



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 28. Februar 2005 gegen die Wiederaufnahmebescheide des Finanzamtes vom 22. Dezember 2004 betreffend Umsatzsteuer 1993 und Feststellung von Einkünften für das Jahr 1993 entschieden:

1. Die Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid betreffend Umsatzsteuer 1993 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

2. Die Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 1993 wird gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Am 31. Jänner 1995 reichte der damalige steuerliche Vertreter für die S R+H GesbR (Bw.) die Steuererklärungen betreffend Umsatz- und Gewerbesteuer 1993 sowie die Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften (Gemeinschaften) 1993 beim Finanzamt (FA) ein. Als Ort der Leitung des Unternehmens wurde A/R 8 angegeben.

Mit Erstbescheiden vom 30. Mai 1995 wurde eine Umsatzsteuergutschrift iHv. 113.303,00 S festgesetzt, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit -71.154,00 S festgestellt und auf die Gesellschafter Ing. S G und dessen Gattin S Sa im Verhältnis 50:50 aufgeteilt. Die Bescheide wurden dem damals auch zustellungsbevollmächtigten steuerlichen Vertreter zugestellt.

Laut Nichtuntersagungsbescheid der Sicherheitsdirektion des Bundeslandes X vom 17. Februar 1987 bzw. laut Vereinssatzungen fungierte der Gesellschafter Ing. S G gleichzeitig als Obmann des Vereines "Reitclub-HI", dessen Sitz ebenfalls mit A,R 8 angegeben ist.

Im Rahmen einer abgabenbehördlichen Prüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO (ursprünglicher Prüfungsbeginn in den Räumlichkeiten des steuerlichen Vertreters: 17. November 2003; in der Folge Anforderung der Prüfungsabteilung Strafsachen und Durchführung einer Hausdurchsuchung am 13. Mai 2004) in Verbindung mit § 99 Abs. 2 Finanzstrafgesetz stellte der Prüfer (in der Textziffer 36 der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 13. Dezember 2004 bzw. des Schlussbesprechungsprogrammes) unter anderem Folgendes fest:

"Entnahme von Pferden aus dem Betriebsvermögen (W-W, Sg Pe, R-R)"

Bei den Pferden W-W, SP sowie R-R handelt es sich weder um Verkaufs- noch um Schulpferde.

Pferdehalter sind laut den vorliegenden Impfpässen Herr Ing G S von den Pferden W- und SP, Frau Sn S (verehelichte B) und Herr Ing. G S des Pferdes R.

Die Pferde wurden bzw. werden bei Pferdeturnieren nachweislich eingesetzt. Beispielsweise geht aus den Unterlagen hervor, dass Herr Ing. S, Frau Sn B, als auch Frau N M bei verschiedenen Turnieren mit diesen Pferden geritten sind.

SP und R-R wurde von Frau Sn B als auch von Herrn Ing. G S bei Turnieren eingesetzt.

Angemerkt wird weiters, dass von Herrn Ing. G S am 18.12.2004 niederschriftlich bekannt gegeben wurde, dass das Pferd SP ausschließlich als Turnierpferd eingesetzt wurde.

Das Pferd R wurde für Sportzwecke angeschafft und nachweislich von Frau Sn B bei Turnieren geritten.

Festzuhalten ist weiters, dass die drei Pferde im Prüfungszeitraum laut den vorliegenden Unterlagen auch nie als so genannte Verkaufspferde" angepriesen wurden. Weiters geht auch aus den vorliegenden Unterlagen (Vordruck "Auflistung über den Einsatz von Schulpferden) hervor, dass die genannten Pferde auch nicht als Schulpferde eingesetzt wurden. Laut den vorliegenden Informationen widerspräche es auch den branchenüblichen Gepflogenheiten trainierte bzw. eingesetzte Sportpferde für Freizeit- bzw. Schulzwecke zu verwenden (Verletzungsgefahr, etc).

Demnach können auch keine Betriebsausgaben iZ mit der Haltung der genannten Tiere berücksichtigt werden.

Darstellung:

	1994	1995	1996	1997	1998	1999
	(ATS)	(ATS)	(ATS)	(ATS)	(ATS)	(ATS)
Kürzung AfA	44.547,00	44.547,00	44.547,00	44.547,00	22.273,00	0,00

W-W						
Kürzung AfA R-R	4.789,00	9.577,00	9.577,00	9.577,00	9.577,00	4.789,00
Kürzung IFB W-W	66.820,00					
Kürzung IFB R-IR	7.183,00					
Entnahme SP per 1.1.1994	0,00					
Entnahme W- W per 1.1.1994	200.460,00					
Entnahme R- R per 04.10.1994	47.886,00					
Erhöhung der Umsatzsteuer	24.834,60					

Das FA nahm mit Bescheiden vom 22. Dezember 2004 den Feststellungen und der Rechtsansicht des Prüfers folgend, das Verfahren hinsichtlich Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO und Umsatzsteuer 1993 wieder auf und erließ neue Sachbescheide betreffend Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 1993 und Umsatzsteuer 1993

Diese Bescheide wurden in einem Sammelbescheid zusammengefasst, wobei die Entscheidung über die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO (Punkt 1.) und hinsichtlich der Umsatzsteuer 1993 (Punkt 3.) und die Sachentscheidung betreffend Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 1993 (Punkt 2.) und Umsatzsteuer 1993 (Punkt 4.) unter der gemeinsamen Bezeichnung mit dem vorangestellten Ausdruck "Bescheid" zusammengefasst wurden.

Der in diesem Sammelbescheid unter Punkt 1. angeführte Wiederaufnahmebescheid betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO enthält keinen Hinweis auf die Bestimmung des § 101 Abs. 3 BAO (Zustellfiktion).

Als Begründung der Wiederaufnahmebescheide wurde der Gesetzestext des § 303 Abs. 4 BAO angeführt. Als zusätzliche Begründung führte das FA - unter Hinweis auf die oben angeführten Wiederaufnahme- und Sachbescheide vom 22. Dezember 2004 - Folgendes aus:

"Die Einfuhrumsatzsteuer sowie der Investitionsfreibetrag und die AfA des Jahres 1993 für das Pferd 'W-W' konnten nicht berücksichtigt werden, da dieses Pferd nicht dem Betriebsvermögen der gegenständlichen Gesellschaft zuzurechnen ist. Vollständigkeitshalber wird auch auf Pkt. 36 der Niederschrift vom 13.12.2004 hingewiesen.

Die betreffenden Abgaben liegen außerhalb der generellen fünfjährigen Verjährungsfrist gemäß § 207(2) BAO.

Für hinterzogene Abgaben beträgt die Verjährungsfrist zehn Jahre (§ 207(2) BAO). Es ist daher zu untersuchen, ob hinsichtlich der nach der normalen Frist von fünf Jahren verjährten Abgaben Hinterziehungen vorliegen. Die Abgabenhinterziehung setzt vorsätzliches Handeln oder Unterlassen voraus, wobei jedoch schon bedingter Vorsatz genügt. Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH entbehrt, wenn der Abgabepflichtige in den Steuererklärungen unter der Versicherung, seine Angaben nach bestem Wissen und Gewissen gemacht zu haben, angeführt hat, die sich später als unrichtig herausgestellt haben, die Feststellung der Behörde, der Abgabepflichtige habe die Steuerverkürzung vorsätzlich zu seinem Vorteil begangen, nicht der Schlüssigkeit (VwGH 21.1.1955, ZI 840/53).

Daher kommt für alle Abgaben die im § 207(2) BAO vorgesehene Zehnjahresfrist infolge des Vorliegens vom Vorsatz zur Anwendung, weshalb eine Verjährung dieser Abgaben bisher nicht eingetreten ist."

Dem beim FA eingereichten "Bestandsverzeichnis der betrieblichen Anlagegüter; Anlagenentwicklung für die Zeit vom 1.1. bis 31.12.1993" ist zu entnehmen, dass das "Pferd W" am 18. Oktober 1993 zum Preis von 222.734,00 ATS angeschafft wurde. Der Investitionsfreibetrag iHv. 66.820,00 ATS, sowie die AfA iHv. 22.274,00 ATS wurden geltend gemacht. Der Buchwert dieses Pferdes betrug zum 31.12.1993 somit 200.460,00 ATS.

