



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch TPA Horwath Wirtschaftstreuhand und Steuerberatung GmbH, 8010 Graz, Münzgrabenstr. 36, vom 11. Juni 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Judenburg Liezen vom 11. Mai 2007 betreffend Abweisung des Antrages auf Aussetzung der Einhebung (§ 212a BAO) entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Die C-GmbH (Bw) ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, die gegen Entgelt „Genussrechte“ vergibt, welche zur langfristigen Nutzung von Apartments berechtigen.

Die Bw ist die „Schwestergesellschaft“ der H-GmbH, die dieselbe Betätigung ausübt. Mit Berufungsentscheidung vom 4. August 2005, RV/0192-G/05, hat der Unabhängige Finanzsenat die Streitfrage, ob das Entgelt für den Erwerb solcher „Genussrechte“ sofort in voller Höhe (so das Finanzamt) oder bloß anteilig nach dem zeitlichen Verbrauch des Nutzungsrechts (so die H-GmbH) umsatzsteuerpflichtig ist, zu Gunsten des Finanzamtes entschieden und die Berufung als unbegründet abgewiesen. Dagegen ist eine Beschwerde bei Verwaltungsgerichtshof anhängig.

Nach Durchführung einer Außenprüfung setzte das Finanzamt mit Bescheiden vom 26. Februar 2007 – teilweise im wiederaufgenommenen Verfahren - die Umsatzsteuer 2003,

2004, 11/2005 und 07/2006 unter Einbeziehung der Entgelte für die Vergabe der „Genussrechte“ in die Umsatzsteuerbemessungsgrundlage fest.

Dagegen erhab die Bw die Berufung und beantragte gleichzeitig die Aussetzung der Einhebung.

Am 29. März 2007 brachte die Bw durch ihren steuerlichen Vertreter die Umsatzsteuererklärung 2005 auf elektronischem Weg ein, wobei sie die strittigen Entgelte für die Vergabe der „Genussrechte“ nicht in die Umsatzsteuerbemessungsgrundlage einbezog.

Mit Bescheid vom 5. April 2007 setzte das Finanzamt die Umsatzsteuer 2005 unter Einbeziehung der strittigen Entgelte für die Vergabe der „Genussrechte“ in die Umsatzsteuerbemessungsgrundlage fest. Daraus ergab sich eine Umsatzsteuernachforderung im Betrag von 20.851,07 €.

Mit Bescheid vom 4. Mai 2007 setzte das Finanzamt gemäß § 281 BAO die Entscheidung betreffend die Umsatzsteuer 2003, 2004, 11/2005 und 07/2006 im Hinblick auf die beim Verwaltungsgerichtshof anhängige Beschwerde der H-GmbH aus.

In der Folge erhab die Bw durch ihren steuerlichen Vertreter auch gegen den Umsatzsteuerbescheid 2005 die Berufung und beantragte mit Schreiben vom 7. Mai 2007 die Aussetzung der Einhebung der Umsatzsteuernachforderung im Betrag von 20.851,07 € sowie des damit zusammenhängenden Säumniszuschlages im Betrag von 417,02 €.

Mit dem hier allein angefochtenen Bescheid vom 11. Mai 2007 wies das Finanzamt diesen Antrag mit der Begründung ab, es könne dem Ansuchen nicht entsprochen werden, weil die Berufung nach Lage des Falles nicht erfolgversprechend erscheine.

Dagegen erhab die Bw mit Schreiben ihres steuerlichen Vertreters vom 11. Juni 2005 die Berufung.

Im Ergänzungsschreiben vom 29. Juni 2007 bringt die Bw durch ihren steuerlichen Vertreter vor:

Sachverhaltsfeststellung:

In den beiden, den Aussetzungsanträgen vom 2.4.2007 und 8.5.2007 zugrundeliegenden Berufungen geht es um die Beurteilung einer Rechtsfrage die zur Entscheidung im Verfahren einer Schwestergesellschaft (H-GmbH) dem VwGH zur Entscheidung vorgelegt wurde. Sowohl vom Finanzamt als auch von Steuerpflichtigen selbst wurde erkannt, dass in beiden Gesellschaften exakt der selbe Sachverhalt gegeben ist und einer rechtlichen Beurteilung zuzuführen ist.

