

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin RI in der Beschwerdesache D EF, GasseA 3, PLZA OrtA , vertreten durch STB , Steuerberatungsgesellschaft, GASSEB, ORTCD über die Beschwerde vom 07.08.2009 gegen die Bescheide der belangten Behörde FA ABC vom 08.06.2009 betreffend

- 1) Abweisung des Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer für die Jahre 2003, 2004, 2005, 2006, 2007 und
- 2) Zurückweisung des Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer für die Jahre 2003, 2004, 2005, 2006, 2007 entschieden:

Die Beschwerde zu Punkt 1) wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerde zu Punkt 2) 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**

Herr EF D, Beschwerdeführer, führte in den Jahren 2003, 2004, 2005, 2006, 2007 einen Reitstallbetrieb.

In seinen Umsatzsteuererklärungen erklärte er mit 20% und 10% zu versteuernde Umsätze.

Die Umsatzsteuerbescheide wurden für die Jahre

2003 vom 3. Februar 2005,

2004 vom 25. Jänner 2006,

2005 vom 24. Februar 2009,

2006 vom 24. Februar 2009,

2007 vom 24. Februar 2009

erlassen. Sie erwuchsen in Rechtskraft.

Mit Schreiben vom 20. Mai 2009, eingelangt beim Finanzamt mit Eingangsstempel am 29. Mai 2009, Postaufgabe am 28. Mai 2009, brachte der Beschwerdeführer durch seinen steuerlichen Vertreter einen Antrag auf Wiederaufnahme gemäß § 303ff BAO alt ein.

Begründet wurde der Antrag im wesentlichen damit, dass die Finanzbehörde die Anwendung des § 10 Abs. 2 Z 3 lit a UStG 1994 für den Reitstallbetrieb des Beschwerdeführers bis zum Zeitpunkt der Antragstellung verneint habe. Insbesondere bei Einstell- Pflegeeinnahmen und Beritt. Die steuerliche Vertretung verwies darauf, dass ihrer Ansicht die FLD sowie die Kommentare Kranich-Siegl-Wabl und Scheiner-Kolacny-Caganek zu § 10 Abs. Z 3 UStG den Beritt und die Einstellgebühren dem begünstigten Steuersatz 10% unterziehen würden.

Der Reitstallbetrieb des Beschwerdeführers habe bisher diese Leistungen aber stets dem Normalsteuersatz von 20% unterzogen.

Da dies fälschlich geschehen sei, werde der Antrag auf Berichtigung der Bescheide gestellt.

Beigelegt wurde eine Aufgliederung der Einstell- und Berittleistungen, die mit 20% versteuert worden waren.

### **Zu diesem Antrag ergingen folgende vor dem Bundesfinanzgericht streitanhängige Bescheide:**

**1 )** Das Finanzamt erließ am 8. Juni 2009, zugestellt am 16. Juli 2009, folgenden Bescheid:

*"Der Antrag von Herrn D EF, Gasse A 3, PLZA Ort A vom 20.5.2009, eingebracht am 29.5.2009, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer für die Jahre 2003 bis einschließlich 2007 wird abgewiesen.*

*Begründung:*

*Für eine stattgebende Erledigung eines Wiederaufnahmeantrages ist das Vorliegen von zumindest eines Elementes des § 303 Abs 1. lit a bis c BAO erforderlich, wobei zusätzlich dadurch eine Spruchänderung des Bescheides herbeigeführt werden muss.*

*Lit. a und c scheiden eindeutig aus; der Antragsteller bezieht sich - dem Inhalt her gesehen - auf den Tatbestand des lit. b. Nunmehr war diesem aber bekannt, dass und unter welchen vertraglichen Umständen er für dritte Personen "Tiere hält", sodass von keiner neuen Tatsache (seine Person betreffend) ausgegangen werden kann".*

**2)** Das Finanzamt erließ am 8. Juni 2009, zugestellt am 16. Juli 2009, folgenden Bescheid:

*"Ihre Eingabe vom 20. Mai 2009 betreffend Antrag auf Wiederaufnahme gemäß §§ 303a bis 307 betreffend Umsatzsteuerbescheide 2003 bis einschließlich 2007 wird zurückgewiesen.*

