

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter MMag. Gerald Erwin Ehgartner in der Beschwerdesache Verein **\*\*BF\*\***, vertreten durch AUDITREU Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., Gonzagagasse 17, 1010 Wien, Steuernummer **\*\*\***, über die Beschwerde vom 24. Februar 2021 gegen die Bescheide des Finanzamtes Baden Mödling (nunmehr zuständig: Finanzamt Österreich) vom 17. Juli 2020 betreffend

- Wiederaufnahme betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2012 bis 2016 sowie
- Umsatzsteuer für die Jahre 2012 bis 2016

nach Abhaltung einer mündlichen Verhandlung am 5. Juli 2023 in Anwesenheit der Schriftführerin Asli Özdemir zu Recht:

I. Die Beschwerde gegen die angeführten Bescheide wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen. Die Bescheide bleiben unverändert.

II. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist gemäß Art 133 Abs 4 B-VG nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

### Verfahrensgang

Infolge einer beim Beschwerdeführer durchgeführten Außenprüfung erließ die belangte Behörde Wiederaufnahmescheide betreffend Umsatzsteuer 2012 bis 2016 sowie neue Sachbescheide. Begründend wurde auf den Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung sowie auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung verwiesen, aus denen sich im Wesentlichen ergab, dass der Eintrittskartenverkauf für Profi-Fußballspiele in den Wirtschaftsjahren 2011/2012 bis 2015/2016 (zu Unrecht) dem ermäßigten Umsatzsteuersatz von 10% unterzogen worden sei. Der Eintritt für Sportveranstaltungen sei bis Dezember 2015 dem Umsatzsteuersatz von 20% unterlegen.

Mit Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 25.5.2021, RV/7101148/2021, wurde die gegenständliche Beschwerde insoweit stattgebend erledigt, als die Wiederaufnahmebescheide betreffend Umsatzsteuer 2012 bis 2016 aufgehoben wurden. Der Verwaltungsgerichtshof folgte jedoch der Auffassung des Bundesfinanzgerichts, dass von der belangten Behörde keine Tatsachen benannt, sondern bloße Ausführungen zur rechtlichen Beurteilung eines Sachverhalts getroffen worden seien und die Wiederaufnahme daher unrechtmäßig erfolgt sei, nicht, und hob mit Erkenntnis vom 2.2.2023, Ra 2021/13/0133, das BFG-Erkenntnis im angefochtenen Umfang wegen Rechtswidrigkeit seines Inhalts auf. Es ergebe sich, so der Verwaltungsgerichtshof, aus dem Prüfbericht eindeutig, worauf sich das Finanzamt gestützt habe, nämlich, dass aus den Buchhaltungsunterlagen neu hervorgekommen sei, dass die Eintrittskartenumsätze (tatsächlich) mit 10% Umsatzsteuer versteuert worden seien. Nicht dargelegt habe das Bundesfinanzgericht, *„dass der abgabenfestsetzenden Stelle diese Tatsache, nämlich die vom Mitbeteiligten tatsächlich vorgenommene Besteuerung der Eintrittskartenumsätze mit 10 %, bereits im (im angefochtenen Erkenntnis nicht genannten und auch aus den vorgelegten Verfahrensakten nicht hervorgehenden) Zeitpunkt der Erlassung der Bescheide in den wiederaufzunehmenden Verfahren (allenfalls - wie in der Revisionsbeantwortung geltend gemacht wird – durch eine vorangegangene Außenprüfung bei der Organgesellschaft des Mitbeteiligten) bekannt gewesen sei. Nur in einem solchen Fall läge eine rechtliche Neubeurteilung eines unverändert gebliebenen Sachverhaltes vor, die keinen Wiederaufnahmegrund darstellt.“* Aufgabe des Bundesfinanzgerichts wäre es gewesen, Feststellungen über den Wissensstand der abgabenfestsetzenden Stelle im Zeitpunkt der Erlassung der wiederaufzunehmenden Umsatzsteuerbescheide zu treffen. Das Bundesfinanzgericht habe, sofern die Bescheidausführungen des wiederaufnehmenden Finanzamtes mangelhaft sind, ausgehend von dem genannten Wiederaufnahmegrund, diesen zu prüfen und zu würdigen und gegebenenfalls erforderliche Ergänzungen vorzunehmen (VwGH 2.2.2023, Ra 2021/13/0133, mit Verweis auf VwGH 13.10.2022, Ro 2022/15/0016 und 20.6.1990, 90/16/0003).

Mit Beschluss des Bundesfinanzgerichts vom 22.3.2023 wurden der Beschwerdeführer sowie die belangte Behörde aufgefordert, dem Gericht eine ausführliche Stellungnahme zu übermitteln, in der auf den Wissensstand der abgabenfestsetzenden Stelle im Zeitpunkt der Erlassung der wiederaufzunehmenden Umsatzsteuerbescheide sowie auf eine allfällige Mangelhaftigkeit der Bescheidausführungen und auf gegebenenfalls vorzunehmende erforderliche Ergänzungen eingegangen werden soll. Darüber hinaus erfolgte die Einladung, weiteres (neues) Vorbringen betreffend die umsatzsteuerliche Beurteilung zu erstatten.

