



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Ralf Schatzl und die weiteren Mitglieder Dr. Michael Schrattenecker, Gottfried Warter und Dr. Martin Neureiter im Beisein der Schriftführerin Sabine Hasenöhrl über die Berufung der AZ., in F-dorf, vertreten durch LBG Wirtschaftstreuhand- u. BeratungsgesmbH, 5020 Salzburg, St. Julien-Straße 1, vom 6. Februar 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Stadt, vertreten durch HR Dr. Josef Inwinkl, vom 17. Jänner 2007 betreffend Nachsicht gemäß § 236 BAO nach der am 16. Jänner 2013 in 5026 Salzburg-Aigen, Aignerstraße 10, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird **teilweise** Folge gegeben und in der Sache wie folgt entschieden:

I. Der Abgabepflichtigen AZ. werden gemäß § 236

BAO Umsatzsteuerbeträge für die Jahre 1996 bis 2002 in Höhe von zusammen
€ 123.414.-- nachgesehen.

II. Hinsichtlich der weiteren vom Nachsichtsansuchen umfassten Umsatzsteuerbeträge von € 31.572,09 (betreffend 2003) und € 31.851,75 (betreffend 2004) wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Ansuchen vom 19. Dezember 2006 beantragte die AZ. die Nachsicht gemäß § 236 BAO von Umsatzsteuerbeträgen für die Jahre 1996 bis 2004 in der Höhe von zusammen € 359.521,49, weil deren Einbringung zu einer sachlichen Unbilligkeit führe.

Die Berufungswerberin (Bw.) verwies auf die Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 15. November 2006, in der dem Legalitätsprinzip ein größeres Gewicht als dem Grundsatz von Treu und Glauben eingeräumt worden sei. Diese Berufungsentscheidung enthalte jedoch auch den Hinweis, dass eine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben vorrangig im Bereich der Abgabeneinhebung zu berücksichtigen sei. Dieser Feststellung folgend werde auf die Verordnung „Unbilligkeit in der Einhebung im Sinne des § 236 BAO“ verwiesen, wonach die Unbilligkeit persönlicher oder sachlicher Natur sein könne. Eine sachliche Unbilligkeit liege insbesondere vor, soweit die Geltendmachung des Abgabeananspruches in Widerspruch zu nicht offensichtlich unrichtigen Rechtsauslegungen stehe, die vom BMfF im Amtsblatt der österr. Finanzverwaltung veröffentlicht wurden, wenn im Vertrauen auf die betreffende Äußerung bzw. Veröffentlichung für die Verwirklichung des die Abgabepflicht auslösenden Sachverhaltes bedeutsame Maßnahmen gesetzt wurden. Gerade dies liege im gegenständlichen Fall vor.

Mit der Eingabe der Bw. vom 9. Dezember 2003 sei zu Recht darauf hingewiesen worden, dass die Berufung vom 2. November 1998 bei einer eindeutigen Rechtslage seit mehr als fünf Jahren unerledigt geblieben sei. Hätte die Behörde zeitgerecht, nämlich vor dem Oktober 2003, die Berufung bearbeitet, so wäre aufgrund der USt-Richtlinien, RZ. 2882 eindeutig festgestellt worden, dass Entgelte für die Einräumung einer Dienstbarkeit auf einem Gelände, das zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen eines Landwirtes gehört, gem. § 22 Abs. 1 UStG zu versteuern seien. Gemäß § 22 Abs. 7 gelte diese Bestimmung auch für Körperschaften öffentlichen Rechts. Da die AZ. eine Körperschaft öffentlichen Rechts sei und die Schipisten zum landwirtschaftlichen Vermögen gehören, finde die Bestimmung der RZ 2882 der Umsatzsteuerrichtlinien Anwendung.

Im Umsatzsteuerprotokoll 2004 werde von der Finanzverwaltung als Reaktion auf das VwGH Erkenntnis 2000/15/0109 vom 30. Oktober 2003, wonach die Einräumung einer Dienstbarkeit zur Nutzung einer Schiabfahrt und von Lifttrassen von der Pauschalierung des § 22 UStG nicht erfasst werde, folgende Vorgangsweise vorgegeben:

„Da die Änderung der Rechtsprechung des VwGH erst am 9. Juni 2004 im Amtsblatt verlautbart wurde und überdies teilweise bereits vor der Richtlinienänderung Anzahlungen für das gesamte Jahr 2004 geleistet wurden, bestehen keine Einwände, wenn die neue Regelung erst für Umsätze nach dem 31.12.2004 angewendet wird.“

In diesem Zusammenhang müsse darauf hingewiesen werden, dass in allen Bundesländern – außer in Salzburg – Agrargemeinschaften bis 2004 für die Überlassung von Grundstücken (Servitutseinräumung) für Schilifte 12 % Umsatzsteuer in Rechnung stellten und behalten durften.

