

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende SV, den Richter R2 sowie die fachkundigen Laienrichter R3 und R4 in der Beschwerdesache G, X, vertreten durch TPA Steuerberatung GmbH, Wiedner Gürtel 13/Turm 24, 1100 Wien, über die Beschwerde vom 15. Mai 2018, gegen die Bescheide des Finanzamtes Neunkirchen Wr. Neustadt vom 19. Februar 2018 hinsichtlich Wiederaufnahme § 303 BAO betreffend Körperschaftsteuer der Jahre 2011 bis 2014 sowie Körperschaftsteuer der Jahre 2011 bis 2015, Steuernummer ***BF1StNr1***, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 12. Oktober 2022 in Anwesenheit der Schriftführerin Monika Holub zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die G1 (Beschwerdeführerin, i.d.F. Bf. FN f) wurde am 31. Juli 2000 gegründet und mit Vertrag vom dat als übertragende Gesellschaft mit der G2 verschmolzen.
Geschäftsführer und alleiniger Gesellschafter (beider Gesellschaften) ist A.

Ein Ergänzungsersuchen der Behörde an die Bf. vom 20. November 2017 erging auf u.a. Grundlage der Darstellung der Bf., die im Zuge der Errichtung der Gesellschaft den Unternehmensgegenstand mit dem Betrieb von Quellfassungen, der Errichtung und dem Betrieb einer Trinkwasser-Abfüllanlage und den Handel mit Waren aller Art, insbesondere mit Trinkwasser umschrieben hatte.

Die Bf. wurde aufgefordert darzulegen, wieweit Maßnahmen zur Umsetzung des Unternehmensgegenstandes gesetzt worden seien, um nachhaltige Gewinne i.S.d.

Liebbabereiverordnung (i.d.F. LVO) zu erzielen.

Mit Vorhaltsbeantwortung vom 29. Jänner 2018 erläuterte die Bf. allgemein, dass Wasser als Lebensgrundlage aufgrund zunehmender Verknappung zu einem wertvollen Gut mit steigendem Wert werde und eine Investition in diesem Bereich wirtschaftlich sinnvoll sei. Die Bf. habe diesen Überlegungen folgend mehrere Grundstücke in den Katastralgemeinden B sowie S mit Berücksichtigung auf die geographische Lage von Quellen um rund € 1,1 Mio. erworben.

Dabei sei berücksichtigt worden, dass es im südlichen Niederösterreich wiederholt zu Problemen mit der Trinkwasserqualität gekommen sei, aber auch, dass die Grundstücke in der Nähe der Wiener Hochquellwasserleitung gelegen und eine Einspeisung in dieses Wassernetz möglich sei.

A sei mit anderen Unternehmen im Lebensmittelbereich tätig und verfüge über eine umfangreiche wirtschaftliche Erfahrung.

Aus einem Gutachten der Firma GA (Stichtag 31. Dezember 2014) sei ersichtlich, dass der Wert der Liegenschaften gestiegen sei und nunmehr bei € 1.891.886,- (Grund und Boden sowie Wasserquellen) liege.

Die Bf. habe die Quellen mit Gewinnerzielungsabsicht gekauft, wobei zur wirtschaftlichen Verwertung mehrere Varianten, u.zw. die

- Eigenabfüllung mit einem Partner bzw.
 - Einspeisung in bestehende Wassernetze
- in Prüfung und Evaluierung seien.

Es handle sich um eine sich selbst regenerierende Quelle, die laufend durch Regenwasser gespeist werde.

Von Seiten der G2 bzw. der W würden bereits wirtschaftliche Kontakte mit Saudi Arabien bzw. Dubai bestehen, die in Hinkunft noch ausgebaut werden könnten.

Eine weitere Möglichkeit der Verwertung liege in der Einspeisung in lokale Wassernetze. Dazu habe es bereits Gespräche mit umliegenden Gemeinden und Städten (z.B. Gn, Nn) gegeben, die zwar nicht weitergeführt worden seien, aber in Hinkunft wieder aufgenommen werden könnten.

Operativ habe die Bf. im Jahr 2005 die Joanneum Research Forschungsgesellschaft mbH mit der Durchführung eines hydrogeologischen Gutachtens der Quelle in S beauftragt, wobei eine Kernbohrung in 66m Tiefe durchgeführt worden sei, um eine eventuelle Oberflächenverschmutzung des Trinkwassers auszuschließen.

Im Rahmen eines mehrtägigen Pumpversuches sei festgestellt worden, dass das Wasser eine ausgezeichnete Qualität aufweise und als ‚sulfathaltiges natürliches Mineralwasser‘ bezeichnet werden könne.

Quellfassungen seien bis dato nicht errichtet worden, da noch nicht entschieden worden sei, wie die Quelle wirtschaftlich genutzt werden solle. Aus diesem Grund sei auch noch keine Trinkwasserabfüllanlage betrieben worden bzw. habe noch kein Handel mit dem Trinkwasser

stattgefunden. Technische Anlagen seien noch nicht in Verwendung.

Das Gutachten von GA sowie das hydrogeologische Gutachten der Joanneum Research Graz aus dem Jahr 2005 wurden dem Schreiben beigelegt.

Am 19. Februar 2018 erließ das Finanzamt Neunkirchen Wr. Neustadt Wiederaufnahme- und Sachbescheide betreffend Körperschaftsteuer der Jahre 2011 bis 2014 sowie einen Körperschaftsteuerbescheid für 2015 mit denen die Einkünfte jeweils mit € 0,- festgestellt wurden.

In der Begründung zu den Sachbescheiden wird erläutert, dass die Bf. in der Vorhaltsbeantwortung vom 29. Jänner 2018 ausgeführt habe, dass als Maßnahme zur nachhaltigen Gewinnerzielung laufend geprüft werde, was mit der Trinkwasserquelle bzw. den Grundstücken geschehen sollte. Seit der Anschaffung der Grundstücke vor 18 Jahren sei noch nicht entschieden worden, wie bzw. ob eine Bewirtschaftung erfolgen solle.