Die abschlägige Berufungsentscheidung zum selben Sachverhalt und der gleichen Rechtsfrage der H-GmbH durch den UFS Graz wurde vom Steuerpflichtigen zur Entscheidung an den

Verwaltungsgerichtshof vorgelegt (VwGH ZI. 2005/15/0117), eine Entscheidung des Höchstgerichtes steht allerdings noch aus, weshalb im Berufungsverfahren der C-GmbH eine Aussetzung der Entscheidung nach § 281 Abs. 1 BAO angeregt und auch verfügt wurde. Dieser Aussetzung der Entscheidung über die Berufung stehen auch keine Interessen der Partei entgegen.

Mit Bescheid vom 23.4.2007 wurde der von uns in oben angeführten Verfahren eingebrachte Aussetzungsantrag vom 2.4.2007 mit der Begründung abgewiesen, dass die zugrundeliegende Berufung nach Lage des Falles wenig erfolgversprechend erscheint. Mit der gleichen Begründung wurde mit Bescheid vom 11.5.2007 unserer Aussetzungsantrag vom 8.5.2007 abgewiesen.

Bescheidbegründung § 93 Abs. 3 lit. a BAO

Nach der Bestimmung des § 93 Abs. 3 lit. a BAO hat ein Bescheid eine Begründung zu enthalten, wenn ihm ein Anbringen zugrunde liegt, dem nicht vollinhaltlich entsprochen wird oder wenn ein Bescheid von Amts wegen erlassen wird.

Die Bescheidbegründung ist für einen effizienten Rechtsschutz des Abgabepflichtigen von grundlegender Bedeutung. Ein zentrales Begründungselement ist das Anführen des Sachverhaltes, den die Behörde als erwiesen annimmt und muss allerdings auch aus der Begründung des Bescheides hervorgehen, aus welchen Erwägungen die Behörde zur Ansicht gelangt ist, dass gerade der festgestellte Sachverhalt vorliegt (vergleiche VwGH vom 27.11.2003, 2000/15/0076, 26.2.2004, 99/15/0053, 22.12.2002, 95/13/0277; Christoph Ritz: „Bundesabgabenordnung – Kommentar“ 3. Auflage; zu § 93 Tz 10ff.). Die Abgabenbehörde hat weiters die, die Beweiswürdigung betreffenden Erwägungen schlüssig in der Begründung darzulegen. Die Bescheidbegründung hat überdies in der Darstellung der rechtlichen Beurteilung zu bestehen, nach welcher die Behörde die Verwirklichung welcher abgabenrechtlicher Tatbestände durch den in der Begründung angeführten Sachverhalt für gegeben erachtet.

In den gegenständlichen Bescheiden über die Abweisung der Aussetzung der Einhebung ist von den drei angeführten Punkten lediglich der Sachverhalt den die Behörde als erwiesen annimmt im Bescheid genannt „...da die Berufung nach Lage des Falles wenig erfolgversprechend erscheint“.

Nach Stoll, „BAO – Kommentar“ zu § 93 – Seite 966 reicht die Feststellung der Behörde nicht, dass ein bestimmter Sachverhalt angenommen wurde, sondern es muss gesagt werden, aus welchen bestimmten Gründen gerade dieser Sachverhalt als maßgebend erachtet wurde (vergleiche auch VwGH v. 24.10.1986, 84/17/151).

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 17. Juli 2007 als unbegründet ab und führt begründend aus:

Fest steht, dass bei einer Schwesterngesellschaft wegen einer gleich gelagerten Rechtsfrage im Umsatzsteuerbereich bereits eine abweisende Entscheidung des UFS Außenstelle Graz ergangen ist, wogegen eine Beschwerde beim VwGH erhoben wurde.

Auf Antrag der Berufungswerberin wurde daher aus diesem Grund die Entscheidung über die Berufung gem § 281 Abs. 1 BAO ausgesetzt.

Aus diesem Sachverhalt lässt sich mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit ableiten, dass der UFS, wäre das ggst. Verfahren nicht ausgesetzt worden, wiederum eine abweisende Entscheidung hätte ergehen lassen.

Gem. § 212a Abs. 2 lit. a BAO ist eine Aussetzung der Einhebung nicht zu bewilligen, insoweit die Berufung nach Lage des Falles wenig erfolgversprechend erscheint.

Ein Erfolg vor dem UFS wäre, wie oben dargestellt, so gut wie aussichtslos. Die Beschwerdeerhebung beim VwGH hat für die Frage der Aussetzung keine Bedeutung mehr, da vor dem Höchstgericht der Vollzugsaufschub nach eigenen Verfahrensnormen (§ 30 Abs. 2 VwGG) geregelt wird. Es besteht nach stJud (z. B. 31. 7. 2002, 2002/13/0136) keine gesetzliche Grundlage dafür, die Aussetzung wegen Erhebung einer Bescheidbeschwerde vor dem VwGH über das ordentliche Rechtsmittelverfahren hinaus auszudehnen.

