



GZ. RV/2230-W/08,
miterledigt RV/2231-W/08,
RV/2717-W/08, RV/2718-W/08

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., in A, vom 28. Mai 2008 und 22. August 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Neunkirchen Wr. Neustadt vom 28. April 2008 und 22. Juli 2008 und betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO betreffend Umsatzsteuer 2004 bis 2005 sowie Umsatzsteuer 2004 bis 2006 und Festsetzung Umsatzsteuer für den Zeitraum Jänner 2007 bis November 2007; Körperschaftsteuer 2006 und Vorauszahlungen Körperschaftsteuer ab 2008 entschieden:

Der Berufung hinsichtlich Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2004 und 2005 sowie Umsatzsteuer 2004 und 2005 wird Folge gegeben und die angefochtenen Bescheide vom 22. Juli 2008 aufgehoben.

Die Berufungen betreffend Umsatzsteuer 2006, Festsetzung der Umsatzsteuer für Jänner 2007 bis November 2007, Körperschaftsteuer 2007 und Vorauszahlungen Körperschaftsteuer 2008 werden als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide vom 28. April 2008 bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der erwerbswirtschaftliche Verein Bw. (Berufungswerber, Bw.) betrieb im Streitzeitraum an der Adresse A eine Flugschule und veranstaltete Ausbildungskurse zur Erlangung des Privatpilotenscheins. Zusätzlich zu dieser Tätigkeit wurden im Streitzeitraum Flüge mit Passagieren (Rundflüge und Taxiflüge mit maximal 3 Passagieren) durchgeführt.

Im Zuge einer im Rahmen eines Berufungsverfahrens erfolgten Aufhebung der in Berufung gezogenen Bescheide nach einer im Jahr 2008 durchgeführten Betriebsprüfung (Bp.) wurden Wiederaufnahme- und Sachbescheide hinsichtlich Umsatzsteuer für 2004 und 2005 neu erlassen und die bislang vom Bw. mit 10% der Umsatzsteuer unterzogenen Erlöse aus der Privatpilotenausbildung dem Normalsteuersatz von 20% unterworfen.

Hinsichtlich der Sachbescheide wird begründend ausgeführt, dass die Ausbildung von Privatpiloten nicht unter die Begünstigung der Personenbeförderung mit Verkehrsmitteln aller Art gem § 10 Abs 2 Z 12 UStG 1994 falle.

Hinsichtlich der gem. § 303 Abs. 4 BAO durchgeführten Wiederaufnahme wird ausgeführt, dass die Tatsache der Anwendung des unrichtigen Steuersatzes erst durch Einsicht in die Buchhaltungsunterlagen 2006 und 2007 hervorgekommen seien.

Im Zuge einer im Jahr 2008 durchgeführten Bp. wurde das Verfahren betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 2006 wieder aufgenommen die im Jahr 2006 bzw. Jänner bis November 2007 dem ermäßigten Steuersatz unterzogene Erlöse dem Normalsteuersatz unterworfen.

	2006	2007
Erlöse brutto	80.835,03	63.931,14
netto lt. BP	67.362,53	53.275,95
USt lt. BP	13.472,51	10.655,19
USt lt. Erklärung	7.348,64	5.811,92
 Erlösminderung	 6.123,87	 4.843,27

Weiters wird in Tz 3 des Bp.-Berichts hinsichtlich 2006 festgestellt, dass in den Jahresabschlüssen 2003 bis 2005 negative Forderungen ausgewiesen seien, welche durch die Verbuchung von Kundenanzahlungen in den entsprechenden Jahren entstanden seien, denen keine entsprechenden Ausgangsrechnungen gegenüberstanden. Im Jahresabschluss 2006 seien diese Beträge vom Bw. ertragswirksam erfasst worden. Die Art der Leistung habe nicht ermittelt werden können und seien weder Ausgangsrechnungen noch Kassabelege vorgelegt worden.