Die operative Tätigkeit beschränke sich auf die Erstellung eines Gutachtens, wobei weder Trinkwasserabfüllanlagen noch Quelfassungen errichtet worden seien und auch kein Handel stattgefunden habe. Die Kriterienprüfung habe ergeben, dass die Verluste die Umsätze stark überstiegen hätten und kaum Umsätze vorhanden gewesen seien, weshalb es zu einem krassen Mißverhältnis zwischen Verlusten und Gewinnen gekommen sei. Es lägen interne Verlustursachen vor, da eine Bewirtschaftung nicht statfinde und ein marktgerechtes Verhalten schon aus diesem Grund nicht vorliege. Die Tätigkeit sei von Beginn weg als Liebhaberei einzustufen, könne jedoch aufgrund der Verjährungsvorschriften erst beginnend mit 2011 festgestellt werden.

Die Bf. erhob nach 2 Fristverlängerungsansuchen am 15. Mai 2018 fristgerecht Beschwerde gegen die o.a. Bescheide.

Das Finanzamt Neunkirchen Wr. Neustadt habe im Zuge einer Nachschau für den Zeitraum ab August 2000 welche mit Niederschrift vom 17. Mai 2002 abgeschlossen wurde festgestellt, dass eine Trinkwasserquelle der Gesellschaft vorhanden sei.

Detaillierte Unterlagen seien vorgelegt und in der Niederschrift auf die Kosten der Erschließung (Probebohrungen) sowie auf Gespräche von A mit Saudi-Arabischen Partnern Bezug genommen worden.

Das Vorliegen von Liebhaberei sei nicht festgestellt worden, vielmehr habe man die Trinkwasserquelle als steuerlich relevante Einkunftsquelle qualifiziert.

Wenn nunmehr festgestellt werde, dass die Tätigkeit von Beginn weg als Liebhaberei einzustufen sei, liege ein Widerspruch in der Beurteilung durch das Finanzamt vor.

Es werde nicht bestritten, dass noch keine laufende Bewirtschaftung i.S.v. Handel oder Verkauf von Trinkwasser aus der Quelle stattgefunden habe. Die Frage, wie die Bewirtschaftung der Quelle erfolgen solle, sei noch nicht abschließend geklärt worden.

Zur Auswahl stünde die Eigenabfüllung mit einem Partner bzw. die Einspeisung in bestehende Wassernetze.

Dem Finanzamt seien dazu zwei Gutachten,

a) der Firma GA per 31. Dezember 2014 bzw.

b) des Joanneum Research Graz, durchgeführt von Y und Z, (Anm. Beginn 2001, Endbericht 1/2005, hydrologeologisches Gutachten)

vorgelegt worden.

Gutachten würden nur dann erstellt, wenn eine wirtschaftliche Nutzungsabsicht bestehe.

Neben der nunmehr geänderten Rechtsansicht der Behörde müsse auch auf die während des Zeitraums der Einkunftsquelleneigenschaft angesammelten stillen Reserven Bedacht genommen werden.

Wenn es unter Berücksichtigung dieser stillen Reserven zu einem Gesamtgewinn komme, müsse dieser Umstand auf die Annahme der Liebhaberei durchschlagen und könne aufgrund der Gesamtergebnisbetrachtung keine Liebhaberei vorliegen.

Aus dem Gutachten von GA vom 31. Dezember 2014 ergebe sich ein Gesamtwert (Bodenwert + Quelle) i.H.v. € 1.891.886,- (davon € 330.386,- Bodenwert und € 1.561.500,- Quelle). In Gegenüberstellung zu den Anschaffungskosten von rd. € 1,1 Mio. ergebe sich daraus eine stille Reserve i.H.v. rd. € 790.000,- wobei mit weiteren Wertsteigerungen zu rechnen sei.

Weiters werde darauf hingewiesen, dass in den Jahren 2004 bis 2006 Einkünfte aus der Vermietung eines Gebäudes auf der Liegenschaft erzielt worden seien.

Moniert wurde, dass die Feststellung der Liebhaberei auf Grundlage einer Vorhaltsbeantwortung getroffen worden sei und es keine weitere Rücksprache mit der steuerlichen Vertretung gegeben habe.

Die Beschwerde wurde mit Beschwerdevorentscheidungen vom 6. August 2018 als unbegründet abgewiesen.

Dem von der Bf. aufgezeigten Widerspruch, der Annahme des Vorliegens einer Einkunftsquelle bzw. der nunmehr von Beginn weg festgestellten Liebhaberei wurde entgegengehalten, dass die Bf. zum Zeitpunkt der Nachschau noch keine 2 Jahre bestanden habe und nicht damit gerechnet worden sei, dass nach 18 Jahren noch keine Einkünfte erwirtschaftet würden.

Da es sich bei dem angeführten Unternehmensgegenstand um eine Tätigkeit nach § 1 Abs. 1 LVO handle, sei nach § 2 Abs. 1 LVO in jedem Fall ein Anlaufzeitraum von 3 Jahren zu gewähren. Die Nachschau sei in diesem Zeitraum erfolgt. Wenn der Prüfer im Jahr 2002 keine Liebhaberei vermutet habe, könne daraus nicht abgeleitet werden, dass eine solche in Zukunft nicht vorliegen könne.

Überprüfungshandlungen im Zuge der Umgründung hätten ergeben, dass die Bf. nur Verluste erzielt habe. Aus diesem Grund sei ein Vorhalt ergangen, um das subjektive Ertragsstreben und damit die Absicht, positive Erträge zu erwirtschaften beurteilen zu können. Ein solches müsse sich aufgrund objektiver, für Dritte nachvollziehbarer Kriterien erschließen.

