

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden R1 und die weiteren Senatsmitglieder R2, [Beis.WK] und [Beis.AK] im Beisein der Schriftführerin SF in der Beschwerdesache Bf.-GmbH vertreten durch Dr. Jakob Schmalzl, Schwechater Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsges.m.b.H., Bruck-Hainburger Straße 1, 2320 Schwechat, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 3/11 Schwechat Gerasdorf vom 5. März 2010 über die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2006 bis 2008, vertreten durch [1.Vert.FA] und [2.Vert.FA], nach der am 19. März 2015 durchgeführten mündlichen Senatsverhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.
Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Bei der Beschwerdeführerin (Bf.), einer GmbH, mit dem Betriebsgegenstand Vermietung von Booten, wurde eine Außenprüfung umfassend die Jahre 2006 bis 2008 durchgeführt. Im Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung traf die Prüferin unter Tz. 1 folgende beschwerdegegenständliche Feststellungen:

Steuerpflichtige Umsätze

Das geprüfte Unternehmen vermietet Schiffe im Gemeinschaftsgebiet (hauptsächlich Griechenland) und in Drittländern (hauptsächlich Türkei). Die Umsätze wurden bisher in beiden Fällen als nicht steuerbar behandelt.

Für den Ort der Leistung bei der Vermietung von Beförderungsmitteln gilt die Generalklausel des § 3a Abs. 12 UStG: Eine sonstige Leistung wird an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt. Nach der Verordnung des BMF BGBl. Nr. 5/1996 bestimmt sich der Ort der sonstigen Leistung bei

der Vermietung von Beförderungsmitteln unter folgenden Voraussetzungen danach, wo das Beförderungsmittel genutzt wird: 1. Die Nutzung muss im Drittland erfolgen. (.....)

Demnach ist die Vermietung von Schiffen im Drittland im Inland nicht steuerbar. Die Umsätze aus der Vermietung von Schiffen im Gemeinschaftsgebiet sind im Inland steuerbar und mit 20% zu versteuern.

	BRUTTO	NETTO	DAVON 20%
2006	66.338,22	55.281,85	11.056,37
2007	39.541,00	32.950,83	6.590,17
2008	45.652,77	38.043,97	7.608,79

Steuerliche Auswirkungen

Zeitraum	2006	2007	2008
	Euro	Euro	Euro
Umsatzsteuer			
[000] Steuerbarer Umsatz	55.281,85	32.950,83	38.043,97
[022] 20% Normalsteuersatz	55.281,85	32.950,83	38.043,97

Änderung der Besteuerungsgrundlagen

Umsatzsteuer			
[000] Steuerbarer Umsatz			
Zeitraum	2006	2007	2008
	Euro	Euro	Euro
Vor BP	17.325,25	17.650,25	14.050,00
Tz. 1 Steuerpflichtige Umsätze	55.281,85	32.950,83	38.043,97
Nach BP	72.607,10	50.601,08	52.093,97
[022] 20% Normalsteuersatz			
Zeitraum	2006	2007	2008
	Euro	Euro	Euro

Vor BP	17.325,25	17.650,25	14.050,00
Tz. 1 Steuerpflichtige Umsätze	55.281,85	32.950,83	38.043,97
Nach BP	72.607,10	50.601,08	52.093,97

Die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer für 2006 bis 2008 wurde unter Verweis auf die Feststellungen unter Tz.1 wie folgt begründet:

"Die Wiederaufnahme erfolgt unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Im vorliegenden Fall können die steuerlichen Auswirkungen nicht als geringfügig angesehen werden. Bei der im Sinn des § 20 BAO vorgenommenen Interessenabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen."

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Prüferin und erließ dementsprechend die beschwerdegegenständlichen Wiederaufnahmebescheide.

Die (nunmehr als Beschwerde geltende) Berufung beantragt die Aufhebung der Bescheide mit nachstehender Begründung:

"Die angefochtenen Bescheide beruhen auf den Feststellungen der Außenprüfung betreffend die Zeiträume 2006 bis 2008. Die einzige Feststellung der BP findet sich unter Tz 1 des Berichts vom 4. März 2010 gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung. Demnach gilt für die Vermietung von Schiffen im Gemeinschaftsgebiet die Generalklausel des § 3a Abs. 12 UStG. Die gegenständlichen Umsätze der von uns vertretenen Gesellschaft sind somit im Inland steuerbar und mit 20% zu versteuern. Dieser Feststellung der BP wird nicht entgegengetreten."

Die angefochtenen Bescheide begründen die Wiederaufnahme damit, dass das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit überwiege und die Auswirkungen nicht als geringfügig angesehen werden könnten."

Die Wiederaufnahme des Verfahrens liegt gemäß § 303 Abs. 4 BAO im Ermessen des Finanzamtes. Bei der Ausübung des Ermessens ist zwingend der Grundsatz von Treu und Glauben anzuwenden. Wenn eine Wiederaufnahme des Verfahrens dem Grundsatz von Treu und Glauben widerspricht, darf eine Wiederaufnahme des Verfahrens nicht verfügt werden. Die angefochtenen Bescheide widersprechen dem Grundsatz von Treu und Glauben:

Am 16. April 2007 hat das Finanzamt unter anderem betreffend die Umsatzsteuer 7/2006 bis 1/2007 eine Außenprüfung durchgeführt. Die Außenprüfung hat zu keiner Feststellung geführt. Im Rahmen der Außenprüfung hat die Prüferin, Frau K. , auch mit der zuständigen Mitarbeiterin unserer Kanzlei, Frau N., die gegenständlichen

Vermietungsumsätze besprochen: Diese waren im Prüfungszeitraum im Wege der Umsatzsteuervoranmeldungen nicht versteuert worden, sehr wohl war eine Versteuerung im Wirtschaftsjahr 2005 im Wege der Umsatzsteuererklärung erfolgt. Laut Auskunft von Frau K. an unsere Mitarbeiter nach Rücksprache mit ihrem Gruppenleiter seien die gegenständlichen Vermietungsumsätze nicht steuerbar, weswegen diese ab dem Wirtschaftsjahr 2006 nicht mehr als steuerpflichtig erklärt wurden.

Gemäß dem zweiten Beispiel im Punkt 2.4 der Richtlinien zum Grundsatz von Treu und Glauben spricht der Grundsatz von Treu und Glauben gegen eine Wiederaufnahme des Verfahrens, wenn bei einer Außenprüfung für den Prüfungszeitraum das Vorliegen der Voraussetzungen für die Umsatzsteuerfreiheit bestimmter Umsätze geprüft und bejaht wird und die Steuerfreiheit ausdrücklich anerkannt wird und in den Folgejahren für solche Umsätze in der Abgabenerklärung die näheren Umstände (die sich gegenüber dem Prüfungszeitraum nicht geändert haben) nicht neuerlich offengelegt und die Umsätze steuerfrei behandelt werden und eine Folgejahre betreffende Außenprüfung neuerlich die (unveränderten) für die Frage der Umsatzsteuerfreiheit maßgebenden tatsächlichen Verhältnisse ermittelt und sie rechtlich abweichend beurteilt, obwohl sich die maßgebenden Verhältnisse nicht geändert haben und dies die einzigen Prüfungsfeststellungen sind. Nichts anderes kann gelten, wenn die Frage der Umsatzsteuerbarkeit von Umsätzen zu beurteilen ist und die erste Außenprüfung die Umsatzsteuerbarkeit der Umsätze ausdrücklich verneint und der Prüfungszeitraum der zweiten Außenprüfung den Prüfungszeitraum der ersten Außenprüfung umfasst.

