

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende Dr. Andrea Ornig und die weiteren Senatsmitglieder Dr. Michael Rauscher, Dr. Bernhard Koller und Mag. Petra Kühberger im Beisein der Schriftführerin Anita Eberhardt über die als Beschwerden zu erledigenden Berufungen der X-GmbH, vertreten durch die Treuhand-Union Wien Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., Gonzagagasse 13, 1010 Wien, vom 28.11.2012 gegen die Bescheide des Finanzamtes Bruck Leoben Mürzzuschlag vom 27.04.2012 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 2007 bis 2009 nach mündlicher Verhandlung am 31.05.2016 beschlossen:

Die angefochtenen Bescheide werden unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin ist eine von F X mit Erklärung vom 26.02.2004 unter gleichzeitiger Einbringung des Einzelunternehmens errichtete Gesellschaft mit beschränkter Haftung (Bilanzstichtag: 31.03.). Gegenstand des Unternehmens ist laut Errichtungsurkunde (ua.) "Dienstleistungen in der automatischen Datenverarbeitung und Informationstechnik, Unternehmensberater einschließlich der Unternehmensorganisatoren gemäß § 124 Ziff. 22 Gewerbeordnung 1994, eingeschränkt auf Qualitätsmanagement in den Bereichen Aufbauorganisation, Vermögensberatung (Beratung bei Aufbau und Erhalt von Vermögen und der Finanzierung unter Einschluss insbesondere der Vermittlung von Veranlagungen, Investitionen, Personalkrediten, Hypothekarkrediten und Finanzierungen)".

Mit Kaufvertrag vom 24.11.2005 erwarb die Beschwerdeführerin um 110.000 Euro eine Hochsee-Rennyacht ASTRO 3D (Baujahr: 2003; Name: A). In den Jahresabschlüssen der Streitjahre wies die Beschwerdeführerin im Zusammenhang mit dieser Hochsee-Rennyacht Aufwendungen und Erträge (siehe dazu weiter unten die Zusammenstellung laut Niederschrift über die Schlussbesprechung) aus. Im Oktober 2010 wurde die Rennyacht "A" aufgrund des Kaufvertrages vom 18.10.2010 als Teil des Kaufpreises

für den Erwerb der Hochsee-Rennyacht TP 52 JP (ursprünglicher Name: L; von der Beschwerdeführerin in der Folge in "A" umbenannt) übereignet (Kaufpreis: 550.000 Euro einschließlich 20% Umsatzsteuer; vereinbarter Schätzwert der eingetauschten "A": 100.000 Euro einschließlich 20% Umsatzsteuer; Barzahlung: 450.000 Euro). Die Rennyacht Transpac 52 JP wurde - zeitlich nach Ergehen der hier angefochtenen Bescheide und kurz vor Erhebung der Berufungen - am 26.11.2012 an die eigens gegründete A-GmbH verkauft.

Bei dem sog. A Segelteam handelt es sich - zumindest nach aktuellen Informationen aus dem Internet - fast ausschließlich um segelsportbegeisterte Personen mit Mitgliedschaften bei (verschiedenen) österreichischen Segelvereinen.

In den Jahresabschlüssen (Gewinn- und Verlustrechnungen) weist die Beschwerdeführerin folgende Umsatzerlöse aus (Beträge in Euro ohne Nachkommastellen):

WJ	2005/06	2006/07	2007/08	2008/09	2009/10	2010/11
Erlöse Unternehmensberatung	128.114	83.960	168.999	246.898	291.433	171.403
Erlöse Innenrevision	90.000	90.000	100.800	90.000	92.400	90.000
Erlöse Provisionen Vermögensberatung	285.409	134.098	128.073	141.411	112.005	479.509
Erlöse A	0	32.603	75.257	116.844	90.810	125.433