In ihrer Stellungnahme vom 12.4.2023 führte die belangte Behörde im Wesentlichen aus, dass außer den elektronisch eingereichten Erklärungen vom Beschwerdeführer keine weiteren Erläuterungen übermittelt worden seien. Die Behörde habe daher keine Information über Detailumsätze bzw um welche Art von Umsätzen es sich handelte und ob und in welcher Höhe Umsätze beim Organträger oder bei der Organgesellschaft erwirtschaftet wurden. Zum

Wissensstand der abgabenfestsetzenden Stelle verwies die belangte Behörde auf den Bericht über die Außenprüfung vom 18.7.2020, in dem unter Tz 4 eine ausführliche Beschäftigung mit dem Thema Eintrittsgelder erfolgt sei. Erst nach Prüfungsbeginn und Erhalt der Unterlagen am 23.10.2018 habe eine genaue Umsatzsteuerverprobung durchgeführt werden können. Der Prüfer habe am 24.10.2018 eine erste Verprobung (der Arbeitsbogen des Prüfers wurde als Nachweis beigelegt) vorgenommen. Am 19.12.2018 sei die Frage an steuerlichen Vertreter gerichtet worden, warum bis 2016 der Kartenverkauf mit 10% Umsatzsteuer erfolgt sei. In der Folge sei der Prüfungszeitraum auf die Jahre 2012 bis 2017 ausgedehnt worden und am 3.7.2019 die elektronischen Buchhaltungsdateien für 2012, 2013 und 2017 entgegengenommen worden. Die bei der Sportmanagement GmbH für das Jahr 2014 erfolgte Außenprüfung spiele in diesem Zusammenhang keine entscheidende Rolle, da die Umsatzsteuerveranlagung 2014 des Beschwerdeführers am 27.5.2015 erfolgte, also noch bevor die Außenprüfung bei der Sportmanagement GmbH durchgeführt wurde (28.7.2015 bis 29.10.2015). Die Umsatzsteuerveranlagung 2014 sei daher ohne Wissen über die erst nachher hervorgekommenen Tatsachen, sei es bei der Betriebsprüfung im Jahr 2015 oder bei der Prüfung im Zeitraum 2018 bis 2020, erfolgt.

Der Beschwerdeführer führte in seiner Stellungnahme vom 27.6.2023 im Wesentlichen aus, dass bei der Außenprüfung betreffend das Jahr 2014 alle Umsatzsteuer-Details anhand von Einzelbuchungen vorgelegt worden seien. Anhand des Buchungstextes sei eindeutig ersichtlich, dass es sich um Eintrittskartenerlöse handle und diese durchgängig mit 10% versteuert worden seien. Spätestens seit Abschluss der Umsatzsteuerveranlagung 2014 und der Nachschau zu den Umsatzsteuervoranmeldungen 2015 mit Bericht gem § 150 BAO sei der belangten Behörde somit bekannt, dass die Ticketverkäufe durchgehend einer Besteuerung mit 10% unterworfen wurden. Dies sei der belangten Behörde daher bereits vor Durchführung der Außenprüfung des Beschwerdeführers und der Sportmanagement GmbH mit Prüfungsauftrag vom 27.6.2019 bekannt gewesen. Die Wiederaufnahme des Verfahrens sei damit unzulässig, weil der Neuerungsstatbestand nicht erfüllt gewesen sei. Es sei offenkundig, dass es sich in den von der belangten Behörde bezeichneten neuen Tatsachen um keine Tatsachen, sondern bloß um eine gegenüber der Betriebsprüfung 2014 abweichende rechtliche Beurteilung ein und derselben Tatsache handle. *„Die belangte Behörde dürfte sich dieses Umstandes wohl auch bewusst sein, wenn sie formuliert, dass die Betriebsprüfung der Sportmanagement GmbH (und die dort festgestellten Tatsachen) für das Jahr 2014 keine „entscheidende“ (!) Rolle spielen würden.“* Die belangte Behörde scheine sich auf den Grundsatz zu beziehen, dass Wiederaufnahmegründe nur im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existente Tatsachen seien (jedoch keine später begründeten Tatsachen – nova reperta). Die Tatsache sei zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung für das Veranlagungsjahr existent gewesen, sie sei lediglich nicht bekannt gewesen. Diese Relativierung sei nicht nachvollziehbar, denn entweder sei eine Tatsache neu oder sie sei es nicht; ob die neue oder nicht neue Tatsache *„entscheidend“* ist, sei keine Tatsachenfrage, sondern eine Frage der rechtlichen Würdigung bzw eine Frage, ob eine Tatsache einen

Sachverhalt so hinreichend begründe und beschreibe, sodass dieser unter einen bestimmten rechtlichen Tatbestand zu subsumieren ist. Die belangte Behörde verwechselte somit auch in ihrer Stellungnahme vom 12.04.2023 (wiederum) die Frage der rechtlichen Würdigung mit der Tatsachenfrage.

