

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter MMag. Gerald Erwin Ehgartner in der Beschwerdesache BF, vertreten durch Dr. Peter Schmautzer, Lerchenfelder Straße 39, 1070 Wien, über die Beschwerde vom 14.08.2017 gegen die

- Bescheide über die die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellungsbescheide Gruppenmitglied 2009 bis 2011 vom 19.7.2017, sowie
- Feststellungsbescheide Gruppenmitglied 2009 bis 2011 vom 19.7.2017,

alle erlassen von der belannten Behörde Finanzamt Wien 1/23, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung, zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend FGM 2009 bis 2011 wird als unbegründet abgewiesen.

II. Der Beschwerde gegen die Feststellungsbescheide Gruppenmitglied 2009 bis 2011 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Die Bescheide werden wie folgt abgeändert:

- Feststellung Gruppenmitglied 2009: Einkünfte aus Gewerbebetrieb (und Gesamtbetrag der Einkünfte) EUR 6.546.643,04; abzüglich Verlustabzug EUR -1.883.596,28; Einkommen des Gruppenmitgliedes EUR 4.663.046,76.
- Feststellung Gruppenmitglied 2010: Einkünfte aus Gewerbebetrieb, Gesamtbetrag der Einkünfte und Einkommen des Gruppenmitgliedes EUR 1.765.846,53.
- Feststellung Gruppenmitglied 2011: Einkünfte aus Gewerbebetrieb, Gesamtbetrag der Einkünfte und Einkommen des Gruppenmitgliedes EUR -648.531,62.

III. Die Revision ist gemäß Art 133 Abs 4 B-VG nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensgang

Am 19.7.2017 erließ die belannte Behörde Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellungsbescheide Gruppenmitglied 2009 bis 2011. Mit selbem Datum wurden neue Feststellungsbescheide Gruppenmitglied 2009 bis 2011 erlassen, mit denen das Einkommen der Beschwerdeführerin erhöht wurde.

## **1. Zur Wiederaufnahme des Verfahrens**

Begründend erfolgte in den Wiederaufnahmebescheiden der Verweis auf die Feststellungen der erfolgten abgabenbehördlichen Prüfung (Prüfungszeitraum 2009 bis 2011), die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien.

In der mit 23.5.2017 datierten Niederschrift über die Schlussbesprechung anlässlich der Außenprüfung (bzw im Wesentlichen wortgleich in dem mit 10.7.2017 datierten Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung) findet sich unter Tz 1 im Wesentlichen ausgeführt, dass im Zuge der Außenprüfung

- Berechnungsunterlagen und ein Gutachten bezüglich des Grundstücksverkaufs K-Gasse 21 vorgelegt worden seien,
- eine Betriebsbesichtigung im Haus-B stattgefunden habe und erstmals vorgelegte Meldezettel geprüft worden seien,
- Gut-S besichtigt und vom Verwalter Auskunft gegeben worden sei und zB Wildabschlusslisten offengelegt worden seien,
- in mehreren Vorhalteverfahren und in einer Besprechung Unterlagen bezüglich des Arbeitsnachweiseses der Familienmitglieder K überreicht worden seien.

Es erfolgten entsprechende Ausführungen zur vorgenommenen Ermessensabwägung.

Mit (direkt dem Bundesfinanzgericht vorgelegter) Beschwerde vom 14.8.2017 beantragte die Beschwerdeführerin zunächst die Aufhebung der Wiederaufnahmebescheide. Es erfolgte im Wesentlichen das Vorbringen, dass keine neu hervorgekommenen Tatsachen oder Beweismittel vorlägen, da auch schon in den vorangegangenen Außenprüfungen Betriebsbesichtigungen stattgefunden hätten und Kostenstellen vorgelegt worden seien. Aus rechtlichen Erwägungen habe die Betriebsprüfung jedoch in den letzten Jahrzehnten von der Feststellung von Liebhaberei Abstand genommen. Es sei daher die Wiederaufnahme betreffend (der später dargestellten Beschwerde gegen die Sachbescheide) a) Haus-B und b) Gut-S unzulässig, da die formellen gesetzlichen Voraussetzungen nicht vorgelegen seien.

Betreffend die (ebenso später die Beschwerde gegen die Sachbescheide betreffenden) Beschwerdepunkte c) Grundstücksveräußerung K-Gasse und d) Gehalt Familienangehörige erfolgte hinsichtlich der Anfechtung der Wiederaufnahmebescheide kein Vorbringen der Beschwerdeführerin.

## **2. Zu den Sachbescheiden**

Betreffend die am 19.7.2017 erlassenen Feststellungsbescheide Gruppenmitglied 2009 bis 2011 erfolgten in der Niederschrift zur Schlussbesprechung bzw im Prüfungsbericht erfolgten in materieller Hinsicht beschwerdegegenständliche Prüfungsfeststellungen

zu den Punkten a) Haus-B, b) Gut-S, c) Grundstücksverkauf K-Gasse und d) Gehalt Familienangehörige.

Nicht vom Beschwerdebegehrung umfasst sind in der Niederschrift bzw im Prüfungsbericht getroffene Feststellungen zum Grundstücksverkauf Starkfriedgasse. Auch die zu b) Gut-S getroffenen Prüfungsfeststellungen zur AfA aufgrund Aktivierung vor Außenprüfung und zu nicht genannten Empfängern wurden von der Beschwerdeführerin nicht angefochten.

Insgesamt erfolgten in den am 19.7.2017 erlassenen Feststellungsbescheiden Gruppenmitglied 2009 bis 2011 neue Einkommensfeststellungen aufgrund der nachfolgend dargestellten Übersicht (Gewinnhinzurechnungen bzw Gewinnkürzungen im Verhältnis zu den Feststellungsbescheiden Gruppenmitglied 2009 bis 2011 vor der erfolgten Außenprüfung):

	2009	2010	2011
<b>Einkünfte aus GB</b>	<b>4.927.019,82</b>	<b>1.584.909,45</b>	<b>-804.154,12</b>
Abzgl. Verlustabzug	-830.761,92		
<b>Einkommen laut FGM</b>			
<b>Bescheide vor Außenprüfung</b>	<b>4.096.257,90</b>	<b>1.584.909,45</b>	<b>-804.154,12</b>
<b>Gewinnhinzurechnungen bzw Gewinnkürzungen</b>			
<b>Haus-B</b>			
Verdeckte Ausschüttungen	48.093	47.794	51.100
Liebhaberei	145.138	173.066	238.356
<b>Gut-S</b>			
Afa aufgrund Aktivierung vor Außenprüfung	-8.396	-8.396	
Nicht genannte Empfänger	37.336	39.359	
Nicht betrieblich veranlasste Lohnkosten	14.796	14.998	15.412
Liebhaberei	107.808	133.298	182.129
<b>Grundstücksverkauf S- Gasse</b>			
	<b>215.204,70</b>		
<b>Grundstücksverkauf K- Gasse</b>			
Verdeckte Ausschüttung	1.466.150		
<b>Gehalt Familienangehörige</b>			
Verdeckte Ausschüttung	110.124,61	111.540,70	113.882,50
<b>Neu erlassene FGM Bescheide vom 19.7.2017</b>			
Einkünfte GB	7.063.274,13	2.096.569,15	-203.274,62
abzgl Verlustabzug	-830.761,92		
<b>Einkommen GM</b>	<b>6.232.512,21</b>	<b>2.096.569,15</b>	<b>-203.274,62</b>

Mit Beschwerde vom 14.8.2017 beantragte die Beschwerdeführerin die Aufhebung bzw Abänderung der bezeichneten Bescheide. Die Beschwerde wurde, dem Antrag der Beschwerdeführerin entsprechend, dem Bundesfinanzgericht ohne Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung direkt vorgelegt.

Nachfolgend werden hinsichtlich der beschwerdegegenständlich angefochtenen Punkte die wesentlichen Prüfungsfeststellungen bzw Vorbringen der belannten Behörde sowie die entgegentretenden Beschwerdevorbringen hinsichtlich der einzelnen Beschwerdepunkte dargestellt:

### **a) Haus-B**

Nach den Feststellungen der Betriebsprüfung handle es sich beim Haus-B um eine Liegenschaft nahe Kitzbühel, bestehend aus Altbau und Neubau. Im Gebäude befänden sich ein Schwimmbecken, eine Sauna, mehrere Freizeiträume, etc. Im Altbau gebe es etwa 16 Zimmer bzw Appartements, einen großen Aufenthaltsraum und eine große Küche. Im Neubau befänden sich ein Tagungsraum und weitere Zimmer. Die Liegenschaft werde von einem mittlerweile geschiedenen Ehepaar verwaltet. In den Jahren 2009 bis 2011 habe es 547, 544 und 621 Nächtigungen gegeben. Es seien diesbezüglich alle Meldezettel vorgelegt worden, von 86 durchgeföhrten Meldungen im Prüfungszeitraum hätten 56 die Eigentümer-Familie betroffen, 28 befreundete Familien und Geschäftspartner und zwei Meldungen Konzernunternehmen.