Auf dem Konto „USt-freie Flugscheine“ (Konto 4201) seien zusätzlich zu den nachgebuchten Debitoren in den Monaten 1-6/2006 weitere Erlöse von 145.481,00 verbucht worden, in den Ausgangsrechnungen seien jedoch außer auf dem Konto „Erlöse Auslandsflüge“ (Konto 4175) keine Rechnungen mit 0% MwSt Ausweis vorhanden. Nach Ansicht der Bp. seien auch diese Beträge dem Normalsteuersatz zu unterziehen.

2006

Erlöse Flugscheine	145.481,20
netto lt. Bp.	121.234,33
USt lt. Bp	24.246,87
USt Lt. Erklärung	0,00

Erlösminderung	24.246,33
----------------	-----------

Die Umsatzsteuerfeststellungen wurden von der Bp. als Erlösminderungen bei der Errechnung der Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer berücksichtigt und der Gewinn aus Gewerbebetrieb für 2006 folgendermaßen neu errechnet:

2006

Gewinn lt Erklärung	45.069,50
Erlösminderungen	
Bp	-6.123,87
	-24.246,87
Gewinn lt. BP	14.698,76

Daraus ergab sich eine KöSt Gutschrift lt. Bp in Höhe von € 1.898,17.

Die Wiederaufnahme hinsichtlich USt und KöSt 2006 sei unter Hinweis auf die getroffenen Feststellungen und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung zu verfügen und sei dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit der Vorrang einzuräumen.

In den rechtzeitig eingebrachten Berufungen wird im Wesentlichen eingewendet, dass bei der Umsatzsteuerberechnung für die Erlangung der Privatpilotenlizenz gutgläubig der ermäßigte Steuersatz von 10% angewendet und dies von der Finanzbehörde nie beanstandet worden sei.

Die Flugtickets in das Ausland unterlägen einer Steuerbefreiung und seien daher zu Unrecht von der Bp. dem Normalsteuersatz unterzogen worden.

Mängel in der Buchführung bestünden nicht, die als nunmehr fehlend bezeichneten Unterlagen seien der Vor-Betriebsprüfung vorgelegt worden. Überdies sei die Frage des anzuwendenden Steuersatzes bereits bei letzten Bp. besprochen worden.

Mit Vorhalt vom 7. Mai 2009 wurde der Bw. vom Unabhängigen Finanzsenat (UFS) aufgefordert ergänzende Belege vorzulegen:

Unter Tz 3 des Betriebsprüfungsberichtes (Bp.-Bericht) wird festgestellt, dass als steuerfreie Auslandsflüge verbuchte Erträge nicht belegmäßig nachgewiesen wurden.

Legen Sie bitte den Kontoausdruck für das Konto 4201 „Erlöse USt-freie Flugscheine“ für das Jahr 2006 samt den dazugehörigen Buchungsbelegen und Unterlagen vor.

Sollte es sich um Umbuchungsvorgänge von anderen Konten handeln bitte auch um Vorlage dieser Kontoausdrucke samt dazugehörigen Buchungsbelegen.

Die Bp führt aus, dass in den einzelnen Jahren hereingenommen Anzahlungen (ausgewiesen als negative Forderungen bzw. negative Sammelposition Debitoren - Tabelle aus den Jahresabschlüssen 2003, 2004 und 2005 erstellt)

<i>2003</i>	<i>2004</i>	<i>2005</i>
<i>-114.772,46</i>	<i>- 95.505,44</i>	<i>-77.264,41</i>

im Jahresabschluss 2006 gegen das Konto 4201 erlöswirksam verbucht worden seien, wobei nicht nachgewiesen werden konnte, mit welchen USt-freien Leistungen diese Anzahlungen verrechnet worden wären.

Legen Sie daher bitte aussagekräftige Unterlagen (Rechnungen und Verrechnungsvereinbarungen) zu diesen Vorgängen vor.

Für die Inanspruchnahme der echten Umsatzsteuerbefreiung für grenzüberschreitenden Personenverkehr mit Luftfahrzeugen bzw. den ermäßigten Steuersatz bei Personenbeförderung im Inland ist es erforderlich anhand geeigneter Unterlagen (z.B. Logbücher, Passagierlisten auf anmeldeten Auslandsflügen, bestätigte Flugrouten usw.) das Vorliegen der Voraussetzungen für die Steuerfreiheit bzw. den ermäßigten Steuersatz nachzuweisen.