*Begründung:*

*Die Zurückweisung erfolgte, weil die Eingabe (Antrag auf....bzw. Wiederaufnahme gemäß § 303ff) nicht zulässig ist.*

*Durch diesen Antrag wurden auch die dem § 303 BAO folgenden §§ des 7. Abschnittes Pkt. B2. der BAO erfasst. Diese enthalten kein Antragsrecht sondern sind im wesentlichen Inhalts-, Zuständigkeits- und Durchführungsbestimmungen betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens."*

**Beschwerde:**

In einem durch seinen steuerlichen Vertreter eingebrachten Schreiben führte der Beschwerdeführer aus:

- St.Nr. XYZ
- **Beschwerdeführer**
- **Berufung gegen Zurückweisungsbescheid und**
- **Bescheid betreffend Abweisung des Antrages auf Wiederaufnahme**
- **gem. § 303 Abs. 1 - 4 BAO**
- **Umsatzsteuerbescheide 2003,2004,2005,2006,2007**

*Auftrags und im Namen des Abgabepflichtigen erheben wir gegen den*

*- Zurückweisungsbescheid sowie gegen den Bescheid betreffend Abweisung auf Wiederaufnahme des Verfahrens vom 8. Juni 2009, zugestellt am 27. Juli 2009*

*- und beantragen im Rahmen der verfahrensrechtlichen Möglichkeiten und Grundlagen*

*gemäß § 303 Abs. 1 bis 4 BAO die Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen und Berichtigung der angeführten Bescheide vorzunehmen:*

*Umsatzsteuerbescheid 2003 vom 03. Februar 2005*

*Umsatzsteuerbescheid 2004 vom 25. Jänner 2006*

*Umsatzsteuerbescheid 2005 vom 24. Februar 2009*

*Umsatzsteuerbescheid 2006 vom 24. Februar 2009*

*Umsatzsteuerbescheid 2007 vom 24. Februar 2009*

*Begründung:*

*BAO § 303 i.d.F. BGBl. I Nr.97/2002*

*(1) Dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens ist stattzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und*

*a) der Bescheid durch Fälschung einer Urkunde, falsches Zeugnis oder eine andere gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder*

*b) Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten, oder*

*c) der Bescheid von Vorfragen abhängig war und nachträglich über eine solche Vorfrage von der hierfür zuständigen Behörde (Gericht) in wesentlichen Punkten anders entschieden wurde*

*und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.*

*(2) Der Antrag auf Wiederaufnahme gemäß Abs. 1 ist binnen einer Frist von drei Monaten von dem Zeitpunkt an, in dem der Antragsteller nachweislich von dem Wiederaufnahmsgrund Kenntnis erlangt hat, bei der Abgabenbehörde einzubringen, die im abgeschlossenen Verfahren den Bescheid in erster Instanz erlassen hat.*

*(3) Wenn die Zuständigkeit zur Abgabenerhebung auf eine andere Abgabenbehörde übergegangen ist, kann der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens auch bei der Abgabenbehörde erster Instanz eingebracht werden, die im Zeitpunkt der Antragstellung zur Abgabenerhebung zuständig ist.*

*(4) Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.*

*In den bisherigen Erörterungen und Feststellungen hat die Finanzbehörde die Anwendung des § 10 Abs. 2 Z 3 lit a UStG für den Reitstallbetrieb OrtA EF D verneint. Insbesondere die Einstell- Pflegeeinnahmen und Beritt.*

*Im Betriebsprüfungsverfahren für die Jahre 2005, 2006 und 2007 wurde durch die Abgabenbehörde - gestützt auf die Rechtsmeinung des zuständigen Fachbereiches - die Anwendung des § 20 Abs. 2 Z 3 lit. a UStG 1994 für den Reitstallbetrieb EF D als nicht anwendbar festgestellt und die Bescheide dahingehend abgeändert.*

*Wie bereits tel. mit Titel TI UVW erörtert, wurde im Zuge der Prüfung für einen behandelten Tierarzt - Pferdeklinik und hier insbesondere von Reitpferden, die Rechtsauslegung und den Anwendungsbereich des § 10 Abs. 2 Z 3 UStG 1994 für das Halten und Pflegen von Reitpferden in diesem Wirkungsbereich erhoben und dargestellt. Unmittelbar nach Kenntnis dieser Rechtsanwendung und -Auslegung wurde der Antrag auf Wiederaufnahme und die Berichtigung der Umsatzsteuerbescheide beantragt. § 303 Abs. (1) (b) und Abs. (2) BAO.*