Der in der Berufung erhobenen Vorwurf der Verletzung von Verfahrensvorschriften geht ins Leere, da der Sachverhalt kristallklar zu erkennen und nur mehr eine Rechtsfrage zur Entscheidung herangestanden ist.

Mit Schreiben ihres steuerlichen Vertreters vom 17. August 2007 beantragt die Bw die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Ergänzend wird vorgebracht:

In der Begründung der abschlägigen Berufungsvorentscheidung, führt die Abgabenbehörde an, dass aufgrund der Sachverhaltsidentität bei der Schwesterngesellschaft und der Tatsache, dass der unabhängige Finanzsenat dort die Berufung des zu Grunde liegenden Sachverhaltes abgewiesen hat, die Berufung im gegenständlichen Fall mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit ebenso abgewiesen worden wäre. Weiters wurde vom Verwaltungsgerichtshof dem im Beschwerdeverfahren der Schwesterngesellschaft gestellten Antrag auf aufschiebende Wirkung nach § 30 Abs. 2 VwGG nicht stattgegeben und zieht die Behörde daraus den Schluss dass auch in einen nach § 281 BAO ausgesetzten Verfahren daher keine Aussetzung der Einhebung mehr zu gewähren ist.

Würde man dieser Betrachtungsweise folgen, so würde dies bedeuten, dass eine Aussetzung der Einhebung für all jene Steuerpflichtige nicht mehr in Frage kommt, bei denen einer Berufung ein gleich oder ähnlich gelagerter Sachverhalt zugrunde liegt und die Rechtsfrage für einen der genannten Steuerpflichtigen im Berufungsverfahren (abschlägig) entschieden wurde und zwar unabhängig von einer möglichen Beurteilung der Rechtsfrage durch den Verwaltungsgerichtshof.

Die Behörde schließt mit ihrer Betrachtungsweise die Aussetzung der Einhebung vor allem in Verbindung mit § 281 BAO immer dann aus, wenn ein Verfahren noch vor Gericht, wegen einer gleichen oder ähnlichen Rechtsfrage anhängig ist, dessen Ausgang aber für die Entscheidung über die Berufung von wesentlicher Bedeutung ist.

Immer dann, wenn eine Berufungsentscheidung in einem Rechtsmittelverfahren mit gleicher oder ähnlicher Rechtsfrage ergangen ist, könnte damit, nach Ansicht des Finanzamtes Judenburg keine Aussetzung der Einhebung nach § 212 a BAO mehr in Frage kommen.

Unstrittig ist allerdings, dass das Berufungsverfahren im gegenständlichen Fall noch nicht entschieden ist und sich das Verfahren noch im Instanzenzug befindet, d.h. ein ordentliches Rechtsmittel jedenfalls noch zulässig ist und die Bestimmungen der BAO anzuwenden sind.

Mit dem Argument, dass der unabhängige Finanzsenat im gegenständlichen Fall mit einer an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit, zur gleichen abschlägigen Entscheidung über die Berufung gekommen wäre wie bei der Schwesterngesellschaft, kann nicht dargelegt werden, dass die Berufung im gegenständlichen Fall wenig erfolgversprechend ist. Gerade mit dieser Argumentation stellt die Behörde zur Beurteilung ob eine Aussetzung der Einhebung zulässig auf die (vorweggenommene) Berufungsentscheidung ab.

Die gegenständliche Berufungsentscheidung hängt allerdings von der Beurteilung der Rechtsfrage durch den VwGH ab, deshalb wurde die Entscheidung über die Berufung nach den Vorschriften der BAO auch ausgesetzt.

Auch ist die Begründung der Abweisung, unter Hinweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 31.7.2002, 2002/13/0136 und der Tatsache, dass es nach einer Berufungsentscheidung und einer Beschwerde vor dem VwGH keine rechtlichen Grundlagen für eine Aussetzung gibt, nicht maßgeblich, weil die angeführte ständige Judikatur sich auf jene Fälle bezieht, indem ein Steuerpflichtiger den Instanzenzug ausgeschöpft hat und nachfolgend Beschwerde gegen den abschließenden Bescheid (Berufungserledigung) vor den Höchstgerichten einlegt. Nachdem für den Vollzug bei einem Verfahren vor dem VwGH eine eigene, nicht in der BAO verankerte Verfahrensnorm (§ 30 VwGG) gilt, kann auch ein Analogieschluss (weil die Berufungsentscheidung vom UFS wahrscheinlich abgewiesen worden wäre und damit bei einem etwaigen VwGH - Verfahren keine Aussetzung mehr möglich gewesen wäre) keine Grundlage für die abweisende Entscheidung über den nach § 212a BAO gestellten Antrag auf Aussetzung der Einhebung im offenen Berufungsverfahren darstellen.