Mit Bescheid über einen Prüfungsauftrag vom 06.06.2011 führte die belangte Behörde bei der Beschwerdeführerin eine Außenprüfung u. a. betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 2007 bis 2009 und mit Nachschauauftrag vom 06.06.2011 eine Nachschau betreffend Umsatzsteuer 2010 bis 2011 durch. Dabei stellte der Prüfer zur Art der Bewirtschaftung der Hochsee-Rennyacht "A" aufgrund von "Informationen aus der Homepage" bzw. der Aussagen des "Gesellschaftergeschäftsführers und Eigners" in zwei "Besprechungen" sachverhaltsmäßig fest, dass für den "Regattabetrieb" der Segelyacht 13 bis 14 Personen notwendig gewesen seien. Es habe eine Stammcrew von 24 Personen bestanden, die in unterschiedlicher Zusammensetzung an den Wettfahrten teilgenommen hätten. Von der Stammcrew seien jeweils sechs bis acht Personen am Schiff gewesen. Sie seien unentgeltlich mitsegelt, d. h. sie erhielten dafür weder ein Entgelt noch hätten sie ein Entgelt zahlen müssen. Die "verbliebenen Restplätze" seien bei den Regatten an "Segelinteressierte und Sponsoren 'vergeben'" worden (siehe Tz. 2 "Ertragsteuerliche Beurteilung" der Niederschrift über die Schlussbesprechung). In der Folge traf der Prüfer - ohne der Beschwerdeführerin rechnerisch nachvollziehbar vorzuhalten, dass im bereits abgeschlossenen Bewirtschaftungszeitraum ein steuerlicher Gesamtverlust erzielt wurde - die den hier strittigen Verfahrenswiederaufnahmen in

rechtlicher Hinsicht zugrunde liegende Feststellung, dass die Bewirtschaftung der Rennyacht "A" umsatzsteuerlich und ertragsteuerlich Liebhaberei sei.

Zusammenstellung der Aufwendungen und Einnahmen laut Niederschrift über die Schlussbesprechung (Seite 3):

	2007	2008	2009	2010
AfA	16.188,74	17841,07	33.563,68	39.217,96
AfA GwG	4.378,68	1.580,00	936,93	2.269,57
Weitere Aufwände	71.031,76	96.612,42	181.351,24	125.633,03
Summe	91.599,18	116.034,14	215.851,85	167.120,56
Erträge	32.603,17	75.257,41	116.844,00	90.810,00
	-58.996,01	-40.776,73	-99.007,85	-76.310,56

Unter Zugrundelegung dieser Feststellung des Prüfers nahm die belangte Behörde mit (hier entscheidungsgegenständlichen) Bescheiden vom 27.04.2012 die Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 2007 bis 2009 wieder auf und setzte mit Sachbescheiden vom selben Tag die Umsatzsteuer und die Körperschaftsteuer ohne Berücksichtigung der mit der Rennyachtbewirtschaftung bewirkten Umsätze und geltend gemachten Vorsteuern bzw. Aufwendungen und Erträge neu fest (Umsatzsteuernachforderungen: 8.004,15 Euro für 2007, 10.388,09 Euro für 2008 und 11.572,26 Euro für 2009; Körperschaftsteuernachforderungen: 14.749,00 Euro für 2007, 10.194,19 Euro für 2008 und 24.751,97 Euro für 2009).

Nach Bewilligung der Wiedereinsetzung in den vorigen Stand durch die belangte Behörde wendet sich die Beschwerdeführerin durch ihren steuerlichen Vertreter mit Berufungen (Eingabe vom 28.11.2012) gegen die Wiederaufnahme der Verfahren. Zur Begründung wird diesbezüglich vorgebracht:

"[Seite 11 des Berufungsschreibens]

ad 1) Wiederaufnahme des Verfahrens

In TZ 1 des Betriebsprüfungsberichtes wird ausgeführt, dass hinsichtlich

- der Umsatzsteuer 2007 bis 2009 und*
- der Körperschaftsteuer 2007 bis 2009*

Feststellungen getroffen wurden, die gemäß § 303 Abs 4 BAO eine Wiederaufnahme des Verfahrens erforderlich machen.

Eine Wiederaufnahme von Amts wegen ist gemäß § 303 Abs 4 BAO unter den Voraussetzungen des Abs 1 lit a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen

oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbei geführt hätte.

