

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 16. März 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 1. Bezirk vom 20. Februar 2004 betreffend Nachsicht gemäß § 236 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Eingabe vom 29. Jänner 2003 stellte die Berufungswerberin (Bw.) den Antrag auf Nachsicht hinsichtlich Umsatzsteuer für die Jahre 1999 bis 2001 und 1-7/2002 in Höhe von € 23.037,66, € 21.431,22, € 23.206,33 und € 24.565,17.

Zur Begründung wurde ausgeführt, dass die angeführten Beträge der Differenz der Umsatzsteuerzahllast, die sich für die angeführten Zeiträume aufgrund der Umsatzsteuererklärungen bzw. Umsatzsteuervoranmeldungen und den Änderungen auf Grund der Betriebsprüfung ergeben hätten. Der Antrag werde eingebbracht, da die Einhebung bzw. die Vorschreibung der angeführten Beträge den Tatbestand der sachlichen Unbilligkeit erfüllen würden (vgl. Ritz Bundesabgabenordnung Kommentar, 1994, § 236 TZ 11 ff).

Als Begründung für die sachliche Unbilligkeit werde der Sachverhalt wie folgt dargelegt:

Mit 15. August 1990 sei die Fertigstellung der Umsatzsteuererklärung für 1989 durch den damaligen Steuerberater der Bw., Herrn N., erfolgt. Vor Fertigstellung der Steuererklärung sei am 2. August 1990 in einer persönlichen Vorsprache mit Dr. W. (Fachbereichsleiter Umsatzsteuer beim Betriebsfinanzamt) die Behandlung der Erlöse und eine Aufteilung der Umsätze entsprechend der beweglichen Betriebsvorrichtung (20% Ust) und dem

unbeweglichen Vermögen (10%) besprochen worden. Mit dieser Aufteilung sei man der (bis heute) herrschenden Lehre und Verwaltungspraxis gefolgt. In der Anlage werde der in der Österreichischen Steuerzeitung im Juli 1990 erschienene Artikel von Herrn Dr. Emil Caganek übermittelt, in welcher er zur steuerlichen Behandlung von Golfplätzen Stellung nehme. Mit Bescheid vom 11. Oktober 1990 sei die Festsetzung der Umsatzsteuer für das Jahr 1989 entsprechend der erteilten Auskunft und unter Berücksichtigung einer geringfügigen Neuberechnung des steuerpflichtigen Anteiles an Umsatzsteuer erfolgt. An dieser Stelle sei festzustellen, dass nach dem UStG 1972 (bis einschließlich 1994 anzuwenden) die Aufteilung der Umsätze in 10%ige und 20%ige Anteile zu erfolgen hätte, wobei auf die bewegliche Betriebseinrichtung der 20%ige Umsatz und auf die festen Betriebseinrichtungen der 10%ige Umsatzsteuersatz zur Anwendung gelangt sei.

Die Bw. habe das Aufteilungsverhältnis (95,25 % unbeweglich, 4,75% beweglich) in den Folgejahren unverändert beibehalten und in vollem Vertrauen auf die Richtigkeit der erteilten Auskunft auch ihre wirtschaftliche Dispositionen getroffen. Bei der Festsetzung der Preise für die Green- und Rangefees, die Jahresbeträge und Einschreibgebühren sei gemäß einem ordentlichen Kaufmann kalkuliert und nach dem zu erzielenden Nettoerlös der Bruttopreis festgesetzt worden. Somit sei die wesentlichste Voraussetzung zur Anwendung des Grundsatzes von Treu und Glauben erfüllt (VwGH 7.6.2001, 98/15/0065).

Für den Zeitraum 1993 bis 1995 sowie für den Voranmeldungszeitraum 1. Jänner 1997 bis 31. März 1998 sei eine erste Betriebsprüfung durch das Finanzamt erfolgt. Im Betriebsprüfungsbericht vom 22. Jänner 1999 sei keine Änderung des Aufteilungsverhältnisses vorgenommen worden. Im Zuge von durch die Betriebsprüfung festgestellten Nachversteuerungen von Einschreibgebühren in großem Umfang, die die Bw. bis dahin über einen Zeitraum von 10 Jahren als passive Rechnungsabgrenzung aufgelöst und versteuert habe, sei seitens des Finanzamtes wiederum der gleiche Aufteilungsschlüssel verwendet worden.