Vorwiegend im Winter würden weitere Hausangestellte aufgenommen, insbesondere bei Seminaren. Der Bruttolohn- und Gehaltsaufwand inklusive Nebenkosten habe im Prüfungszeitraum zwischen EUR 79.100 bis 93.800 betragen.

Während im Jahr 2006 noch neun Seminare mit zwei bis zwölf Teilnehmern abgehalten worden seien, hätten 2007 und 2008 nur mehr jeweils drei Tagungen mit jeweils zwei Übernachtungen stattgefunden. Zuletzt (somit im beschwerdegegenständlichen Zeitraum) hätten zwei Tagungen vom 21.1.-23.1.2009 und vom 24.11.-26.11.2009 stattgefunden. Aufgrund von Schadensfällen, einer Neuausrichtung und dem Aufbau neuer Geschäftsbereiche sei das Haus-B in den Jahren 2011 bis 2014 nur sehr eingeschränkt betrieblich genutzt worden. Es hätten Strategiegespräche der Familie stattgefunden. In den Jahren 2015 und 2016 hätten Pharmagroßhandel-Vertriebsbesprechungen und Pharmagroßhandel Apotheken-Vertriebsseminare stattgefunden.

Die Eigentümer-Familie habe das Haus im beschwerdegegenständlichen Zeitraum immer von Weihnachten bis zum Dreikönigstag genutzt. Im Herbst und Frühjahr seien Gäste aus England, Italien und Österreich gekommen, dazu Hausärzte, Banker und Rechtsanwälte mit Angehörigen.

Bei Berücksichtigung der konzernmäßig zugerechneten Mieterträge und AfA errechneten sich für die Jahre 2009 bis 2011 folgende Haus-B zuzurechnende Verluste: 2009 EUR 145.138, 2010 EUR 173.066 und 2011 EUR 238.356.

In rechtlicher Beurteilung stelle das Haus-B nach Ansicht der belannten Behörde keine Einkunftsquelle nach § 2 EStG dar und liege aufgrund der Verluste der Jahre 2009 ff per 1.1.2009 ein Wandel zum Liebhabereibetrieb vor. Die Beurteilung beruhe darauf, dass in den letzten Jahrzehnten ausschließlich Verluste aufgetreten seien und in keinem Jahr ein

Gewinn erzielt worden sei. Die Verluste überstiegen auch den Wertzuwachs des Haus-B aufgrund steigender Grundstückspreise.

Dem Kriterium der Bemühung zur Verbesserung der Ertragslage komme dabei besondere Bedeutung zu. Festzustellen sei, dass kein marktgerechtes Verhalten der angebotenen Leistungen vorliege. Das Haus-B könne von Fremden nicht gebucht werden und stehe nach Auflassen der Seminartätigkeit ausschließlich der Eigentümer-Familie zur privaten Verfügung. Die stillen Reserven zum Zeitpunkt des Wandels blieben als betriebliche Einkünfte steuerhängig, zur Aufdeckung käme es erst bei tatsächlicher Realisierung. Der Verkehrswert des Haus-B werde per 1.1.2009 mit EUR 6 Millionen geschätzt.

Aufgrund der privat veranlassten Nächtigungen würden die verdeckten Ausschüttungen im Jahr 2009 um EUR 48.093, 2010 um EUR 47.794 und 2011 um EUR 51.100 erhöht, es werde dabei ein Bruttoübernachtungsentgelt von EUR 100 inklusive Speisen und Getränke pro Nacht und Familienmitglied bzw eingeladenen Gast angesetzt und jährlich der bisher angesetzte Eigenverbrauch iHv 2009 EUR 6.606,62, 2010 EUR 6.606,62 und 2011 EUR 11.000 abgezogen.

Es ergäben sich daher nach Beurteilung durch die belangte Behörde hinsichtlich Haus-B folgende Gewinnauswirkungen (Gewinnhinzurechnungen in EUR):

	2009	2010	2011
Verdeckte Ausschüttungen	48.093	47.794	51.100
Liebhaberei	145.138	173.066	238.356
Summe	193.231	220.860	289.456

Von Seiten der Beschwerdeführerin wird in der Beschwerdeschrift im Wesentlichen entgegnet, dass sich die Liegenschaft seit Jahrzehnten in ihrem Besitz befindet und noch nie Liebhaberei angenommen worden sei. Es sei auch keine Änderung der Betriebsführung eingetreten. Ein Teilbereich im Sinne der Liebhabereiverordnung liege nicht vor, wenn die Tätigkeit mit dem Handelsbetrieb zusammenhänge und in diesem aufgehe. Das „Herausreißen“ eines einzelnen unrentablen Betriebszweiges oder eines Geschäftsfeldes und dessen Beurteilung als Liebhaberei sei unzulässig. Es liege weder ein Betrieb noch ein Teilbetrieb vor.

Eine nicht vorhersehbare Entwicklungen, nämlich ein Umweltschadensfall in unabsehbarem Ausmaß in Korneuburg, habe dazu geführt, dass die Tätigkeit im Haus-B nicht ausgebaut und rationalisiert werden konnte. Aufgrund der Unvorhersehbarkeit der damit einhergehenden finanziellen Belastung sei die Beschwerdeführerin nicht in der Lage gewesen, die Rentabilität durch Rationalisierung, Investitionen und Inanspruchnahme als Seminareinrichtung zu bewerkstelligen. Es gäbe jedenfalls einen Bedarf im Unternehmen nach Durchführung von Seminaren.

Weiter bestehe aufgrund öffentlich-rechtlicher Vorschriften die Verpflichtung der Eigentümer, die Liegenschaft instand zu halten und instand zu setzen. Für den Fall der Verletzung dieser Pflichten könnten Zwangsmaßnahmen ergriffen werden. Tatsächlich setzten sich die Kosten betreffend Haus-B im Wesentlichen aus Instandhaltungs- und Instandsetzungskosten zusammen, die zwangsweise aufgrund öffentlich-rechtlicher Vorschriften entstanden seien.

Im Rahmen der am 26.9.2018 am Bundesfinanzgericht stattgefundenen mündlichen Verhandlung wurde erörtert, dass es sich beim Haus-B nicht um ein Hotel handle, welches von fremden Dritten gebucht werden könne. Die letzte Revitalisierung habe 1972 stattgefunden, eine neue Revitalisierung sei überfällig. Aktuell werde die Liegenschaft als Seminarhaus geführt, dieser Bereich solle ausgebaut werden. Es gebe im Konzern etwa 250 Mitarbeiter, die zu schulen seien. Unbestritten liege auch eine private Nutzung vor.

In rechtlicher Hinsicht wurde erörtert, ob ein Betrieb, Teilbetrieb oder Teilbereich vorliege. Von Seiten der Beschwerdeführerin wurde diesbezüglich vorgebracht, es handle sich bloß um eine Liegenschaft, die dem Konzern diene. Irreführend werde immer von Verlusten des Objektes gesprochen, in Wahrheit handle es sich um objektspezifische Aufwendungen.

Mit Schriftsatz vom 15.10.2018 wurde von Seiten der Beschwerdeführerin eine neu angefertigte Berechnung der Privatnutzung des Objekts übermittelt, womit auf die Berechnung durch die Betriebsprüfung repliziert wurde. Auf Grundlage derselben Berechnungslogik und unter Zugrundelegung des fiktiven Entgelts von EUR 100/ Übernachtigung (gleiche Parameter wie von der belangten Behörde verwendet) seien für das Jahr 2009 114 Nächtigungen (davon 80 für „betrieblich veranlasste Geschäftsführer-Meetings“ und 34 für betriebliche Tagungen), für 2010 80 Nächtigungen und für 2011 ebenfalls 80 Nächtigungen (jeweils für Geschäftsführer-Meetings) nicht der privaten Veranlassung zuzuordnen sondern seien betrieblich veranlasst. Es würden sich somit bloß folgende verringerte Werte für eine Privatnutzung (für eine verdeckte Ausschüttung) ergeben: 2009 EUR 36.693,38, 2010 EUR 39.793,38, 2011 EUR 43.100,00.

Im Rahmen des am 12.2.2019 am Bundesfinanzgericht stattgefundenen Gutachtenserörterungstermins wurde der belangten Behörde der Auftrag erteilt, eine Stellungnahme zum Vorbringen der Beschwerdeführerin zur Privatnutzung dem Gericht zu übermitteln.