Es sei hier also eine schwere Steuerungerechtigkeit festzustellen. Behörden seien grundsätzlich zu einem konsequenten Verhalten verpflichtet.

Außerdem sei der Grundsatz von Treu und Glauben, der auch im Bereich des Abgaberechtes grundsätzlich und unzweifelhaft zu bejahen sei, grob verletzt. Dies werde auch durch die Bestimmung § 117 BAO untermauert, wonach in Fällen, in denen eine in Erkenntnissen des VfGH oder des VwGH oder in als Richtlinien bezeichneten Erlässen des BMF vertretenen Rechtsauslegung der Unterlassung der Einreichung einer Abgabenerklärung zu Grunde liegt, eine spätere Änderung der Rechtsauslegung, die sich auf ein Erkenntnis von VfGH oder VwGH oder einen Erlass des BMF stützt, nicht zum Nachteil der betroffenen Partei berücksichtigt werden darf. Auch wenn diese Bestimmung vom Verfassungsgerichtshof am 4. Jänner 2005 aufgehoben wurde, sei festzuhalten, dass der Gesetzgeber ein Handeln gegen die eigenen Richtlinien keinesfalls gutheiße.

Auch aus § 307 Abs. 2 BAO ergebe sich, dass eine geänderte Rechtsauslegung nicht zu Ungunsten einer Partei ausgewertet werden dürfe.

In der am 20. Dezember 2005 erlassenen Verordnung betreffend Unbilligkeit in der Einhebung werde festgestellt, dass eine sachliche Unbilligkeit bei der Einhebung der Abgaben vorliege, wenn im Vertrauen auf die Einkommen- und Umsatzsteuerrichtlinien vom Abgabepflichtigen disponiert wurde und die Finanzverwaltung sich sodann in Widerspruch zu dieser offensichtlich nicht rechtswidrigen Rechtsauffassung setze. In einem weiteren BMF-Erlass werde ausgeführt, dass im Amtsblatt veröffentlichte Rechtsauskünfte ein schützenswertes Vertrauen begründen.

Die derzeitige Abgabeforderung stelle also eine unbillige Abgabenerhebung dar.

Mit der am 11. Jänner 2007 beim Finanzamt eingelangten Ergänzung des Nachsichtsansuchens wurde der Antrag auf Nachsicht einer Umsatzsteuervorschreibung von € 359.521,49 auf einen Betrag von € 186.837,84 eingeschränkt.

Die Bw. habe ihre Rechnungen über die Jahre 1997 bis 2004 korrigiert und der Z-Gesellschaft von den Nettobeträgen 20 % Umsatzsteuer in Rechnung gestellt. Diese seien auch bezahlt worden. Wäre die pauschalierte Umsatzbesteuerung anerkannt worden hätte die Abgabepflichtige Einnahmen von € 1.822.937,28 erzielt. Aufgrund der Berufungsentscheidung verbleibe ihr ein Nettobetrag von € 1.636.099,44. Der Differenzbetrag von € 186.837,84

entspreche der pauschalierten Vorsteuer iSd. § 22 Abs. 1 UStG stelle somit die unbillige Abgabenerhebung dar.

Mit dem angefochtenen Bescheid vom 17. Jänner 2007 hat das Finanzamt Salzburg-Stadt dieses Ansuchen mit der Begründung abgewiesen, dass keine sachliche Unbilligkeit vorliege. Eine solche sei anzunehmen, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes aus anderen als aus persönlichen Gründen ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintrete, sodass es zu einer anormalen Belastungswirkung komme. Da eine Unbilligkeit nicht vorliege, sei es dem Finanzamt verwehrt in eine Ermessensentscheidung einzutreten.

In der dagegen rechtzeitig erhobenen Berufung wird ergänzend zum Erstantrag ausgeführt, dass die Unbilligkeit in der Einhebung der Umsatzsteuer (auch) darin liege, dass die Einhebung allein in Zufälligkeiten des Verfahrensstandes ihre Ursache habe. So sei es zu gleichheitssatzwidrigen Wirkungen gekommen, weil andere pauschalierte Agrargemeinschaften, die in früheren Jahren (bis 2004) die Erlöse aus ihren Schipistenservituten fakturierten, 12 % bis 10 % USt in Rechnung stellten und behalten durften. Die Berufungswerberin müsse jedoch 20 % Umsatzsteuer abführen. Diesen im objektiven Sachverhalt nicht erklärbaren Differenzierungen, die im Rechtsmittelverfahren nicht abgewendet werden konnten, sei durch eine Billigkeitsmaßnahme zu begegnen.