Des weiteren erlauben wir uns, auf den letzten Absatz von Punkt 3.3. der Richtlinien zum Grundsatz von Treu und Glaube zu verweisen, dem gemäß der Grundsatz von Treu und Glauben gegen eine abweichende Beurteilung für Folgejahre spricht, wenn eine abgabenbehördliche Prüfung die betreffende Vorgangsweise ausdrücklich als rechtmäßig anerkannt hat.

*Die angefochtenen Bescheide sind daher rechtswidrig.
Wir stellen den Antrag, diese ersatzlos aufzuheben."*

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet ab, mit folgender Begründung:

"In Ihrer Berufung stimmen Sie den Feststellungen der Betriebsprüferin zu. Sie führen selbst an, dass für die Vermietung von Schiffen im Gemeinschaftsgebiet die Generalklausel des § 3a Abs. 12 UStG anzuwenden ist und diese Umsätze daher steuerbar und mit 20% zu versteuern sind.

Weiters führen Sie aus, dass die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO im Ermessen des Finanzamtes liegt. Bei der Ausübung des Ermessens wäre zwingend der Grundsatz von Treu und Glauben anzuwenden.

Für den Zeitraum 07/2006- 01/2007 hat durch Frau K. eine Außenprüfung stattgefunden.

Dem Bericht vom 16. April 2007 ist zu entnehmen, dass keine Feststellungen getroffen worden sind, es wurde jedoch nicht schriftlich festgehalten, dass die Vermietung der Schiffe nicht steuerbar wäre. Diese Feststellung dürfte durch Frau K. daher nur im Zuge einer Besprechung mündlich an Ihre Mitarbeiterin ergangen sein.

Gemäß VwGH-Erkenntnis vom 28.10.2009, 2008/15/0049 hindert der Grundsatz von Treu und Glauben die Behörde aber nicht, von einer als unrichtig erkannten Auffassung später abzugehen. Der Grundsatz von Treu und Glauben schützt nämlich nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung in der Vergangenheit. Es müssten besondere Umstände vorliegen, die ein Abgehen von der bisherigen Auffassung durch die Finanzverwaltung unbillig erscheinen ließen, z.B. wenn der Abgabepflichtige von der Abgabenbehörde ausdrücklich zu einer bestimmten Vorgangsweise aufgefordert wurde und sich nachträglich die Unrichtigkeit dieser Vorgangsweise herausstellt. Aus o.a. Ausführungen war die Berufung daher als unbegründet abzuweisen."

Der vom steuerlichen Vertreter namens der Bf. fristgerecht eingebrachte Vorlageantrag wurde wie folgt begründet:

"Die angefochtene Berufungsvorentscheidung begründet die Abweisung mit dem VwGH-Erkenntnis vom 28.10.2009, 2008/15/0049, demgemäß der Grundsatz von Treu und Glauben die Behörde nicht hindert, von einer als unrichtig erkannten Auffassung später abzugehen. Der Grundsatz von Treu und Glauben schützt nämlich nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung in der Vergangenheit. Es müssten besondere Umstände vorliegen, die ein Abgehen von der bisherigen Auffassung durch die Finanzverwaltung unbillig erscheinen ließen, z.B.: wenn der Abgabepflichtige von der Abgabenbehörde ausdrücklich zu einer bestimmten Vorgangsweise aufgefordert wurde und sich nachträglich die Unrichtigkeit dieser Vorgangsweise herausstellt.

Diesbezüglich erlauben wir uns, wie folgt Stellung zu nehmen:

Die Entscheidung, ob Treu und Glauben zur Anwendung kommt ergibt sich aus den Umständen des konkreten Falls unter Bedachtnahme auf das anzuwendende Recht, auf das auf Vertrauensverhältnisse Bedacht nehmende sowie gewisse Spielräume der Verwirklichung freilassende Recht. Liegen diese Voraussetzungen vor, so ist die Anwendung von Treu und Glauben keine Ermessensfrage, sondern eine Rechtsfrage, ein Verstoß gegen Treu und Glauben wäre nicht Unbilligkeit, sondern Unrechtmäßigkeit (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, 1296).

Das Vorliegen eines Rechtsanwendungsspielraums bei Ermessensübung stellt einen derartigen Spielraum dar (vgl. Punkt 2.1 der Richtlinien zum Grundsatz von Treu und Glauben). Somit ist bei Vorliegen besonderer Verhältnisse (vgl. Stoll, a.a.O.) bzw. besonderer Umstände (vgl. VwGH 28.10.2009, 2008/15/0049) zwingend der Grundsatz von Treu und Glauben anzuwenden. Der VwGH nennt im angeführten Erkenntnis als

Beispiel, wenn der Abgabepflichtige von der Abgabenbehörde ausdrücklich zu einer bestimmten Vorgangsweise aufgefordert wurde und sich nachträglich die Unrichtigkeit dieser Vorgangsweise herausstellt. Ein anderer besonderer Umstand, bei dessen Vorliegen die Nichtanwendung von Treu und Glauben somit mit Rechtswidrigkeit behaftet wäre, ist gemäß dem zweiten Beispiel der Richtlinien zum Grundsatz von Treu und Glauben, wenn bei einer Außenprüfung für den Prüfungszeitraum das Vorliegen der Voraussetzungen für die Umsatzsteuerfreiheit bestimmter Umsätze geprüft und bejaht wird und die Steuerfreiheit ausdrücklich anerkannt wird und in den Folgejahren für solche Umsätze in der Abgabenerklärung die näheren Umstände (die sich gegenüber dem Prüfungszeitraum nicht geändert haben) nicht neuerlich offengelegt und die Umsätze steuerfrei behandelt werden und eine Folgejahre betreffende Außenprüfung neuerlich die (unveränderten) für die Frage der Umsatzsteuerfreiheit maßgebenden tatsächlichen Verhältnisse ermittelt und sie rechtlich abweichend beurteilt, obwohl sich die maßgebenden Verhältnisse nicht geändert haben und dies die einzigen Prüfungsfeststellungen sind. Wie in der Berufung dargelegt, liegen die Voraussetzungen dieses Beispiels im Fall der von uns vertretenen Gesellschaft sinngemäß vor. Die Richtlinien zum Grundsatz von Treu und Glauben stellen die Rechtsmeinung des Bundesministeriums für Finanzen dar. Warum das Finanzamt diese Rechtsmeinung nicht teilt, wird in der angefochtenen Berufungsvorentscheidung nicht begründet.