Mit Schreiben vom 21.2.2019 bestätigte die belangte Behörde die Anzahl der von der Beschwerdeführerin angeführten Nächtigungen. Es handle sich jedoch dabei um Nächtigungen im Zusammenhang mit den Geschäftsführer-Meetings (2009 bis 2011 je 80 Nächtigungen), die nach Beurteilung durch die belangte Behörde nicht betrieblich abziehbar seien, zumal sie überwiegend privat veranlasst seien und überdies unter

das ertragsteuerliche Aufteilungsverbot fielen. Diese jährlichen Familientreffen zum Jahreswechsel seien daher dem Aufteilungs-/Abzugsverbot zuzuordnen.

Mit Schreiben vom 5.3.2019 erstattete die Beschwerdeführerin noch das Vorbringen, dass die Nutzung anlässlich des Jahreswechsels durch Familientreffen und eine sonstige Nutzung während des gesamten Jahres zu unterscheiden sei. Es gehe dabei um rund 80 Nächtigungen pro Jahr, die ausschließlich betrieblich veranlasst seien. Es seien betriebliche Besprechungen durchgeführt worden, die zur Koordination der Konzerngruppe notwendig gewesen seien. Die Geschäftsführer und leitenden Angestellten seien zum Teil Eigentümer der Beschwerdeführerin und deren Teilnahme sei zwingend erforderlich gewesen. Diese 80 Nächtigungen pro Jahr seien daher nach Vorbringen der Beschwerdeführerin nicht als verdeckte Ausschüttung zu werten.

### **b) Gut-S**

Bei Gut-S handle es sich nach Prüfungsfeststellungen um einen Forstbetrieb samt Jagd. Bis zum Jahr 2008 seien auch eine Landwirtschaft bewirtschaftet und Kühe gehalten worden. Der landwirtschaftliche Betrieb sei schließlich aufgegeben worden, Siloanlage und Traktoren verkauft worden.

Das Gut sei von verschiedenen Arbeitnehmern betrieben worden bzw wären verschiedene Mitarbeiter dort beschäftigt gewesen. Während des Prüfungszeitraum 2009 bis 2011 seien zwei Arbeitnehmerinnen (Mutter und Tochter) zur Pflege des Haupthauses beschäftigt gewesen (eine Arbeitnehmerin habe zur Hälfte auch Reinigungsarbeiten in anderen Liegenschaften des Konzerns vorgenommen). Die gesamten der Liegenschaft zuzurechnenden Lohnkosten der Arbeitnehmerinnen hätten im Jahr 2009 EUR 14.796, 2010 EUR 14.998 und 2011 EUR 15.412 betragen.

Das Forsthaus sei 2008 um EUR 259.967,37 erneuert und instandgehalten worden. Nach Wegfall der landwirtschaftlichen Einnahmen seien in den Jahren 2009 und 2010 ein Teil der Konzernumlagen aller Konzerngesellschaften verrechnet worden. Den zugerechneten Erlösen von EUR 141.472 im Jahr 2009 und EUR 134.695 im Jahr 2010 stünden keine direkt zuordenbaren Leistungen gegenüber.

In den Prüfungsjahren hätten zunächst keine Tagesseminare des Konzerns stattgefunden. Nach den Umbauarbeiten hätte am 24.5.2012 eine Agro-Tagung mit neun Personen stattgefunden, im Jahr 2013 zwei Tagungsklausuren der Beschwerdeführerin und eine Tagung eines weiteren Konzernunternehmens. Zuletzt habe eine Tagungsklausur der IT-Abteilung im Juni 2015 stattgefunden.

Das Gutshaus und Jagdhaus verfügten über drei Etagen und einen Dachboden. Im Kellergeschoß befänden sich Arbeitsräume, eine Werkstatt, ein Heizraum mit Ölheizung, etc. Das zentrale Erdgeschoß habe größere Aufenthaltsräume, eine Großküche, Terrasse und Nebenräume. Im ersten Stock befänden sich Schlafräume und Büros sowie

Sozialräume. Einzelne Zimmer würden vom Forstverwalter und der Eigentümerfamilie bewohnt. Etwa zehn bis zwanzig Personen könnten jederzeit die Zimmer beziehen.

Die Erprobung von Wildverbissprodukten sei 2013 auf einer Anbaufläche von 2.857 Quadratmeter erfolgt. Meetings und Tagesseminare seien bis 2008 abgehalten worden. Im Prüfungszeitraum habe nur eine Kundenveranstaltung vom 12.6.-13.6.2010 stattgefunden.

Die Erlöse aus dem Holzverkauf hätten für den dreijährigen Prüfungszeitraum EUR 71.136 betragen, der Wildbretverkauf habe EUR 2.971 betragen und die erzielten Pachtzinse EUR 13.925 (jeweils netto zuzüglich gesetzliche Umsatzsteuer).

Nach Ansicht der Betriebsprüfung sei für die Jagdvilla ein Mieterlös von etwa EUR 20.000 pro Jahr anzusetzen, dazu eine ortsübliche Jagdpacht von etwa EUR 4.000 bis EUR 5.000. Bei einer normalen Abholzung seien auch Erlöse aus dem Holzverkauf nach Abzug der Erntekosten von jährlich EUR 30.000 möglich. Der hohe Baumbestand lasse sich darauf zurückführen, dass es bislang unterlassen worden sei, Forstwege anzulegen. Durch eine rasche Schlägerung auf Ausforstung der überwachsenen Wälder würde die Werterhaltung gesichert werden. Derzeit würden eher nur Kalamitäten aufgearbeitet, da eine planmäßige Nutzung auch mangels ausreichender Wegerschließung nicht möglich sei.

Nach rechtlicher Beurteilung durch die belangte Behörde stelle der Forstbetrieb aufgrund der erlittenen Verluste keine Einkunftsquellen nach § 2 EStG mehr dar und liege per 1.1.2009, nach dem Verkauf der letzten landwirtschaftlichen Maschinen, ein Wandel zum Liebhabereibetrieb vor. Die hohen Verluste hätten auch durch die stillen Reserven der Forstwirtschaft und durch die höheren Grundstückspreise nicht gedeckt werden können. Der Verkehrswert des Betriebes per 1.1.2009 werde mit EUR 3 Millionen geschätzt.

Nach Beurteilung durch die belangte Behörde seien somit aufgrund des Wandels zu einem Liebhabereibetrieb für die Jahre 2009 bis 2011 die erlittenen Verluste von EUR 107.808, EUR 133.298 bzw 182.129 dem steuerlichen Gewinn der Beschwerdeführerin entsprechend hinzuzurechnen. Aufgrund der Liebhabereibeurteilung seien auch die dem Forstbetrieb zurechenbaren Lohnkosten der angeführten Arbeitnehmerinnen nicht abzugsfähig und entsprechend hinzuzurechnen.

Zusätzlich seien Hinzurechnungen aufgrund nicht genannter Empfänger in Höhe von EUR 37.336 für das Jahr 2009 und EUR 39.359 für das Jahr 2010 vorzunehmen. Diese Hinzurechnung aufgrund nicht genannter Empfänger wurde von der Beschwerdeführerin nicht angefochten.

Den Gewinn kürzend wurden von der belangten Behörde für die Jahre 2009 und 2010 AfA aus der Aktivierung der zuvor stattgefundenen Außenprüfung in Höhe von EUR -8.396 in Abzug gebracht.

Es ergäben sich daher nach Beurteilung durch die belangte Behörde hinsichtlich Gut-S folgende Gewinnhinzurechnungen bzw Gewinnkürzungen (in EUR):

	2009	2010	2011
Liebhaberei	107.808	133.298	182.129
Lohnkosten iZm Liebhaberei	14.796	14.998	15.412
Nicht genannte Empfänger	37.336	39.359	
Afa aufgrund Aktivierung vor Außenprüfung	-8.396	-8.396	
<b>Saldierte Hinzurechnungen</b>	<b>151.544</b>	<b>179.259</b>	<b>197.541</b>

Von Seiten der Beschwerdeführerin erfolgt zur Liebhabereibeurteilung (und damit in Zusammenhang auch zu den Lohnkosten) im Wesentlichen die Entgegnung, dass schon lange vor der Außenprüfung kein Gewinn erzielt worden sei. Durch den Verkauf der landwirtschaftlichen Maschinen seien Rationalisierungen und Kosteneinsparungen durchgeführt worden. Die Landwirtschaft in Form von Viehhaltung sei aufgegeben und Maschinen verkauft worden, landwirtschaftliche Flächen seien verpachtet und technisches Gerät für die Forstwirtschaft angeschafft worden. Hierdurch seien tatsächlich Verluste verminderst worden. Diese Änderungen hätten bereits in einem Zeitraum vor der Betriebsprüfung stattgefunden und seien durch vorhergegangene Betriebsprüfungen anerkannt worden.

Gut-S befindet sich seit 1942 im Betriebsvermögen, bisher sei Liebhaberei bei gleichartiger Betriebsführung nie in den Raum gestellt worden. Es sei auch keine Änderung der Betriebsführung eingetreten.