Erst nach Beantwortung des Ergänzungsersuchens sei es möglich gewesen, den ‚inneren Vorgang‘ des Ertragsstrebens zu beurteilen. Die Ausführungen der Vorhaltsbeantwortung würden aus Sicht der Behörde neu hervorgekommene Tatsachen darstellen, wobei sie in freier

Beweiswürdigung zum Schluß gekommen sei, dass keine Maßnahmen gesetzt worden seien, um einen Gesamtüberschuß zu erzielen.

Mit Eingabe vom 30. August 2018 beantragte die Bf. die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht sowie die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung durch den gesamten Senat.

Der Vorlagebericht der Behörde zum gegenständlichen Rechtsmittel langte am 12. September 2018 beim Bundesfinanzgericht ein.

Mit Vorhalt vom 23. Februar 2022 wurde die Bf. von Seiten des Bundesfinanzgerichtes um Darlegung, welche konkreten Schritte in Bezug auf die Aufnahme einer operativen Tätigkeit gesetzt wurden, ersucht. Die erwartete positive Ergebnisentwicklung sei ebenso darzulegen wie nähere Angaben über die kurzfristige Vermietung eines auf den Grundstücken befindlichen Gebäudes der Liegenschaft zu tätigen.

Die Wertfindung durch den Gutachter GA sei unter Bedachtnahme auf die mögliche Kontaminierung der Grundstücke ebenso zu erläutern wie konkrete Maßnahmen in Bezug auf eine allfällige Veräußerung der Quellen darzulegen.

Die Bf. erläuterte mit Eingabe vom 27. April 2022 unter Vorlage von Unterlagen, dass es bereits in den Jahren 1999 und 2001 zu Gesprächen mit der Marktgemeinde Gn betreffend der Einspeisung von Wasser in lokale Netze gekommen sei.

- Im Jahr 2001 sei es zu einer konkreten Anfrage der Gemeinde Gn gekommen, zu deren Konzept vom seinerzeitigen Steuerberater des Bf. Stellung genommen worden sei. Das Projekt sei nicht zustande gekommen.

- In den Jahren 2003/2004 habe es unter Kontaktaufnahme durch einen Vertriebsmitarbeiter von A Gespräche mit der Wi gegeben.

Unter einem gemeinsamen Vertrieb und Verkauf hätte für den Standort S eine Handelsmarke aufgebaut werden sollen. Weiters sei eine Lohnabfüllung für Fruchtsäfte, Energy-Drinks udgl. vorgesehen gewesen. Auf Grundlage der Preisvorstellungen für eine 25,5%ige Beteiligung an der Gesellschaft i.H.v. € 4 Mio., die sich nicht mit jener von A gedeckt habe, sei es zu keiner Kooperation gekommen.

- Im Jahr 2009 habe es Kontakte mit der ÖBB gegeben. Entsprechende e-mails wurden vorgelegt.

- Im Jahr 2014 sei Fa betreffend einer möglichen Kooperation an A herangetreten.

- Im Jahr 2020 seien bis 3/2021 wiederum mit der ÖBB Gespräche über die Verwertungsmöglichkeiten geführt worden. Die ÖBB sei seit Jahren mit der Errichtung des Semmering-Basistunnels unweit der gegenständlichen Quelle beschäftigt und an den Bf. herangetreten.

Hinsichtlich einer Kaufabsicht habe die Bf. Gesprächsbereitschaft signalisiert, die von Seiten

der ÖBB, die anderweitig fündig geworden sei, nicht konkretisiert worden sei. Die Verwertbarkeit der Quellen Gs sei aber bestätigt worden.

Für einen hierzu notwendigen Langzeitpumpversuch sei eine behördliche Bewilligung erforderlich, eine wasserrechtliche Genehmigung wiederum sei vom Vorliegen eines konkreten Projektes abhängig, weshalb für eine solche bislang noch nicht angesucht worden sei.

Die vom Gutachter zur Schätzung des Wertes der Quellen angenommene Entnahmerate von 30 Liter/Sekunde gehe nach Einschätzung aller Spezialisten in Ordnung.

Zur Kontaminierung des Bodens wurde ausgeführt, dass im Zuge des Abbruchs der Gebäude genaue Untersuchungen der BH Nn stattgefunden hätten und auch eine Beurteilung der Prüfstelle Water&Waste vorliege, nach der keine Gefährdung durch Kontaminierung mehr bestehe.

In der am 12. Oktober 2022 abgehaltenen mündlichen Verhandlung wurde von Seiten der Bf. darauf hingewiesen, dass die Anschaffung einer Quelle nicht mit der Anschaffung andersartiger Einkunftsquellen wie etwa Miethäuser verglichen werden könne. Verschiedenste Anstrengungen zur Verwertung seien durchgeführt worden. Auf die Wertsteigerung des erworbenen Grundstückes samt Quelle wurde verwiesen. Die Verluste i.H.v. rund € 176.000,- seien im Vergleich dazu nicht hoch und würden in der Hauptsache auf die Abrisskosten des Gebäudes entfallen.

Die Bf. übergab dem BFG im Zuge der Verhandlung eine Anfrage an die MA-31, Wiener Wasser vom 28. Juli 2022, in der auf die Ergebnisse des von ihr beauftragten hydrogeologischen Gutachtens, verbunden mit der Anfrage nach einem grundsätzlichen Interesse durch die Wasserbehörde (Anm. vermutlich zu deren Verwertung) hingewiesen wurde.

Weiters wurde das Ergebnis von Wasserstandsmessungen vorgelegt, die im Bohrloch der für das Gutachten 2001 durchgeführten Tiefenbohrung erfolgte, woraus hervorgeht, dass sich der Grundwasserspiegel (das Absichtmaß) zwischen dem 18. Juni 2020 und 27. August 2022 nur geringfügig (um ca. 0,5 Meter) gesenkt hat.

Der Anschaffung der Quelle seien wirtschaftliche Überlegungen vorangegangen.

