

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin XX in der Beschwerdesache Bw., vertreten durch YY, gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch vom 4. September 2012 betreffend Umsatzsteuer 2008 bis 2011 und betreffend Festsetzung von Umsatzsteuer für den Zeitraum 01-06/2012 sowie gegen den Bescheid vom 9. November 2012 über die Festsetzung von ersten Säumniszuschlägen zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2008, der angefochtene Bescheid betreffend Festsetzung von Umsatzsteuer für den Zeitraum 01-06/2012 sowie der angefochtene Bescheid über die Festsetzung von ersten Säumniszuschlägen bleiben unverändert.

Die angefochtenen Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2009, 2010 und 2011 werden dahingehend abgeändert, dass die Festsetzung der Umsatzsteuer endgültig erfolgt.

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

## Entscheidungsgründe

Beim Berufungswerber (in der Folge kurz: Bw.) handelt es sich um einen am 27. November 2000 gegründeten und im Vereinsregister eingetragenen Verein. Vereinszweck ist gemäß § II der von Februar 2006 bis zum 27. Oktober 2010 in Geltung stehenden Vereinsstatuten *"die Förderung des Reit- und Fahrsports, die sportliche Betreuung aller in diesen tätigen Personen, vor allem die Heranbildung des Reiter- und Fahrnachwuchses (lit. a), die Durchführung und die Förderung von pferdesportlichen Veranstaltungen aller Art (lit. b), die Förderung der Zucht, der Prüfung und Haltung des Warmblutpferdes als Zucht-, Reit- und Zugpferd (lit c) und die Pflege geselliger Zusammenkünfte von Reitern und Pferdefreunden (lit d)." Die Statuten vom 28. Oktober 2010 sehen insofern geänderte Vereinszwecke vor, als das in § II lit. a angeführte Vereinsziel um "die Ausbildung von Facharbeitern" ergänzt wurde." Zudem wurde der in § 2 lit. d angeführte Zweck insofern abgeändert, als nunmehr "die Pflege und Haltung von Pferden und des Pferdesports" als Vereinziel genannt wird. Als Mittel zur Erreichung der Vereinszwecke nennt § V der bis zum 27. Oktober 2010 gültigen Statuten *"Mitgliedsbeiträge (lit.a), Zuwendungen öffentlicher und privater**

*Stellen (lit. b) sowie sonstige Einnahmen (lit. c)." Die ab 28. Oktober 2010 in Geltung stehenden Statuten listen ideelle und materielle Mittel getrennt auf. Als ideelle Mittel zur Erreichung der Vereinszwecke werden in VII Abs. 1 "Vorträge über Futterkunde, Pferdezucht, Pferdehaltung (lit. a), Theoretische und praktische Aufklärung über Haltung, Fütterung, Hufpflege, Hufbeschlag, Fütterkunde, Krankheiten der Pferde sowie die Ausbildung von Pferdepflegern (lit. b), Versammlungen und Turnierbesprechungen (lit. c), Schaffung von Voraussetzungen (Reitanlage, Reitplätze, Koppeln) für die Ausübung des Vereinszwecks (lit. d) und die Abhaltung regelmäßiger Trainings zur Weiterbildung (lit. e)" aufgezählt. Als materielle Mittel werden in § VII Abs. 2 "Spenden und Sammlungen (lit. a), Erträge aus Pferdesportveranstaltungen wie Vereinsturniere (lit. b) Reiterlöse aus Pferdepension zur Erhaltung der Vereinsanlage (lit. c) und Mitgliedsbeiträge (lit. d)" genannt.*

## **I. Verfahrensgang:**

Im Rahmen einer beim Bw. durchgeführten, die Jahre 2008 bis 06/2012 umfassenden Betriebsprüfung bzw. Nachschau wurde die Pferdestallvermietung als begünstigungsschädlicher Gewerbebetrieb (§ 45 Abs. 3 BAO) eingestuft. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass nicht nur eine Pferdeeinstellung auch für Dritte betrieben werde, sondern dass auch Leistungen wie Fütterung und Pflege der Tiere erbracht würden. Dies entspreche der Tätigkeit einer Pensionspferdehaltung. Die Tätigkeit gehe über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinaus und trete zu abgabenpflichtigen Betrieben derselben bzw. ähnlicher Art in größerem Umfang in Wettbewerb. Bei begünstigungsschädlichen Gewerbebetrieben iSd § 45 Abs. 3 BAO komme § 6 Abs. 1 Z 14 UStG 1994, der gemeinnützigen Vereinen, deren satzungsgemäßer Zweck die Ausübung oder Förderung des Körpersports (Reitsports) sei, Umsatzsteuerfreiheit gewähre, nicht zur Anwendung.

Für 2008 seien Einnahmen aus der Pensionstierhaltung in Höhe von 59.753,41 € erklärt worden. Für die Jahre 2009 bis 06/2012 sei der Aufzeichnungspflicht des § 18 UStG 1994 nicht entsprochen worden, weil die Bw. fälschlicherweise die Ansicht vertreten habe, es bestünde keine Steuerpflicht. Für das Jahr 2009 seien daher die Einnahmen in Höhe von 79.640,00 € anhand der geführten und vorgelegten chronologischen Belegsammlung amtswegig ermittelt worden. Die Vorsteuern für 2008 und 2009 seien anhand der vorgelegten Eingangsrechnungen amtswegig berücksichtigt worden. Diesbezüglich werde aber festgestellt, dass es sich bei dem überwiegenden Teil der Eingangsbelege um keine Rechnungen iSd § 11 UStG 1994 handle. Ein Vorsteuerabzug sei daher in diesen Fällen nicht zulässig. Soweit für diese Geschäftsfälle geeignete Rechnungen nachgereicht würden, könne ein Vorsteuerabzug geltend gemacht werden, jedoch nicht rückwirkend, sondern erst im Voranmeldungszeitraum der jeweiligen Rechnungsausstellung.

Für die Jahre 2010 bis 06/2012 sei zwar auch eine chronologische Belegsammlung zu den Einnahmen und Ausgaben sowie zu Einlagen und Entnahmen geführt worden. Eine amtswegige Aufrechnung aller Belege würde aber 42 Kalendermonate (01/2009 bis 06/2012) beinhalten. Die Amtswegigkeit der Ermittlung habe nun dort ihre Grenzen,

wo sie der Finanzbehörde nicht mehr zumutbar sei. Daher seien die Einnahmen und Vorsteuern der Jahre 2010 und 2011 sowie des Zeitraums 01-06/2012 im Schätzungsweg ermittelt worden. Dafür sei auf Basis einer Belegnachsicht und an Hand der vorhandenen Rechnungen die Einnahmen und die Vorsteuern der Monate Juni 2010 und Juli 2010 ermittelt worden. In der Folge seien diese Werte auf einen Jahreswert hochgerechnet worden. Ebenso sei im Jahr 2011 vorgegangen worden (Ermittlung der betreffenden Werte für Juni 2011 und Juli 2011 sowie nachfolgende Hochrechnung auf einen Jahreswert). Die Schätzung der Einnahmen und der Vorsteuern für die Monate 01-06/2012 sei mit 50% der Einnahmen und der Vorsteuern des Jahres 2011 erfolgt.

Aufgrund der Umsatzhöhe komme die umsatzsteuerliche Befreiung für Kleinunternehmer (§ 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994) nicht zur Anwendung. Umsätze aus Pensionstierhaltung (Unterbringung, Fütterung und Pflege) würden gemäß § 10 Abs. 2 Z 3a UStG 1994 dem ermäßigten Steuersatz von 10% unterliegen.

	2008	2009	2010	2011	01-06/2012
Umsätze brutto	59.753,41 €	79.640,00 €	95.220,00 €	111.828,00 €	55.914,00 €
Umsätze netto 10%	54.321,28 €	72.400,00 €	86.563,64 €	101.661,82 €	50.830,91 €
Umsatzsteuer	5.432,13 €	7.240,00 €	8.656,36 €	10.166,18 €	5.083,09 €
Vorsteuer	-868,26 €	-406,77 €	-127,26 €	-1.057,14 €	-528,57 €
Zahllast	4.563,87 €	6.833,23 €	8.529,10 €	9.109,04 €	4.554,52 €

Bei der Festsetzung der Umsatzsteuer der Jahre 2008, 2009, 2010 und 2011 sowie der Umsatzsteuer für den Zeitraum 01-06/2012 mit Bescheiden vom 4. September 2012 folgte das Finanzamt den Prüfungsfeststellungen. Die Umsatzsteuerveranlagungen 2009, 2010 und 2011 erfolgten zudem gemäß § 200 BAO vorläufig.

Gegen die obig angeführten Bescheide wurde fristgerecht eine als "Einwand zur Umsatzsteuerberechnung" titulierte und mit 22. September 2012 datierte, als Berufung gewertete Eingabe eingebracht. In dieser führte der Vereinspräsident im Wesentlichen aus, als der Verein (Bw.) vor ca. 10 Jahren den Hof gepachtet habe, sei ein desolates Gebäude übernommen worden, das nicht im entferntesten an einen Pferdehof erinnert habe. In den vergangenen 10 Jahren sei der Pferdehof in Eigenregie mit vielen freiwilligen Helfern und auch mit viel eigenem Geld zu dem gemacht worden, was er heute darstelle. Es sei ein Vereinssitz geschaffen worden, der den Reitern gerecht werde. Im Jahr 2007 seien aufgrund eines privaten Streits ernsthafte Probleme aufgetreten, die beinahe zur Auflösung des Vereins geführt hätten. Wie dem Finanzamt erkennbar sei, hätten der Rechnungsprüfer des Bw. und seine Gattin, die KassiererIn des Bw., nicht über eine Umsatzsteuerpflicht informiert, obwohl diese Personen auch beruflich mit Steuern und Buchhaltung befasst seien. Dem Verein sei dann anonym nahegelegt worden, eine Umsatzsteuererklärung abzugeben.

