

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache

Bf1, ***Bf1-Adr***, vertreten durch KMB Steuerberatung Krottendorfer & Partner GmbH, Hauptplatz 31-32, 2100 Korneuburg,

über die Beschwerde vom 5. März 2020 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 3. Februar 2020 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens zur Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO für die Jahre 2011 – 2016 und Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO für die Jahre 2011 – 2016 zu Steuernummer ***BF1StNr1***

I. zu Recht erkannt:

Die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens zur Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO für die Jahre 2011 – 2016 werden - ersatzlos - aufgehoben.

II. beschlossen:

Die Beschwerde betreffend Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO für die Jahre 2011 – 2016 wird als gegenstandslos erklärt.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin, die ***Bf1*** ist eine am 30.06.2010 im Firmenbuch eingetragene OG. Am 28.06.2017 erfolgte die Löschung der OG im Firmenbuch.

Gesellschafter der Bf. waren Frau ***2*** und Herr ***1***, die laut Firmenbuchauszug die Gesellschaft auch gemeinsam vertraten. Geschäftszweig der Bf. war It. Firmenbuchauszug der

Erwerb, die Verwaltung und Inbestandgabe von beweglichem und unbeweglichem Vermögen, insbesondere eines Helikopters „Heli“.

Die Bf. erklärte für die Streitjahre 2011 – 2016 negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb und die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung erfolgte jeweils erklärungskonform. Im Zuge einer Außenprüfung hat das Finanzamt dazu folgende Feststellungen getroffen:

„Laut Vorhalteverfahren im Betriebsprüfungsverfahren gaben die Gesellschafter an, dass der Helikopter zur geplanten gewerblichen Vermietung angeschafft wurde, die beiden Gesellschafter jedoch keine Flugerfahrung, keinen Pilotenschein hatten und der Helikopter niemals in Betrieb gegangen ist, da die erforderlichen behördlichen Zulassungen (Betriebsgenehmigung für gewerbl. Luftverkehr) seitens der Austrocontrol nicht erteilt wurden.

Für die geplante Vermietung wurde als Kalkulationsgrundlage ein Pensum von 15 vermieteten Stunden (à 600,-) angesetzt; sodass abzüglich der Ausgaben (Kredit, Versicherung) ein Ertrag pro Monat von EUR 1.900,- kalkuliert wurde.

*Mangels behördlich und auch technischer Betriebsbereitschaft des Helikopters konnte dieser auch nicht am allgemeinen, wirtschaftlichen Markt angeboten werden. Als Hinweis auf die Vermietungsabsicht wurde ein Schreiben vorgelegt, das lt. Briefkopf von „***3***“ stammt und in dem festgehalten wird, dass die Firma ***3*** die Anmietung von mindestens 10 Flugstunden monatlich garantiert und das monatliche Fixum iHv EUR 3.000,- für 3 Monate im Voraus überwiesen wird, als Preis sollen EUR 600,- pro Flugstunde berechnet werden. De facto kam es jedoch zu keiner einzigen Zahlung und somit auch zu keinerlei Umsätzen in der OG.*

*Für die Fa. ***3*** ist im Inland keine Betriebsstätte/Niederlassung und kein inländisches Unternehmen iSd § 2 UStG erkennbar und nachweisbar.*

*Gegen den Verkäufer des Helikopters wurden rechtliche Schritte eingeleitet, da er die - laut Kaufvertrag - vereinbarten Genehmigungen (wie zivile Registrierung, Certificate of Airworthiness) nicht erbringen konnte. 2015 befand sich jedoch die ***4*** bereits in Konkurs.*

*Per 3.4.2014 wurde dann der Helikopter an eine Privatperson um den Verkaufspreis von EUR ***x-1*** verkauft. Lt. § 6 des Kaufvertrages 3. April 2014 wird vermerkt, dass der Hubschrauber weder in Österreich noch in einem anderen Staat registriert ist und voraussichtlich nur national zulassungsfähig ist. Eine Zusage bzw. Garantie für eine Registrierung wird vom Verkäufer nicht übernommen. Im Rahmen einer Erhebung wurde der Behörde bekannt, dass dieser Helikopter laut Austro Control GmbH „am internationalen Luftverkehr ohne Genehmigung des betroffenen Staates nicht teilnehmen darf“ und „dass dieser auf die nicht-gewerbliche Verwendung beschränkt ist.“*

*Die Firma ***Bf1*** wurde im Firmenbuch mit 28. Juni 2017 aufgelöst und gelöscht.*