In dem von der Berufungsvorentscheidung zitierten Entscheidung des VwGH zugrundeliegenden Sachverhalt wurde im Rahmen einer vorangegangenen Betriebsprüfung der Konzerntatbestand des § 15 AktG iVm § 10 Abs. 5 EStG verneint und der Investitionsfreibetrag für bestimmte Erwerbe vom Finanzamt gewährt, während von der darauffolgenden Betriebsprüfung der Konzerntatbestand des § 15 AktG iVm § 10 Abs. 5 EStG als verwirklicht angesehen wurde und der Investitionsfreibetrag für die Erwerbe im Prüfungszeitraum versagt wurde, obwohl sich die maßgebenden Verhältnisse nicht geändert hatten. Im zitierten Erkenntnis hat der VwGH ausgesprochen, dass der Grundsatz von Treu und Glauben der Wiederaufnahme des Verfahrens im dem Erkenntnis zugrundeliegenden Sachverhalt nicht entgegengestanden wäre.

Dieser Sachverhalt ist mit dem vorliegenden Sachverhalt jedoch nicht vergleichbar: Bei der Kalkulation von Preisen wird grob nach folgendem Schema vorgegangen:

$$\begin{array}{r} \text{Selbstkosten} \\ + \text{Gewinnzuschlag} \\ \hline \text{Nettopreis} \\ + \text{Umsatzsteuer} \\ \hline \text{Bruttopreis} \end{array}$$

Die Ertragsteuern stellen kalkulatorisch keine Kosten dar (vgl. Kemmettmüller, Einführung in die Kostenrechnung, 112), stellen somit keinen Teil der Selbstkosten dar und fließen - im Gegensatz zur Umsatzsteuer - nicht in die Kalkulation ein. Die Körperschaftsteuer,

um die es im zitierten VwGH-Erkenntnis geht, ist somit bei der unternehmerischen Preissetzungsentscheidung nicht relevant, die Umsatzsteuer sehr wohl (wie aus den vorliegenden Jahresabschlüssen hervorgeht, wurde im Jahr 2006 ein Jahresüberschuss von € 10.234,85, im Jahr 2007 ein Jahresüberschuss von € 7.099,81 und im Jahr 2008 ein Jahresüberschuss von € 5.370,06 erzielt, die im Zuge der Betriebsprüfung vorgeschriebenen Umsatzsteuern betragen für das Jahr 2006 € 11.056,37, für das Jahr 2007 € 6.590,17 und für das Jahr 2008 € 7.608,79, woraus ersichtlich ist, dass die vorgeschriebenen Beträge an Umsatzsteuer nicht in die Kalkulation eingeflossen sind): Durch die Vorschreibung einer höheren Körperschaftsteuer wird lediglich die Erwartung des Steuerpflichtigen auf eine niedrigere Steuerfestsetzung enttäuscht, während durch die Vorschreibung einer höheren Umsatzsteuer die Disposition des Unternehmers, nämlich der kalkulierten Preis, nachträglich falsch wird. Wenn somit das Finanzamt bei der Entscheidung, ob der Grundsatz von Treu und Glauben zur Anwendung kommt, die Umsatzsteuer wie die Körperschaftsteuer behandelt, behandelt es ungleiche Sachverhalte gleich.

Desweiteren liegt zumindest ab dem Kalenderjahr 2007 genau der im zitierten VwGH-Erkenntnis genannte Fall vor: Wie in der Berufung bereits angeführt, wurden die fraglichen Umsätze in der Umsatzsteuererklärung 2005 als steuerpflichtig behandelt. Im April 2007 (der Zeitpunkt der ersten Außenprüfung) erstellten Entwurf des Jahresabschlusses 2006 sind die fraglichen Umsätze ebenfalls als steuerpflichtig behandelt worden. Für die Saison des Jahres 2007 wäre eine Kalkulation der fraglichen Mieten mit Umsatzsteuer geplant gewesen. Erst auf Grund der Auskunft der Betriebsprüferin wurde davon abgegangen, im Jahresabschluss 2006 wurden die Mieteinnahmen als nicht steuerbar behandelt, die Kalkulation der Mieten erfolgte ohne Umsatzsteuer, die falsche Auskunft der Betriebsprüferin ist somit kausal für die falsch kalkulierten Mieten. Dass die Auskunft mündlich und nicht schriftlich erfolgt ist, wie die angefochtene Berufungsvorentscheidung ausführt, kann auf das Ergebnis keinen Einfluss haben.

*Die angefochtenen Bescheide sind daher rechtswidrig.
Wir stellen den Antrag, diese ersatzlos aufzuheben."*

Nach am 12. Februar erfolgter Zustellung der Ladung vom 5. Februar 2015 zur mündlichen Verhandlung stellte der steuerliche Vertreter der Bf. - mit dem Hinweis auf die Beurteilung der Außenprüfung vom 16. April 2007 betreffend die Umsatzsteuer 07/2006 bis 01/2007, diese Außenprüfung habe die Umsatzsteuerbarkeit der gegenständlichen Vermietungsumsätze verneint - mit Schreiben vom 27. Februar 2015 den Antrag auf zeugenschaftliche Einvernahme der damaligen Prüferin des Finanzamtes zum Beweisthema der umsatzsteuerlichen Würdigung der gegenständlichen Umsätze im Rahmen der Außenprüfung vom 16. April 2007.

Das Bundesfinanzgericht ersuchte daraufhin die Prüferin zu dem von ihr erstellten Bericht, welcher folgenden Wortlaut hat:

"Auf Grund der vorgenommenen abgabenbehördlichen Prüfung ergaben sich hinsichtlich der im Prüfungsauftrag angeführten Abgaben und Zeiträume keine Feststellungen, die zu einer Änderung der ergangenen Bescheide oder der eingereichten Erklärungen führen. Die Abhaltung einer Schlussbesprechung war daher gem. § 149 Abs. 2 BAO entbehrlich." als Zeugin schriftlich Stellung zu nehmen.

Die Prüferin nahm hierzu wie folgt Stellung:

"Im Zuge der Umsatzsteuersonderprüfung für den Zeitraum 7/2006 bis 1/2007 wurde eine Anfrage an den Fachbereich im Hause gemacht.

In der Anlage übersende ich die Anfrage an den Fachbereich als Excel-Datei.

Ich verfüge nicht über eine diesbezügliche schriftliche Antwort des Fachbereichs, sondern habe die Antwort, dass die Umsätze nicht zu versteuern sind bzw. nicht steuerbar sind, nur mündlich erhalten.

Nach der Besprechung mit dem Fachbereich gab es noch eine Besprechung mit dem damaligen Gruppenleiter. Der Gruppenleiter stimmte der Meinung des Fachbereichs zu.

Ich kann mich an eine Frau N. von der Kanzlei Schmalzl nicht mehr erinnern.

Ansonsten sind mir die detaillierten Umstände nicht mehr bekannt."