Das Finanzamt verzichtete auf die Herausgabe einer Berufungsvorentscheidung und legte die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

In der am 16. Jänner 2013 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt:

Die Vertreter der Bw. brachten vor, dass die Bestimmungen des § 3 der VO des BMF BGBl. II 2005/435, sowohl hinsichtlich der Z 1 als auch hinsichtlich der Z 2 gegeben erscheinen. Die Behandlung der USt-Beträge durch die Bw. sei zum damaligen Zeitpunkt weder von Entscheidungen des VwGH abgewichen, noch sei eine offensichtlich unrichtige Rechtsauslegung angewendet worden. Zur Untermauerung dieses Vorbringen legte der Vertreter der Bw. für den Zeitraum ab dem Jahr 2000 (= Ergehen der USt-Richtlinien) folgende Unterlagen vor: Auszug aus den USt-Richtlinien, RZ 2882, weiters eine Entscheidung des VwGH vom 31.10.2000, GZ 98/15/0055, sowie die ESt-Richtlinien 2000, Pkt. 15.1.7.2, Abgrenzung zur Vermietung und Verpachtung, sowie für den Zeitraum 1996 bis 2000 einen Auszug aus dem Durchführungserlass der USt Abschnitt 137 zum Begriff des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes, eine Erledigung des BMF GZ 09 2201/4-IV/98, einen Auszug aus der 2.Auflage des USt-Kommentares 1994 von Ruppe zum § 22 UStG zur Frage der Verpachtung von Teilen eines land-und forstwirtschaftlichen Betriebes, eine Entscheidung des VwGH GZ. 82/17/0157 vom 8.April 1983 zur Unterscheidung der Überlassung von Flächen an

einen Golfplatzbetreiber und einen Liftbetreiber, sowie einen weiteren Auszug aus dem USt-Kommentar Ruppe zur Anwendung der Durchschnittsatzbesteuerung im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes.

Zusammenfassend zu diesen Unterlagen führte der Vertreter der Bw. aus, dass alle diese Unterlagen eine Rechtsauslegung als richtig erscheinen haben lassen, wonach die Überlassung von land- und forstwirtschaftlichen Flächen im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes erfolgt seien und daher nach der Bestimmung des § 22 Abs. 7 UStG die Möglichkeit einer Erfassung der Entgelte für die Benutzung der Schipisten auch für die Bw. als Körperschaft öffentlichen Rechtes zulässig gewesen sei. Diese Rechtsansicht sei nicht nur durch Einzelerledigungen bzw. Erlässe des BMF gestützt gewesen, sondern auch durch die bis dorthin ergangenen Entscheidungen des VwGH. Damit liege nach Sicht der Bw. jedenfalls eine sachliche Unbilligkeit in der Einhebung der Abgabe bzw. in der Geltendmachung des Abgabeananspruches nach der Entscheidung des UFS vor. Festgehalten werden dürfe auch, dass die ursprüngliche Vereinbarung zwischen der Bw. und dem Liftbetreiber über einen Bruttobetrag getroffen wurde. Der offene Ausweis der Umsatzsteuer war darin nicht vorgesehen. Auch hier dürfe auf die entsprechende Judikatur des VwGH verwiesen werden, wenn derartige Vereinbarungen durch eine nachträgliche Änderung des Steuersatzes geändert werden.

Im Rahmen der Ermessensübung sei auch zu berücksichtigen, dass bis 2004 offenbar nur in Salzburg eine Änderung der rechtlichen Beurteilung vorgenommen worden sei. Die Finanzverwaltung in Salzburg habe sich als einzige nicht an den Erlass gehalten, wonach bis Ende des Jahres 2004 die alte Regelung (Erfassung derartiger Entgelte im Rahmen der land- und forstwirtschaftlichen Pauschalierung) in Geltung bleiben würde.

Der Vertreter des Finanzamtes betonte, dass aus seiner Sicht die Nutzungsmöglichkeit der land- und forstwirtschaftlichen Flächen für land- und forstwirtschaftliche Zwecke bei Gewährung von Überfahrtsrechten für Schilifte nur mehr von untergeordneter Bedeutung gewesen sei, dies treffe sowohl aus zeitlicher wie auch aus finanzieller Sicht zu, weswegen kein land- und forstwirtschaftliches Vermögen mehr vorliege.

Davon abgesehen, sei die „Nachsichtsverordnung“ auf Sachverhalte, die vor deren Kundmachung verwirklicht wurden, nicht anwendbar. Bis zum Inkrafttreten der VO sei nach der Rechtsprechung nur das Vertrauen auf die Richtigkeit von Auskünften durch das zuständige Finanzamt in Einzelfällen geschützt gewesen, nicht aber das Vertrauen auf die Richtigkeit von Erlässen des BMF.