Im Zuge der Betriebsprüfung für den Zeitraum 1998 bis 2000 bzw. für den Umsatzsteuerzeitraum 1. Jänner 2001 bis 31. Juli 2002 sei im Jahre 2002 seitens des Finanzamtes auch eine neuerliche Prüfung des Aufteilungsverhältnisses erfolgt und es sei festgestellt worden, dass die seitens des Finanzamtes erfolgte Aufteilung im Jahr 1989 nicht richtig gewesen sei. Die Neufestsetzung sei mit 80% umsatzsteuerfrei und zu 20% umsatzsteuerpflichtig erfolgt. Aufgrund dieser Neufestsetzung des Aufteilungsverhältnisses hätten sich für die Bw. die oben angeführten Nachzahlungsbeträge ergeben. Die Einhebung dieser Nachforderung sei jedoch sachlich unbillig, weil die Bw. im Hinblick auf den Grundsatz von Treu und Glauben schutzwürdig sei und alle Voraussetzungen zur Anwendung des Grundsatzes von Treu und Glauben vorliegen würden.

Die Auskunft im Jahr 1989 sei durch die zuständige Abgabenbehörde erfolgt.

Die Bw. hätte im Hinblick auf die vom Finanzamt erteilte Rechtsauskunft vertrauen können und es hätte kein Grund zur Annahme bestanden, dass diese Auskunft unrichtig gewesen wäre.

Die Bw. sei bei der Festsetzung der Preise (Greenfees, Rangefees, Jahresbeiträge, etc.) seit Jahren diesem Aufteilungsverhältnis gefolgt und hätte auf diese Weise die entsprechenden Verkaufspreise kalkuliert.

Da keine Möglichkeit bestehe, die Umsatzsteuer der Vergangenheit auf die Kunden als Letztverbraucher überzuwälzen, müsse die Bw. die Umsatzsteuer selbst tragen. Das entspreche nicht dem Zweck des Umsatzsteuergesetzes, welches die Umsatzsteuer als eine Letztverbraucher- bzw. Konsumentensteuer festlege.

Folgende Unterlagen würden beigelegt:

Artikel Emil Caganek aus der Österreichischen Steuerzeitung vom 15. Juli 1990, Seite 166ff, Scheiben des N. vom 29. März 1994 betreffend die umsatzsteuerliche Behandlung bzw. die im Jahr 1990 stattgefundenen Besprechungen, Schreiben zur Eingabe der Umsatzsteuererklärung samt ausführlicher Erläuterung und Berechnungsunterlagen,

Bescheidbegründung zum Umsatzsteuerbescheid 1989, Artikel "Treu und Glauben bei Rechtsauskünften" von Dr. Christoph Ritz vom 15. Oktober 1991, Österr. Steuerzeitung Seite 285ff.

Der vorliegende Sachverhalt erfülle somit alle Bedingungen, dass die Bw. nach dem Grundsatz von Treu und Glauben gehandelt habe und somit seien die Bedingungen für die Gewährung der Nachsicht erfüllt.

Mit Bescheid vom 20. Februar 2004 wies das Finanzamt das Nachsichtsansuchen ab und führte im Wesentlichen begründend aus, dass unbestritten sei, dass am 17. August 1990 eine berichtigte Umsatzsteuererklärung für 1989 beim Finanzamt eingebbracht worden sei. In der Begründung zum ergangenen Umsatzsteuerbescheid 1989 sei ausgeführt worden, dass das einheitliche Entgelt für die Golfplatzbenützung gemäß der ständigen Rechtsprechung des VwGH aufgespalten und der Besteuerung unterzogen worden sei. Der Anteil der normalsteuerpflichtigen Umsätze sei unter Hinweis auf § 15 BewG mit 4,75% errechnet worden.

Dieses Aufteilungsverhältnis (95,25% unbeweglich, 4,75% beweglich) sei sodann bis einschließlich 1994 beibehalten worden.

Unrichtig sei daher die Behauptung im Nachsichtsansuchen, dass dieses Aufteilungsverhältnis in den Folgejahren unverändert beibehalten und in vollem Vertrauen auf die Richtigkeit der Auskunft die wirtschaftlichen Dispositionen getroffen worden seien, nachdem in den Jahren 1995 bis 1998 eine Option im Sinne des § 6 Abs. 2 UStG ausgeübt worden sei.