Die als Anlage übersendete (damalige) Anfrage an den Fachbereich lautete:

"Bootsvermietung Griechenland

Ein im Eigentum der Fa. Bf.- GmbH, Bootcenter, St.Nr. 1../..., stehende Segelyacht Bavaria 49 'Sunny L' wird in Griechenland vermietet.

Bisher wurden die diesbezüglichen Umsätze mit 20 % UST in der Jahreserklärung 2005 verustet.

Nachforderung: 7.945,40

In den UVAs wurde diesbezüglich kein Umsatz angesetzt.

Es gibt Teilzahlungen während der Saison.

Die Abrechnung kommt immer im Dezember des jeweiligen Jahres, diese wird vom Yachthafen in Form einer Eignerabrechnung gestellt.

Teilzahlungen während der Saison gehen auf die Bank.

Die tatsächlichen Umsätze stehen aber erst zum Ende des Jahres fest.

Bisher wurden in einer Jahresrechnung die Einnahmen mit 20 % verustet.

Seitens der Steuerberatung Dr. Schmalzl GmbH wird auf den Erlaß betr.

Hoheitsgewässer ??? hingewiesen (Dr. M.) und die Umsätze sicherheitshalber der USt unterzogen."

Die Prüferin ergänzte ihre Stellungnahme um folgenden Nachtrag:

"Ich habe noch eine Erinnerung an Dr. M., er wurde zum obigen Fall hinzugezogen.

Von ihm wurde der Erlass betr. Hoheitsgewässer mündlich genannt. Es wurde die Zahl des Erlasses nicht genannt.

Da mir dieser Erlass nicht bekannt war, habe ich den Fachbereich kontaktiert und auf den (möglichen) 'Erlaß betr. Hoheitsgewässer ???' – wie in der Anlage 'Frage an Fachbereich' dargestellt - hingewiesen."

Die Stellungnahme der Prüferin samt Anfrage an den Fachbereich und Nachtrag der Prüferin wurden dem steuerlichen Vertreter der Bf. am 5. März 2015 (vor Durchführung der mündlichen Senatsverhandlung) per E-Mail zur Kenntnis gebracht.

In der über Antrag der Partei abgehaltenen mündlichen Senatsverhandlung ergab sich - nach Vortrag der Sache und dem Bericht über das Ergebnis der durchgeführten Beweisaufnahmen durch den Berichterstatter - Folgendes:

Die steuerliche Vertretung ergänzte das bisher im Rechtsmittelverfahren gemachte Vorbringen:

"Ich möchte die Ausführungen der Berufung insoweit ergänzen bzw. wiederholen, als von unserer Seite ein zweistufiges Problem gesehen wird.

Der Bescheid führt an, dass die Zweckmäßigungsgründe die Billigkeitsgründe überwogen hätten, ohne anzuführen, welche Zweckmäßigungsgründe bzw. welche Billigkeitsgründe überwogen hätten.

Wir stellen uns die Frage, ob überhaupt neue Tatsachen hervorgekommen sind.

Ich möchte darauf hinweisen, dass die Veranlagung der 3 Jahre jeweils nach der besagten Umsatzsteuersonderprüfung erfolgt ist. Der Sachverhalt war bekannt, und zwar auf Grund der Aussagen von Frau K. und auf Grund der Außenprüfung.

Ich verweise darauf, dass laut VwGH ein Verfahren nicht wiederaufgenommen werden kann, wenn der Sachverhalt bekannt ist. Sollte ein Wiederaufnahmsgrund vorliegen, dann möchte ich auf den in der Berufung angeführten Grundsatz von Treu und Glauben verweisen.

Frau K. schloss sich der Ansicht der Nichtversteuerung an und wurden die Umsätze als nicht steuerbar behandelt.

Ursprünglich wurden die Umsätze nicht steuerbar behandelt. Die Verhandlungen mit den Partnern in Griechenland waren sehr mühsam. Es ging um die Frage der Versteuerung. Die Verhandlungen wurden abgebrochen und die Kalkulationen nicht angepasst. Durch die Vorgangsweise des Finanzamtes brach ein Sechstel des Umsatzes weg.

Ich verweise bezüglich Treu und Glauben auf den Kommentar von Ritz und auf VwGH-Judikate."

Die Vertreterin des Finanzamtes entgegnete:

"Die Höhe der Umsätze, und zwar bezogen auf Drittlandsumsätze und innerhalb des Gemeinschaftsgebietes bezogene Umsätze, hat man bei der USO(-Prüfung) nicht wissen können. Hier geht es um die vollen Beträge für die ganzen Jahre und auf die Aufteilung in Drittland und Gemeinschaftsgebiet. Der USO-Bericht gibt nicht viel her, weil keine Feststellungen getroffen wurden.

Aus der Anfrage von Fr. K. vom Fachbereich geht hervor, dass erst am Jahresende Jahreserklärungen abgegeben wurden. Man hatte erst am Jahresende die Jahresabrechnung.

Für mich waren die Einkünfte ganz klar in Österreich steuerpflichtig.

Zum Kalkulationsproblem gebe ich an, dass ich das Problem nicht sehe, weil entweder österreichische Umsatzsteuer oder griechische Umsatzsteuer einzukalkulieren war."

Der steuerliche Vertreter führte hierauf aus:

"Ich möchte zum ersten Punkt betreffend Wiederaufnahme Folgendes sagen:

Die Umsätze in Griechenland waren ersichtlich. Ich verweise diesbezüglich auf den Jahresabschluss. Es ist eine reine Rechtsfrage, ob die Umsätze umsatzsteuerpflichtig oder umsatzsteuerfrei waren.

Das griechische Umsatzsteuerrecht kenne ich nicht."

Dem Ersuchen des Vorsitzenden um Vorlage des im Zuge der Umsatzsteuersonderprüfung mündlich genannten Erlasses betreffend Hoheitsgewässer begegnete der steuerliche Vertreter mit der Erklärung:

"Da muss ein Missverständnis vorliegen. Ich habe diesen Erlass nicht. Ich vermute, es war die angesprochene Verordnung gemeint. In der Verordnung steht ua. die Nutzung des Gegenstandes drin. An eine Richtlinie kann ich mich nicht erinnern. Mit der Verordnung ist die Verordnung BGBl. Nr. 5/1996 gemeint."

Die Vertretung des Finanzamtes stellte klar:

"In dieser Verordnung steht eindeutig drin, dass nur in Drittländern der Leistungsort verlagert wird. Von einer Steuerfreiheit oder Nichtsteuerbarkeit ist in der USO(-Prüfung) keine Rede.

Die Anfrage der Prüferin an den Fachbereich hat nicht einmal eine Frage beinhaltet. Es wurde lediglich geschrieben: Seitens der Steuerberatung Dr. Schmalzl GmbH wird auf den Erlaß betr. Hoheitsgewässer??? hingewiesen (Dr. M.) und die Umsätze sicherheitshalber der USt unterzogen)."

