

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende Mag.DDr. Hedwig Bavenek-Weber und die weiteren Senatsmitglieder R., LR1 und LR2 in der Beschwerdesache Bf., X., über die Beschwerde gegen den Bescheid des Finanzamtes Hollabrunn Korneuburg Tulln vom 29. Jänner 2014, EW-AZ x-x betreffend Abweisung

1) des Antrage auf Aufhebung des Bescheides und

2) des Antrages auf Artfortschreibung zum 1.1.2012

in der Sitzung am 17. April 2018 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Am 7. Juni 2010 wurde von Herrn Bf., dem Beschwerdeführer, an die Marktgemeinde A. die Fertigstellung der Errichtung einer Reithalle auf dem Grundstück Nr. 1/1 der EZ 1 KG B. angezeigt. Die vom Beschwerdeführer unterfertigte Erklärung zur Feststellung des Einheitswertes bebauter Grundstücke zum Stichtag 1.1.2011 betreffend die Reithalle langte beim Finanzamt Hollabrunn Korneuburg Tulln am 25. November 2011 ein. Recherchen des Finanzamtes im Internet haben ergeben, dass in der Homepage angeboten wird:

„Ein ganzjähriges, breitgefächertes Kursangebot – von Dual Aktivierung, über Dressurlehrgänge bis hin zum Parcourstraining – bietet sowohl ambitionierten FreizeitreiternInnen, als auch Turnierprofis jegliche Fortbildungsmöglichkeiten.“

Mit Feststellungsbescheid zum 1. Jänner 2011, Artfortschreibung gemäß § 21 Abs. 1 Z. 2 BewG, vom 3. Juli 2012 wurde der Einheitswert für die auf dem Grundstück Nr. 1/1 der EZ 1 KG B. errichtete Reithalle mit € 100.000,--, der um 35 % erhöhte Einheitswert mit € 135.000,--, festgestellt. Gegen diesen Bescheid wurde vom Beschwerdeführer kein Rechtsmittel eingebracht.

Mit Schriftsatz vom 4. Dezember 2012 wurde vom Beschwerdeführer vertreten durch die WuS ein Antrag gemäß § 299 BAO eingebracht in eventuelle ein Antrag auf Artfortschreibung zum 1.1.2012. Dieser Antrag lautet:

„Sehr geehrte Damen und Herren,

in offener Frist beantragen wir die Aufhebung des Einheitswertbescheides gem. § 299 BAO, da der Spruch des Bescheides nicht richtig ist. Außerdem beantragen wir in eventuelle - falls die Finanzbehörde dem Antrag gem. § 299 BAO nicht stattgibt - eine Artfortschreibung des gegenständlichen Geschäftsgrundstückes und die Erfassung der Reithalle als landwirtschaftliches Vermögen.

Begründung:

Unser Mandant hat eine Landwirtschaft im Ausmaß von 40 Hektar gepachtet und hat ca. 10 Pferde eingestellt. Die Pferde werden mit Futter aus dem eigenen landwirtschaftlichen Betrieb gefüttert. In der Umgebung des Einstellbetriebes sind Koppeln angelegt.

Die gegenständliche Reithalle ist für einen Einstellbetrieb unerlässlich und dient zur Bewegung der Pferde. Außerdem weisen wir darauf hin, dass im Sommer die Reithalle beispielsweise als Garage für Getreideanhänger dient.

Die Reithalle ist daher als landwirtschaftliches Wirtschaftsgebäude und nicht als Geschäftsgrundstück zu qualifizieren.

Wir beantragen daher die Aufhebung des Feststellungsbescheides (EW-AZ x-x) zum 1. Jänner 2011 und die Erfassung der gegenständlichen wirtschaftlichen Einheit als landwirtschaftliches Vermögen.“

Vom Finanzamt Hollabrunn Korneuburg Tulln wurde mit Bescheid vom 29. Jänner 2014 der Antrag gemäß § 299 BAO vom 4. Dezember 2012 abgewiesen. Begründet wurde diese Abweisung wie folgt:

„Die Aufhebung eines Bescheides nach § 299 Abs 1 BAO liegt im Ermessen der Abgabenbehörde. Der Feststellungsbescheid zum 1.1.2011 (Artfortschreibung) erweist sich als nicht rechtswidrig, daher ist Ihr Antrag abzuweisen.

Pferdezucht und Pferdehaltung zum Reiten, für den Leistungssport oder für sonstige Zwecke der Freizeitgestaltung ist landwirtschaftliche Tätigkeit wie die Haltung zum Schlachten oder als Nutztier, wenn die allgemeinen Voraussetzungen erfüllt sind. Zu Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft führt auch die Pensionspferdehaltung (Einstellung, Fütterung, Pflege fremder Pferde), sofern keine weiteren ins Gewicht fallenden Leistungen erbracht werden. Die in Zusammenhang mit einer Pensionspferdehaltung erfolgende Bereitstellung von Reitmöglichkeiten (Reitgelände, Reithalle) geht nicht über den Rahmen einer landwirtschaftlichen Tätigkeit hinaus. Der landwirtschaftliche Charakter der Pensionspferdehaltung wird auch nicht dadurch in Frage gestellt, dass sie vor allem die Freizeitgestaltung der Pferdebesitzer fördert. Werden aber neben der Unterstellung und Füttern fremder Pferde gegen Entgelt weitere nicht zur Landwirtschaft gehörige und nicht nur unbedeutende Dienstleistungen erbracht, die

ihrer Art nach gewerblicher Natur sind hinzu, ist von einem Gewerbebetrieb auszugehen. Zu den gewerblichen Tätigkeiten zählen insbesondere: Erteilen von Reitunterricht, Beaufsichtigung von Ausritten, Vermietung der Reitpferde, Bereitstellung von Reitanlagen überwiegend an Reiter, deren Pferde nicht im landwirtschaftlichen Betrieb gefüttert werden, Pferdehandel, Reitunterricht, Organisieren von Ausritten und Meisterschaften, Pferderennställe. Ebenso ist die Pferdehaltung gewerblich, wenn sie im Zusammenhang mit anderen Freizeiteinrichtungen betrieben wird oder Teil eines Beherbergungsbetriebes ist.