Laut Auskunft des Präsidenten des Landesfachverbands für Reiten und Fahren - dieser Verband sei laut seiner Statuten die Interessensvertretung sowie Ansprechpartner für Finanzen und Rechtsfragen für Reitvereine - bestehe zudem keine Umsatzsteuerpflicht für Reitvereine.

Die damalige Buchhalterin des Bw. habe dennoch eine Gewinn- und Verlustrechnung für das Jahr 2008 erstellt und an das Finanzamt übermittelt. Ein Umsatzsteuerbescheid sei aber nicht erlassen worden. Nach nunmehr vier Jahren finde eine Betriebsprüfung statt und es werde Umsatzsteuer vorgeschrieben. Es sei nicht nachvollziehbar, weshalb diese Vorschreibung erst nach so langer Zeit erfolge. Nicht verständlich sei auch, weshalb nur die Einnahmen, nicht aber die Ausgaben berücksichtigt worden seien. Auch sei der Bw. vorsteuerabzugsberechtigt. Es sei auch nicht nachvollziehbar, weshalb andere Reitvereine, die bis zu 5 Reitveranstaltungen mit Gastronomie durchführten, dennoch steuerlich begünstigt seien, der Bw. aber steuerpflichtig sei.

Da die derzeitige Situation für den Bw. existenzgefährdend sei, werde ersucht, die Umsatzsteuer für die Jahre 2008 bis 2010 und für den Zeitraum 01-06/2012 nachzusehen.

Der Bw. sei bereit, die offene Steuerschuld zu begleichen und ersuche um die Gewährung moderater Rückzahlungsraten.

Geeignete Rechnungen, die die Geltendmachung eines Vorsteuerabzugs ermöglichen würden, würden nachgereicht werden. Die für die Jahre 2010 und 2011 sowie für die Zeitraum 01-06/2012 vorgenommenen Schätzungen seien unzutreffend, weshalb seitens der Buchhalterin des Bw. Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen erstellt würden.

Mit Schriftsatz vom 6. Dezember 2012 wurden seitens der rechtlichen Vertretung des Bw. ergänzende Berufungsausführungen zur Berufung vom 22. September 2012 erstattet und es wurde gegen den (Sammel)Bescheid vom 10. September 2012 über die Festsetzung von ersten Säumniszuschlägen in Höhe von insgesamt 489,61 € Berufung erhoben. Vorgebracht wurde im Wesentlichen, dem vorliegenden Abschlussbericht vom 31. August 2012 könne nicht entnommen werden, dass nach Beendigung der Außenprüfung gemäß § 149 Abs. 1 BAO eine Schlussbesprechung abgehalten worden sei. Diese wäre in vorliegendem Fall jedenfalls geboten gewesen. Im Zuge des Verfahrens hätten sich zahlreiche Unklarheiten ergeben, insbesondere hinsichtlich allenfalls "vorsteuerabzugsberechtigter Rechnungen und Leistungen". In dieser Schlussbesprechung hätte die eigentliche Problematik näher erläutert werden müssen.

In Wahrheit gehe es nicht um die tatsächlich erzielten Umsätze, sondern darum, ob einerseits ein unentbehrlicher Hilfsbetrieb vorliege, und andererseits, ob nicht überhaupt Liebhaberei anzunehmen sei.

Ein begünstigungsschädlicher Betrieb gemäß § 45 Abs. 3 BAO liege jedenfalls nicht vor. Die Pensionstierhaltung sei als unentbehrlicher Hilfsbetrieb zu werten, ohne dessen Einnahmen der Zweck des gemeinnützigen Vereines nicht realisiert werden könnte. Das Finanzamt treffe zudem keine Feststellungen, die den Schluss zulassen würden, dass der

Bw. tatsächlich zu abgabepflichtigen Betrieben derselben oder ähnlichen Art in größerem Umfang in Wettbewerb trete. Nicht konkret geprüft worden sei auch, ob der angenommene Eingriff in den Wettbewerb mit Rücksicht auf den verfolgten steuerbegünstigten Zweck unvermeidbar sei (vgl BFH 30.3.2000, BStBl 2000 II 705).

Auch die für die Jahre 2009 bis 06/2012 vorgenommene Schätzung sei unzulässig. Das Finanzamt führe nicht aus, weshalb eine amtswegige Aufrechnung aller Belege für insgesamt 42 Kalendermonate unzumutbar sei. Dies widerspreche § 184 BAO, wonach die Schätzung der Grundlagen für die Abgabenerhebung nur dann zulässig sei, wenn und soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen könne. Für die Ermittlungen lägen dem Finanzamt alle Belege vor. Es gebe auch keine Anzeichen dahingehend, dass die Aufzeichnungen sachlich unrichtig seien oder solche formelle Mängel aufweisen würden, die geeignet seien, die sachliche Richtigkeit der Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen. Auffallend sei dabei, dass gerade die Umsätze, die auf der vorgenommenen Schätzung basierten (2010/2011), am höchsten seien.

Zudem sei trotz der erfolgten Übermittlung des Jahresabschlusses 2008 an das Finanzamt keine Umsatzsteuervorschreibung erfolgt. Der Bw. habe daher davon ausgehen können, dass seine Umsätze nach wie vor umsatzsteuerfrei seien.

Bei der Prüfung, ob der Bw. umsatzsteuerbefreit sei, habe das Finanzamt überdies außer Acht gelassen, dass es sich bei dem Bw. laut seiner Statuten um einen gemeinnützigen, nicht auf Gewinn ausgerichteten, reitsportfördernden Verein handle. Bekanntermaßen sei die Ausübung des Vereinszweckes, wie er in den Statuten beschrieben und auch gelebt werde, mit sehr hohen Kosten verbunden. Ohne die Einnahmen aus dem Hilfsbetrieb könnte der Verein seinen Vereinszweck nicht erfüllen und wäre auch ohne deren Einnahmen nicht überlebensfähig. Die entgeltliche Zurverfügungstellung von Pferdeboxen stelle daher einen unentbehrlichen Hilfsbetrieb dar.

Auch die Durchführung und Förderung von pferdesportlichen Veranstaltungen aller Art werde ausschließlich von Mitgliedern organisiert und komme ausschließlich dem Verein bzw dem Ponyclub zugute.

Der Verein weise seit seiner Gründung negative Bilanzen auf. Insbesondere habe sich die Renovierung der Räumlichkeiten als kostenintensiv erwiesen. In Eigenleistung seien insgesamt 120.000,00 € investiert worden. Diese Investitionen seien bei der Außenprüfung gänzlich außer Acht gelassen worden.

Durch die hohen Investitionen in der Vergangenheit und die laufenden Kosten seien Erträge und Gewinne auch in Zukunft nicht zu erwarten. Die Tätigkeit sei daher neben der Gemeinnützigkeit auch als Liebhaberei zu bewerten. Insgesamt lasse die Tätigkeit des Bw. auf Dauer gesehen keine Gewinne oder Einnahmenüberschüsse erwarten. Auch fehlten konkrete Feststellungen zur angeblichen Gewinnerzielungsabsicht.

Anhand der getroffenen Feststellungen lasse sich jedenfalls keine Umsatzsteuerpflicht des Bw. ableiten.

Für den Fall, dass ein begünstigungsschädlicher Betrieb vorliegen sollte, werde bereits jetzt hilfsweise zukünftig und rückwirkend beantragt, von der Geltendmachung einer Abgabepflicht gemäß § 44 Abs. 2 BAO gänzlich abzusehen, da andernfalls die Erreichung des gemeinnützigen Zweckes wesentlich gefährdet wäre. Die Erträge der gesamten betrieblichen Tätigkeit würden ausschließlich zur Erfüllung des begünstigten gemeinnützigen Zwecks laut Vereinsstatuten verwendet.

Ergänzend zur Berufung des Bw. vom 22. September 2012 werde betragt, in Stattgebung der Berufung die angefochtenen Umsatzsteuerbescheide ersatzlos zu beheben und von der Vorschreibung der Umsatzsteuer Abstand zu nehmen. In eventu werde beantragt, die angefochtenen Bescheide zu beheben und das Verfahren zur Neudurchführung an die Behörde I. Instanz zu verweisen.

Hinsichtlich der Berufung gegen den Bescheid über die Festsetzung von ersten Säumniszuschlägen wurde vorgebracht, selbst wenn eine Umsatzsteuerpflicht bestehen sollte, könne dem Bw. keine Säumnis vorgeworfen werden. Er sei stets, so wie viele andere gemeinnützige Vereine auch, berechtigterweise von einer Umsatzsteuerbefreiung ausgegangen. Beantragt werde die ersatzlose Behebung des Säumniszuschlagsbescheides vom 10. September 2012, in eventu werde die Behebung dieses Bescheides begehrt sowie die Zurückverweisung des Verfahrens an die Behörde I. Instanz. In eventu werde beantragt, die vorgeschriebenen Säumniszuschläge gemäß § 236 BAO nachzusehen.