*Die Gesellschafter ***1*** und ***2*** sind im Rahmen der Betriebsprüfung niemals persönlich in Erscheinung getreten -trotz mehrmaliger Einladung - und so wurde der Sachverhalt nur per Schriftverkehr mitgeteilt und erläutert und im Zuge der BP wurde nun der Sachverhalt laut Aktenlage steuerlich gewürdigt. Mit Schreiben vom 12.11.2018 wurde von der steuerlichen Vertretung mitgeteilt, dass auf die Abhaltung einer Schlussbesprechung verzichtet wird.*

*Der Gesellschafter, Herr ***1***, schildert den Sachverhalt am 1.2.2018 wie folgt:*

*Im Sommer 2010 nahm ich mit ***4*** von der ***4*** GmbH Kontakt auf, weil ich ihm im Juni 2008 zur Fußball EM in Österreich Geschäfte vermittelt habe (Hubschrauberflüge für russische Gäste innerhalb Österreichs). Herr ***4*** hatte mir damals versprochen, mit mir zum Restaurant am Pogusch zu fliegen und mich als Dank für das vermittelte Geschäft, einzuladen. Er bedauerte, momentan keinen Hubschrauber zur Verfügung zu haben und an einem anderen Projekt zu arbeiten.*

*Bei einem Treffen erklärte er mir, dass er 10 Helikopter vom österreichischen Bundesheer aufgekauft habe und bereits einige weiter verkauft hat. Er bietet mir einen davon um € ***x*** an und verspricht gleichzeitig, dass durch Vercharterung des Helis der Hubschrauber Pilotenschein von Fr. ***2*** und mir quasi finanziert wird. Nach Gründung einer ***Bf1*** OG) wurde die Kaufsumme mit Hilfe der Bank komplett überwiesen. Laut Kaufvertrag wird die Registrierung des Helis bei der Austrocontrol innerhalb kürzester Zeit erledigt- siehe Kaufvertrag.*

*Ab diesen Zeitpunkt war es nur mehr eine Verzögerungstaktik von Herrn ***4*** mit immer neuen Versprechungen, dass er die Maschine nun bald registriert hätte, er diese in Deutschland registrieren lassen werde, er alles versuche usw.*

*Im Jahr 2011 haben sich ***2*** und ich zum Verkauf des Helis entschieden, aber ohne die Registrierung bei einer Luftfahrbehörde ist dies leider nur mit sehr großem Verlust möglich. Hr. ***4*** kam immer wieder mit neuen Geschichten: er hätte da und dort einen Käufer usw.*

Im Jahr 2013 montierte er schließlich den Heckrotor von dem Helikopter und brachte ihn nie wieder zurück. Zu diesem Zeitpunkt war die Maschine natürlich voll in unserem Besitz - also Diebstahl.

*Für weitere Fragen stehe ich gerne zur Verfügung ***1****

*Mit Schreiben vom 7.März 2013 wird von den Rechtsanwälten der ***Bf1*** der Vertragsrücktritt bekanntgegeben und die Überweisung des Gesamtbetrages von EUR ***x+1*** (inkl. angefallener Kosten) vom Verkäufer, der ***4*** eingefordert, der jedoch - aufgrund Konkurses - nicht bezahlt wurde.“*

Nach Ansicht des Finanzamtes überstieg die geplante Tätigkeit der OG nicht den Rahmen der Vermögensverwaltung. Da Einkünfte aus Leistungen gem. § 29 Abs 3 EStG nicht unter § 188 BAO zu subsumieren sind, nahm das Finanzamt das Verfahren mit **Bescheiden vom 3. Februar 2020** wieder auf und erließ in den mit den Wiederaufnahmebescheiden verbundenen Sachbescheiden vom selben Tag für die Jahre 2011 - 2016 Nichtfeststellungsbescheide.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens begründete das Finanzamt damit, dass ihm erst im Rahmen der Außenprüfung folgende Umstände bekannt wurden:

„1. Über die bloße Gebrauchsüberlassung des Mietgegenstandes hinausgehende zusätzliche Leistungen konnten weder belegt noch eine ernsthafte Absicht hierzu nachgewiesen werden. Eine (geplante) gewerbliche Tätigkeit lag somit nicht vor.

2. Erst im Rahmen der BP wurde seitens der Gesellschafter mitgeteilt, dass beide weder eine Ausbildung noch eine Flugbefähigung und damit verbunden das entsprechende Know-how für einen gewerblichen Helikopterbetrieb haben.

3. Ein Schreiben betreffend Anmietbedingungen wird vorgelegt, das ein verbindliches Mietanbot zwischen der Gesellschaft und dem „Mieter“ ***3***, ***Adr.*** verbrieft soll ohne dass jedoch hierbei konkrete Mietzeiten, Mietdauer, Zahlungsart und Bankverbindung, Ansprechpersonen etc. genannt werden. Dieses Schreiben wird fast zeitgleich mit dem Gesellschaftsvertrag der neu zu gründenden ***Bf*** ausgestellt. Der „Vertragspartner“, die Firma ***3***, kann im Inland nicht als Unternehmer iSd § 2 UStG zugeordnet werden. Zu (anderen) (potentiellen) Kunden bestanden keine Geschäftsbeziehungen.

