

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Dieter Fröhlich über die Bescheidbeschwerde der Bf. m.b.H. O., Str, Plz O., StNr. X2, D6, vertreten durch Merkur Treuhand Steuerberatung GmbH, 1130 Wien, St. Veit Gasse 50, vom 23.02.2016 gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Körperschaftsteuer der Jahre 2008, 2009, 2010, 2011, 2012 und 2013, vom 25.01.2016, zugestellt am 26.01.2016, des Finanzamtes Hollabrunn Korneuburg Tulln (nunmehr FA Österreich)

zu Recht erkannt:

Der Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide betreffend Körperschaftsteuer 2008 bis 2013 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.
Diese Wiederaufnahmebescheide werden ersatzlos aufgehoben.

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

Ferner hat das Bundesfinanzgericht durch den Richter Mag. Dieter Fröhlich in derselben oben bezeichneten Beschwerdesache betreffend die Beschwerde vom 23.02.2016 gegen die Körperschaftsteuerbescheide der Jahre 2008, 2009, 2010, 2011, 2012 und 2013 des Finanzamtes Hollabrunn Korneuburg Tulln, vom 25.01.2016, zugestellt am 26.01.2016

beschlossen:

Die Beschwerde gegen die Körperschaftssteuerbescheide 2008 bis 2013 wird gemäß § 261 Abs. 2 BAO für gegenstandslos erklärt.

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

Entscheidungsgründe

I. Sachverhalt und Verfahrensgang

Auf Grund von Wirtschaftlichkeits- und Effizienzüberlegungen, der Einhaltung des budgetären Stabilitätsrahmens sowie umsatzsteuerrechtlicher Aspekte, wurde von vielen österreichischen Gemeinden der bedeutsame Immobilienbereich ausgegliedert.

Auch die Stadtgemeinde O. hat im Jahr 2008 die Immobilienbewirtschaftung für ihre gemeindeeigenen Immobilien in die beschwerdeführende Bf. m.b.H. O. (in der Folge Z. oder Bf. genannt) ausgelagert. Auf Grundlage von Liegenschaftsgutachten wurden der Z., deren Alleingesellschafterin die Stadtgemeinde O. ist, 54 Wohn-, Geschäfts- und Amtsgebäude sowie 8 Baulandgrundstücke um € 52 Mio. verkauft.

Der Kaufpreis wurde von der Z. durch einen (im Jahr 2028 endfälligen) Bankkredits in Höhe von € 51 Mio. fremdfinanziert, wofür die Stadtgemeinde Haftung übernommen hat.

Geschäftszweck der Z. war der An- und Verkauf sowie die An- und Vermietung von Liegenschaften, ferner die Verwaltung, Erhaltung und Sanierung sowie Entwicklung und Verwertung von Liegenschaften. Im Zusammenhang mit diesen Liegenschaftsgeschäften wurde die Z. auch zur Durchführung von Kapitalgeschäften ermächtigt und hat eine solche Finanzgeschäftstätigkeit auch entfaltet (Veranlagung liquider Mittel bis € 11,8 Mio. sowie Zinssicherungsgeschäfte/Swaps über € 36 Mio.).

Die Z. beschäftigte eigenes Personal. Zudem wurden für Arbeitsleistungen Mitarbeiter der Gemeinde gegen Kostenverrechnung herangezogen. Aktenkundig ist, dass im Jahr 2011 von Gemeindebediensteten für die Z. 6.547 Arbeitsstunden erbracht worden sind. (das entspricht einem Jahresarbeitseinsatz von rd. 3,5 Arbeitnehmern). Für die Tätigkeiten der klassischen Hausverwaltung wurde von der Z. ein externes Hausverwaltungsbüro eingesetzt, wovon 2 Mitarbeiter vor Ort am Standort der Z. tätig waren. Die Z. ist auf der Webseite der Stadtgemeinde ausgewiesen und unterhält für die Mieter- und Bürgeranliegen einen geregelten Parteienverkehr.

Im Zuge der Veranlagung der Körperschaftsteuer 2008 wurde vom Finanzamt (FA) mit Vorhalt vom Dezember 2010 die Vorlage von Prognose- und Planrechnungen für die Wohn- und Geschäftsimmobilen sowie öffentlichen Gebäuden verlangt.

Mit Schreiben vom 27.09.2011 übermittelte die Z. dem FA umfangreiche Prognoserechnungen über die Ertragsentwicklung des Betriebes bis 2047 (16 Seiten). Weiters wurde eine Aufstellung über sämtliche bebaute Immobilien unter Angabe des Nutzungszwecks, Kaufpreises, Grund- und Gebäudewertes, der Investitionen 2008-2010, sowie der Nutzfläche, Nutzungsdauer und

AfA angeschlossen. In der angeschlossenen ergänzenden Stellungnahme, wurde dazu Folgendes vorgebracht:

1. Frage der Beurteilungseinheit

Die gebündelte Bewirtschaftung aller gemeindeeigenen Immobilien in einem einheitlichen Betrieb stelle eine einzige Beurteilungseinheit im Sinne des § 1 Abs. 1 letzter Satz der Liebhabereiverordnung dar. Zudem erfülle die Bewirtschaftung des gesamten gemeindeeigenen Immobilienportfolios durch eine Kapitalgesellschaft den Tatbestand des § 1 Abs. 3 Liebhabereiverordnung (LHV). Die Tätigkeiten der Z. in Bezug auf ihre verschiedenen Liegenschaften stünden miteinander in einem gewinnorientierten wirtschaftlichen Zusammenhang; ebenso sei aus Gründen der Marktpräsenz und der Gesamtrentabilität die Bewirtschaftung aller gemeindeeigenen Immobilien in einem Betrieb geboten. Die Gesamtrentabilität sei gegeben, wenn sich aus der verlustbringenden Betätigung eine erhöhte Gesamtrentabilität für den Gesamtbetrieb ergebe. Dies treffe durch die einheitliche Bewirtschaftung des gesamten Immobilienpaketes durch die Z. zu.

Ziel der Ausgliederung nahezu des gesamten Immobilienvermögens der Gemeinde O. sei die Schaffung einer betriebswirtschaftlichen Organisationsstruktur zur optimalen Nutzung der Immobilien. Trotzdem sei es für die Z. als Unternehmen der öffentlichen Hand auch geboten ein breites Wohnungsangebot bereitzuhalten, um als Vermieterin am Markt attraktiv zu bleiben und den regionalen Anforderungen gerecht zu werden. Die Geschäftstätigkeiten der Z. bestehend aus Vermietung, Liegenschaftsentwicklung und Verwertung sei deshalb in einer Gesamtbetrachtung aus Gründen der Marktpräsenz und der wirtschaftlichen Verflechtung der einzelnen Tätigkeiten der Bewirtschaftung eines großen Immobilienportfolios als eine einzige Beurteilungseinheit anzusehen. Im Interesse einer erhöhten Gesamtrentabilität würden einzelne, momentan verlustträchtige Liegenschaftsobjekte beibehalten, um die Möglichkeit offenzuhalten, auch günstige Wohnungen anbieten zu können, wenn etwa ein Objekt zum Zweck der Erzielung höherer Erträge abgesiedelt und generalsaniert werden soll.

2. Ansatz von Veräußerungsgewinnen

Gemäß Pkt. 7.5. der Liebhaberei-Richtlinien 1997 sei im Falle, dass sich kein Gesamtgewinn ergebe, zu unterstellen, dass der Steuerpflichtige seine Betätigung beendet habe. Der derart ermittelte mögliche Veräußerungsgewinn sei daher in das Gesamtergebnis miteinzubeziehen. Dies gelte selbst dann, wenn das Verhalten des Stpfl. derzeit nicht auf eine Beendigung der Betätigung in absehbarer Zeit gerichtet sei.

Da es sich bei der Z. um eine Kapitalgesellschaft handle, habe die Einkommensermittlung nach den für betriebliche Einkünfte vorgesehenen Vorschriften zu erfolgen. Damit müsse selbst bei Tätigkeiten, die ohne Anwendbarkeit des § 7 Abs. 3 KStG zu außerbetrieblichen Einkünften führen würden, ein Gesamtgewinn nach Maßgabe der allgemeinen

einkommensteuerrechtlichen und der speziellen körperschaftsteuerrechtlichen Gewinnermittlungsvorschriften ermittelt werden. Künftige mögliche Veräußerungsgewinne seien demnach im vorliegenden Fall bei der Gesamtgewinnermittlung miteinzubeziehen. Ist die Betätigung der Z. insgesamt gesehen, also unter Einbeziehung allfälliger Veräußerungsgewinne ertragsfähig, liege keine Liebhaberei vor.

3. Wohl der Allgemeinheit – Ausschluss von Liebhaberei und vGA

Aufgabe der Z. als Unternehmen der öffentlichen Hand sei in einem gewissen Maße auch leistbare Wohnungen für die einkommensschwache Bevölkerung in der Gemeinde anzubieten. Wer aus sozialen Gründen preiswerten Wohnraum an finanziell schlechter gestellte Mieter vermietet und deshalb unter der maximal erzielbaren Marktmiete bleibt, verliere nicht den Abzug seiner Werbungskosten. Werde die Gewinnmaximierung im Rahmen der Markteinkommenserzielung zum Wohle der Allgemeinheit zurückgenommen, sei insoweit Liebhaberei oder verdeckte Gewinnausschüttungen auszuschließen (vgl. Beiser, Verluste zum Wohle der Allgemeinheit im Ertragsteuerrecht, GesRZ 2006, 178).

In Pkt. 4. der Stellungnahme erfolgte eine Erläuterung der Planrechnungen. Diese basiere auf einer Gesamtbetrachtung. Bei den Mieterlösen sei von einer jährlichen Steigerung von 2% ausgegangen worden, die Leerstellungen seien mit 4,2% und die Fluktuationsrate der Mieter mit 5% angesetzt worden. In den ersten 10 Jahren sei ein intensiver jährlicher Sanierungsaufwand für Wohnungsverbesserungen geplant, dem dann höhere Mieten von durchschnittlich € 3 pro sanierten Quadratmeter Wohnfläche gegenüberstünden. Die erzielbaren Mieten seien zum Teil deshalb so niedrig, weil die Gebäude dem Vollanwendungsbereich des MRG unterliegen (z.T. Kat. C mit Hauptmietzins € 1,62/m². Durch Sanierung auf Kat. A seien künftige Mietertragssteigerungen kalkuliert worden (Richtwertmietzins € 5,50/m²). Als Instandhaltungsaufwand seien nach Erfahrungswert für die Wohnhäuser gesamt € 200.000 p.a. sowie bei den öffentlichen Gebäuden eine Intensiv-Instandhaltung für die ersten 10 Jahre von € 200.000 und ab 2019 von € 100.000 p.a. veranschlagt worden.

Aus der Aufschließung und Verwertung von Baulandgrundstücken seien Erlöse von 2009 € 3,8 Mio., 2010 € 1,8 Mio und 2011 T€ 727 erzielt worden.

Der Zinsaufwand für das Kaufpreisdarlehen sei nach dem 6-Monats-Eurobor, maximal mit € 3,5% berechnet worden. Die Z. habe drei Zinsswaps (Laufzeit 5 Jahre, 4,45%; 10 Jahre, 3,56% und 20 Jahre 3,86% zur Zinsabsicherung abgeschlossen. Weiters würden flüssige Mittel (€ 5,9 Mio und ab 2018 11,8 Mio) veranlagt und daraus Erträge erwirtschaftet.

Bei den Vermietungen an die Stadtgemeinde O. (Gesellschafterin) betreffend Feuerwehr, Bauhof, Volksschule und Gärtnerei sei die Differenz zwischen den nach Rz 274 der UStR

ermittelten Mietentgelten und den fremdüblichen Mietentgelten mit € 114.000 p.a. hinzugerechnet worden. Für alle übrigen Objekte seien die Mieten marktkonform.

Da sich nach dieser Berechnung innerhalb des Beobachtungszeitraumes kein Gesamtgewinn ergebe, seien gemäß der Liebhaberei-RL die Veräußerungsgewinne hinzuzurechnen, wobei ein Verkauf zum jeweiligen Periodenende unterstellt worden sei. Demnach ergebe sich erstmals ein steuerlicher Gesamtgewinn in der Periode 8. (im Jahr 2015).

Nach Kenntnisnahme dieser Vorhaltebeantwortung wurde vom FA die Veranlagung der Körperschaftsteuer für die Jahre 2008 bis 2013 erklärungsgemäß durchgeführt. Die Körperschaftsteuerbescheide 2008 bis 2013 (Erstbescheide) sind in formelle Rechtskraft erwachsen.