Mit Vorhalt des Finanzamtes vom 14. Jänner 2013 wurde dem Bw. mitgeteilt, das Finanzamt halte nach wie vor die Rechtsmeinung aufrecht, bei einer von einem Reitverein übernommenen entgeltlichen Pferdebetreuung (mit oder ohne Zurverfügungstellung von Einstellplätzen) handle es sich um einen Gewerbebetrieb bzw. um einen begünstigungsschädlichen Betrieb. Diese Betätigung falle unter den Tatbestand des § 1 Abs. 1 LVO. Betätigungen gemäß § 1 Abs. 1 LVO könnten nicht als Liebhaberei im Sinne des § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 angesehen werden. Die in Zusammenhang mit der Pensionstierhaltung angefallenen Vorsteuerbeträge könnten noch im Rahmen der Berufungserledigung berücksichtigt werden. Sofern der Bw. für die Jahre 2008 bis 2012 den Abzug zusätzlicher Vorsteuerbeträge beantrage, seien diese durch geeignete Rechnungen (§ 11 UStG 1994) und Aufzeichnungen (§ 18 UStG 1994) nachzuweisen. Es werde daher um Mitteilung ersucht, ob noch nachträglich Vorsteuerbeträge zu berücksichtigen seien.

Angemerkt werde, dass eine Schlussbesprechung am 31. August 2012 abgehalten worden sei.

Mit E-Mail vom 17. Juni 2013 wurde dem Finanzamt seitens des rechtlichen Vertreters des Bw. mitgeteilt, eine Stellungnahme sei derzeit nicht vorgesehen, das Finanzamt möge in der Sache selbst entscheiden.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 8. Juli 2013 wurde die Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide 2008 bis 2011 sowie gegen den Bescheid betreffend

Umsatzsteuer für den Zeitraum 01-06/2012 abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt, das Finanzamt habe dem damaligen Rechtsvertreter des Bw. bereits am 11. Oktober 2010 schriftlich mitgeteilt, dass seine Meinung, es läge keine unternehmerische Vereinstätigkeit vor, nicht geteilt werde und dass in dieser Angelegenheit eine Außenprüfung durchgeführt werde. Weiters würden bereits die Statuten von Februar 2006 derartige Mängel aufweisen, dass dem Bw. die Inanspruchnahme steuerlicher Begünstigungen verwehrt werden müsse. Die Satzung entspreche deshalb nicht den Gemeinnützigkeitsvorschriften der BAO, weil in ihr nicht explizit angeführt werde, dass der Verein keinen Gewinn anstrebe.

Auch müsse die tatsächliche Geschäftsführung des Vereins in der Rechtsgrundlage Deckung finden und der ausschließlichen und unmittelbaren Verwirklichung der begünstigten Zwecke dienen. Würden von der Körperschaft Zwecke verwirklicht, die nicht in der Rechtsgrundlage enthalten seien, könnten abgabenrechtliche Begünstigungen nicht gewährt werden (VwGH 26.1.1994, 92/13/0059). In der Satzung des Jahres 2006 sei die Tätigkeit der „Pferdepension“ nicht verankert, obwohl diese erlösmäßig einen überwiegenden Anteil am Gesamtumsatz des Vereines ausmache.

Überdies sei laut Statuten des Jahres 2006 unter anderem Zweck des Vereines die Pflege *„geselliger Zusammenkünfte“*. Da die Förderung der Geselligkeit jedenfalls keinen gemeinnützigen Vereinszweck darstelle (vgl. etwa Baldauf in Baldauf/Renner/Wakounig, Die Besteuerung der Vereine<sup>10</sup>, Tz B113), könnten somit derartige Zusammenkünfte auch kein begünstigtes ideelles Mittel hiefür sein. Sofern die Rechtsgrundlage einer Körperschaft derartige Zwecke zur Zweckverwirklichung beinhalte, verfolge sie auch insoweit jedenfalls gemäß § 39 Z 1 BAO nicht ausschließlich begünstigte Zwecke (vgl. etwa Baldauf in Baldauf/Renner/Wakounig, Die Besteuerung der Vereine<sup>10</sup>, Tz B216 ff), sodass ihr auch unter diesem Aspekt keine abgabenrechtlichen Begünstigungen zukommen könnten.

Da die Satzung aus dem Jahr 2006 nicht einwandfrei den Gemeinnützigkeitsvorschriften der BAO entspreche, brauche nach ständiger Judikatur des VwGH auch nicht mehr untersucht werden, ob die tatsächliche Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar auf die Verfolgung begünstigter Zwecke gerichtet sei (vgl. VwGH 11.10.1977, 97/77; 20.2.1996, 93/13/0210; 20.7.1999, 99/13/0078). Lägen Satzungsmängel vor, seien die abgabenrechtlichen Begünstigungen grundsätzlich zu versagen. Sie stünden hinsichtlich der Körperschaftsteuer erst ab dem Folgejahr der Behebung der Mängel bzw. hinsichtlich der übrigen Abgaben nur für Tatbestände zu, für die die Steuerschuld nach der Mängelbehebung entstanden sei (§ 43 BAO; VwGH 29.07.2010, 2007/15/0137). Im streitgegenständlichen Fall bedeute dies, dass die abgabenrechtlichen Begünstigungen bei Vorliegen aller Voraussetzungen hinsichtlich der Körperschaftsteuer ab dem Jahr 2011 zustünden und hinsichtlich der Umsatzsteuer ab dem Monat November 2010.

Mit der Beseitigung der Satzungsmängel im Jahr 2010 sei aber für den Bw. hinsichtlich der Gewährung von abgabenrechtlichen Begünstigungen nichts gewonnen. Nach Ansicht des Finanzamtes sei der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb „Pensionstierhaltung“

als begünstigungsschädlicher Betrieb zu werten. Liege ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vor, sei zu untersuchen, ob sich dieser Betrieb als unentbehrlicher Hilfsbetrieb, als entbehrlicher Hilfsbetrieb oder als begünstigungsschädlicher Betrieb darstelle.

Ein unentbehrlicher Hilfsbetrieb sei jener von einer begünstigte Zwecke verfolgenden Körperschaft geführte wirtschaftliche Geschäftsbetrieb, der in seiner Gesamtrichtung auf die Erfüllung der definierten begünstigten Zwecke eingestellt sei (§ 45 Abs. 2 lit. a BAO), ohne den die begünstigten Zwecke nicht erreichbar seien (§ 45 Abs. 2 lit. b BAO) und der zu abgabepflichtigen Betrieben derselben oder ähnlicher Art nicht in größerem Umfang in Wettbewerb trete, als dies bei Erfüllung des Zweckes unvermeidbar sei (§ 45 Abs. 2 lit. c BAO). Dies könnte beim Bw. auf die entgeltliche Durchführung von Reitsportveranstaltungen zutreffen. Nicht jedoch treffe dies für die Pensionstierhaltung zu. Die Pensionstierhaltung stelle eine betriebliche Tätigkeit dar, die von Landwirten, Gewerbebetrieben und auch von anderen Vereinen (Quelle: [www.pferdesportvorarlberg.at](http://www.pferdesportvorarlberg.at)) abgabepflichtig geführt werde. Die Führung eines landwirtschaftlichen Betriebes oder Gewerbebetriebes sei keinesfalls ein unentbehrlicher Hilfsbetrieb. Der Betrieb trete zu anderen abgabepflichtigen Betrieben in größerem Umfang in Wettbewerb (siehe Aufstellung Umsätze). Somit könne er auch nicht als entbehrlicher Hilfsbetrieb angesehen werden.

Laut den Statuten vom 28. Oktober 2010 dienten die Erlöse aus der Pferdepension zur Erhaltung der Vereinsanlage. Das bedeute aber, dass der Betrieb „Pensionstierhaltung“ mit Gewinnabsicht geführt werden müsse, da ansonsten keine Mittel für die Erhaltung der Reitanlage dem ideellen Bereich des Vereines zugeführt werden könnten. Ein Betrieb, der nur als Geldbeschaffungsquelle für die Erfüllung des begünstigten Zweckes diene, könne aber nicht als entbehrlicher Hilfsbetrieb angesehen werden.

Die vom Bw. übernommene entgeltliche Pferdebetreuung stelle daher einen Gewerbebetrieb bzw. einen begünstigungsschädlichen Betrieb dar.

Gemäß § 44 Abs. 1 BAO komme einer Körperschaft, die einen Gewerbebetrieb oder einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb unterhalte, eine Begünstigung auf abgabenrechtlichen Gebiet wegen Betätigung für gemeinnützige mildtätige oder kirchliche Zwecke nicht zu.

Die Tätigkeit der Pensionstierhaltung sei eine Betätigung, die unter § 1 Abs 1 LVO falle. Gemäß § 6 LVO könnten typisch erwerbswirtschaftliche Betätigungen gemäß § 1 Abs. 1 LVO niemals als Liebhaberei im Sinne des § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 angesehen werden. Überdies sei laut Statuten des Jahres 2010 hinsichtlich der Tätigkeit „Pferdepension“ von einer Gewinnerzielungsabsicht auszugehen.

Somit seien die Einnahmen aus der Pensionstierhaltung als umsatzsteuerpflichtig zu behandeln. Auch hinsichtlich der Höhe der Einnahmen ergebe sich durch die Berufungsvorentscheidung keine Änderung der bisherigen Bemessungsgrundlagen.