Als Begründung für die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend die Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer für die Jahre 2007 - 2009 wird in TZ 1 des Betriebsprüfungsberichtes ausgeführt:

Im vorliegenden Fall wurden wie oben ausgeführt die Steuererklärungen beim Finanzamt eingereicht und ohne weitere Erhebungen des Finanzamtes erklärungsgemäß veranlagt. Die konkreten Umstände über die Vermietungs- bzw. Vercharterungstätigkeit einer Regattayacht 'A' und den damit zusammenhängenden Betriebsausgaben wurden dem Finanzamt erst durch die Außenprüfung erkennbar. Es war daher dem Finanzamt zum Zeitpunkt der Erlassung der jeweiligen Erstbescheide der Sachverhalt nicht vollständig bekannt, weshalb die nunmehrige Kenntnis über diese Umstände zu einen im Spruch anders lautenden Bescheid führten und die Voraussetzungen der Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO gegeben sind.

Die Feststellung über eine Vermietungs- bzw. Vercharterungstätigkeit der Regattayacht 'A' und den damit zusammenhängenden Betriebsausgaben sind der Behörde bereits mit der Überreichung der Beilagen zu den Steuererklärungen bekannt gewesen, weil in den postalisch nachgereichten und zum Akt genommenen Unterlagen (siehe Ausführungen in TZ1, erster Absatz, letzter Satz), detailliert

- 1) *die Erträge und Aufwendungen für das Boot 'A' ausgewiesen sind (Beilage 6) und*
- 2) *auch im Anlagenverzeichnis (Beilage 7) offen gelegt wurde, dass sich eine "Hochsee Rennyacht ASTRO" im Anlagenvermögen befindet.*

[Seite 12 des Berufungsschreibens]

Die Berechnung der Verluste aus dem 'Teilbetrieb Segelyacht' gemäß Betriebsprüfung wurden den der Behörde bereits bei der Veranlagung vorliegenden Bilanzbeilagen entnommen, wie nachfolgendes Beispiel für das Wirtschaftsjahr 2006/07 zeigt:

4823 Erlöse A € 32.603,17 Beilage 6/1

7031 Abschreibung A € -16.188,74 Beilage 6/2

7061 Abschreibung gwG A € -4.378,68 Beilage 6/3

7850 Aufwand A € -71.031,76 Beilage 6/4

Verlust 'Teilbetrieb' lt. BP € -58.996,01

Die Betriebsprüfung hat daher keine neu hervorgekommenen Tatsachen oder Beweismittel iSd § 303 BAO festgestellt, da die Erlöse und Aufwendungen der Aktivität A der Behörde immer mit Abgabe der Steuererklärung bekannt waren; vielmehr hat die zuständige Abgabenbehörde im Rahmen der Betriebsprüfung

- 1) *nur Berechnungen auf Basis der bekannten Tatsachen durchgeführt und*

2) auf Basis dieser Berechnungen rechtliche Subsumtionen in Form der Annahme der Liebhaberei getroffen.

Da jedoch die Beweiswürdigung der Betriebsprüfer für sich noch keine Tatsache oder Beweismittel darstellt, bei deren Vorliegen die zuständige Abgabenbehörde zu einer Wiederaufnahme der Verfahren iSd § 303 BAO berechtigt wäre, sondern nur jene Tatsachen oder Beweismittel auf deren Grundlage die Beweiswürdigung stattfindet, zu einer Wiederaufnahme berechtigen, war die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend die Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer für die Jahre 2007 - 2009 daher in Ermangelung von neu hervorgekommenen Tatsachen oder Beweismitteln unzulässig.

Die Berechnungen zur Liebhaberei per se haben zum Zeitpunkt der (jeweils erstmaligen) Bescheiderlassung noch nicht existiert, sind also keine neu hervorgekommenen Tatsachen oder Beweismittel iSd § 303 BAO. Auch die bereits bekannten Tatsachen, auf deren Grundlage diese Berechnungen durchgeführt wurden, können zu keiner Wiederaufnahme des Verfahrens führen.

Festzuhalten ist weiters, dass nach Rechtskraft eines Bescheides erstellte Sachverständigungsgutachten (als solche sind die Ausführungen über die Liebhaberei der Betriebsprüfung anzusehen) keine neu hervorgekommenen Beweismittel iSd § 303 BAO darstellen (Vgl. Ritz, BAO, § 303 Tz 11).