Der Vertreter des Finanzamtes führte weiter aus, dass keinesfalls eine Auskunft in der Richtung erteilt worden sei, dass die Einkünfte aus den Überfahrtsrechten unter die umsatzsteuerliche Pauschalierung fallen würden. Ein Vertrauensschaden wäre nur denkbar,

wenn das Finanzamt nach Erteilung einer solchen Auskunft später seine Rechtsansicht geändert hätte.

Schließlich hätte der langen Verfahrensdauer durch verfahrensrechtliche Maßnahmen wie etwa Säumnisbeschwerde begegnet werden können.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 236 BAO können auf Antrag des Abgabepflichtigen fällige Abgabenschuldigkeiten ganz oder zum Teil durch Abschreibung nachgesehen werden, wenn ihre Einhebung nach Lage des Falles unbillig wäre. Das Nachsichtsverfahren zerfällt nach Lehre und Rechtsprechung in zwei voneinander getrennte Abschnitte. Zunächst ist in einer ersten Verfahrensphase zu prüfen, ob der maßgebliche Begriff der „Unbilligkeit der Einhebung“ im Sinne des § 236 BAO zu bejahen ist. Bei der Prüfung dieser Frage darf der Zweck dieser Rechtsvorschrift nicht außer Acht gelassen werden: durch das Rechtsinstitut der Nachsicht soll der Abgabenbehörde die Möglichkeit eingeräumt werden, eine im Einzelfall eingetretene besondere Härte oder vom Gesetzgeber nicht beabsichtigte Strenge der Abgabenvorschriften durch Billigkeitsmaßnahmen zu beseitigen oder zu mildern. Nach der Rechtsprechung kann die Unbilligkeit der Einhebung der Abgabe nach Lage des Falles eine persönliche oder eine sachliche sein (VwGH 24.2.1988, 97/13/0237). Eine persönliche Unbilligkeit ergibt sich aus der wirtschaftlichen Situation des Antragstellers. Sie besteht bei einem wirtschaftlichen Missverhältnis zwischen der Einhebung der Abgabe und den im Bereich des Abgabepflichtigen entstehenden Nachteilen.

Eine sachliche Unbilligkeit liegt hingegen vor, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt (VwGH 28.4.2004, 2001/14/0022). Dabei muss es im Vergleich zu ähnlich gelagerten Fällen zu einer anormalen Belastungswirkung kommen.

Die Berufungswerberin stützt ihr Nachsichtsbegehren auf eine vorliegende sachliche Unbilligkeit. Dazu ist zunächst festzustellen, dass eine solche dann nicht vorliegt, wenn sie ganz allgemein die Auswirkung genereller Normen ist. Materiellrechtlich legistisch bedingte Unzulänglichkeiten („Ungerechtigkeiten“) sind keine Unbilligkeit im Sinne des § 236 BAO (Stoll, BAO-Kommentar, 2421). Die Unbilligkeit muss sich aus der Einhebung der Abgabe ergeben, nicht aus den Umständen der Festsetzung. In der allgemeinen Auswirkung einer generellen Norm ist keine Unbilligkeit gegeben.

Eine sachliche Unbilligkeit der Abgabeneinhebung ist grundsätzlich in Fällen anzunehmen, in denen das ungewöhnliche Entstehen einer Abgabenschuld zu einem unproportionalen

Vermögenseingriff beim Steuerpflichtigen führt. Der in der normalen Belastungswirkung und verglichen mit ähnlichen Fällen, im atypischen Vermögenseingriff gelegene offenbare Widerspruch der Rechtsanwendung zu den vom Gesetzgeber beabsichtigten Ergebnissen muss seine Wurzel in einem außergewöhnlichen Geschehensablauf haben, der auf eine vom Steuerpflichtigen nach dem gewöhnlichen Verlauf nicht beeinflussbare Weise eine nicht zu erwartende Abgabenschuld ausgelöst hat, die zudem auch ihrer Höhe nach unproportional zum auslösenden Sachverhalt ist (VwGH 29.1.2004, 2002/15/0002).

Das vorliegende Nachsichtsansuchen ist Folge der Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Salzburg, vom 15. November 2006, GZ RV/253-S/05, mit der die Frage nach der umsatzsteuerlichen Behandlung von Überfahrtsentgelten für Schipisten sowie Entgelten für die Einräumung des Rechtes, Seilbahnanlagen zu errichten und Fahrzeuge abzustellen, zu Ungunsten der Berufungswerberin entschieden wurde. Die Berufungsbehörde entschied unter Bezugnahme auf die Entscheidung des VwGH vom 30.10.2003, Zl.