Am Bundesfinanzgericht fand am 5.7.2023 eine mündliche Verhandlung statt, an der von Seiten des Beschwerdeführers die Steuerberater \*\*\* und \*\*\* und von Seiten der belangten Behörde \*\*\* und der Prüfer \*\*\* teilnahmen.

## **Das Bundesfinanzgericht hat erwogen**

### **1. Sachverhalt**

Der Beschwerdeführer (Verein „\*\*BF\*\*“) hielt im beschwerdegegenständlichen Zeitraum zunächst 75% und schließlich 100% der Anteile an der „\*\*\* Sportmanagement GmbH“ (vormals „\*\*\*“; in der Folge: „Sportmanagement GmbH“). Die Sportmanagement GmbH war nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen des Beschwerdeführers eingegliedert. Sowohl der Beschwerdeführer als auch die belangte Behörde gingen vom Vorliegen einer umsatzsteuerlichen Organschaft mit dem Beschwerdeführer als Organträger und der Sportmanagement GmbH als Organgesellschaft aus.

Der Beschwerdeführer sowie auch die Sportmanagement GmbH hatten im beschwerdegegenständlichen Zeitraum ein abweichendes Wirtschaftsjahr mit dem Bilanzstichtag jeweils zum 30.6. eines Jahres. Dieses abweichende Wirtschaftsjahr wurde auch für umsatzsteuerliche Zwecke als Veranlagungszeitraum gewählt.

Der beschwerdegegenständlich relevante Profi-Fußballbetrieb wurde von der Sportmanagement GmbH abgewickelt. Diese verkaufte im beschwerdegegenständlichen Zeitraum Eintrittskarten für Profi-Fußballspielveranstaltungen, die sie für bis zum 31.12.2015 stattfindende Veranstaltungen dem ermäßigten Umsatzsteuersatz von 10% unterzog.

Infolge der umsatzsteuerlichen Organschaft reichte der Beschwerdeführer als Organträger die Umsatzsteuererklärungen ein, in denen ua die entsprechenden Eintrittskartenumsätze für die Profi-Fußballspielveranstaltungen Eingang fanden und unter den Kennzahlen für den ermäßigten Steuersatz von 10% aufgenommen wurden. Beilagen, aus denen sich der Umstand, dass es sich bei den betreffenden Umsätzen um solche aus dem Verkauf von Eintrittskarten für Profi-Fußballspielveranstaltungen handelte, wurden dem Finanzamt im Rahmen der (elektronisch erfolgten) Einreichung der Abgabenerklärungen nicht übermittelt.

Vom vormals zuständigen Finanzamt Baden Mödling wurden im beschwerdegegenständlichen Zeitraum folgende Umsatzsteuer(erst)bescheide erlassen, die hinsichtlich der betreffenden Eintrittskarten-Umsätze erklärungsgemäß ergingen:

- USt 2012: Erstbescheid 2.6.2014
- USt 2013: Erstbescheid 27.5.2015
- USt 2014: Erstbescheid 27.5.2015
- USt 2015: Erstbescheid 11.1.2018
- USt 2016: Erstbescheid 4.4.2018

#### **Prüfungs-/Nachschau-Auftrag vom 22.6.2015**

##### **(Sportmanagement GmbH, Außenprüfung USt 2014, Nachschau USt 01 – 04/2015)**

Mit Prüfungsauftrag vom 22.6.2015 erfolgte bei der Organgesellschaft Sportmanagement GmbH eine Außenprüfung betreffend Kapitalertragsteuer, Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer und Werbeabgabe für das Veranlagungsjahr 2014 (Wirtschaftsjahr 2013/2014). Mit den Prüfungshandlungen wurde am 28.7.2015 begonnen. Der Prüfer erhielt im Rahmen der Prüfung unter anderem das Buchungsjournal sowie Buchhaltungsbelege der Sportmanagement GmbH vorgelegt, aus denen sich der Umstand, dass auf die Eintrittskarten für die Profi-Fußballspielveranstaltungen der ermäßigte Umsatzsteuersatz von 10% verrechnet wurde, klar ergab. Es wurden im Rahmen dieser Außenprüfung (dennoch) keinerlei Prüfungsfeststellungen getroffen (weder zur Umsatzsteuer, noch zu den anderen Abgabenarten).

Die dem Prüfer diesbezüglich ausgehändigten Unterlagen bezogen sich ausschließlich auf den Zeitraum von 1.7.2013 bis 30.6.2014. Zusätzlich zum betreffenden Prüfungsauftrag erging zwar auch der ebenfalls mit 22.6.2015 datierte Nachschauauftrag betreffend Umsatzsteuer und Werbeabgabe für den Zeitraum 01/2015 bis 04/2015, dennoch wurden dem Prüfer im Rahmen der diesbezüglich vorgenommenen Prüfungshandlungen keinerlei Unterlagen, die auch Zeiträume nach dem 30.6.2014 betreffen, übergeben (bzw wurden solche auch nicht abverlangt).