Der steuerliche Vertreter erwiderte:

"Wenn die Umsätze umsatzsteuerbar sind, dann sind sie auch in den UVA's zu versteuern. Frau K. hat den Sachverhalt falsch gewürdigt. Wir haben im Vertrauen auf ihre Auskunft Dispositionen gesetzt."

Auf die Frage des Vorsitzenden, von wem die Initiative ausgegangen sei, von der ursprünglichen Besteuerung zur Nichtbesteuerung überzugehen, antwortete der steuerliche Vertreter:

"Die Initiative ist von uns ausgegangen.

Wir haben Verhandlungen mit den griechischen Partnern geführt.

Unsere Mitarbeiterin hat anlässlich der USO-Prüfung Frau K. gefragt, wie das zu behandeln ist. Die Prüferin sagte nach Nachfrage beim Fachbereich, dass die Umsätze nicht steuerbar seien. Der griechische Partner sagte ebenfalls, dass die Umsätze nicht steuerbar sei.

Hätten wir von Anfang an vom Finanzamt die nunmehrige Würdigung bekommen, dann hätten wir uns ganz anders verhalten."

Die Vertreterin des Finanzamtes hielt fest:

"Im genannten Erlass geht es um Drittländer und nicht um EU-Länder.

Sie hätten dann sagen müssen, dass Sie das genau rechtlich beurteilt haben wollten."

Der steuerliche Vertreter gab abschließend zu Protokoll:

"Es haben damals alle unsere griechischen Partner gesagt, dass die Umsätze nicht umsatzsteuerbar sind."

Nach Beratung des Senates verkündete der Vorsitzende das Erkenntnis samt den wesentlichen Entscheidungsgründen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Eingangs wird darauf hingewiesen, dass die am 31. Dezember 2013 beim unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen gemäß § 323 Abs. 38 BAO vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen sind.

Nach § 3a Abs. 12 UStG 1994 wird die Vermietung von Beförderungsmitteln an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt. Dies ist im konkreten Fall Österreich.

Nach § 3a Abs. 13 UStG 1994 kann der Bundesminister für Finanzen durch Verordnung bestimmen, dass sich ua. der Ort der Leistung bei Vermietung von Beförderungsmitteln von Abs. 12 abweichend danach bestimmt, wo die sonstige Leistung genutzt wird.

§ 1 der hiezu ergangenen Verordnung (BGBl. Nr. 5/1996) lautet:

Der Ort der sonstigen Leistung bei der Vermietung von Beförderungsmitteln bestimmt sich unter folgenden Voraussetzungen danach, wo das Beförderungsmittel genutzt wird:

1. die Nutzung muss im Drittland erfolgen.
2. Bei Kraftfahrzeugen und Anhängern muss die kraftfahrrechtliche Zulassung im Drittlandsgebiet erfolgen. Kraftfahrzeuge müssen daher ein Kennzeichen eines Staates aus dem Drittlandsgebiet aufweisen.
3. Handelt es sich bei dem Beförderungsmittel zunächst um eine Gemeinschaftsware, muss eine mit der zollrechtlichen Ausgangsbescheinigung versehene Ausfuhranmeldung vorliegen.

Die für die Streitjahre bestehende Umsatzsteuerpflicht der Umsätze aus der Bootsvermietung der Bf. im Unionsgebiet ergibt sich gemäß § 3a Abs. 12 UStG 1994 (In den übrigen Fällen wird eine sonstige Leistung an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt. Wird die sonstige Leistung von einer Betriebsstätte ausgeführt, so gilt die Betriebsstätte als der Ort der sonstigen Leistung.) und wird auch von Seiten der Bf. nicht bestritten.

Strittig ist, ob für die Wiederaufnahme der Umsatzsteuerverfahren 2006 bis 2008 im Gefolge der Außenprüfung ein hinreichender Wiederaufnahmegrund herangezogen wurde und - im Falle des Zutreffens dieser Voraussetzung - ob durch die Wiederaufnahme der Verfahren gegen den Grundsatz von Treu und Glauben verstoßen wurde; somit, ob die Wiederaufnahmebescheide hinsichtlich Umsatzsteuer 2006 bis 2008 zu Recht ergingen.

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO (in der bei Erlassung der angefochtenen Wiederaufnahmebescheide geltenden Fassung) ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens vom Amt wegen unter den Voraussetzungen des § 303 Abs. 1 lit. a und c BAO und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Eine Wiederaufnahme rechtfertigende Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände; also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung im abgeschlossenen Verfahren zu einem anderen Ergebnis (als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten (Ritz, BAO⁴, § 303 Tz 7 und die dort angeführten Judikurnachweise; vgl. auch Stoll, BAO-Kommentar, 2920).

Nach der ständigen Rechtsprechung und herrschenden Lehre sind nur solche Tatsachen Wiederaufnahmsgründe, die im Zeitpunkt der Bescheiderlassung bereits existent waren, jedoch - weil unbekannt - im Verfahren unberücksichtigt blieben und später (neu) hervorkommen (*nova reperta*). Demgegenüber kommen solche Tatsachen, die erst nach Bescheiderlassung entstanden sind (*nova producta*) von vornherein nicht als Begründung einer Wiederaufnahme des Verfahrens in Betracht, da diese auch nicht in dem mit Bescheid abgeschlossenen Verfahren berücksichtigt hätten werden können (vgl. Ritz, aaO, Tz 13 und die dort angeführten Judikurnachweise; vgl. auch Stoll, aaO, 2920 und 2924 f).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 9.7.1997, 96/13/0185, VwGH 22.3.2000, 99/13/0253, VwGH 29.5.2001, 97/14/0036, VwGH 18.9.2003, 99/15/0120, und VwGH 29.9.2004, 2001/13/0135) ist das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln nur aus der Sicht der jeweiligen Verfahren derart zu beurteilen, dass es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde im wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Dabei ist das Hervorkommen neuer Tatsachen oder Beweismittel aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens und nicht aus anderen Verfahren, bei denen diese Tatsachen möglicherweise erkennbar waren, zu beurteilen. Das "Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln" im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO bezieht sich damit auf den Wissensstand (auf Grund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen) des jeweiligen Veranlagungsjahres. Entscheidend ist, ob der abgabenfestsetzenden Stelle alle rechtserheblichen Sachverhaltselemente bekannt waren. Dass die Prüfungsabteilung in einem ein anderes Prüfungsjahr betreffenden Prüfungsverfahren von den maßgeblichen Tatsachen Kenntnis hatte, steht der Wiederaufnahme nicht entgegen (VwGH 24.6.2009, 2007/15/0045).

Maßgebend ist überdies der Wissensstand des jeweiligen Veranlagungsjahres (Ritz, aaO, Tz 14 mwN).