*Bezüglich des Jahres 2008 und folgende wurde ab Jänner 2008 die Berichtigung der Umsatzsteuervoranmeldungen vorgenommen und die Einnahmen für Einstellung und Betreuen der Reitpferde sowie dem Beritt dem begünstigten Umsatzsteuersatz von 10% gemäß § 10 Abs.2 Z 3 lit.a UStG 1994 unterzogen.*

*In der nunmehr am 6.8.2009 erfolgten Außenprüfung gemäß § 150 BAO betreffend Umsatzsteuer für den Zeitraum Dezember 2008 bis Mai 2009 wurden die Grundlagen erhoben und geprüft und nunmehr die Rechtsmeinung und Anwendung des § 10 Abs.2 Z 3 lit. a UStG vorgenommen. Wie bereits ausgeführt, wurde im bisherigen Verfahren Reitstall EF dies durch die Abgabenbehörde ausdrücklich verneint und somit ihre Rechtsmeinung und Anwendung diesbezüglich geändert.*

*Es sind daher für den beantragten Zeitraum die Gründe für eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amtswegen gemäß § 303 Abs. (4) gegeben.*

*Zu diesem Sachverhalt hat die FLD folgende Rechtsansicht dargelegt:*

*FLD "gemäß § 10 Abs. 2 Z 3 lit a UStG 1994 unterliegt das Halten von Tieren, die in der Anlage A-U 1 (somit auch Pferde) genannt sind, dem ermäßigten Umsatzsteuersatz. Zur steuerbegünstigten Tierhaltung gehört auch die Unterbringung, Fütterung und Pflege von Pferden, wobei das tägliche Ausreiten-Beritt, um sie beweglich zu halten eine unselbständige Nebenleistung ist (Kranich-Siegl-Waba, § 10 RZ 22, Kolacny-Mayer § 10 RZ 12). In Frage stehen tierärztliche Leistungen und die damit verbundenen üblichen Nebenleistungen, die im Rahmen einer ärztlichen Behandlungsleistung erfolgen, wie z.B die Verabreichung eines Medikamentes. Dem Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung folgend, gehört die Abgabe von Medikamenten für ein Tier im Zuge einer tierärztlichen Behandlungsleistung als Nebenleistung zur Hauptleistung. In jenen Fällen, in welchen der Tierarzt Medikamente verkauft, die nicht unmittelbar im Zuge der tierärztlichen Behandlungsleistung, sondern zu einem späteren Zeitpunkt - vom Tierhalter - verabreicht werden, ist in dieser Lieferung der Medikamente eine eigene Leistung zu erblicken.*

*Nach dem auf der wirtschaftlichen Betrachtungsweise beruhenden Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung ist es unzulässig, Leistungen, die wirtschaftlich zusammengehören und eine Einheit bilden, für umsatzsteuerliche Zwecke in Einzelleistungen zu zerlegen. Maßgebend ist allein die Leistung selbst, der Leistungsvorgang, und nicht, ob die Leistungen auf ein und demselben Vertrag beruhen, in einem Vertrag geteilt wurden, und ob das Entgelt für jede einzelne Teilleistung oder für die Gesamtleistung berechnet worden ist. Die Unterbringung und Pflege der Pferde erfolgt im Zuge der tierärztlichen Behandlung bzw. nach erfolgter Operation, d.h. diese Leistung hängt eng mit der Hauptleistung - der tierärztlichen Behandlung - zusammen und kommt üblicherweise in ihrem Gefolge vor.*

*Kranich-Siegl-Waba § 10 RZ 22*

*Als steuerbegünstigte Tierhaltung kann auch die Unterbringung, Fütterung und Pflege von Reitpferden oder Rennpferden (z.B. durch Reitvereine, Reitschulen oder durch selbständige Trainer) angesehen werden. Übernimmt es der Unternehmer, die bei ihm eingestellten Pferde täglich auszureiten, um sie beweglich zu halten, so kann hierin noch eine unselbständige Nebenleistung zur Unterbringung, Fütterung und Pflege der Tiere erblickt werden, da es bei Pferden zur Pflege gehört, dass sie regelmäßig bewegt werden.*