#### **Prüfungs-/Nachschau-Auftrag vom 14.9.2018 bzw 27.6.2019**

##### **(Beschwerdeführer, USt 2014 – 2016 bzw Erweiterung auf USt 2012 – 2017)**

Infolge des Prüfungsauftrags vom 14.9.2018 wurde beim Beschwerdeführer eine Außenprüfung betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer für die Veranlagungsjahre 2014 bis 2016 durchgeführt. Mit den Prüfungshandlungen wurde am 23.10.2018 begonnen. Ebenfalls datiert mit 14.9.2018 erging ein Nachschauauftrag betreffend Umsatzsteuer, zusammenfassende Meldung und Kapitalertragsteuer für die Veranlagungsjahre 2017 bis 2018.

Mit Prüfungsauftrag vom 27.6.2019 wurde die Außenprüfung auf die Veranlagungsjahre 2012 bis 2017 erweitert. Die Nachschau wurde mit Auftrag vom selben Datum auf die Veranlagungsjahre 2018 bis 2019 erweitert.

Die Außenprüfung mündete in den mit 18.7.2020 datierten Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung bzw in die mit 14.7.2020 datierte Niederschrift über die Schlussbesprechung. Die mit 17.7.2020 datierten Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren verweisen begründend darauf, dass die Wiederaufnahme aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung erfolgte, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind. Angeführt finden sich die für die Ermessensübung maßgebenden Überlegungen.

In der Niederschrift über die Schlussbesprechung findet sich unter „3.) Eintrittskartenumsatz“ wörtlich ausgeführt:

*„Es wurde festgestellt, dass der Kartenverkauf in den WJ 2011/12 bis 2015/16 der Umsatzsteuer zu 10 % unterzogen wurde. Der Eintritt für Sportveranstaltungen unterlag bis Mai 2016 dem Umsatzsteuersatz von 20 % (ab Mai 2016 13 %). Das Finanzamt führt die Versteuerung der Eintrittskartenumsätze mit dem korrekten Steuersatz durch.“*

Im Prüfungsbericht findet sich unter „Tz. 4 Eintrittsgelder“ wörtlich ausgeführt:

*„Es wurde festgestellt, dass der Eintrittskartenverkauf in den WJ 2011/12 bis 2015/16 der Umsatzsteuer zu 10 % unterzogen wurde. Der Eintritt für Sportveranstaltungen unterlag bis Dezember 2015 dem Umsatzsteuersatz von 20 % (ab Jänner 2016 13 %).“*

[...]

*Zweck des § 303 BAO ist es, eine neuerliche Bescheiderlassung dann zu ermöglichen, wenn Umstände gewichtiger Art hervorkommen. Ziel ist ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis. Daher wurde bei der Ermessensübung dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit gegeben.*

*Neu hervorgekommene Tatsachen:*

*Im Zuge des Prüfungsverfahrens mit Prüfungsbeginn 23.10.2018 und Ausdehnung des Prüfungszeitraums am 3.7.2019 wurden die Buchungsjournale und die zugehörigen Buchhaltungsbelege für den [Beschwerdeführer] und die umsatzsteuerliche Organgesellschaft [Sportmanagement GmbH] für die Jahre 2012 bis 2017 vorgelegt. Bei Analyse dieser Unterlagen ist die Tatsache neu hervorgekommen, dass die von der [Sportmanagement GmbH] vereinnahmten Eintrittsgelder für die Sportveranstaltungen im Zeitraum 1.1.2012 bis 31.12.2015 mit dem unzutreffenden Umsatzsteuersatz von 10 % der Umsatzsteuer unterzogen*

wurden. Gemäß § 10 Abs. 2 UStG in der bis 31.12.2015 geltenden Fassung, waren Sportveranstaltungen im Gegensatz zu Theater-, Musik- und Gesangsaufführungen nicht vom ermäßigten Steuersatz von 10 % umfasst. Ab 1.1.2016 wurden die Eintrittsberechtigungen für sportliche Veranstaltungen gem. § 10 Abs. 3 Z. 12 mit einem ermäßigten Steuersatz von 13 % belegt. Ab diesem Zeitpunkt erfolgte die Versteuerung vom Unternehmen korrekt. [...]“

### **Wissensstand des zuständigen Betriebsveranlagungsteams**

Der beschwerdegegenständlich relevante Umstand, dass auf den Verkauf von Eintrittskarten für Profi-Fußballspielveranstaltungen der ermäßigte Umsatzsteuersatz von 10% angewandt wurde, wurde in den eingereichten Abgabenerklärungen bzw in allfälligen Beilagen dazu nicht offengelegt bzw ergab sich dieser Umstand auch nicht augenscheinlich aus den Abgabenerklärungen.