Von Seiten der Behörde wurde weder die Wasserqualität noch die möglichen Mengenangaben oder die geplante wirtschaftliche Verwertung bezweifelt. Die Bf. habe jedoch nur bedingt eigeninitiativ Aktivitäten zur Verwertung der Quelle getätigt. Die nunmehr vorgelegte Anfrage an die MA-31 sei seit langer Zeit die erste erkennbare Aktivität in diese Richtung.

Es sei nicht erkennbar, dass in einem absehbaren Zeitraum ein Gesamtgewinn erreicht werden könne.

Die Bf. erläutert dazu, dass es mehrere Versuche zur Verwertung der Quellen gegeben habe. Es sei notwendig gewesen, einen geeigneten Partner zur Selbstabfüllung zu finden der über einschlägiges know-how verfüge, da man sich damit in bedeutsame wirtschaftliche Konkurrenz begeben.

Der Abriss des Gebäudes der auf dem Grundstück befindlichen, ehemaligen LH stelle sich als strukturverbessernde Maßnahme dar, da damit im Zusammenhang stehende allfällige Schäden

bereinigt worden seien. Das Gutachten von GA stehe in Zusammenhang mit der Verschmelzung der Bf. mit der G2.

Dass eine der beiden auf dem Grundstück befindlichen (oberflächlichen) Quellen seit einiger Zeit trocken sei (Anm: Wie aus einer Niederschrift im Zuge einer Verhandlung der Wasserbehörde vom 28. September 2020 hervorgeht), sei ihm erst zu dieser Zeit bekannt geworden. Wirtschaftliche bedeutend sei nach Ansicht der Bf. die Wassermenge lt. Tiefenbohrung. Der Pumpversuch der Joanneum Research sei ihm ausreichend erschienen, ein dort angeregter Langzeitpumpversuch hätte eine behördliche Bewilligung erfordert. Die Entfernung der Bohrung bis zum nächsten Wassernetz betrage rund 50 Meter. Wiederholt wurde darauf hingewiesen, dass es keine Gespräche gegeben habe, die zu einem konkreten Projekt geführt hätten, weshalb ein Antrag auf wasserrechtliche Bewilligung bislang nicht möglich gewesen sei.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

§ 2 EStG 1988 lautet (auszugsweise):

(1) Der Einkommensteuer ist das Einkommen zugrunde zu legen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.

(2) Einkommen ist der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs. 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) und außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35) sowie des Freibetrags nach § 105.

...

(3) Der Einkommensteuer unterliegen nur

...

3. Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23),

...

Einkünfte aus Gewerbebetrieb liegen gemäß § 23 Z 1 EStG 1988 dann vor, wenn eine selbständige, nachhaltige Tätigkeit mit Gewinnabsicht durchgeführt wird, die sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt.

§ 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung (i.d. Folge LVO) i.d.F. BGBl 1993/33 lautet:

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 Abs. 1 LVO lautet:

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).*

§ 3 (1) LVO lautet:

Unter Gesamtgewinn ist der Gesamtbetrag der Gewinne zuzüglich steuerfreier Einnahmen abzüglich des Gesamtbetrags der Verluste zu verstehen. Steuerfreie Einnahmen sind nur insoweit anzusetzen, als sie nicht zu einer Kürzung von Aufwendungen (Ausgaben) führen. Wertänderungen von Grund und Boden, der zum Anlagevermögen gehört, sind nur bei der Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 anzusetzen.

Der Entscheidung wird folgender Sachverhalt zu Grunde gelegt

- Die Bf. wurde mit Erklärung über die Errichtung der Gesellschaft am 31. Juli 2000 gegründet. Gegenstand des Unternehmens ist lt. Gesellschaftsvertrag die Errichtung und der Betrieb von Quelfassungen, die Errichtung und der Betrieb einer Trinkwasser-Abfüllanlage sowie der Handel mit Waren aller Art, insbesondere mit Trinkwasser.
- Schon vor Abschluss des zeitgleich mit der Errichtung der Gesellschaft angeschafften Grundstücks wurde mit der Stadtgemeinde Gn Ende Oktober 1999 in Bezug auf eine mögliche Wasserverwertung Kontakt aufgenommen.
- Im Kaufvertrag zwischen der Bf. und KH vom 31. Juli 2000, betreffend Liegenschaften der KG1 (B) bzw. KG2 (S) wurde gem. Pkt. 1.6.6. explizit dargelegt, dass die Bf. beabsichtigt, die auf dem erworbenen Grundstück befindlichen Quellen wirtschaftlich als Trinkwasser zu verwerten.
- Die Bf. beauftragte das Institut für Hydrogeologie und Geothermie der Joanneum Research Forschungs GesmbH mit Schreiben vom 17. November 2000 mit der hydrologischen Bewertung zweier auf ihren Grundstücken befindlichen Quellen.
- Im Zuge der Untersuchungen erfolgte im Februar 2001 eine Probebohrung (Kurzpumpversuch). Das Gutachten wurde im Jänner 2005 fertiggestellt.

- Ein weiteres Schätzungsgutachten von Sachverständigen Baumeister GA vom 23. März 2015 (Stichtag 31. Dezember 2014) betraf die Ermittlung des aktuellen Wertes der Trinkwasserquelle.
- Die Bf. (FN f) wurde mit Vertrag vom dat als übertragende Gesellschaft mit der G2 (f1) verschmolzen.
- Hinsichtlich der Anstrengungen der Bf. zur wirtschaftlichen Verwertung der Quellen wird auf die Ausführungen in der Darstellung des Verfahrensablaufes (s. oben) verwiesen.

Wiederaufnahme des Verfahrens

Die Bf. moniert hinsichtlich der Bescheide betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens für die Jahre 2011 bis 2014 den Umstand, dass keine neuen Tatsachen hervorgekommen sind, da das bescheiderlassende Finanzamt Neunkirchen Wr. Neustadt eine Nachschau durchgeführt und am 17. Mai 2002 abgeschlossen hat, im Zuge derer die Trinkwasserquellen als steuerlich relevante Einkunftsquelle eingestuft wurden.