Mit Prüfungsauftrag vom September 2012 wurde bei der Bf. eine Außenprüfung betreffend die Körperschaftsteuer durchgeführt und mit BP-Bericht vom 20.01.2016 abgeschlossen. Im BP-Bericht wurden folgende Feststellungen getroffen:

„[Zita] Tz. 1 Vermietung & Verpachtung - Einkunftsquelleneigenschaft

1) Sachverhalt

Die Stadtgemeinde O. hat im Jahr 2008 Immobilien (54 Wohn- und Geschäftsgebäude bzw. öffentliche Gebäude nach Stand Februar 2013, nebst Baulandgrundstücken) an die neugegründete Z. verkauft und damit ausgegliedert. Die Z. steht zu 100% im Eigentum der Stadtgemeinde.

Auf Anfrage der steuerlichen Vertretung erging seitens des Finanzamtes per 21. April 2008 eine Treu und Glauben-Auskunft, u. a. mit der Stellungnahme, dass als Beurteilungseinheit für eine Liebhabereibeurteilung das einzelne Miethaus, bzw. die einzelne Eigentumswohnung anzusehen ist sowie dass der Veräußerungs-, Aufgabe- oder Liquidationsgewinn diesbezüglich in das Gesamtergebnis einzubeziehen ist, auch wenn das Verhalten des Steuerpflichtigen nicht auf eine Beendigung der Betätigung in absehbarer Zeit gerichtet ist.

Nach Finanzamtsvorhalt vom 3.12.2010 wurde für das Jahr 2008 nach einem Verlust von € 711.000 um Vorlage von Prognoserechnungen ersucht. Mit Schreiben vom 27.09.2011 wurden Prognoserechnungen nicht für die einzelnen Objekte sondern gesamthaft für die GmbH vorgelegt.

Die Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 2008 - 2013 wurden erklärungsgemäß veranlagt. Die Außenprüfung für die Jahre 2008 -2010 wurde per 17.10.2012 begonnen. In der Besprechung vom 3.06.2013 wurden aufgrund der Rechtsansicht der Außenprüfung Einzelprognose-rechnungen abverlangt.

Da die steuerliche Vertretung eine andere Ansicht vertrat, wurde von dieser eine Anfrage an die Est-Fachabteilung des BMF gestellt. Diese gab in der E-Mail-Antwort vom 18. 09.2013 der Ansicht der Außenprüfung vollinhaltlich Recht [Im gegenständlichen Fall ist davon auszugehen, dass die Vermietung den Umfang einer Vermögensverwaltung nicht überschreitet, vgl. Rz 74 KStR ...].

Die Prognoserechnungen für sechs ausgewählte, nach Ansicht der steuerlichen Vertretung repräsentative Objekte - G2, G3, G4, G5, Gärtnerei, G6 - wurden am 24.02.2014 vorgelegt. Eine Vorlage von weiteren Prognoserechnungen wurde aus wirtschaftlichen und rechtlichen Gründen abgelehnt.

Nach der Beantwortung weiterer Fragen der Außenprüfung durch die steuerliche Vertretung (StV) per 18.03.2014 wurden die vorgelegten Einzelprognoserechnungen einer Würdigung unterzogen.

Mit Vorhalt vom 19.12.2014 wurden nochmals die fehlenden Einzelprognoserechnungen für alle Vermietungseinheiten abverlangt so wie auch die Mietverträge der sechs ausgewählten Objekte und ein Nachweis des marktkonformen Verhaltens, welches das Bemühen zur Verbesserung der Ertragslage allgemein, bzw. speziell bei einem Mieterwechsel z. B. hinsichtlich Preisgestaltung, bzw. Adaptierung der angebotenen Leistungen (Zusammenlegungen, Sanierungen, Verbesserungsmaßnahmen) anhand objektiver Umstände darstellen sollte.

Der Vorhalt wurde mit Schreiben vom 13.02.2015 beantwortet, die gewünschten Mietverträge übermittelt, weitere Einzelprognoserechnungen wurden nicht vorgelegt.

Am 24.06.2015 fand unter Wahrung des Parteienghört eine Besprechung zu den geplanten Feststellungen der Außenprüfung statt. Mit Prüfungsauftrag vom 25.06.2015 wurde hinsichtlich der Körperschaftsteuer der Prüfungszeitraum auf die Jahre 2011 - 2013 ausgedehnt.

2) Rechtliche Würdigung

a) Beurteilungseinheit

Neben dem Gewerbebetrieb der Verwertung von Baulandgrundstücken wird seitens der Z. eine vermögenverwaltende Tätigkeit wahrgenommen. Es ist dabei von einer Betätigung im Sinne von § 1 Abs. 1 iVm § 2 Abs. 3 Liebhabereiverordnung auszugehen.

Danach gilt primär die Vermutung der Einkunftsquelleneigenschaft, jedoch nur unter der Voraussetzung, dass die Absicht einen Gesamtgewinn oder -überschuss zu erzielen anhand objektiver Umstände nachvollziehbar ist. Das Vorliegen einer derartigen Absicht ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestatteten Einheit gesondert zu beurteilen.

Bei der Z. handelt es sich als Gesellschaft mit beschränkter Haftung um eine Körperschaft im Sinne des § 7 Abs. 3 KStG. Deren Einkünfte - jeglicher Art - werden nach dieser Bestimmung in Einkünfte aus Gewerbebetrieb transformiert, was jedoch nichts am Vorliegen einer grundsätzlichen vermögensverwaltenden Tätigkeit ändert.

Für Überschusseinkünfte ist als Beurteilungseinheit die einzelne Einkunftsquelle vorgesehen, das ist in concreto das einzelne Miethaus, sofern nicht für einzelne Untereinheiten eine unterschiedliche Bewirtschaftung vorliegt. Eine solche liegt insbesondere vor, wenn in einem Gebäude einerseits Geschäftsräumlichkeiten und andererseits Wohnungen vermietet werden.

Für eigene Zwecke der Körperschaft genutzte Räumlichkeiten (z. B. zur Verwaltung) sind nicht von der Vermietungsabsicht getragen und daher bei der Prognose der Überschusserzielungsabsicht auszuklammern.

b) Berücksichtigung von Veräußerungs- und Aufgabeüberschüsse

Allenfalls erzielbare Veräußerungs- und Aufgabeüberschüsse einer Kapitalgesellschaft sind aufgrund ständiger Judikatur insoweit zu berücksichtigen, als konkrete Maßnahmen zur Realisierung gesetzt wurden oder nachweislich geplant waren. Aufgrund des vorliegenden Sachverhaltes wurden solche Maßnahmen hinsichtlich der Mietobjekte weder gesetzt noch geplant.

Theoretisch realisierbare Veräußerungs- und Aufgabeüberschüsse sind daher nicht in die Prognoserechnungen gemäß § 2 Abs. 3 Liebhabereiverordnung einzubeziehen.

c) Abschreibungen

Um eine sachgerechte Prognose der Überschusserzielungsabsicht zu gewährleisten, sind die Auswirkungen steuerlicher Sondervorschriften zu neutralisieren. Die Anschaffungs- und Herstellungskosten der Gebäude sind daher auf die effektive betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer zu verteilen. Ein Anhaltspunkt dafür ist die erwartete Nutzungsdauer laut Sachverständigengutachten. Gesetzlich oder erlassmäßig vorgeschriebene Abschreibungssätze sind insofern zu adaptieren.

d) Leerstehungen

Erwartete Aufwendungen, bzw. fehlende Erträge im gesamten Beurteilungszeitraum gemäß § 2 Abs. 3 Liebhabereiverordnung bezüglich leerstehender Objekte sind in die Prognoserechnung einzubeziehen. Es sind dafür marktübliche Ansätze zu wählen.

3) Feststellungen

a) Gärtnerei

Das Vorliegen einer Absicht im Sinne des § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung konnte aufgrund der vorliegenden Prognoserechnung mit kumulierten negativen Einkünften für den absehbaren Zeitraum nicht nachgewiesen werden. Es ist daher die Eigenschaft als Einkunftsquelle nicht gegeben.

b) G2 / G3 / G4 / G5

Das Vorliegen einer Absicht im Sinne des § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung konnte für den absehbaren Zeitraum durch Vorlage der Prognoserechnungen mit kumulierten positiven Einkünften nachgewiesen werden. Es ist daher die Einkunftsquelleneigenschaft dieser vier Objekte als gegeben anzusehen. Die entsprechenden Einkünfte sind daher steuerlich zu erfassen, bzw. als Verluste grundsätzlich verwertbar.

c) G6

Das Vorliegen einer Absicht im Sinne des § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung konnte nicht geprüft werden. Aufgrund der unterschiedlichen Bewirtschaftung durch die Vermietung von Geschäftsraum bzw. einer Wohnung sind die Überschusserzielungsabsichten getrennt zu beurteilen. Es ist daher vorläufig bis zur Vorlage entsprechender Prognoserechnungen von einer Liebhabereitfähigkeit auszugehen.

d) Sonstige Mietshäuser und öffentliche Gebäude

Das Vorliegen einer Absicht im Sinne des § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung konnte mangels Vorlage von Prognoserechnungen nicht geprüft werden. Es ist daher vorläufig bis zur Vorlage entsprechender Prognoserechnungen von einer Liebhabereitfähigkeit auszugehen.

4) Einkünfteermittlung

Die Bemessungsgrundlagen für die Körperschaftsteuer 2008 - 2013 sind dem gesonderten Anhang zu entnehmen. Die Außenprüfung hat dabei die Prognoserechnungen der vier Objekte (siehe 3) b)) als Ausgangsbasis gesehen, jeweils unter Abzug der Anpassung an die marktübliche Miete. Aufwendungen und Erträge sind dabei laut vorliegenden Jahresabschlüssen sowie den steuerlichen Mehr-Weniger-Rechnungen berücksichtigt worden. Die objektunabhängigen allgemeinen Aufwendungen der GmbH wurden ebenfalls als Abzugsposten anerkannt.

Der Aufwand aus der Dotierung sowie der Ertrag aus der Auflösung der Drohverlustrückstellung (bzgl. Zinsswaps) wurden nur für die vier Objekte im Ausmaß des Anteils von deren Verkehrswerten am Gesamtverkehrswert berücksichtigt.

Tz. 2 Verlustvortrag

Der Verlustvortrag wird nach Ansicht der Außenprüfung laut Darstellung in der Beilage festgestellt.

Tz. 3 Verfahrensrechtliche Beurteilung

Die fehlende Einkunftsquelleneigenschaft des Objekts Gärtnerei ist im Zuge der Außenprüfung neu hervorgekommen, da bis dato eine entsprechende Einzelprognoserechnung nicht vorgelegen und damit nicht aktenkundig war. Die Prognoserechnung ergab wie oben bereits dargelegt ein negatives kumuliertes Ergebnis.

Die Kenntnis dieser Umstände hätte zu einem im Spruch anderslautenden Bescheid geführt, da die Verluste der Gärtnerei aufgrund der Liebhabereibeurteilung nicht im Einkommen der GmbH Berücksichtigung hätten finden dürfen.

Aufgrund des Vorrangs der Rechtsrichtigkeit gegenüber der Rechtsbeständigkeit verbunden mit der kumulierten Verlustkorrektur in Höhe von € 200.655 in den Jahren 2008 - 2013 für die Gärtnerei sind nach Ansicht der Außenprüfung die Verfahren hinsichtlich der Veranlagung der Körperschaftsteuer 2008 - 2013 gemäß § 303 Abs. 1 BAO wiederaufzunehmen.

Hinsichtlich jener Gebäude nach Tz 1 3) c) und d), zu denen nachweislich Einzelprognoserechnungen abverlangt wurden, jedoch nach mehrmaliger Urgenz und Aufforderung keine solchen vorgelegt wurden, ist die Beurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft faktisch nicht möglich. Solange dementsprechende Unterlagen nicht vorgelegt werden, dies dem Abgabepflichtigen jedoch grundsätzlich möglich ist, ist der Umfang der Abgabepflicht ungewiss. Aufgrund der bisher erklärten erheblichen Verluste des Abgabepflichtigen der ersten sechs Veranlagungsjahre ist nach Ansicht der Außenprüfung ohne Beurteilungsgrundlage vorerst von einer Liebhabereitätigkeit hinsichtlich der Bewirtschaftung dieser Objekte auszugehen.

Die in Folge zu ergehenden neuen Sachbescheide sind aufgrund der Ungewissheit des Umfangs der Abgabepflicht gemäß § 200 BAO vorläufig zu erlassen.