Darauf hingewiesen wurde, dass gesetzliche Vorschriften (Forstgesetz und Agrarvorschriften) die Pflege des Waldes und agrarischer Flächen vorschreiben, was mit erheblichem Personalaufwand verbunden sei, weshalb es sich um zwangsweise Aufwendungen handle, die nicht zur Annahme eines Liebhabereibetriebes führen könnten.

Weiter stelle der laufend wachsende Holzbestand eine Werterhöhung des Vermögens Wald dar und somit eine stehende, sich vermehrende stille Reserve.

Schließlich hätten durch die Nutzung des Gut-S als Versuchsgut für die Agro-Division Produkte erfolgreich entwickelt werden können, wodurch Umsätze in Millionenhöhe erzielt worden seien. Aktuell wie auch in Zukunft würden Mittel im Gut-S erprobt und es gebe für die Zukunft erfolgsversprechende Forschungs- und Entwicklungsprojekte.

Im Rahmen der am 26.9.2018 abgehaltenen mündlichen Verhandlung brachte die Beschwerdeführerin weiter vor, dass das Objekt im Jahr 1942 als Versuchsgut Praxisanwendung in der Milchwirtschaft erworben worden sei. Danach sei die Praxisanwendung Feld erfolgt und heute die Praxisanwendung Forstbereich. Es gehe um

gerundet 45 ha Wiese und 100 ha Wald. Historisch habe es drei Gebäude gegeben, eines sei davon geschliffen worden; ein Eckbauernhof sei stillgelegt und vegetiere vor sich hin und das dritte Gebäude sei das Verwaltungsgebäude. Dort sei ein Mitarbeiter beschäftigt, der für das Versuchsgut zuständig sei und ein Mitarbeiter für Arbeiten am Forstgut. Bis 2005 habe es auch Milchwirtschaft gegeben, das dafür beschäftigte Verwalter- und Melkerpaar sei 2008 in Pension gegangen. Aktuell gebe es nach wie vor Kühe dort, doch werde die Fläche verpachtet und Pachtzins eingenommen.

Der große Wald sei für Versuche des Konzerns notwendig. Im Rahmen der Agro-Tätigkeit, Versuchstätigkeit und Produktentwicklung sei ein Wildverbissmittel entwickelt worden. Der Wald sei dabei unbedingt erforderlich, um die Produkte zu entwickeln und zu testen. Man müsse beim Wildverbiss testen, ob das Wild oder der Wald eingehe. Es bestünden bei Chemie immer Risiken. Ein anderer Waldbesitzer lasse derartige Versuche nicht zu. Das Produkt werde an den Jungwäldern getestet, dort würden auch die Versuche durchgeführt werden. Der Rest des Waldes werde entsprechend bewirtschaftet und das Holz auch verkauft.

Die Versuche hätten positive Ergebnisse gezeigt und eine positive österreichische Bescheinigung sei erzielt worden, womit die Beschwerdeführerin einen weltweiten Marktzugang erhalten habe. Da das Produkt laufend weiterentwickelt werde, seien weitere Versuche notwendig.

Von Seiten der belangten Behörde erfolgte die Entgegnung, dass es im Prüfungszeitraum lediglich einen Versuch für ein bereits zugelassenes Mittel gegeben habe.

Der Beschwerdeführerin wurde vom Bundesfinanzgericht sohin der Auftrag erteilt, weitere Dokumente, Unterlagen und dergleichen vorzulegen, aus denen sich ergebe, dass der Wald laufend für Versuchstätigkeiten genutzt werde.

Weiter erfolgte in der mündlichen Verhandlung die Befragung des Zeugen Z, Geschäftsführer des Bereiches Agro. Dieser gab im Wesentlichen an, dass das Gut-S für Versuchszwecke genutzt werde. So sei beginnend ab 2001 sei ein Wildverbissmittel entwickelt worden. Zum Zweck der Zulassung – mittlerweile sei die Zulassung in vielen europäischen Ländern erfolgt, angestrebt werde eine Zulassung in den USA – habe es viele Versuche am Gut-S gegeben. Es seien je nach Umfang des Versuchsdesigns die physische Anwesenheit von Mitarbeitern erforderlich, konkret ein oder mehrere Mitarbeiter über Tage und Wochen. Versuche gebe es im Winter, im Frühjahr und im Sommer.

Das Wildverbissmittel sei nicht der einzige Versuch gewesen, aber sei für Gut-S besonders relevant gewesen. Es sei schwierig, andere Waldflächen dafür zu finden. Am Gut-S sei man diesbezüglich sehr flexibel. Außerdem sei das Haftungsrisiko auf eigenen Flächen reduziert. Es habe auch Borkenkäferversuche und Versuche mit biologischen Pflanzenschutzmitteln gegeben.

Versuche seien nicht nur im Jahr 2013 durchgeführt worden, so wie von der belangten Behörde behauptet, sondern natürlich auch in den anderen Jahren. Ohne die Versuche hätte es das Produkt nicht gegeben. Für den Konzern sei daher das Gut-S jedenfalls notwendig gewesen, dies stehe eindeutig fest. Es sei auch eine regelmäßige Nutzung erfolgt.

Auch Veranstaltungen der Agro habe man immer wieder am Gut-S durchgeführt.

Von Seiten des Bundesfinanzgerichts wurde der Beschwerdeführerin aufgetragen, Dokumentationen vorzulegen, aus denen sich der Nachweis für eine Nutzung des Waldes für Versuchszwecke ergibt.

Mit Schriftsatz vom 15.10.2018 legte die Beschwerdeführerin einen Bewirtschaftungsplan vor, sowie diverse Unterlagen zu unterschiedlichen - verschiedene Jahre betreffende – am Gut-S durchgeführten Versuche (zu Wildverbiss, Obsthormon, Winterweizenversuche, Rüsselkäfer, etc). Aus der Zusammenfassung des Bewirtschaftungsplanes ergibt sich, dass Reserven in Form von lebenden Bäumen erarbeitet worden seien: Die Altholzreserve betrage aktuell 20.000 Festmeter bzw je nach Wertung 17.650 Festmeter, mit der Erschließung durch Forststraßen sei begonnen worden. Berechnet mit einem Durchschnittsbruttoertrag von EUR 60/fm ergebe dies einen Wert an stillen Reserven von EUR 1,2 Millionen.

Bekräftigend wurde vorgebracht, dass Gut-S seit Jahrzehnten zur Produktentwicklung und zur Durchführung von Versuchen diene. Die Durchführung von Versuchen könne nur auf derartigen eigenen Flächen erfolgen, da chemische Applikationen stattfänden und sich kein Waldeigentümer befinden würde, Versuche mit chemischen Mitteln in seinem Wald zu gestatten. Aus diesem Grund bestehe für die Beschwerdeführerin bzw für deren Agro-Sparte die einzige Möglichkeit der Entwicklung und Erprobung von Produkten in der eigenen Waldwirtschaft. Praxisversuche seien für die verschiedensten Produkte der Agro-Sparte durchgeführt worden.

### **c) Grundstücksverkauf K-Gasse**

Nach Feststellungen der Betriebsprüfung habe die Beschwerdeführerin am 15.12.2009 die drei unter EZ-X in 1190 Wien, K-Gasse 21 zusammengefassten Grundstücke an Dr. Richard K, Sohn des Gesellschafter-Geschäftsführers Mag. Richard K, um den Betrag von EUR 1.654.048 verkauft. Die Liegenschaft befindet sich in einer sehr begehrten Wohnlage mit guter Infrastrukturausstattung.

Im Jänner 2014 habe die MRG Metzger Realitäten Gruppe im Auftrag der Beschwerdeführerin den Verkehrswert der genannten Liegenschaft per Stichtag 31.10.2009 mit EUR 1.684.000 ermittelt. Dabei sei der vordere Teil des Grundstückes als Bauland Wohnen mit EUR 1.300/m<sup>2</sup>, somit die 1.263 m<sup>2</sup> mit EUR 1.641.900 bewertet worden und der rückwärtige Teil des Grundstückes als Grünland Wald- und Wiesenfläche

mit EUR 15/m<sup>2</sup>, somit mit EUR 42.100 angesetzt worden. Bei der Ermittlung der Wald- und Wiesenfläche sei ein 1.261 m<sup>2</sup> großes Grundstück mit bereinigtem Kaufpreis von EUR 31,8/m<sup>2</sup> als Konfidenzintervall-Ausreißer ausgeschieden worden.

Im Gutachten der Metzger Realitäten-Gruppe seien für das Bauland sechs Grundstücke aus demselben Grundbuch für die Ermittlung des Baulandwertes und drei Grundstücke aus demselben Grundbuch bzw ein Grundstück aus einem benachbarten Grundbuch für die Ermittlung des Grünlandwertes herangezogen worden. Der Grundwert für das Bauland sei mit EUR 1.300/m<sup>2</sup> und für den Wald- und Wiesengürtel mit EUR 15/m<sup>2</sup> ermittelt worden.