Da die Berechnungen der Betriebsprüfer in den TZ 2 und TZ 3 des Betriebsprüfungsberichtes keine neu hervorgekommene Tatsachen oder Beweismittel darstellen oder solche enthalten, war die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend die Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer für die Jahre 2007- 2009 jedenfalls unzulässig.

[Seite 13 des Berufungsschreibens]

Wiederaufnahmegründe sind im Erstbescheid anzuführen und dürfen im Rechtsmittelverfahren nicht durch andere Gründe ersetzt werden (VwGH 2.2.2000; 97/13/0199, VwGH 16.3.2005; 2001/14/0107). Bereits im Erlass vom 9.1.1995, ÖStZ 1995, 359 hat das BMF ausgeführt, dass eine mangelhafte Begründung aufweisende Wiederaufnahmbescheide aufzuheben sind.

Eine Nachnennung von Wiederaufnahmegründen oder einer anderen Begründung der Wiederaufnahme ist daher unzulässig."

Die belangte Behörde legte die Berufungen ohne Berufungsvorentscheidungen dem unabhängigen Finanzsenat im Februar 2013 zur Entscheidung vor.

Die Beschwerdeführerin hat die mündliche Verhandlung und die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat beantragt.

In der mündlichen Verhandlung wurde von Seiten der Beschwerdeführerin nochmals auf die Gründe für die Rechtswidrigkeit der Verfahrenswiederaufnahmen verwiesen und das Vorliegen eines steuerlichen Gesamtverlustes bestritten.

Das Bundesfinanzgericht hat über die gemäß § 323 Abs. 38 BAO als Beschwerden zu erledigende Berufungen erwogen:

Werden sowohl der Wiederaufnahmebescheid als auch der im wiederaufgenommenen Verfahren ergangene Sachbescheid mit Berufung bekämpft, so ist nach der auch für das Beschwerdeverfahren sinngemäß geltenden ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zunächst über die Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid zu entscheiden (vgl. z. B. VwGH 02.09.2009, 2005/15/0031).

Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte (§ 303 Abs. 4 BAO in der für das Beschwerdeverfahren zu berücksichtigenden Fassung).

Das Rechtsinstitut der Wiederaufnahme auf Grund neu hervorgekommener Tatsachen bietet die Möglichkeit, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen. Tatsachen in diesem Sinne sind Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis als vom rechtskräftigen Bescheid zum Ausdruck gebracht, geführt hätten. Neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung solcher Sachverhaltselemente sind keine Tatsachen. Diese Tatsachen müssen auch neu hervorkommen, das heißt es muss sich um solche Tatsachen handeln, die bereits vor Abschluss des wieder aufzunehmenden Verfahrens bestanden haben, aber erst nach rechtskräftigem Abschluss dieses Verfahrens der Behörde bekannt geworden sind (VwGH 21.12.2012, 2009/17/0199).

Tatsachen im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende, tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis als vom rechtskräftigen Bescheid zum Ausdruck gebracht, geführt hätten, wie etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen und Eigenschaften (VwGH 26.07.2000, 95/14/0094).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist das Neuherkommen von Tatsachen oder Beweismitteln nur aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens derart zu beurteilen, 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. Das "Neuherkommen von Tatsachen und Beweismitteln" bezieht sich damit auf den Wissensstand (insbesondere auf Grund der Abgabenerklärungen und der Beilagen) des jeweiligen Veranlagungsjahres. Entscheidend ist, ob der abgabenfestsetzenden Stelle alle rechtserheblichen Sachverhaltselemente bekannt waren (VwGH 27.02.2014, 2011/15/0106).

Es ist Aufgabe der Abgabenbehörden, die von ihnen verfügte Wiederaufnahme durch unmissverständliche Hinweise darauf zu begründen, welche Tatsachen und Beweismittel auf welche Weise neu hervorgekommen sind (VwGH 18.10.2007, 2002/14/0104).