Im Zuge der erfolgten Außenprüfung bei der Organgesellschaft Sportmanagement GmbH für das Veranlagungsjahr 2014 wurden dem Prüfer zwar Unterlagen für den Zeitraum von 1.7.2013 bis 30.6.2014 übergeben, aus denen sich der Umstand, dass bloß der Umsatzsteuersatz von 10% verrechnet wurde, ergab, zumal die Prüfungshandlungen jedoch erst am 28.7.2015 begannen, konnte der Prüfer bzw das zuständige Betriebsveranlagungsteam frühestens ab diesem Zeitpunkt über einen entsprechenden Wissensstand für das Veranlagungsjahr 2014 verfügen. Der Umsatzsteuer-Erstbescheid 2014 wurde (jedoch) bereits zuvor, am 27.5.2015, erlassen.

Hinsichtlich der übrigen gegenständlichen Veranlagungsjahre 2012, 2013, 2015 und 2016 wurden dem Prüfer sämtliche Unterlagen, aus denen sich der Umstand, dass bloß der 10%ige Umsatzsteuersatz verrechnet wurde, augenscheinlich ergab, erst im Rahmen der (oben dargestellten) nachfolgend erfolgten Außenprüfung, frühestens mit Prüfungsbeginn ab 23.10.2018, übergeben. Sämtliche beschwerderelevante Umsatzsteuer-Erstbescheide ergingen (jedoch) bereits zuvor (zuletzt der Umsatzsteuerbescheid 2016 am 4.4.2018).

Es ist somit festzustellen, dass das zuständige Betriebsveranlagungsteam im Zeitpunkt der Erlassung der jeweiligen Umsatzsteuerbescheide in den wiederaufzunehmenden Verfahren nicht über das Wissen verfügte, dass auf den Verkauf der Eintrittskarten für Profi-Fußballspielveranstaltungen im gegenständlichen Zeitraum der ermäßigte Umsatzsteuersatz von 10% verrechnet wurde. Es liegen im Übrigen auch keine Umstände vor, aus denen sich ergeben könnte, dass das zuständige Betriebsveranlagungsteam durch den erfolgten Wissenserwerb betreffend das Veranlagungsjahr 2014 (Beginn der Prüfungshandlungen am 28.7.2015) auch davon hätte ausgehen müssen, dass vom Beschwerdeführer auf die gegenständlichen Umsätze auch in den darauffolgenden Veranlagungsjahren der ermäßigte Umsatzsteuersatz von 10% verrechnet wurde.

## Verlängerungshandlung betreffend das Veranlagungsjahr 2012

Mit Email vom 19.12.2018, richtete der zuständige Prüfer an den steuerlichen Vertreter des Beschwerdeführers folgendes Ersuchen:

*„Wie heute besprochen, werden Sie ersucht die folgende Frage auch im Hinblick auf das Veranlagungsjahr (Wirtschaftsjahr 2011/12) zu beantworten: [...] Warum erfolgte bis 2016 der Kartenverkauf mit 10% USt? Der Eintritt zu Sportveranstaltungen ist im Gegensatz zu Theater, Film usw. nicht im § 10 UStG angeführt. [...]. Dieser Fragenvorhalt ist eine nach außen erkennbare Amtshandlung zur Geltendmachung des Abgabenanspruchs (Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer), wodurch sich die Verjährungsfrist für die Veranlagung 2012 um ein Jahr verlängert. Sie werden ersucht, dieses Schreiben auszudrucken und den Empfang durch Ihre Unterschrift zu bestätigen.“* Der Ausdruck des Emails wurde in der Folge von einem Vertreter des steuerlichen Vertreters unterzeichnet.

Die Übermittlung des Emails stellt eine nach außen erkennbaren Amtshandlung dar, die zur Geltendmachung des Abgabenanspruches erfolgte.

## 2. Beweiswürdigung

Die getroffenen Sachverhaltsfeststellungen basieren im Grundsatz auf dem vorliegenden Verwaltungsakt sowie auf den durchgeführten Einsichten in das Firmenbuch und in die Steuerakte des Beschwerdeführers und der Sportmanagement GmbH.

Unstrittig lag eine umsatzsteuerliche Organschaft vor, wurden die Eintrittskarten für Profi-Fußballspielveranstaltungen bis zum 31.12.2015 bloß dem ermäßigten Umsatzsteuersatz von 10% unterzogen und wurde dies dem Finanzamt nicht in Beilagen zu den eingereichten Umsatzsteuererklärungen dargelegt.