*§ 10 Abs. 2 Z 3 RZ 5-8*

*Zu den Tieren der Z 1 der Anlage zählen insbesondere Pferde, Esel, Maultiere und Maulesel, Rinder, Schweine, Schafe, Ziegen und Hausgeflügel.*

*Nicht dazu gehören Hasen, Kaninchen, Rehe, Hirsche, Pelztiere, Raubtiere....*

*Dem ermäßigten Steuersatz unterliegt die Aufzucht, das Mästen und Halten der in der Z 1 der Anlage genannten Tiere, wenn diese Leistungen als Hauptleistungen entgeltlich einem anderen gegenüber erbracht werden. Darunter fällt die entgeltliche Duldung der Mitbenützung von Wiesen durch fremdes Vieh oder die Inpflegenahme von Weidevieh sowie die Unterbringung, Fütterung Pflege von Reit- oder Rennpferden (Pensionsviehhaltung) und die Aufzucht und das Mästen von Vieh für andere (Lohnmast). Begünstigt sind sämtliche Leistungen, die im Zusammenhang mit der Aufzucht erbracht werden. Dazu gehört auch die Pflege inklusive der tierärztlichen Betreuung oder das Bewegen von eingestellten Reitpferden.*

*Auf Grundlage einer offensichtlichen rechtlichen Fehlinterpretation wurde in den angeführten Steuerbescheiden der Beritt und die Einstellgebühren dem 20% Normalsteuersatz unterzogen und nicht richtigerweise dem 10% begünstigten Stuersatz gemäß § 10 Abs. 2 Z 3 UStG 1994.*

*Im Bericht der Betriebsprüfung wurde die Anwendung des § 10 Abs. 2 Z 3 UStG 1994 für den Reitstall EF verneint und die bisherigen Bescheide geändert.*

*Bei einer Verfahrensordnung wie die BAO (sie gilt nicht nur für die Behörde, sondern auch für Parteien usw...) geht man davon aus, dass die Behörde bei der seinerzeitigen Bescheiderlassung die "richtige" Rechtsmeinung angewendet hätte (wenn ihr die Umstände damals bereits bekannt gewesen wären) und nicht davon, dass sie eine unrichtige Fachbereichsmeinung (generelle Weisung, die zwar von der Behörde, nicht aber von Parteien, die aber von Parteien, die ebenfalls Adressaten der BAO sind, zu beachten ist) anwendet. Es darf daher bei der gegenständlichen Frage, ob die Kenntnis der Umstände seinerzeit einen anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätte, nicht davon ausgegangen werden, dass die seinerzeitige bescheiderlassende Behörde einer "unrichtigen" Rechtsmeinung gefolgt wäre, sondern, dass sie die "richtige" Rechtsmeinung angewendet hätte. Was die "richtige" Rechtsmeinung ist, hat jene Behörde, die die amtswegige Wiederaufnahme prüft, aufgrund ihres derzeitigen Wissenstandes zu beurteilen. Maßgebliche Rechtsmeinung für das Tatbestandsmerkmal "... einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätte" im § 303 Abs. 4 BAO ... ist daher die dazu aktuelle Rechtsmeinung der für die amtswegige Wiederaufnahme zuständigen Behörde.*

*Der Reitstall D EF erbringt im Rahmen des Pferdeinstallvertrages folgende Leistungen*

*" Zu Gunsten des Einstellers werden vom Betreiber bzw. seinen Organen oder Gehilfen die folgenden Leistungen erbracht:*

*Die Überlassung einer Einstellbox für das Pferd.*

*Die notwendige Einstreuerung der Einstellbox und das regelmäßige Entmisten:*

*Die Fütterung des Pferdes mit den üblichen Futtermengen, und zwar mit Heu, Hafer/ Pellets, sowie die Tränke.*

*Weiters werden im Rahmen des Haltens der Pferde das Bewegen und der Beritt angeboten und auf Auftrag vorgenommen.*