§ 303 Abs. 1 BAO lautet (auszugsweise):

Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn

...

b) 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.

Der VwGH hat mit Erkenntnis vom 17. Dezember 2008, 2006/13/0114 erwogen, dass nach ständiger Rechtsprechung das Neuervorkommen von Tatsachen oder Beweismitteln nur aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens derart zu beurteilen ist, dass es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde im wieder aufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können.

Nach Hofstätter/Reichel, Einkommensteuer, § 2 EStG - Anhang II - Liebhaberei-ABC (Fuchs/Unger) Rz. 48 stellt die LVO *„das subjektive Ertragsstreben in den Mittelpunkt ihrer Betrachtung, wobei die Absicht, einen Gesamtgewinn zu erzielen, erst dann zu einer steuerlich erheblichen Tatsache wird, wenn der innere Vorgang (Willensentschluss) durch seine Manifestation in die Außenwelt tritt.“*

Das subjektive, einen inneren Vorgang darstellende Ertragsstreben, muss anhand objektiver Kriterien erkennbar sein (vgl. VwGH 16. Mai 2007, 2002/14/0083).

Im Zuge der Beantwortung des Ergänzungsersuchens der Behörde vom 20. November 2017 mit Schreiben vom 29. Jänner 2018 wurden ihr erstmals bedeutsame Umstände, u.a. dass bis zu diesem Zeitpunkt noch keine Entscheidung über die wirtschaftliche Verwertung der Quellen getroffen, keine Quelfassungen erfolgt oder Trinkwasserabfüllanlagen betrieben worden waren und ganz allgemein Sondierungen zur Verwertung der Quellen nicht mit dem erforderlichen Nachdruck erfolgt waren, bekannt.

Diese Umstände stellen zweifelsfrei neue, der Behörde bis zu diesem Zeitpunkt unbekannte Tatsachen dar, die geeignet waren, anders lautende Bescheide zur Folge haben, weshalb die Wiederaufnahme des Verfahrens zu Recht erfolgte.

Sachbescheide

Fraglich ist, ob der Tätigkeit der Bf. eine steuerlich beachtliche Einkunftsquelle zu Grunde lag und falls ja, diese mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben wurde, oder ob die erzielten Verluste ertragsteuerliche Liebhaberei darstellen.

Gemäß dem im Gesellschaftsvertrag festgeschriebenen Gegenstand der Gesellschaft ist von einer erwerbswirtschaftlichen Betätigung auszugehen.

Im vorliegenden Fall gehen die beteiligten Parteien wie auch nachfolgend das BFG hinsichtlich der von der Bf. beabsichtigten wirtschaftlichen Verwertung der Quellen (Trinkwasser) von einer Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 1 Liebhaberei-VO aus.

Nach dieser Bestimmung ist bei einer Betätigung, die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen, das Vorliegen von Einkünften anzunehmen.

Für die Beurteilung der Gesamtgewinnerzielungsabsicht für die einzelnen Streitjahre ist es entscheidend, ob die Bf. in jedem dieser Jahre eine Gesamtgewinnerzielungsabsicht im Sinne des § 1 Abs. 1 der Liebhaberei-VO gehabt hat.

Die Liebhaberei-VO stellt zwar das subjektive Ertragsstreben in den Mittelpunkt ihrer Betrachtung, die Absicht, einen Gesamtgewinn zu erzielen, ist jedoch ein innerer Vorgang (Willensentschluss), der erst dann zur steuerlich erheblichen Tatsache wird, wenn er durch seine Manifestation in die Außenwelt tritt. Es genügt daher nicht, dass der Bf. die Absicht hatte, Gewinne zu erzielen. Vielmehr muss diese anhand der im § 2 Abs. 1 LVO beispielsweise aufgezeigten Kriterien beurteilt werden. Auf Wunschvorstellungen des Bf. kommt es dabei nicht an, sondern auf ein Streben, auf das anhand objektiver Umstände geschlossen werden kann (vgl. VwGH 16.12.1998, Zl. 92/13/0282; 30.7.2002, Zl. 96/14/0020; 19.3.2008, Zl. 2005/15/0151).

Da die Liebhaberei-VO das subjektive Ertragsstreben in den Mittelpunkt stellt, ist im Rahmen der durch § 2 Abs. 1 LVO normierten Kriterienprüfung das Schwergewicht auf die bis zum

jeweiligen Veranlagungsjahr eingetretene Entwicklung, nicht hingegen auf die nachfolgenden Jahre zu legen (vgl. VwGH 28.2.2002, Zl. 96/15/0219; 22.1.2004, Zl. 98/14/0003).

Die sachverhaltsmäßigen Voraussetzungen für die Klärung der Frage, ob ein subjektives Ertragsstreben des Bf. vorliegt, ist eine Frage der Beweiswürdigung (vgl. VwGH 11.11.2008, Zl. 2006/13/0124). Dabei ist maßgebend, ob der Sachverhalt genügend erhoben ist und ob die bei der Beweiswürdigung vorgenommenen Erwägungen schlüssig sind und den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut im Sinne der Erfahrungen des täglichen Lebens entsprechen (vgl. Ritz, BAO-Kommentar, § 167, Rz. 10 und die dort zitierte Judikatur). Die Frage der Ertragsfähigkeit einer Betätigung ist eine auf der Ebene der Sachverhaltsermittlung und Beweiswürdigung zu lösende Tatfrage (vgl. VwGH 3.7.1996, Zl. 93/13/0171).