Weiters hat die Bw. für das genannte Pferd Einfuhrumsatzsteuer in Höhe von 22.273,40 ATS geltend gemacht. Dieser Betrag (1.618,71 €; umgerechnet 22.273,40 ATS) ist im Umsatzsteuerbescheid 1993 als Nachforderung ausgewiesen.

Nach verlängerter Rechtsmittelfrist stellte der steuerliche Vertreter mit Eingabe vom 21. Februar 2005 einen "Antrag auf Aufhebung gemäß § 299 Abs. 1 lit a BAO" und begehrte, die Bescheide vom 22. Dezember 2004 betreffend "*Festsetzung der Einkünfte gemäß § 188 BAO, sowie betreffend Umsatzsteuer für das Kalenderjahr 1993*" samt entsprechender Wiederaufnahmebescheide ersatzlos aufzuheben. In eventu sollte dieser Antrag als "Berufung gegen die angeführten Wiederaufnahmebescheide" gelten. Begründend wurde hierzu ausgeführt:

"Im Rahmen der stattgefundenen Betriebsprüfung für die Jahre 1994 bis 2002 vertritt die Finanzverwaltung den Standpunkt, dass das im Kalenderjahr 1993 erworbene Pferd, nicht als

für das Unternehmen angeschafft gelte und daher die Vorsteuer sowie der geltend gemachte Investitionsfreibetrag nicht zu berücksichtigen sei. In der Bescheidebegründung wird dazu weiter ausgeführt, dass es sich bei diesen Abgaben um hinterzogene Abgaben handeln würde und daher die zehnjährige Verjährungsfrist zur Anwendung käme. Dazu erlaube ich mir Folgendes zu bemerken:

Meine Mandantin betreibt gewerbsmäßig seit mehr als 20 Jahren einen Reitstallbetrieb wobei sowohl Pferdeeinstellungen als auch Reitunterricht durchgeführt wird. Im Rahmen dieser betrieblichen Tätigkeit werden auch am Platz meiner Mandantin Reitturniere abgehalten, an denen sich natürlich auch meine Mandantin als Reitstall- und Reitplatzbetreiber beteiligen musste, um in dieser Branche als renommierter Reitstall- bzw. Reitbetrieb zu gelten.

In diesem Zusammenhang hat meine Mandantin ein spezielles Reitpferd erworben, dass zwar nur im geringfügigen Ausmaß dem eigentlichen Reitschulbetrieb diene und in erster Linie dazu bestimmt war, als Renommierpferd und als „Aushängeschild“ für den Betrieb da zu sein. Natürlich wurde dieses Pferd nicht nur von Herrn Ing. G S und seiner Tochter beritten, sondern wurde auch zwecks Bewegung des Pferdes von anderen Personen, die im Betrieb meiner Mandantin tätig waren oder sind beritten, ist jedoch nicht von Reitschülern zum Unterricht verwendet worden. Diese Tatsache war jedoch von vornherein nicht absehbar, sondern es musste erst die Eignung des Pferdes für die Reitturniere getestet werden, sodass es ohne weiters im Kalenderjahr 1993 möglich gewesen wäre, dass dieses Pferd sowohl 1993 als auch in späteren Jahren auch im überwiegenden Ausmaß für Schulreitstunden dienen sollte.

Aufgrund der guten Qualität dieses Pferdes wurde dieses jedoch vom Reitschulunterricht dann fern gehalten.

Selbst wenn das Pferd nicht dem Reitschulunterricht gedient hat, so diene es zumindest als entsprechendes „Aushängeschild“ dem Betrieb des Reitstalles. Meine Mandantin bzw. Herr Ing. G S konnte daher beim Erwerb dieses Pferdes nicht feststellen, ob dieses Pferd tatsächlich als rein privates Pferd angeschafft worden wäre und nur der betrieblichen Sphäre vorsätzlich falsch zugeordnet worden wäre.

Wenn daher die Finanzverwaltung insbesondere mehr als 10 Jahre nachher die Ansicht vertritt, dass hier von vornherein der Erwerb eines privaten Pferdes gegeben war und daher von vornherein jede betriebliche Verwendung auszuschließen gewesen sei, dann kann dies nur aus heutiger Sicht so betrachtet werden. Jedenfalls war es im Kalenderjahr 1993 nicht klar, dass dieses Pferd ausschließlich der privaten Sphäre zuzurechnen wäre. Aufgrund dieses Sachverhaltes ist es daher nicht möglich, dass man im Kalenderjahr 1993 von einem Vorsatz zur Abgabenhinterziehung sprechen kann. Da somit ein Vorsatz nicht gegeben ist, ist daher inzwischen gem. § 207 Abs. 2 die Verjährungsfrist von Abgabenverkürzungen infolge Ablauf der 5 Jahresfrist eingetreten.

Wie im Kommentar von Ritz zur Bundesabgabenordnung zu § 207 Tz 4 ausgeführt wird, führt die Verjährung zur sachlichen Unzuständigkeit der Behörde, sodass die o.a. Bescheide wegen Unzuständigkeit gem. § 299 Abs. 1 lit. a BAO aufzuheben sind.

Die Finanzverwaltung bezieht sich in der Bescheidebegründung auf das VwGH Erkenntnis vom 21.1.1955, Zi. 840/53. Dieser dem Erkenntnis zugrunde liegender Sachverhalt ist keineswegs auf den gegenständlichen Sachverhalt anzuwenden, da im Falle des Erkenntnisses eindeutig feststand, dass unrichtige Angaben gemacht wurden. Im gegenständlichen Fall konnte meine Mandantin bzw. dessen Gesellschafter sehr wohl mit gutem Gewissen davon ausgehen, dass der Erwerb dieses Pferdes im Rahmen der betrieblichen Tätigkeit erfolgt und daher keine vorsätzliche Abgabenhinterziehung vorliegt.

Sollte die Finanzverwaltung der Meinung sein, dass hier eine Aufhebung gem. § 299 BAO nicht zur Anwendung käme, so gilt dieser Antrag als Berufung gegen die angeführten Wiederaufnahmebescheide innerhalb der bis 31.3.2005 infolge Fristverlängerung offenen Rechtsmittelfrist."

Das FA legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat (UFS) zur Entscheidung vor. Dem Vorlagebericht des FA ist zu entnehmen, dass ein Finanzstrafverfahren nicht eingeleitet wurde.

Mit Vorhalt vom 3. September 2009 ersuchte der UFS die Bw. um Vorlage von Beweismitteln und Beantwortung folgender Fragen:

"1) In Ihrer Eingabe vom 28. Februar 2005 haben sie hinsichtlich des im Jahr 1993 erworbenen Pferdes 'W-W' bekannt gegeben, dass dieses nicht von Reitschülern zum Unterricht verwendet worden sei.

Diese Tatsache sei jedoch nicht von vornherein absehbar gewesen, sondern hätte die Eignung des Pferdes für Reitturniere erst getestet werden müssen. Aus damaliger Sicht wäre es ohne weiteres möglich gewesen, dass dieses Pferd sowohl 1993 als auch in späteren Jahren auch im überwiegenden Ausmaß für Schulreitstunden dienen sollte. Auf Grund der guten Qualität dieses Pferdes sei es jedoch dann vom Reitschulunterricht fern gehalten worden.

Dem "Bestandsverzeichnis der betrieblichen Anlagegüter" ist zu entnehmen, dass das in Rede stehende Pferd am 18. Oktober 1993 um den Preis von 222.734,00 ATS angeschafft wurde. Der Kaufpreis für die übrigen Pferde bewegte sich hingegen zwischen 4.000,00 Schilling ("Big Mac") bzw. ca. 20.000,00 und 50.000,00 Schilling.

Aus der vom "Reiterhof Hl" aufgelegten Preisliste 2004 (offenbar erstellt am 5.3.2003) geht hervor, dass kein überhöhtes Preisniveau gegeben war (siehe Beilage). Potentielle Reitkunden konnten sich somit auch keine außergewöhnlich wertvollen Schulreitpferde erwarten.

Es wäre daher auch aus damaliger Sicht, im Jahr 1993, ungewöhnlich und wirtschaftlich nicht nachvollziehbar gewesen, das Pferd "W-W" für den Reitschulbetrieb einzusetzen. Allein der Kaufpreis von über 200.000,00 Schilling lässt eine von vornherein geplante ausschließlich private Verwendung als Turnierpferd schlüssiger erscheinen.

Nehmen Sie bitte dazu Stellung!