Es ist nicht rechtswidrig, in der Begründung eines Bescheides auf die der Partei zugegangenen Schriftstücke (z.B. Betriebsprüfungsbericht) Bezug zu nehmen (VwGH 22.11.2012, 2012/15/0172; vgl. auch VwGH 28.02.2012, 2008/15/0005).

Aufgabe der Berufungsbehörde bei Entscheidungen über ein Rechtsmittel gegen die amtswegige Wiederaufnahme durch ein Finanzamt ist es, zu prüfen, ob dieses Verfahren aus den im erstinstanzlichen Bescheid gebrauchten Gründen wieder aufgenommen werden durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmegründen zulässig gewesen wäre. Die Berufungsinstanz darf daher die Wiederaufnahme nicht auf Grund von Tatsachen bestätigen, die vom erstinstanzlichen Bescheid nicht herangezogen wurden. Auf welche neu hervorgekommene Tatsachen das Finanzamt die Wiederaufnahme in einem Fall, in welchem der erstinstanzliche Bescheid in Verweisung auf die über die Feststellungen einer abgabenbehördlichen Prüfung aufgenommene Niederschrift bzw. den Prüfungsbericht begründet wurde, gestützt hat, bestimmt sich nach den Angaben in der entsprechenden Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht. Dies setzt jedoch voraus, dass die entsprechenden Tatsachen dort angeführt sind (VwGH 26.04.2007, 2002/14/0075).

Bei einer Berufung gegen einen Bescheid betreffend Wiederaufnahme von Amts wegen durch das gemäß § 305 Abs. 1 BAO zuständige Finanzamt ist "Sache" nur die Wiederaufnahme aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen, also jenen wesentlichen Sachverhaltsmomenten, die das Finanzamt als Wiederaufnahmegrund beurteilt hat. Die Identität der Sache, über die abgesprochen wurde, wird durch den Tatsachenkomplex begrenzt, der vom Finanzamt als neu hervorgekommen herangezogen wurde (VwGH 27.06.2013, 2010/15/0052).

Die Berufungsbehörde hat, sofern die Bescheidausführungen des wiederaufnehmenden Finanzamtes mangelhaft sind, ausgehend von dem genannten Wiederaufnahmegrund, diesen zu prüfen und zu würdigen und *gegebenenfalls erforderliche Ergänzungen vorzunehmen* (VwGH 19.12.2012, 2009/13/0226).

Eine - allenfalls auch erst im Berufungsverfahren erfolgte - Ergänzung der offensichtlich mangelhaften Begründung der auf Grund der Betriebsprüfung ergangenen (ersten) Wiederaufnahmsbescheide in Richtung der tatsächlich vom Finanzamt herangezogenen Wiederaufnahmegrundlagen *stellt kein unzulässiges Auswechseln der Wiederaufnahmegründe dar* (VwGH 28.02.2012, 2008/15/0005).

Im Beschwerdefall verweist die belangte Behörde in den angefochtenen Wiederaufnahmebescheiden auf den Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung (Prüfungsbericht) und die Niederschrift über das Ergebnis der Außenprüfung. Im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 24.04.2012 verweist der Prüfer unter der Tz. 2 "Wiederaufnahme 2007 - 2009" auf die Tz. 1 der Niederschrift über das