Neben dem Einstellen fremder Pferde werden in Ihrem Betrieb auch etwa Voltigierkurse für Kinder, Training Dressurturnier, Organisieren von Wettbewerben, umfangreiche Kursangebote für Reiter („Clicker-Kurs“, „Dual Aktivierung“, „Dressurlehrgänge“, „Parcourstraining“), Kutschenfahrt, diverse Veranstaltungen (z.B. „Weihnachtsreiten“) angeboten und durchgeführt. Im Hinblick auf die oben angeführten Ausführungen handelt es sich daher bei Ihrem Betrieb um einen Gewerbebetrieb.

Gemäß § 30 Abs 2 Z 3 BewG sind Gebäude oder Gebäudeteile, die zu eigenen gewerblichen Zwecken des Betriebsinhabers verwendet werden, zu gewerblichen oder zu Wohnzwecken vermietet sind oder sonstigen betriebsfremden Zwecken und somit nicht dem landwirtschaftlichen Hauptzweck dienen, aus der wirtschaftlichen Einheit des landwirtschaftlichen Betriebes auszuschließen.

Der Bescheid vom 3.7.2012 erweist sich daher als nicht rechtswidrig. Der Antrag auf Aufhebung gemäß § 299 BAO war daher abzuweisen.

Ebenso ist Ihr Antrag auf Artfortschreibung aus denselben Gründen abzuweisen.“

In der gegen diesen Bescheid eingebrachten Beschwerde wurde ergänzend ausgeführt, dass die Aktivitäten (diverse Kurse und Weihnachtsreiten) von einem Reitverein organisiert werden. Die Reitlehrer, die Kurse abhalten, verrechnen direkt mit den Kunden und zahlen dem Beschwerdeführer keine zusätzliche Anlagenbenützungsgebühr. Die Dauer der Kurse (Aufenthalt in der Reithalle) beträgt weniger als 2 % der gesamten Nutzungsdauer. Es ist darauf hinzuweisen, dass das ganze Vereinsgeschehen und Aktivitäten der Reiter absolut in keiner Verbindung mit den rein landwirtschaftlichen Tätigkeiten (füttern, ausmisten, täglicher Koppelgang und die Hallenbenutzung) des Beschwerdeführers steht.

In der abweisenden Beschwerdevorentscheidung vom 30. September 2015 wird auf die Homepage des Beschwerdeführers verwiesen, auf der angeboten wird: *„Ein ganzjähriges, breitgefächertes Kursangebot – von Dual Aktivierung, über Dressurlehrgänge bis hin zum Parcourstraining – bietet sowohl ambitionierten FreizeitreiterInnen, als auch Turnierprofis jegliche Fortbildungsmöglichkeit!“* Da diese Leistungen allen Personen, insbesondere auch Personen, deren Pferde nicht im Einstellbetrieb untergebracht sind, erbracht werden, sei von einer gewerblichen Tätigkeit auszugehen.

Im vom Beschwerdeführer am 15. Oktober 2015 eingebrachten Vorlageantrag wurde ergänzend vorgebracht:

„ Ich betreibe eine Landwirtschaft und habe im Schnitt 10 Pferde in Form einer Pensionspferdehaltung eingestellt. Ich habe mehr als 40 ha Grund gepachtet und daher ist sowohl Futter als auch Einstreu zu 100% vorhanden. Bei dem Verhältnis Tiere/Fläche ist von einem untergeordneten Pferdebetrieb auszugehen (0,3 GVE/ha). Die Reithalle wird zu mehr als 30% zur Heu-und Strohlagerung sowie als Unterstand für landwirtschaftliche Geräte genutzt. Die restlichen 70% der Reithalle werden zur artgerechten Bewegung der Einstellpferde verwendet. Daher ist die Reithalle als landwirtschaftliches Wirtschaftsgebäude und keinesfalls als Geschäftsgrundstück einzustufen.

Ich möchte auf die EStR 2000 RZ 5066 verweisen:

Das Unterstellen und Füttern fremder Tiere gegen Entgelt (Pensionstierhaltung, Leihvieh) ist bei ausreichender Futtergrundlage iSd § 30 Abs. 5 BewG 1955 regelmäßig als Tierhaltung iSd § 21 EStG 1988 anzusehen. In diesem Sinn zählt die Pensions(reit)pferdehaltung auch dann noch zur landwirtschaftlichen Tierhaltung, wenn den Pferdeeinstellern Reitanlagen (einschließlich Reithalle) zur Verfügung gestellt und keine weiteren ins Gewicht fallenden Leistungen außer Betreuung der Pferde (Fütterung, Pflege, Reinigung der Stallungen und dgl.) erbracht werden.

Laut Bewertungsgesetz ist nicht die mögliche sondern die tatsächliche Nutzung von Grund und Gebäuden maßgeblich.