Richtig sei, wie in der Begründung zum Nachsichtsansuchen ausgeführt, dass nach dem UStG 1972 bis einschließlich 1994 die Aufteilung der Umsätze in 10%ige und 20%ige Anteile zu erfolgen gewesen wäre, wobei auf die bewegliche Betriebseinrichtung der 20%ige Umsatzsteuer und auf die festen Betriebseinrichtungen der 10%ige Umsatzsteuersatz zur Anwendung gelangt sei.

Im Nachsichtsansuchen sei auch unerwähnt geblieben, dass zufolge der Änderung des UStG 1994 nach § 16 Abs. 1 Z 16 u.a. die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken steuerfrei sei; die Überlassung der Nutzung an Geschäftsräumen und anderen Räumlichkeiten aufgrund von Nutzungsverträgen sei als Vermietung und Verpachtung von Grundstücken anzusehen.

Demnach sei bei Nutzungsüberlassung von Sport- und Spielanlagen, wenn sie als wesentliches Element auch eine Grundstücksvermietung umfasse, der auf die Überlassung des Grundstückes entfallende Entgeltteil grundsätzlich unecht steuerfrei, während der auf die Vermietung von Betriebsanlagen entfallende Entgeltteil dem Normalsteuersatz unterliege.

Im Zuge der Betriebsprüfung (Zeitraum 1999 bis Juli 2002) sei festgestellt worden, dass ein Teil der Erlöse auf die Vermietung des Grundstückes und ein Teil auf die Vermietung der Betriebsanlagen entfalle und sei für den geprüften Zeitraum der Anteil der mit 20% zu versteuernden Erlöse (Vermietung von Betriebsanlagen) mit 20% errechnet worden.

Daher gehe auch der Hinweis auf die Betriebsprüfung für den Zeitraum 1993 bis 1996 sowie für den Voranmeldungszeitraum 1.1.1997 bis 31.3.1998, dass keine Änderung des Aufteilungsverhältnisses erfolgt sei, ins Leere, da bis 1994 das Aufteilungsverhältnis richtig angewendet und für die Jahre 1995 bis 1998 die Option nach § 6 Abs. 2 UStG 1994 ausgeübt worden sei.

Vor diesem Hintergrund könne von einem Abgehen einer früheren Tatsachenwürdigung nicht gesprochen werden, sondern vielmehr sei unter Missachtung der geltenden Rechtslage, ohne einer eingeholten Rechtsauskunft beim Finanzamt das ursprüngliche Aufteilungsverhältnis wieder angewendet worden.

Da es sich bei den Abgabenschulden lediglich um eine Auswirkung der allgemeinen Rechtslage handle und somit keine Unbilligkeit infolge einer Verletzung des Grundsatzes von Treu und

Glauben vorliege, sei das Ansuchen mangels Erfüllung der gesetzlichen Voraussetzungen abzuweisen gewesen.

Dagegen brachte die Bw. mit Eingabe vom 16. März 2004 das Rechtsmittel der Berufung ein, die allerdings keine Begründung enthielt. Mit Bescheid vom 16. Juni 2004 erließ das Finanzamt einen Mängelbehebungsauftrag.

In dem diesbezüglichen Ergänzungsschreiben vom 15. Juli 2004 führte die Bw. zur Begründung ihrer Berufung aus, dass es eine, auch von der Abgabenbehörde im Bescheid nicht bestrittene Tatsache sei, dass im Zuge der Eröffnung des Golfplatzes und der Erzielung der ersten Einnahmen im Jahr 1989 durch die Finanzbehörden ein Aufteilungsverhältnis zwischen unbeweglichen (Grund und Boden) und beweglichen Betriebsvorrichtungen (Golfplatz) im Verhältnis 95,25% und 4,75% festgelegt worden sei.

Auf Grund des UStG 1994 habe sich eine Änderung der Steuersätze ergeben, nämlich grundsätzlich eine unechte Steuerbefreiung für den unbeweglichen Betriebsteil (mit der Möglichkeit der Option auf eine Umsatzsteuerpflicht) und eine Versteuerung mit dem Normalsteuersatz für die beweglichen Betriebsvorrichtungen (unverändert).