Nach § 2 Abs. 1 Liebhaberei-VO ist das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen, insbesondere anhand der in Z 1 bis 6 des § 2 Abs. 1 LVO genannten Kriterien zu beurteilen. Dabei kommt dem Kriterium der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen (zB Rationalisierungsmaßnahmen) nach der Z 6 dieser Bestimmung große Bedeutung zu (vgl. VwGH 9.12.2004, Zl. 2000/14/0115). Darunter fallen jegliche Schritte, die erkennbar darauf gerichtet sind, die Betätigung nicht nur kurzfristig Gewinn bringend zu gestalten (vgl. VwGH 20.4.2006, Zl. 2004/15/0038).

Stellt sich bei einer Tätigkeit nach § 1 Abs. 1 Liebhaberei-VO objektiv erst nach mehreren Jahren heraus, dass sie niemals Erfolg bringend sein kann, kann sie dennoch bis zu diesem Zeitpunkt als Einkunftsquelle anzusehen sein. Erst wenn die Tätigkeit dann nicht eingestellt wird, ist sie für Zeiträume ab diesem Zeitpunkt als Liebhaberei zu qualifizieren (vgl. VwGH 20.4.2006, Zl. 2004/15/0038).

Die Behörde hat ihre Beurteilung auf den Umstand gestützt, dass die Bf. innerhalb von 18 Jahren zu keiner Entscheidung über die Bewirtschaftung der Quellen getroffen hat und die Kriterienprüfung gemäß den Vorgaben der LVO kein marktgerechtes Verhalten erschließen ließ, weshalb sie die Tätigkeit von Beginn an als Liebhaberei eingestuft hat.

Eine Korrektur durch die Behörde erfolgte aufgrund der Verjährungsbestimmungen erst ab dem Jahr 2011, nachdem die Bezug habenden Körperschaftsteuerbescheide (sowie jene der Vorjahre) endgültig ergangen waren.

Die Rechtsansicht der Behörde, wonach schon zu Beginn der Tätigkeit Liebhaberei vorgelegen wäre, vermag das Bundesfinanzgericht nicht nachzuvollziehen.

Die Absicht, einen Gesamtgewinn zu erzielen ist in der Anfangsphase der wirtschaftlichen Betätigung ab dem Jahr des Erwerbs der potentiellen Einkunftsquelle (und z.T. sogar davor) durch die von der Bf. gesetzten Maßnahmen durchaus erkennbar.

Dazu sind neben dem Auftrag zur Erstellung eines hydrogeologischen Gutachtens Kontakte mit der Stadtgemeinde Gn ab dem Jahr 1999, die im Jahr 2001 in einem vorläufigen, von der

Gemeinde der Bf. vorgelegten Konzept (Schreiben v. 10. August 2001) über die gemeinsame Nutzung der Quellen mündeten, anzuführen.

Das Konzept wurde von der Bf. ihrer steuerlichen Vertretung vorgelegt (Telefax v. 28. September 2001), von dieser näher kommentiert und mündete in einem Konstruktionsvorschlag (Schreiben Stb Feldbach GmbH v. 23. Oktober 2001), der aber keine Realisierung fand.

Zielgerichtete Handlungen, die auf eine Einkunftserzielungsabsicht schließen lassen, lagen in dieser Vorbereitungsphase daher vor.

In weiterer Folge verlagerte sich der Focus der Verwertung weg von den beiden Quellen hin zu einem mit Tiefenbohrung (66 Meter, im Zuge der Erstellung des Gutachtens des Joanneum Resarch Institutes) auf dem Grundstück erschlossenem Aquifer (Grundwasserleiter).

Gemäß dem Gutachten war zur Feststellung der längerfristigen Ergiebigkeit desselben aber ein Langzeitpumpversuch erforderlich, der im Vorfeld einer wasserrechtlichen Vorverhandlung durchzuführen und für den eine behördliche Genehmigung einzuholen wäre.

Dass ein solcher Pumpversuch als Grundlage für ein Verwertungs-Konzept, das wiederum Grundlage für eine wasserrechtliche Genehmigung wäre nicht erfolgte, bleibt unverständlich.

Im weiteren Zeitablauf waren auf die Verwertung der Quellen abzielende Handlungen wenig konkretisierbar.

Der nachgewiesene Versuch zur Realisierung einer Verwertungsmöglichkeit gemeinsam mit der Wi (Sz) in den Jahren 2003 bzw. 2004 geht über vage und z.T. widersprüchliche Absichtserklärungen nicht hinaus. Laut einer (nicht unterfertigten und nicht datierten) ‚Punktation‘ sollte die Bf. 10% des Gesellschaftsanteils um € 3.500,- zuzügl. eines (der Höhe nach nicht benannten) Gesellschafterzuschusses erwerben. Nach einem gleichfalls vorgelegten ‚fact sheet‘ (bzw. den Angaben der Bf. dazu) sollten 25,5% der Anteile an dieser Gesellschaft von der Bf. um € 4 Mio. erworben werden. Die Sz ging somit von einem Wert ihrer Gesellschaft i.H.v. € 15,7 Mio. aus.

Gemäß ‚fact sheet‘ beträgt das ‚company capital‘ € 2,5 Mio., was in eklatantem Widerspruch zu dem Stammkapital der Gesellschaft (€ 35.000,- ab 24.2.2004 € 38.890,-) und hinsichtlich des Wertes der Gesellschaft zu den gleichfalls vorgelegten Rohdaten (GuV der Sz zum 30. September 2003 mit einem Bilanzverlust i.H.v. 948.143,67) steht.

Bedeutsam ist, dass die Bf. weder zu diesem, noch zu einem späteren Zeitpunkt über eine wasserrechtliche Bewilligung verfügte, ein Umstand, dessen zentrale Bedeutung der Bf. bewusst war, hat sie doch bereits im Kaufvertrag vom 31. Juli 2000 dessen Rechtswirksamkeit u.a. vom Vorliegen der rechtskräftigen Erteilung einer wasserrechtlichen und grundverkehrsbehördlichen Genehmigung (do. Pkt 7.1.) abhängig gemacht.