In der K-Gasse hätten in den letzten zehn Jahren sieben Grundstücksverkäufe stattgefunden, wobei es sich bei drei Grundstücken um von der Größe und Form her sehr ähnliche Liegenschaften und bei den anderen vier um etwas kleinere ausschließlich als Bauland gewidmete Grundstücke handle. Der Quadratmeterpreis aller Liegenschaften angepasst an das Jahr 2009 betrage EUR 1.295, jener der großen vergleichbaren Grundstücke EUR 1.008.

Nach Feststellungen der Betriebsprüfung beinhaltete das Gutachten der Metzger Realitäten-Gruppe Vergleichsobjekte in guter, jedoch unvergleichbarer Lage. Aufgrund der Toplage der gegenständlichen Liegenschaft seien die angeführten Objekte nicht vergleichbar. Eine Berücksichtigung der unterschiedlichen Lagen sei im Gutachten nicht erfolgt. Seitens der Betriebsprüfung seien im Zeitraum 2005 bis 2013 sieben Vergleichsobjekte in der K-Gasse in unmittelbarer Nachbarschaft für die Ermittlung eines fremdüblichen Verkaufspreises herangezogen worden und die Aufstellung an die Beschwerdeführerin übermittelt worden.

Von Seiten der Betriebsprüfung sei festgestellt worden, dass das vorgelegte Gutachten der Metzger Realitäten-Gruppe nicht den richtigen Verkehrswert ermitte. Die Liegenschaften seien nicht angeführt worden und zudem nicht vergleichbar, da im Bezirk Döbling zwar allgemein hohe Grundstückspreise bezahlt würden, die bewertete Lage allerdings als Toplage bezeichnet werden könne, was im Gutachten nicht berücksichtigt worden sei. Außerdem könne ein allgemeiner Wald- und Wiesengürtel nicht mit einem angrenzenden Grünland, welches als Garten genutzt werde, mit der Hauptliegenschaft verbunden und gemeinsam umzäunt sei und später sogar als weitere Einfahrt genutzt werden könne, nicht verglichen werden.

Nach Feststellungen der Betriebsprüfung sei das angrenzende Grünland mit 20% des Baulandpreises zu bewerten. Der Quadratmeterpreis des vorderen Teiles (1.263 m<sup>2</sup>) sei mit EUR 1.712 anzusetzen und jener des rückwärtigen Teils (2.081 m<sup>2</sup>) mit EUR 342. Solche Preise seien zeitnah in der K-Gasse bezahlt worden.

Der Verkehrswert des gegenständlichen Grundstückes werde somit von der Betriebsprüfung mit EUR 3.120.198 (EUR 2.162.256 und EUR 957.942) ermittelt. Im Verhältnis zum Kaufpreis von EUR 1.654.048 ergebe sich eine verdeckte Ausschüttung in Höhe von EUR 1.466.150.

Es ergäben sich daher nach Beurteilung durch die belangte Behörde hinsichtlich der Grundstücksveräußerung K-Gasse folgende Gewinnauswirkungen (Gewinnhinzurechnungen in EUR):

	2009	2010	2011
Verdeckte Ausschüttung	1.466.150		

Von Seiten der Beschwerdeführerin wurde im Wesentlichen entgegnet, dass sie ein sehr ausführliches Gutachten (der Metzger Realitäten-Gruppe) vorgelegt habe, welches die Fremdüblichkeit des Verkaufspreises bestätige (Bewertung der Liegenschaft mit EUR 1.648.000). Zudem sei eine sehr ähnliche Liegenschaft (EZ-X) am 31.2.2006 um EUR 510.000 verkauft worden und die belangte Behörde habe gerade diese Liegenschaft nicht angeführt bzw in ihre Berechnung nicht miteinbezogen. Die belangte Behörde führe nicht aus, welche Teile des Gutachtens sie ihrer eigenen, nach freier Überzeugung getroffenen Bewertung zugrunde gelegt habe und warum und welche Teile sie nicht berücksichtigt habe.

Der niedrigere Wert ergebe sich nach Vorbringen der Beschwerdeführerin aufgrund der Widmung Wald- und Wiesengürtel, der eben einen anderen Wert mit sich bringe als ein Baugrund in dieser Lage. Die Widmung, Nutzung und Bebaubarkeit einer Liegenschaft sei in den Ausführungen der Betriebsprüfung nicht erwähnt worden. Die belangte Behörde habe eine Unschlüssigkeit oder Widersprüchlichkeit des vorgelegten Gutachtens der Metzger Realitäten-Gruppe nicht aufzuzeigen vermögen, weshalb dieses Gutachten der Preisgestaltung zugrunde zu legen sei. Die Festlegung eines Preises nach freier Überzeugung der Behörde sei unstatthaft.

Im Rahmen der am 26.9.2018 am Bundesfinanzgericht stattgefundenen mündlichen Verhandlung wurde von Seiten der Beschwerdeführerin noch vorgebracht, dass insoweit ein Regulativ bestanden habe, als mehrere Familienmitglieder ein Interesse an der gegenständlichen Liegenschaft gehabt hätten.

Es wurde daraufhin vom Bundesfinanzgericht der Beschluss gefasst, dass ein Immobilien-Sachverständiger durch das Gericht beauftragt wird, den Verkehrswert der gegenständlichen Liegenschaft zum 31.10.2009 zu ermitteln. Der in der Folge beauftragte allgemein beeidete und gerichtlich zertifizierte Sachverständige Architekt DI Johann Wahlhütter ermittelte mit Gutachten vom 3.12.2018 einen Verkehrswert der gegenständlichen Liegenschaft zum 31.10.2009 von gerundet EUR 2.959.400.

Das Gutachten beruhe auf folgenden Bewertungsgrundlagen:

- Grundbuchauszug
- Auszug Kataster
- Vergleichswerte

- Luftbild BEV 2010
- Luftbild GIS Wien aktuell
- Flächenwidmungsplan

Die Ermittlung des Verkehrswertes sei im Sinne des Liegenschaftsbewertungsgesetzes 1992 und der ÖNORM B 1802 erfolgt. Die Bewertung sei unter aller im Befund getroffenen Feststellungen und unter Bedachtnahme auf die Verhältnisse am Realitätenmarkt erfolgt.

Das herangezogene Vergleichswertverfahren sei die marktgerechteste Methode zur Ermittlung des Verkehrswertes unbebauter Grundstücke. Im gegenständlichen Fall seien ausreichend und zeitnah Vergleichswerte in unmittelbarer Umgebung vorhanden.

Die Liegenschaft liege teilweise (ca 1.236 m<sup>2</sup>) im Wohngebiet W, ein zweiter Teil der Liegenschaft (ca 2.801 m<sup>2</sup>) liege im Sww im Wald und Wiesengürtel. Der östliche, an der K-Gasse gelegene Teil, sei entsprechend der Vorgaben des FWP bebaubar. Das Grundstück eigne sich durch Widmung und Gebietscharakter vor allem zur Bebauung mit einem Einfamilienhaus bzw einer Villa. Der im Wald und Wiesengürtel gelegene Teil diene als Garten oder Park für eine zukünftige Bebauung.

Die Bewertung sei durch Vergleichspreise durch Recherchen in der Urkundensammlung des Grundbuchs ermittelt worden. Durch Einsichtnahme in den Flächenwidmungsplan und dergleichen sei die Vergleichbarkeit der Liegenschaften abgeklärt worden. Im Gerichtsgutachten wurden schließlich sieben Vergleichspreise angeführt, wovon sich fünf als geeignete Vergleichspreise eignen würden.

Die angeführten Vergleichswerte würden aus den Jahren 2006 bis 2013 stammen und seien mit den tatsächlichen Preisänderungen am örtlichen Immobilienmarkt valorisiert worden. Basis dafür sei der Immobilienpreisspiegel (Vorgabe Wien, 19. Bezirk, Baugrundstück sehr gute Wohnlage).

Eine näher bezeichnete Liegenschaft (auf die vom Beschwerdeführer-Vertreter hingewiesen wurde), werde, da sie nicht im Vergleichsspektrum (Grünlandpreis) liege, im gegenständlichen Gutachten nicht für die Bewertung herangezogen. Nach Bereinigung der Werte seien die um mehr als 35% vom arithmetischen Mittel abweichenden Werte abgezogen worden (Vergleichsgrundstück B und D).

Betreffend Grünland Sww: Die Grünflächen würden unmittelbar an höherwertiges gewidmetes Bauland grenzen bzw seien sie Teil der beurteilten Liegenschaft. Die landwirtschaftlich genutzten Flächen endeten direkt am bewerteten Objekt. Beim gegenständlichen Villengrundstück sei die Grünfläche mit dem Bauland verbunden und gemeinsam mit ihm eingegrenzt. Solche Grünflächen würden mit mindestens 20% der Baulandwerte angeführt. Aufgrund der Tatsache, dass das Grünland im Vergleich zum Bauland relativ groß sei, werde für das Grünland der im unteren Bereich gelegene Wert von 20% angenommen.