*Auf Grundlage der "richtigen" Rechtsmeinung unterliegen diese Leistungen sämtliche als Leistungen im Rahmen des § 10 Abs 2. Z 3 UStG 94 dem begünstigten Steuersatz von 10% und sind als solche zu versteuern. Die Anwendung einer anderslautenden Rechtsmeinung stellt einen erheblichen Wettbewerbsnachteil des Reitstallunternehmens EF D zu anderen Reitstallbetreibern dar.*

*Wir beantragen und ersuchen daher im Rahmen der gesetzlichen Grundlagen insbesondere des § 303 Abs. 1 bis 4 BAO die Wiederaufnahme des Verfahrens von Amtswegen vorzunehmen und die angeführten Umsatzsteuerbescheide gemäß der beiliegenden Aufgliederung zu berichtigen.*

*In der Aufgliederung wurden die mit 20% versteuerten Einstell- und Berittleistungen auf die Grundlage von 10% begünstigten Steuersatz gemäß § 10 Abs.2 Z 3 UStG 94 angesetzt.*

*Wir hoffen verständliche und nachvollziehbare Argumente und Grundlagen dargestellt zu haben und ersuchen gegebenenfalls zur weiteren Darlegung und Abklärung des Sachverhaltes eine mündliche Parteibesprechung vorzunehmen und verbleiben zur Beantwortung von Rückfragen gerne bereit. Beigelegt war die gleichlautende Berechnung wie im Antrag an das Finanzamt."*

### **Fest steht folgender Sachverhalt:**

Streitanhängig sind mit Schreiben vom 7. August 2009, eingelangt am Finanzamt am 12. August 2009

#### **1.) der Bescheid betreffend Abweisung auf Wiederaufnahme des Verfahrens vom 8. Juni 2009, zugestellt am 27. Juli 2009 betreffend**

Umsatzsteuerbescheid 2003 vom 03. Februar 2005

Umsatzsteuerbescheid 2004 vom 25. Jänner 2006

Umsatzsteuerbescheid 2005 vom 24. Februar 2009

Umsatzsteuerbescheid 2006 vom 24. Februar 2009

Umsatzsteuerbescheid 2007 vom 24. Februar 2009.

#### **2) der Zurückweisungsbescheid vom 8. Juni 2009, zugestellt am 27. Juli 2009 betreffend**

Umsatzsteuerbescheid 2003 vom 03. Februar 2005

Umsatzsteuerbescheid 2004 vom 25. Jänner 2006

Umsatzsteuerbescheid 2005 vom 24. Februar 2009

Umsatzsteuerbescheid 2006 vom 24. Februar 2009

Umsatzsteuerbescheid 2007 vom 24. Februar 2009

**Folgender Sachverhalt liegt diesen Bescheiden zugrunde und steht fest:**

Der Beschwerdeführer führte in den streitgegenständlichen Jahren einen Reitstallbetrieb. Er wurde und wird in seinen abgabenrechtlichen Belangen von einer Steuerberatungsgesellschaft vertreten.

Er legte Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen für die streitgegenständlichen Jahre vor, erklärte seine Erlöse aus dieser Tätigkeit und ordnete sie verschiedenen Steuersätzen des Umsatzsteuerrechtes zu.

Dies war ihm in all den Jahren bekannt. Er übte seine Tätigkeit aus und ordnete sie den steuerlichen Folgen zu. In seiner Eingabe bzw. Antrag behauptet er nicht, dass ihm neue **Tatsachen** oder Beweismittel für sein Tun bekannt geworden wären oder dass seine Bescheide von Vorfragen abhängig gewesen wären, die er zum Zeitpunkt der Erstellung seiner Jahreserklärungen und der Bescheiderlassung nicht gehabt hätte.

Er zieht zum Zeitpunkt der Antragstellung aus seinem Tun nur andere rechtliche Folgen als bei Erlassung der bekämpften Bescheide. Aktenkundig focht er die gegenständlichen Bescheide nach ihrer Erlassung **nicht** vor dem Unabhängigen Finanzsenat an.

Die im letzten Absatz der Beschwerde angeführte Anregung auf eine mündliche Parteibesprechung ist kein Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung. Es wird lediglich der Parteiwille dargelegt für Fragen gegebenenfalls zur Verfügung zustehen.

Von einer mündlichen Verhandlung war daher abzusehen.