Die Ausübung der Option sei für den unbeweglichen Teil für die Jahre 1995 bis 1998 erfolgt. Ab dem Jahr 1999 sei ein Verzicht auf die Ausübung der Option mit den steuerlichen Konsequenzen, nämlich einer anteilmäßigen Vorsteuerkürzung gemäß § 12 (10) UStG 1994 erfolgt.

Die Ausübung der gesetzlich vorgesehenen Option zur Steuerpflicht für Grundstücksumsätze gemäß § 6 Abs. 2 UStG 1994 liege allein in der Entscheidungsfreiheit des Abgabepflichtigen. Weder die Option zur Normalbesteuerung des unbeweglichen Betriebsanteils noch der Verzicht auf weitere Ausübung der Option stünden im Zusammenhang mit der Änderung des Anteilsverhältnisses zwischen beweglichem und unbeweglichem Teil des Golfplatzes oder hätten irgendeinen Einfluss auf dieses Verhältnis. Der Argumentation in dem angefochtenen Bescheid, dass durch die Ausübung der Option auch eine Änderung des Verhältnisses der Anteile erfolgt sei, sei daher unrichtig. Es sei daher auch falsch, dass erst im Zuge der Betriebsprüfung 1998 bis 2000 (Umsatzsteuernachschaubereich 1.1.2001 bis 31.7.2002) festgestellt worden sei, dass ein Teil der Erlöse auf die Vermietung von (beweglichen) Betriebsanlagen und ein Teil auf die Vermietung von (unbeweglichen) Grundstücken entfallen. Diese Feststellung sei bereits für die Umsatzsteuer 1989 und zwar im oben angeführten Verhältnis erfolgt und es habe weder auf Grund neuer Rechtsansichten noch auf Grund von anderen Rechtstatsachen ein Anlass für die Bw. bestanden, dieses vorgeschriebene Verhältnis als unrichtig anzusehen. Denn die Ausübung der Option für den Grundstücksanteil könne nicht bewirken, dass der Abgabepflichtige bei Verzicht auf eine weitere Ausübung der Option

annehmen müsse, dass sich davon unabhängige Tatsachen, nämlich das seitens der zuständigen Behörden für richtig befundene (oder vielmehr selbst festgelegte) Aufteilungsverhältnis ändere.

Tatsache sei auch, dass im Zuge der ersten Betriebsprüfung (für den Zeitraum 1993 bis 1996 mit dem Betriebsprüfungsbericht vom 22.1.1999) bei der Nachversteuerung von Einnahmen im Zuge der Auflösung von passiven Rechnungsabgrenzungsposten für 1993 und 1994 die Richtigkeit des Aufteilungsverhältnisses durch die Abgabenbehörde geprüft und bestätigt worden sei. Das dem Abgabepflichtigen mitgeteilte Aufteilungsverhältnis sei daher noch mal als richtig beurteilt worden. Außerdem sei im Betriebsprüfungsbericht noch ausdrücklich festgehalten, dass nur auf Grund der freiwilligen Option zur Umsatzsteuer ab dem Jahr 1995 das gesamte Entgelt, also auch der anteilige Grundstücksumsatz dem Normalsteuersatz unterliege, dieser Umsatz ohne Option jedoch steuerfrei zu behandeln wäre.

Die Beibehaltung der Aufteilung der Umsätze im gleichen Verhältnis stelle keinesfalls eine Missachtung der geltenden Rechtslage dar, wie oben im angeführten Bescheid durch die Abgabenbehörde behauptet werde. Tatsache sei, dass die Judikatur (siehe VwGH 18.11.1985) und die Finanzverwaltung (siehe Caganek, ÖStZ 1990, 166f; AÖF 87/1995, UStR RZ 891 und RZ 895) bei Golfplätzen so genannte gemischte Verträge sehe, sodass die Umsätze im Wege der Schätzung aufzuteilen seien. Eine teilweise Änderung der Rechtsansicht und Verwaltung sei erst auf Basis entsprechender EUGH Judikatur (EuGH, 18.1.2001, RS C-150/99) erfolgt und sei erst mit 1.1.2004 (siehe UStR RZ 891a und geänderte RZ 895) umgesetzt worden. Es sei daher für den betreffenden Zeitraum keine Änderung der Rechtslage für die Behandlung von gemischten Verträgen erfolgt. Mit Einführung des UStG 1994 sei lediglich eine Änderung der Steuersätze bzw. Steuerpflicht für die Überlassung von unbeweglichen Betriebsvorrichtungen erfolgt.