Gemäß § 21 Vereinsgesetz habe das Leitungsorgan ein den Anforderungen des Vereins entsprechendes Rechnungswesen einzurichten, insbesondere für die laufende Aufzeichnung der Einnahmen und Ausgaben zu sorgen. Zum Ende des Rechnungsjahres habe das Leitungsorgan innerhalb von fünf Monaten eine Einnahmen- und Ausgabenrechnung samt Vermögensübersicht zu erstellen. Das Leitungsorgan sei bisher nicht in der Lage gewesen, dem Finanzamt eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung für die Jahre 2009 bis 2012 vorzulegen. Auch hinsichtlich der Vorsteuern seien keine Aufzeichnungen im Sinne des § 18 UStG 1994 vorgelegt worden. Der Bw. könne sich daher nicht beschwert fühlen, zumal der Prüfer Vorsteuern im Schätzungswege sogar teilweise gewährt habe. Überdies hätte der Bw. noch im Rahmen der Berufung die Möglichkeit gehabt (siehe dazu das Ergänzungsersuchen vom 14. Jänner 2013), ergänzende Angaben zu den Einnahmen und Ausgaben zu machen. Am 17. Juni 2013 sei aber lediglich mitgeteilt worden, dass hinsichtlich des Ergänzungsersuchens eine weitere Stellungnahme durch den Bw. nicht vorgesehen sei. Die Durchführung einer Schätzung im Sinne des § 184 BAO sei daher im Rahmen der Außenprüfung wegen Nichtvorlage der Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen berechtigt gewesen. Die Schätzung sei auf Grund tatsächlich erzielter Einnahmen in den Vorperioden vorgenommen worden und es seien die erzielten Monatseinnahmen und Ausgaben auf einen Jahresbetrag umgerechnet worden. Die vorgenommenen Schätzungen der Jahre 2009 bis 2012 seien hinsichtlich der Einnahmen und Ausgaben des Vereines somit schlüssig und nachvollziehbar.

Zusammenfassend werde festgestellt, dass dem Bw. in den streitgegenständlichen Jahren wegen Statutenmängeln (2008 bis 2010) und der Führung eines begünstigungsschädlichen Betriebes in Form einer Pensionstierhaltung die abgabenrechtlichen Begünstigungen nicht zustünden. Die Einnahmen aus der Pensionstierhaltung seien daher umsatzsteuerbar und umsatzsteuerpflichtig.

In der Berufung sei nun auch beantragt worden, im Falle der Wertung der Pferdepension als begünstigungsschädlichen Betrieb gemäß § 44 Abs. 2 BAO gänzlich von der Abgabepflicht abzusehen. Eine Ausnahmewirkung auch für den begünstigungsschädlichen Betrieb und somit ein vollständiges Absehen von der Abgabepflicht komme aber nur in Ausnahmefällen in Betracht. Dies sei insbesondere dann der Fall, wenn

- der begünstigungsschädliche Betrieb nur von untergeordneter Bedeutung sei
- die Körperschaft ohne diesen Betrieb die begünstigten Ziele nicht erreichen könnte und
- eine Wettbewerbsbeeinträchtigung nicht gegeben sei (VwGH 23.2.1971, 1671/70; siehe dazu auch die VereinsR Rz 197).

Beim Bw. treffe weder der erste noch der dritte Punkt zu. Für den begünstigungsschädlichen Betrieb dürfe daher vom Finanzamt keine Ausnahmegenehmigung erteilt werden. Für die übrigen Einnahmen des Vereines (z.B. Mitgliedsbeiträge, Spenden, etc.) sei auch bisher keine Steuerbarkeit der Einnahmen unterstellt worden.

Mit Vorlageantrag vom 29. Juli 2013 wurde das Berufungsbegehren aufrecht erhalten und in der Sache kein ergänzendes Vorbringen erstattet. Bemängelt wurde jedoch, dass die Zustellung der Berufungsvorentscheidung trotz ausgewiesener Vollmacht der rechtlichen Vertreter des Bw. nicht an diese, sondern an den Bw. selbst erfolgt sei. Es sei somit keine rechtswirksame Zustellung der Berufungsvorentscheidung erfolgt.

Die Berufung gegen den Bescheid betreffend Festsetzung erster Säumniszuschläge vom 6. Dezember 2012 wurde dem unabhängigen Finanzsenat ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung direkt vorgelegt.

## **II. Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:**

Vorauszuschicken ist: Mit 1. Jänner 2014 wurde der unabhängige Finanzsenat gemäß Art. 151 Abs. 1 Z 8 B-VG aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Bundesfinanzgericht über. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 beim unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden iSd Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Strittig ist, ob der Bw. die Gemeinnützigkeitskriterien der §§ 34 ff BAO erfüllt. Sollte dies zu bejahen sein, ist weiters zu klären, ob hinsichtlich der Pensionstierhaltung" (Unterbringung, Fütterung und Pflege der Tiere) ein begünstigungsschädlicher Betrieb gemäß § 45 Abs. 3 BAO oder ein Gewerbebetrieb gemäß § 44 Abs. 1 leg. cit. vorliegt.

Vorab ist allerdings die Rechtswirksamkeit der Zustellung der Berufungsvorentscheidung und eine allfällige Auswirkung einer Unwirksamkeit dieser Entscheidung auf das gegenständliche Rechtsmittelverfahren zu klären.

Gemäß § 97 Abs. 1 BAO werden Erledigungen dadurch wirksam, dass sie demjenigen bekanntgegeben werden, für den sie ihrem Inhalt nach bestimmt sind. Die Bekanntgabe erfolgt gemäß lit. a dieser Norm bei schriftlichen Erledigungen, wenn nicht in besonderen Vorschriften die öffentliche Bekanntmachung oder die Auflegung von Listen vorgesehen ist, durch Zustellung.

Gemäß § 98 Abs. 1 BAO sind Zustellungen, soweit in diesem Bundesgesetz nicht anderes bestimmt ist, nach dem Zustellgesetz, BGBl. Nr. 200/1982, ausgenommen Abschnitt III (Elektronische Zustellung), vorzunehmen.

Gemäß § 9 Abs. 1 ZustG in der im Beschwerdefall anzuwendenden Fassung BGBl. I Nr. 2008/5, können die Parteien und Beteiligten, soweit in den Verfahrensvorschriften nicht anderes bestimmt ist, andere natürliche oder juristische Personen oder eingetragene Personengesellschaften gegenüber der Behörde zur Empfangnahme von Dokumenten bevollmächtigen (Zustellungsvollmacht).

Ist ein Zustellungsbevollmächtigter bestellt, so hat die Behörde gemäß § 9 Abs. 3 ZustG, BGBl. I Nr. 2008/5, soweit gesetzlich nicht anderes bestimmt ist, diesen als Empfänger zu

bezeichnen. Geschieht dies nicht, so gilt die Zustellung als in dem Zeitpunkt bewirkt, in dem das Dokument dem Zustellungsbevollmächtigten tatsächlich zugekommen ist.

Gemäß § 8 Abs. 1 RAO erstreckt sich das Vertretungsrecht eines Rechtsanwalts auf alle Gerichte und Behörden der Republik Österreich und umfaßt die Befugnis zur berufsmäßigen Parteienvertretung in allen gerichtlichen und außergerichtlichen, in allen öffentlichen und privaten Angelegenheiten. Vor allen Gerichten und Behörden ersetzt die Berufung auf die Bevollmächtigung deren urkundlichen Nachweis.

Im Beschwerdefall sind sowohl die angefochtenen Bescheide vom 4. September 2012 als auch die Berufungsvorentscheidung vom 8. Juli 2013 unmittelbar dem Bw. zugestellt worden. Aus den den BFG vorgelegten Akten ist ersichtlich, dass die im Spruch angeführte Rechtsanwältin OG sich erstmals in dem die Berufung ergänzenden Schriftsatz vom 6. Dezember 2012 - und damit nach Erlassung der bekämpften Bescheide - auf eine ihr erteilte Vollmacht nach § 8 RAO berufen hat. Da eine allgemeine Vollmacht nach ständiger Rechtsprechung (siehe dazu zB VwGH 22.11.1999, 99/17/0423; VwGH 12.9.2002, 2001/15/0158; VwGH 25.2.2004, 2001/09/0180; 3.6.2004, 2002/09/0137) in der Regel auch eine Zustellungsbevollmächtigung umfasst, hätte die Berufungsvorentscheidung vom 8. Juli 2013 somit an die anwaltliche Vertretung des Bw. zugestellt werden müssen.

Wenn, wie im Beschwerdefall geschehen, die Zustellungsbevollmächtigte nicht als Empfänger bezeichnet wird, gilt die Zustellung als in dem Zeitpunkt als bewirkt, in dem das Dokument dem Zustellungsbevollmächtigten tatsächlich zugekommen ist. Ob die Berufungsvorentscheidung vom 8. Juli 2013 der bevollmächtigten Rechtsanwältin OG tatsächlich im Original zugekommen ist, oder ob die Bevollmächtigte lediglich Kenntnis vom Inhalt dieser Entscheidung erlangt hat, ist aus den Akten nicht ersichtlich. Eine Klärung dieser Frage kann aber schon deshalb unterbleiben, weil nach der Rechtsprechung ein nachträgliches Berufen auf einen Zustellmangel dann nicht möglich ist, wenn dem „Zustellinhalt gemäß reagiert“ wurde, insbesondere eine Verfügung über das Schriftstück getroffen wurde und es zu einer „Heilung durch Einlassung“ gekommen ist (VwGH 20.1.2015, Ro2014/09/0059, unter Berufung auf OGH B 30. Juli 2007, 8 Ob 69/07s; siehe auch BFG 1.9.2016, RV/7103501/2016; davon abweichend BFG 21.11.2016, RV/6100502/2016; BFG 9.2.2017, RV/7101496/2016). Im Beschwerdefall hat die bevollmächtigte Rechtsanwältin OG einen Vorlageantrag eingebracht. Ein allfälliger Mangel der Zustellung wurde daher durch Einlassung saniert (vgl. OGH B 30. Juli 2007, 8 Ob 69/07s).