Der Bericht über das Ergebnis der u.a. die Umsatzsteuer für die Monate Juli 2006 bis Jänner 2007 betreffendnen Prüfung wurde wie folgt abgeschlossen:

"Auf Grund der vorgenommenen abgabenbehördlichen Prüfung ergaben sich hinsichtlich der im Prüfungsauftrag angeführten Abgaben und Zeiträume keine Feststellungen, die zu einer Änderung der ergangenen Bescheide oder der eingereichten Erklärungen führen. Die Abhaltung einer Schlussbesprechung war daher gem. § 149 Abs. 2 BAO entbehrlich." Die USO-Prüfung vom 16.4.2007 ergab keine Feststellungen.

Wesentlich ist, was aus den nach der USO-Prüfung abgegebenen USt-Erklärungen samt den Beilagen (Jahresabschlüssen) zu erkennen war:

Zum Jahr 2006:

Die Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2006 langte laut Abgabensystem (AIS) am 22. Mai 2007 elektronisch ein und wies einen steuerbaren Umsatz von € 17.325,25 aus.

Mit Datum 23. Mai 2007, einen Tag danach, erging der Umsatzsteuerbescheid für 2006 erklärungskgemäß.

Der von der steuerlichen Vertretung erstellte Jahresabschluss wurde in Papierform eingebracht und langte laut Eingangsstempel des "Finanzamt(es) Wien 3/11 Schwechat Gerasdorf 1034 Wien" am "Eing. 25. MAI 2007" in der Einlaufstelle ein.

Die Aufgliederung der Erlöse im Jahresabschluss war somit im Zeitpunkt der Erlassung des Erstbescheides dem Veranlagungsteam nicht bekannt.

Somit weist der erst nach Ergehen des Bescheides eingelangte Jahresabschluss unter der Bezeichnung Leistungserlöse eine Aufgliederung verschiedener Erlöse - z.B. Erlöse Anlagenvermietung 20%, Erlöse Griechenland Eigenschiff - aus. Im Zeitpunkt der Bescheiderlassung hatte das Veranlagungsteam keine Kenntnis, um welche Erlöse es sich handelte. Eine umsatzsteuerliche Beurteilung im Hinblick auf steuerbare oder nicht steuerbare bzw. steuerfreie und steuerpflichtige Umsätze konnte daher nicht vorgenommen werden.

Das Vorbringen, wonach "der Sachverhalt (zu ergänzen: im Zeitpunkt der Bescheiderlassung am 23. Mai 2007) bekannt war", lässt nach den obigen Ausführungen außer acht, dass der die Erlösaufgliederung beinhaltende Jahresabschluss eben im Zeitpunkt der Bescheiderlassung dem Veranlagungsteam gerade nicht zur Verfügung stand.

Zum Jahr 2007:

Die Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2007 langte laut Abgabensystem (AIS) am 28. März 2008 elektronisch ein und wies einen steuerbaren Umsatz von € 17.650,25 aus.

Am 1. April 2008, vier Tage danach, erging der Umsatzsteuerbescheid für 2007 erklärungsgemäß (und wurde somit am 31. März 2008 vom Approbanten freigegeben, vgl. dazu im Folgenden zum Jahr 2008).

Der von der steuerlichen Vertretung erstellte Jahresabschluss wurde in Papierform eingebracht und langte laut Eingangsstempel des "Finanzamt(es) Wien 3/11 Schwechat Gerasdorf 1034 Wien" am "Eing. 1. APR. 2008" (ein Dienstag) in der Einlaufstelle ein.

Am folgenden Tag, also dem 2. April 2008, gelangte der Jahresabschluss ins Team (Weiterbeförderung von der Einlaufstelle ins Team mittels Hauspost).

Die Aufgliederung der Erlöse im Jahresabschluss war somit im Zeitpunkt der Bescheiderlassung (31. März) und auch am Tag Erlassung des Erstbescheides (1. April) dem Veranlagungsteam nicht bekannt.

Somit weist der erst nach der Bescheiderlassung eingelangte Jahresabschluss unter der Bezeichnung Leistungserlöse eine Aufgliederung verschiedener Erlöse - z.B. Erlöse Anlagenvermietung 20%, Erlöse Griechenland Eigenschiff - aus. Im Zeitpunkt der Bescheiderlassung hatte das Veranlagungsteam keine Kenntnis, um welche Erlöse es sich handelte. Eine umsatzsteuerliche Beurteilung im Hinblick auf steuerbare oder nicht steuerbare bzw. steuerfreie und steuerpflichtige Umsätze konnte daher nicht vorgenommen werden.

Das Vorbringen, wonach "der Sachverhalt (zu ergänzen: im Zeitpunkt der Bescheiderlassung am 1. April 2008 und daher umso weniger im Zeitpunkt der Approbation am 31. März 2008) bekannt war", lässt nach den obigen Ausführungen außer acht, dass der die Erlösaufgliederung beinhaltende Jahresabschluss eben im Zeitpunkt der Bescheiderlassung dem Veranlagungsteam gerade nicht zur Verfügung stand.

Zum Jahr 2008:

Die Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2008 langte laut Abgabensystem (AIS) am 13. März 2009 elektronisch ein und wies einen steuerbaren Umsatz von € 14.050,00 aus.

Am 17. März 2009, vier Tage danach, erging der Umsatzsteuerbescheid für 2008 erklärungsgemäß.

Das Bescheiddatum 17. März 2009 bedeutet auf Grund der über Nacht erfolgenden EDV-mäßigen Verarbeitung, dass der Approbant die Freigabe des Bescheides am 16. März 2009 genehmigt hat.

Der von der steuerlichen Vertretung erstellte Jahresabschluss wurde in Papierform eingebracht und langte laut Eingangsstempel des "Finanzamt(es) Wien 3/11 Schwechat Gerasdorf 1034 Wien" am "Eing. 16. MRZ. 2009" (ein Montag) in der Einlaufstelle ein.

Am folgenden Tag, also dem 17. März 2009, gelangte der Jahresabschluss ins Team (Weiterbeförderung von der Einlaufstelle ins Team mittels Hauspost).

Die Aufgliederung der Erlöse im Jahresabschluss war somit im Zeitpunkt der Freigabe (Genehmigung) des Erstbescheides durch den Approbanten dem Veranlagungsteam nicht bekannt.

Somit weist der erst nach Freigabe des Bescheides durch den Approbanten eingelangte Jahresabschluss unter der Bezeichnung Leistungserlöse eine Aufgliederung verschiedener Erlöse - z.B. Erlöse Anlagenvermietung 20%, Erlöse Griechenland Eigenschiff - aus. Bis zum Zeitpunkt der Bescheidapprobation hatte das Veranlagungsteam keine Kenntnis, um welche Erlöse es sich handelte. Eine umsatzsteuerliche Beurteilung im Hinblick auf steuerbare oder nicht steuerbare bzw. steuerfreie und steuerpflichtige Umsätze konnte daher nicht vorgenommen werden.

Das Vorbringen, wonach "der Sachverhalt (zu ergänzen: bis zum Zeitpunkt der Genehmigung am 16. März 2009) bekannt war", lässt nach den obigen Ausführungen außer acht, dass der die Erlösaufgliederung beinhaltende Jahresabschluss eben zu diesem Zeitpunkt dem Veranlagungsteam gerade nicht zur Verfügung stand.