[704] Bilanzgewinn/Bilanzverlust

<u>Zeitraum</u>	<u>2008</u> Euro	<u>2009</u> Euro	<u>2010</u> Euro
Vor Bp	-711.708,98	-1.331.357,00	-1.354.296,47
Tz. 1 Vermietung & Verpachtung	621.881,97	1.987.807,49	1.437.455,75
Nach Bp.	-89.827,01	656.450,49	83.159,28
<u>Zeitraum</u>	<u>2011</u> Euro	<u>2012</u> Euro	<u>2013</u> Euro
Vor Bp	-4.750.385,77	-1.653.952,13	-440.789,63
Tz. 1 Vermietung & Verpachtung	4.316.083,20	1.572.637,76	387.945,47
Nach Bp.	-434.302,57	-81.314,37	-52.844,16

(Tabelle 1)

12 2010	13 2020	14 2021	15 2022	16 2023	17 2024	18 2025	19 2026	20 2027	21 2028	22 2029	23 2030	24 2031	25 2032
42.721	43.789	44.884	46066	47.156	48.335	49.544	50.782	52.052	53.353	54.687	56054	57.455	58.882
12.184	12.184	12.184	12.104	12.164	12.184	12.184	12.184	12.184	12.184	12.184	12.184	12.184	12.184
+18.300	-18.300	-18.300	-18.300	-18.300	+18.300	-18.300	-18.300	-18.300	-18.300	-18.300	-18.300	-18.300	+18.300
-2.136	-2.189	-2.244	-2.300	-2.358	-2.417	-2.477	-2.538	-2.603	-2.673	-2.734	-2.803	-2.873	-2.945
0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
-7.888	-7.733	-7.880	-7.990	-8.123	-8.258	-8.395	-8.537	-8.680	-8.827	-8.976	-9.128	-9.284	-9.442
-48.713	-47.614	-46.315	-44.915	-43.474	-41.986	-40.450	-38.867	-37.232	-35.540	-33.782	-31.953	-29.388	-27.780
+18.081	+18.383	-22.852	-18.888	-16.015	-13.022	-10.155	-7.437	-5.078	-3.077	-1.527	5.054	9.275	12.990
-357.074	-378.037	-400.880	-425.472	-451.802	-480.310	-511.665	-545.542	-582.520	-622.777	-666.740	-714.985	-767.111	-823.812
18.300	18.300	18.300	18.300	18.300	18.300	18.300	18.300	18.300	18.300	18.300	18.300	18.300	18.300
-8.467	-8.467	-8.467	-8.467	-8.467	-8.467	-8.467	-8.467	-8.467	-8.467	-8.467	-8.467	-8.467	-8.467
-108.28	-16.830	-12.819	-10.052	-7.882	-6.089	-4.522	-3.166	-2.006	-1.100	-0.576	12878	15.886	19.108
-243.907	-254.827	-269.945	-278.890	-293.900	-308.009	-321.991	-335.835	-350.701	-367.285	-385.335	-404.448	-424.340	-445.890
2.432.640	2.480.601	2.530.395	2.580.580	2.632.518	2.685.189	2.738.872	2.793.658	2.848.523	2.904.513	2.961.664	3.020.006	3.079.569	3.140.403
1.749.394	1.731.094	1.712.784	1.694.494	1.676.195	1.657.895	1.639.595	1.621.295	1.602.995	1.584.695	1.566.395	1.548.095	1.529.795	1.511.495
8.076.46	7.987.587	7.898.708	7.809.829	7.720.950	7.632.071	7.543.192	7.454.313	7.365.434	7.276.555	7.187.676	7.098.797	7.009.918	6.921.039
325.572	372.858	417.912	469.933	519.036	570.904	625.113	683.312	744.907	809.491	877.560	949.605	1.025.289	1.104.786

(Tabelle 2)

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Außenprüfung und erließ Wiederaufnahmebescheide vom 25.01.2016 betreffend die Körperschaftssteuer 2008 bis 2013 sowie mit gleichem Datum entsprechend geänderte Körperschaftssteuerbescheide 2008 bis 2013.

In der Begründung der Bescheide wurde auf „die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der aufgenommenen Niederschrift, bzw. dem Prüfbericht zu entnehmen seien“, verwiesen. Da eine Schlussbesprechung entfiel existiert keine BP-Niederschrift und bezieht sich dieser Verweis ausschließlich auf den BP-Bericht vom 20.01.2016.

In der E-Mail vom 8.5.2015 berichtete der Prüfer der Fachvorständin des zuständigen FA über das Ergebnis der Außenprüfung Folgendes:

„Die AP gelangte zur Ansicht, dass jedenfalls bei der Gärtnerei von keiner Einkunftsquelle auszugehen ist (Prognoserechnung ist negativ). [...] Es wird seitens der AP angestrebt, die Verfahren zu K2008-2013 wiederaufzunehmen und neue vorläufige Sachbescheide zu erlassen. [...] Trotz der endgültigen bisherigen Veranlagung der Köst-Bescheide dient die Erkenntnis, dass bei der Gärtnerei aufgrund der Einzelprognoserechnung keine Einkunftsquelle vorliegt, als neu hervorgekommene Tatsache und damit als Wiederaufnahmegrund. Ich ersuche um Rückmeldung, ob diese Würdigung auch im Sinne des Finanzamtes ist.“

Diese Ansicht entspricht dem Punkt 4 des BP-Berichts Entwurfes vom 9.10.2015, der im Wesentlichen mit Tz. 3 des BP-Berichtes vom 20.01.2016 identisch ist:

„Die fehlende Einkunftsquelleneigenschaft des Objektes Gärtnerei ist im Zuge der Außenprüfung neu hervorgekommen, da bis dato eine entsprechende Einzelprognoserechnung

nicht vorgelegen und damit nicht aktenkundig war. Die Prognoserechnung ergab wie oben bereits dargelegt ein netatives kumuliertes Ergebnis.“

Von der Z. sind in den Jahren 2008 bis 2021 folgende Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärt worden (in TEuro):

2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	Zw-Ergeb
-712	-1.331	-1.354	-4.750	-1.654	-441	-3.174	-13.416
2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	Gesamt
5.468	-689	-894	-814	-367	-478	-260	-11.450

(Tabelle 3)

Gegen die Wiederaufnahmebescheide und geänderten Körperschaftsteuerbescheide 2008 bis 2013 vom 25.01.2016 erhob die Z. (Bf.) durch ihren steuerlichen Vertreter (StV) binnen offener Frist formgerecht Bescheidbeschwerde und führte darin Folgendes aus:

„Zur Wiederaufnahme der Verfahren

Die Verfahren betreffend die Körperschaftsteuer 2008, 2009, 2010, 2011, 2012 und 2013 wurden vom FA von Amts wegen wiederaufgenommen, weil gemäß § 303 Abs. 1 BAO Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen seien und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anderes lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände. Keine Wiederaufnahmegründe sind hingegen neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen. Waren bestimmte Umstände der Behörde bekannt, so sind solche Umstände keine Wiederaufnahmegründe.

Mit Ergänzungsersuchen vom 03.12.2010 zur Körperschaftsteuererklärung 2008 hat das FA um Vorlage von Prognose - und Planrechnungen für die Wohn- und Geschäftsimmobilien sowie öffentlichen Gebäuden und um die Ist-Daten 2008 für diese Objekte ersucht. In Beantwortung des Ergänzungsersuchens haben wir mit Schreiben vom 27.09.2011 die Gesamtprognose- und Planrechnung für die Jahre 2008 bis 2047 vorgelegt und unsere Ansicht dargelegt, wonach das gesamte Immobilienportfolio der Z. als eine einzige Beurteilungseinheit anzusehen ist und potenzielle Veräußerungsgewinne miteinzubeziehen sind.

In der Folge sind vom FA die Körperschaftsteuer 2008 sowie Körperschaftsteuer 2009, 2010, 2011, 2012 und 2013 erklärungsgemäß veranlagt worden und sind diese Bescheide in Rechtskraft erwachsen.

Der Finanzbehörde wurde mit dem Schreiben vom 27.09.2011 ausführlich begründet dargelegt, dass nach unserer Ansicht eine einzige Beurteilungseinheit iSd LVO vorliegt und weder Prognosen für Einzelobjekte noch Ist-Zahlen für Einzelobjekte ermittelt wurden. Die Gesamtplanung wurde vorgelegt. Im Anschluss daran hat die Finanzbehörde weder auf der Vorlage von Einzelprognosen beharrt, noch einen vorläufigen Bescheid erlassen, sondern die Körperschaftsteuer 2008 und auch der Folgejahre bis 2013 endgültig veranlagt. Dazu sind im Rahmen der Betriebsprüfung keine neuen Tatsachen hervorgekommen, sondern es wurde lediglich zu dem bereits bekannten entscheidungswesentlichen Sachverhalt nachträglich eine andere Rechtsansicht vertreten (u.a. auch bzgl. der Berücksichtigung stiller Reserven, bzw. künftiger Veräußerungserlöse).

Die Nichtvorlage von Einzelprognoserechnungen stellt daher weder für das Jahr 2008 noch für die Folgejahre das vom Gesetz geforderte Hervorkommen von neuen Tatsachen dar. Vielmehr wurde ein bereits bekannter Sachverhalt durch die Betriebsprüfung anders rechtlich beurteilt, als zuvor durch die Finanzbehörde bei der Veranlagung der Körperschaftsteuer.

Zur Anpassung der Steuerbemessungsgrundlage durch die Betriebsprüfung

Die Betriebsprüfung hat im Zuge der Außenprüfung für die Jahre 2008 bis 2013 Einzelprognoserechnungen für sämtliche Objekte abverlangt. Wir haben nochmals ausführlich unsere Rechtsansicht dargelegt, wonach die Bewirtschaftung des gesamten umfangreichen Immobilienportfolios eine einzige betriebliche Beurteilungseinheit darstellt.

Nach Absprache mit der Betriebsprüfung wurden Prognoserechnungen für sechs von uns ausgewählte repräsentative Objekte vorgelegt. Dabei wurden typische Objekte (Wohnhaus, gemischt als Wohn- und Geschäftsräume genutzte Gebäude, öffentliche Gebäude) von der Geschäftsführung der Z. ausgewählt.

Nach Ansicht der Betriebsprüfung war aber auch die Einzelprognose pro Haus nicht ausreichend, sondern es sollte für Objekte mit Wohnungen und Geschäftsräumen nochmals in diese unterteilt werden. Dies bedeutet bei einem Immobilienportfolio in dieser Größenordnung einen unzumutbaren Aufwand. Der Gewinn der GmbH wird unternehmensrechtlich in einer einheitlichen Buchhaltung ermittelt. Für die abverlangte Ergebnisermittlung auf Objektebene muss nicht nur eine Planung pro Objekt, bzw. bei gemischt genutzten Gebäuden noch unterteilt in Wohn- und Geschäftsobjekte erfolgen, sondern es muss zusätzlich das jährliche Ergebnis auf Objektebene heruntergebrochen werden.

Die Finanzbehörde hat in der Folge von den sechs vorgelegten Objekten bei vier Objekten die Einkunftsquelleneigenschaft anerkannt, bei einem Objekt (Vermietung an die Gärtnerei) wurde die Einkunftsquelleneigenschaft – unter Außerachtlassung des dargestellten objektimmanenten Veräußerungsgewinnes - nicht anerkannt. Das Objekt G6 wurde mangels weitergehender Trennung in Wohnung und Geschäftsräume ebenfalls als Liebhabereitätigkeit eingestuft.

Somit wurde die Einkunftsquelleneigenschaft von vier Objekten anerkannt und alle anderen Objekte im Betriebsergebnis nicht berücksichtigt. Die Kosten wurden anteilig angesetzt.

Zur Liebhaberei

Generell ist zur Einstufung der Tätigkeit der Z. als Liebhaberei festzuhalten, dass die Z. seit Ihrer Gründung positive Betriebsergebnisse erzielt hat. Die Z. hat jedoch mehrere Zinssicherungsgeschäfte (Swaps) abgeschlossen, die zu einer deutlich über dem Markt liegenden Zinsbelastung geführt haben. Diese Entscheidung hat sich im Nachhinein als falsch erwiesen. Es wäre daher in einer Liebhabereibetrachtung eine Korrektur um diesen Fehler vorzunehmen, weil eine Falschentscheidung über die Zinsabsicherung innerhalb eines Betriebes nicht zu einer negativen Liebhabereiqualifikation führen kann und es sich zudem um ein Kapitalgeschäft und kein Liegenschaftsgeschäft i.e.S. handelt.