Aber selbst wenn die Berufungsvorentscheidung nicht wirksam geworden wäre und der Vorlageantrag deshalb unzulässig gewesen wäre, hätte dieser Umstand nach Auffassung des BFG nicht seine Befugnis, über die vom Finanzamt vorgelegte Berufung zu entscheiden, beeinträchtigt. Denn anders als die in der Regel zwingend zu erlassende Beschwerdeentscheidung (siehe dazu die § 262 BAO idG) lag die Erlassung einer Berufungsvorentscheidung nach § 276 Abs. 1 BAO idF BGBl. I Nr. 20/2009, im Ermessen des Finanzamtes. Das Finanzamt war daher berechtigt, eine Berufung ohne Erlassung

einer (rechtswirksamen) Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen (siehe dazu UFS 7.5.2008, RV/0207-I/06; davon abweichend UFS 12.6.2003, RV/0356-S/02; UFS 23.6.2006, RV/0982-L/05).

Mangels Vorliegens eines Zurückweisungsgrundes hat somit keine Formalerledigung zu erfolgen, sondern es ist in der Sache selbst zu entscheiden.

## 1. Gemeinnützigkeit und Umsatzsteuerpflicht

### 1.1. Sachverhalt

Das BFG geht von folgendem entscheidungsrelevanten Sachverhalt aus:

Der Bw., ein am 27. November 2000 gegründeter und im Vereinsregister eingetragener Verein, erzielte in den Streitjahren neben Einnahmen aus Mitgliedsbeiträgen solche aus einer Pferdestallvermietung, die neben der Einstellung der Pferde auch ihre Pflege und Fütterung umfasste. Sämtliche Einsteller waren zugleich auch Vereinsmitglieder. Die Nettoeinnahmen aus der Pensionspferdehaltung betrugen 2008 54.321,28 €, 2009 72.400,00 €, 2010 86.563,64 €, 2011 101.661,82 € und für den Zeitraum 01-06/2012 50.830,91 €.

Für die Streitjahre relevant sind die von Februar 2006 bis zum 27. Oktober 2010 in Geltung stehenden Vereinsstatuten und die Statuten vom 28. Oktober 2010. Während in der bis zum 27. Oktober 2010 gültigen Satzung nicht explizit angeführt wird, dass der Verein nicht gewinnorientiert ist (expressis verbis wird normiert, dass der Bw. *"ein unpolitischer, ausschließlich gemeinnütziger Verein ist"*), enthält die Satzung vom 28. Oktober 2010 einen solchen Passus. Hinsichtlich der in den jeweiligen Rechtsgrundlagen angeführten Vereinszwecke sowie der dort aufgelisteten ideellen und materiellen Mittel wird auf die obigen Wiedergaben verwiesen.

In der Auflösungsbestimmung (§ VII der Statuten von Februar 2006 und § XIII der Statuten vom 28. Oktober 2010) wird normiert, dass *"die freiwillige Auflösung des Vereins nur in einer zu diesem Zwecke einberufenen außerordentlichen Generalversammlung und nur mit Zweidrittelmehrheit der abgegebenen gültigen Stimmen beschlossen werden kann. Diese Generalversammlung hat auch - sofern Vereinsvermögen vorhanden ist - über die Liquidation zu beschließen. Insbesondere hat sie einen Liquidator zu berufen und Beschluss darüber zu fassen, wem dieser das nach Abdeckung der Passiven verbleibende Vereinsvermögen zu übertragen hat. Dieses Vermögen soll karitativen Zwecken zukommen und darf nicht unter den Mitgliedern aufgeteilt werden."*

Für diese Sachverhaltsfeststellungen stützt sich das BFG auf die im Arbeitsbogen sowie im Finanzamtsakt befindlichen Unterlagen.

### 1.2. Rechtsgrundlagen und rechtliche Würdigung

Gemäß § 28 BAO ist eine selbständige, nachhaltige Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, Gewerbebetrieb im Sinn der Abgabenvorschriften, wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als Ausübung eines freien Berufes noch als

eine andere selbständige Arbeit im Sinn des Einkommensteuerrechtes anzusehen ist. Ein Gewerbebetrieb liegt, wenn seine Voraussetzungen im übrigen gegeben sind, auch dann vor, wenn das Streben nach Gewinn (die Gewinnabsicht) nur ein Nebenzweck ist.

Gemäß § 31 ist wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb im Sinn der Abgabenvorschriften eine selbständige, nachhaltige Betätigung, die ohne Gewinnabsicht unternommen wird, wenn durch die Betätigung Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden und die Betätigung über den Rahmen einer Vermögensverwaltung (§ 32) hinausgeht.

Vermögensverwaltung im Sinn der Abgabenvorschriften liegt gemäß § 32 BAO insbesondere vor, wenn Vermögen genutzt (Kapitalvermögen verzinslich angelegt oder unbewegliches Vermögen vermietet oder verpachtet) wird. Die Nutzung des Vermögens kann sich aber auch als Gewerbebetrieb oder als land- und forstwirtschaftlicher Betrieb darstellen, wenn die gesetzlichen Merkmale solcher Betriebe gegeben sind.

Gemäß § 34 Abs. 1 erster Satz BAO sind Begünstigungen, die bei Betätigung für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke auf abgabenrechtlichem Gebiet in einzelnen Abgabenvorschriften gewährt werden, an die Voraussetzungen geknüpft, dass die Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse, der die Begünstigung zukommen soll, nach Gesetz, Satzung, Stiftungsbrief oder ihrer sonstigen Rechtsgrundlage und nach ihrer tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar der Förderung der genannten Zwecke dient.

Gemäß § 35 Abs. 1 BAO sind gemeinnützig solche Zwecke, durch deren Erfüllung die Allgemeinheit gefördert wird. Gemäß Abs. 2 dieser Norm liegt eine Förderung der Allgemeinheit nur vor, wenn die Tätigkeit dem Gemeinwohl auf geistigem, kulturellem, sittlichem oder materiellem Gebiet nützt. Dies gilt insbesondere für die Förderung der Kunst und Wissenschaft, der Gesundheitspflege, der Kinder-, Jugend- und Familienfürsorge, der Fürsorge für alte, kranke oder mit körperlichen Gebrechen behaftete Personen, des Körpersports, des Volkswohnungswesens, der Schulbildung, der Erziehung, der Volksbildung, der Berufsausbildung, der Denkmalpflege, des Natur-, Tier- und Höhlenschutzes, der Heimatkunde, der Heimatpflege und der Bekämpfung von Elementarschäden.

Gemäß § 39 BAO ist Voraussetzung der dort geregelten ausschließlichen Förderung, dass

1. die Körperschaft, abgesehen von völlig untergeordneten Nebenzwecken, keine anderen als gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgt,
2. die Körperschaft keinen Gewinn erstrebt. Die Mitglieder dürfen keine Gewinnanteile und in ihrer Eigenschaft als Mitglieder keine sonstigen Zuwendungen aus Mitteln der Körperschaft erhalten,
3. die Mitglieder bei ihrem Ausscheiden oder bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft nicht mehr als ihre eingezahlten Kapitalanteile und den gemeinen Wert ihrer Sacheinlagen zurückerhalten, der nach dem Zeitpunkt der Leistung der Einlagen zu berechnen ist,

4. die Körperschaft keine Person durch Verwaltungsausgaben, die dem Zweck der Körperschaft fremd sind, oder durch unverhältnismäßig hohe Vergütungen (Vorstandsgehälter oder Aufsichtsratsvergütungen) begünstigt und
5. bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft oder bei Wegfall ihres bisherigen Zweckes das Vermögen der Körperschaft, soweit es die eingezahlten Kapitalanteile der Mitglieder und den gemeinen Wert der von den Mitgliedern geleisteten Sacheinlagen übersteigt, nur für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verwendet wird.

Gemäß § 41 Abs. 1 BAO muss die Satzung der Körperschaft eine ausschließliche und unmittelbare Betätigung für einen gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zweck ausdrücklich vorsehen und diese Betätigung genau umschreiben; als Satzung im Sinn der §§ 41 bis 43 gilt auch jede andere sonst in Betracht kommende Rechtsgrundlage einer Körperschaft.

Gemäß § 41 Abs. 2 BAO liegt eine ausreichende Bindung der Vermögensverwendung im Sinn des § 39 Z 5 vor, wenn der Zweck, für den das Vermögen bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft oder bei Wegfall ihres bisherigen Zweckes zu verwenden ist, in der Satzung (Abs. 1) so genau bestimmt wird, daß auf Grund der Satzung geprüft werden kann, ob der Verwendungszweck als gemeinnützig, mildtätig oder kirchlich anzuerkennen ist.

Gemäß § 42 BAO muss die tatsächliche Geschäftsführung einer Körperschaft auf ausschließliche und unmittelbare Erfüllung des gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zweckes eingestellt sein und den Bestimmungen entsprechen, die die Satzung aufstellt.

Gemäß § 43 müssen die Satzung (§ 41) und die tatsächliche Geschäftsführung (§ 42), um die Voraussetzung für eine abgabenrechtliche Begünstigung zu schaffen, den Erfordernissen dieses Bundesgesetzes bei der Körperschaftsteuer während des ganzen Veranlagungszeitraumes, bei den übrigen Abgaben im Zeitpunkt der Entstehung der Abgabenschuld entsprechen.