4. Im Zuge der Außenprüfung werden Kalkulationsgrundlagen und ein Businessplan angefordert und sonach eine Excel-Tabelle als Kalkulationsplan übermittelt, aus dem jedoch keine Details ersichtlich sind, wie z. B. konkrete Flugstunden, durchzuführende Wartungsarbeiten, Reparaturkosten, ev. Hangar- bzw. Stellplatz-Gebühren, Versicherungsgebühren, Fremdpersonal oder Fremdfinanzierungszinsen.

5. Durch die Sachverhaltsermittlung der BP wurde offenkundig, dass der Helikopter niemals in Betrieb gegangen ist, da seitens der zuständigen Behörden die erforderlichen luftfahrtrechtlichen Bewilligungen für den gewerblichen Luftverkehr nicht erteilt wurden. Die erforderlichen Voraussetzungen für die Erteilung der Genehmigungen wurden nicht erfüllt. Zudem wurden kaufmännische Sorgfaltspflichten im Zusammenhang mit den erforderlichen behördlichen Genehmigungen nicht eingehalten.

6. Allein aus der Rechnung über den Kauf des Helikopters und damit aus den dem Finanzamt zur Überprüfung der UVA 10/2010 vorgelegenen Unterlagen ging nicht hervor, dass es sich um ein ehemaliges militärisches Luftfahrzeug des österreichischen Bundesheeres handelt.“

In der dagegen eingebrachten **Beschwerde vom 3. März 2020** führte der steuerliche Vertreter aus, dass die Bf. nie mit der Absicht gegründet worden sei, bloß Vermögen zu verwalten.

„Wie schon beschrieben, wollte die ***Bf*** den gekauften Helikopter gewerblich vermieten. Die Gesellschaft wollte das Fluggerät selbst betreiben, es warten und somit technisch dafür verantwortlich sein, und dieses dann stundenmäßig an diverse Kunden vermieten. Dass auch ohne tatsächliche Vermietung des Helikopters Handlungen gesetzt wurden, die für einen Gewerbebetrieb sprechen, ist aus unserer Sicht unstrittig. Wie sie aus den Unterlagen entnehmen können, wurde die ***Bf*** für diesen Zweck gegründet, der Helikopter wurde bereits in der Vorbereitungsphase zur Vermietung angeboten und es wurde versucht, entsprechende Genehmigungen zu erhalten. Leider erkannten die Gesellschafter der ***Bf*** zu spät, dass eine Bewilligung des Helikopters zur gewerblichen Nutzung (im Sinne Luftfahrtgesetz) nur mit erheblichen zusätzlichen Kosten machbar gewesen wäre und das Projekt scheiterte. Die Absicht zur Gewinnerzielung bzw. zur gewerblichen Nutzung war aber auf jeden Fall gegeben.“

(...) „Unser Klient wollte den Helikopter nicht nur einem Kunden als Dauervermietung zur Verfügung stellen, sondern diesen selbst betreiben und an eine unbeschränkte Zahl von Kunden vermieten. Der Betrieb und die Vermietung eines Helikopters ist schon naturgemäß mit deutlich erhöhtem Aufwand als die Vermögensverwaltung behaftet. Es muss eine Terminverwaltung

*betrieben werden um die verschiedenen Kunden zu koordinieren. Flugpläne müssen erstellt werden und vor dem Flug gemeldet werden. Die technische Verantwortung lag bei der ***Bf*** und daher war der Helikopter in regelmäßigen Abständen zu warten (was erheblichen Aufwand bedeutet). Es müssen diverse regelmäßige Überprüfungen absolviert werden und natürlich muss der Helikopter auch vermarktet und beworben werden. Zusätzlich sind alle erforderlichen luftfahrtrechtliche Versicherungen abzuschließen. All diese Tätigkeiten entsprechen weit mehr als bloße Vermögensverwaltung. Zusätzlich ist zu beachten, dass die Gewerblichkeit im Sinne des Luftfahrtgesetzes eine völlig andere Bedeutung wie der Begriff der Gewerblichkeit im Sinne des Steuerrechts hat und nicht vergleichbar ist.“ (...)*

„Zu 1. Die Betriebsprüfung "stuft" die geplante Vermietung des Helicopters als nicht (geplanten) Gewerbebetrieb ein. Unpräjudiziell und ohne diesen Gedanken zuzustimmen stellt sich die Rechtsfrage warum und wie soll aus einem "nicht geplanten Gewerbebetrieb" eine Vermögensverwaltung werden.