Ergebnis der Außenprüfung. In der Tz. 1 der Niederschrift ("Wiederaufnahme 2007 - 2009") stützt die belangte Behörde die Verfahrenswiederaufnahme ausdrücklich auf den Umstand, dass es sich um eine *Vermietungstätigkeit* gehandelt hat (siehe den letzten Absatz der Tz.), wobei sie - wie die Ausführungen zu den näheren Umständen der Vermietungstätigkeit im zweiten und dritten Absatz der Tz. 2 der Niederschrift (siehe oben im Sachverhalt) zeigen - erkennbar auf das im Prüfungsverfahren von der Beschwerdeführerin erstmals offen gelegte (und in Kopie im Arbeitsbogen des Prüfers enthaltene) Vertragsdokument "Geschäftsführer-Training" vom 29.05.2011 Bezug genommen hat. Diesem Vertragsdokument ist unter "*§ 1 Mietgegenstand, Bereitstellung Skipper*" zu entnehmen, dass der Vertragsgegenstand ua. die Bereitstellung der Rennyacht ist und die Beschwerdeführerin diese Rennyacht gemeinsam mit einem Skipper und Crew und Vortragenden dem *Mieter* für die in dem Vertrag vereinbarte Dauer zur Verfügung stellt. § 2 des Vertragsdokuments ist mit "*Mietdauer*" überschrieben. § 4 des Vertragsdokuments ist mit "*Verpflichtungen*" des *Mieters*" überschrieben. Überhaupt wird an verschiedenen Stellen des Vertragsdokuments vom "*Mieter*" gesprochen. Von Seiten der Beschwerdeführerin konnte in der mündlichen Verhandlung nicht belegt werden, dass der Umstand, auf welche Weise die Erträge im Zusammenhang mit der Rennyacht "A" erzielt wurden, der belangten Behörde in den abgeschlossenen Verfahren (z. B. aufgrund der Jahresabschlüsse) bekannt gewesen wären.

Der Umstand, auf welche Art und Weise die Erträge im Zusammenhang mit der Rennyacht "A" erzielt wurden (z. B. durch Preisgelder, durch Fungieren als Werbeträger oder - wie hier - durch Vermietung) ist für die Frage der Ertragsfähigkeit ohne Zweifel maßgeblich. Ob jedoch die Kenntnis dieses Umstandes (der hier die Sache der Wiederaufnahmeverfahren bildet) bei richtiger rechtlicher Subsumtion in den abgeschlossenen Verfahren im Spruch anders lautende Bescheide herbeigeführt hätte, lässt sich anhand der Aktenlage und des Standes des von der belangten Behörde geführten Ermittlungsverfahrens nicht beantworten. Denn die belangte Behörde hat es unterlassen, die sachverhaltsmäßigen Grundlagen für die Liebhabereibeurteilung ausreichend zu ermitteln. Die Frage der Ertragsfähigkeit einer Betätigung ist nämlich eine auf der Ebene der Sachverhaltsermittlung (und Beweiswürdigung) zu lösende Tatfrage (vgl. VwGH 30.10.2003, 2003/15/0028).

Zur Liebhaberei wird von Seiten der Beschwerdeführerin in rechtlicher Hinsicht im Wesentlichen die Ansicht vertreten, dass das Betreiben einer Segelyacht kein Teilbereich sei, der aus der Gesamtaktivität herausgerissen werden dürfe (Seite 13 bis 15 des Berufungsschreibens) und dass dadurch im Vergleich zu Red Bull der Grundsatz der steuerlichen Gleichbehandlung verletzt würde (Seite 15 bis 16 des Berufungsschreibens). Darüberhinaus sei bei Zusammenrechnung der steuerlichen Ergebnisse der Wirtschaftsjahre 2006/2007 bis 2012/2013 gar kein steuerlicher Gesamtverlust erzielt worden (siehe Seite 17 des Berufungsschreibens).

Zu Letzterem ist vorweg festzuhalten, dass in allen Jahren laufend Verluste aus der Bewirtschaftung der Rennyachten erzielt wurden und der von der Beschwerdeführerin

behauptete steuerliche Gesamtgewinn nur auf die (zeitlich nach Ergehen der hier angefochtenen Bescheide und kurz vor Erhebung der Berufungen) vorgenommene Veräußerung der (zweiten) Rennyacht "A" am 26.11.2012 an die eigens gegründete A-GmbH zurückzuführen ist (siehe die rechnerische Darstellung auf Seite 17 des Berufungsschreibens).

Liebhaberei ist bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern entstehen, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (z. B. Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen, Luxuswirtschaftsgüter) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen (§ 1 Abs. 2 Z 1 Liebhabereiverordnung).

Die Annahme von Liebhaberei kann (auch) in diesem Fall nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 ausgeschlossen sein. Das Vorliegen der Voraussetzungen (auch) der Z 1 ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen (vgl. die beiden letzten Sätze des § 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung).

Bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung liegt Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) erwarten lässt (§ 2 Abs. 4 Liebhabereiverordnung). Enthält der Plan hingegen das Vermieten auf einen begrenzten Zeitraum, so muss das positive Ergebnis innerhalb dieses Zeitraumes erzielbar sein (vgl. z. B. VwGH 11.11.2008, 2006/13/0199).

Liebhaberei liegt nicht vor, wenn eine Betätigung bei einer einzelnen Einheit im Sinn des Abs. 1 vorletzter Satz, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit weiteren Einheiten steht, aus Gründen der Gesamtrentabilität, der Marktpräsenz oder der wirtschaftlichen Verflechtung aufrechterhalten wird (§ 1 Abs. 3 Liebhabereiverordnung).

Bei der Bewirtschaftung der (ersten) Rennyacht "A" handelt es sich um die Bewirtschaftung eines Wirtschaftsgutes im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 1 Liebhabereiverordnung. Beurteilungseinheit bei zeitlich nacheinander erfolgender Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 1 Liebhabereiverordnung ist das einzelne Wirtschaftsgut (hier: jede Rennyacht für sich). § 1 Abs. 3 Liebhabereiverordnung ist - wie die belangte Behörde bereits erkannt hat - auf die Bewirtschaftung eines Wirtschaftsgutes im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 1 Liebhabereiverordnung nicht anzuwenden, weil es sich um keine Betätigung im Sinne des Abs. 1 des § 1 Liebhabereiverordnung handelt.

Im gegenständlichen Fall hat es die belangte Behörde im abgabenbehördlichen Verfahren unterlassen, der Beschwerdeführerin das Vorliegen eines steuerlichen Gesamtverlustes aus der Bewirtschaftung der (ersten) Rennyacht "A" vorzuhalten, weshalb die Beschwerdeführerin - nachdem dies im Beschwerdeverfahren nachgeholt wurde - eigene

Berechnungen vorgelegt hat, in denen sie aufgrund zusätzlicher (sachverhaltsmäßig nicht aufgeklärter) Erträge das Vorliegen eines steuerlichen Gesamtgewinnes behauptet.

Die belangte Behörde wird zu ermitteln haben, welche der bisher verzeichneten und welche der von der Beschwerdeführerin neu einbezogenen Erträge (die Aufwendungen waren im Verfahren weitgehend unstrittig) tatsächlich in die Berechnung zur Feststellung, ob mit der Bewirtschaftung der (ersten) Rennyacht "A" ein steuerlicher Gesamtverlust erzielt wurde, einzubeziehen sind. Zu diesem Zweck sind durch Einsichtnahme in die Ausgangsrechnungen und Verträge zu den in den Gewinn- und Verlustrechnungen aller Bewirtschaftungsjahre (2005/2006 bis 2010/2011) verzeichneten Erträgen detaillierte sachverhaltsmäßige Feststellungen zu treffen, welche Erträge bzw.

Ertragsanteile durch die Vermietung der (ersten) Rennyacht "A" erzielt worden sind. Erträge bzw. Ertragsanteile aus anderen Leistungsarten, wie z. B. Beratungsleistungen, für die Berechnung des steuerlichen Gesamtergebnisses aus der Bewirtschaftung der (ersten) Rennyacht "A", sind auszuscheiden. Stehen Erträge in keinem Zusammenhang mit der Veräußerung der (ersten) Rennyacht "A", so sind sie für die Feststellung des Vorliegens eines steuerlichen Gesamtverlustes (wie auch für die Liebhabereibeurteilung selbst) nicht zu berücksichtigen. Dies betrifft insbesondere Erträge aus der Veräußerung der Marke, des Segelteams und des Kundenstocks.

Für die Feststellung, ob mit der Bewirtschaftung der (ersten) Rennyacht "A" ein steuerlicher Gesamtverlust erzielt wurde, wird auch zu ermitteln sein, welche im Jahresabschluss für das Wirtschaftsjahr 2010/2011 verzeichneten Erträge und Aufwendungen (noch) auf die (erste) Rennyacht "A" entfallen.