Bezugnehmend auf die Angebote auf meiner Homepage, möchte ich Ihnen folgendes mitteilen:

Die Homepage wurde fälschlicherweise sowohl vom URFV B. (Reitverein) als auch von mir verwendet. Meinen Bereich umfasst ausschließlich die Vorstellung des Betriebes um potentielle Einkäufer zu gewinnen. Im Unterpunkt B. sind die Punkte Historisches, Einstellbetrieb und neue Reithalle mir zuzuordnen. Alle anderen Darstellungen betreffen AUSSCHLIESSLICH den URFV B..

Die Homepage wurde auch aus Kostengründen gemeinsam mit dem URFV B. erstellt, die Aktualisierung wird vom URFV B. übernommen. Ich habe nicht damit gerechnet, dass ein gemeinsamer Internetauftritt, solche Konsequenzen für mich haben könnte.

Ich bin rein für die landwirtschaftlichen Tätigkeiten zuständig. Dazu gehören unter anderem füttern, ausmisten, täglicher Koppelgang , produzieren von Futter und Einstreu, etc..“

Über Aufforderung des Bundesfinanzgerichtes wurden vom Beschwerdeführer am 18. September 2017 mehrere Pachtverträge vorgelegt und bekannt gegeben, dass die vom Beschwerdeführer eingestellten Pferde seit Beginn seiner landwirtschaftlichen Tätigkeit in einem von ihm zugepachteten Stall untergebracht wurden und sich an dieser Unterbringung nichts geändert hat. Eigentümer der Gebäude ist und war der Vater des Beschwerdeführers. Im Jahr 2010 war kein Pferd im Besitz des Beschwerdeführers und betrug die Anzahl der eingestellten Pferde 6 Stück. Durch einen Ausbau steigerte sich

die Zahl der Einstellpferde in den Folgejahren auf 10 Stück. Mit dem Reitverein und den mit diesem zusammenarbeitenden Personen gibt es keinerlei Vereinbarungen über die Nutzung der Reithalle. Dieser Schriftsatz endet:

„ Ergänzend wird für den Fall der Nichtstattgebung meiner Beschwerde beantragt, dass der Einheitswert zum 1.1.2011 neu berechnet wird. Es hat sich im Zuge der Beantwortung des Ergänzungsvorhalts ergeben, dass die Berechnung durch die Abgabenbehörde nicht den Tatsachen entsprechen kann:

Aus der Berechnung des Einheitswertes zum 1.1.2011 ergibt sich aus dem Feststellungsbescheid vom 3. Juli 2012, Seite 3, dass die Bauklasse mit dem Durchschnittssatz 7.13/14 (ergibt EUR 18,5316) berechnet wurde, also als Holzgebäude und Fachwerkgebäude mit mittlerer und guter Ausführung.

Dies widerspricht der Anlage zu § 53 a BewG in folgenden Punkten:

- Der Boden besteht aus Lehm*
- Das Dach besteht aus einfach isolierten 4 cm Paneelen und entspricht der dünnsten und einfachsten Ausfertigung. Die Konstruktion besteht aus Holzleimbinder.*
- Es ist keine Decke eingezogen*
- Die Fassade besteht wetterseitig aus einer einfachen Bretterschalung und die Fenster sind einfach verglast*
- Die Fassade ist auf der dem Wetter abgewandten Seite offen*
- An Türen gibt es ein Holztor*
- Es gibt keine Boden- und/oder Wandfliesen*
- Es gibt keine Wasser- und/oder Toilettenanlagen*

Somit liegt maximal eine sehr einfache Ausführung vor und ist meines Erachtens mit EUR 10,9009 pro m³ zu bewerten. Ein Lokalaugenschein wird angeboten.“

Dazu wurde vom Finanzamt Hollabrunn Korneuburg Tulln folgende Stellungnahme abgegeben:

„Die Kurse werden laut Angaben von Herrn Bf von den Teilnehmern mit den Reitlehrern direkt abgewickelt (das kann von Seiten der Finanzbehörde nicht kontrolliert werden), aber es werden die Kosten für die Einstellung der Kurspferde für die Dauer des Kurses mit Sicherheit direkt mit dem Stallbesitzer Herrn Bf direkt abgerechnet. Ebenso entspricht es den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass die Benützung einer fremden Anlage, im Speziellen einer fremden Reithalle nicht kostenlos zur Verfügung gestellt wird, sondern auch eine Gebühr dafür bezahlt werden muss.

Selbst wenn die Veranstaltungen vom Reitverein organisiert werden, so kann dies nicht isoliert betrachtet werden, da auch diese fremden Pferde die Reithalle benützen und auf dem Gelände des Beschwerdeführers für die Dauer der Veranstaltung untergebracht sind.

Üblicherweise ist es nicht möglich, die Handlungen und Maßnahmen des Stallbesitzers und des dort ansässigen Reitvereines zu trennen. Es ist zum Beispiel vorgeschrieben, dass nur ein anerkannter Reitverein Veranstaltungen wie Kurse, Turniere, etc. durchführen kann, aber dies geschieht in der Praxis immer in Abstimmung mit dem Stallbesitzers und ist anders auch gar nicht möglich. Reitverein und Stallbesitzer müssen Hand-in-Hand arbeiten. Daher ist eine Trennung faktisch nicht möglich.

Es wird im Vorlageantrag begründet, dass die Reithalle zu 30 % für die Heu- und Strohlagerung bzw. als Unterstand für landwirtschaftliche Geräte benützt wird. Auf den Bildern der Reithalle auf der Homepage des Reitstalles B. ist davon nichts zu sehen.