Gemäß § 44 Abs. 1 BAO kommt einer Körperschaft, die einen Gewerbebetrieb oder einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb unterhält, eine Begünstigung auf abgabenrechtlichem Gebiet wegen Betätigung für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke nicht zu. Nach Abs. 2 dieser Norm kann das für die Erhebung der Umsatzsteuer zuständige Finanzamt auf Antrag des Abgabepflichtigen von der Geltendmachung einer Abgabepflicht in den Fällen des Abs. 1 ganz oder teilweise absehen, wenn andernfalls die Erreichung des von der Körperschaft verfolgten gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zweckes vereitelt oder wesentlich gefährdet wäre. Eine solche Bewilligung kann von Bedingungen und Auflagen abhängig gemacht werden, die mit der Erfüllung der gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecke zusammenhängen oder die Erreichung dieser Zwecke zu fördern geeignet sind.

Unterhält eine Körperschaft, die die Voraussetzungen einer Begünstigung auf abgabenrechtlichem Gebiet im übrigen erfüllt, einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb

(§ 31), so ist gemäß § 45 Abs.1 BAO nur hinsichtlich dieses Betriebes abgabepflichtig, wenn er sich als Mittel zur Erreichung der gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecke darstellt. Diese Voraussetzung ist gegeben, wenn durch den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb eine Abweichung von den im Gesetz, in der Satzung, im Stiftungsbrief oder in der sonstigen Rechtsgrundlage der Körperschaft festgelegten Zwecken nicht eintritt und die durch den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erzielten Überschüsse der Körperschaft zur Förderung ihrer gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecke dienen. Dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zugehöriges Vermögen gilt je nach der Art des Betriebes als Betriebsvermögen oder als land- und forstwirtschaftliches Vermögen, aus dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erzielte Einkünfte sind wie Einkünfte aus einem gleichartigen in Gewinnabsicht geführten Betrieb zu behandeln.

Gemäß § 45 Abs. 2 BAO entfällt die Abgabepflicht hinsichtlich des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes, wenn dieser sich als ein zur Erreichung des begünstigten Zweckes unentbehrlicher Hilfsbetrieb darstellt. Dies trifft zu, wenn die folgenden drei Voraussetzungen erfüllt sind:

- a) Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb muß in seiner Gesamtrichtung auf Erfüllung der gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecke eingestellt sein.
- b) Die genannten Zwecke dürfen nicht anders als durch den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erreichbar sein.
- c) Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb darf zu abgabepflichtigen Betrieben derselben oder ähnlicher Art nicht in größerem Umfang in Wettbewerb treten, als dies bei Erfüllung der Zwecke unvermeidbar ist.

Unterhält eine Körperschaft einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, auf den weder die Voraussetzungen des Abs. 1 noch jene des Abs. 2 zutreffen, so findet gemäß § 45 Abs. 3 BAO § 44 Anwendung.

Übersteigen Umsätze gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 des Umsatzsteuergesetzes 1994, die von einer Körperschaft im Rahmen von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben, Gewerbebetrieben und wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben gemäß § 45 Abs. 3 ausgeführt werden, im Veranlagungszeitraum insgesamt nicht den Betrag von 40 000 Euro, so gilt gemäß § 45a BAO unbeschadet der Ermächtigung des § 44 Abs. 2 eine Bewilligung im Sinne der letztgenannten Bestimmung insoweit als erteilt, als die Abgabepflicht hinsichtlich dieser Betriebe zwar bestehen bleibt, die Begünstigungen der Körperschaft auf abgabenrechtlichem Gebiet jedoch nicht berührt werden. Voraussetzung dafür ist, daß erzielte Überschüsse dieser Betriebe zur Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke der Körperschaft dienen.

Gemäß § 6 Abs. 1 Z 14 UStG 1988 sind die Umsätze von gemeinnützigen Vereinigungen (§§ 34 bis 36 der Bundesabgabenordnung), deren satzungsgemäßer Zweck die Ausübung oder Förderung des Körpersportes ist, steuerfrei; dies gilt nicht für Leistungen, die im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes, eines Gewerbebetriebes

oder eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes im Sinne des § 45 Abs. 3 der Bundesabgabenordnung ausgeführt werden.

Gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994, idF BGBl. I Nr. 112/2012, sind die Umsätze der Kleinunternehmer steuerbefreit. Kleinunternehmer ist ein Unternehmer, der im Inland einen Wohnsitz oder Sitz hat und dessen Umsätze nach § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 im Veranlagungszeitraum 30.000 Euro nicht übersteigen. Bei dieser Umsatzgrenze bleiben die Umsätze aus Hilfsgeschäften einschließlich der Geschäftsveräußerungen außer Ansatz. Das einmalige Überschreiten der Umsatzgrenze um nicht mehr als 15% innerhalb eines Zeitraumes von fünf Kalenderjahren ist unbeachtlich.

Gemäß § 10 Abs. 2 lit. 3 sublit. a UStG 1994, idF BGBl. I Nr. 112/2012, ermäßigt sich die Steuer auf 10% unter anderem für die Aufzucht, das Mästen und Halten von Tieren, die in der Anlage Z 1 genannt sind.

Gemäß § 21 Abs. 1 Vereinsgesetz (VerG) hat das Leitungsorgan dafür zu sorgen, dass die Finanzlage des Vereins rechtzeitig und hinreichend erkennbar ist. Es hat ein den Anforderungen des Vereins entsprechendes Rechnungswesen einzurichten, insbesondere für die laufende Aufzeichnung der Einnahmen und Ausgaben zu sorgen. Zum Ende des Rechnungsjahrs hat das Leitungsorgan innerhalb von fünf Monaten eine Einnahmen- und Ausgabenrechnung samt Vermögensübersicht zu erstellen. Das Rechnungsjahr muss nicht mit dem Kalenderjahr übereinstimmen, es darf zwölf Monate nicht überschreiten.

Ein Verein kann nur dann als gemeinnützig eingestuft werden, wenn er die in § 35 Abs. 2 BAO zuerst allgemein umschriebenen und sodann beispielhaft konkret aufgezählten Förderungsziele verfolgt. Nach der allgemeinen Umschreibung der genannten Norm sind gemeinnützige Förderziele solche, die der Förderung des Gemeinwohls dienen. Gemeinwohl bedeutet allgemeines Wohl und charakterisiert damit den Gegensatz zur nicht begünstigten Förderung des Einzelwohls bzw. des Wohls der Mitglieder einer Vereinigung (Gruppeninteressen).

In § II der von Februar 2006 bis zum 27. Oktober 2010 in Geltung stehenden Vereinsstatuten wird als eines von vier Vereinszwecken *"die Pflege geselliger Zusammenkünfte von Reitern und Pferdefreunden"* angeführt. Die Pflege der Geselligkeit und Kameradschaft ist im Unterschied zum Reitsport aber kein gemeinnütziger Zweck (siehe dazu zB Baldauf in Baldauf/Renner/Wakounig, Die Besteuerung der Vereine<sup>10</sup>, S. 101). Als solcher ist er nur dann nicht begünstigungsschädlich, wenn ihm nur völlig untergeordnete Bedeutung zukommt. Für das BFG ist deshalb nicht erkennbar, dass es sich im Beschwerdefall bei der *"Pflege geselliger Zusammenkünfte von Reitern und Pferdefreunden"* nur um einen untergeordneten Nebenzweck handelt, weil dieser völlig gleichrangig mit den übrigen drei Vereinszwecken genannt wird. Bereits deshalb sind für den Zeitraum der Gültigkeit der insofern mangelhaften Satzung gemäß § 41 Abs. 1 BAO iVm § 39 Z 1 leg. cit. die Gemeinnützigkeitskriterien der BAO nicht erfüllt.

Die von Februar 2006 bis zum 27. Oktober 2010 in Geltung stehenden Vereinsstatuten entsprechen überdies deshalb nicht den Kriterien der §§ 34 ff BAO, weil der Ausschluss



eines Gewinnstrebens nicht expressis verbis in ihnen verankert ist (siehe dazu zB VwGH 27.1.1998, 97/14/0022, UFS 26.5.2009, RV/1236-W/06; UFS 11.7.2005, RV/1806-W/04). Insofern liegt ein Verstoß gegen § 39 Z 2 Satz 1 BAO iVm § 41 Abs. 1 BAO vor.

Des Weiteren müssen die Zwecke und die Art ihrer Verwirklichung, das heißt die ideellen und materiellen Mittel, in der Rechtsgrundlage der Körperschaft so genau bezeichnet werden, dass allein aufgrund einer Einsichtnahme in diese Rechtsgrundlage geklärt werden kann, ob die Voraussetzungen für abgabenrechtliche Begünstigungen gegeben sind (siehe dazu zB Baldauf in Baldauf/Renner/Wakounig, Die Besteuerung der Vereine<sup>10</sup>, S. 168, sowie die dort angeführten Judikate). Diese Voraussetzungen werden nach Auffassung des BFG von den Statuten des Bw. vom Februar 2006 deshalb nicht erfüllt, weil aus ihnen nicht einmal ansatzweise entnommen werden kann, dass die Bw. eine Pferdepension führt. Die sich dadurch ergebende Verletzung des Grundsatzes der formellen Satzungsmaßigkeit ist aber umso bedeutsamer, als der überwiegende Teil der Vereinseinnahmen gerade aus der Führung einer Pferdepension resultiert.