zu 2.) Es gibt viele Gesellschaften bei denen der Gesellschafter über kein spezifisches Know How verfügt und auch keine fachliche Ausbildung vorweisen kann und es auch an kaufmännischer Sorgfaltspflicht oder eventuell auch an behördlichen Genehmigungen mangelt. All das hindert den Gewerbebetrieb nicht und führt keineswegs "automatisch" zur Vermögensverwaltung.“

Vielmehr liege ein Fall des § 1 Abs. 1 LVO (Einkunftsquellenvermutung) vor. Daraus folge, dass innerhalb des Anlaufzeitraums von drei bis fünf Jahren die Verluste jedenfalls anzuerkennen seien. Werde endgültig veranlagt, könne – jedenfalls aus dem Titel Liebhaberei – nicht wiederaufgenommen werden, weil es sich lediglich um eine rechtliche Würdigung handle.

Hinsichtlich der Wiederaufnahme verwies die Bf. auf die Rechtsprechung des VwGH 10.05.2001, 95/15/0084: „Die Qualifikation einer ausgeübten Tätigkeit als Einkunftsquelle oder als Liebhaberei stellt die rechtliche Beurteilung eines Sachverhaltes und keine Tatsache iSd § 303 Abs 1 lit b BAO dar, auf die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gestützt werden könnte. Die nachteiligen Folgen einer früheren eventuell unzutreffenden Würdigung oder Wertung des unbestrittenen Sachverhaltes oder einer eventuell fehlerhaften rechtlichen Beurteilung lassen sich - gleichgültig durch welche Umstände sie veranlasst worden sind - bei unveränderter Tatsachenlage nicht nachträglich im Weg der Wiederaufnahme des Verfahrens beseitigen.“

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 11. August 2021** wies das Finanzamt die Beschwerde ab und ergänzte in sachverhaltsmäßiger Sicht:

*„Wie bereits im Bericht über die Außenprüfung vom 09.01.2019 festgehalten wurde und auf den im Übrigen verwiesen wird, konnte die geplante Aufnahme einer gewerblichen Tätigkeit (im Sinn des § 23 EStG) nicht belegt werden. Auch in Hinblick auf allfällig beantragte Genehmigungen (inkl. dem von Frau ***7*** vorgelegten Schreiben des dt. Luftfahrt-Bundesamtes, adressiert an „***8****“) konnten keine diesbezüglichen Nachweise erbracht werden.“*

Mit Schreiben vom 14. September 2021 beantragte die Bf. die Behandlung der Beschwerde vor dem BFG und die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung.

Im Rahmen der **mündlichen Verhandlung** am 25. August 2022 erläuterte der Geschäftsführer Herr ***1*** den Sachverhalt nochmals - inhaltlich im Wesentlichen wie im AP-Bericht dargestellt:

Er wollte sein Limousinen-Service um Hubschrauberflüge ergänzen. Dazu habe er von der Firma ***4*** einen Helikopter „Heli“ angeschafft und sich mit Frau ***2***, die damals schon in Ausbildung zur Hubschrauberpilotin war, zu einer OG zusammengetan.

Anders als vom Verkäufer, Herrn ***4*** zugesagt, sei es nicht möglich gewesen, eine Betriebsgenehmigung zum gewerblichen Luftverkehr zu bekommen, weil der Helikopter bisher im Eigentum des österr. Bundesheeres stand. Das ÖBH habe zwar Wartungen durchgeführt und konnte genaue Protokolle vorlegen, diese wurden jedoch von der österr. Luftfahrtbehörde nicht akzeptiert. Als feststand, dass ein Gutachter bestellt werden müsse, wobei die Firma ***10*** als Herstellerin deshalb nicht mehr in Frage kam, weil sie ihr Tätigkeitsgebiet verlegt hat, musste man feststellen, dass ein Zivilgutachter mindestens 100.000 Euro gekostet hätte. Da dies wirtschaftlich keinen Sinn machte, habe die Bf. den Hubschrauber letztlich verkauft.

Der ursprüngliche Verkäufer, ***4*** Air, habe ihm nicht nur den Helikopter verkauft, sondern auch Piloten vermittelt, die in der Lage waren, den Hubschrauber zu fliegen. Nach zwei Jahren (im Jahr 2012) habe die Bf. allerdings mit Hilfe eines Rechtsanwalts versucht, den Kauf rückabzuwickeln, weil der Helikopter nicht zugelassen werden konnte (die Anwaltskosten wurden auch buchhalterisch erfasst). Das sei nicht gelungen, weil Herr ***4*** zwischenzeitlich insolvent wurde.