Der obige Vorhalt wurde nicht beantwortet, Unterlagen wurden nicht vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt wird als entscheidungsrelevant festgestellt:

Der Bw. erzielte in den ersten Jahren ab der Eröffnung lediglich Verluste und wurde im Jahr 2006 einer erstmaligen Betriebprüfung betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer für die Jahre 2001 bis 2003 sowie einer Umsatzsteuernachschau für den Zeitraum Jänner 2004 bis Dezember 2005 unterzogen. Schwerpunkt dieser Bp. war eine Liebhabereiprüfung.

Im Zuge der im Jahr 2006 durchgeführten USt-Nachschau für 2004 und 2005 standen dem Finanzamt (FA) sämtliche Konto und Belege für die Jahre 2004 und 2005 zur Verfügung. Die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes für die Ausbildungsentgelte zum Privatpiloten wurde dem FA daher im Rahmen dieser Bp. im Wege der vorgelegten Unterlagen offengelegt. Dass eben jene Unterlagen gefehlt hätten aus welchen sich die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes ergäben hätte, lässt sich aus dem dem UFS vorliegenden Arbeitsbogen der damaligen Bp. bzw. dem entsprechenden Bp.- Bericht nicht ableiten und wird vom FA auch gar nicht behauptet. Im Gegenteil sind im Arbeitsbogen der Bp. im Jahr 2006 die Kontoausdrucke des Kontos „**4022 Erlöse aus Privatpilotenlizenzen 10%**“ abgeheftet.

Die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes auf die Erlöse aus Privatpilotenausbildung für 2004 und 2005 stellt daher aufgrund der erfolgten Offenlegung im Rahmen der Bp. im Jahr 2008 keine neue Tatsache dar (siehe unten, rechtliche Würdigung, Pkt. 1).

Die Feststellungen der Bp. hinsichtlich 2006 blieben seitens des Bw. unwidersprochen bzw. wurde in der Berufung lediglich ausgeführt, dass die durch die Bp. erfolgte Einordnung der Erlöse unrichtig sei. Entsprechende Unterlagen zum Nachweis dieses Vorbringens wurden nicht vorgelegt. Die Sachverhaltsannahmen der Bp. hinsichtlich 2006 sind – schon mangels entsprechend substantiierter Einwendungen - glaubwürdig und nachvollziehbar und werden daher der Entscheidung zugrunde gelegt.

Eine Berufung gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2006 und Körperschaftsteuer 2006 erfolgte nicht. Weiteres ist dazu festzustellen, dass die Belege und Konten für 2006 dem FA erstmals im Zuge der Bp. zur Verfügung standen. Dem FA war daher die Behandlung der Erlöse im Jahr 2006 bei Erlassung der aufgrund der Abgabenerklärungen ergangenen Erstbescheide vom 3. Juli 2007 nicht bekannt.

Rechtlich folgt daraus:

1. Wiederaufnahme Umsatzsteuer 2004 bis 2005 und Umsatzsteuer 2004 und 2005

Gemäß § 303 Abs 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, wenn die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Wiederaufnahmegründe sind nur im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existente Tatsachen, die später hervorkommen (nova reperta).

Das Hervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln ist nach hA aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen (zB VwGH 19.11.1998, 96/15/0148; 24.6.2003, 2003/14/0027, 0028; 18.9.2003, 99/15/0120; 29.9.2004, 2001/13/0135; aM Schobesberger, ÖStZ 1988, 310; Wiedermann, Wiederaufnahme, 99 ff; vgl hiezu auch Stoll, BAO, 2935 ff) .

Waren bestimmte Umstände im betreffenden Verfahren der Behörde bekannt, hat sie diese Umstände jedoch für unwesentlich gehalten, so sind solche Umstände keine Wiederaufnahmegründe (VwGH 8.11.1973, 1428/72).

Eine amtswegige Wiederaufnahme ist daher dann nicht zulässig, wenn die Behörde die Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren bereits gekannt hat (zB der Steuerpflichtige hat die maßgeblichen Umstände offen gelegt, doch wurden sie von der Behörde versehentlich nicht berücksichtigt). Wenn der Behörde also der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon im wiederaufzunehmenden Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumption zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren

erlassenen Entscheidung gelangen hätte können, ist die Wiederaufnahme unzulässig (zB VwGH 29.9.2004, 2001/13/0135).