Betreffend die Klassifizierung der Bauklasse ist zu sagen, dass im Formular BG 30 (Erklärung zur Feststellung des Einheitswertes bebauter Grundstücke zum Stichtag 1.1.2011) bekannt gegeben wurde, dass das Gebäude aus Holz, Fachwerk sowie Massiv, Stahl- oder Stahlbetonskelett besteht, das Dach aus Paneelen und die Fassade aus Holzbrettern besteht und Einfachfenster und Brettertüren eingebaut wurden.

Daraufhin wurde die Einstufung unter diese Bauklasse 7.13/14 getroffen.

Auf den Fotos auf der Homepage kann man erkennen, dass das Dach sehr aufwendig mit Lichtkuppeln für eine verbesserte Tageslichtdurchflutung der Reithalle gestaltet ist und dass der Eingangsbereich auf 100 m² überdacht ist sowie eine verbesserte und starke Hallenbeleuchtung eingebaut wurde. Weiters besteht die Halle aus Stahlbetonträgern und enorm großen und langen Leimbindern (siehe ausgedruckte Fotos anbei). Anstatt eines Fußbodens wurde hier ein Quarzsand-Textilschnitzel-Glasfasergemisch gewählt, um den Pferden eine optimale Bewegung während des Reitens zu ermöglichen (Pferde können sich nur auf solchen sandigen Böden bewegen, ein harter Beton- oder sonstiger Boden würde ihren Gelenken schaden und zu Verletzungen führen).

Daher ist die Einstufung unter eine mittlere Ausführung nach den obigen Ausführungen hier mehr als gerechtfertigt.“

Dieser Stellungnahme wurden verschiedene Aufnahmen von der Reithalle, in erster Linie von Fotos über die Entstehung der Reithalle, beigelegt.

Zu der Stellungnahme des Finanzamtes hat der Beschwerdeführer am 28. Dezember 2017 noch folgende Stellungnahme abgegeben:

„ Bei der Abwicklung der Kurse bin Ich zu 100 % unbeteiligt, ich habe weder etwas mit der organisatorischen, finanziellen noch physischen Abwicklung solcher Kurse zu tun. Die vereinzelt „fremden“ Kursteilnehmer aus anderen Ställen befinden sich nur auf die Dauer der effektiven Unterrichtseinheit bei uns auf der Anlage, kein Futter, keine Tränke, keine Box und keine Koppel. Aufgrund unsere geringen Kapazität an Einstellplätzen und der meist 100 %igen Auslastung würde es allein schon aus platztechnischen Gründen nicht gehen, fremde Kurspferde für kurze Zeit (1 Tag) oder längere Zeit (3 Tage) bei uns unterzubringen. Daraus folgt natürlich auch, dass ich keine zusätzlichen Einkünfte durch die Kursteilnehmer erzielen kann. Für die reine Dauer der Unterrichtseinheit, meist 30-60 Minuten wurde in dem Zeitraum 2010-2016 auch keine Anlagenbenützungsgebühr von mir

eingehoben. Durch die sehr geringen Beträge der branchenüblichen Anlagenbenützung bei Kursen, habe ich auf das Einheben des Geldes verzichtet. Ab dem Jahr 2017 wurde dann aufgrund der steigenden Problematik mit der Finanzbehörde ein Pachtvertrag zwischen mir, Bf, und dem Verein URFV B. erstellt, welcher die unterjährige Verpachtung der Halle an den Verein ausschließlich zur Dauer von Kursen beinhaltet. Diese Einnahme wird dann steuerlich völlig korrekt behandelt und ist eine Vermietung und Verpachtung eines landw. Gebäudes.

Bezugzunehmend auf die landw. Nutzung befinden sich im Anhang ausreichend viele Fotos, Stand 2017, die eindeutig für die landw. Nutzung sprechen. Zum Teil Heu und Strohlager, zum anderen Saatgutlager und Abstellfläche für landw. Maschinen.

Bauklasse:

Dachdeckung ist der einfachste Sandwichpanel 4 cm stark.

Die Lichtkuppel wird in jeder einfachen Maschinenhalle, Kuhstall oder sonstigen Lagerhalle verwendet und ist ein Standardprodukt der heutigen Bautechnologie um Stromkosten etc. durch natürliches Licht zu sparen.

Der Eingangsbereich ist im Inneren der Halle und ist mit einem Standardbetonboden ausgestattet (Siehe Fotos).

Der Reitbelag/boden ist bei der Bewertung völlig differenziert zu einem Standard Betonboden zu sehen. Anschaffungswert Sand/Fliessschnitzelboden für 1200 m² liegt bei rund 15.000 € und der selbige in Ausführung Beton massiv wird bei ca. 75.000 € liegen.“

Dieser Stellungnahme wurden sechs Fotos beigelegt, davon eines vom Eingangsbereich, der mit einem Standardbetonboden ausgestattet ist und fünf weitere Fotos, auf denen nicht die Halle selbst, sondern der überdachte Vorbau mit Heu, Stroh, verschiedenen Geräten und Maschinen zu sehen sind. Bei einem Foto wurde vermerkt „Strohlager Jänner 2018“. Ein Foto von der Halle selbst, auf dem landwirtschaftliches Material oder landwirtschaftliche Maschinen zu sehen sind, wurde nicht vorgelegt.

Mit der Ladung zur mündlichen Senatsverhandlung wurde dem Bf. und dem Finanzamt der Vorbereitungsvorhalt zur mündlichen Verhandlung mit einer der Entscheidung des Senates unvorgreiflichen sachverhaltsmäßigen und rechtlichen Darstellung mitgereicht und beiden Parteien die Möglichkeit gegeben, dazu bis 6. April 2018 eine schriftliche Stellungnahme abzugeben oder weitere Beweismittel zu nennen.