2) Legen Sie bitte folgende Unterlagen (in Kopie) betreffend das Pferd "W-W" vor:

- Kaufvertrag*
- Unterlagen über allfällige Nebenabreden und sonstige Unterlagen über den im Jahr 1993 erfolgten Kauf bzw. über vorangegangene Kaufverhandlungen*
- Pferdepass*
- Zuchtpapiere*

3) Erfolgte die Anmeldung als Turnierpferd? Wenn ja, zu welchem Zeitpunkt? Um Vorlage entsprechender Unterlagen (z. B Pass für registriertes Turnierpferd) wird ersucht.

4) Legen Sie bitte auch Passkopien sowie Kopien der Kaufverträge der im Jahr 1993 im Reitschulbetrieb verwendeten Pferde vor."

Die im Vorhalt angesprochene Preisliste des Reiterhofes wurde dem Vorhalt in Kopie beigegeben.

Mit Schreiben vom 21. September 2009 beantwortete die Bw. (vertreten durch den Gesellschafter Ing. S) den Vorhalt wie folgt:

„Das Pferd „W-W - nachfolgend kurz „Pferd“ genannt, wurde von uns am 02. Oktober 1993 auf der Pferdeauktion in Ve — Od (BRD) als Hengst mit bestem Abstammungspapier nach einem Ausrufungspreis von 10.000,00 DM um netto 24.000,00 DM ersteigert.

Dies mit dem Hintergrund, dass wir mittels dieses Pferdes zu Nachzuchtungen von qualitativ hoch stehenden Reitschulpferden gelangen könnten, da wir zum damaligen Zeitpunkt die höchsten Reitschul-Unterrichtspreise der umliegenden Reitschulbetriebe hatten, und diese halten wollten. Da jedoch das Pferd an Stuten keinerlei Interesse zeigte und zu keinerlei Besamungen dieser willig war, standen wir vor der Situation, das Pferd in unserem Reitbetrieb mit Rücksicht auf seine gute Veranlagung bis zum Beginn der höheren Reitausbildung bis 1997 sinnvoll einzusetzen. Daher wurde es zum Schritt-Reiten bei Anfängerstunden verwendet, da dabei keine Beeinträchtigung der guten Grundgangarten stattfinden kann.

Dieser sporadische Einsatz des Pferdes führte auch dazu, dass durch Mundpropaganda der Hengst bald in aller Munde war, und sich der Umsatz der Reitstunden von 851.000,00 ATS im Jahr 1993 auf 907.000,00 ATS bis Ende 1995 erhöhte.

Weiters war dieses Pferd ein sehr großer Motivationsfaktor für unsere fortgeschrittenen Reitschüler, sich eigene Pferde anzuschaffen um diese bei uns einzustellen.(Anstieg der Einstellgebühren von 1993 von 312.000,00 ATS bis Ende 1996 auf 900.000,00 ATS.

Nach Kastration des Pferdes und Beginn der intensiven Dressurausbildung ab 1997 bis 2001 entwickelte sich dieses zu einen sehr guten Dressurpferd und errang zahlreiche Siege und Platzierungen. (siehe beiliegende Ergebnisliste), wobei Reitschulreiterin Frl. M N im Jahr 2002 aufgrund ihres großen Talentes im Jahr 2002 einige Dressurturniere mit diesem Pferd starten durfte und 2002 damit OL der Jugend wurde.

Zusammenfassend hat dieses Pferd sowohl zum guten Ruf unseres Unternehmens als renommierter Reitstall als auch zum Lukrieren neuer Reitkunden extrem viel beigetragen und es hat sich der zwar hohe Anschaffungspreis vielfach eingespielt und unserem Unternehmen umsatzmäßig extrem genützt."

Folgende Unterlagen wurden beigegeben: Pferdepass, Abstammungsnachweis-Zuchtbescheinigung, Rechnung des Vereins zur Absatzförderung des Oldenburger Pferdes über den Kauf des Pferdes (adressiert an "Reiterhof HI GbR"), Reitschüleranmeldung und Ergebnislisten 2001 bis 2004.

Weiters erfolgte der Hinweis: "PS: Für Rückfragen sehe ich unter u.a. Daten gerne zur Verfügung; Steuerbüro GI nicht mehr zuständig!"

Dazu wurde in der Fußzeile der Vorhaltsbeantwortung die Adresse "xxxxYR 8 samt Telefon- und Telefaxnummern etc. angegeben.

Dem Pferdepass und dem Abstammungsnachweis sind unter anderem folgende Daten zu entnehmen:

Besitzer: S G, Adr.

Geburtsdatum des Pferdes: 28.2.1990

Geschlecht: Hengst

Warmblut, Hannoveraner, Rappe

Mit Auskunftersuchen gemäß § 143 BAO vom 14. September 2010 wurden an den Bundesfachverband für Reiten und Fahren und an die Zentrale Arbeitsgemeinschaft Österreichischer Pferdezüchter ergänzende Fragen zum Sachverhalt gerichtet (siehe unten).

Nach Einlangen beider Antwortschreiben wurde der GesbR (zu Händen der beiden Gesellschafter) mit Vorhalt vom 21. Oktober 2010 sowohl der Text des Auskunftersuchens gemäß § 143 BAO, sowie die beiden genannten Antwortschreiben zur Wahrung des Parteiengehörs zur Kenntnis und Stellungnahme mitgeteilt und um Beantwortung weiterer Fragen wie folgt ersucht:

"A) Zur Ergänzung des Sachverhalts wurden an den „Bundesfachverband für Reiten und Fahren in Österreich“ sowie an die „Zentrale Arbeitsgemeinschaft Österreichischer Pferdezüchter“ folgende Fragen gerichtet:

"1. Bitte geben Sie unter Berücksichtigung nachstehender Daten eine Stellungnahme ab, welchem Einsatzzweck (Zucht, Reitschulbetrieb, etc.) ein Pferd mit folgenden Qualitätsmerkmalen durch einen Reitstallbesitzer üblicherweise zugeführt wird (unter der Annahme, dass das Pferd mit einem Alter von drei Jahren erworben wurde):

Daten:

Beschreibung des Pferdes:	<i>Rasse:</i>	<i>Hannoveraner</i>
	<i>Geschlecht:</i>	<i>Hengst</i>
	<i>Geburtsjahr:</i>	<i>1990</i>
	<i>Kaufpreis(im Jahr 1993):</i>	<i>222.734,00 ATS (netto)</i>

2. Ist es Standard, dieses Pferd zum bloßen Schritt-Reiten für Anfängerstunden im "Massenbetrieb" zu verwenden (um eine gute Gangart des Pferdes nicht zu beeinträchtigen)?

3. Oder ist es Standard, ein derartiges Pferd für den Turnierbetrieb, für Pferderennen etc. aufzubauen und zum Einsatz zu bringen? Eventuell abgestimmt auf einzelne, erfahrene und talentierte Reiter?

4. Schließt die Verwendung im Turnierbetrieb einen Einsatz im Reitschulbetrieb aus ("Verschmutzungseffekt" im Sinne einer unsachgemäßen bzw. unzulässigen Verwendung)?"

Mit Schreiben vom 11. Oktober 2010 beantwortete der „Bundesfachverband für Reiten und Fahren in Österreich“ die Fragen wie folgt:

"Ad 1:

Entsprechend der Beschreibung des Pferdes und dem Kaufpreis von ATS 222.734,00 im Jahr 1993 ist grundsätzlich davon auszugehen, dass das Pferd für Sportzwecke gekauft wurde. Es ist nicht auszuschließen, dass ein Hengst bei sehr guter Eigenleistung auch im Deckeinsatz verwendet wird. Der Kaufpreis deutet darauf hin, dass das Pferd von guter Abstammung ist. Allerdings werden Warmblutpferde erst ab dem Alter von drei Jahren angeritten, zu diesem Zeitpunkt ist zwar die Hoffnung aber nicht die Sicherheit gegeben, dass das Pferd die

erwarteten Leistungen erbringen wird. Dies hängt nicht nur von der körperlichen Aufbaufähigkeit sondern auch mit der mentalen Stärke zusammen.

Ad 2:

Nachdem beim Umgang mit einem Hengst grundsätzlich größte Vorsicht geboten ist, ist der Einsatz für Anfänger im „Massenbetrieb kaum denkbar. Es gibt durchaus ruhige Hengste, allerdings sind dies andere Rassen.