Denkt man die negativen Auswirkungen der erworbenen Finanzderivate (Zinsswaps) weg, so beträgt der Bilanzverlust (kumuliert lt. Jahresabschluss 2014) rund € 10,3 Mio., während die Rückstellung für die Zinsabsicherung rund € 8,0 Mio. beträgt. Der Bilanzverlust ohne Zinsswaps wäre daher zum 31.12.2014 rund € 2,3 Mio. Hierin sind die zu hohen Zinsaufwendungen aus dem Swap bis 2014 enthalten. Alleine daraus wird ersichtlich, dass ohne den drei SWAPs ein nahezu positives Ergebnis vorliegen würde, bzw. ein Gesamtgewinn jedenfalls in einem absehbaren Zeitraum erreicht wird.

Der BFH hat in ständiger Rechtsprechung mehrfach bestätigt, dass eine Kapitalgesellschaft keine außerbetriebliche Sphäre haben kann (siehe Urteil vom 8.7.1998, I R 123/97 und vom 7.11.2001, I R 14/01). Danach kann es bei Kapitalgesellschaften auch keine Liebhaberei geben.

Zur Frage der Beurteilungseinheit

Die Z. wurde mit dem Zweck gegründet, die Verwaltung, Bewirtschaftung und Verwertung nahezu (Ausnahme: Rathaus und Leasingobjekte) sämtlicher Immobilien der Stadt O. zu übernehmen und deren Wirtschaftlichkeit zu erhöhen. Demgemäß wurden nahezu sämtliche Grundstücke (Ausnahme: Rathaus und als Leasingnehmer genutzte Leasingobjekte), bestehend aus (i) an fremde Dritte vermietete Grundstücke, (ii) von der Stadt selbst genutzte und (iii) unbebaute Entwicklungsgrundstücke im Wege eines Verkaufes von der Stadt an die GmbH übertragen. Grundlage für die Kaufpreise waren Sachverständigengutachten eines gerichtlich beeideten Sachverständigen.

Wie die LRL 2012 in Rz 138 darauf hinweisen, ändert die Tatsache, dass bei Körperschaften im Sinne des § 7 Abs. 3 KStG 1988 alle Einkünfte den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzurechnen sind, nichts daran, dass verschiedene „Quellen“ vorliegen können. Wie Rz 138 der LRL weiter festhält, ist jede „Quelle“ dahingehend zu überprüfen, ob die Eignung, eine Einkunftsquelle darzustellen, gegeben ist. Stellt eine „Betätigung (Betrieb oder Teilbetrieb) keine

Einkunftsquelle dar, ist weder ein Verlustausgleich noch ein Verlustvortrag aus dieser Betätigung möglich. Wie die LRL weiters ausführen, ist bei unter § 7 Abs. 3 KStG fallenden Körperschaften der Gewinn nach §§ 11 und 12 KStG zu ermitteln.

Wie die LRL ausführen, kann bei einer Körperschaft eine einzelne „Tätigkeit, ein Teilbetrieb, ein Betrieb oder ihre gesamte Tätigkeit“ Liebhaberei darstellen (Rz 140 LRL 2012). Als relevante Beurteilungseinheit nennen die LRL im betrieblichen Bereich „Betriebe, Teilbetriebe oder Nebenbetriebe“ (LRL, Rz 7; so auch ausdrücklich Lang/Schuch/Staringer, KStG, § 2 Rz 75), nicht jedoch einzelne Vermögensgegenstände oder auch Mitunternehmeranteile oder Beteiligungen. Explizit schließen die LRL unselbständige Filialen, einzelne Produkt- oder Leistungspaletten oder einen in die Gesamtproduktion eingegliederte einzelnen Produktionszweig als Beurteilungseinheit aus (LRL 1 997, Pkt 2.2.2).

Auch aus § 1 Abs 1 und 2, jeweils letzter Satz der LiebhabereiVO (LVO) ergibt sich, dass das Vorliegen der Gewinnerzielungsabsicht (§ 1 Abs 1 LVO) oder der Voraussetzungen nach § 1 Abs 2 LVO für jede „organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen ist“. Der Begriff „Beurteilungseinheit“ kann daher bei § 7/3-KStG Körperschaften nur deckungsgleich mit dem in Rz 138 LRL verwendeten Begriff der „Quelle“ sein. Jedes andere Ergebnis würde zu einer verordnungswidrigen Auslegung führen. Dies - nämlich das Abstellen auf eine „Beurteilungseinheit“ und nicht etwa auf ein einzelnes „Wirtschaftsgut“, wie dies irrtümlicherweise die Betriebsprüfung meint - entspricht auch der ständigen Judikatur des VwGH (siehe etwa VwGH, 25.2.2004, Plz/1 3/0092; VwGH 4.6.2003, 97/1 3/0213 und VwGH 25.2.2003, 98/14/0088; dazu auch eingehend Petritz, VwGH: Verlustbringende Nebenbetätigungen eines Arztes als Liebhaberei?, Ges 2004/9).

Im außerbetrieblichen Bereich ist nach den LRL hingegen die relevante Beurteilungseinheit bereits das einzelne Mietshaus oder die einzelne Eigentumswohnung (LRL 1997, Pkt 2.2.3). Es kommen darüber hinaus aber auch einzelne Aktien als Beurteilungseinheit in Frage (vgl. z.B. UFS 26.7.2007, RV/2858-W/06; vgl. zu den Beurteilungseinheiten Doralt/Renner, EStG, § 2 LVO Tz 344 f).

Wie Mayr (in Doralt/Ruppe/Mayr, Steuerrecht, Band I 10, Rz 962) darauf hinweist, ist die LRL bei § 7/3 KStG-Körperschaften dann auf einzelne Wirtschaftsgüter anzuwenden, wenn es sich um eine Tätigkeit iSd § 1 Abs 2 Z 1 und 3 LVO handelt. Auch die in den LRL zitierten Entscheidungen des VwGH untermauern dies; sie betreffen immer nur einzelne Wohnungen, welche nicht unter § 1 Abs 1 LVO, sondern unter § 1 Abs 2 Z 3 LVO zu subsumieren waren. Das in Rz 7 der LRL zitierte VwGH-Erkenntnis VwGH 25.2.2004, Plz/13/0092 stellt auf einen „Nebenbetrieb“ ab. Die unter Rz 138 der LRL zitierten Erkenntnisse stellen auf den gesamten Betrieb (VwGH 20.10.2009, 2007/13/0029), das Erkenntnis VwGH. 28.4.2009, 2006/13/0140 stellt auf eine unter § 1 Abs 2 Z 3 LVO fallende Tätigkeit (eine einzelne Eigentumswohnung) ab. Im letzteren Fall handelt es sich um die neben dem Betrieb eines physikalischen Instituts

angeschaffte Eigentumswohnung, welche sich als „organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit“ bzw. als Nebenbetrieb iSd der Rz 7 der LRL darstellte.

Es würde dem Prinzip der Einkommensermittlung zuwiderlaufen, würde im Bereich der Liebhaberei nicht auf eine Einheit, sondern auf ein einzelnes Wirtschaftsgut abgestellt werden. Damit würde jede steuerlich relevante betriebliche Tätigkeit in ihre Einzelteile aufgespalten werden und zu einer Vielzahl von steuerlich relevanten Beurteilungseinheiten führen. Bei großen Immobiliengesellschaften (z.B. Immofinanz, CA-Immo, Conwert, u.a.) wären demnach dann tausende einzelne Planrechnungen zu erstellen.

Die Ausführungen der Betriebsprüfung „Hinsichtlich der Liebhabereibetrachtung wird seitens der Finanzverwaltung in Anlehnung an die BMF-Anfragebeantwortung als Beurteilungseinheit weiterhin das einzelne Mietobjekt angesehen“ widerspricht daher ganz eindeutig nicht nur den LRL, sondern auch der LVO, der Judikatur und der herrschenden Lehre (Lang/Schuch/Staringer, KStG, § 2 Rz 75; Mayr (in Doralt/Ruppe/Mayr, Steuerrecht, Band I 10, Rz 962).

Unsere Mandantschaft ist daher der Ansicht, dass bei der Bewirtschaftung eines größeren Immobilienportfolios nicht auf einzelne Gebäude abzustellen ist; daher hat die Liebhabereibeurteilung auch nicht durch den Rentabilitätsnachweis hinsichtlich jedes einzelnen Gebäudes zu erfolgen. Unsere Mandantschaft war lösungsorientiert bereit, freiwillig Prognosen für einzelne Gebäude zu erstellen und zu erläutern. Diese bereits erstellten Prognosen von Einzelobjekten haben schon zu erheblichen Kosten (intern und extern) geführt. Unsere Mandantschaft ist nicht bereit, entgegen den gesetzlichen Bestimmungen und der Judikatur der Höchstgerichte, den LRL sowie der Literatur auf ihre (erheblichen) Kosten Prognosen für jedes (d.h. sämtliche) einzelne Gebäude zu erstellen. Unsere Mandantschaft ist natürlich bereit, ihren gesetzlichen Verpflichtungen nachzukommen und hat auch bereits eine umfassende, detaillierte Gesamtplanung vorgelegt. Dabei wurde jedoch anders als bei den beispielhaften Planungen für die sechs Objekte noch nicht berücksichtigt, dass bei Gebäuden, die dem Vollanwendungsbereich des MRG unterliegen eine fiktive Anpassung auf eine ortsübliche Miete ohne Beschränkungen vorgenommen werden darf. Diese fiktive Anpassung für jede einzelne Wohnung vorzunehmen würde einen erheblichen Aufwand verursachen. Gemäß Rz 11 der LRL hat der Steuerpflichtige der Abgabenbehörde alle Beurteilungsgrundlagen offenzulegen, aus denen sich die Einkunftsquelleneigenschaft seiner Verluste erbringenden Betätigung zuverlässig beurteilen lässt. Dies ist von der Bf. bereits mit der Vorhaltebeantwortung vom 27.09.2011 geschehen.

Rein sachlich und konkret erschließt sich der gesamtheitliche Zugang, bzw. die gesamtheitliche Betrachtung auch bei der Frage, was als Beurteilungseinheit anzusehen ist, auch daraus, dass insbesondere die nicht an die Stadt vermieteten Immobilien gesamtheitlich verwaltet und entwickelt werden. Die Geschäftstätigkeit für ein Portfolio aus mehr als 50 Häusern kann nicht

gleichzeitig für jedes einzelne Objekt greifen. Die Z. verbessert die Ertragskraft nach Maßgabe ihrer finanziellen Möglichkeiten im zeitlichen Verlauf und primär bei jenen Häusern, welche sich aufgrund der baulichen Situation und der Vermietungssituation gerade dazu eignen.

Die Entwicklung erfolgt insofern gesamtheitlich, als sämtliche Häuser auf deren konkrete Situation hin evaluiert wurden und jene ausgewählt wurden, wo eine Maßnahme am dringendsten erforderlich ist. Dadurch besteht die Möglichkeit, etwa Ausmietungen durchzuführen, in der Folge dann Verbesserungsmaßnahmen vorzunehmen und eventuell weichende Mieter in einem anderen Haus einzumieten. In einigen Fällen werden ausgemietete Häuser auch verkauft (siehe später). Diese Maßnahmen können nur in Bezug auf das Gesamtportfolio sinnvoll geplant und durchgeführt werden. Es kann daher eine Einzelbetrachtung zu keinem angemessenen und richtigen Ergebnis führen, weil automatisch einige Häuser schneller und andere weniger schnell verbessert werden.

Wenn nun aber die Mieten marktkonform sind (wovon unsere Mandantschaft ausgeht), die Ankaufspreise marktkonform waren (was die Gutachten bestätigen) und unsere Mandantschaft alles tut, was die Wirtschaftlichkeit verbessern soll, so kann wohl keine Liebhaberei vorliegen. Im Übrigen verweisen wir auf die Rz 274 ff UStR, wonach sich ergibt, dass derartige Rückvermietungen umsatzsteuerlich anerkannt werden, was wohl nur den Schluss nahelegt, dass ausgegliederte Rechtsträger nicht nachteiliger behandelt werden sollen, als ohne Ausgliederung. Dies ergibt sich auch aus dem BBG 2001.

Ganz generell ist darauf hinzuweisen, dass unsere Mandantin eine Tätigkeit iSd § 1 Abs 1 LVO, also eine Tätigkeit mit Einkunftsquellenvermutung ausübt. Wie Rz 10 der LRL ausführen ist „im Fall von Betätigungen mit Vermutung der Annahme einer Einkunftsquelle das Vorliegen von Einkünften zunächst anzunehmen. Liebhaberei liegt nur im Ausnahmefall vor, und zwar dann, wenn die Absicht, einen Gesamtgewinn (Gesamtüberschuss) zu erzielen, nicht anhand objektiver Umstände nachvollziehbar ist.