2000/15/0109 – der ein gleichgelagerter Sachverhalt zugrunde lag – dass auf die Einräumung der Dienstbarkeiten die allgemeinen Bestimmungen des Umsatzsteuergesetzes anzuwenden sind und die Einkünfte nicht im Rahmen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes anfallen sondern als Umsätze aus Vermietung und Verpachtung iSd, § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 anzusehen sind.

Da die Berufungswerberin die entsprechenden Umsätze bisher im Rahmen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes der Durchschnittsbesteuerung des § 22 UStG unterzogen hatte und sich der strittige Zeitraum auf die Jahre 1996 bis 2004 erstreckte, ergaben sich in Summe hohe Nachforderungen. Durch Rechnungskorrektur und den Umstand, dass die Z-Gesellschaft in der Folge die in Rechnung gestellte 20 % Umsatzsteuer entrichtet hat, verminderte sich die Nachforderung auf rund € 187.000.--. Dies entspricht den pauschalen Vorsteuerbeträgen, die sich die Bw. durch Anwendung des § 22 UStG bisher einbehalten hatte.

Die Bw. begründet die sachliche Unbilligkeit im Wesentlichen damit, dass sie im Vertrauen auf die geltende Judikatur und die Rechtsauslegung der Finanzverwaltung Maßnahmen gesetzt habe. Darüber hinaus sei sie durch die lange Verfahrensdauer gegenüber anderen Agrargemeinschaften benachteiligt worden.

Die Bw. brachte in den Streitjahren 1996 bis 2004 Umsatzsteuererklärungen ein, in denen die Entgelte für die Einräumung von Dienstbarkeiten auf einem Gelände (Schipisten, Seilbahnanlagen, Parkflächen) nach § 22 UStG pauschaliert zu versteuern sind. Das Finanzamt Salzburg-Stadt verneinte diese Rechtsauffassung und unterzog die Einkünfte aus den Dienstbarkeiten den allgemeinen Bestimmungen des Umsatzsteuergesetzes, was im Ergebnis zu hohen Nachforderungen führte.

Die Berufungswerberin bringt im Nachsichtsverfahren vor, dass es vor der Entscheidung des VwGH vom 30.10.2003 eindeutige Judikatur und Umsatzsteuerrichtlinien gegeben hätte, in denen die Rechtsauffassung des BMF zum Ausdruck gekommen sei. Sie hätte sich im Vertrauen auf diese Richtlinien verhalten. Diese Richtlinien seien aufgrund der VwGH-Judikatur wesentlich geändert worden, was für die Bw. zum Nachteil geführt habe. Damit sei der Grundsatz von Treu und Glauben verletzt worden.

Unter dem genannten Rechtsgrundsatz ist zu verstehen, dass jeder der am Rechtsleben teil nimmt, zu seinem Wort und zu seinem Verhalten zu stehen hat und sich nicht ohne triftigen Grund in Widerspruch zu dem setzen darf, was er früher vertreten hat und worauf andere vertraut haben (Ritz, BAO-Kommentar, TZ 6 zu § 114 und dortige Judikatur).

Im vorliegenden Fall ist es der Berufungswerberin nach Beurteilung des Berufungssenates durch ihr Vorbringen bzw. die in der mündlichen Verhandlung vorgelegten Unterlagen gelungen, zumindest glaubhaft zu machen, dass die Einhebung der gesamten nachgeforderten Abgabenschuldigkeiten gegen den Grundsatz von Treu und Glauben verstößt.

Diese Feststellung gründet sich auf folgende Erwägungen:

Bei der Bw. handelt es sich um eine Agrargenossenschaft und damit um eine Körperschaft öffentlichen Rechtes. Bis zum Ergehen des Erkenntnisses des VwGH vom 30.10.2003, Zl.2000/15/0109, (auf das sich die Berufungsentscheidung des UFS in der Abgabensache stützt) konnte sie zu Recht davon ausgehen, dass ihre Einkünfte aus Dienstbarkeiten für Überfahrrechte zu den land- und forstwirtschaftlichen Einkünften gehören und damit die Möglichkeit einer pauschalen Versteuerung nach § 22 UStG besteht, zumal sich diese Rechtsansicht auf Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes, auf BMF-Erlässe und Fachliteratur stützen konnte. Die Berufungswerberin hat damit nach Ansicht des erkennenden Senates in ihrer steuerlichen Vorgangsweise eine zumindest vertretbare Rechtsansicht vertreten.