Erst im Zuge der zweiten Betriebsprüfung hätten die Finanzbehörden wiederum im Schätzungswege eine Abänderung des von ihnen zunächst bestimmten und von der ersten Betriebsprüfung bestätigten ursprünglichen Aufteilungsverhältnisses vorgenommen. Diese Änderung der Schätzung sei nicht auf Basis einer geänderten Rechtslage, sondern offensichtlich aus der Beurteilung, dass die ursprüngliche Aufteilung im Schätzungswege durch die Behörde falsch getroffen worden sei. Für die Bw. habe zu keiner Zeit Anlass bestanden, die durch das Finanzamt vorgenommene Schätzung anzuzweifeln, so dass auch zu keiner Zeit eine Änderung des Aufteilungsverhältnisses vorgenommen worden sei. Für die Jahre 1995-1998 sei von der Möglichkeit der Option zur Umsatzsteuerpflicht für unbewegliche Betriebsvorrichtungen Gebrauch gemacht worden.

Zusammenfassend sei daher festzustellen, dass die Bw. jedenfalls im Hinblick auf den Grundsatz von Treu und Glauben schutzwürdig sei und daher die Einhebung der Umsatzsteuernachforderung jedenfalls sachlich unbillig sei. Es werde daher die Gewährung der Nachsicht beantragt.

Für den Fall der Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz über diese Berufung werde die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem unabhängigen Finanzsenat beantragt.

Das Finanzamt legte die Berufung dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 236 Abs. 1 BAO können fällige Abgabenschuldigkeiten auf Antrag des Abgabepflichtigen ganz oder zum Teil durch Abschreibung nachgesehen werden, wenn ihre Einhebung nach der Lage des Falles unbillig wäre.

Die auf Grund der von der Bw. angesprochenen Betriebsprüfung ergangenen Bescheide vom 25. November 2003 führten hinsichtlich der Umsatzsteuer 1999 zu einer Gutschrift in Höhe von € 17.343,45, hinsichtlich der Umsatzsteuer 2000, 2001 und 1-7/2002 zu Nachforderungen in Höhe von € 20.515,82, € 20.134,31 und € 24.622,28.

Da nur fällige Abgabenschuldigkeiten nachgesehen werden können, ergibt sich, dass hinsichtlich der Umsatzsteuer 1999 eine Nachsicht nicht möglich ist.

Hinsichtlich der Umsatzsteuer 2000, 2001 und 1-7/2002 wäre eine Nachsicht in der beantragten Höhe maximal in der Höhe der sich aus den aufgrund der Betriebsprüfung ergangenen Bescheiden bei Vorliegen der Voraussetzungen prinzipiell möglich.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. die Erkenntnisse vom 24.2.1998, 97/13/0237, vom 20.1.2000, 95/15/0031, und vom 30.7.2002, 99/14/0315) ist eine sachliche Unbilligkeit anzunehmen, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes aus anderen als aus persönlichen Gründen ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt, sodass es zu einer abnormalen Belastungswirkung und, verglichen mit anderen Fällen, zu einem atypischen Vermögenseingriff kommt. Der im atypischen Vermögenseingriff gelegene offensichtliche Widerspruch der Rechtsanwendung zu den vom Gesetzgeber beabsichtigten Ergebnissen muss seine Wurzel in einem außergewöhnlichen Geschehensablauf haben, der auf eine vom Steuerpflichtigen nicht beeinflussbare Weise eine nach dem gewöhnlichen Lauf nicht zu erwartende Abgabenschuld ausgelöst hat, die zudem auch ihrer Höhe nach proportional zum auslösenden Sachverhalt ist.

Das Vorliegen einer persönlichen Unbilligkeit wurde von der Bw. nicht behauptet.