Der Vertreter des Finanzamtes übergab ein Schreiben des Luftfahrt-Bundesamts (Deutschland) vom 8.3.2012, aus dem sich ergibt, dass eine Zulassung (auch) in Deutschland nicht ohne weiteres möglich ist, weil die militärische Verwendung nicht den zivilen Vorgaben entspricht.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt und Beweiswürdigung

Die Bf. hat laut aktenkundigem Kaufvertrag vom 22.6.2010 von der Firma ***4*** einen Helikopter „Heli“ um ***x*** Euro angeschafft. Beim Ankauf gab es für den Helikopter keine Betriebsgenehmigung für den gewerblichen Luftverkehr.

Die Bf. wollte mit dem Helikopter entgeltlich Personen befördern und hat deshalb eine Betriebsgenehmigung angestrebt (vom Finanzamt unwidersprochene Aussage in der mündlichen Verhandlung) und Piloten namhaft gemacht, die berechtigt waren, den Helikopter zu fliegen (Angebot der Versicherung).

Tatsächlich ist es der Bf. nicht gelungen, eine Genehmigung zu erhalten (AP-Bericht, Aussage in der mündlichen Verhandlung), auch nicht in Deutschland (Schreiben des Luftfahrt-Bundesamts).

Im Jahr 2012 hat die Bf. mit Hilfe eines Rechtsanwalts versucht, den Kauf rückabzuwickeln, weil der Helikopter nicht zugelassen werden konnte (die Anwaltskosten wurden auch buchhalterisch erfasst). Das sei nicht gelungen, weil Herr ***4*** zwischenzeitlich insolvent wurde.

Umsätze (auch nicht die von ***3*** zugesagte Anmietung) konnte die Bf. nicht tätigen, weil der Helikopter nie einsatzstauglich war.

Mit Kaufvertrag vom 3. April 2014 hat die Bf. den Helikopter an Herrn ***6*** um ***x-1*** Euro verkauft. Laut § 6 des Kaufvertrages war der Helikopter zum damaligen Zeitpunkt weder in Österreich noch in einem anderen Staat registriert ist und voraussichtlich nur national zulassungsfähig.

Der Käufer hat als Auskunftsperson (Niederschrift vom 24.4.2018) angegeben, einen unvollständigen und (wegen eines fehlenden Heckrotors) nicht flugtauglichen Helikopter gekauft zu haben.

Die Firma ***Bf1*** wurde im Firmenbuch mit 28. Juni 2017 aufgelöst und gelöscht.

2. Rechtliche Beurteilung

2.1. Rechtslage

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

- a) der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder
- b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder
- c) der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

§ 23 EStG 1988: Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind:

1. Einkünfte aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als selbständige Arbeit anzusehen ist.
2. (...)
3. Veräußerungsgewinne im Sinne des § 24.

§ 29 EStG 1988: Sonstige Einkünfte sind nur: (...)

3. Einkünfte aus Leistungen, wie insbesondere Einkünfte aus gelegentlichen Vermittlungen und aus der Vermietung beweglicher Gegenstände, soweit sie weder zu anderen Einkunftsarten (§ 2 Abs. 3 Z 1 bis 6) noch zu den Einkünften im Sinne der Z 1, 2 oder 4 gehören. Solche Einkünfte sind nicht steuerpflichtig, wenn sie im Kalenderjahr höchstens 220 Euro betragen. Übersteigen die Werbungskosten die Einnahmen, so darf der übersteigende Betrag bei der Ermittlung des Einkommens nicht ausgeglichen werden (§ 2 Abs. 2).

Liebhabereiverordnung BGBl. Nr. 33/1993 idF BGBl. II Nr. 358/1997:

§ 1 (1) Einkünfte liegen vor bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis), die

- durch die Absicht veranlaßt ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuß der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, und
- nicht unter Abs. 2 fällt.

Voraussetzung ist, daß die Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3) nachvollziehbar ist. Das Vorliegen einer derartigen Absicht ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

§ 2 (1) Fallen bei Betätigungen im Sinn des § 1 Abs. 1 Verluste an, so ist das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuß der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, insbesondere anhand folgender Umstände zu beurteilen:

1. Ausmaß und Entwicklung der Verluste,
2. Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen,
3. Ursachen, auf Grund deren im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Gewinn oder Überschuß erzielt wird,
4. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen,
5. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung,
6. Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen (zB Rationalisierungsmaßnahmen).