Es wurde somit vom Gerichtsgutachter vorerst ein Vergleichspreis von EUR 1.647,62/ m<sup>2</sup> ermittelt. Der Wert basiere auf fünf geeigneten Vergleichspreisen, das arithmetische

Mittel wurde mit EUR 1.647,62 berechnet, der Median mit EUR 1.931,66 und die Standardabweichung mit EUR 421,56.

Bei einer Grundstücksgröße Bauland von 1.236 m<sup>2</sup>, bewertet mit je EUR 1.647,62 ergebe dies einen Wert von EUR 2.036.458,32. Betreffend das Grünland errechne sich bei einer Grundstücksgröße von 2.801 m<sup>2</sup> mit je EUR 329,52 (20% von EUR 1.647,62) ein Grundstückswert von EUR 922.985,52. Gesamt wurde derart ein (vorläufiger) Vergleichswert von EUR 2.959.443,84, ermittelt.

Die Bewertung sei auf Basis der vorliegenden Unterlagen sowie unter Berücksichtigung der Preise für vergleichbare Grundstücke und Baulichkeiten, sowie der besonderen Verhältnisse erfolgt. Insbesondere sei auch Bedacht auf die Lage, Aufschließung, Widmung, Nutzungsmöglichkeit und die bestehende Verbauung genommen worden.

Gemäß § 7 des Liegenschaftsbewertungsgesetzes sei eine „Nachkontrolle“ anhand der Marktverhältnisse vorzunehmen. Die Marktbeobachtung habe ergeben, dass der bereinigte Verkehrswert den Marktverhältnissen entspreche. Es sei daher vom Gerichtsgutachter keine Marktanpassung vorgenommen worden.

Dem Antrag der Beschwerdeführerin entsprechend, wurde am 12.2.2019 am Bundesfinanzgericht eine Gutachtenserörterung abgehalten. Der Gerichtsgutachter gab dabei im Wesentlichen (noch ergänzend) zu Protokoll, dass die erzielbare Wohnnutzfläche kein relevantes Kriterium sei, da sich die Liegenschaft im Villengürtel befindet. Auch von der belangten Behörde wurde auf den Umstand hingewiesen, dass die Nutzflächenthematik keinesfalls im Vordergrund stehe, zumal die Liegenschaft als Villengrundstück bewertet worden sei und der Sachverständige insofern zu erkennen gegeben habe, dass er solcherart den „highest and best use“ abgebildet habe.

Von Seiten der Beschwerdeführerin wurde eingewendet, dass es sich nicht um Grünland, sondern um Naturschutzgebiet handle, wobei im Gutachten nur von „Grünland“ gesprochen werde. Es gäbe entsprechende gesetzliche Auflagen, die einzuhalten wären. Erörtert wurde, ob es einen Unterschied in der Bewertung mache, ob es sich um Grünflächen oder um Naturschutzgebiet handle. Von Seiten des Sachverständigen erfolgte diesbezüglich das Vorbringen, dass es für die gegenständliche Bewertung keinen Unterschied mache. Die Gartenanlage sei nach wie vor vorhanden und dürfe sowieso nicht bebaut werden. Auch von Seiten der belangten Behörde erfolgte das diesbezügliche Vorbringen, dass es nicht bekannt sei, dass Naturschutz in der Fachliteratur einen Abschlag als Last rechtfertige. Doch selbst, wenn sich durch den Naturschutz an sich eine wertmäßige Beeinträchtigung ergeben würde, wirke sich der Umstand, dass die Nachbarliegenschaften ebenfalls von den Naturschutzbestimmungen betroffen seien, insofern positiv aus, als sie einer Bebaubarkeit in unmittelbarer Nähe zur gegenständlichen Liegenschaft entgegenstünden. Der Abstand zu den Nachbarvillen sei dadurch größer. Von der Beschwerdeführerin wurde dem widersprochen: Es handle sich

nicht um einen Abstand zu anderen Villen, sondern um einen Abstand nach der Rückseite, wodurch sich kein Vorteil ergebe.

Hinsichtlich der Bewertung mit 20% führte der Sachverständige aus, dass es sich dabei um einen unteren Satz für die Bewertung in einer solchen Randlage handle. Die belangte Behörde ergänzte, dass sich dieser Prozentsatz auch derart in der Literatur finde und sich der Prozentsatz bei den zum Teil unterschiedlichen Grundstücken Bauland/Grünland in der K-Gasse verprobte und somit bestätigt habe.

Betreffend die Vergleichsliegenschaft K-Gasse Tagebuchzahl 1421 G gab der Sachverständige, nach Vorhalt durch die beschwerdeführende Partei, zu Protokoll, dass beim im Gutachten angegebenen Kaufpreis ein Ziffernsturz passiert sei. Der im Gutachten angeführte Kaufpreis von EUR 239,56 sei nicht korrekt, es ergebe sich ein Kaufpreis pro Quadratmeter von EUR 967,74. Der Sachverständige wurde vom Bundesfinanzgericht beauftragt, eine entsprechende Korrektur durchzuführen und die Bewertung neu durchzurechnen.

Weiter erfolgte eine Erörterung der Valorisierung der Vergleichswerte im Verlauf des Vergleichszeitraumes: Gemäß gegenständlichem Gutachten liege die Valorisierung global gesprochen bei 6,5% jährlich. Von Seiten der Beschwerdeführerin wurde eingewendet, dass dem Umstand der Wirtschaftskrise des Jahres 2009 Rechnung getragen werden müsse, die zu einem überproportionalen Anstieg bei Immobilienpreisen in Wien geführt habe. Es müssten Vergleichswerte, die aus einem späteren Verkaufszeitpunkt resultierten, stärker abgeschlagen werden. Eine entsprechende Berechnung wurde vorgelegt. Der Sachverständige wurde von Seiten des Bundesfinanzgerichtes beauftragt, gemäß den vorgelegten Indexwerten die Abschläge neu zu berechnen.

Mit ergänzender Stellungnahme vom 20.2.2019 legte der beauftragte Sachverständige die entsprechend den gerichtlichen Aufträgen adaptierte Bewertung vor und errechnete dabei einen adaptierten Vergleichswert zum 31.10.2009 von EUR 2.884.068,53 .

Mit Schriftsatz vom 5.3.2019 bezog die Beschwerdeführerin abermals Stellung und erstattete im Wesentlichen noch das Vorbringen, dass gemäß Literatur (Rössler/Langner-Simon/Kleiber) bei der Ermittlung des Verkehrswertes gesetzliche Beschränkungen des Grundeigentums zu berücksichtigen seien. Eine derartige Beschränkung sei die Einschränkung aus dem Bereich des Landschafts- und Naturschutzes. Es handle sich um unkultivierte jedoch kulturfähige Flächen, wobei die Ertragsfähigkeit so gering sei, dass diese im derzeitigen Zustand nicht regelmäßig land- oder forstwirtschaftlich genutzt werden könnten. Für derartige Flächen würden im Allgemeinen nur Anerkennungspreise bezahlt. Es bleibe als einzige Wertermittlung der Vergleich mit dem Verkauf des Nachbargrundstückes mit gleicher Art und Güte und mit der Belastung des Naturschutzgebietes und der daraus sich ergebenden Verpflichtung zur eingeschränkten Nutzung und Pflege. Als einziges Vergleichsgrundstück diene der

Verkauf einer Parzelle im Wald- und Wiesengürtel von der Stadt Wien an einen näher bezeichneten Rechtsanwalt am 7.10.2008, bei dem sich ein Quadratmeterpreis von EUR 50,- ergebe. Da es sich um ein voll vergleichbares Grundstück handle, der Verkäufer über jede Gefälligkeit erhaben sei, da es sich um eine Gebietskörperschaft handle, wäre unter Berücksichtigung eines derartigen Quadratmeterpreises für die im Wald und Wiesengürtel gelegene Parzelle ein Betrag von EUR 140.050 zu ermitteln gewesen und nicht ein Betrag von EUR 899.485,13. Weiter würde vorgebracht, dass die Gewinnmaximierung durch die Höhe der zulässigen Bebauung und der zu erzielenden Wohnnutzfläche sehr wohl von Bedeutung sei.

#### **d) Gehalt Familienangehörige**

Nach Feststellungen der Betriebsprüfung arbeite die Ehegattin des Gesellschafter-Geschäftsführers Mag. Richard K, U (im Folgenden U), im Unternehmen der Beschwerdeführerin mit.