Ob eine Tätigkeit einer bestimmten Einkunftsart zuzuordnen oder als Liebhaberei im weiteren, steuerlichen Sinn zu werten ist, kann regelmäßig erst nach einem gewissen Zeitraum (fünf bis acht Jahre) beurteilt werden. Wird eine Tätigkeit allerdings bereits nach so kurzer Zeit wieder eingestellt, dass keine länger dauernde Beobachtung angestellt werden kann, muss anhand dieses kurzen Zeitraumes eine Beurteilung getroffen werden. Dabei kann zunächst auf jene Umstände zurückgegriffen werden, die schon bei einem kurzen Beobachtungszeitraum für eine Liebhaberei sprechen (z. B Umsätze decken nicht einmal die AfA, Fixkosten sind höher als die Einnahmen usw.; vgl. VwGH 07.09.1993, 90/14/0025).

Für die Liebhabereibeurteilung wird die belangte Behörde zu ermitteln haben, für welchen (bei Yachten üblicherweise begrenzten) Zeitraum die Bewirtschaftung der (ersten) Rennyacht geplant war und ob sie vorzeitig, insbesondere durch den Eintritt von Unwägbarkeiten, beendet wurde. Bei Würdigung der diesbezüglichen Ermittlungsergebnisse wird die belangte Behörde zu beachten haben, dass von einem (geplanten) Bewirtschaftungszeitraum von fünf Jahren (dies entspricht einem sonst üblichen Beobachtungszeitraum für die Liebhabereibeurteilung) ausgegangen werden kann, wenn die Beschwerdeführerin nicht den Nachweis dafür erbringt, dass sich die Beendigung nach fünf Jahren erst nachträglich (also früher als eigentlich geplant), insbesondere durch den Eintritt konkreter Unwägbarkeiten, ergeben

hat, die Bewirtschaftung somit nicht *latent* von vornherein auf fünf Jahre geplant gewesen ist (vgl. VwGH 08.02.2007, 2004/15/0079; vgl. weiters auch VwGH 23.11.2000, 95/15/0177). Die Beschwerdeführerin wird also den Nachweis zu erbringen haben, dass die Bewirtschaftung nicht *latent* von vornherein nur so lange beabsichtigt war, bis sich - wie es bei Wirtschaftsgütern im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 1 Liebhabereiverordnung oftmals vorkommt - eine entsprechend günstige Gelegenheit zur Anschaffung einer größeren, schnelleren oder neueren Rennyacht geboten hat (vgl. VwGH 13.04.2005, 2001/13/0028). Die belangte Behörde wird unter Zugrundelegung der Ergebnisse der oben verlangten Sachverhaltsermittlungen anhand dieses kurzen Zeitraumes eine Liebhabereibeurteilung zu treffen haben, wobei sie auf jene Umstände zurückgreifen kann, die schon bei dem vorliegenden kurzen Beobachtungszeitraum für eine Liebhaberei sprechen.

Gemäß § 278 Abs. 1 BAO kann das Verwaltungsgericht mit Beschluss die Beschwerde durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Beschwerdevorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können.

Die Aufhebung und Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde ist zweckmäßig, weil es die Kapazitäten des Verwaltungsgerichtes übersteigt, (erstmals) zu ermitteln, ob bzw. inwieweit die einzelnen Erträge tatsächlich durch die Vermietung der (ersten) Rennyacht "A" erzielt worden sind. Diese Ermittlungen können vom Verwaltungsgericht selbst nicht rascher durchgeführt werden. Die Durchführung durch das Verwaltungsgerichts selbst wäre auch nicht mit einer erheblichen Kostensparnis verbunden.

Die angefochtenen Wiederaufnahmebescheide waren daher unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde aufzuheben.

Durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheides tritt das Verfahren gemäß § 307 Abs. 3 BAO in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Damit scheidet der im wiederaufgenommenen Verfahren erlassene Sachbescheid (hier: die Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide 2007 bis 2009) ex lege aus dem Rechtsbestand aus (vgl. z.B. VwGH 28.10.2008, 2006/15/0102).

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 diese Voraussetzung im Beschwerdefall im Hinblick auf die oben wiedergegebene Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht vorliegt, war auszusprechen, dass die Revision gegen dieses Erkenntnis nicht zulässig ist.

Graz, am 20. Juni 2016