(2) Innerhalb der ersten drei Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab Beginn einer Betätigung (zB Eröffnung eines Betriebes) im Sinn des § 1 Abs. 1, längstens jedoch innerhalb der ersten fünf Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben)

für diese Betätigung liegen jedenfalls Einkünfte vor (Anlaufzeitraum). Dieser Zeitraum wird durch die Übertragung der Grundlagen der Betätigung auf Dritte nicht unterbrochen. Nach Ablauf dieses Zeitraumes ist unter Berücksichtigung der Verhältnisse auch innerhalb dieses Zeitraumes nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen, ob weiterhin vom Vorliegen von Einkünften auszugehen ist. Ein Anlaufzeitraum im Sinn des ersten Satzes darf nicht angenommen werden, wenn nach den Umständen des Einzelfalls damit zu rechnen ist, daß die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) beendet wird.

2.2. Wiederaufnahme – neue Tatsachen

Die Wiederaufnahme des Verfahrens wurde im Beschwerdefall deshalb verfügt, weil Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Konkret benannte das Finanzamt folgende Umstände: Keine über eine bloße Gebrauchsüberlassung hinausgehende Leistungen, keine Flugbefähigung der Miteigentümer, mit Ausnahme eines Schreibens keine wirtschaftlichen Aktivitäten nachweisbar, dem übermittelten Kalkulationsplan sind keine konkrete Flugstunden, durchzuführende Wartungsarbeiten, Reparaturkosten, ev. Hangar- bzw. Stellplatz-Gebühren, Versicherungsgebühren, Fremdpersonal oder Fremdfinanzierungszinsen zu entnehmen, der Helikopter konnte niemals in Betrieb gehen, da seitens der zuständigen Behörden die erforderlichen luftfahrtrechtlichen Bewilligungen für den gewerblichen Luftverkehr nicht erteilt wurden und es wurde erstmals bekannt, dass es sich bei dem Helikopter um ein ehemaliges militärisches Luftfahrzeug des österreichischen Bundesheeres handelt, was die Nutzbarkeit erschwert.

Die Bf. bekämpft die Wiederaufnahme ausschließlich mit dem Hinweis auf den Rechtssatz des VwGH-Erkenntnis vom 10.05.2001, 95/15/0084, demzufolge die Qualifikation einer ausgeübten Tätigkeit als Einkunftsquelle oder als Liebhaberei die rechtliche Beurteilung eines Sachverhaltes und keine Tatsache iSd § 303 Abs 1 lit b BAO darstellt, auf die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gestützt werden könnte.

Dabei übersieht der Bf., dass im verfahrensgegenständlichen Fall einer Wiederaufnahme auf Antrag des Abgabepflichtigen der Ansicht des Finanzamtes, der Beschwerdeführer habe keinen Wiederaufnahmegrund dargetan, sondern nur im Erstverfahren bereits Bekanntes neuerlich vorgebracht und im Wesentlichen nur die diesbezüglich erfolgte Beweiswürdigung bekämpft, nicht mit Erfolg entgegengetreten werden konnte.

In sachverhaltsmäßiger Hinsicht unterscheidet sich der Beschwerdefall dadurch vom zitierten VwGH-Erkenntnis, dass das Finanzamt im Beschwerdefall eine Vielzahl an neu bekannt

gewordenen Tatsachen als Wiederaufnahmegrund herangezogen hat (vgl. die Punkte 1 bis 6 zur Begründung der Wiederaufnahme).

Insbesondere wurde erst im Außenprüfungsverfahren offenkundig, dass seitens der zuständigen Behörden die erforderlichen luftfahrtrechtlichen Bewilligungen für den gewerblichen Luftverkehr nicht erteilt wurden, weil die erforderlichen Voraussetzungen für die Erteilung der Genehmigungen fehlten. Es war eben nicht bekannt, dass es sich um ein ehemaliges militärisches Luftfahrzeug des österreichischen Bundesheeres handelt.

Diese neu hervorgekommenen Tatsachen sind dazu geeignet, die bisherige Beurteilung in Frage zu stellen und stellen damit neue Tatsachen iSd § 303 BAO dar.

2.3. Einkunftsart

Im Beschwerdefall ist strittig, ob die Bf. Einkünfte aus Gewerbebetrieb oder sonstige Einkünfte aus der Vermietung beweglichen Vermögens erzielt hat.

Eine Tätigkeit, die selbständig, nachhaltig, mit Gewinnerzielungsabsicht und Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr unternommen wird, ist erst dann gewerblich, wenn sie den Rahmen der Vermögensverwaltung überschreitet. Dies ist dann der Fall, wenn das Tätigwerden des Steuerpflichtigen nach Art und Umfang deutlich jenes Ausmaß übersteigt, das üblicherweise mit der Verwaltung eigenen Vermögens verbunden ist, wenn also durch die Marktteilnahme nach Art und Umfang der Tätigkeit ein Bild erzeugt wird, das der privaten Vermögensverwaltung fremd ist. In Zweifelsfällen ist darauf abzustellen, ob die Tätigkeit, wenn sie in den gewerblichen Bereich fallen soll, dem Bild entspricht, das nach der Verkehrsauffassung einen Gewerbebetrieb ausmacht (stRSpr zB VwGH 3.5.2021, Ra 2019/13/0124, VwGH 03.09.2019, Ra 2018/15/0015, VwGH 24.09.2014, 2012/13/0107, VwGH 29.7.1997, 96/14/0115 u.v.m.).