Die Bw. wendet jedoch eine sachliche Unbilligkeit ein und begründet diese damit, dass die Problematik der Behandlung der Erlöse und Aufteilung der Umsätze entsprechend der beweglichen Betriebsvorrichtung und dem unbeweglichen Vermögen mit dem zuständigen Fachbereichsleiter beim Finanzamt besprochen worden sei, wobei man mit der Aufteilung der bis heute herrschenden Lehre und Verwaltungspraxis gefolgt sei. Mit dem Bescheid für das Jahr 1989 sei die Festsetzung der Umsatzsteuer, abgesehen von einer geringen Abweichung, entsprechend der erteilten Auskunft erfolgt. Das Aufteilungsverhältnis (95,25% für das unbewegliche und 4,75% für das bewegliche Betriebsvermögen) sei in den Folgejahren beibehalten und auch von der (ersten) Betriebsprüfung nicht beanstandet worden.

Im Zuge der Betriebsprüfung für den Zeitraum 1998 bis 2000 bzw. für den Umsatzsteuerzeitraum 1. Jänner 2001 bis 31. Juli 2002 sei die Unrichtigkeit des bisherigen Aufteilungsverhältnisses festgestellt worden. Die Neufestsetzung sei mit 80% umsatzsteuerfrei und 20% umsatzsteuerpflichtig erfolgt.

Soweit die Bw. mit seinen Ausführungen auf den Grundsatz von Treu und Glauben hinweist, ist ihr zuzugestehen, dass unrichtige Auskünfte im Einzelfall diesen Grundsatz verletzen können, was eine Unbilligkeit nach der Lage des Falles und somit die Nachsicht von Abgabenschuldigkeiten zur Folge hätte.

Allerdings ist ein Aufteilungsschlüssel, mit dem das Verhältnis zwischen beweglichem und unbeweglichem Vermögen festgelegt wird, eine Momentaufnahme für einen bestimmten Zeitpunkt. Nur bei Klärung dieser Frage ergibt sich eine klare rechtliche Schlussfolgerung.

Naturgemäß unterliegt ein derartiger Aufteilungsschlüssel abhängig von den jeweiligen Investitionen in das bewegliche und unbewegliche Vermögen einer laufenden (zumindest jährlichen) Änderung, so dass sich die Frage nach dem Aufteilungsverhältnis zumindest anlässlich der Umsatzsteuerjahreserklärung jährlich neu stellt.

Daraus erhellt sich, dass ein derartiger Aufteilungsschlüssel als Sachverhaltsfrage keinem Vertrauenschutz unterliegen kann.

Nach der Aktenlage steht zweifelsfrei fest, dass der damalige steuerliche Vertreter der Bw. beim damaligen Fachbereichsleiter für Umsatzsteuer am 2. August 1990 vorgesprochen hat. Über den Inhalt dieses Gespräches existiert keine Niederschrift. Der ehemalige Fachbereichsleiter, Herr Dr. W. erklärte in einem Telefongespräch vom 14. November 2005 gegenüber dem Sachbearbeiter dieser Berufungsentscheidung, dass er sich an dieses Gespräch nicht mehr erinnern könne, was im Hinblick auf die inzwischen lange verstrichene Zeit glaubhaft erscheint. Nachdem der tatsächliche genaue Gesprächsinhalt nicht mehr feststellbar ist, kann die Beurteilung nur anhand der vorliegenden Unterlagen erfolgen.

In dem dem Nachsichtsansuchen beigelegten Schreiben des ehemaligen Steuerberaters vom 29. März 1994 führt dieser wörtlich aus:

"Im Juli 1990 ist in der ÖStZ (Nr. 14/90) ein Artikel von Dr. Caganek, BMF, erschienen, der auf die Aufteilungsproblematik des Steuersatzes für Sportanlagen (Tennisplätze, Minigolfanlagen, Fitnesscenter und Campingplätzen) eingegangen ist.

Ich habe nach persönlicher Vorsprache beim Finanzamt für den 1. Bezirk (beim Fachbereichsleiter Umsatzsteuer) am 17. August 1990 eine korrigierte Umsatzsteuererklärung für 1989 abgegeben und den Sachverhalt dargelegt.

Die Aufteilung in den begünstigten Steuersatz (10%) und in einen Normalsteuersatz (20%) wurde im Sinne des Artikels von Dr. Caganek in der Beilage zur Umsatzsteuererklärung 1989 dargestellt.