Ad 3:

Hannoveraner werden gerne im Turniersport eingesetzt, besonders für die Sparten Dressur, Springen oder Vielseitigkeit. Im Regelfall erfolgt je nach Eignung des Pferdes die Spezialisierung auf eine Sparte.

Nicht Immer werden Pferde durch deren Eigentümer geritten. Nachdem es sich hier um einen Hengst handelt, sollten nur erfahrene Reiter das Pferd reiten. Mitunter werden auch Mitreiter eingesetzt, entweder aus Kostengründen und/oder weil sich der Zeitaufwand für den Eigentümer oder Besitzer dadurch verringert.

Ad 4:

Ein Pferd, das in einer höheren Klasse geritten wird, wird kaum im Schulbetrieb eingesetzt werden, da die für die gute Ausführung von Lektionen nötige Feinabstimmung Reiter/Pferd durch Reitanfänger beeinträchtigt wird. Allenfalls wird so ein Pferd gelegentlich für Prüfungen (Reiterpass, Reiternadel, Lizenz, etc) eingesetzt, allerdings sind dann die Prüfungskandidaten über den Anfängerstatus hinaus.

Schlussbemerkungen:

Je nach Sparte und Gesundheitszustand ist ein 20-jähriges Pferd für den Spitzensport in aller Regel nicht mehr verwendbar, da es infolge des hohen Alters nicht mehr die Leistungen bringen kann. Viele Pferde dieses Alters laborieren häufig an Lahmheiten. Ist es gesund, eignet es sich allenfalls bei Turnieren für Anfängerbewerbe oder als Lehrpferd für Turniereinsteiger.

Ein Einsatz im Reitunterricht sollte aufgrund des höheren Risikos (Hengst) nicht mit Anfängern sondern nur mit fortgeschrittenen Reitern erfolgen.

Die „Zentrale Arbeitsgemeinschaft Österreichischer Pferdezüchter“ beantwortete die Fragen mit Schreiben vom 20. September 2010 wie folgt:

"Zu 1.

Die Verwendung des angegebenen Pferdes ist sowohl in der Zucht als auch im Reitschulbetrieb und auch im Turniersport möglich. Eine Verwendung in der Zucht ist allerdings nur dann üblich, wenn der Hengst auch von einem anerkannten Zuchtverband als Deckhengst eingetragen ist (Eintragung ist im Pferdepass ersichtlich). Die Verwendung eines Hengstes im Reitschulbetrieb ist zwar möglich, aber aus Sicherheitsgründen sehr selten und nicht üblich.

Zu 2.

Die Verwendung eines Pferdes ausschließlich als Schrittpferd im Reitschulbetrieb für Anfänger ist sicherlich die Ausnahme, vor allem auch deshalb, weil es sich um einen Hengst handelt. Ein Hengst im Reitschulbetrieb (Massenbetrieb) für Anfänger ist als gefährlich einzustufen.

Zu 3.

Ausbildung und Einsatz als Turnierpferd ist sicherlich möglich und wird oft praktiziert (vor allem mit erfahrenen Reitern).

Zu 4.

Die Verwendung im Turnierbetrieb schließt einen Einsatz als Schulpferd grundsätzlich nicht aus. Natürlich sollte im Schulbetrieb das Pferd dann eher von erfahrenen Reitern geritten und zum Teil nachkorrigiert werden."

Zur Wahrung des Parteienghört wird Ihnen nun Gelegenheit zur Stellungnahme geboten.

B) Beantworten Sie bitte weiters folgende Fragen:

a) Mit der beim Unabhängigen Finanzsenat (UFS) am 21. September 2009 eingelangten Vorhaltsbeantwortung wurde unter anderem Folgendes bekannt gegeben:

„Nach Kastration des Pferdes und Beginn der intensiven Dressurausbildung ab 1997 bis 2001 entwickelte sich dieses zu einem sehr guten Dressurpferd und errang zahlreiche Siege und Platzierungen.“

Geben Sie bitte den Zeitpunkt der Kastration dieses Pferdes bekannt.

b) Mit oben angeführter Vorhaltsbeantwortung haben Sie diverse Beweismittel, unter anderem Kopien aus dem Pferdepass, vorgelegt. Hieraus ist keine Eintragung ersichtlich, dass der Hengst „W-“ von einem anerkannten Zuchtverband als Deckhengst registriert worden wäre. Legen Sie bitte entsprechend geeignete Beweismittel, insbesondere den Pferdepass, aus welchem diese Eintragung ersichtlich ist, vor.“

Mit Antwortschreiben vom 5. November 2010 wurde folgende Stellungnahme übermittelt:

„Zu Pkt. a.

Das Pferd „W-W“ wurde laut unserer Notiz im Oktober 1996 von Dr.vet.P H, Adresse, kastriert.

Da die Rechnung der Kastration bei uns nicht mehr vorliegt, haben wir versucht, diese von Dr.H in Abschrift zu erhalten. Dabei wurde uns jedoch mitgeteilt; dass die Ordination von Dr. H wegen Todes vor einigen Jahren geschlossen wurde und keine Unterlagen aus dem Jahr 1996 mehr vorhanden sind.

Zu Pkt. b.

Das Pferd „W-W“ wurde von uns als „nicht gekörter Hengst“ (=nicht eingetragener Deckhengst) gekauft, da dieser dann sonst für uns viel zu teurer gewesen wäre, da wir vorerst nur für unserem Reitbetrieb einige günstige, gute Nachwuchspferde züchten wollten

Später hätten wir dann bei sehr guten Turnierergebnissen dieses Pferdes um Eintragung als Deckhengst ansuchen können. Es gibt eine ganze Reihe von Hengsten, die erst durch erbrachte Leistungen später gekört uns als Zuchthengst eingetragen wurden.

Da das Pferd, wie in unserem Schreiben vom Sept. 2009 bereits erwähnt, zum Decken von Stuten nicht bereit war, wurde er im Oktober 1996 kastriert. Dies jedoch nur aus dem Grund, weil die Stuten bei Rossigkeit durch den Geruch des Hengstes extreme Stutenbissigkeit zeigten.

Damit hat sich auch die Körung zum Deckhengst erübrigt.

Aus diesem Grund gibt es keine Eintragung als Deckhengst, da auch bei geglückter Nachzucht diese ohne Papiere geblieben wären, was bei Reitbetriebspferden auch nicht erforderlich gewesen wäre.

Das obgenannte Pferd hat trotz seiner Zeugungsunwilligkeit sowohl zum guten Ruf unseres Unternehmens als renommierter Reitstall als auch zum Lukrieren neuer Reiterkunden extrem viel beigetragen und es hat der zwar hohe Anschaffungspreis unserem Unternehmen umsatzmäßig extrem genützt.“

Mit Bescheid vom 17. November 2010 wies das FA den Antrag vom 21. Februar 2005, die Bescheide vom 22. Dezember 2004 betreffend "Festsetzung der Einkünfte gemäß § 188 BAO, sowie betreffend Umsatzsteuer für das Kalenderjahr 1993" aufzuheben, mit folgender Begründung ab:

„Am 21.02.2005 hat Ihr damaliger Steuerberater obigen Antrag gestellt. In diesem Antrag wird ausgeführt, dass für die gegenständlichen Bescheide bereits Verjährung im Sinne des § 207 BAO eingetreten sei. Diese Verjährung führe zu einer sachlichen Unzuständigkeit der Behörde, weswegen sämtliche Bescheide gemäß § 299 Abs. 1 lit. a BAO aufzuheben seien.

Dabei wurde aber übersehen, dass eine Aufhebung im Sinne des § 299 Abs. 1 lit. a BAO wegen Unzuständigkeit der Behörde gemäß BGBl I 2002/97 nach dem 31.12.2002 im Gesetz nicht mehr vorgesehen ist. Ab 2003 ist eine Aufhebung im Sinne des § 299 BAO nur mehr zulässig, wenn sich der Spruch des Bescheides als nicht richtig erweist.