Zur Frage der Einbeziehung der stillen Reserven

Unter den sechs Objekten, für die beispielhaft Einzelprognosen vorgelegt wurden, befindet sich auch das Objekt Gärtnerei. Dieses Objekt wurde von der Betriebsprüfung mit Verweis auf die vorliegende Prognoserechnung mit kumulierten negativen Einkünften nicht als Einkunftsquelle anerkannt. Die vorgelegte Prognoserechnung weist jedoch entgegen der Ausführung im Betriebsprüfungsbericht schon nach wenigen Jahren kumulierte positive Einkünfte auf, wenn man die Wertsteigerung, bzw. den potentiellen künftigen Veräußerungsgewinn in Betracht zieht. Sowohl in der Gesamtplanung als auch in der objektbezogenen Planung für die sechs ausgewählten Objekte haben wir eine jährliche Wertsteigerung iHv 2% angesetzt. Diese wurde von der Betriebsprüfung außer Ansatz gelassen.

Für die von § 3 LVO geforderte Feststellung, ob eine Tätigkeit einen Gesamtgewinn bzw einen Gesamtüberschuss erwirtschaften wird, ist das Ergebnis bei betrieblichen Einkünften einschließlich eines Veräußerungs-, Aufgabe- oder Liquidationsgewinnes zu ermitteln, während bei außerbetrieblichen Einkünften der Gesamtüberschuss ohne Veräußerungsergebnis der Einkunftsquelle zu ermitteln ist (Lang/Schuch/Staringer, KStG, § 2 Rz 78; LRL 1997, Pkt 7.5; kritisch zur Nichtberücksichtigung des Veräußerungsergebnisses bei außerbetrieblichen Tätigkeiten: Beiser, Liebhaberei trotz Spekulationsüberschuss?, RdW 1997, 153; Atzmüller, Die Veräußerung von Privatvermögen und ihre Auswirkung auf die Liebhabereibeurteilung, ÖStZ 1998, 6, 6; Stein, Zur Einbeziehung von steuerbaren Veräußerungserlösen in die Liebhabereiprüfung bei § 21 EStG, DStZ 2003, 803).

Die LRL führen aus, dass, wenn sich unter Berücksichtigung der Rz 23 bis 31 kein Gesamtgewinn ergibt, allenfalls (theoretisch) realisierbare stille Reserven des Anlagevermögens oder ein (theoretisch) erzielbarer Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinn nur dann für die Liebhabereibeurteilung relevant sind, wenn der Steuerpflichtige konkrete Maßnahmen zu deren Realisierung oder zur Veräußerung, bzw. Aufgabe des Betriebes gesetzt hat oder nachweislich die Umsetzung derartiger Maßnahmen geplant hat. Diese in den LRL zitierten Erkenntnisse betreffen nur Fälle, wo es sich um eine unter § 1 Abs 2 LVO zu subsumierende Tätigkeit handelte. In diesem Zusammenhang war es auch u.E. angemessen, darauf abzustellen, ob eine Veräußerung dieser einzelnen Wohnung überhaupt geplant ist, um die richtige Beurteilung des Gesamtgewinnes sicherzustellen und Schutzbehauptungen zu vermeiden. Im Fall unserer Mandantin handelt es sich hingegen nicht um eine § 1 Abs 2-LVO-Tätigkeit, sondern um eine nach § 1 Abs 1 LVO und um deren betriebliche Kerntätigkeit.

Unsere Mandantin betreibt die umfassende Immobilienbewirtschaftung auch einschließlich eines Immobilienhandels und sie hat seit ihrer Gründung folgende Grundstücke mit Gewinn verkauft: Grundstücke G50: Erlöse: 2009 € 3.849.425,00; 2010 € 1.798.290,00 und 2012 € 759.842,00.

Zudem wurde 2014 die bebaute Liegenschaft G9, Plz O., E1, KG X3, Grundstücksnummer X4 (Wohnhaus auf 1.664 m² großen Grundstück) um einen Verkaufspreis von € 500.000,00 an eine Siedlungsgenossenschaft verkauft. Der Verkehrswert laut Bewertungsgutachten vom 20.08.2007 betrug für diese Liegenschaft € 349.440.

Daraus ist ersichtlich, dass sich unsere Mandantschaft bemüht, die Wirtschaftlichkeit des Immobilienportfolios zu steigern und Gewinn zu erzielen. Andere Grundstücke werden verkauft werden (auch im Hinblick auf die notwendige Tilgung des 2028 endfälligen Ankauuskredites), wenn dies aus wirtschaftlichen und geschäftsstrategischen Gründen zweckmäßig ist und vom Aufsichtsrat beschlossen wird. Mit den Veräußerungserlösen sollen weiterhin im Bestand stehende Grundstücke verbessert, Sanierungs-, Verbesserungs- und Instandhaltungsmaßnahmen finanziert werden, und die Ertragskraft und deren Wert gesteigert

werden. Es erscheint uns völlig unangemessen, nur aus Gründen der Liebhabereiprüfung von unserer Mandantin als Grundstücksgesellschaft mit rund 50 Liegenschaften zu verlangen, konkrete Verkaufszeitpunkte und konkrete Grundstücke zu nennen, welche verkauft werden sollen.

Die Nichtberücksichtigung der stillen Reserven bei der Berechnung des Gesamtgewinnes iSd § 3 LVO würde zu einer unsachlichen Beurteilung eines unter § 7/3 KStG fallenden Rechtsträgers bzw. Betriebes führen, die Grundsätze der Totalgewinnbesteuerung verletzen und Scheingewinne besteuern.

Im Übrigen ist darauf hinzuweisen, dass viele Grundstücke aufgrund von in 2014 erstellten Sachverständigengutachten höher als bei Ausgliederung bewertet wurden (d.h. stille Reserven nachgewiesen wurden).

Mit der vorgelegten Gesamtprognoserechnung wurde auf Ebene des Immobilienbetriebes die Eigenschaft als Einkunftsquelle nachgewiesen. Dies wurde auch von der Betriebsprüfung nicht in Zweifel gezogen. Die Betrachtung auf Einzelobjektebene ist u.E. aus den oben ausgeführten Gründen nicht richtig.

Wir beantragen daher die Aufhebung der angefochtenen Wiederaufnahmebescheide, bzw. die Wiederherstellung der erklärungskgemäß erlassenen Körperschaftsteuerbescheide 2008 bis 2013 (Erstbescheide).

Zudem beantragen wir die Entscheidung über unsere Beschwerde durch den Senat sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung. Des Weiteren stellen wir für den sich aus den bekämpften Bescheiden ergebenden Abgabemehrbetrag in Höhe von € 172.978 einen Antrag auf Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO bis zur Erledigung des gegenständlichen Rechtsmittels.“

Mit Beschwerdeverentscheidung (BVE) vom 6.07.2016 wurde die Beschwerde gegen die Körperschaftssteuerbescheide 2008 bis 2013 als unbegründet abgewiesen. In der gesonderten Bescheidbegründung vom 24.06.2016 (Verf67) erfolgten Ausführungen betreffend die Sachbescheide und auch betreffend die Wiederaufnahmebescheide. Dem Einwand in der Beschwerde, dass die Nichtvorlage von Einzelprognoserechnungen nicht als Hervorkommen einer neuen Tatsache angesehen werden könne, sei entgegenzuhalten, dass dem BP-Bericht vom 20.1.2016 klar zu entnehmen sei, dass die fehlende Einkunftsquelleneigenschaft des Objektes Gärtnerei als neu hervorgekommene Tatsache angesehen wurde. Es werde auf die Textziffer 3 des BP-Berichtes verwiesen.

Die ergänzende Begründung betreffend die Sachbescheide führte wiederholend an, dass die Vermietung der Bf. als vermögensverwaltende Betätigung anzusehen sei und daher die für die Vermögensverwaltung geltenden Bestimmungen der LVO auch für eine Kapitalgesellschaft

anzuwenden seien. Daraus folge, dass Beurteilungseinheit für die Überprüfung, ob eine Einkunftsquelle vorliege – nicht der gesamte Betrieb der Bf. – sondern jedes einzelne Mietshaus ihres Immobilienportfolios sei.

Nach Ergehen der BVE betreffend die Körperschaftssteuerbescheide und der gesonderten Bescheidbegründung wurde vom FA die abweisende BVE vom 13.09.2016 betreffend die Wiederaufnahme der Veranlagungsverfahren Körperschaftssteuer 2008 bis 2013 erlassen.

Gegen die BVE vom 6.7.2016 betreffend die KSt-Bescheide 2008 bis 2013 wurde rechtzeitig der Vorlageantrag vom 25.07.2016 gestellt und gegen die BVE vom 13.09.2016 betreffend die Wiederaufnahmebescheide bzgl. KöSt 2008 bis 2013 wurde fristgerecht der Vorlageantrag vom 6.10.2016 zur Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht (BFG) eingebracht.

Mit Vorlagebericht vom 11.11.2016 legte das FA die Bescheidbeschwerde mitsamt den bezugshabenden Verwaltungsakten dem BFG vor.

Im Zuge des verwaltungsgerichtlichen Verfahren ergänzte das FA sein Vorbringen zum Vorliegen eines Wiederaufnahmegrundes wie folgt:

Die näheren Umstände der Vermietung sowie die detaillierte Darstellung seien erst im Rahmen der Außenprüfung bekanntgeworden. In diesem Zusammenhang werde auf die der Beschwerdevorlage beigefügten Stellungnahme des Prüfers einschließlich des darin enthaltenen Schriftverkehrs – erst dadurch seien die näheren Umstände der Tätigkeit bekanntgeworden und habe daraus die entsprechende Beurteilung getroffen werden können - verwiesen.

Weiters werde diesbezüglich zB auf das Erkenntnis des BFG vom 29.01.2021, RV/2100170/2019 (Liebhaberei bei einem Weinbaubetrieb: Wiederaufnahme des Verfahrens; Vorliegen von einkommen- und umsatzsteuerlicher Liebhaberei) verwiesen. Darin wurde ausgeführt: *„Werden allerdings erst durch die abgabenbehördliche Prüfung die näheren Umstände der Betätigung des Bf., seine unterschiedlichen Tätigkeitsfelder und die damit jeweils in Zusammenhang stehenden Erträge und Aufwendungen bekannt, stellen diese Umstände für sich genommen bereits einen Wiederaufnahmegrund gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO dar (vgl. VwGH 05.04.1989, 88/13/0052, VwGH 24.09.1996, 95/13/0018, VwGH 27.05.2003, 99/14/0322).*

Im Sinne dieser Rechtsauffassung werde auch vom Verwaltungsgerichtshof die Wiederaufnahme des Verfahrens bei Liebhabereibeurteilung - trotz bereits im Erstverfahren offengelegter Verluste durch den Stpfl. - aufgrund neuer Tatsachen zugelassen, wenn die näheren Umstände der Tätigkeiten und die damit in Zusammenhang stehenden Aufwendungen dem Finanzamt erst durch die Außenprüfung bekannt werden und für die

Liebhabeurbeurteilung wesentlich waren (zuletzt VwGH 24.10.2019, Ra 2018/15/0097; VwGH 24.10.2019, Ra 2018/13/0049).

In der Stellungnahme des Prüfers zur Rechtsmittelvorlage an das BFG vom 13.04.2016 wird betreffend die Wiederaufnahme der Köpfschaftssteueranlagungsverfahren nochmals ausgeführt: *„wie dem BP-Bericht zu entnehmen ist, wurde seitens der Außenprüfung nicht die Nichtvorlage von Prognoserechnungen, sondern die fehlende Einkunftsquelleneigenschaft des Objektes Gärtnerei als neu hervorgekommene Tatsache angesehen. Auf Tz. 3 des Berichts wird verwiesen.“*

Dieser BP-Stellungnahme sind ein Schreiben der StV vom 24.2.2014, ferner die Erläuterung zur Prognoserechnung für die sechs ausgewählten Objekte vom 21.2.2014 sowie die betreffenden Einzelprognoserechnungen und die E-Mail über die Anfragebeantwortung der ESt-Fachabteilung des BMF vom 18.9.2013 angeschlossen.