**Rechtsgrundlagen:**

Zum Zeitpunkt der Antragstellung lautete die geltende Fassung der Bestimmungen der Bundesabgabenordnung:

2. Wiederaufnahme des Verfahrens.

**§ 303.** (1) Dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens ist stattzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und

a) der Bescheid durch Fälschung einer Urkunde, falsches Zeugnis oder eine andere gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder

b) Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten, oder



c) der Bescheid von Vorfragen abhängig war und nachträglich über eine solche Vorfrage von der hierfür zuständigen Behörde (Gericht) in wesentlichen Punkten anders entschieden wurde

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

(2) Der Antrag auf Wiederaufnahme gemäß Abs. 1 ist binnen einer Frist von drei Monaten von dem Zeitpunkt an, in dem der Antragsteller nachweislich von dem Wiederaufnahmsgrund Kenntnis erlangt hat, bei der Abgabenbehörde einzubringen, die im abgeschlossenen Verfahren den Bescheid in erster Instanz erlassen hat.

(3) Wenn die Zuständigkeit zur Abgabenerhebung auf eine andere Abgabenbehörde übergegangen ist, kann der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens auch bei der Abgabenbehörde erster Instanz eingebracht werden, die im Zeitpunkt der Antragstellung zur Abgabenerhebung zuständig ist.

(4) Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

**§ 303a.** Der Wiederaufnahmsantrag hat zu enthalten:

- a) die Bezeichnung des Verfahrens, dessen Wiederaufnahme beantragt wird;
- b) die Bezeichnung der Umstände (§ 303 Abs. 1), auf die der Antrag gestützt wird;
- c) die Angaben, die zur Beurteilung der Rechtzeitigkeit des Antrags notwendig sind;
- d) bei einem auf § 303 Abs. 1 lit. b gestützten Antrag weiters Angaben, die zur Beurteilung des fehlenden groben Verschuldens an der Nichtgeltendmachung im abgeschlossenen Verfahren notwendig sind.

**§ 304.** Nach Eintritt der Verjährung ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens ausgeschlossen, sofern ihr nicht ein

a) innerhalb des Zeitraumes, bis zu dessen Ablauf die Wiederaufnahme von Amts wegen unter der Annahme einer Verjährungsfrist (§§ 207 bis 209 Abs. 2) von sieben Jahren zulässig wäre, oder

b) vor dem Ablauf einer Frist von fünf Jahren nach Eintritt der Rechtskraft des das Verfahren abschließenden Bescheides

eingebrachter Antrag gemäß § 303 Abs. 1 zugrunde liegt.

**§ 305.** (1) Die Entscheidung über die Wiederaufnahme des Verfahrens steht der Abgabenbehörde zu, die den Bescheid in erster Instanz erlassen hat. Ist im abgeschlossenen Verfahren die Zuständigkeit gemäß § 311 Abs. 4 auf die

Abgabenbehörde zweiter Instanz übergegangen, so steht die Entscheidung über die Wiederaufnahme des Verfahrens der Abgabenbehörde erster Instanz zu.

(2) Wenn die örtliche Zuständigkeit zur Abgabenerhebung auf eine andere Abgabenbehörde übergegangen ist, steht die Entscheidung über die Wiederaufnahme der zuletzt örtlich zuständig gewordenen Abgabenbehörde zu.

**§ 306.** Zwecks Beurteilung der Frage, ob das Verfahren wiederaufzunehmen ist, sind frühere Ermittlungen und Beweisaufnahmen, die durch die Wiederaufnahmsgründe nicht betroffen werden, keinesfalls zu wiederholen.

**§ 307.** (1) Mit dem die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid ist unter gleichzeitiger Aufhebung des früheren Bescheides die das wiederaufgenommene Verfahren abschließende Sachentscheidung zu verbinden. Dies gilt nur, wenn dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung beider Bescheide zuständig ist.

(3) Durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat.