Planungshandlungen in Bezug auf ein konkretes Projekt waren daher nicht oder nur bedingt möglich.

In den Folgejahren wurde mit großen zeitlichen Abständen die grundsätzliche Verwertungsmöglichkeit gegenüber der ÖBB (2009) bzw. Fa (2014) ventiliert, denen freilich keinerlei Konzepte zu Grunde lagen.

Auch der Verhandlungsschrift die im Zuge eines (nicht die Bf. betreffenden) wasserrechtlichen Bewilligungsverfahrens (vom 28. September 2020) erstellt wurde, ist lediglich zu entnehmen, dass Verhandlungen für eine eventuelle Nutzung der (Tiefen-)Bohrung Gs aufgenommen werden.

Im Zuge der mündlichen Verhandlung vor dem BFG wurde schließlich eine Anfrage der Bf. an die MA-31 Wiener Wasser vom 28. Juli 2022 vorgelegt, mit der das Vorliegen eines grundsätzlichen Interesse der Behörde sondiert werden sollte.

Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn a.a.O. Rz. 348/1 erläutern in ihrem Kommentar unter Anführung von Judikatur u.a.:

„Die Absicht künftiger Einkunftserzielung muss somit entweder auf Grund bindender Vereinbarungen oder aus sonstigen, über bloße Absichtserklärungen hinausgehenden Umständen erwiesen sein...

Die bloße Möglichkeit der späteren Verwendung eines Wirtschaftsgutes zur Einnahmenerzielung (E 11.10.1972, 0069/72, 1973, 50), die Sondierung mehrerer Verwertungsmöglichkeiten (E 30.4.2003, 98/13/0127, 2004/408 zur Wahl zwischen Verkauf und Vermietung)... ist kein nach außen hin in Erscheinung tretender Entschluss...‘.

Ein Nachweis, aus dem die eindeutige Absicht der künftigen Betriebseröffnung nach einer Vorbereitungsphase, die mit der Beauftragung und der Erstellung des hydrogeologischen Gutachtens ihren Abschluss fand (und damit unvollständig blieb) hervorgeht, ist in den nachgelagerten Sondierungsgesprächen und z.T. von Dritten erfolgten Kontaktaufnahmen nicht zu erblicken.

Die Bf. (bzw. ihre Rechtsnachfolgerin) ist sich nach nunmehr rund 22 Jahren noch immer im Unklaren, in welcher Weise sie die Quellen verwertet wissen will, wobei eine der Oberflächen-Quellen lt. vorgelegten Unterlagen zwischenzeitig trockengefallen ist.

Zu den übrigen Argumenten der Bf. wird festgestellt:

- Gutachten GA

Wenn die Bf. in ihrer Beschwerde darlegt, dass Gutachten nur dann erstellt würden, wenn eine wirtschaftliche Nutzungsabsicht bestehe, ist anzuführen, dass dem Gutachten von GA (Stichtag 31. Dezember 2014) der Zweck der Verkehrswertermittlung zu Grunde lag.

Die Bf. wurde mit dat als übertragende Gesellschaft mit der G2 verschmolzen. Voraussetzung einer Verschmelzung ist ein positiver Verkehrswert der übertragenden Gesellschaft.

In der Anmeldung der Eintragung der Durchführung der Kapitalherabsetzung bzw.

Verschmelzung beim Landesgericht Wr. Neustadt als Handelsgericht vom dat wurde zum

Erfordernis eines positiven Verkehrswertes erläutert, dass durch Herabsetzung des Stammkapitals bei der Bf. ein buchmäßig negatives Eigenkapital entstanden ist, aber auf Grundlage stiller Reserven ein positiver Verkehrswert vorliegt, wobei man sich explizit auf das vorgelegte Gutachten von GA bezog.

- Stille Reserven des Grundstückes

Der VwGH hat in seinem Erkenntnis vom 28. April 2009, Zl. 2006/13/0140 erwogen, dass ein allenfalls erzielbarer Veräußerungsgewinn dann nicht in die Betrachtung einzubeziehen ist, wenn keine konkreten Maßnahmen zur Veräußerung des Betriebes gesetzt wurden.

Auch Hofstätter/Reichel, Einkommensteuer § 2 EStG - Anhang II - Liebhaberei-ABC (Fuchs/Unger) Einkommensteuer erläutern mit Hinweis auf die Judikatur:

„Ein nur allenfalls erzielbarer Veräußerungsgewinn ist jedenfalls dann nicht in die Beurteilung des Gesamtgewinns iRd Liebhabereibeurteilung einzubeziehen, wenn keine konkreten Maßnahmen zur Veräußerung des Betriebes gesetzt wurden (zur LVO 1993: VwGH 28. 4. 2009, 2006/13/0140).“

Da keine konkreten Maßnahmen zur Veräußerung der Quellgrundstücke getroffen wurden, eine entsprechende Frage des BFG im Vorhalt vom 23. Februar 2022 blieb unbeantwortet, die Bf. ging vielmehr selbst im Zuge der Verschmelzung von positiven Zukunftsaussichten der Verwertung der Quellen aus, ist eine Veräußerungsabsicht nicht zu erkennen und haben allfällige Wertsteigerungen der Quellgrundstücke zur Beurteilung, ob im Rahmen der Liebhabereibetrachtung ein Gesamtgewinn unter Beachtung allfälliger stiller Reserven vorliegt, unbeachtet zu bleiben.

- Vermietung eines Gebäudes auf der Liegenschaft

Die Bf. wendet weiters ein, dass die Bf. in den Jahren 2004 bis 2006 Einkünfte aus der Vermietung eines Gebäudes auf der Liegenschaft erzielt hat.

Dazu ist zu bemerken, dass die Vermietung des Gebäudes keinen Betriebszweck der Bf. darstellt und somit in keinem Zusammenhang mit der angestrebten Tätigkeit, die die Nutzung der vorhandenen Quellen zum Ziel hat, steht.