Die Feststellungen zu den vorgenommenen Prüfungshandlungen basieren auf den vorliegenden Prüfungsaufträgen, Prüfungsberichten und Niederschriften zur Schlussbesprechung. Von Seiten des Bundesfinanzgerichts wurden zudem beide Parteien zur entsprechenden schriftlichen Stellungnahme aufgefordert. Weitere Unterlagen, wie etwa Unterlagen aus dem Arbeitsbogen des Prüfers, konkret die Datei „arbbog.xlsx.pdf“, bei der es sich um ein Dokument handelt, in dem der Prüfer seine Prüfungshandlungen dokumentiert hat, wurden beigebracht. Darüber hinaus wurde der Prüfer \*\*\* im Rahmen der abgehaltenen mündlichen Verhandlung umfassend befragt.

Der Beschwerdeführer konnte den ihm vorab vorgehaltenen Umstand, dass dem Prüfer im Zuge der Außenprüfung bei der Sportmanagement GmbH für das Veranlagungsjahr 2014 ausschließlich Unterlagen betreffend den Zeitraum von 1.7.2013 bis 30.6.2014 ausgehändigt wurden, nicht widerlegen. Es konnte vom Beschwerdeführer auch in sonst keiner Weise

glaubhaft gemacht werden, dass das zuständige Betriebsveranlagungsteam bereits im Zeitpunkt der Erlassung der jeweiligen Umsatzsteuerbescheide in den wiederaufzunehmenden Verfahren über das Wissen darüber verfügt hätte, dass auf den Verkauf der Eintrittskarten für Profi-Fußballspielveranstaltungen der ermäßigte Umsatzsteuersatz von 10% verrechnet wurde.

Schließlich widerspricht es nach Auffassung des Bundesfinanzgerichts der allgemeinen Lebenserfahrung, dass das zuständige Betriebsveranlagungsteam durch den (allenfalls) erfolgten Wissenserwerb betreffend das Veranlagungsjahr 2014 auch davon hätte ausgehen müssen, dass auch in den darauffolgenden Veranlagungsjahren der ermäßigte Umsatzsteuersatz von 10% angewandt wurde.

Hinsichtlich der Feststellung betreffend die Verlängerungshandlung für das Jahr 2012 liegt dem Gericht ein vom steuerlichen Vertreter unterfertigter Ausdruck des zitierten Emails vor.

### **3. Rechtliche Beurteilung**

#### **3.1 Zu Spruchpunkt I. (Beschwerdeabweisung)**

##### **3.1.1 Zum Vorliegen einer umsatzsteuerlichen Organschaft**

Entsprechend obiger Feststellungen hielt der Beschwerdeführer im beschwerdegegenständlichen Zeitraum eine Beteiligung an der Sportmanagement GmbH, die nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in sein Unternehmen eingegliedert war. Es lag somit gemäß § 2 Abs 2 Z 2 des Umsatzsteuergesetzes 1994 (UStG) eine umsatzsteuerliche Organschaft mit dem Beschwerdeführer als Organträger und der Sportmanagement GmbH als Organgesellschaft vor.

Infolge der umsatzsteuerlichen Organschaft begründete der Beschwerdeführer mit der Sportmanagement GmbH eine Unternehmenseinheit. Ihm waren daher die Umsätze der Sportmanagement GmbH zuzurechnen, so auch die gegenständlichen Eintrittskartenumsätze für Profi-Fußballspielveranstaltungen, die dem ermäßigten Umsatzsteuersatz von 10% unterworfen wurden.

##### **3.1.2 Zur Wiederaufnahme des Verfahrens**

Nach § 303 Abs 1 lit b der Bundesabgabenordnung (BAO) kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren ua von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Gemäß § 304 BAO ist nach Eintritt der Verjährung die Wiederaufnahme des Verfahrens nur zulässig, wenn sie nach lit a vor Eintritt der Verjährungsfrist beantragt wird, oder nach lit b innerhalb von drei Jahren ab Eintritt

der Rechtskraft des das Verfahren abschließenden Bescheides beantragt oder durchgeführt wird.

Bei der vorliegenden Beschwerde gegen die Wiederaufnahme von Amts wegen ist die Sache, über welche das Bundesfinanzgericht zu entscheiden hat, nur die Wiederaufnahme aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen. Entscheidend sind also jene wesentlichen Sachverhaltselemente, die das Finanzamt als Wiederaufnahmegrund beurteilt hat (vgl. VwGH 18.12.2017, Ra 2017/15/0063; 2.2.2023, Ra 2021/13/0133).

Entsprechend obiger Feststellungen verweisen die angefochtenen Wiederaufnahmsbescheide auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung sowie auf den Prüfungsbericht, denen jene Sachverhaltselemente zu entnehmen sind, auf die die belangte Behörde die Wiederaufnahme gestützt hat: Auf den Umstand, dass aus den Buchhaltungsunterlagen neu hervorgekommen ist, dass die Eintrittskartenumsätze für die Profi-Fußballspielveranstaltungen (nur) dem ermäßigten Umsatzsteuersatz von 10% unterworfen wurden. Die Kenntnis dieser Umstände hätte (siehe unten) im Spruch anders lautende Bescheide herbeigeführt.