In dem Schreiben vom 24.2.2014 wurde dargelegt, dass in den Einzelprognoserechnungen die Abschreibungen an die gesetzliche AfA von 1,5% angepasst wurden und potenzielle Veräußerungsgewinne in Übereinstimmung mit der Rechtsmeinung des Fachsenates der WT angesetzt wurden. Diesbezüglich müsse zwischen Kapitalgesellschaften, die betriebliche Einkünfte erzielen und daher mit sämtlichen stille Reserven der Immobilien steuerhängig sind und natürlichen Personen, die außerbetriebliche Einkünfte erzielen, unterschieden werden.

Im verwaltungsgerichtlichen Verfahren ergänzte die StV das Vorbringen der Bf. zum Vorliegen eines einheitlichen Gewerbebetriebes wie folgt (E-Mail v. 22.02.2023):

„Untersuchungsgegenstand für die Liebhabereiprüfung ist die einzelne Einkunftsquelle (jedes selbständige Leistungspotential nach § 2 EStG). Diese wird nach der Verkehrsauffassung abgegrenzt (VwGH 25.2.04, 2000/13/0092 zur wirtschaftlichen Einheit, die von der organisatorischen, wirtschaftlichen und finanziellen Verflechtung abhängt, technische Zusammenhänge weisen darauf hin [Wieser FJ 99, 7; Ehgartner in Jakom EStG, 15. Aufl. (2022), § 2, XI. Liebhaberei, Rz 220 – 289]).

§ 1 Abs 1 und 2 LVO sprechen von einer organisatorisch in sich geschlossenen und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestatteten Einheit und übernehmen den Teilbetriebsbegriff auch für den außerbetrieblichen Bereich (Ehgartner, aao mit Hinweis auf Heiss LVO, 18).

Bei betrieblichen Einkünften ist der Betrieb, Teilbetrieb iSd § 24 oder sog. Nebenbetrieb (VwGH 23.5.96, 93/15/0215) zu beurteilen (Fuchs/Renner in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG22 Liebhabereiverordnung (Stand 1.10.2021, rdb.at), Rz 338; Ehgartner, aao mit Hinweis auf VwGH 24.11.11, 2007/15/0154).

Nicht gleichartige Tätigkeiten bilden einen einheitlichen Betrieb und somit eine Beurteilungseinheit, wenn sie geeignet sind, einander zu ergänzen (Fuchs/Renner in

Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG22 Liebhabereiverordnung (Stand 1.10.2021, rdb.at), Rz 338 mit Hinweis auf VwGH E 25.2.2003, 98/14/0088, 2003, 329; E 25.10.2006, 2006/15/0034, 2007, 116).

Die prinzipiell für jede einzelne noch als selbständig anzusehende „Einheit“ gesonderte Betrachtung entspricht allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften (Fuchs/Renner in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG22 Liebhabereiverordnung (Stand 1.10.2021, rdb.at), Rz 338 mit Hinweis auf § 4 Tz 38 ff; Zorn, ÖStZ 1989, 262 ff, Pkt 11). Dies hat seine Ursache darin, dass generelle Grundlage der Liebhabereibeurteilung der – allenfalls adaptierte– „steuerliche Gewinn“ ist. Kleinere Einheiten (zB unselbständige Filiale, einzelne Produkt- oder Leistungspalette oder in die Gesamtproduktion eingegliedelter einzelner Produktionszweig) sind idR jedoch nicht gesondert zu beurteilen (Fuchs et al, aao mit Hinweis auf Quantschnigg/Schuch, § 2 Tz 20, bzw LRL 2012 Rz 7 letzter Satz).

Obwohl Einkünfte in den § 7/3- KStG-Fällen stets und in vollem Umfang als Gewerbebetrieb gelten, kann hinsichtlich einzelner abgrenzbarer Teilbereiche (jede einzelne Beurteilungseinheit, Fuchs, aao, Rz 338/1 mit Hinweis VwGH E 20.1.2021, Ra 2020/13/0050-0052) von Liebhaberei ausgegangen werden.

Ob Tätigkeiten mehrere Betriebe oder einen einheitlichen Betrieb mit Teilbetrieben begründen, ist nach objektiven Grundsätzen anhand der Verkehrsauffassung zu beurteilen (Perl, Steuerrecht für die Praxis, 5. Aufl. (2022), 4.3. Betrieb als Einkunftsquelle betrieblicher Einkünfte, mwN). Dabei ist auf das Ausmaß der organisatorischen, wirtschaftlichen und finanziellen Verflechtung zwischen den einzelnen Betriebsbereichen abzustellen. Für einen einheitlichen Betrieb sprechen (zitiert nach Perl, aao):

- *die Ergänzung der Tätigkeiten aus wirtschaftlicher Sicht (Produktion, Vertrieb),*
- *die Unterordnung einer Tätigkeit unter die andere als Hilfstätigkeit, und*
- *die Einheit im äußeren Auftreten (Marketing, Lage) oder in der internen Organisation (Verwendung gleicher Ressourcen und Personal).*

Der Hinweis, dass ein abgrenzbarer Bereich vorliegen muss, hat wohl auch Gründe, welche mit der Gewinnermittlung zusammenhängen. Die Begriffe Gewinnermittlung und Gewinn stehen mit dem Begriff des Betriebes in engem Zusammenhang (Ehgartner, aao mit Hinweis auf Q/Sch § 4 Rz 4). Deswegen können eine einzelne Filiale oder einzelne Produktgruppen wohl auch keinen abgrenzbaren Teilbereich darstellen. Es würde der gesetzlichen Gewinnermittlung zuwiderlaufen, würde man den Betrieb sozusagen „atomisieren“, denn einzelne Filialen oder Produktgruppen stehen in untrennbaren Zusammenhang mit dem Betrieb als Ganzen. Würde man dies tun (müssen), so käme es zur Umlage von vielerlei zentralen Kosten und von nicht zuordenbaren Kosten. Dies würde der Intention der §§ 4 und 5 EStG zuwiderlaufen.

Unsere Mandantin hat eine Vielzahl von nicht zuordenbaren Kosten. Hierzu zählen insbesondere die Zinsen aus der einheitlichen Finanzierung des Gesamtportfolios sowie die Zinsabsicherung. Beides „läuft“ ohne unstrittig nachvollziehbarer Zuordnungsmöglichkeit auf einzelne Gebäude, bzw Wohnungen. Auch der Unternehmensbereich Veräußerung/Entwicklung lässt sich durch eine derartige Aufspaltung nicht angemessen abbilden.

Letztlich stellt sich die Frage der Angemessenheit, ob es zumutbar ist, für jedes einzelne Gebäude sowie für jede einzelne Wohnung/Geschäftseinheit eine gesonderte Planrechnung zu erstellen und in dieser völlig abstrakt oder durch Annahme verschiedener (eventueller strittiger) Zuschlagsmethoden zur Zuordnung der Overheads zu berücksichtigen. So haben etwa große Immobilienunternehmen wie die CA Immobilien Anlagen AG oder die BUWOG hunderte oder tausende Objekte mit komplizierten Querbezügen und Funktionen. Würde man hier für jede einzelne Immobilie eine gesonderte Liebhabereiprüfung durchführen, so wäre dies praktisch wohl nicht machbar.

Die Tätigkeit der Z. O. geht jedenfalls weit über eine reine Vermögensverwaltung hinaus. Das Immobilienportfolio wird als Ganzes aktiv bewirtschaftet mit dem Ziel insgesamt die Erträge der Gesellschaft zu steigern. Die Gesellschaft investiert seit Ihrer Gründung jährlich intensiv in die Gebäude und Wohnungen. Beispielsweise werden thermische Sanierungen durchgeführt, Aufzüge eingebaut, Sanierungen zur Kategorieanhebung vorgenommen etc. Die Mieterlöse sind durch diese Maßnahmen von 2009 bis 2022 von 1,45 Mio auf 2,54 Mio, also um rund 75% und somit weit über der Indexanpassung gestiegen.

Die Gesellschaft beschäftigt aktuell fünf Dienstnehmer und hat auch in den Jahren seit Gründung immer Dienstnehmer beschäftigt. Dabei handelt es sich um die Hausbetreuer für die Liegenschaften. Der Geschäftsführer der Gesellschaft übernimmt auch die Ausschreibung und Vergabe von Bauaufträgen sowie die Beaufsichtigung der Bauausführung. Bei größeren Projekten (zB Neubau G7, aktuell thermische Sanierung G8) wird für die örtliche Bauaufsicht von der Z. eine Fremdfirma eingesetzt, wobei aber alle Entscheidungen dem Geschäftsführer der Z. vorgelegt werden und dieser bei den wöchentlichen Baubesprechungen teilnimmt und das Gesamtprojekt überwacht. Zwei Mitarbeiter der Hausverwaltung sitzen vor Ort im Büro der Z. und wickeln den Parteienverkehr sowie die Hausverwaltung der Häuser ab. Laufende Instandhaltungen und sonstige Arbeiten wurden bisher zu einem sehr hohen Anteil vom Personal der Stadtgemeinde (Bauhof) erbracht und weiterverrechnet. Zunehmend werdend die Aufträge an Fremdfirmen vergeben, da der Bauhof der Stadtgemeinde nicht über ausreichende Kapazitäten verfügt.

Wie schon in der Beschwerde ausgeführt, wurden 2009, 2010 und 2011 Baulandgrundstücke und 2014 die bebaute Liegenschaft (Wohnhaus, E1, KG X3, Grundstücksnummer) verkauft. Im Jahr 2018 wurden weitere drei bebaute Immobilien zu einem Verkaufserlös von 3,6 Mio veräußert: G10 (E9), G11 (E3) und G222 (E4). Im Jahr 2021 wurde das Wohnhaus, G33 und 2022

wurde das Wohnhaus, G44 verkauft. Für 2023 ist der Verkauf des Wohn-und Geschäftsgebäudes G99, das in den Jahren 2016 bis 2018 mit Herstellungskosten von rd 4,5 Mio EUR von der Gesellschaft errichtet wurde und seitdem vermietet wird, geplant. Zwei weitere Liegenschaften sollen ebenfalls 2023 noch verkauft werden.

Im Rahmen einer Marketingkooperation 2020 bis 2024 wurden Einnahmen aus Werbeflächen für die Handballhalle in Höhe von rd 100 TEUR erzielt.

Auch im Bereich der Finanzierung, die gemeinsam mit der Bewirtschaftung der Immobilien den einheitlichen Gewerbebetrieb bildet, gab es Veränderungen. Da sich die Aufnahme der Swap-Geschäfte im Nachhinein aufgrund der niedrigen Zinsen als Fehlentscheidung erwiesen hat, wurden aufgrund einer Vereinbarung mit der finanzierenden Bank im Jahr 2015 die Verträge derart geändert, dass nunmehr ein einfacher Swap vorliegt, der wirtschaftlich einem Fixzinssatz entspricht. Die Wertpapiere wurden, da die Erträge unter den Erwartungen lagen, veräußert und zu einer Rückführung von Krediten verwendet.“

Mit schriftlicher Erklärung vom 23.02.2023 wurde von der Bf. der Antrag auf Entscheidung durch den Senat und der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Beweiswürdigung

Der vorstehend dargestellte Sachverhalt ist aktenkundig und eindeutig bewiesen. Zu beurteilen ist die Rechtsfrage, ob in dem BP-Bericht vom 20.1.2016 – auf den zur Begründung der Wiederaufnahme der Veranlagungsverfahren betreffend die Körperschaftsteuer 2008 bis 2013 verwiesen wurde – ein Wiederaufnahmegrund gemäß § 303 Abs. 1 BAO enthalten ist.

2. Rechtliche Beurteilung

2.1. Rechtmäßigkeit der Wiederaufnahmebescheide

Gemäß § 303 Absatz 1 lit. b BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

2.1.1. Neu hervorgekommene Tatsachen

Die Begründung der Wiederaufnahmebescheide besteht ausschließlich in dem Verweis auf den BP-Bericht vom 20.01.2016, der in Tz. 3 explizit die *„fehlende Einkunftsquelleneigenschaft des Objektes Gärtnerei, da bis dato keine Einzelprognoserechnung vorgelegen hat“* als neu hervorgekommene Tatsache im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b BAO anführt.

Die Tz. 1 des BP-Berichtes nennt an Sachverhaltsfeststellungen, dass von der Bf. die Vorlage von Einzelprognoserechnungen für alle Vermietungsobjekte abgelehnt worden ist. Exemplarisch sind der BP für sechs repräsentative Objekte Einzelprognoserechnungen (darunter die Vermietung an die Stadtgärtnerei) vorgelegt worden. Auf Verlangen wurden auch die Mietverträge zu den sechs Objekten vorgelegt und Auskünfte über die Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage (inbs. Zusammenlegungen, Sanierungen) gegeben.