Sowohl die Statuten von Februar 2006 als auch jene vom 28. Oktober 2010 sind zudem insofern mangelhaft, als ihre (wortgleiche) Auflösungsbestimmung nur für den Fall einer freiwilligen Vereinsauflösung, nicht aber im Falle einer behördlichen Auflösung sowie bei Wegfall der bisherigen (begünstigten) Zwecke eine Verwendung des Vereinsvermögens für begünstigte Zwecke explizit festlegen (siehe dazu VwGH 29.7.2010, 2007/15/0137). Damit wird den in § 39 Z 5 BAO normierten Erfordernissen, die eine zukünftige Sicherstellung des sich auf Grund und mit Hilfe von Steuerbegünstigungen gebildeten Vereinsvermögens für begünstigten Zwecke gewährleisten sollen, nicht vollständig entsprochen.

Gesamthaft wird festgestellt, dass bereits die nur für den Fall einer freiwilligen Vereinsauflösung vorgesehene Zweckwidmung des Vermögens in den Statuten vom Februar 2006 und vom 28. Oktober 2010 ebenso wie die sonstigen obig dargelegten Satzungsmängel zur Folge haben, dass die Steuerbefreiung des § 6 Abs. 1 Z 14 UStG 1994 vom Bw. für den gesamten Streitzeitraum nicht in Anspruch genommen werden kann. Eine Auseinandersetzung mit der Frage, ob die tatsächliche Geschäftsführung des Bw. die Satzungszwecke mit den statutenmäßig vorgesehenen und dazu objektiv geeigneten Mitteln verwirklicht bzw. ob hinsichtlich der Pferdepension ein begünstigungsschädlicher Wirtschaftsbetrieb iSd § 45 Abs. 3 BAO oder ein Gewerbebetrieb iSd § 45 BAO vorliegt, kann deshalb unterbleiben.

Aber selbst wenn die Statuten des Bw. vom Februar 2006 und vom 28. Oktober 2010 die Gemeinnützigkeitskriterien der §§ 34 ff BAO erfüllt hätten, hätte dies nach Rechtsauffassung des BFG dennoch nicht dazu geführt, dass für den gesamten Streitzeitraum hinsichtlich der Einnahmen aus der Pferdepension die Begünstigungsbestimmung des § 6 Abs. 1 Z 14 UStG 1994 zur Anwendung gekommen wäre. Denn der Umstand der tatsächlichen Führung einer Pferdepension ohne expliziter Nennung dieses Mittels in der Satzung vom Februar 2006 stellt eine

Verletzung des Grundsatzes der materiellen Satzungsmäßigkeit und damit einen begünstigungsschädlichen Verstoß gegen § 42 BAO für den Zeitraum der Gültigkeit dieser Satzung (Februar 2006 bis Oktober 2010) dar.

Aber auch wenn sowohl die Statuten als auch die tatsächliche Geschäftsführung für den gesamten Streitzeitraum den Gemeinnützigkeitskriterien der §§ 34 ff BAO entsprochen hätten, hätte der Bw. die Steuerbefreiung des § 6 Abs. 1 Z 14 UStG 1994 nur dann in Anspruch nehmen können, wenn die Führung der Pferdepension (Einstellung und Pflege der Tiere gegen Entgelt) weder als begünstigungsschädlicher Wirtschaftsbetrieb iSd § 45 Abs. 3 BAO noch als Gewerbebetrieb iSd § 45 BAO einzustufen wäre.

Bezüglich der Pferdepension (Einstellung und Pflege der Tiere gegen Entgelt) hat der Bw. glaubhaft dargelegt, dass ausschließlich Pferde von Mitgliedern eingestellt und betreut wurden. Bereits deshalb und auch weil lediglich kostendeckend kalkuliert worden sei, liegt hinsichtlich der Pferdepension nach Rechtsauffassung des Bw. kein Gewerbebetrieb vor.

Ein Gewerbebetrieb gemäß § 28 BAO unterscheidet sich von einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gemäß § 31 BAO insofern, als bei ersterem eine Gewinnabsicht und eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr vorliegen muss. Ein Anbieten von Leistungen lediglich gegenüber dem Kreis der Mitglieder stellt allerdings jedenfalls dann eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr dar, wenn der Allgemeinheit die Beitrittsmöglichkeit zum Verein ohne nennenswerte Beschränkungen offensteht (siehe dazu zB Renner in Baldauf/Renner/Wakounig, Die Besteuerung der Vereine<sup>10</sup>, S. 250). Da nach der wortgleichen Bestimmung des § III Z 1 der Statuten vom Februar 2006 und der Statuten vom 28. Oktober 2010 grundsätzlich jede physische und juristische Person beim Bw. Mitglied werden kann, steht der Umstand, dass nur Vereinsmitglieder ihre Pferde gegen Entgelt einstellen und verpflegen lassen können, der Annahme eines Gewerbebetriebes somit nicht entgegen.

Das BFG teilt jedoch nicht die Auffassung des Finanzamtes, dass die Wortfolge in § VII Abs. 2 lit. c der Satzung vom 28. Oktober 2010 *"Reiterlöse aus Pferdepension zur Erhaltung der Vereinsanlage"* dafür spricht, dass es sich bei der Pferdepension um einen Gewinnbetrieb handelt. Abgesehen davon, dass die vorgelegten Kalkulationen eher für eine Kostendeckung als für einen Überschuss bei der Führung der Pferdepension sprechen, ist vom Vorliegen eines Gewinnbetriebes dann nicht auszugehen, wenn bei einer Tätigkeit Überschüsse nur eingeplant werden, um damit anfallende Reparatur- und Wartungsaufwendungen tätigen zu können (siehe dazu zB Renner in Baldauf/Renner/Wakounig, Die Besteuerung der Vereine,<sup>10</sup> S. 209).

Die Anführung der "Pferdepension" als materielles und nicht als ideelles Mittel zur Erreichung der Vereinsziele in der Satzung des Bw. vom 28. Oktober 2010 sowie der Passus *"zur Erhaltung der Vereinsanlage"* lassen aus der Sicht des BFG allerdings den Schluss zu, dass es sich dabei um keinen Zweckverwirklichungsbetrieb, sondern primär um einen Mittelbeschaffungsbetrieb handelt, also um einen solchen, der in erster Linie dazu dient, die finanzielle Basis für die eigentliche Zweckerfüllung zu schaffen oder

zu verbessern. Zudem werden in Vorarlberg - wie eine Abfrage im Internet unter den Stichwörtern "Einstellplatz Pferd Vorarlberg" zeigt - auch von Landwirten und sonstigen Gewerbetreibenden Pferdepensionsplätze angeboten, sodass die vom Bw. geführte Pferdepension in konkreten, lokalen Wettbewerb zu diesen Betrieben steht. In freier Beweiswürdigung kommt daher das BFG zum Ergebnis, dass hinsichtlich der vom Bf. betriebenen Pferdepension ein begünstigungsschädlicher Wirtschaftsbetrieb iSd § 45 Abs. 3 BAO vorliegt (siehe dazu auch Renner in Baldauf/Renner/Wakounig, Die Besteuerung der Vereine,<sup>10</sup> S. 330, unter Verweis auf die VereinsR; **dies würde unter vergleichbaren Bedingungen auch für vom Bw. betriebenen Reitunterricht gelten**).

Wie bereits in der Berufungsvorentscheidung zutreffend ausgeführt wurde, könnte auch dem Antrag auf vollständiges Absehen von der Umsatzsteuerpflicht für den begünstigungsschädlichen Wirtschaftsbetrieb iSd § 45 Abs. 3 BAO nur dann Folge gegeben werden, wenn dieser Betrieb nur von untergeordneter Bedeutung wäre, der Bw. ohne diesen Betrieb die begünstigten Ziele nicht erreichen könnte und eine Wettbewerbsbeeinträchtigung nicht gegeben wäre. Diese Voraussetzungen liegen im Beschwerdefall deshalb nicht vor, weil, wie obig dargelegt wurde, die vom Bw. betriebene Pferdepension für diesen keine untergeordneter Bedeutung hat, und sie zudem in Konkurrenz zu gewerblichen Pferdepensionen steht.

Dem Beschwerdevorbringen, die Führung der Pferdepension sei als Liebhabereibetätigung zu werten, ist Folgendes entgegenzuhalten:

Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuergesetzes ist nach § 2 Abs. 1 UStG 1994, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig ist. Nach § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 gilt eine Tätigkeit, die auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten lässt (Liebhaberei) nicht als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit. Umsätze aus einer solchen Tätigkeit unterliegen daher einerseits nicht der Umsatzsteuer, andererseits können die mit einer derartigen Tätigkeit zusammenhängenden Vorsteuern nicht abgezogen werden.

Die Frage der Liebhaberei ist nach der Liebhabereiverordnung (LVO, BGBl. II Nr. 33/1993 idF BGBl. II Nr. 358/1997 und BGBl. II Nr. 15/1999) zu beurteilen.

Einkünfte liegen gemäß § 1 Abs. 1 LVO bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis) vor, die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen, und die nicht unter § 1 Abs. 2 LVO fällt. Voraussetzung ist, dass die Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3) nachvollziehbar ist.

Hingegen ist Liebhaberei gemäß § 1 Abs. 2 Z 1 LVO bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern entstehen, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der

Lebensführung eignen (z.B. Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen, Luxuswirtschaftsgüter) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen.

Gemäß § 6 LVO kann Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn nur bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO, nicht hingegen bei anderen Betätigungen vorliegen.