Im Erkenntnis vom 8.4.1983, Zl. 82/17/0157, hat der VwGH ausgesprochen, dass ein Golfplatz nach der Verkehrsauffassung keinen landwirtschaftlichen Betrieb darstelle. Selbst wenn der Golfplatz gelegentlich zum Zwecke der Beweidung durch Schafe herangezogen werde, könne dies nicht zur Einbeziehung in einen landwirtschaftlichen Betrieb führen. Im Zusammenhang hält der VwGH fest, dass ein Vergleich mit dem Wintersport fehlschlage, als zwar möglicherweise die landwirtschaftliche Nutzung von Flächen, die während des Winters als Schiabfahrten benutzt werden, im Ergebnis beeinträchtigt wird, aber in dem in Betracht kommenden Zeitraum (im Sommerhalbjahr) nicht behindert wird.

Nach einem weiteren Erkenntnis vom 31.10.2000, ZI 98/15/0032, ist jedenfalls eine landwirtschaftliche Nutzung gegeben, wenn Schipisten und Liftrassen als Weide zumindest für Schafe und Ziegen dienen. Solange aber in ein land- und forstwirtschaftliches Gebiet eingebettete Schipisten und Liftrassen einer landwirtschaftlichen Nutzung zugeführt sind, zählen nach der Verkehrsauffassung ohne Zweifel auch die Flächen der Schipisten und Liftrassen zur wirtschaftlichen Einheit des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens. Veränderungen der Oberfläche, durch welche die landwirtschaftliche Nutzung nicht beeinträchtigt wird, ändern nichts am landwirtschaftlichen Hauptzweck.

Vor Erlassung der USt-Richtlinien 2000 hielt der Durchführungserlass zur Umsatzsteuer in Abschnitt 137 fest, dass die Begriffsbestimmung für den land-und forstwirtschaftlichen Betrieb in Anlehnung an das Einkommensteuer- und Bewertungsrecht erfolge. Die Einkommensteuerrichtlinien führen nun unter Punkt 15.1.7.2 zu § 21 EStG folgendes aus: *„Die Vermietung von landwirtschaftlichen Grundstücken zur (sportlichen) Nutzung als Schipiste oder Langlaufloipe oder kurzfristig als Parkplatz, ist dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb dann noch zuzurechnen, wenn die landwirtschaftliche Nutzung nicht bzw. nur unwesentlich beeinträchtigt wird.“*

Für Zeiträume nach 2000 ist (auch wenn der Unabhängige Finanzsenat als Rechtsmittelbehörde nicht an Erlässe und Richtlinien des BMF gebunden ist) aus dem Blickwinkel der Einhebung und hier insbesondere deren Billigkeit oder Unbilligkeit auf die Umsatzsteuerrichtlinien 2000 Bedacht zu nehmen.

Die RZ 2882 der Umsatzsteuerrichtlinien 2000 (Stand 1.6.2002) lautet: *Die Überlassung von Grundstücken für Schipisten und Langlaufloipen kann durch Einräumung einer Dienstbarkeit oder im Rahmen eines Bestandsvertrages erfolgen. Entgelte für die Einräumung einer Dienstbarkeit auf einem Gelände, das zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen eines pauschalierten Landwirtes gehört, sind gem. § 22 Abs. 1 UStG 1994 zu versteuern.*

Dem Berufungssenat liegt weiters eine an die Finanzlandesdirektion für Salzburg gerichtete Erledigung des BMF vom 28.1.1999, GZ. 09 2201/4-IV/9/98, vor, nach der Entgelte für die Einräumung einer Dienstbarkeit auf einem Gelände, das zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen eines pauschalierten Landwirts gehört, gem. § 22 Abs. 1 UStG 1994 zu versteuern sind. Diese Erledigung ist im Rahmen des Abgabenvorgangs einer ebenfalls im Land Salzburg gelegenen Alpgenossenschaft ergangen; es muss daher davon ausgegangen werden, dass sie bei den Finanzämtern im Bereich der FLD für Salzburg bekannt war.

Neben diesen Quellen ist noch auf Fundstellen in der Fachliteratur zu verweisen, die ebenfalls die Ansicht der Bw. stützen. Ruppe hält im Kommentar zur USt fest, dass die Durchschnittssatzbesteuerung auch für land- und forstwirtschaftliche Betriebe einer Körperschaft öffentlichen Rechts gelte, wenn bestimmte Umsatzgrenzen nicht überschritten werden. Zu den KÖR gehören auch jene Agrargemeinschaften, die als juristische Personen des öffentlichen Rechts organisiert sind. Unter TZ 30 zu § 22 führt Ruppe aus, dass die Verpachtung von Teilen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes nur dann zu Umsätzen im Rahmen der Landwirtschaft führe, wenn es sich entweder um eine bloß vorübergehende Maßnahme handle oder wenn der Verpächter auf der verbleibenden Fläche weiterhin eine dem Hauptzweck eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes entsprechende, wirtschaftlich ins Gewicht fallende Tätigkeit entfaltet. Die Anwendung des § 22 Abs. 1 komme nicht in Betracht, wenn es sich bei den verpachteten Grundstücken nicht mehr um landwirtschaftliche Nutzflächen handle. Dies sei bei einer Kleingartenanlage, aber auch bei Sport- oder Golfplätzen der Fall. Bei Schipisten treffe dies jedoch **nicht** zu.