Der Inhalt eines Bescheides ist rechtswidrig, wenn der Spruch des Bescheides rechtswidrig ist. Weshalb die Rechtswidrigkeit vorliegt (etwa bei einer unrichtigen Auslegung einer Bestimmung, bei mangelnder Kenntnis des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes, bei Übersehen von Grundlagenbescheiden), ist für die Anwendbarkeit des § 299 Abs. 1 BAO nicht ausschlaggebend. Der Bescheidspruch ist nicht nur bei unzutreffender Auslegung von Rechtsvorschriften inhaltlich rechtswidrig, sondern auch, wenn entscheidungsrelevante Tatsachen oder Beweismittel nicht berücksichtigt wurden. Auch die Übernahme aktenwidriger Umstände macht einen Bescheid inhaltlich rechtswidrig.

Für die Aushebung ist gem. § 299 BAO grundsätzlich die Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt der Aufhebung maßgebend. Die Aufhebung setzt die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraus; die bloße Möglichkeit reicht nicht.

Da eine Gewissheit hinsichtlich der Rechtswidrigkeit nicht vorliegt, kann auch eine Aufhebung gemäß § 299 BAO (in der 2005 bis lfd. gültigen Fassung) nicht erfolgen.

Ihr Antrag war somit als unbegründet abzuweisen.

Zusatzinfo

Im letzten Absatz des gegenständlichen Antrags hat Ihr damaliger Steuerberater den Alternativantrag gestellt, diesen Antrag bei Nichtstattgabe betreffend Aufhebung als Berufung gegen die beiden Wiederaufnahmebescheide zu werten. Diesem Antrag ist das Finanzamt insofern nachgekommen, als es die Eingabe als Berufung gewertet und — wie Ihnen mittels Vordruck Verf 46a mitgeteilt — am 12.01.2009 dem Unabhängigen Finanzsenat (UFS) als II. Instanz zur Entscheidung vorgelegt hat.

Das inhaltliche Begehren Ihres Antrages ist somit weiterhin offen und wird durch den UFS entschieden werden."

Zur Vertretung der Bw. und Zustellung an diese hat das FA mitgeteilt (und ist auch dem Abgabensinformationssystem der Finanzverwaltung zu entnehmen), dass nunmehr (seit 11. November 2010) als Vertreterin gemäß § 81 BAO die Gesellschafterin B Sn namhaft gemacht wurde.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der gegenständlichen Berufungsentscheidung wird der eingangs geschilderte, unstrittige Sachverhalt zu Grunde gelegt.

1. Prüfung des Vorliegens hinterzogener Abgaben als Vorfrage

Die angefochtenen Wiederaufnahmebescheide sind außerhalb der fünfjährigen Verjährungsfrist des § 207 Abs. 2 BAO ergangen. Für hinterzogene Abgaben gilt ab 1.1.2005

(Steuerreformgesetz 2005) grundsätzlich die Verjährungsfrist von sieben Jahren. Bis 31.12.2004 betrug diese Frist gemäß § 207 Abs. 2 BAO, BGBl Nr. 194/1961 idF BGBl I Nr. 142/2000 (in der bis 31.12.2004 geltenden Fassung), zehn Jahre.

Verjährungsbestimmungen sind Normen des Verfahrensrechts. Geänderte Bestimmungen sind grundsätzlich ab ihrem In-Kraft-Treten anzuwenden. Im gegenständlichen Fall wird daher – auch bei Vorliegen hinterzogener Abgaben - in einem zweiten Schritt zu prüfen sein, ob die Wiederaufnahme des Verfahrens innerhalb offener Verjährungsfrist durchgeführt wurde (siehe dazu unten, Punkt 2).

Wenn – wie im vorliegenden Fall - eine das Vorliegen der Abgabenhinterziehung aussprechende Entscheidung der Strafbehörde nicht vorliegt, hat die Abgabenbehörde die Hinterziehung als Vorfrage zu beurteilen.

Der Tatbestand der hinterzogenen Abgaben im Sinne des § 207 Abs. 2 BAO ist nach § 33 Finanzstrafgesetz (FinStrG) zu beurteilen.

Gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG macht sich der Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt.

Nach Abs 3 leg.cit ist eine Abgabenverkürzung nach Abs. 1 oder 2 bewirkt wenn Abgaben, die bescheidmäßig festzusetzen sind, zu niedrig festgesetzt wurden oder infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist (Anmeldefrist, Anzeigefrist) nicht festgesetzt werden konnten.

Nach der angeführten Bestimmung des FinStrG muss das Herbeiführen einer Abgabenverkürzung unter Verletzung einer Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht erfolgen.

Gemäß § 119 Abs. 1 BAO sind vom Abgabepflichtigen die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu legen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen. Der Offenlegung dienen insbesondere die Abgabenerklärungen (§ 119 Abs. 2 BAO). Die Abgabepflichtigen haben gemäß § 120 Abs. 1 BAO ihrem zuständigen Finanzamt alle Umstände anzuzeigen, die hinsichtlich einer Abgabe vom Einkommen, Vermögen, Ertrag oder Umsatz die persönliche Abgabepflicht begründen, ändern oder beenden.

Die Abgabenbehörde hat die maßgeblichen Hinterziehungskriterien des Straftatbestandes nachzuweisen (VwGH 26.4.1994, 90/14/0142).

Zur Annahme des Tatbestandes der Abgabenhinterziehung ist zunächst das Vorliegen einer objektiven Verkürzung der durch die Gesellschaft bürgerlichen Rechts zu entrichtenden Abgaben zu prüfen.

Ergänzende Sachverhaltsermittlungen durch den UFS, insbesondere die Beantwortung der Auskunftersuchen gemäß § 143 BAO, haben zu Tage gebracht, dass beim Umgang mit dem gegenständlichen Pferd (Hannoveraner-Hengst) grundsätzlich größte Vorsicht geboten und der von der Berufung behauptete Einsatz für Anfänger im „Massenbetrieb“ kaum denkbar ist. Nachdem es sich hier um einen Hengst handelt, sollten dieses Pferd nur erfahrene Reiter reiten.

Laut Auskunft der Bw. wurde dieses Pferd erst im Oktober 1996 kastriert. Das Pferd wurde also im Berufungsjahr 1993 als Hengst angeschafft.

Die oben angeführte Einschätzung des Verwendungszweckes des Pferdes durch den „Bundesfachverband für Reiten und Fahren in Österreich“ sowie die „Zentrale Arbeitsgemeinschaft Österreichischer Pferdezüchter“ wurde von der Bw. weder bestritten noch kommentiert.

Den Steuererklärungen für das Jahr 1993 wurden Sachverhalte und daraus resultierend eine Rechtsansicht zu Grunde gelegt, welche durch die nachfolgende Außenprüfung wie oben dargestellt korrigiert wurden. Durch die Zugrundelegung dieser Sachverhalte (Zuordnung des Pferdes W W- zum Betrieb der Reitschule der GesbR und somit Geltendmachung der AfA und des Investitionsfreibetrages sowie Abzug der Einfuhrumsatzsteuer) wurde die abgabenrechtliche Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht verletzt. Auf Grund der Feststellungen der Betriebsprüfung steht eindeutig fest, dass die Einfuhrumsatzsteuer, der Investitionsfreibetrag und die AfA für dieses Pferd zu Unrecht geltend gemacht und dadurch Abgaben zu niedrig festgesetzt bzw. verkürzt wurden. Die Mehrbeträge an Abgaben wurden im Rahmen der im wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Sachbescheide festgesetzt bzw. die Erhöhung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 188 BAO feststellt. Der Tatbestand der objektiven Abgabenverkürzung wird somit als erwiesen angenommen.

Ein weiteres, wesentliches Tatbestandsmerkmal der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG ist das Vorliegen der subjektiven Tatseite, nämlich des Vorsatzes.

Gemäß § 8 Abs. 1 FinStrG handelt vorsätzlich, wer einen Sachverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht; dazu genügt es, dass der Täter diese Verwirklichung ernstlich für möglich hält und sich mit ihr abfindet.

Vorsätzliches Handeln beruht zwar auf einem nach außen nicht erkennbaren Willensvorgang, ist aber aus dem nach außen in Erscheinung tretenden Verhalten des Täters zu erschließen,

wobei sich die diesbezüglichen Schlussfolgerungen als Ausfluss der freien Beweiswürdigung erweisen (vgl. UFS vom 2.12.2004, RV/1089-L/04, mit Hinweis auf VwGH 23.6.1992, 92/14/0036; VwGH 30.10.2003, 99/15/0098).