Im Beschwerdefall ist diese Beurteilung anhand der objektiv zu Tage tretenden Aktivitäten der Bf. deshalb so schwer, weil die Bf. bei der Zulassung des Helikopters von vornherein so glücklos war, dass sie ihre geplante Betätigung gar nicht ausüben konnte.

Will man überprüfen, ob die Bf. durch ihre Tätigkeit die objektiven Voraussetzungen für das Vorliegen eines Gewerbebetriebes geschaffen hat, muss man dementsprechend auf die bis dahin eingelegten Schritte und die Pläne zurückgreifen.

Im Rahmen der mündlichen Verhandlung wurde deutlich, dass die Bf. bei Beginn ihrer Tätigkeit möglicherweise etwas zu sorglos auf Versprechungen des Verkäufers („eine Zulassung ist kein Problem“) vertraut hat. Da eine Zulassung entgegen den angeblichen Versprechungen des

Verkäufers nicht möglich war, hat die Bf. den Verkäufer in weiterer Folge auf Rückabwicklung des Kaufvertrages geklagt.

Dieser Umstand ändert jedoch nichts daran, dass die Bf. geplant hat, den Helikopter zur Beförderung von Personen im Rahmen eines Gewerbebetriebes und nicht zur Dauervermietung zu nutzen. Dass sie diesen Plan in weiterer Folge mangels Zulassung nicht verwirklichen konnte, führt dabei nicht zwingend zu einer anderen Beurteilung der Einkunftstart.

Das Tätigwerden der Bf. sollte ihrem Plan zufolge nach Art und Umfang deutlich jenes Ausmaß übersteigen, das üblicherweise mit der Verwaltung eigenen Vermögens verbunden ist. Für die Annahme einer Vermögensverwaltung bleibt dabei kein Raum. Es liegen Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor.

2.4. Liebhaberei

Da die Tätigkeit insgesamt verlustbringend war, ist auch das Vorliegen von Liebhaberei zu prüfen, da die diesbezüglichen Regelungen gemäß § 4 Abs 1 LVO auch bei Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit anzuwenden sind.

Die Liebhabereiverordnung unterscheidet zwischen „erwerbswirtschaftlichen Betätigungen“, bei denen grundsätzlich eine Einkunftsquelle anzunehmen ist (§ 1 Abs 1 LVO) und Betätigungen mit Liebhabereivermutung (§ 1 Abs 2 LVO).

Liebhaberei ist anzunehmen, wenn sich die bewirtschafteten Wirtschaftsgüter in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen.

Dabei ist zu prüfen, ob die vorliegende Tätigkeit nach ihrer Art und ihrem Umfang bei Anlegen eines abstrakten (nicht auf die konkrete Neigung einer Person abstellenden) Maßstabes einen Zusammenhang mit einer in der Lebensführung begründeten Neigung aufweist (VwGH 22.3.2006, 2001/13/0290).

Hubschrauber werden typischerweise zum Transport von Gegenständen (zB Hüttentransport, Transport zu schwer zugänglichen Baustellen) oder Personen (Fallschirmspinger, Helikopterskiing, Kurzstreckentransporte) eingesetzt. Anders als beispielsweise Segelflugzeuge dienen sie nicht **typischerweise** der Freizeitgestaltung. Da die Verordnung darauf abstellt, ob sich das Wirtschaftsgut typischerweise für die Lebensführung eignet (vgl. VwGH 21.12.2016, Ro 2015/13/0002; VwGH 18.12.2014, 2011/15/0164; VwGH 16.12.2009, 2008/15/0059), liegt bei einem Helikopter kein Wirtschaftsgut vor, das sich in besonderem Maße für die private

Lebensführung eignet, auch wenn es Personen gibt, die einen Hubschrauber rein zu ihrem Vergnügen fliegen. Das zeigt sich u.a. auch durch die Schwierigkeit einen Käufer für den Helikopter zu finden, wenn man – wie es die Bf. getan hat – wahrheitsgemäß angibt, dass eine Zulassung für den gewerblichen Luftverkehr nahezu ausgeschlossen ist.