"Treu und Glauben" ist eine allgemeine, ungeschriebene Rechtsmaxime, die grundsätzlich auch im öffentlichen Recht zu beachten ist. Gemeint ist damit, dass jeder, der am Rechtsleben teilnimmt, zu seinem Wort und 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.

Treu und Glauben bestehen nicht darin, ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung in der Vergangenheit zu schützen; vielmehr müssten besondere Umstände vorliegen, die ein Abgehen von der bisherigen Rechtsauffassung durch die Finanzverwaltung unbillig erscheinen lassen (VwGH 20.9.1988, 86/14/0044; VwGH 5.5.1992, 92/14/0013; VwGH 26.1.1993, 89/14/0234; VwGH 22.3.1995, 92/13/0025; VwGH 10.10.1996, 95/15/0208, 0209; VwGH 9.7.1997, 96/13/0185; VwGH 20.1.1999, 96/13/0090).

Die Berücksichtigung von Treu und Glauben ist im Abgabenverfahrensrecht nicht ausdrücklich normiert. Es ist aber das Vertrauen in einen bestimmten Rechtsbestand (hier: die Rechtskraft der vor der gegenständlichen Prüfung erlassenen Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2003, 2004 und 2005) vom Gesetzgeber geschützt worden, indem die Rechtskraft eines Steuerbescheides nur unter ganz bestimmten Umständen durchbrochen werden kann. Im gegenständlichen Fall normiert hierzu § 303 Abs. 4 BAO: "Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit

dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte."

Aus der Formulierung "ist ... zulässig" wird geschlossen, dass nach der Bejahung der zwingenden Voraussetzungen des § 303 Abs. 4 BAO (hier diesbezüglich strittig: das Neuhervorkommen) ein weiterer Entscheidungsschritt geboten ist, und zwar die Ermessensübung, ob die Verfahrenswiederaufnahme verfügt wird oder eben nicht. Hierzu normiert § 20 BAO: "Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), müssen sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen." Da alle in Betracht kommenden Umstände zu berücksichtigen sind, ist hier eine Möglichkeit gegeben, Treu und Glauben unter den weiter unten dargestellten Voraussetzungen in die Entscheidungsfindung einzubeziehen (vgl. auch VwGH 27.2.2003, 99/15/0004 iVm VwGH 21.10.2004, 2000/13/0179: Der Grundsatz von Treu und Glauben kann sich nur dann auswirken, wenn die Behörde einen Vollzugsspielraum hat; ansonsten ist Legalitätsgrundsatz stärker und die Abgabenbehörde in Durchsetzung der Rechtsordnung nicht nur berechtigt, sondern sogar verpflichtet sei, von einer gesetzwidrigen Verwaltungsübung, einer gesetzlich nicht gedeckten Rechtsauffassung oder einer unrichtigen Tatsachenwürdigung abzugehen, sobald sie ihr Fehlverhalten erkennt. Dies gilt auch für den Fall, dass die Berichtigung zu Lasten des Abgabepflichtigen geht.

Art. 18 Abs. 1 B-VG normiert: "Die gesamte staatliche Verwaltung darf nur auf Grund der Gesetze ausgeübt werden." Dieses Legalitätsprinzip wendet sich grundsätzlich gegen eine zu hohe oder zu niedrige Besteuerung eines einzelnen Steuerpflichtigen im Vergleich zur - "richtig" interpretierten - Gesetzeslage (allenfalls durch Verordnungen detailliert) und würde theoretisch bei perfekter Umsetzung die Gleichmäßigkeit der Besteuerung (§ 114 BAO) und damit in dieser Hinsicht die Gleichheit der Bürger vor dem Gesetz iSd Art. 7 Abs. 1 B-VG herbeiführen ("Alle Staatsbürger sind vor dem Gesetz gleich. Vorrechte der Geburt, des Geschlechtes, des Standes, der Klasse und des Bekenntnisses sind ausgeschlossen....").

Allerdings ist das in Art. 18 Abs. 1 B-VG normierte Legalitätsgebot stärker als der Grundsatz von Treu und Glauben.

Der Grundsatz von Treu und Glauben kann sich aber in jenem Bereich auswirken, in welchem es auf Fragen der Billigkeit (§ 20 BAO; z.B. Wiederaufnahme des Verfahrens, § 303 BAO) ankommt (VwGH 14.7.1994, 91/17/0170). Von Bedeutung ist dieser Grundsatz - im Rahmen einer vorzunehmenden Ermessensübung - dort, wo der Steuerpflichtige durch die Abgabenbehörde (auf Grund einer erteilten Auskunft) zu einem bestimmten Verhalten veranlasst wurde oder im Vertrauen auf einen Erlass des BMF ein erlasskonformes Verhalten gesetzt hat (vgl. Atzmüller/Wanke in Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke, MSA EStG [1.11.2007], § 39 Anm. 9).

Im Allgemeinen ist das Vertrauen auf eine rechtsunrichtige Beurteilung der Abgabenbehörde nicht geschützt (VwGH vom 12.9.2002, 98/15/0118). Die Abgabenbehörde kann nur dann gegen Treu und Glauben verstoßen, wenn einerseits ein unrichtiges Verhalten der Abgabenbehörde, auf das der Abgabepflichtige vertraut hat, eindeutig und unzweifelhaft für ihn zum Ausdruck gekommen ist, und andererseits der Abgabepflichtige seine Dispositionen danach eingerichtet hat und nur als Folge hiervon einen abgabenrechtlichen Nachteil erleidet (VwGH 9.5.1989, 86/14/0068; VwGH 29.4.1992, 90/13/0292; VwGH 24.5.1993, 92/15/0037; VwGH 22.2.1995, 93/15/0040; VwGH 20.1.1999, 96/13/0090).

Das allgemeine Vertrauen ohne Treu und Glauben der Bw. in die Rechtskraft der Vorbescheide wird durch die verfahrensgegenständliche Wiederaufnahme enttäuscht, was eine Unbilligkeit darstellt und gegen die Bestätigung der Verfügung der Wiederaufnahme spricht.

Ein Kriterium für die Ermessensübung bei der Verfügung von Wiederaufnahmen ist die Geringfügigkeit der Auswirkungen; im Regelfall werden die Auswirkungen aller in Frage kommenden Verfahren zusammengezählt. Wie bereits oben ausgeführt sind die steuerlichen Auswirkungen nicht geringfügig.

Der Rechtssatz 2 zu VwGH 16.11.1993, 90/14/0179 lautet: "Aus dem Unterbleiben einer Beanstandung für einen früheren Prüfungszeitraum ist nach dem Grundsatz von Treu und Glauben kein berechtigtes Vertrauen auf das Beibehalten einer von der Abgabenbehörde geübten (unrichtigen) Vorgangsweise abzuleiten".