Die Umsätze der Jahre 2004 bis 2006 stellen die einzigen, im gesamten Zeitraum von der Bf. zur Umsatzsteuer angemeldeten Umsätze dar und sind schon aufgrund ihrer Höhe, 2004 € 1.090,91, 2005 bzw. 2006 jeweils € 545,55, gesamt € 2.181,81, sowie des Umstandes, dass sie nicht den Unternehmenszweck abbilden, für die Beurteilung des subjektiven Ertragsstrebens unbeachtlich.

Das vermietete Gebäude sowie auf dem Grundstück befindliche Betriebsanlagen wurden im Jahr 2011 abgetragen und verursachten (neben zuvor angefallenen Aufwendungen (Afa)) in diesem Jahr eine Buchwertabschreibung i.H.v. € 69.939,- sowie weitere Kosten der Abtragung bzw. Sanierung i.H.v. rd. € 60.000,-, die die aus der Vermietung erzielten Erträge bei weitem überstiegen.

Im Zeitraum zwischen der Errichtung der Gesellschaft im Jahr 2000 bis zur Verschmelzung im Jahr 2015 wurden ausnahmslos Verluste erklärt, die sich im Jahr 2015 auf (kumuliert) € 265.181,15 beliefen.

Die Gesamtgewinnerzielungsabsicht der Bf. war daher infolge einer Betätigung mit Einkunftsquellenvermutung anhand der in § 2 Abs 1 Z 1 bis 6 LVO genannten Umstände zu überprüfen:

- Ausmaß und Entwicklung der Verluste (§ 2 Abs 1 Z 1 LVO)

Die Bf. erzielte durchwegs Verluste, die sich seit ihrer Gründung (2000) bis zum ihrer Verschmelzung (2015) auf gesamt € -265.181,15 beliefen. Hervorstechend sind die Verluste des Jahres 2011 (- 126.956,62) bedingt durch den Abriss von auf der Liegenschaft befindlichen Gebäuden (Buchwertabgang, Abrisskosten) sowie des Jahres 2015 (- 32.236,72) verursacht durch Rechtsanwaltskosten (vermutlich i.Z.m. der anstehenden Verschmelzung), sowie den Kosten für die in Auftrag gegebenen Gutachten.

- Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen (§ 2 Abs 1 Z 2 LVO)

Im gesamten Zeitraum von der Gründung des Betriebes bis zur Verschmelzung wurden keine Gewinne erzielt.

- Ursachen, auf Grund deren im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Gewinn oder Überschuss erzielt wird (§ 2 Abs 1 Z 3 LVO)

Da keine operative Tätigkeit, die in der wirtschaftlichen Verwertung von Quellen gelegen wäre, aufgenommen wurde, war die Erzielung eines Gewinnes aus dieser Betätigung nicht möglich. Festzustellen ist eine, nach zunächst zielgerichteten Vorbereitungshandlungen jahrelange Untätigkeit und weitgehend passives Verhalten der Bf.

- marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen (§ 2 Abs 1 Z 4 LVO)

Mangels Aufnahme eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes, lässt sich ein marktgerechtes Verhalten in Bezug auf angebotene Leistungen nicht erschließen. Die Bf. befindet sich nach ihren Angaben bis dato in einer Evaluierungsphase bezogen auf mögliche Verwertungen der Quellen.

- marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung (§ 2 Abs 1 Z 5 LVO)

Mangels Aufnahme eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes, lässt sich ein marktgerechtes Verhalten in Bezug auf die Preisgestaltung nicht erschließen.

- Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch

strukturverbessernde Maßnahmen (zB Rationalisierungsmaßnahmen) (§ 2 Abs. 1 Z 6 LVO)

Zu einer Verbesserung (bzw. erstmalige) Ertragslage käme es nach hohen erforderlichen

Anfangsinvestitionen (Errichtung Quelleinfassung, Abfüllanlage, Anschluss an Wasserleitungsnetze) erst im Zuge der Eröffnung der operativen Tätigkeit, wobei bis zum Erreichen eines break-even Punktes, der Überschreitung der Gewinnschwelle angesichts der angesammelten Verluste von einem längeren Zeitraum auszugehen ist. Die von der Bf. angeführte, von ihr erfolgte Freimachung des Grundstücks von einem darauf befindlichen Betriebsgebäude (ehemalige LH) stellt sich als eine für den Betrieb notwendige Vorbereitungshandlung dar, die in keinem erkennbaren Zusammenhang mit einer Verbesserung der Ertragslage steht.

Infolge des Vorliegens einer Betätigung nach § 1 Abs. 1 LVO stand der Bf. gemäß § 2 Abs. 2 LVO ein Anlaufzeitraum von drei Jahren (2000-2002) zu, während der ihre Ergebnisse jedenfalls steuerlich zu berücksichtigen waren. Dieser Zeitraum deckt sich nach Ansicht des BFG weitgehend mit jenem, für den sich der ‚inneren Vorgang‘ des Ertragsstrebens der Bf. tatsächlich konkretisierte. Für danach liegende Zeiträume war dies nicht mehr der Fall, eine konkretisierte Absicht und zielgerichtete Handlungen für eine künftige Einkunftserzielung war nicht zu erkennen. Dies gilt insbesondere für den beschwerdegegenständlichen Zeitraum (2011-2015).

Das Bundesfinanzgericht sieht es aus diesem Grund als erwiesen an, dass es der Bf. in den einzelnen Streitjahren an der Gesamtgewinnerzielungsabsicht gemangelt hat und ertragsteuerliche Liebhaberei vorlag.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Da das gegenständliche Erkenntnis der zur Liebhaberei umfänglichen Judikatur des Höchstgerichtes gefolgt ist, war eine Revision als nicht zulässig zu erklären.

Wien, am 9. November 2022