Bei einer Tätigkeit, die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn zu erzielen und nicht durch die private Lebensführung begründet ist, sind Einkünfte anzunehmen, wenn die Absicht der Gesamtgewinnerzielung anhand objektiver Umstände nachvollziehbar ist (§ 1 Abs 1 LVO, VwGH 24.9.2008, 2006/15/0187).

Objektiv erkennbar war im Beschwerdefall, dass die Bf. einen Hubschrauber sehr günstig angekauft hat, auf das Versprechen der Möglichkeit der Zulassung vertraute und auch Piloten namhaft machte, die ihre Kunden mit dem Hubschrauber befördern durften. Die Kunden sollten vorwiegend aus dem Limousinenservice des Geschäftsführers akquiriert werden. In Anbetracht des geringen Preises des Hubschraubers (der Preis ist vergleichsweise niedrig, selbst wenn man ein aufwändiges Zulassungsverfahren durchgeführt hätte) und des Zuganges zur potentiellen Kunden aus dem Bereich des vom Geschäftsführer ***1*** betriebenen Limousinenservices ist das Erzielen eines Gesamtgewinnes nicht von vorneherein ausgeschlossen. Dementsprechend hat die Bf. auch von Beginn an einen Überschuss kalkuliert (AP Bericht).

Einkünfte aus Gewerbebetrieb liegen auch dann vor, wenn infolge einer Fehlinvestition Einnahmen ausbleiben (VwGH 20.9.2001, 98/15/0132, VwGH 30.10.1996, 94/13/0165). Die fehlende Zulassung ist im Beschwerdefall eine solche „Fehlentscheidung“, die (auch) auf ein gegebenfalls unredliches Verhalten des Geschäftspartners zurückzuführen ist, das eine Unwägbarkeit darstellt (vgl VwGH 20.9.2001, 98/15/0132).

Nach § 2 Abs. 2 LVO liegen innerhalb der ersten drei Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab Beginn einer Betätigung (z.B. Eröffnung eines Betriebes) im Sinn des § 1 Abs. 1, längstens jedoch innerhalb der ersten fünf Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab dem erstmaligen Anfall von Aufwendungen (Ausgaben) für diese Betätigung jedenfalls Einkünfte vor (Anlaufzeitraum).

Im Beschwerdefall wurde der Hubschrauber im Jahr 2010 gekauft und die Bf hat sich bemüht, eine Zulassung zu erreichen. Da die Betätigung somit noch nicht aufgenommen werden konnte, stellen die Jahre 2010 – 2014 den Anlaufzeitraum von 5 Jahren dar, innerhalb dessen jedenfalls von Einkünften auszugehen ist.

Nach Ablauf dieses Zeitraumes ist unter Berücksichtigung der Verhältnisse auch innerhalb dieses Zeitraumes nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen, ob weiterhin von Vorliegen von Einkünften auszugehen ist (VwGH 24.9.2008, 2006/15/0187).

Im Beschwerdefall wurde der Hubschrauber im Jahr 2014, dem letzten Jahr des Anlaufzeitraumes, verkauft und die Tätigkeit eingestellt. In den Folgejahren entstanden weitere Verluste aufgrund von nachträglich angefallenen Zinsen und anderen Kosten der Abwicklung. Es wäre unsachlich, diese Kosten in den Streitjahren 2015 und 2016 nicht als negative Einkünfte zu erfassen zumal die Bf. durch den Verkauf alles getan hat um ihren Verlust zu minimieren.

2.5. Wiederaufnahme – anders lautender Bescheid

Zusammenfassend ergibt sich, dass im Beschwerdefall durch die Außenprüfung neue, d.h. bisher nicht bekannte Tatsachen hervorgekommen sind (vgl hier 2.2. Wiederaufnahme – neue Tatsachen). Diese neuen Tatsachen führen aber nicht zu anders lautenden Bescheiden, da weder Einkünfte aus Vermögensverwaltung vorliegen (vgl hier 2.3. Einkunftsart) noch von Liebhaberei auszugehen ist (vgl hier 2.4. Liebhaberei).

Eine Wiederaufnahme ist nur zulässig, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Die Wiederaufnahmen waren daher nicht zulässig weshalb die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren zur Feststellung von Einkünften 2011 – 2016 wie im Spruch ersichtlich aufzuheben waren.

Wird einer Bescheidbeschwerde gegen einen die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid (§ 307 Abs. 1) entsprochen, so ist eine gegen die Sachentscheidung (§ 307 Abs. 1) gerichtete Bescheidbeschwerde mit Beschluss (§ 278) als gegenstandslos zu erklären (§ 261 Abs 2 BAO).

Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Feststellung der Einkünfte 2011 – 2016 war daher als gegenstandslos zu erklären.

2.6. Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Graz, am 6. September 2022