Gegenstand des Unternehmens der berufungswerbenden GesbR war der Betrieb eines Reitstalls, der naturgemäß einschlägige Sachkenntnis der Betreiber voraussetzt. Somit besteht – im Lichte der oben angeführten Beantwortungen der Auskunftersuchen gemäß § 143 BAO – kein Zweifel daran, dass im Zeitpunkt der Anschaffung des gegenständlichen Pferdes im Jahr 1993 klar war, dass dieses ausschließlich als Turnierpferd, und nicht als Schulpferd im Reitschulbetrieb Verwendung finden würde.

Dass dieses Pferd tatsächlich nicht von Reitschülern zum Unterricht verwendet wurde, hat die Bw. selbst im Antrag gemäß § 299 BAO vom 21. Februar 2005 bekannt gegeben; obzwar verbunden mit der Behauptung, diese Tatsache sei von vornherein nicht absehbar gewesen. Diese Behauptung hält jedoch den seitens der Bw. unwidersprochen gebliebenen Ergebnissen der oben angeführten Auskunftersuchen nicht Stand. Die weitere, mit Vorhaltsbeantwortung vom 21. September 2009 aufgestellte Behauptung der Bw., das gegenständliche Pferd sei "zum Schritt-Reiten" bei Anfängerstunden verwendet worden, erscheint aus diesem Blickwinkel weniger glaubwürdig, als die mit Antrag gemäß § 299 BAO getroffene Erstaussage, dieses Pferd sei tatsächlich nicht von Reitschülern zum Unterricht verwendet worden.

Die so festgestellten Umstände lassen den Schluss zu, dass die Gesellschafter der GesbR, insbesondere der Gesellschafter Ing. S als langjähriger Obmann des Reitclubs HI, die mit der Aufnahme dieses Pferdes in das Betriebsvermögen der GesbR verbundene Verkürzung von Umsatz- und Ertragsteuern tatsächlich erkannt oder zumindest ernstlich für möglich gehalten haben bzw. hat.

Auch die Behauptung, dieses Pferd habe dem Betrieb des Reitstalls als Aushängeschild bzw. zur Gewinnung neuer Reiterkunden gedient und sei Motivationsfaktor für die fortgeschrittenen Reitschüler gewesen, sich eigene Pferde anzuschaffen, vermag an dieser Einschätzung nichts zu ändern und auch nicht zu überzeugen. Die Aufnahme des Pferdes in das Betriebsvermögen war für Reiterkunden einerseits nicht ersichtlich, andererseits hätte sich die tatsächliche Verwendung des Hengstes nicht anders dargestellt, wäre er bereits im Anschaffungsjahr als privates Turnierpferd im Reitclub geführt worden. Der von der Berufung behauptete Werbeeffekt wäre auch in diesem Fall gegeben gewesen.

Das Vorliegen hinterzogener Abgaben wird somit als erwiesen angenommen.

2. Prüfung der Verjährung:

Im Hinblick auf den lange zurück liegenden Berufszeitraum (Veranlagungsjahr 1993) ist für den gegenständlichen Fall zunächst die Frage der Verjährung zu prüfen.

Wie oben unter Punkt 1 bereits ausgeführt, sind Verjährungsbestimmungen Normen des Verfahrensrechts, welche grundsätzlich ab ihrem In-Kraft-Treten anzuwenden sind.

Gemäß § 207 Abs. 1 BAO, BGBl. Nr. 194/1961 idF BGBl. I Nr. 20/2009, unterliegt das Recht, eine Abgabe festzusetzen, nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen der Verjährung.

Abs. 2 leg.cit bestimmt:

Die Verjährungsfrist beträgt bei den Verbrauchsteuern, bei den festen Stempelgebühren nach dem II. Abschnitt des Gebührengesetzes 1957, weiters bei den Gebühren gemäß § 17a des Verfassungsgerichtshofgesetzes 1953 und § 24 des Verwaltungsgerichtshofgesetzes 1985 drei Jahre, bei allen übrigen Abgaben fünf Jahre. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist sieben Jahre. Das Recht, einen Verspätungszuschlag, Anspruchszinsen, Säumniszuschläge oder Abgabenerhöhungen festzusetzen, verjährt gleichzeitig mit dem Recht auf Festsetzung der Abgabe.

§ 304 BAO bestimmt:

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.

§ 209 Abs. 1 BAO, BGBl. Nr. 194/1961 idF BGBl. I Nr. 180/2004 lautet:

Werden innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist.

Nach Abs. 3 leg.cit. verjährt das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches (§ 4).

§ 323 Abs 18 BAO lautet:

§ 209 Abs. 1 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 180/2004 ist ab 1. Jänner 2005 anzuwenden. Für Nachforderungen bzw. Gutschriften als Folge einer Außenprüfung (§ 147 Abs. 1) ist die Neufassung des § 209 Abs. 1 jedoch erst ab 1. Jänner 2006 anzuwenden, wenn der Beginn der Amtshandlung vor dem 1. Jänner 2005 gelegen ist. § 209 Abs. 1 zweiter Satz

in der Fassung BGBl. I Nr. 180/2004 gilt sinngemäß für im Jahr 2004 unternommene Amtshandlungen im Sinn des § 209 Abs. 1 in der Fassung vor BGBl. I Nr. 57/2004.

Der Anwendungsbereich der Bemessungsverjährung ist im § 304 auf Bescheide über die Verfügung der **Wiederaufnahme** von Verfahren erweitert. (Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO Online, Rz 9 zu § 207).

Mit dem Betrugsbekämpfungsgesetz 2010 – BBKG 2010, BGBl. I Nr. 58/2010, wurde folgende Änderung der Bundesabgabenordnung vorgenommen:

In § 207 Abs. 2 tritt im zweiten Satz an die Stelle des Wortes „sieben“ das Wort „zehn“.

In § 323 wird allerdings folgender Abs. 27 angefügt:

„Die §§ 207 Abs. 2 und 209 Abs. 4 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 105/2010 sind erstmals auf Abgaben anzuwenden, für die der Abgabenanspruch nach dem 31. Dezember 2002 entstanden ist.“

Die Berufung richtet sich gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens zur „Festsetzung“ (wohl richtig: Feststellung) der Einkünfte gemäß §188 BAO, sowie Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 1993. Eine Anwendung dieser oben genannter, ab 31. Dezember 2002 geltender Bestimmungen auf den Berufungsfall kommt somit nicht in Betracht.

Im Erkenntnis vom 23.3.2006, 2003/16/0138 hat der Verwaltungsgerichtshof darauf hingewiesen, dass Verjährungsbestimmungen keine Normen des materiellen Rechtes, sondern des Verfahrensrechtes sind (vgl. die bei Ritz, BAO3, Tz 2 zu § 207, genannte Rechtsprechung des VwGH).

Wie der Verwaltungsgerichtshof beispielsweise in seinem Erkenntnis vom 30. April 2003, 2002/16/0076, im Zusammenhang mit Verjährungsbestimmungen betreffend Eingangsabgaben ausgeführt hat, ist bei Änderungen verfahrensrechtlicher Rechtsvorschriften im Allgemeinen das neue Recht ab dem Zeitpunkt seines Inkrafttretens anzuwenden, und zwar auch auf solche Rechtsvorgänge, die sich vor Inkrafttreten des neuen Verfahrensrechtes ereignet haben. Die Gesetzmäßigkeit eines vor dem Verwaltungsgerichtshof angefochtenen Bescheides ist grundsätzlich nach der im Zeitpunkt der Erlassung des Bescheides geltenden Rechtslage zu beurteilen.

Weiters ist zu beachten, dass abgabenbehördliche Prüfungen, deren Gegenstand Feststellungsverfahren (Feststellungsbescheide) sind, die Verjährungsfrist der von den Feststellungsbescheiden jeweils abgeleiteten Abgaben verlängern (Ritz, BAO3, § 209, Tz 16 mit Hinweis auf VwGH 24.2.1999, 98/13/0235; 22.11.2001, 98/15/0056).