Hinsichtlich des Neuhervorkommens einer Tatsache kommt es auf den Wissensstand der abgabenfestsetzenden Stelle, somit auf den Wissensstand des zuständigen Betriebsveranlagungsteams im Zeitpunkt der Erlassung des Bescheids an, mit welchem jene Verfahren abgeschlossen wurden, welche wiederaufgenommen werden sollen (vgl. etwa VwGH 13.10.2021, Ra 2021/13/0127; 17.5.2023, Ro 2023/13/0008). Die beschwerdegegenständliche Tatsache war der abgabenfestsetzenden Stelle entsprechend obiger Feststellungen im Zeitpunkt der Erlassung der Bescheide in den wiederaufzunehmenden Verfahren (USt 2012: Erstbescheid 2.6.2014; USt 2013: Erstbescheid 27.5.2015, USt 2014: Erstbescheid 27.5.2015; USt 2015: Erstbescheid 11.1.2018; USt 2016: Erstbescheid 4.4.2018) nicht bekannt. Weder erfolgte von Seiten des Beschwerdeführers eine entsprechende Offenlegung im Zuge der Einreichung der Abgabenerklärungen und deren Beilagen, noch kam die Tatsache im Rahmen von erfolgten Prüfungshandlungen (Prüfungsbeginn ab 23.10.2018 bzw. hinsichtlich der Sportmanagement GmbH für das Veranlagungsjahr 2014 am 28.7.2015) „*rechtzeitig*“, somit bis zur Erlassung des jeweiligen Umsatzsteuerbescheides, hervor. Die Tatsache kam erst im Zuge nachträglich erfolgter Prüfungshandlungen hervor, womit eine „*neu hervorgekommene*“ Tatsache iSd § 303 Abs 1 lit b BAO vorliegt.

Dies trifft für das Veranlagungsjahr 2014 auch für den Fall zu, dass man den im Zuge der Prüfung der Organgesellschaft erlangten Wissensstand auch dem Beschwerdeführer als Organgesellschaft zurechnen würde. Die Prüfungshandlungen (und somit der erstmögliche Zeitpunkt des Wissenserwerbs) begannen am 28.7.2015, der Umsatzsteuerbescheid für das Veranlagungsjahr 2014 erging jedoch schon am 27.5.2015. Dem Prüfer wurden dabei ausschließlich Unterlagen betreffend den Zeitraum 1.7.2013 bis 30.6.2014 übergeben, womit schon grundsätzlich nur Tatsachen betreffend diesen Zeitraum neu hervorgekommen sein

können. Es lag zwar auch ein Nachschauauftrag für die Monate Jänner bis April 2015 vor, doch wurden dabei entsprechend obiger Feststellungen dem Prüfer keinerlei Unterlagen ausgehändigt.

Die Wiederaufnahme erfolgte schließlich vor Eintritt der Verjährung. Dies trifft aufgrund der vorgenommenen, nach außen erkennbaren Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabeananspruches iSd § 209 Abs 1 BAO auch für das Jahr 2012 zu (Entstehung des Abgabeanpruchs am 31.12.2012, Verjährungsfrist nach § 207 Abs 2 BAO 5 Jahre zuzüglich drei Jahre aufgrund vorgenommener Verlängerungshandlungen: Erlassung des Erstbescheids am 2.6.2014, Email an den steuerlichen Vertreters vom 19.12.2018, Vornahme einer abgabenbehördlichen Prüfung im Jahr 2019; der Wiederaufnahmsbescheid wurde am 17.7.2020 erlassen).

Das Neuhervorkommen einer Tatsache iSd § 303 Abs 1 lit b BAO ist schließlich aus der Sicht des von der abgabenfestsetzenden Stelle geführten konkreten Verfahrens zu beurteilen (vgl VwGH 17.12.2008, 2006/13/0114; 17.05.2023, Ro 2023/13/0008). Die Information über eine Tatsache bezieht sich dabei (nur) auf den Wissensstand des jeweiligen Veranlagungsjahres (VwGH 10.2.2016, 2013/15/0087; 20.10.2016, Ro 2014/13/0034).

Aus dem Wissen, dass etwa im Veranlagungsjahr 2014 ein unzutreffender Umsatzsteuersatz in Rechnung gestellt wurde, konnte und musste nicht der Schluss gezogen werden, dass auch in den darauffolgenden Jahren der unzutreffende Steuersatz verrechnet wurde. Die abgabenfestsetzende Stelle brauchte, anders als vom Beschwerdeführer vorgebracht, nicht davon ausgehen, dass *„die Eintrittskartenerlöse durchgängig mit 10% der Umsatzsteuer unterworfen wurden“*.

Die belangte Behörde war somit zur Wiederaufnahme von Amts wegen berechtigt. Die Beschwerde war daher, soweit sie sich gegen die Wiederaufnahme betreffend Umsatzsteuer richtet, gemäß § 279 BAO als unbegründet abzuweisen.