Weitere ein Sachverhaltsgeschehen betreffende Ausführungen sind dem BP-Bericht nicht zu entnehmen.

Der BP-Bericht gibt außerdem wieder, dass vom FA der Bf. die Rechtsauskunft erteilt wurde, dass die potenziellen Veräußerungsgewinne in die Prognoserechnung mit einzubeziehen sind. Weiters wird im Bericht darauf hingewiesen, dass vom FA in Kenntnis der Vorhaltebeantwortung vom 27.9.2011 erklärungsgemäß die Körperschaftssteuerbescheide 2008 bis 2013 ohne eine weitere Begründung erlassen worden sind. In dieser Vorhaltebeantwortung wurde im Detail offengelegt und vertreten, dass die gesamte Bewirtschaftung des Immobilienportfolios eine einzige Beurteilungseinheit bilde (insb. wegen § 1 Abs. 3 LVO) und künftige mögliche Veräußerungsgewinne in die Prognoserechnung miteinbezogen werden (ohne die sich innerhalb des Beobachtungszeitraumes kein Gesamtgewinn ergäbe, was zudem in der vorgelegten Gesamtprognoserechnung ausgewiesen wurde). Nach Kenntnis dieser Vorhaltebeantwortung hat die Abgabenbehörde mit der Erlassung der erklärungsgemäßen Abgabenbescheide objektiv zum Ausdruck gebracht, dass sie die von der Bf. dargelegte Auffassung betreffend die Liebhabereibeurteilung teilt und deshalb vom Vorliegen einer Einkunftsquelle ausgeht.

Zutreffend wurde in Tz. 1 Pkt. 1 „Sachverhalt“ des BP-Berichts ausgeführt, dass die vorgelegten sechs Einzelprognoserechnungen einer *„Würdigung unterzogen“* wurden. Die inhaltliche Auseinandersetzung mit den Einzelprognoserechnungen erfolgte in Tz. 1 Pkt. 2 unter dem Titel *„Rechtliche Würdigung“*. Der Prüfer führt im Vorhabensbericht an das FA (Mail v 8.5.2015) aus, *„als Wiederaufnahmegrund wegen neu hervorgekommener Tatsache dient – die Erkenntnis – dass bei der Gärtnerei aufgrund der Einzelprognoserechnung keine Einkunftsquelle vorliegt.“*

Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände (z.B. VwGH 26.1.1999, 98/14/0038; 26.7.Plz, 95/14/0094); also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften (z.B. VwGH 19.11.1998, 96/15/0148; 26.7.Plz,

95/14/0094; 21.11.2007, 2006/13/0107; 26.2.2013, 2010/15/0064; 24.10.2019, Ra 2018/15/0097). Tatsachen sind nicht nur sinnlich wahrnehmbare Umstände, sondern auch innere Vorgänge, soweit sie rational feststellbar sind (Ansichten, Absichten oder Gesinnungen wie z.B. die Zahlungswilligkeit, VwGH 14.6.1982, 82/12/0056).

Die Einstufung einer Tätigkeit als Liebhaberei berechtigt nach stR des VwGH nicht zur Wiederaufnahme des Verfahrens, weil dies nur eine rechtliche Würdigung der Umstände darstellt (Laudacher in Jakom 2014 EStG, § 2 Rz. 288, VwGH, 17.12.2001, 95/14/0010; Rauscher/Grübler in Steuerliche Liebhaberei in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis (2007), Pkt. 15.5. mwH).

Nach einhelliger Lehre und Rechtsprechung stellt 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 dar, auf die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gestützt werden könnte (Hinweis auf 24.1.1996, 95/13/0278). 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 (Hinweis E 11.5.1993, 93/14/0021).

Soll eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens in Folge einer abgabenbehördlichen Prüfung auf Grund des Neuerungstatbestandes iSd § 303 Abs 1 lit b BAO zulässig sein, dann muss aktenmäßig erkennbar sein, dass dem Finanzamt nachträglich Tatumstände zugänglich gemacht wurden, von denen es nicht schon zuvor Kenntnis gehabt hat. Eine nachträglich anders geartete rechtliche Beurteilung oder Würdigung des schon bekannt gewesenen Sachverhaltes allein rechtfertigt einen behördlichen Eingriff in die Rechtskraft nicht (bereits Stoll, Handbuch zur BAO, Wien 1980, 727 und die dort angeführte Judikatur).

Weder die Einzelprognoserechnung selbst ist eine neu hervorgekommene Tatsache noch die – auf einer zweifachen Änderung der Rechtsauffassung des FA beruhende - Beurteilung, dass die Vermietung der Liegenschaft an die Stadtgärtnerei keine Einkunftsquelle sei. Gegenüber den Erstbescheiden änderte die Abgabenbehörde im Zuge der Außenprüfung seine rechtliche Beurteilung, dass innerhalb der gesamthaften Immobilienportfoliobewirtschaftung der Bf. jede vermietete Liegenschaft eine Beurteilungseinheit bilde und künftige potenzielle Veräußerungsgewinne nicht in den Prognoserechnungen anzusetzen sind.

Hätte das FA hinsichtlich der Einbeziehung der in den Liegenschaften anwachsenden stillen Reserven in die Prognoserechnung seine Rechtsauffassung beibehalten, wäre es auch bei der Teilprognoserechnung/Gärtner nicht zum Beurteilungsergebnis „Liebhaberei“, sondern „Vorliegen einer Einkunftsquelle“ gelangt. Erst durch das Außerrachtlassen des in der Einzelprognoserechnung ausgewiesenen Veräußerungsgewinns, der in dieser Liegenschaft (G1,

E5) enthalten ist, kommt es nämlich zu einem Gesamtverlust innerhalb des 25jährigen Beobachtungszeitraumes.

Der Umstand, dass sich allein durch die Vermietung - ohne Berücksichtigung der in den Liegenschaften ansammelnden Veräußerungsgewinne – kein Gesamtgewinn innerhalb des Beobachtungszeitraumes ergibt, ist dem Finanzamt aber bereits in der Vorhaltebeantwortung vom 27.09.2011, Pkt. 5 und der angeschlossenen Gesamtprognoserechnung vollständig offengelegt worden. Dieses Sachverhaltselement kann der Abgabenbehörde daher nicht nach der Erlassung der Erstbescheide neu hervorgekommen sein. Dieser für die Liebhabereibeurteilung relevante Umstand – Gesamtgewinn nur inklusive der dargestellten künftigen Veräußerungsgewinne – bleibt auch stets derselbe, unabhängig davon, ob die Beurteilung auf Basis einer betriebsgesamten Beurteilungseinheit oder Basis von Beurteilungseinheiten pro Liegenschaft erfolgt.

Wenn das FA nach einem Vorhalteverfahren betreffend Liebhabereibeurteilung in Kenntnis der Vorlage einer betriebsgesamten Prognoserechnung diese akzeptiert, indem sie erklärungsgemäße KöSt-Bescheide erlässt, stellt das nachträgliche behördliche Verlangen auf Vorlage von Einzelprognoserechnungen pro Liegenschaftseinheit eine geänderte rechtliche Beurteilung bezüglich der Liebhabereiprüfung dar und können diese Einzelprognoserechnungen und die in ihr dargestellten Informationen für bereits rechtskräftig veranlagte Zeiträume deshalb nicht als neu hervorgekommene Tatsache qualifiziert werden.

Eine Ertragsprognose über einen bestimmten Beobachtungszeitraum – gleichgültig ob auf Betriebsebene oder Liegenschaftsebene – ist niemals eine Tatsache iSd § 303 BAO, sondern bloß ein Urteil auf Basis einer bestimmten Tatsachenlage über ein voraussichtliches Gesamtbetriebsergebnis. Den für eine Wiederaufnahme relevanten Tatsachenkomplex bilden die in der Prognose angeführten Einnahmen, Ausgaben, stille Reserven, usw. Diesen Tatsachenkomplex betreffend sind im BP-Bericht keine Feststellungen enthalten, insbesondere wurde nicht festgestellt, dass die in der Gesamtprognoserechnung von der Bf. angeführten Werte (Einnahmen, Ausgaben, stille Reserven) nicht den Tatsachen entsprechen würden.

Eine Wiederaufnahme nach dem Neuerungstatbestand würde voraussetzen, dass ein für die Liebhabereibeurteilung entscheidungserhebliches Geschehen, das der Behörde im Erstverfahren noch nicht bekannt gewesen ist, durch die spätere Außenprüfung hervorgekommt. Beispielsweise wäre das der Fall, bei nachträglichem Bekanntwerden eines höheren Sanierungsbedarfes (VwGH, 5.4.1988, 88/13/0052), konkreter Umstände über die Vermietungstätigkeit (VwGH, 13.05.1986, 83/14/0089, 0094) oder nähere für die Liebhabereibeurteilung wesentliche Umstände des Erwerbes und der Finanzierung (VwGH, 5.05.1992, 92/14/0006).

Im angeführten BP-Bericht ist aber eindeutig keine Feststellung einer für die Liebhabereibeurteilung relevanten neuen Tatsachenlage – die dem FA nicht bereits im Zeitpunkt

der Erlassung der Erstbescheide bekannt gewesen ist - enthalten. Feststellungen, dass die anlässlich der KöSt-Veranlagung 2008 erfolgte Vorhaltsbeantwortung samt Prognoserechnung hinsichtlich der ausgewiesenen künftigen Veräußerungsgewinne inhaltlich nicht zutreffend gewesen sei oder die dargestellten Einnahmen und Ausgaben mit den tatsächlichen Umständen nicht übereinstimmen würden, sind von der Außenprüfung nicht getroffen worden.

Der Neuerungstatbestand setzt voraus, dass der Behörde nachträglich Umstände bekannt werden, die zu einer anderen rechtlichen Beurteilung führen, als im Erstbescheid. Wird umgekehrt von der Behörde die Rechtsauffassung gegenüber dem Erstbescheid geändert (gegenständlich betreffend die Beurteilungseinheit und die Berücksichtigung künftiger Veräußerungsgewinne in der Prognoserechnung), können die Ergebnisse dieser geänderten Rechtsauffassung nicht als neu hervorgekommene Tatsache qualifiziert werden. Mit anderen Worten, die Einzelprognoserechnungen pro Liegenschaft – gleichgültig ob sie von der Stpfl erstellt oder nichterstellt wurden – sind keine neue Tatsache iSd § 303 Abs. 1 lit. b BAO, sondern eine Folge oder – wie der Prüfer zutreffend anführte - Erkenntnis aus der gegenüber dem Erstbescheid geänderten Rechtsauffassung der Behörde. Dies gilt in gleicher Weise für die rechtliche Beurteilung hinsichtlich der Berücksichtigung des in Liegenschaften bestehenden künftigen Veräußerungsgewinnes in der Prognoserechnung.

Der Umstand, dass sich die von der Bf. in der Prognoserechnung auf Betriebsebene bereits offengelegten Einnahmen und Ausgaben bei Herunterbrechen auf einzelne Liegenschaften so verteilen, dass sich differenzierte „Einkunftsquellenprognosen pro Liegenschaft“ ergeben, ist keine neu hervorgekommene Tatsache im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b BAO, sondern die Folge und das Ergebnis einer gegenüber dem Erstbescheid geänderten rechtlichen Beurteilung der Behörde.

Zu der ergänzenden Stellungnahme des FA ist anzumerken, dass die Stellungnahme des Prüfers vom 13.4.2016 nicht Begründungsbestandteil der angefochtenen Wiederaufnahmebescheide ist. Selbst wenn darin neu hervorgekommene Tatsachen angeführt wären, könnten diese nicht als Grund für die Wiederaufnahmebescheide vom 25.01.2016 berücksichtigt werden. Die angefochtenen Verfahrensbescheide verweisen ausschließlich auf den BP-Bericht und nur dessen Inhalt bildet die Begründung der Wiederaufnahme der Verfahren. Überdies enthält diese BP-Stellungnahme zur Rechtsmittelvorlage samt Beilagen keinen anderen Tatsachenkomplex als im BP-Bericht angeführt.

Die vom BFG gegenständlich vertretene Rechtsauffassung zur Wiederaufnahme bei Liebhabereibeurteilung deckt sich vollkommen mit den vom FA in der ergänzenden Stellungnahme zitierten Erkenntnissen des BFG und des VwGH. Anders als in diesen Entscheidungen, sind im vorliegenden Fall – wie eingehend dargelegt – gerade keine näheren Umstände über die Tätigkeit der Bf. nach Erlassung der Erstbescheide dem FA

bekanntgeworden, sondern hat die Abgabenbehörde lediglich ihre Rechtsauffassung hinsichtlich der für die Einkunftsquellenprognose maßgebenden Beurteilungseinheit und des Ansatzes künftiger Veräußerungsgewinne geändert. Diese bloße Änderung der Rechtsauffassung – mag sie auch richtig sein - berechtigt aber nicht im Wege einer Wiederaufnahme der Verfahren die rechtskräftigen Körperschaftssteuerbescheide 2008 bis 2013 abzuändern.