Zum Zeitpunkt der Entscheidung geltende Rechtslage:

Gemäß BGBl. Nr. 194/1961 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 117/2016 gilt gemäß § 323 Abs 37 BAO:

**§ 323 (37):** Die §§ 2a, 3 Abs. 2 lit. a (Anm.: richtig: 3 Abs. 2 lit. b), 15 Abs. 1, 52, 76, 78 Abs. 1, 85a, 93a zweiter Satz, 103 Abs. 2, 104, 118 Abs. 9, 120 Abs. 3, 122 Abs. 1, 148 Abs. 3 lit. c, 200 Abs. 5, 201 Abs. 2 und 3 Z 2, 205 Abs. 6, 205a, 209a Abs. 1, 2 und 5, 212 Abs. 2 und 4, 212a Abs. 1 bis 5, 217 Abs. 8, 225 Abs. 1, 238 Abs. 3 lit. c, 243 bis 291, 293a, 294 Abs. 4, 295 Abs. 5, 295a, 299, 300, **303**, 304, 305, 308 Abs. 1, 3 und 4, 309, 309a, 310 Abs. 1, 312 sowie 313, jeweils in der Fassung des Bundesgesetzes, BGBl. I Nr. 14/2013, treten mit 1. Jänner 2014 in Kraft und sind, soweit sie Beschwerden betreffen, auch auf alle an diesem Tag unerledigten Berufungen und Devolutionsanträge anzuwenden. Die §§ 209b, 302 Abs. 2 lit. d, 303a, 311 und 311a, treten mit 1. Jänner 2014 außer Kraft.

**§ 303 BAO in der Fassung BGBl. Nr. 194/1961 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 14/2013**

2. Wiederaufnahme des Verfahrens.

§ 303. (1) Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn

a) der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder

b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder

c) der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist,

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

(2) Der Wiederaufnahmsantrag hat zu enthalten:

a) die Bezeichnung des Verfahrens, dessen Wiederaufnahme beantragt wird;

b) die Bezeichnung der Umstände (Abs. 1), auf die der Antrag gestützt wird.

(3) Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, durch Verordnung die für die Ermessensübung bedeutsamen Umstände zu bestimmen.

**Der Verwaltungsgerichtshof hat zu § 303 BAO neu bei Beurteilung einer Wiederaufnahme in seiner Entscheidung vom 19.10.2016, RA 2014/15/0058 im Sinne seiner ständigen Judikatur ausgeführt:**

Rechtssatz mit Hinweis auf Stammrechtssatz GRS wie Ro 2014/15/0035 E 26. November 2015 RS 1:

*Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder 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. Die Wendung "im abgeschlossenen Verfahren" beruht erkennbar auf einem Redaktionsversehen. Zweck der Wiederaufnahme wegen Neuerungen ist - wie schon nach der Regelung vor dem FVwGG 2012 - die Berücksichtigung von bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen (Ritz, BAO5 § 303 Tz 24). Gemeint sind also Tatsachen, die zwar im Zeitpunkt der Bescheiderlassung "im abgeschlossenen Verfahren" bereits existierten, aber erst danach hervorgekommen sind (vgl. Ritz, aaO Tz 30).*

sowie Rechtssatz

*Mit dem FVwGG 2012 erfolgte eine Harmonisierung der Wiederaufnahme von Amts wegen mit jener auf Antrag (vgl. diesbezüglich die Erläuterungen zur Regierungsvorlage 2007 BlgNR 24. GP 22). Nicht geändert wurde aber insbesondere, dass der Wiederaufnahmeantrag u. a. die Bezeichnung der Umstände, auf die der Antrag gestützt wird, zu enthalten hat (§ 303a lit. b BAO idF vor FVwGG 2012; § 303 Abs. 2 lit. b BAO idF FVwGG 2012).*

sowie mit Hinweis auf Stammrechtssatz GRS wie Ro 2014/15/0035 E 26. November 2015 RS 2

*Welche gesetzlichen Wiederaufnahmegründe durch einen konkreten Sachverhalt als verwirklicht angesehen und daher als solche herangezogen werden sollen, bestimmt bei der Wiederaufnahme auf Antrag die betreffende Partei, bei der Wiederaufnahme von Amts wegen die für die Entscheidung über die Wiederaufnahme zuständige Behörde (vgl. das Erkenntnis vom 14. Mai 1991, 90/14/0262).*