### **3.1.3 Umsatzsteuerliche Beurteilung**

Entsprechend obiger Feststellungen verkaufte die Sportmanagement GmbH Eintrittskarten für Profi-Fußballveranstaltungen. Aufgrund der unstrittig vorliegenden umsatzsteuerlichen Organschaft waren diese Umsätze dem Beschwerdeführer zuzurechnen. Auf den Verkauf der Eintrittskarten wurde auf jene Veranstaltungen, die bis zum 31.12.2015 stattfanden, der ermäßigte Umsatzsteuersatz von 10% angewandt.

Nach § 6 Abs 1 Z 14 UStG sind Umsätze von gemeinnützigen Vereinigungen (§§ 34 bis 36 der Bundesabgabenordnung; BAO), deren satzungsgemäßer Zweck die Ausübung oder Förderung des Körpersportes ist, unecht von der Umsatzsteuer befreit. Zumal bei der Ausübung von Profisport die Förderung von wirtschaftlichen Interessen im Vordergrund steht, liegt dabei

jedoch kein begünstigter Zweck iSd §§ 34 ff BAO vor (vgl etwa *Unger in Althuber/Tanzer/Unger*, BAO-Handbuch, § 35, 153; VereinsR 2001 Rz 72, Rz 132 und Rz 878). Für den vorliegend ausgegliederten Profibetrieb kommt die Befreiung somit nicht zu tragen und besteht daher Umsatzsteuerpflicht.

Gemäß § 10 Abs 2 Z 4 UStG idgF bzw zuvor gemäß § 10 Abs 2 Z 7 UStG idF vor BGBl I 118/2015 ermäßigt sich die Umsatzsteuer auf Leistungen ua von Körperschaften, die ua gemeinnützigen Zwecken dienen (§§ 34 ff BAO), soweit sie nicht unter § 6 Abs 1 UStG fallen, auf 10%. Wie im vorangehenden Absatz ausgeführt, stellt die Ausübung von Profisport jedoch generell keinen begünstigten Zweck iSd §§ 34 ff BAO dar, weshalb auch der ermäßigte Steuersatz von 10% nicht zur Anwendung gelangen kann.

Aufgrund der Änderungen durch das StRefG 2015/2016 kommt zwar für sportliche Veranstaltungen, die sich ab Jänner 2016 ereignen, gemäß § 10 Abs 3 Z 12 iVm § 28 Abs 4 Z 1 UStG idgF der ermäßigte Umsatzsteuersatz von 13% zur Anwendung, für den Zeitraum bis 31.12.2015 unterlag der beschwerdegegenständliche Verkauf von Eintrittskarten für Profi-Fußballspielveranstaltungen mangels Anwendbarkeit einer Befreiungsbestimmung bzw eines ermäßigten Steuersatzes jedoch gemäß § 10 Abs 1 UStG dem Normalsteuersatz von 20%.

Dem Vorbringen des Beschwerdeführers, dass auf Grund des Vorliegens der Organschaft insgesamt ein Steuersatz von 10%, auch auf den Verkauf der beschwerdegegenständlichen Eintrittskarten für Profi-Fußballveranstaltungen, zur Anwendung gelangen sollte, ist schon damit zu entgegnen, dass, wäre der Profibetrieb nicht ausgegliedert worden, vielmehr für den gesamten Verein die Gemeinnützigkeit (und somit die generelle Anwendbarkeit des Steuersatzes von 10%) verloren gegangen wäre. Die Förderung des Berufssports stellt eine Verfolgung eigenwirtschaftlicher Zwecke dar, die der Gemeinnützigkeit entgegensteht.

Klarzustellen bleibt schließlich, dass, anders als vom Beschwerdeführer vorgebracht, er nach der Prüfung für das Veranlagungsjahr 2014 auch nicht rechtmäßig davon ausgehen konnte, dass seine bisherigen Umsatzsteuererklärungen korrekt waren. Unabhängig von der Frage, ob der belangten Behörde die Anwendung des unzutreffenden Umsatzsteuersatzes aufgefallen ist oder nicht, ist ein Vertrauen auf eine rechtsunrichtige Beurteilung der Behörde im Allgemeinen nicht geschützt (vgl etwa VwGH 9.7.1997, 95/13/0124; 12.9.2002, 98/15/0118).

Die Beschwerde war somit, auch soweit sie sich gegen die Umsatzsteuerbescheide richtet, gemäß § 279 BAO als unbegründet abzuweisen.

### **3.2 Zu Spruchpunkt II. (Unzulässigkeit der 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.

Im gegenständlichen Fall hatte sich das Bundesfinanzgericht grundsätzlich mit Tatfragen zu beschäftigen. Vorzunehmende rechtliche Beurteilungen ergaben sich aus dem klaren Gesetzeswortlaut bzw entsprachen der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Mangels Vorliegens einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, war die Revision nicht zuzulassen.

Wien, am 24. August 2023