Nachdem wohl unbestritten ist, dass sich das Berufungsverfahren im gegenständlichen Fall noch im ordentlichen Rechtsmittelverfahren befindet ist eine Aussetzung der Einhebung nicht von vornehmest auszuschließen. Es ist vielmehr zu prüfen, ob die Berufung wenig erfolgversprechend ist.

Ist die den Gegenstand des Berufungsbegehrens bildende Frage etwa durch Rechtsprechung der Höchstgerichte geklärt, so wird eine Berufung, in der vom Abgabepflichtigen eine gegenteilige Meinung vertreten wird, wenig erfolgversprechend sein. Bereits eine widersprüchliche Judikatur schließt jedoch eine Aussetzung der Einhebung nicht mehr aus. Nach dem Erkenntnis des VwGH vom 17.5.2001, 2000/16/0383 ist eine Aussetzung der Einhebung wegen einer wenig erfolgversprechenden Berufung erst dann zu verfügen, wenn für die Berufung offenkundige Erfolglosigkeit gegeben ist, die Berufung sich also offenbar mutwillig gegen (von Höchstgerichten) einwandfrei geklärte Rechtsfragen, oder gegen den eindeutig klaren Wortlaut des Gesetzes richtet.

Die den Gegenstand des Berufungsbegehrens bildende Frage ist allerdings weder durch die Rechtsprechung der Höchstgerichte geklärt, noch kann im Hinblick auf die bisherige Judikatur davon ausgegangen werden, dass der eindeutige klare Wortlaut des Gesetzes den Standpunkt des Abgabepflichtigen widerlegt.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (Erkenntnis vom 25. November 1997, 97/14/0138) ist es nicht Aufgabe eines Aussetzungsverfahrens, die Berufungsentscheidung vorwegzunehmen, sondern haben die Abgabenbehörden bei Prüfung der Voraussetzungen für eine Aussetzung der Einhebung die Erfolgsaussichten lediglich anhand des Berufungsvorbringens zu beurteilen, wobei nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 24. September 1993, 93/17/0055, insbesondere auch auf die jeweils herrschende (insbesondere publizierte), Rechtsprechung Bedacht zu nehmen ist. Ein Rechtsmittel erscheint nur insoweit wenig erfolgversprechend, als seine Erfolglosigkeit offenkundig ist. Als offenkundig erfolglos kann eine Berufung etwa insoweit angesehen werden, als sie nach Maßgabe des § 252 BAO zwingend abzuweisen ist. das Berufungsbegehren mit der Rechtslage eindeutig in Widerspruch steht, der Abgabepflichtige eine der ständigen Judikatur der Höchstgerichte widersprechende Position bezieht oder ein Bescheid in Punkten angefochten wird, in denen er sich auf gesicherte Erfahrungstatsachen oder auf eine längerwährend unbeantwortet geübte Verwaltungspraxis stützt.

Inwieweit eine Berufung wenig erfolgversprechend ist, ist in einem vorgesetzten "Begleitverfahren" zu klären und ist dem Abgabepflichtigen diesbezüglich auch Parteisteilung zuzuerkennen. Nachdem es allerdings ein solches Verfahren hier nicht gegeben hat und das Finanzamt für die Beurteilung der Erfolgsaussichten die Berufungsentscheidung vorweg nimmt (damit wohl auch der höchstgerichtlichen Klärung voreilt), kann nicht davon ausgegangen werden dass im gegenständlichen Fall die Erfolglosigkeit der Berufung offensichtlich im Sinne der obigen Ausführungen ist.

Durch ein nicht ordnungsgemäß geführtes "Begleitverfahren" in dem die Erfolgsaussichten der Berufung im Sinne obiger Ausführungen von "zwingend abzuweisen" und "dem Höchstgericht widersprechende Position" nicht geprüft bzw. nicht behauptet wurden, kommt die Abgabenbehörde daher nur durch eine Vorwegnahme der Berufungsentscheidung und damit der VwGH Entscheidung zur abweisenden Entscheidung. Eine eindeutige und zweifelsfreie Unvereinbarkeit mit den gesetzlichen Bestimmungen bzw. mit der Judikatur der Höchstgerichte wurde vom Finanzamt im vorliegenden Fall nicht behauptet und auch nicht dargelegt, was aber Voraussetzung für die des Aussetzungsantrages nach § 212a Abs 2 lit a. gewesen wäre (vergleiche UFS Wien 3.1.2007, RV/2313-W/06, nochmals UFS Wien 11.3.2005, RV/0720 -W/04).