sowie Rechtssatz

*Ein Antrag auf Wiederaufnahme hat - bei Geltendmachung neu hervorgekommener Tatsachen - insbesondere die Behauptung zu enthalten, dass Tatsachen oder Beweismittel "neu hervorgekommen sind". Damit setzt aber diese Bestimmung voraus, dass diese Tatsachen im Zeitpunkt der Antragstellung bereits bekannt geworden sind. Aus dem insoweit klaren Wortlaut des § 303 Abs. 1 lit. b iVm Abs. 2 lit. b BAO ist somit abzuleiten, dass bei einem Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens das **Neuhervorkommen von Tatsachen** aus der Sicht des Antragstellers zu beurteilen ist. Gleiches gilt spiegelbildlich für die Wiederaufnahme von Amts wegen, bei der die - für die Behörde - neu hervorgekommenen Tatsachen im Wiederaufnahmebescheid anzuführen sind.*

Auch die Literatur geht in ständiger Lehre davon aus:

*Fischerlehner, Abgabenverfahren, 2. Auflage, § 303 Anm 6: Als Tatsache sind ausschließlich die mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängenden Umstände anzusehen (vgl. VwGH 16.1.1999, 98/14/0038). Eine andere rechtliche Beurteilung oder eine unterschiedliche Beweiswürdigung stellt keine neue Tatsache dar (vgl. VwGH 27.9.2012, 2009/16/0005; 20.6.2005, 2002/15/0201).*

### **Für den Beschwerdefall folgt daraus:**

**1)** Damit ist die Beschwerde gegen die Abweisung des Antrages auf Wiederaufnahme eindeutig entschieden. Der Beschwerdeführer führte keine einzige neue Tatsache bzw. kein einziges neues Beweismittel an, welches erst zum Zeitpunkt des Wiederaufnahmeantrages hervorgekommen sei. Er zitierte lediglich einige Seiten lang sowohl in seinem Antrag als auch wortgleich in der Beschwerde Rechtsmeinungen zu dem Thema welche Steuersätze unter welchen Umständen bei einem Reitstallbetrieb angewendet werden könnten. Dabei geht er aber immer von den gleichen Umständen und Tatsachen aus, den gleichen Leistungen, die er ausgeführt hatte, die alle zum Zeitpunkt seiner Erklärungen und Erlassung der Bescheide feststanden und ihm auch bekannt waren. Wie er in seiner Beschwerde **selbst** ausführt, stellte er einen Wiederaufnahmeantrag sobald ihm eine nach seiner Ansicht ebenso zustehende rechtliche Beurteilung seiner Tätigkeit wie in einem ähnlichen Fall bekannt wurde (...*Unmittelbar nach Kenntnis dieses Rechtsanwendung und -Auslegung wurde der Antrag auf Wiederaufnahme und die Berichtigung der Umsatzsteuerbescheide beantragt.* § 303 Abs. (1) (b) und Abs. (2) BAO....- siehe Beschwerde oben).

Der Beschwerdeführer führte somit keinen einzigen der in § 303 Abs. 1 bis 4 genannten Gründe an, die Bedingung für eine Wiederaufnahme sind.

Die Voraussetzungen des § 303 BAO neu sind nicht gegeben.

**Die Beschwerde hinsichtlich der Abweisung des Antrages auf Wiederaufnahme betreffend die Umsatzsteuerbescheide der Jahre 2003, 2004, 2005, 2006, 2007 ist daher abzuweisen.**

2) Der Antrag des Beschwerdeführers unter Bezugnahme auf § 303a ff BAO ist unzulässig, da in diesen Bestimmungen kein Antragsrecht geregelt ist, sondern formale Vorschriften betreffend eines Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens festgelegt werden.

**Die Beschwerde gegen die Zurückweisung des Antrages auf Wiederaufnahme unter Bezugnahme auf § 303a ff BAO wird abgewiesen, da die Zurückweisung zurecht erfolgt ist.**

### **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.

Im gegenständlichen Fall ist **ständige Judikatur** des Verwaltungsgerichtshofes zu den Wiederaufnahmegründen, dass Voraussetzung für eine Wiederaufnahme das Vorliegen einer der Gründe des § 303 BAO sein muss. Dies muss der Antragsteller, hier der Beschwerdeführer, behaupten. Das Fehlen dieser Voraussetzungen ist eine Feststellung und keine Rechtsfrage.

**Die Revision ist zu Punkt 1) und zu Punkt 2) nicht zulässig.**

Wien, am 16. März 2017