In der Verordnung des BMF BGBl II 2005/435, wird der Begriff der Unbilligkeit in der Einhebung im Sinne des § 236 BAO näher umschrieben. § 3 der VO lautet wörtlich:

Eine sachliche Unbilligkeit liegt bei der Einhebung von Abgaben insbesondere vor, soweit die Geltendmachung des Abgabenanspruches

1.) von Rechtsauslegungen des Verfassungsgerichtshofes oder des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, wenn im Vertrauen auf die betreffende Rechtsprechung für die Verwirklichung des die Abgabepflicht auslösenden Sachverhaltes bedeutsame Maßnahmen gesetzt wurden;

2.) in Widerspruch zu nicht offensichtlich unrichtigen Rechtsauslegungen steht, die
a.) dem Abgabepflichtigen gegenüber von der für ihn zuständigen Abgabenbehörde erster Instanz geäußert oder

b.) vom Bundesministerium für Finanzen im Amtsblatt der österr. Finanzverwaltung veröffentlicht wurden,

wenn im Vertrauen auf die betreffende Äußerung bzw. Veröffentlichung für die Verwirklichung des die Abgabepflicht auslösenden Sachverhaltes bedeutsame Maßnahmen gesetzt wurden.

Diese Verordnung vom 20.12.2005 ist – entgegen der Ansicht des Finanzamtes – auch auf davorliegende Zeiträume anwendbar. Der VO ist nicht zu entnehmen, dass sie nur auf nach der Kundmachung verwirklichte Sachverhalte anwendbar wäre. Da das Nachsichtsansuchen im Dezember 2006 eingebracht wurde, und die VO auf alle anhängigen offenen und nicht rechtskräftig abgeschlossenen Verfahren anzuwenden ist, konnten auch die Jahre ab 1996 miteinbezogen werden.

Die in der VO für die Annahme einer sachlichen Unbilligkeit geforderten Voraussetzungen liegen nach Beurteilung des erkennenden Senates für die Zeiträume 1996 bis 2002 vor. Die Bw. konnte sich bei der umsatzsteuerlichen Behandlung ihrer Einkünfte aus den Überfahrtsrechten auf die oben näher ausgeführten Erkenntnisse, Erlässe und Literaturmeinungen stützen. Sie hat bei der Behandlung der in Rede stehenden Umsätze eine zumindest vertretbare Rechtsansicht vertreten. In diesem Vertrauen hat sie keine Vorsorge für die Entrichtung von Umsatzsteuern getroffen und auch keine Versuche unternommen, höhere Erträge zu erwirtschaften. Die Einbringung der Umsatzsteuernachforderungen für die Jahre 1996 bis 2002 stellt bei der gegebenen Sachlage für die Bw. eine unbillige Härte dar, der mit einer Maßnahme nach § 236 BAO zu begegnen ist.

Die Höhe des Nachsichtsbetrages ergibt sich aus der von der Bw. vorgelegten Rechnungskorrektur vom 31. Mai 2005, deren Ansätze unverändert übernommen wurden.

Anders stellt sich die Lage für die Zeiträume 2003 und 2004 dar.

Seit dem VwGH-Erkenntnis vom 30.10.2003, Zl. 2000/15/0109, steht fest, dass die entgeltliche Überlassung von Grundstücken durch eine Agrargemeinschaft für Schipisten und Aufstiegshilfen nicht im Zusammenhang mit der land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit stehen kann. Die bisherige Vorgangsweise der Bw. ist damit nicht mehr durch die VwGH-Rechtsprechung deckt. Dadurch ist eine Anwendung des § 22 UStG nicht (mehr) möglich, durch die Überlassung in Form einer Dienstbarkeit entsteht ein steuerbarer Umsatz, der dem Normalsteuersatz unterliegt, ein pauschaler Vorsteuerabzug ist nicht mehr möglich.