Dazu wurde von der Beschwerdeführerin am 30. März 2018 eine Stellungnahme abgegeben. In dieser Stellungnahme wurde ausgeführt, dass das gegenständliche Verfahren einerseits den Antrag auf Bescheid Aufhebung gemäß § 299 BAO und andererseits den Antrag auf Artfortschreibung umfasse. Aus dem gestellten Antrag ergäbe sich, dass eine Umwertung von „Geschäftsgrundstück“ auf „land- und forstwirtschaftliches Vermögen“ beantragt wird, weil sich der angefochtene Bescheid in diesem Punkt als rechtswidrig erweise. Fotos werden bei der mündlichen Verhandlung vorgelegt.

Vom Finanzamt wurde keine weitere Stellungnahme abgegeben.

Die mündliche Verhandlung vor dem Senat fand am 17. April 2018 statt.

Während der Verhandlung wurden vom Beschwerdeführer zwei Fotos vorgelegt. Das Foto vom 28. Juli 2014 zeigt einen Traktor mit einem mit Stroh beladenen Anhänger in der Reithalle. Die Fahrzeuge stehen am Rand der Reithalle. Der Anhänger, der vom Traktor gezogen wird, steht noch ziemlich parallel zur Querseite der Reithalle, während der Traktor schon parallel zur Längsseite der Reithalle steht. Ansonsten ist die Reithalle auf dem Foto leer. Das zweite Foto vom 6. Juni 2015 zeigt auf der geschlossenen Längsseite der Reithalle einen Traktor mit einem mit Stroh beladenen Anhänger. Links davon, auch wieder parallel zur Längsseite der Reithalle abgestellt, die Rückseite eines Anhängers, der möglicherweise an einen Traktor angehängt ist (der „Traktor“ ist auf dem Foto nicht erkennbar). Links von den zuletzt genannten Fahrzeugen steht ein Traktor in entgegengesetzter Fahrtrichtung mit einem leeren, zur Beladung für Stroh und Heu geeigneten, Anhänger (zumindest auf dem Foto ist auf dem Anhänger kein Ladegut erkennbar). Diese Fahrzeuge stehen einige Meter von der offenen Seite der Halle entfernt und nicht so parallel zur offenen Seite der Halle wie die restlichen Fahrzeuge. Der Traktor zeigt etwas in die Richtung der geschlossenen Längsseite der Halle. Ansonsten ist auch auf diesem Foto die Reithalle leer. Laut dem Beschwerdeführer sollen diese Fotos beweisen, dass eine landwirtschaftliche Nutzung möglich ist und durchgeführt wird.

In der mündlichen Senatsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt, dass seitens des Finanzamtes hinsichtlich der Nutzung der Reithalle einige Male nur Vermutungen angestellt werden. Es wurden nie Mitglieder oder Funktionäre befragt und auch kein Augenschein durchgeführt. Die Einsteller des Beschwerdeführers wollen sich weiterbilden und nehmen sich nach ihren Vorstellungen Reitlehrer. Damit ein Kurs zustande kommt, nehmen an diesem auch zwei, maximal drei Externe teil. In der Zwischenzeit wurde mit dem Verein ein Pachtvertrag abgeschlossen, mit dem die Kurstage ab dem 1.1.2017 auf fünf Tage im Jahr reduziert wurden. Bis zu diesem Zeitpunkt wurde für die Nutzung der Halle Nichts verrechnet.

Unverständlich ist, dass das Vordach nicht dazu gehört. Stroh, Heu, Maschinen und Düngemittel werden auf der Liegenschaft gelagert. Warum darüber noch keine Fotos von der Innenseite der Halle vorliegen, liegt darin, dass dem Beschwerdeführer die Tragweite nicht bewusst war. Vorgebracht wurde noch, dass sowohl im Bescheid als auch in der Beschwerdeentscheidung die Begründung des Ermessens fehlt.

Erwägungen

Gemäß § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist. Der Antrag hat die Bezeichnung des aufzuhebenden Bescheides und die Gründe, auf die sich die behauptete Unrichtigkeit stützt, zu enthalten.

§ 299 Abs. 1 BAO räumt dem Steuerpflichtigen ein Antragsrecht auf Bescheid Aufhebung ein. Den Aufhebungsgrund bestimmt bei der Aufhebung auf Antrag die betreffende Partei.

Sie gibt im Aufhebungsantrag an, aus welchen Gründen sie den Bescheid für inhaltlich rechtswidrig erachtet. Die Sache, über die in der Beschwerde gegen einen Bescheid, mit welchem der Aufhebungsantrag abgewiesen wird, zu entscheiden ist, wird bei der beantragten Aufhebung durch die Partei im Aufhebungsantrag festgelegt (vgl. VwGH 26.11.2014, 2012/13/0123, VwGH 26.4.2012, 2009/15/0119 u.a.).

Die Aufhebung des Bescheides gemäß § 299 BAO wird damit beantragt, dass der Spruch des Bescheides nicht richtig sei. In der Begründung wird dazu ausgeführt, dass der Beschwerdeführer eine Landwirtschaft gepachtet und in diesem Betrieb Pferde eingestellt habe. Die Reithalle sei für den Einstellbetrieb unerlässlich und diene zur Bewegung der Pferde. Außerdem diene die Reithalle im Sommer als Garage für Getreideanhänger. Die Reithalle sei daher als landwirtschaftliches Wirtschaftsgebäude und nicht als Geschäftsgrundstück zu qualifizieren.