2.1.2. Entscheidungserheblichkeit von Einzelprognoserechnungen pro Liegenschaft

Die Bf. hat fremdfinanziert (€ 51 Mio.) ein Immobilienportfolio von mehr als 60 größtenteils bebauten Liegenschaften erworben. Ihr Betriebsgegenstand ist die Entwicklung dieser Liegenschaften zur Ertragssteigerung, wobei sowohl eine Vermietung als auch ein Verkauf von Liegenschaften dieses Portfolios – je nach künftiger Immobilien- und Marktentwicklung - vorgesehen war und stattfand.

Bereits die nahezu ausschließliche Fremdfinanzierung und die Vermögensverhältnisse der Bf. sind ein starkes Indiz, dass der gewerbliche Grundstückshandel eine wesentliche Rolle bei ihrer Geschäftstätigkeit spielt. Aus den gesamten Umständen lag es auf der Hand, dass die Kreditrückzahlungen im Wesentlichen aus dem Immobiliengeschäft durch die Bf. erwirtschaftet werden mussten und daher der Firmenname bewusst so gewählt (Z. – ***Za***) und Programm war. Es ist klar erkennbar und wurde von der Bf. offengelegt, dass allein mit einer Liegenschaftsvermietung, die hohe Fremdfinanzierung nicht getilgt werden konnte und wie von ihr vorgebracht – je nach Immobilien- und Marktentwicklung – planmäßig Liegenschaftsverkäufe stattfinden mussten.

Die Annahme des FA, dass bei der Bf. zwei klar getrennte Tätigkeitsbereiche vorliegen würden, nämlich ein Gewerbebetrieb betreffend den Verkauf der Baulandgrundstücke und eine Vermögensverwaltung hinsichtlich der übrigen, vermieteten Liegenschaft, entspricht nachweislich nicht den tatsächlichen Gegebenheiten. Die Verschränkung und Verflechtungen beider Tätigkeitsbereiche sowie die verschiedenen organisatorischen, finanziellen und wirtschaftlichen Zusammenhänge zwischen den Geschäftstätigkeiten der Liegenschaftsvermietung und des Liegenschaftsverkaufes wurde von der Bf. substantiiert und glaubhaft dargelegt.

Einigkeit der Parteien besteht, dass die Immobilienbewirtschaftung der Bf. eine Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO ist. Bei Tätigkeiten nach § 1 Abs. 1 LVO 1993 ist das Vorliegen der Absicht einen Gesamtgewinn zu erzielen für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

Ob hinsichtlich der Bewirtschaftung des von der Bf. erworbenen Immobilienportfolios ein einheitlicher Betrieb, also eine einheitliche Einkunftsquelle vorliegt oder für bestimmte ihrer Liegenschaften eine Vermögensverwaltung und für andere eine Vermögensverwertung, ist

eine Sachverhaltsfrage, die nach dem objektiven Gesamtbild der konkreten Verhältnisse (VwGH, 20.12.2000, 98/13/0236) und der Verkehrsauffassung zu lösen ist.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind bei der Entscheidung über die Frage, ob ein Unternehmer verschiedene Tätigkeiten in mehreren Betrieben oder im Rahmen eines einheitlichen Betriebes entfaltet, objektive Grundsätze heranzuziehen, wobei ein einheitlicher Betrieb dann vorliegt, wenn die mehreren Betätigungen nach der Verkehrsauffassung und nach den Betriebsverhältnissen als Teil eines Betriebes anzusehen sind, was bei engem wirtschaftlichen, technischen oder organisatorischen Zusammenhang zutrifft und nach dem Ausmaß der objektiven organisatorischen, wirtschaftlichen und finanziellen Verflechtung zwischen den einzelnen Betätigungen im Einzelfall zu beurteilen ist (VwGH, 25.02.04, 2000/13/0092).

Die Abgabenbehörde stützte ihre Auffassung für das Vorliegen einer vom übrigen Betriebsbereich getrennten selbständigen Liegenschaftsvermietung - ohne entsprechende Auseinandersetzung mit den tatsächlichen Gegebenheiten - einfach auf die Ausführungen in Tz 74 der KStR 2001. Daraus ist aber für die Beurteilung, ob nach der Verkehrsauffassung im Hinblick auf das Gesamtbild der Verhältnisse die Liegenschaftsbewirtschaftung der Bf. eine einheitliche Einkunftsquelle oder zwei getrennte Einkunftsquellen sind, nichts zu gewinnen. Die Richtlinien führen im Zusammenhang mit Tätigkeiten gewerblicher Art von Körperschaften öffentlichen Rechts lediglich aus, dass auch ein umfangreicher Liegenschaftsbesitz einer KÖR, der eine entsprechende Verwaltungsorganisation erfordert, nicht über den Bereich einer Vermögensverwaltung hinausgeht.

Damit wird jedoch nicht gesagt, dass dies auch dann gelte, wenn bei einer einheitlichen Bewirtschaftung eines umfangreichen Liegenschaftsbesitzes die Vermögensverwertung im Vordergrund steht oder diese mit dem Bereich der Vermögensverwaltung in einem engen wirtschaftlichen Zusammenhang steht und diese einheitliche Immobilienbewirtschaftung zu einer erhöhten Rentabilität des Gesamtbetriebes führt.

Dieser relevante Unterschied wird bei der Bewirtschaftung der Liegenschaften der Stadtgemeinde O. vor und nach der Übertragung an die Z. recht deutlich. Treten im Rahmen der Bewirtschaftung eines umfangreichen Immobilienportfolios besondere Merkmale eines Gewerbebetriebes hinzu und stehen dies gewerblichen Tätigkeiten in einem engen organisatorischen, wirtschaftlichen und finanziellen Zusammenhang mit der Gesamttätigkeit – liegt ein anderer Sachverhalt vor, als in den KStR, Rz. 74, und besteht nach der Verkehrsauffassung eine einheitliche betriebliche Einkunftsquelle als Beurteilungseinheit iSd § 1 LVO.

Nachweislich hat die Bf. im Beobachtungszeitraum entsprechend ihrem Geschäftszweck planmäßig und wiederholt unbebaute und bebaute Liegenschaften veräußert, zum Teil auch nach erheblichen wertsteigernden Investitionen in die Sanierung und Herstellung. Bewiesen

ist, dass die Bf. im Rahmen der gesamthaften Bewirtschaftung ihres Immobilienportfolios einen umfassenden gewerblichen Immobilienhandel ausübt.

Wie von der Bf. nachvollziehbar und plausibel dargelegt wurde, wird umfassend eine einheitliche Betriebsführung für das gesamte Immobilienportfolio vorgenommen und lassen sich die verschiedenen Tätigkeiten vielfach nicht einzelnen Liegenschaften zuordnen. Die Bf. führt eine einheitliche Buchführung, eine einheitliche Finanzgeschäftstätigkeit (insb. Kreditmanagement, Kapitalveranlagung) und ein einheitliches Marketing. Ebenso erfolgt ein umfangreicher und einheitlicher Personaleinsatz und gehen deren Tätigkeiten über eine bloße Immobilienverwaltung deutlich hinaus. Die Bf. tritt auch als Bauherrin auf und übernimmt z.T. auch die Bauaufsicht.

Das BFG gelangte zu der Auffassung, dass von Bf. schlüssig und glaubhaft dargelegt wurde, dass ihre Immobilienbewirtschaftung in bedeutendem Umfang gewerbliche Tätigkeiten beinhaltet und die umfassenden Geschäftstätigkeiten für sämtliche Liegenschaften organisatorisch, wirtschaftlich und finanziell eng miteinander verflochten sind und diese gesamthafte Betriebsführung zu erheblichen Vorteilen für die Gesamrentabilität führt.

Es liegt in der Natur dieses Geschäftsfeldes das einzelne Entscheidungen der Immobilienbewirtschaftung von mittel- und langfristigen Entwicklungen abhängen. Eine Aufteilung der bewirtschafteten Liegenschaften in zwei getrennte Bereiche, nämlich Liegenschaftsvermietung und Immobilienhandel widerspricht dem Betriebszweck und der tatsächlich erfolgten einheitlichen Betriebsführung des gesamten Immobilienportfolios im Interesse der Erwirtschaftung des bestmöglichen Ertrages.

Von der Bf. wurde plausibel vorgebracht, dass nach dem Gesamtbild der konkreten Verhältnisse die Bereiche der Vermögensverwaltung und Vermögensverwertung ihrer gesamthaften Immobilienbewirtschaftung eng miteinander verflochten sind und eine gemeinsame organisatorische, technische, wirtschaftliche und finanzielle Einheit bilden. Situationsabhängig gehen Liegenschaften aus der Vermögensverwaltung in die planmäßige Vermögensverwertung über und dient diese einheitliche Bewirtschaftung einer erhöhten Gesamrentabilität.

Es liegt daher für die Liebhabereibeurteilung nur eine Beurteilungseinheit auf Ebene des Gesamtbetriebes der Bf. vor. Die vom FA als Wiederaufnahmegrund angeführte Teilprognoserechnung betreffend die verlustbringende Liegenschaftsvermietung an die Stadtgärtnerei kommt als Wiederaufnahmegrund auch deshalb nicht in Betracht, weil ihr keine Entscheidungserheblichkeit für eine Änderung der KöSt-Erstbescheide zukommt.

2.1.3. Berücksichtigung potenzieller Veräußerungsgewinne

Von der Bf. wurde die Ausübung eines gewerblichen Immobilienhandels nachgewiesen. In dem Umfang als glaubhaft dargelegt wird, dass die Liegenschaften für einen künftigen Verkauf in Betracht kommen, sind auch die potenziellen Veräußerungsgewinne in die Prognoserechnung miteinzubeziehen.

Für jene Liegenschaften allerdings, die dauerhaft ausschließlich zur Vermietung bestimmt sind, sind nach der Intention der LVO und im Lichte der Rsp des VwGH selbst bei betrieblichen Einkunftsquellen keine stillen Reserven – für den theoretischen Fall einer Betriebsaufgabe – zu berücksichtigen (Rauscher/Grübler in Steuerliche Liebhaberei in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis (2007), 10.2 Gesamtgewinn, § 3 LVO mit Hinweis auf VwGH 15. 6. 1993, 93/14/0032). Somit hat der Umstand, dass die Tätigkeitsbereiche der Liegenschaftsverwaltung und Liegenschaftsverwertung wirtschaftlich eng miteinander verbunden sind und eine einheitliche Einkunftsquelle bilden, keine Auswirkung auf die Einbeziehung der stillen Reserven der Liegenschaften in die Prognoserechnung. Nur insoweit innerhalb des Beurteilungszeitraumes ein Liegenschaftsverkauf wahrscheinlich ist, sind potenziellen künftigen Veräußerungsgewinne anzusetzen.

3.1.1. Gegenstandsloserklärung der Beschwerde gegen die KöSt-Bescheide

Wird gemäß § 261 Abs. 2 BAO einer Bescheidbeschwerde gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügenden Bescheid (§ 307 Abs. 1) entsprochen, so ist eine gegen die Sachentscheidung (§ 307 Abs. 1) gerichtete Bescheidbeschwerde mit Beschwerdevereinscheidung (§ 262) oder mit Beschluss (§ 278) als gegenstandslos zu erklären.

Mit der Aufhebung der angefochtenen Wiederaufnahmebescheide fallen die in Folge der Wiederaufnahme der Veranlagungsverfahren geänderten KöSt-Bescheide 2008 bis 2013 vom 25.01.2016 automatisch aus dem Rechtsbestand und die davor in Geltung gewesenen KöSt-Erstbescheide treten wieder in den Rechtsbestand.

Dadurch wird kraft Gesetz dem Beschwerdebegehren vollinhaltlich Rechnung getragen und war deshalb die Bescheidbeschwerde betreffend die KöSt-Bescheide vom BFG für gegenstandslos zu erklären.

3. Zur Zulässigkeit der Revision

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

Im gegenständlichen Fall war keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zu lösen. Das BFG folgt in seiner Entscheidung (Pkt. 2.1.1.) der zitierten ständigen Rsp. des VwGH zur amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahren bei Liebhabereibeurteilung. Aus diesem Grund war die Revision nicht zuzulassen.

Wien, am 28. Februar 2023