Obwohl ab dem Zeitpunkt der Veröffentlichung dieses Erkenntnisses der Standpunkt der Pauschalierung nicht mehr glaubhaft vertreten werden konnte, hat die Berufungswerberin auch in den Folgejahren an der Pauschalierung festgehalten. Jedenfalls war dies durch die Judikatur des VwGH nicht mehr gedeckt. Wenn dies im Ergebnis zu Abgabennachforderungen führt, ist darin keine Unbilligkeit iSd. § 236 BAO zu erkennen. Hinsichtlich der Jahre 2003 für 2004 war die Berufung daher abzuweisen. Die im Spruch genannten Beträge von € 31.572,09 bzw. € 31.851,77 ergeben sich aus der von der Bw. vorgelegten Rechnungskorrektur vom 31. Mai 2005, aus der die Ansätze für die genannten Zeiträume unverändert übernommen wurden.

Für das Jahr 2002 ging der Berufungssenat von der für die Berufungswerberin günstigeren Variante aus. Die Erklärungen für 2002 wurden nach der Aktenlage am 27. November 2003 beim Finanzamt eingereicht, d.h. rund ein Monat nach Ergehen des obangeführten VwGH-Erkenntnisses. Der Berufungssenat konnte nicht unterstellen, dass dem steuerlichen Vertreter bei Erstellung bzw. Abgabe der Erklärungen dieses relevante VwGH-Erkenntnis bereits bekannt war, zumal erfahrungsgemäß bis zu Veröffentlichung eine gewisse Zeit verstreicht.

Veröffentlicht wurde dieses Erkenntnis mit 4.Dezember 2003. Demzufolge wurde auch die USt 2002 in die erteilte Nachsicht einbezogen.

Da vom Berufungssenat das Vorliegen der tatbestandmäßigen Unbilligkeit in der Einhebung bis einschließlich 2002 bejaht wurde, war in eine Ermessensentscheidung einzutreten, in der nach den Kriterien von Billigkeit und Zweckmäßigkeit abzuwägen ist. Für die Abgabepflichtige spricht ihr bisheriges steuerliches Verhalten und vor allem der Umstand, dass sie im Vertrauen auf bisherige Rechtsprechung und die Umsatzsteuer- und Einkommensteuerrichtlinien disponiert hatte. Dieses Vertrauen ist aus dem Blickwinkel des Rechtsgrundsatzes von Treu und Glauben so schützenswert, dass allfällige Zweckmäßigkeitsüberlegungen verdrängt werden.

Für 2003 und 2004 gilt diese Beurteilung nicht mehr. Nach Ansicht des Senates hätte die Bw. bezüglich dieser Zeiträume entsprechende Maßnahmen setzen können, um die anstehende Belastung mit Umsatzsteuer wirtschaftlich abzufangen. So wären Verhandlungen mit dem Vertragspartner über eine Änderung des Vertrages möglich gewesen. Dass dies nicht von vornherein zum Scheitern verurteilt war, zeigt die Tatsache, dass die Z-Gesellschaft in weiterer Folge mit einer Rechnungskorrektur einverstanden war und die in Rechnung gestellten USt-Beträge an den Geschäftspartner gezahlt hat. Bei dieser Konstellation kann in der Entrichtung der in Rede stehenden Umsatzsteuern keine Unbilligkeit iSd. § 236 BAO gesehen werden.

Zum Berufungsvorbringen, dass der Bw. durch die verspätete Bearbeitung der Berufung in der Abgabensache infolge der zwischenzeitig geänderten Rechtslage ein Nachteil entstanden sei, ist festzuhalten, dass eine Verständigung zwischen Abgabepflichtiger und Finanzamt bestand, mit der Entscheidung bis zum Vorliegen eines Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshof in einem gleich gelagerten Fall zuzuwarten. Jedenfalls wären der Bw. verfahrensrechtliche Möglichkeiten, nämlich Devolutionsantrag und Säumnisbeschwerde offen gestanden, um die Behörde zur Erlassung von Bescheiden zu zwingen. Diese wurden nicht ergriffen, offenbar vor dem Hintergrund, dass man, laut Auskunft des Amtsbeauftragten, mit dem steuerlichen Vertreter in Kontakt stand und diesem die Materie bekannt war.

Der Berufungssenat erkennt in dem Umstand, dass die Berufungswerberin eben nicht tätig geworden ist und durch Jahre zugewartet hat insofern einen Billigkeitsgrund, als bei der Erzwingung einer früheren Entscheidung mit einer für die Bw. wohl günstigeren Entscheidung zu rechnen gewesen wäre. Damit erscheint die eingewendete Ungleichbehandlung mit ähnlichen Fällen zumindest nicht ausgeschlossen, was wiederum Zweckmäßigkeitsüberlegungen an der Einbringung der (gesamten) Abgabenschuld in den Hintergrund treten lässt.

Salzburg, am 16. Jänner 2013