Als Aufhebungsgrund wurde im Aufhebungsantrag festgelegt, dass die Reithalle zum landwirtschaftlichen Vermögen zu zählen wäre und deswegen wäre die Qualifikation als Geschäftsgrundstück unrichtig. Weitere Aufhebungsgründe wurden in dem Antrag auf Aufhebung des Bescheides nicht genannt. Im Beschwerdeverfahren war daher nur zu prüfen, ob die vom Beschwerdeführer vorgebrachten Gründe die Rechtswidrigkeit des Feststellungsbescheides zum 1. Jänner 2011 vom 3. Juli 2012 zu erweisen vermögen.

Entscheidend ist somit zunächst alleine die Frage, ob mit Gewissheit feststeht, dass der Spruch des Feststellungsbescheides, dessen Aufhebung beantragt wurde, aus den im Aufhebungsantrag genannten Gründen unrichtig ist. Ist diese Frage zu bejahen und ergibt die dann erforderliche Ermessensübung, dass dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit Vorrang einzuräumen ist, wäre der erlassene Abweisungsbescheid abzuändern und der Feststellungsbescheid zum 1. Jänner 2011 vom 3. Juli 2012 aufzuheben. Ergibt sich aber, dass nicht mit Gewissheit feststeht, dass der Spruch des Feststellungsbescheides aus den im Aufhebungsantrag genannten Gründen unrichtig ist, wäre die Beschwerde gegen den Abweisungsbescheid als unbegründet abzuweisen.

Für die Beurteilung der Richtigkeit eines aufzuhebenden Bescheides sind alleine die im Aufhebungsantrag genannten Gründe maßgeblich. Im Ergebnis kann dies dazu führen, dass ein nicht der Rechtslage entsprechender unrichtiger Bescheid nicht aufgehoben werden kann, wenn die im Aufhebungsantrag angeführten Gründe dessen Unrichtigkeit nicht dartun. Das Bundesfinanzgericht kann nicht einen Grund für die beantragte Aufhebung nach § 299 BAO heranziehen, der dem Finanzamt nicht bereits im Aufhebungsantrag vorgelegen ist. Für eine Entscheidung des Verwaltungsgerichtes ist die im Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Bescheides maßgebende Sach- und Rechtslage entscheidungsrelevant (vgl. Ritz, BAO⁶, § 299 Tz14).

Bereits der UFS (UFS 29.6.2010, RV/0299-F/08) führte dazu aus: *„Bei der Erledigung einer gegen eine amtswegige Bescheidaufhebung gerichteten Berufung hat die Berufsbehörde wie bei der amtswegigen Wiederaufnahme lediglich zu beurteilen, ob die vom Finanzamt angeführten Gründe eine Bescheidaufhebung rechtfertigen. Für*

die Gleichbehandlung von Bescheidaufhebungsgründen und Wiederaufnahmegründen sprechen das gleich gelagerte Rechtsschutzinteresse, die gleiche Funktionsweise der beiden Instrumente sowie Gesetzeswortlaut und -systematik (UFS 22.9.2008, RV/0466-F/07). Dieser Grundsatz gilt in gleicher Weise bei einer Bescheidaufhebung, die vom Abgabepflichtigen beantragt wird. Ein Nachschieben von Aufhebungsgründen im Berufungsverfahren ist somit auch im gegenständlichen Berufungsverfahren unzulässig.

Die Aufhebung nach § 299 BAO ist gestattet, wenn sich der Spruch als nicht richtig erweist, also der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht. § 299 Abs. 1 BAO gilt auch für "dynamische", also erst später erweisliche **Unrichtigkeiten** (vgl. Ritz, BAO³, § 299 Tz. 10). Die Aufhebung setzt weder ein Verschulden noch die Offensichtlichkeit der Rechtswidrigkeit voraus. Voraussetzung ist jedoch die Gewissheit der Rechtswidrigkeit und ihre Konkretisierung. Die bloße Möglichkeit reicht nicht aus (vgl. Ritz, BAO³, § 299 Tz. 13; UFS 24.3.2006, RV/0510-L/04; ecolex 2006, 262; Stoll, BAO-Kommentar, 2889). Dies ergibt sich insbesondere auch aus dem Verbindungsgebot nach § 299 Abs. 2 BAO. Der Antragsteller muss daher aus eigenem Antrieb im Antrag auf Aufhebung einwandfrei und unter Ausschluss jeglichen Zweifels darlegen, dass sich der Spruch der Bescheide, deren Aufhebung beantragt wird, als nicht richtig erweist und dass diese Unrichtigkeit auch gewiss ist (taxlex 2009, 513).“

So auch BFG vom 15.06.2016, RV/3100562/2012: „Bei der Aufhebung auf Antrag bestimmt die betreffende Partei den Aufhebungsgrund. Sie gibt im Aufhebungsantrag an, aus welchen Gründen sie den Bescheid für inhaltlich rechtswidrig erachtet. Die Sache, über die in der Beschwerde gegen einen Bescheid, mit welchem der Aufhebungsantrag abgewiesen wird, zu entscheiden ist, wird bei der beantragten Aufhebung durch die Partei im Aufhebungsantrag festgelegt (VwGH v. 26.11.2014, 2012/13/0123). Im Beschwerdeverfahren war daher nur zu prüfen, ob die vom Bf im Aufhebungsantrag vorgebrachten Gründe die Rechtswidrigkeit des strittigen Umsatzsteuerbescheides zu erweisen vermögen.“

Diese Rechtsansicht findet auch in folgenden Erkenntnissen des VwGH eine Stütze:

VwGH 21.11.2013, 2011/15/0170: „§ 299 Abs. 1 BAO räumt dem Steuerpflichtigen ein Antragsrecht auf Bescheidaufhebung ein. Den Aufhebungsgrund bestimmt bei der Aufhebung auf Antrag die betreffende Partei. Sie gibt im Aufhebungsantrag an, aus welchen Gründen sie den Bescheid für inhaltlich rechtswidrig erachtet. Korrespondierend dazu legt bei der Bescheidaufhebung von Amts wegen die Abgabenbehörde erster Instanz mit der Erlassung des Aufhebungsbescheides fest, aus welchen Gründen sie den Bescheid als inhaltlich rechtswidrig ansieht. Daraus folgt, dass die Sache, über die in der Berufung gegen einen Aufhebungsbescheid oder einen Bescheid, mit welchem der Aufhebungsantrag abgewiesen wird, zu entscheiden ist, bei der beantragten Aufhebung durch die Partei im Aufhebungsantrag und bei der amtswegigen Aufhebung durch das Finanzamt im Rahmen der Erlassung des Aufhebungsbescheides festgelegt wird (siehe hierzu das hg. Erkenntnis vom 26. April 2012, 2009/15/0119). Die Berufungsbehörde kann

sohin nicht einen Umstand als Grund für die beantragte Aufhebung nach § 299 BAO heranziehen, der dem Finanzamt nicht bereits im Aufhebungsantrag vorgelegen ist. “

VwGH 26. 11. 2014, 2012/13/0123: „Bei der Aufhebung auf Antrag bestimmt die betreffende Partei den Aufhebungsgrund. Sie gibt im Aufhebungsantrag an, aus welchen Gründen sie den Bescheid für inhaltlich rechtswidrig erachtet. Die Sache, über die in der Berufung gegen einen Bescheid, mit welchem der Aufhebungsantrag abgewiesen wird, zu entscheiden ist, wird bei der beantragten Aufhebung durch die Partei im Aufhebungsantrag festgelegt (vgl. das hg. Erkenntnis vom 26. April 2012, 2009/15/0119).“

Es bleibt daher zu prüfen, ob die Rechtswidrigkeit des eventuell in einem weiteren Schritt aufzuhebenden Feststellungsbescheides zum 1. Jänner 2011 vom 3. Juli 2012 aus dem im Aufhebungsantrag angeführten und dem Finanzamt somit im Zeitpunkt der Abweisung der beantragten Aufhebung bekanntem Grund feststeht. Die Aufhebung setzt die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraus; die bloße Möglichkeit reicht nicht (vgl. Ritz, BAO⁶, § 299 Tz 13). Auch eine aus einem anderen im Aufhebungsantrag nicht angeführten Grund vorliegende Rechtswidrigkeit könnte nicht zu einer Stattgabe der Beschwerde führen.

Gemäß § 30 Abs. 1 Z. 1 BewG gehören zum landwirtschaftlichen Vermögen alle Teile (insbesondere Grund und Boden, Gebäude, stehende und umlaufende Betriebsmittel, Nebenbetriebe und Sonderkulturen) einer wirtschaftlichen Einheit, die dauernd einem landwirtschaftlichen Hauptzweck dient (landwirtschaftlicher Betrieb).

Die Pferdezucht und die Pensionstierhaltung gilt nach § 30 Abs. 3 BewG als landwirtschaftlicher Betrieb, wenn zur Tierzucht oder Tierhaltung überwiegend Erzeugnisse verwendet werden, die im eigenen landwirtschaftlichen Betrieb gewonnen worden sind. Eine Reithalle wird Teil der Pensionstierhaltung sein, wenn sie der Bewegung der im Rahmen der Pensionstierhaltung untergestellten Pferde und daneben auch noch zur Unterstellung landwirtschaftlicher Geräte sowie der Lagerung von Futtermitteln dient.

Wie sich aus den Ermittlungen ergab, diente die Reithalle nicht nur der Bewegung der untergestellten Pferde. Es ist jedenfalls anzunehmen, dass die Reithalle der Bewegung der untergestellten Pferde diente, ein entsprechender Nachweis wurde vom Beschwerdeführer jedoch noch nicht erbracht. In ihr wurde auch Reitunterricht erteilt, sie dient verschiedenen Veranstaltungen des Reitvereins wie z.B. dem Weihnachtsreiten. Vom Reitverein werden ein ganzjähriges, breitgefächertes Kursangebot – von Dual Aktivierung, über Dressurlehrgänge bis hin zum Parcourstraining – angeboten, welches sowohl ambitionierten Freizeitreitern und Freizeitreiterinnen als auch Turnierprofis jegliche Fortbildungsmöglichkeit bietet. Damit werden in der Reithalle Personen Leistungen angeboten, deren Pferde nicht im Einstellbetrieb untergebracht sind. Diese Dienstleistungen bzw. Tätigkeiten dienen nicht einem landwirtschaftlichen Betrieb, weswegen die Reithalle nicht dem landwirtschaftlichen Vermögen zugeordnet werden kann.