Nach dieser Judikatur zielt das Verfahren zur Feststellung nach § 188 BAO unzweifelhaft primär auf die Geltendmachung des Einkommensteueranspruches gegenüber den Beteiligten ab. Der Zweck der Feststellung nach § 188 BAO liegt darin, die Grundlagen für die Besteuerung in einer Weise zu ermitteln, die ein gleichartiges Ergebnis für alle Beteiligten gewährleistet und die Durchführung von Parallelverfahren der einzelnen Finanzämter der Beteiligten über die nach § 188 BAO festzustellenden Besteuerungsgrundlagen vermeidet. Durch die Regelungen des § 188 BAO erfolgt somit ein Teil der Verfahren, die im Rahmen der Festsetzung der Einkommensteuer von den örtlich zuständigen Finanzämtern der Beteiligten durchzuführen wären, in einem einheitlichen Sonderverfahren. Die im Bescheid nach § 188 BAO enthaltenen Feststellungen sind gemäß § 192 BAO den Einkommensteuerbescheiden der Beteiligten zugrunde zu legen. Aus dem dargelegten Zusammenhang von Feststellungs- und Einkommensteuerverfahren ergibt sich, dass auch Prüfungshandlungen der Abgabenbehörde betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften geeignet sind, die Verjährung des Rechtes auf Festsetzung der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer der Beteiligten zu unterbrechen (VwGH 22.11.2001, 98/15/0056).

Die Wiederaufnahmebescheide und die Sachbescheide betreffend Umsatzsteuer und Feststellung von Einkünften für das Jahr 1993 vom 22.12.2004 wurden nach alter Rechtslage im neunten Jahr (die Erlassung der Erstbescheide vom 30. Mai 1995 galten als Unterbrechungshandlung), also innerhalb der Hinterziehungsverjährung (und innerhalb der Frist für die absolute Verjährung von 15 Jahren) korrekt erlassen.

Trotzdem ist als Zwischenergebnis fest zu halten, dass im gegenständlichen Fall grundsätzlich die gemäß § 207 Abs. 2 BAO, BGBl. Nr. 194/1961 idF BGBl. I Nr. 20/2009, von zehn auf sieben Jahre verkürzte Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben gilt und danach bereits Verjährung eingetreten wäre.

Allerdings sind weiters die Übergangsbestimmungen des § 323 Abs 18 BAO zu beachten, wonach im Jahr 2004 unternommene Amtshandlungen als Amtshandlungen zur Verlängerung der Verjährungsfrist zu werten sind.

Zur Anwendung der mit dem Steuerreformgesetz 2005 anzuwendenden, von (nach alter, vor dem 1.1.2005 geltenden Rechtslage) zehn auf sieben Jahre verkürzten Verjährungsfrist finden sich dazu im Kommentar zur BAO, Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, folgende Erläuterungen:

„Verjährungsbestimmungen sind, worauf auch in den Erl zur RV zum AbgÄG 2004 hingewiesen wird, Normen des Verfahrensrechts (VwGH 22. 9. 1989, 87/17/0271); daher bedeutet eine Änderung solcher Bestimmungen, dass ab ihrem In-Kraft-Treten grundsätzlich die neue Rechtslage auch dann anzuwenden ist, wenn die betreffenden Abgabenansprüche (§ 4 BAO) vor dem In-Kraft-Treten entstanden sind.....“

Durch die Neuregelungen der Verjährungsbestimmungen der BAO auf Grund des StRefG 2005 und des AbgÄG 2004 wurden mehrere Verjährungsfristen verkürzt, und zwar neben jenen des § 207 Abs 2 zweiter Satz BAO (s auch Anm 21 bis 23 zu § 207 BAO), des § 209 Abs 3 leg cit (s nachstehende Anm 38) und des § 304 leg cit (s Anm 3 und 4 zu § 304 BAO) auch durch § 209 Abs 1 BAO, weil nach der Rechtslage vor dem StRefG 2005 Amtshandlungen iS dieser Bestimmung die Verjährung unterbrochen haben, wodurch die gesamte Verjährungsfrist neu zu laufen begonnen hat (s vorstehende Anm 29), nunmehr aber solche Amtshandlungen die Verjährungsfrist nach Maßgabe der Neuregelung jeweils nur um ein Jahr verlängern.

Im Interesse der Vermeidung unbefriedigender Folgen der Verkürzungen von Verjährungsfristen durch das StRefG 2005 und das AbgÄG 2004 insb im Zusammenhang mit Außenprüfungen (§ 147 BAO) sowie zur Vermeidung einer Einflussnahme dieser Verkürzungen auf anhängige Berufungsverfahren und auf die Erledigung von Anträgen zur Geltendmachung von Rechten sind im § 323 Abs 16 und 18 BAO mehrere Übergangsregelungen getroffen worden (s nachstehende Anm 33 bis 36).

*Durch die Regelung des § 323 Abs 18 dritter Satz BAO, wonach § 209 Abs 1 zweiter Satz BAO idF AbgÄG 2004 sinngemäß für im Jahr 2004 unternommene Amtshandlungen iSd § 209 Abs 1 BAO idF vor dem StRefG 2005 gilt (s auch die vorstehende Anm 31), wird dem Erl zur RV zum AbgÄG 2004 zufolge **klargestellt, dass im Jahr 2004 erfolgte, die Verjährungsfrist (gem § 209 Abs 1 BAO idF vor dem StRefG 2005) unterbrechende Amtshandlungen als Amtshandlungen zur Verlängerung der Verjährungsfrist (iSd neuen zweiten Satzes des § 209 Abs 1 BAO) zu werten sind.** (Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, aaO, Rz 32 und 34 zu § 209)."*

Die Betriebsprüfung hat am 17. November 2003 begonnen und wurde Ende 2004 mit der Schlussbesprechung über die Außenprüfung abgeschlossen (Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 13. Dezember 2004). Die Erlassung der Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens zur Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO, Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO, Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer, sowie Umsatzsteuer; sämtliche Bescheide für das Jahr 1993 (zugestellt am 28. Dezember 2004) stellen Amtshandlungen iSd § 209 Abs 1 BAO idF vor dem StRefG 2005 dar. Die genannten Amtshandlungen haben im Jahr 2003 und im Jahr 2004 statt gefunden, also zu einem Zeitpunkt, in dem die Verjährungsfrist auf Grund von Unterbrechungshandlungen (im Sinn des § 209 BAO alter Fassung) noch nicht abgelaufen war.

Da diese, im Jahr 2004 unternommenen Amtshandlungen als Amtshandlungen zur Verlängerung der Verjährungsfrist (iSd neuen zweiten Satzes des § 209 Abs 1 BAO) zu werten sind (siehe oben, Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, Rz 34 zu § 209), wurde die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die oben angeführten Bescheide innerhalb der Verjährungsfrist durchgeführt und ist somit Verjährung nicht eingetreten.

3. Berufung gegen die Wiederaufnahmebescheide

3.1 Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer

Gemäß § 303 Abs. 1 ist dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens 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.

Abs. 4 leg.cit. lautet:

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.

Der die Wiederaufnahme bewilligende oder verfügende Bescheid und der neue Sachbescheid sind zwei voneinander unabhängig anfechtbare Bescheide (zB VwGH 23.4.2001, 96/14/0091; VwGH 17.11.2004, 2000/14/0142).

Wörtlich hat der GH im letztgenannten Erkenntnis hierzu ausgesprochen:

„Nach übereinstimmender Lehre und Rechtsprechung haben die Entscheidung über die Wiederaufnahme des Verfahrens und die Sachentscheidung für sich Bescheidqualität und ist jeder dieser Bescheide für sich einer Berufung zugänglich und für sich rechtskräftig (vgl. für viele das hg. Erkenntnis vom 25. Oktober 1995, 93/15/0119). Dabei ist entscheidend, ob die Gestaltung des in der Praxis üblichen, gesetzeskonformen ‘Sammelbescheids’, in dem die Entscheidung über die Wiederaufnahme des Verfahrens und die Sachentscheidung unter der gemeinsamen Bezeichnung mit dem vorangestellten Ausdruck ‘Bescheid’ zusammengefasst werden, eine klare Trennung zwischen Wiederaufnahmsverfügung und Sachentscheidung ermöglicht. Werden diesfalls in der Berufung als Anfechtungsgegenstand nur einzelne Teile des ‘Sammelbescheids’ - also selbständige Bescheide - klar und deutlich bezeichnet, so erwachsen die anderen mit selbständiger Bescheidqualität ausgestatteten Teile des ‘Sammelbescheids’ in Rechtskraft.“

Im Beschwerdefall wurde mit erstinstanzlichen ‘Sammelbescheiden’ einerseits die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich der Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für jedes Streitjahr verfügt und wurden andererseits Sachentscheidungen gefällt - jeweils unter eigenen Punkten mit eigener Begründung und eigener Rechtsmittelbelehrung. Die Gestaltung dieser ‘Sammelbescheide’ brachte damit deutlich und unmissverständlich auch die Verfügung der Wiederaufnahme der Verfahren als eigenständige Entscheidung zum Ausdruck.