Die Aufgaben von U lägen in der Betreuung von Immobilien, Betreuung und Koordinierung von Bautätigkeiten und Renovierung von Liegenschaften und Gebäuden, der Koordination und Zusammenarbeit mit Architekten und Planern, etc. U erbringe die Tätigkeiten nicht im Unternehmen, habe kein Büro und scheine auch im alten Telefonverzeichnis nicht auf. Im Outlook und Personenverzeichnis finde sich eine IT-Adresse von U. Die E-Mails würden von einer Mitarbeiterin gesendet werden. Die Leistungen in den zur Verfügung gestellten E-Mails hätten Baumfällen, Taubenkotentfernung und sonstige Hausbetreuungsleistungen betroffen.

Die Bruttojahresgehälter und Sachbezüge für den PKW (EUR 600/Monat) hätten wie folgt betragen:

Jahr	Bruttojahresgehalt samt Sachbezüge	Lohnnebenkosten iHv 30%
2009	EUR 84.711,24	EUR 25.413,37
2010	EUR 85.800,54	EUR 25.740,16
2011	EUR 87.601,92	EUR 26.280,58

Die Betriebsprüfung treffe in freier Beweiswürdigung die Feststellung, dass das Gehalt von U unüblich hoch sei, kein Dienstvertrag vorliege, keine Vereinbarungen über Arbeitszeiten getroffen worden seien und die erbrachten Leistungen nicht nachgewiesen worden oder privat veranlasst seien bzw in die familienhafte Mitarbeit und der daraus resultierenden Mitwirkungspflicht fielen .

Die verdeckten Ausschüttungen und der Gewinn seien um die Bruttogehälter, die PKW-Sachbezüge und die Gehaltsnebenkosten zu erhöhen. Es ergäben sich daher betreffend Gehalt Familienangehörige folgende Gewinnhinzurechnungen (in EUR):

	2009	2010	2011
Verdeckte Ausschüttungen	110.124,61	111.540,70	113.882,50

Von Seiten der Beschwerdeführerin wurde im Wesentlichen entgegnet, dass sich U überwiegend mit der Verwaltung der Liegenschaften des Unternehmens befasst habe (Verwaltung, Überwachung, Organisation von Instandhaltungs- und Instandsetzungsarbeiten) und über eine fundierte kaufmännische Ausbildung verfüge .

Im Rahmen der am 26.9.2018 am Bundesfinanzgericht abgehaltenen Verhandlung erfolgte diesbezüglich zunächst die Einvernahme des Geschäftsführers Dr. Johann K (Schwager von U). Dieser gab im Wesentlichen folgendes zu Protokoll:

U sei bereits seit den 70er Jahren für das Unternehmen tätig, in den Jahren 2009 bis 2011 sei der Schwerpunkt ihrer Tätigkeit im Facility Management gelegen. U sei die Möglichkeit zur Büronutzung im ersten Stock des Hauses eingeräumt gewesen, wo auch alle anderen tätig gewesen seien. Namensschilder habe es im ganzen Haus nicht gegeben. U habe nicht über ein nur zu ihrer Verfügung gestandenes Zimmer verfügt . Sie verfüge über einen „Handcomputer“, eher nicht über einen Stand-PC. Im beschwerdegegenständlichen Zeitraum habe U keine fixen Arbeitszeiten im Sinne einer 40-Stunden-Woche gehabt, sie sei hin und wieder unterwegs gewesen und ansonsten im Büro, wo sie sich überwiegend aufgehalten habe.

U verdiene aktuell brutto EUR 5.700, im beschwerdegegenständlichen Zeitraum entsprechend weniger . Sie sei im Telefonverzeichnis aufscheinend und verfüge über eine eigene E-Mail-Adresse. Es gebe einen schriftlichen Dienstvertrag, eine GKK-Anmeldung, Lohnabgaben würden abgeführt.

Der befragte Geschäftsführer konnte keine Aussage über das Wochenstundenausmaß von U machen, bloß dass ihr Gehalt „auf die Leistung und nicht auf Wochenstunden“ bezogen sei.

In der Folge wurde U befragt. Diese gab im Wesentlichen zu Protokoll: Sie habe im beschwerdegegenständlichen Zeitraum einige Liegenschaften des Konzerns betreut und sei dabei im Ausmaß von 19 Stunden/Woche gemeldet gewesen. Tatsächlich hab sie circa drei Tage/Woche gearbeitet. Die Arbeit sei an unterschiedlichen Orten verrichtet worden. Ein eigenes Büro habe sie nicht gehabt, vielmehr habe das Zimmer auch eine Aushilfe verwendet. Sie selbst habe nur einen Tisch dort aufgestellt gehabt. Weiter habe sie keinen eigenen Computer im Büro gehabt, sondern sich viel mehr Notizen gemacht, einen Plan aufgestellt und zum Telefon gegriffen. Die Tätigkeit habe manchmal mehr

und manchmal weniger Stunden pro Woche in Anspruch genommen, je nach Bedarf. Sie sei für die Tätigkeit nicht alleine verantwortlich gewesen, sondern es habe auch einen Mitarbeiter/Hausmeister gegeben und eine weitere Mitarbeiterin. Das monatliche Bruttogehalt von rund EUR 5.700 (für 19 Stunden/Woche) sei aus ihrer Sicht angemessen gewesen. Es gebe keine Unterlagen zur Tätigkeit (Verträge, Korrespondenz, sonstige Schriftstücke, Post, etc) auf denen sie aufscheine, da sie alles telefonisch erledigt habe. Alle eingehenden Schriftstücke seien stets nur an das Unternehmen, nie zu ihren Händen eingegangen. Auch sonstige Tätigkeitsnachweise, Zeiterfassungen und dergleichen gebe es nicht.

Dem Vorhalt, dass U als Kontaktperson für das Unternehmen doch regelmäßig auf Schriftstücken angeführt sein müsse, entgegnete diese, sie habe stets alles telefonisch erledigt. Auch Aufträge seien von ihr nicht schriftlich vergeben worden, sondern hätte dies die Zentrale erledigt bzw ihr Gatte. Sie verfüge über handschriftliche Notizen (welche sie jedoch bei der Befragung nicht dabeihatte).

Ein schriftlicher Dienstvertrag sei abgeschlossen worden und sie habe eine eigene Telefonklappe. Urlaub würde sie nicht konkret beantragen, sondern es der zuständigen Abteilung mitteilen. Auf Frage des Richters konnte sie keine Angaben dazu machen, über wie viele Wochen Urlaub sie pro Jahr verfüge. Es gebe jedoch eine Urlaubskartei, in der der Urlaub eingetragen würde.

Auf die Frage nach einem Zeiterfassungssystem erwiderte U, dass es bei den Mitarbeitern ein Stechkartensystem gebe, das sie jedoch nicht verwende.

Auf die Frage nach konkreten Umbauprojekten konnte U konkrete Projekte und beauftragte Unternehmen nennen. Sie habe dabei Angebote eingeholt und Kontrollen durchgeführt.

Auf die Frage, ob sie die Endabnahmen bei den einzelnen Baustellen durchführte, gab sie zu Protokoll, dass nicht sie die Endabnahmen durchgeführt habe, sondern ein Mitarbeiter der Beschwerdeführerin (ein voll angestellter Hausmeister). Andere Abnahmen seien von anderen Abteilungen durchgeführt worden, bzw von ihrem Ehegatten. U habe weder Freigaben noch Abnahmen durchgeführt bzw unterschrieben.

Mit Schriftsatz vom 15.10.2018 wurde von der Beschwerdeführerin ein an U adressiertes Schreiben, datiert mit 29.8.1979 vorgelegt, in dem sich festgehalten findet, dass U ab 1.9.1979 als kaufmännische Angestellte eingestellt werde. Vereinbart sei ein 14-mal jährlich zur Auszahlung gelangendes Gehalt von ATS 10.000/Monat und eine beidseitige Kündigungsmöglichkeit zum 15. oder Letzen des Kalendermonats unter Einhaltung der gesetzlichen Kündigungsfristen. Am Schreiben befinden sich die Unterschriften von U sowie dem Geschäftsführer der Beschwerdeführerin.

Von der Beschwerdeführerin erfolgte dabei auch der Hinweis, dass bei vorangehenden Außenprüfungen die Dienstnehmereigenschaft von U nie bezweifelt worden sei und

daher weiterhin gutgläubig gehandelt worden sei. Obendrein erweise sich die von der Betriebsprüfung vorgenommene Berechnung der Abgaben als fehlerhaft, da Sachbezüge doppelt berücksichtigt worden seien.