Außerdem wird immer behauptet, dass die Halle als Heu-, Stroh- und Saatgutlager sowie als Abstellfläche für landwirtschaftliche Maschinen dient. Als Nachweis wurden

verschiedene Fotos vorgelegt. Auf den Fotos ist zu ersehen, dass Stroh, Heu und Saatgut unter den Vordächern der Halle gelagert wird und dass auch die landwirtschaftlichen Maschinen unter den Vordächern der Halle abgestellt werden. Es wurde jedoch kein einziges Foto vorgelegt, auf dem ersichtlich wäre, dass Stroh, Heu oder Saatgut in der Reithalle selbst gelagert wären. Erst während der Senatsverhandlung wurden vom Beschwerdeführer zwei Fotos vorgelegt, auf denen landwirtschaftliche Maschinen (teilweise mit Stroh beladen) in der Reithalle zu sehen sind. Sie zeigen mit Stroh beladene Anhänger, die in der Reithalle abgestellt wurden, sie zeigen aber nicht, dass Stroh oder auch Heu in der Reithalle gelagert wurden. Diese Fotos wurden erst Jahre nach den hier relevanten Stichtagen 1.1.2011 und 1.1.2012, nämlich am 28.7.2014 und 6.6.2015, aufgenommen. Diese Fotos können keinen Beweis über eine landwirtschaftliche Nutzung der Reithalle zu den maßgeblichen Stichtagen erbringen. Genauso wenig können die mit der Stellungnahme vom 28. Dezember 2017 vorgelegten Fotos einen Nachweis dafür darstellen, dass die Reithalle zu den Stichtagen 1.1.2011 bzw. 1.1.2012 landwirtschaftlich genutzt wurde.

Vom Beschwerdeführer wurde der Antrag auf Aufhebung des Bescheides nach § 299 BAO gestellt. Ein Antrag auf Aufhebung des Bescheides soll die Behörde in die Lage versetzen, klar zu erkennen, welche Unrichtigkeit des Bescheides der Antragsteller für gewiss hält. Der Aufhebungsantrag muss daher einerseits die Fehler des aufzuhebenden Bescheides genau bezeichnen. Darüber hinaus muss der Antragsteller – aus eigenem Antrieb – einwandfrei und unter Ausschluss von Zweifeln darlegen, dass sich der Spruch des Bescheides, dessen Aufhebung beantragt wird, aus den von ihm angeführten Gründen als nicht richtig erweist und dass diese Unrichtigkeit nicht bloß möglich, sondern gewiss ist.

Voraussetzung für die Aufhebung des Feststellungsbescheides gemäß § 299 BAO wäre, dass mit Gewissheit feststeht, dass dessen Spruch aus dem im Antrag genannten Grund unrichtig wäre. Vom Beschwerdeführer wurde nicht einwandfrei und unter Ausschluss von Zweifeln dargelegt, dass sich der Spruch des Bescheides als nicht richtig erweist. Hier steht allerdings eher mit Gewissheit fest, dass der Spruch des Feststellungsbescheides richtig ist. Eine Aufhebung des Feststellungsbescheides zum 1. Jänner 2011 vom 3. Juli 2012 gemäß § 299 BAO kommt daher auf keinen Fall in Frage.

Da der Aufhebungsantrag nicht die Gewissheit der Unrichtigkeit des Feststellungsbescheides zum 1. Jänner 2011 darstellte, erfolgte die Abweisung dieses Antrages durch das Finanzamt zu Recht. Das Finanzamt war zur Ermessensübung nicht berufen, da die Voraussetzungen für eine Aufhebung des Feststellungsbescheides zum 1. Jänner 2011 nicht gegeben waren. Mangels Vorliegen der Voraussetzungen des § 299 BAO erübrigt sich die Erörterung des Ermessensthemas.

Die vom Beschwerdeführer in der Stellungnahme und auch während der Senatsverhandlung zitierte Entscheidung des UFS 16.3.2012, RV/0281-K/10, kann mit dem gegenständlichen Fall nicht verglichen werden, da diesem Erkenntnis nicht ein Antrag auf Aufhebung des Bescheides nach § 299 BAO zugrunde lag.

Wie bereits oben erwähnt, sind für die Beurteilung der Richtigkeit eines aufzuhebenden Bescheides alleine die im Aufhebungsantrag genannten Gründe maßgeblich. Ein Nachschieben von Aufhebungsgründen ist somit im Beschwerdeverfahren nicht zulässig. Da Aufhebungsgründe, die nicht bereits im Aufhebungsantrag vorgebracht wurden, im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht keine Berücksichtigung finden können, erübrigt sich eine Überprüfung möglicher weiterer Aufhebungsgründe.

Die in der Stellungnahme vom 18. September 2017 beantragte Neuberechnung des Einheitswertes, wobei von einer Einordnung in eine andere Bauklasse auszugehen wäre, kann der Beschwerde nicht zum Erfolg verhelfen. Dem Bundesfinanzgericht ist es - wie oben dargestellt – nicht gestattet, einen Umstand als Grund für die Aufhebung heranzuziehen, der dem Finanzamt gegenüber nicht schon im Aufhebungsantrag vorgetragen wurde. Eine Überprüfung, ob die Reithalle bei der Bewertung in eine andere Bauklasse einzuordnen wäre, erübrigt sich daher.

Dem Antrag auf Artfortschreibung könnte nur dann entsprochen werden, wenn vom Beschwerdeführer nachgewiesen worden wäre, dass sich eine Änderung in der Art zu dem von ihm beantragten Stichtag, dem 1.1.2012, ergeben hätte. Da vom Beschwerdeführer, wie bereits oben ausgeführt, ein Nachweis über die landwirtschaftliche Verwendung des Grundstückes zu diesem Stichtag nicht erbracht wurde, kann es auch nicht zu einer Artfortschreibung kommen. Auch in diesem Punkt erfolgte die Abweisung durch das Finanzamt zu Recht.

Aus diesen Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision 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. Da das Erkenntnis nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, war die Revision nicht zuzulassen (vgl. VwGH 21.11.2013, 2011/15/0170; VwGH 26.11.2014, 2012/13/0123 und VwGH 26.4.2012, 2009/15/0059).

Wien, am 23. April 2018