Ob eine Tätigkeit als typisch erwerbswirtschaftlich einzustufen ist oder typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entspricht, ist im Einzelfall anhand ihrer Art, ihres Umfangs und ihrer Intensität zu beurteilen (siehe hierzu z.B. Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei", Rz 158).

Wie obig dargelegt, betrugen die Nettoeinnahmen aus der Pensionspferdehaltung 2008 54.321,28 €, 2009 72.400,00 €, 2010 86.563,64 €, 2011 101.661,82 € und für den Zeitraum 01-06/2012 50.830,91 €. Im Streitzeitraum gab es ca. 20 bis 25 Einsteller.

Angesichts des Umfangs der Tätigkeit und der Höhe der Erlöse ist die Pensionspferdehaltung des Bw. aus der Sicht des BFG seiner Art nach als typisch erwerbswirtschaftlich einzustufen. Auch hat sich der Bw. lediglich mit dem Vorbringen begnügt, die betreffende Tätigkeit sei eine Liebhabereibetätigung, ohne näher zu konkretisieren, weshalb es sich dabei trotz des Umfangs der Tätigkeit und der dabei erzielten Erlöse um eine bei abstrakter Betrachtung typischerweise der Lebensführung zuzurechnende Betätigung handeln sollte.

Soweit der Bw. die Schätzungsbefugnis der Finanzbehörde in Streit stellt, ist - wie bereits in der Berufungsvorentscheidung zutreffend ausgeführt wurde - auf § 21 VerG iVm § 124 BAO zu verweisen, wonach ein Verein zwingend eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung samt Vermögensübersicht innerhalb von fünf Monaten zum Ende eines jeden Rechnungsjahres zu erstellen hat. Bei Führung steuerpflichtiger Vereinstätigkeiten ist zudem die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung insofern zu adaptieren, als für jeden Betrieb gesondert eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung anzufertigen ist (siehe dazu zB Schuchter in Baldauf/Renner/Wakounig, Die Besteuerung der Vereine,<sup>10</sup> S. 458ff; Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 124 Tz 1ff). Zu verweisen ist auch auf die Aufzeichnungspflichten nach § 18 UStG 1994, den durch eine bloße Belegsammlung nicht entsprochen wird (siehe dazu Ruppe/Achatz, UStG<sup>4</sup>, § 18 Tz 13ff).

Die Nichterstellung solcher (gesonderter) Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen sowie die nicht erfolgte Errechnung der Umsatzsteuerbemessungsgrundlagen über mehrere Jahre trotz behördlicher Urgenz stellt einen derart gravierenden Verstoß gegen die Ordnungsgemäßigkeit der Buchführung dar, dass daraus eine Schätzungsberechtigung der Abgabenbehörde gemäß § 184 Abs. 3 erster Halbsatz BAO resultiert (siehe dazu zB Ellinger/Sutter/Urtz, BAO<sup>3</sup>, § 184 E 75, E 86).

Den Beschwerden gegen die Umsatzsteuerbescheide 2008 bis 2011 sowie gegen den Bescheid betreffend Festsetzung von Umsatzsteuer für den Zeitraum 01-06/2012 kommt daher keine Berechtigung zu.

Zur der von der Abgabenbehörde gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorgenommenen Vorläufigkeit der Festsetzung der Umsatzsteuer für die Jahre 2009, 2010 und 2011 ist festzuhalten, dass seitens des BFG kein Grund hierfür erkennbar ist, zumal nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht bzw. deren Umfang sich nicht als ungewiss darstellt, sondern vielmehr mit Gewissheit feststeht. Die Festsetzung der Umsatzsteuer für die Jahre 2009, 2010 und 2011 erfolgt daher im Rahmen dieses Erkenntnisses gemäß § 200 Abs. 2 iVm § 279 Abs. 1 BAO - ohne betragsmäßige Änderung der angefochtenen Bescheide - endgültig.

## 2. Rechtmäßigkeit der Säumniszuschläge

Die rechtliche Vertretung des Bw. bringt vor, die unstrittig vorliegende Säumnis bezüglich der beschwerdegegenständlichen Umsatzsteuern sei dem Bw. nicht vorwerfbar, weil er berechtigterweise, wie viele andere gemeinnützige Vereine auch, von einer Umsatzsteuerbefreiung ausgegangen sei.

Diesem Vorbringen ist konkludent ein Antrag nach § 217 Abs. 7 BAO zu entnehmen, wonach Säumniszuschläge insoweit herabzusetzen bzw. nicht festzusetzen sind, als den Abgabepflichtigen an der Säumnis kein grobes Verschulden trifft. Über diesen Antrag ist, da er zulässigerweise auch anlässlich der Beschwerde gegen einen Säumniszuschlagsbescheid gestellt werden kann und Beschwerdeerledigungen auf die im Entscheidungszeitpunkt gegebene Sach- und Rechtslage Bedacht zu nehmen haben, im Rahmen dieses Erkenntnisses abzusprechen (siehe dazu zB Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 217 Tz 65; UFS 16.1.2008, RV/0287-L/07; UFS 29.9.2009, RV/0498-L/09).

Im Anlassfall sind folgende Normen maßgeblich:

Gemäß § 217 Abs. 1 BAO sind für Abgaben, ausgenommen Nebengebühren (§ 3 Abs. 2 lit. d), die nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet werden, Säumniszuschläge zu entrichten. Gemäß Abs. 2 der zitierten Norm beträgt der erste Säumniszuschlag 2% des nicht zeitgerecht entrichteten Abgabenbetrages.

Gemäß § 217 Abs. 7 BAO sind Säumniszuschläge auf Antrag des Abgabepflichtigen insoweit herabzusetzen bzw. nicht festzusetzen, als ihn an der Säumnis kein grobes Verschulden trifft, insbesondere insoweit bei nach Abgabenvorschriften selbst zu berechnenden Abgaben kein grobes Verschulden an der Unrichtigkeit der Selbstberechnung vorliegt.

Grobes Verschulden fehlt, wenn überhaupt kein Verschulden an der Säumnis vorliegt oder das Verschulden nur als leichte Fahrlässigkeit zu qualifizieren ist. Von leichter Fahrlässigkeit im Sinne eines minderen Grades des Versehens ist auszugehen, wenn ein Fehler begangen wurde, der gelegentlich auch einem sorgfältigen Menschen unterlaufen kann. Grobes Verschulden liegt außer bei vorsätzlichem Handeln auch bei grober Fahrlässigkeit vor. Grobe Fahrlässigkeit wird rechtstechnisch mit auffällender Sorglosigkeit gleichgesetzt. Auffallend sorglos handelt, wer die im Verkehr mit Behörden und für die Einhaltung von Terminen und Fristen erforderliche und nach den persönlichen Fähigkeiten

zumutbare Sorgfalt außer Acht lässt (VwGH 15.5.1997, 96/15/0101). Auffallend sorgloses Handeln ist mithin anzunehmen, wenn eine auffallende und ungewöhnliche Vernachlässigung einer Sorgfaltspflicht vorliegt, die den Eintritt des Schadens als wahrscheinlich und nicht bloß als entfernt möglich voraussehbar erscheinen lässt. War die Versäumung voraussehbar und hätte sie durch ein dem Antragswerber mögliches und zumutbares Verhalten abgewendet werden können, steht dies einer Antragsstattgabe nach § 217 Abs. 7 BAO daher entgegen (vgl. etwa VwGH 6.10.1994, 93/16/0075; OGH 29.8.1990, 9 Ob A 199/90). Bei Versäumung von Zahlungsfristen verneinen Judikatur und Lehre (vgl. Ritz, SWK 2001, S 337 ff) das Vorliegen eines groben Verschuldens beispielsweise, wenn Handlungen bzw. Unterlassungen vertretbare Rechtsansichten zu Grunde liegen. Ob eine Rechtsansicht vertretbar ist, ist anhand des Gesetzes und vor allem auch der dazu entwickelten Rechtsprechung (VwGH, VfGH oder EUGH) zu entscheiden.

Unter welchen Voraussetzungen die Gemeinnützigkeitskriterien der §§ 34 ff BAO erfüllt sind, wird - wie obig unter Pkt. 1 dargelegt wurde - durch zahlreiche höchstgerichtliche Urteile näher erläutert. Für das BFG ist nicht erkennbar, dass im Beschwerdefall eine Rechtsfrage vorliegt, für die keine Rechtsprechung vorliegt oder die in der Rechtsprechung uneinheitlich gelöst wird. Dem die gegenständlichen Säumniszuschläge auslösenden, vom Bw. zu verantwortende Zahlungsverzug liegt infolgedessen eine nicht vertretbare Rechtsansicht zugrunde. In einem solchen Fall handelt ein Steuerpflichtiger auffallend sorglos, wenn er sich nicht unter Offenlegung des gesamten Sachverhalts über die Rechtslage zeitgerecht bei der Abgabenbehörde Gewissheit verschafft.

Der Beschwerde kommt daher auch in diesem Punkt keine Berechtigung zu.

### **III. Zulässigkeit einer (ordentlichen) Revision:**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG 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.

Bei der Beurteilung der Rechtmäßigkeit der festgesetzten Umsatzsteuern folgt das BFG der zitierten höchstgerichtlichen Judikatur.

Die Beurteilung des Vorliegens bzw. Fehlens groben Verschuldens im Sinne des § 217 Abs. 7 BAO hat stets nach den Umständen des Einzelfalles zu erfolgen.

Somit wurden im Beschwerdefall Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung nicht berührt, weshalb eine (ordentliche) Revision nicht zulässig ist.

Gesamthaft war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 29. September 2017