Ritz führt im BAO-Kommentar, § 114, Tz. 11, aus:

Der Grundsatz von Treu und Glauben wird vor allem bei unrichtigen Rechtsauskünften zu berücksichtigen sein (z.B. VwGH 24.5.2007, 2005/15/0052, 28.10.2009, 2008/15/0054, 2.2.2010, 2007/15/0253). Dies wird insbesondere voraussetzen,
- dass die Auskunft nicht offenkundig unrichtig ist (z.B. VwGH 22.9.1999, 94/15/0104, 27.8.2002, 96/14/0166, 16.9.2003, 99/14/0228).

VwGH vom 14.12.2000, 95/15/0028:

Eine unrichtige Auskunft bzw. die Änderung oder Zurücknahme einer Auskunft kann die Behörde aber nach dem Grundsatz von Treu und Glauben binden, wenn die Partei im Vertrauen auf eine - nicht erkennbar und nicht offenkundig - unrichtige Auskunft Dispositionen gesetzt hat, und der Partei dadurch ein Vertrauensschaden erwächst (vgl. Doralt, EStG4, § 90 Tz 5, 7ff).

Der UFS erwog in der Entscheidung UFSL vom 12.01.2007, RV/0371-L/06:

Denn aus einer offensichtlichen unrichtigen Vorgangsweise der Abgabenbehörde (die im gegenständlichen Fall durch die steuerpflichtige Behandlung der Innenumsätze im Rahmen der Betriebsprüfung für die Jahre 1996 bis 1998 zweifelsfrei vorlag) kann der Abgabepflichtige auch unter dem Gesichtspunkt von Treu und Glauben keine Rechte ableiten. Die Abgabenbehörde ist nicht nur berechtigt, sondern sogar verpflichtet,

von einer gesetzeswidrigen Verwaltungsübung, einer gesetzlich nicht gedeckten Rechtsauffassung oder einer unrichtigen Tatsachenwürdigung abzugehen, sobald sie ihr Fehlverhalten erkannt hat (vgl. VwGH 14.4.1986, 84/15/0221 u. Ellinger-Iro-Kramer-Sutter-Urtz, BAO, § 117, E 17 mwN).

Allgemein offenkundig sind solche Tatsachen, von denen infolge der Lebenserfahrung anzunehmen ist, dass sie jedermann kennt oder dass sich jedermann die Kenntnis hierüber leicht verschaffen kann (VwGH vom 16.3.1993, 92/14/0228, mit Hinweis auf Stoll, Bundesabgabenordnung Handbuch, 385, 386).

§ 3a UStG 1994, BGBl. Nr. 663/1994, bestimmt:

Abs. 10: Sonstige Leistungen im Sinne des Abs. 9 sind:

...

12. Die Vermietung beweglicher körperlicher Gegenstände, ausgenommen Beförderungsmittel

Abs. 12: In den übrigen Fällen wird eine sonstige Leistung an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt. Wird die sonstige Leistung von einer Betriebsstätte ausgeführt, so gilt die Betriebsstätte als der Ort der sonstigen Leistung.

Scheiner/ Kolacny /Caganek/ Zehetner/ Hinterleitner, führen im Kommentar, UStG 1994, 4. Aufl., S. 76f aus:

Außerdem gilt § 3a Abs. 12 für den Ort der Leistung bei der Vermietung von Beförderungsmitteln, da die Vermietung dieser Gegenstände von der Regelung nach § 3a Abs. 9 in Verbindung mit § 3a Abs. 10 Z 12 ausgenommen ist (betreibt der Unternehmer sein Unternehmen vom Drittland aus, vgl. § 3a Abs. 11). ...

Wird eine Segel- oder Motoryacht ohne Besatzung verchartert, so ist eine Vermietung eines Beförderungsmittels anzunehmen. ... Zu den Beförderungsmitteln gehören auch ... Segelboote, ... Motorboote.

Scheiner/ Kolacny /Caganek führen im Kommentar, UStG 1994, 4. Aufl. 1999, § 3a, Rz. 394, aus:

Wird eine Motor- oder Segelyacht ohne Besatzung verchartert, so ist eine Vermietung eines Beförderungsmittels anzunehmen.

Die gleichlautende Rechtsansicht wurde in die UStR unter Rz. 632 aufgenommen (Kodex Steuererlässe, 20. und 21. Aufl.).

Ruppe führt im UStG-Kommentar, 1995 (1. Aufl.) § 3; Tz: 102, zur Vermietung beweglicher körperlicher Gegenstände aus:

Ausgenommen ist die Vermietung von Beförderungsmittel. Hier richtet sich der Leistungsort nach Abs. 11 oder 12. Beförderungsmittel sind Gegenstände, deren Hauptzweck der Transport von Gütern oder Personen über räumliche Distanzen ist. Neben Kraftfahrzeugen (PKW, LKW, Busse) gehören dazu ... See- und Binnenschiffe. Die dt.

FinVerw. Rechnet zu den Beförderungsmitteln auch Segelboote, Ruderboote, Motorboote Segelyachten sind nach EuGH 15.3.1989 ... als Beförderungsmittel anzusehen.

Unter Tz. 107f führt Ruppe aaO zur Auffangregel: Unternehmensort aus:

In allen von den bisherigen Regeln nicht erfassten Fällen wird eine sonstige Leistung an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt.

Anwendungsbereich: Abs. 12 erfüllt lediglich eine Auffangfunktion für die Fälle, in denen sich der Leistungsort nicht aus den vorherigen Bestimmungen ergibt. ... Unter anderem fallen unter die Grundregel:

- Vermietung von Beförderungsmitteln (zum Begriff Tz. 102)
- (weitere sechs Fälle)

Auf Grund der eindeutigen gesetzlichen Regelung (die in § 3a Abs. 10 Z 12 [bezüglich der Vermietung beweglicher körperlicher Gegenstände] ausdrücklich angesprochenen Beförderungsmittel wurden von dieser Ziffer ausgenommen), und den zitierten Kommentarmeinungen ist – so eine (mündliche) Äußerung dem Beschwerdevorbringen folgend tatsächlich erfolgte – von einer offenkundig unrichtigen Auskunft auszugehen.

In dieses Bild fügt sich nahtlos ein, dass weder in der als Beschwerde geltenden Berufungsschrift noch im Vorlageantrag eine Angabe gemacht wurde, auf welche Bestimmung die Beurteilung, die gegenständlichen Vermietungsumsätze seien nicht steuerbar, gestützt werden sollte und sich erst im Rahmen der mündlichen Verhandlung herausstellte, dass ein Missverständnis vorliegen müsse und kein Erlass betreffend Hoheitsgewässer vorhanden sei, vielmehr die Verordnung BGBl. Nr. 5/1996 (vgl. oben) gemeint gewesen sei.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist die Revision gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Gegen diese Entscheidung ist eine (ordentliche) Revision nicht zulässig. Es handelt sich um keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, da das Bundesfinanzgericht in rechtlicher Hinsicht der in der Entscheidung dargestellten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes folgt.

Wien, am 29. April 2015