Die von einem berufsmäßigen Parteienvertreter eingebrachte Berufung wurde - was auch der beschwerdeführende Präsident nicht in Abrede stellt - ausdrücklich nur ‘gegen die Einkünftefeststellung 1993, 1994 und 1995’ erhoben und ‘in folgenden Punkten 1-3’ (1. Veräußerung des Betriebsgrundstückes, 2. Rückstellung für Gewährleistung und 3. Rückstellung für Schadenersatzforderung) bekämpft. Die Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren wurden nicht erwähnt.

Auf Grund dieser dem § 250 Abs. 1 BAO entsprechenden, klaren und deutlichen Bezeichnung der angefochtenen Bescheide in der Berufung hat die belangte Behörde dieses Rechtsmittel auch dann zu Recht als ausschließlich gegen die Sachentscheidungen gerichtet behandelt, wenn sich in den Berufungsausführungen nicht nur Einwendungen materiellrechtlicher Art finden, sondern verfehelter Weise auch auf die Bestimmung des § 303 Abs. 4 BAO Bezug genommen wurde."

Auch im Berufungsfall enthält der Sammelbescheid vom 22. Dezember 2004 eine klare Trennung zwischen Wiederaufnahmsverfügung und Sachentscheidung.

Mit Antrag auf Aufhebung gemäß § 299 BAO vom 21. Februar 2005 wurde die Aufhebung der Wiederaufnahmsbescheide und der entsprechenden Sachbescheide begehrt.

Der im letzten Absatz dieser Eingabe gestellte Eventualantrag hingegen nennt ausdrücklich nur einzelne Teile des "Sammelbescheides", nämlich die Wiederaufnahmsbescheide, als Berufungsgegenstand. Somit richtet sich die Berufung nur gegen die Verfügung der Wiederaufnahme der Verfahren, und nicht auch gegen die Sachbescheide.

Im vorliegenden Fall ist unbestritten und steht mit dem Akteninhalt im Einklang, dass erst durch die Ermittlungsschritte und Feststellungen des Prüfers bekannt wurde, dass das Pferd W W- nicht für den Reitschulbetrieb, sondern als Turnierpferd, also für private Zwecke angeschafft wurde.

Das Finanzamt gelangte also erst nach Durchführung umfangreicher Ermittlungen im Rahmen der im Jahr 1993 begonnenen Betriebsprüfung Kenntnis von diesem Sachverhalt.

Hierbei handelt es sich zweifelsfrei um das neu Hervorkommen von Tatsachen oder Beweismitteln im Sinne der oben angeführten Bestimmung des § 303 Abs. 4 BAO. Erst dadurch bestand für das FA die Möglichkeit, den bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhalt der steuerlichen Beurteilung zu Grunde zu legen.

Das FA hat sich somit auf einen tauglichen Wiederaufnahmsgrund gestützt und diesen in der zusätzlichen Begründung, datiert mit 23. Dezember 2004 (mit Bezugnahme auf die Wiederaufnahme- und Sachbescheide vom 22. Dezember 2004) unter Hinweis auf die Niederschrift vom 13. Dezember 2004, erläutert.

Nach der Judikatur der Höchstgerichte ist das insgesamt rechtmäßige Ergebnis Ziel der Wiederaufnahme (zB VfGH 30.9.1997, B 2/96; VwGH 22.3.2000, 99/13/0253).

Nach dem Normzweck des § 303 Abs. 4 BAO ist idR dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit zu geben (vgl. zB VwGH 30.1.2001, 99/14/0067).

Zur Erzielung eines insgesamt rechtmäßigen Ergebnisses erscheint die Entscheidung, die Verfahren wieder aufzunehmen, unter Berücksichtigung der durch die Außenprüfung bekannt gewordenen Umstände erforderlich, zumal die Bw. bzw. deren Gesellschafter die mit der Aufnahme dieses Pferdes in das Betriebsvermögen der GesbR verbundene Verkürzung von Umsatzsteuer iHv. 22.273,40 ATS tatsächlich erkannt oder zumindest ernstlich für möglich gehalten hat bzw. haben (siehe oben, Punkt 1.). Auch besteht zwischen dem Wiederaufnahmegrund und den steuerlichen Auswirkungen der Wiederaufnahme kein Missverhältnis.

Die nicht nur geringfügigen steuerlichen Auswirkungen der Wiederaufnahme sind aus dem Umsatzsteuerbescheid 1993 sowie der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 13. Dezember 2004 (insbesondere Punkt 36), worauf das FA in seiner Bescheidbegründung hingewiesen hat, ersichtlich. Darüber hinaus erscheint die Wiederaufnahme im Hinblick auf die gesellschaftlichen Vorstellungen vom Interesse der Allgemeinheit an der Durchsetzung der jeweiligen Vorschrift, das heißt der Einhaltung der Gesetze, auch zweckmäßig (vgl. VwGH 6.12.1990, 90/16/0155, 0165).

Die gegenständliche Verfügung über die Wiederaufnahme erfolgte somit zu Recht.

3.2 Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellung von Einkünften

Der angefochtene Wiederaufnahmebescheid betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 1993 enthält keinen Hinweis auf die Bestimmung des § 101 Abs. 3 BAO.

Nach Ritz, BAO³, § 101 Tz 7, betrifft die im § 101 Abs. 3 vorgesehene Zustellfiktion schriftliche Ausfertigungen, die in einem **Feststellungsverfahren** ergehen. Betroffen sind einheitliche und gesonderte Feststellungen von Einheitswerten (§ 186) und Einkünften (§ 188) ; dies ergibt sich aus dem Klammerausdruck im ersten Satz des § 101 Abs 3 („191 Abs 1 lit a und c“). Die Zustellfiktion setzt die Zustellung der Ausfertigung an die nach § 81 vertretungsbefugte Person und den Hinweis auf die Rechtsfolgen (somit auf die Zustellwirkung) in der Erledigung voraus.

§ 101 Abs 3 gilt nicht für die Umsatzsteuer (VwGH 20.10.2004, 2000/14/0114) .

Nach VwGH 2.7.2002, 98/14/0223, entfaltet ein an „Dr. A und Mitges, zHd des Vertreters iSd § 81“ zugestellter Bescheid, der keinen Hinweis nach § 101 Abs 3 enthält, in seinem Abspruch über die Feststellung (bzw. das Unterbleiben einer Feststellung) von Einkünften nach § 188 im Hinblick auf das durch die Einheitlichkeit einer solchen Feststellung geprägte Wesen insgesamt keine Wirkung (ebenso VwGH 20.10.2004, 2000/14/0114; 28.10.2004,

2001/15/0028; 28.1.2005, 2001/15/0092; aM Ellinger ua, BAO3, § 101 Anm 15, wonach bei Fehlen des Hinweises die Erledigung gegenüber der Personenvereinigung wirksam wird) . Ein Wiederaufnahmebescheid in Bezug auf ein Verfahren betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung gem. § 188 BAO ist, verglichen mit dem Feststellungsbescheid, der contrarius actus und unterliegt deshalb denselben Rechtsnormen wie der Feststellungsbescheid (VwGH vom 12.9.1996, 96/15/0161; 27.6.1991, 91/13/0002; 24.9.1996, 93/13/0018; 31.5.1994, 91/14/0140).

Der unter Punkt 1. des Sammelbescheides vom 22.12.2004 angeführte Wiederaufnahmebescheid betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 1993 hat keine Wirkungen entfaltet, weil er keine Erläuterung gemäß § 101 Abs. 3 BAO enthält.

Dieser Bescheid stellt somit einen **Nichtbescheid** (Schriftstück ohne Bescheidcharakter) dar, welcher keine Wirkung zu erzielen vermag. Da nur Bescheide mit Berufung anfechtbar sind (Ritz, BAO³, § 273 Tz 6), ist eine gegen einen solchen "Nichtbescheid" erhobene Berufung gem. § 273 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig zurückzuweisen.

Die gegen den Wiederaufnahmebescheid betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 1993 eingebrachte Berufung ist somit zurückzuweisen.

Aus den angeführten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 30. Dezember 2010