Die Zurechnung der Baukosten für das Clubhaus war aus der damals vorliegenden Literatur nicht klar erkennbar, ich habe eine Aufteilungsentscheidung zu Gunsten des begünstigten Steuersatzes getroffen, und den Restaurantanteil (Verpachtung) ausgeschieden. Die Geschäftsleitung wurde über diese Problematik informiert."

Besprochen wurde somit offenbar die Zurechnung der Baukosten für das Clubhaus, die jedoch nicht Anlass dafür waren, von der bisherigen Aufteilung abzuweichen. Grund für die Änderung durch die Betriebsprüfung war nämlich die Zuordnung der Baukosten für den Golfplatz.

Abgesehen davon, dass nach der Aktenlage keine Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass die Zuordnung der Baukosten für den Golfplatz konkret besprochen wurde, beruft sich die Bw. darauf, dass die Aufteilung nach dem Artikel von Dr. Caganek erfolgt sei.

In der (beim Finanzamt am 17. August 1990 eingegangen) Beilage zur Umsatzsteuererklärung 1989 führte der damalige Steuerberater aus, dass die Erklärung aufgrund der in der Österreichischen Steuerzeitung (Nr. 14/1990, S 166 "Aktueller Umsatzsteuerfall") erschienenen Darstellung von Dr. Emil Caganek, BMF, korrigiert worden sei. Wenn nun, wie sich aus dieser Aussage ergibt, besprochen wurde, die Aufteilung entsprechend diesem Artikel vorzunehmen, handelte es sich nicht um eine eine besondere Vertrauenssituation zwischen dem Finanzamt und der Bw. begründende verbindliche Zusagen oder Auskunft für den Einzelfall, sondern lediglich um die – wie die Bw. selbst zugesteht - Wiedergabe der herrschenden Lehre.

Es liegen somit keine Anhaltspunkte dafür vor, dass der damalige Fachbereichsleiter für Umsatzsteuer der Bw. verbindlich eine Aufteilung der Umsätze im Verhältnis 95,25% unbeweglich und 4,75% beweglich zugesagt hat.

In dem Umstand, dass das Finanzamt vor den hier nachsichtsgegenständlichen Jahren liegende Zeiträume nicht beanstandet hat, liegt kein Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben vor, zumal die Behörde nicht gehindert ist, von einer als unrichtig erkannten Rechtsauffassung abzugehen (VwGH 19.11.1998, 98/15/0150).

Denn der genannte Grundsatz besteht nicht darin, ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit zu schützen.

Die Abgabenbehörde ist nach dem Grundsatz von Treu und Glauben auch an eine unrichtige Rechtsauffassung, von der sie bei früheren Veranlagungen ausgegangen ist, bei späteren Veranlagungen nicht gebunden (VwGH 18.12.1996, 94/15/0151).

Gemäß §282 Abs. 1 BAO obliegt die Entscheidung über Berufungen namens des Berufungssenates dem Referenten, außer

- 1. in der Berufung (§ 250), im Vorlageantrag (§ 276 Abs. 2) oder in der Beitrittserklärung (§ 258 Abs. 1) wird die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat beantragt oder*
- 2. der Referent verlangt, dass der gesamte Berufungssenat zu entscheiden hat.*

Gemäß § 284 Abs. 1 BAO hat eine mündliche Verhandlung stattzufinden,

- 1. wenn es in der Berufung (§ 250), im Vorlageantrag (§ 276 Abs. 2) oder in der Beitrittserklärung (§ 258 Abs. 1) beantragt wird oder*
- 2. wenn es der Referent (§ 270 Abs. 3) für erforderlich hält.*

Ein Antrag auf Anberaumung einer mündlichen Senatsverhandlung ist daher dem Wortlaut des Gesetzes folgend in der Berufung oder im Vorlageantrag zu stellen. Es genügt nicht, dass ein solcher Antrag in einem die Berufung ergänzenden Schriftsatz gestellt wird. Daher vermittelt ein Antrag in einer Eingabe, die die in der Berufung fehlende Begründung nachreicht, keinen Anspruch auf Anberaumung einer mündlichen Senatsverhandlung.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 4. Jänner 2006