Da dem FA aufgrund der im Jahr 2006 bereits durchgeführten Umsatzsteuernachschau 2004 und 2005 sämtliche Unterlagen offen gelegt worden waren, das FA die unrichtige rechtliche Subsumption der Erlöse zum ermäßigten Steuersatz aber damals nicht aufgegriffen hatte, lag zum Zeitpunkt der Erlassung der Wiederaufnahmebescheide keine neue Tatsache iSd § 303 Abs 4 BAO vor.

Die Wiederaufnahme der Umsatzsteuer für die Jahre 2004 und 2005 erfolgte zu Unrecht, die entsprechenden Bescheid sind daher aufzuheben. Die berufungsgegenständlichen Abgabenbescheide für Umsatzsteuer 2004 und 2005 scheiden mangels gültigen Wiederaufnahmsgrundes daher aus dem Rechtsbestand aus.

2. Umsatzsteuer 2006 und 1-11/2007

Gemäß § 10 Abs. 1 UStG beträgt die Steuer für jeden steuerpflichtigen Umsatz 20% der Bemessungsgrundlage.

Gemäß Abs 2 Z 12 leg. cit ermäßigt sich die Steuer auf 10% für die Beförderung von Personen mit Verkehrsmitteln aller Art, soweit nicht § 6 Abs. 1 Z 3 anzuwenden ist.

Die grenzüberschreitende Personenbeförderungen mit Schiffen oder Luftfahrzeugen (ausgenommen die Personenbeförderung auf dem Bodensee) ist gemäß § 6 Abs 1 Z 3 lit d UStG (echt) von der Umsatzsteuer befreit. Diese Befreiung geht dem ermäßigten Steuersatz vor.

Gemäß § 18 Abs 1 UStG ist der Unternehmer verpflichtet, zur Feststellung der Steuer und der Grundlagen ihrer Berechnung Aufzeichnungen zu führen. Diese Verpflichtung zur Führung von Aufzeichnungen umfasst auch die Pflicht diese Aufzeichnungen der Abgabenbehörde über deren Verlangen vorzulegen. Der buchmäßige Nachweis ist grundsätzlich eine materiell-rechtliche Voraussetzung für eine Steuerfreiheit oder einer Begünstigung im Umsatzsteuerrecht. Dies bedeutet, dass ohne Vorlage eines Buchnachweises keine Steuerfreiheit (zB für Ausfuhrlieferungen) oder Steuerbegünstigung zu gewähren ist (Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, § 18 Tz 71).

Der Bw. hat trotz Aufforderung weder im Rahmen der Bp. noch im Berufungsverfahren Buchnachweise oder Unterlagen vorgelegt aus denen sich der Umfang der grenzüberschreitenden Personenbeförderungsentgelte erkennen lässt. Die Behauptung, dass es sich bei den als steuerfrei behandelten Umsätzen um derartige Beförderungsentgelte

handelte wurde daher nicht nachgewiesen, weshalb die Befreiung nicht zum Tragen kommen kann.

Bei Überprüfung der Anwendbarkeit des ermäßigten Steuersatzes ist festzustellen, dass unter Personenbeförderung eine Leistung zu verstehen ist, deren Hauptzweck auf eine der Raumüberwindung dienende Fortbewegung von Personen gerichtet ist.

Wie der VwGH im Zusammenhang mit Beförderung von Fallschirmspringern ausführt, stellt die Raumüberwindung von einem Abflugort zu einem in der Luft befindlichen Absprungort vor dem Hintergrund der historischen Interpretation keinen "Verkehr" im Sinne solcher Leistungen dar, welche der Gesetzgeber mit der Bestimmung des § 10 Abs 2 Z 13 UStG begünstigen wollte (VwGH vom 13. 4. 2005, 2001/13/0248).

Umso weniger können daher Praxisflüge im Rahmen der Privatpilotenausbildung begünstigte Personenbeförderungen darstellen, da im Mittelpunkt der Leistung die Schulungsleistung der Flugschule und nicht die Streckenüberwindung steht.