Der Bescheid über die Abweisung der Aussetzung einer Einhebung ist daher mit Rechtswidrigkeit belastet und daher aufzuheben. Dem Steuerpflichtigen ist im konkreten Fall trotz der Verfahrensaussetzung die Aussetzung der Einhebung nicht zu versagen.

Das Finanzamt legte die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat im August 2007 zur Entscheidung vor.

Den Antrag auf mündliche Verhandlung und auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat hat die Bw durch ihren steuerlichen Vertreter zurückgenommen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 212a Abs. 1 BAO ist die Einhebung einer Abgabe, deren Höhe unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Berufung abhängt, auf Antrag des Abgabepflichtigen insoweit auszusetzen, als eine Nachforderung unmittelbar oder mittelbar auf einen Bescheid, der von einem Anbringen abweicht, oder auf einen Bescheid, dem kein Anbringen zugrunde liegt, zurückzuführen ist, höchstens jedoch im Ausmaß der sich bei einer dem Begehr des Abgabepflichtigen Rechnung tragenden Berufungserledigung ergebenden Herabsetzung der Abgabenschuld. Dies gilt sinngemäß, wenn mit einer Berufung die Inanspruchnahme für eine Abgabe angefochten wird.

Nach Abs. 2 lit. a leg. cit. ist die Aussetzung der Einhebung nicht zu bewilligen, insoweit die Berufung nach Lage des Falles wenig erfolgversprechend erscheint.

Strittig ist, ob die Berufung der Bw im Hinblick darauf, dass der Unabhängige Finanzsenat bei der „Schwestergesellschaft“ zur selben Rechtsfrage eine abweisende Berufungsentscheidung erlassen hat, im Sinne des § 212a Abs. 2 lit. a BAO „wenig erfolgversprechend erscheint“.

Die Abweisung eines Antrages auf Aussetzung der Einhebung kommt nur dann in Betracht, wenn die Erfolglosigkeit eines Rechtsmittels offenkundig ist, wenn also die Aussichtslosigkeit des Rechtsmittels für jede mit der Sache vertraut gemachte urteilsfähige und objektiv urteilende Person erkennbar ist (vgl. VwGH 17.5.2001, 2000/16/0383).

Im vorliegenden Fall mag die Berufung der Bw zwar im Hinblick auf die abweisende Berufungsentscheidung bei der „Schwestergesellschaft“ als vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz „wenig erfolgversprechend“ erscheinen, im Hinblick auf die bei jener noch ausstehenden Klärung der Rechtsfrage durch den Verwaltungsgerichtshof liegt jedoch keine Offenkundigkeit der Erfolglosigkeit vor. Die Offenkundigkeit der Erfolgsigkeit wäre in einem solchen Fall bloß dann zu verneinen, wenn die Lösung der Rechtsfrage für jede mit der Sache vertraut gemachte urteilsfähige und objektiv urteilende Person mit Fachkenntnis unzweifelhaft ist und die Befassung des Verwaltungsgerichtshofes mutwillig bzw. nur zum Zwecke der Erlangung der Aussetzung der Einhebung in anderen Fällen erfolgt.

Dass keine Offenkundigkeit der Erfolglosigkeit der Berufung vorliegt, zeigt das Finanzamt im Übrigen selbst, indem es die Entscheidung zwar nicht betreffend die Umsatzsteuer 2005, wohl aber betreffend die Umsatzsteuer 2003, 2004, 11/2005 und 07/2006 ausgesetzt hat, weil es den Ausgang des Verfahrens der „Schwestergesellschaft“ vor dem Verwaltungsgerichtshof (hier: die Lösung der strittigen Rechtsfrage) als von wesentlicher Bedeutung für die Entscheidung über die Berufung der Bw angesehen hat. Allein das Zuwarten zeigt, dass das Finanzamt selbst den Erfolg der Beschwerde der „Schwestergesellschaft“ nicht gänzlich ausgeschlossen hat, weil es sonst keine prozessökonomischen (so der wohl einzige Sinn der Aussetzung der Entscheidung gemäß § 281 BAO) Gründe für dieses Zuwarten gegeben würde.

Der Berufung war daher Folge zu geben und der angefochtene Bescheid aufzuheben.

Graz, am 16. November 2007