Die Frage der „Gutgläubigkeit“ des Bw. bei ungerechtfertigter Anwendung des ermäßigten Steuersatzes vermag an dieser Beurteilung nichts zu ändern.

Zu dem vom Bw. im Rahmen der Berufung angezogenen Grundsatz von Treu und Glauben ist festzuhalten, dass nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes das Legalitätsprinzip (Art. 18 B-VG) grundsätzlich stärker als jeder andere Grundsatz, insbesondere jener von Treu und Glauben, ist.

Nach der Judikatur des VwGH (zB 18.12.1996, 94/15/0151; 21.1.2004, 2003/16/0113) schützt der Grundsatz von Treu und Glauben nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit. Die Behörde ist vielmehr verpflichtet, von einer als gesetzwidrig erkannten Verwaltungsübung abzugehen.

Nach der Judikatur müssten besondere Umstände vorliegen, die ein Abgehen von der bisherigen Rechtsauffassung durch die Finanzverwaltung unbillig erscheinen lassen (zB VwGH 9.7.1997, 96/13/0185) , wie dies zB der Fall sein kann, wenn ein Abgabepflichtiger von der Abgabenbehörde ausdrücklich zu einer bestimmten Vorgangsweise aufgefordert wird und sich nachträglich die Unrichtigkeit dieser Vorgangsweise herausstellt (VwGH 18.12.1996, 94/15/0151; 26.6.2002, 98/13/0013) . Das Vorliegen einer derartigen Aufforderung wurde aber weder behauptet noch lässt sie sich aus dem Akt ableiten. Die Behauptung des Bw., dass im Zuge der ersten Bp. die Frage des Steuersatzes besprochen wurde, ist einerseits aus dem Akteninhalt nicht beweisbar und stellt andererseits keine derartige Aufforderung dar.

Der Umstand, dass eine abgabenbehördliche Prüfung eine bestimmte Vorgangsweise des Abgabepflichtigen unbeanstandet gelassen hat, hindert die Behörde nicht, diese Vorgangsweise für spätere Zeiträume als rechtswidrig zu beurteilen (VwGH 19.11.1998, 98/15/0150; 20.12.2000, 98/13/0236; 28.5.2002, 99/14/0021; 21.10.2004, 2000/13/0179, 0180) .

Der Bw. kann sich daher für die Zeiträume ab 2006 nicht mit Erfolg auf die Anwendung des Grundsatzes von Treu und Glauben berufen. Für die erzielten Erlöse war daher der Normalsteuersatz anzuwenden und eine entsprechende Entgeltsberichtigung (§ 16 UStG) vorzunehmen.

3. Körperschaftsteuer 2006

Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer ist der jeweilige Jahresgewinn nach Berücksichtigung der bestehenden Verlustvorträge

Da die Anwendung des Normalsteuersatzes anstelle des ermäßigten Steuersatzes eine zusätzliche Umsatzsteuerzahllast für 2006 in Höhe von insgesamt € 30.370,74 bewirkt und dieser Betrag – wie der Bw. selbst ausführt – den Leistungsempfängern nicht nachverrechnet werden kann, vermindert sich der erklärte Jahresgewinn für 2006 um diesen Betrag.

Nach Abzug der bestehenden Verlustvorträge ergibt sich unter Beachtung der Vorlustverrechnungsgrenzen die im bekämpften Bescheid festgesetzte Körperschaftsteuer.

4. Vorauszahlung Körperschaftsteuer 2008

Gemäß § 24 Abs 3 KStG iVm § 45 Abs 1 EStG werden die Körperschaftsteuervorauszahlungen dergestalt errechnet, als die Körperschaftsteuerschuld des letzten veranlagten Jahres (hier 2006) - wenn die Vorauszahlung für das dem Veranlagungszeitraum zweitfolgende Kalenderjahr erfolgt (hier 2008) - um 9% erhöht als Vorauszahlungsbetrag festgesetzt wird.

Ein Berufungsvorbringen weshalb die so ermittelten KöSt - Vorauszahlungen für 2008 betragsmäßig unzutreffend wären ist nicht erkennbar.

Wien, am 20. November 2009