Mit Schreiben vom 21.2.2019 bestätigte die belangte Behörde, dass irrtümlich zu hohe Beträge berücksichtigt worden seien. In allen drei Jahren seien die Hinzurechnungsbeträge um EUR 9.360 zu kürzen. Es ergäben sich daher nach Beurteilung durch die belangte Behörde betreffend die Gehaltszahlungen an U folgende (korrigierte) Gewinnhinzurechnungen (in EUR; Jahresbruttogehalt samt Sachbezüge und Lohnnebenkosten):

	2009	2010	2011
Korrigierte Gewinnhinzurechnungen laut belangter Behörde	100.764,61	102.180,70	104.522,50

#### e) Erhöhung der Verlustvorträge

Mit Schreiben vom 17.8.2018 informierte die Beschwerdeführerin das Bundesfinanzgericht darüber, dass mit Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 7.3.2017, RV/7102914/2006, einer Bescheidbeschwerde gegen die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer 2000 bis 2003 stattgegeben worden sei. Es ergäben sich dadurch unmittelbare Änderungen auf den Verlust der Beschwerdeführerin, welche im angefochtenen Körperschaftsteuerbescheid 2009 vom 17.7.2017 noch nicht berücksichtigt worden seien.

Beantragt werde daher, diesen zusätzlichen Verlustabzug in Höhe von EUR 1.052.834,36 für das Veranlagungsjahr 2009 zu berücksichtigen, somit einen Vorgruppenverlust von insgesamt EUR 1.883.596,28, statt EUR 830.761,92 in Abzug zu bringen.

Vorgelegt wurden die Körperschaftsteuerbescheide (Feststellungsbescheide Gruppenmitglied) von 2004 bis 2009, aus denen für das Bundesfinanzgericht erkennbar ist, dass aufgrund der negativen Ergebnisse der Jahre 2004 bis 2008 erstmals im Jahr 2009 der Verlust verwertbar ist.

Im Körperschaftsteuerbescheid 2009 vom 19.7.2017 erfolgte ein Verlustabzug in Höhe von EUR -830.761,92. Der (weitere) Verlustabzug von EUR 1.052.834,36 wurde noch nicht berücksichtigt.

Im Rahmen der am 26.9.2018 stattgefundenen mündlichen Verhandlung wurde der belangten Behörde aufgetragen, zum Antrag der Beschwerdeführerin auf Berücksichtigung des Vorgruppenverlustes Stellung zu nehmen.

Mit Schreiben vom 12.2.2019 teilte die belangte Behörde dem Bundesfinanzgericht mit, dass der beantragte Verlustabzug nachvollziehbar sei. Im Rahmen des (ebenfalls) am 12.2.2019 am Bundesfinanzgericht abgehaltenen Gutachtenserörterungstermin wurde von Seiten der belangten Behörde nochmals ausdrücklich bestätigt, dass der Verlustabzug zustehe und aus Sicht der belangten Behörde vorgenommen werden könne.

## **II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen**

### **1. Feststellungen und Beweiswürdigung**

#### **1.1 Zur Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide**

Im Rahmen der erfolgten Außenprüfung wurden der belangten Behörde erstmalig Berechnungsunterlagen und ein Gutachten betreffend die Liegenschaftsveräußerung K-Gasse 21 vorgelegt. Auch kamen der belangten Behörde erst im Rahmen der Außenprüfung Unterlagen betreffend das Dienstverhältnis von U („U“) zu.

Bei allen genannten Dokumenten handelt es sich um Tatsachen oder Beweismittel, die neu hervorgekommen sind und alleine oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätten.

#### **1.2 Zur Beschwerde gegen die Sachbescheide**

##### **a) Haus-B**

###### **Zur Liebhaberei**

Beim Haus-B handelt es sich um eine Liegenschaft, die von der Beschwerdeführerin im Betriebsvermögen gehalten wird und als Seminarhaus zur Durchführung von Schulungen von Arbeitnehmern des Konzerns genutzt wird, sowie für Tagungen (Agro- oder Pharmagroßhandelstagungen), für betriebliche Besprechungen bzw Strategiegespräche der Konzerneigentümer-Familie, für Empfänge von nationalen und internationalen Gästen sowie auch in umfangreichem Ausmaß für private Zwecke der Konzerneigentümer-Familie verwendet wird.

Festzustellen ist, dass es sich beim Haus-B nicht um einen eigenen Betriebsteil handelt. Die Liegenschaft würde, wenn man sie herauslösen würde, keinen Restbetrieb bilden, eine eigenständige Lebensfähigkeit wäre nicht gegeben. Weder ist ein Abheben von der übrigen betrieblichen Tätigkeit erkennbar, noch lässt sich eine entsprechende Abgrenzung vornehmen. Es handelt sich nicht um einen lebenden Hotelbetrieb, es werden keine Zimmer vermietet bzw können keine Zimmer gebucht werden, es gibt keine eigene Website, keine selbständige Organisation, keine eigene Verwaltung, kein eigenes Rechnungswesen, keine einem allgemeinen Markt angebotenen Produkte bzw Dienstleistungen, keine eigenständigen Leitungen, kein Hotelpersonal bzw überhaupt nur sehr eingeschränktes Personal vor Ort, kein eigenes Rechnungswesen, keinen eigenen Außenauftritt, keine eigenen Werbetätigkeiten, keinen eigenen Kundenkreis, etc.

In den Jahren vor dem Prüfungszeitraum (2009 bis 2011) fanden jährlich mehrere Seminare statt, im Prüfungszeitraum bloß zwei Tagungen vom 21.1.-23.1.2009 und vom 24.11.-26.11.2009. Aufgrund von Schadensfällen (und der damit einhergehenden finanziellen Belastung), Neuausrichtung der Geschäftstätigkeit der Beschwerdeführerin und Aufbau neuer Geschäftsbereiche wurde die Liegenschaft von 2011 bis 2014 nur in eingeschränkterem Ausmaß für betriebliche Zwecke genutzt, ab 2015 wieder in umfangreicherem Ausmaß.

Die getroffenen Feststellungen ergeben sich aus dem Bundesfinanzgericht vorliegenden Dokumenten, durchgeführten Internet-Recherchen sowie erfolgten Parteien-Einvernahmen.

## **Zur Privatnutzung**

Im beschwerdegegenständlichen Zeitraum 2009 bis 2011 fanden in Haus-B nachfolgend angeführte Nächtigungen statt:

	2009	2010	2011
(Ausschließlich) privat veranlasste Nächtigungen	433	464	541
Nächtigungen iZm Geschäftsführer-Meetings (Familientreffen)	80	80	80
Nächtigungen iZm betrieblichen Tagungen	34		
Nächtigungen gesamt	547	544	621

Bei den Nächtigungen iZm Geschäftsführer-Meetings handelt es sich um Nächtigungen im Zusammenhang mit jährlich stattfindenden Familientreffen im Zeitraum von Weihnachten bis zum Dreikönigstag. Es fanden dabei Strategiegespräche der Eigentümer-Familie statt und wurden diverse Gäste empfangen. Die Nächtigungen sind sowohl betrieblich als auch privat veranlasst, wobei die betriebliche Veranlassung nicht objektiv nachprüfbar und auch nicht quantifizierbar ist. Eine klare Trennung ist gegenständlich nicht möglich.

Schließlich fanden im Jahr 2009 34 Nächtigungen iZm betrieblichen Tagungen statt.

Als fremdübliches Entgelt für privat veranlasste Nächtigungen sind EUR 100,-/Nächtigung anzusetzen.

Die getroffenen Feststellungen ergeben sich aus dem Bundesfinanzgericht vorliegenden Dokumenten (etwa Meldezettel), aus Vorbringen der Parteien sowie aus erfolgten Parteien-Einvernahmen

### **b) Gut-S**

Bei Gut-S handelt es sich um einen Forstbetrieb, der sich seit 1942 im Betriebsvermögen der Beschwerdeführerin befindet. Der Betrieb ist organisatorisch in sich geschlossen, mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattet und besitzt eine eigenständige Lebensfähigkeit. Die vom Umfang kleinere landwirtschaftliche Fläche (Milchwirtschaft) wird verpachtet und Pachtzins eingenommen. Dem Betrieb waren im beschwerdegegenständlichen Zeitraum die nachfolgend angeführten Verluste zuzurechnen sowie auch die angeführten Lohnkosten:

	2009	2010	2011
Zurechenbare Verluste Gut-S	107.808	133.298	182.129
Lohnkosten iZm Gut-S	14.796	14.998	15.412
	<b>124.613</b>	<b>150.306</b>	<b>199.552</b>

Das Gut-S wurde bereits im beschwerdegegenständlichen Zeitraum (bis dato) als Versuchsgut für eine Division des Konzerns der Beschwerdeführerin sowie auch für Tagungen und Seminare des Konzerns verwendet. Ursprünglich wurde es als Versuchsgut Praxisanwendung in der Milchwirtschaft erworben, danach wurde das Gut für die Praxisanwendung Feld verwendet und schließlich für die Praxisanwendung Forstbereich.

Je nach Umfang des Versuchsdesigns ist die physische Anwesenheit von Mitarbeitern (ein oder mehrere Mitarbeiter über Tage und Wochen) erforderlich. Die Versuche finden regelmäßig statt und verteilen sich über Winter, Frühjahr und Sommer.

Durch die Versuche konnten Produkte, wie etwa ein Wildverbissmittel, erfolgreich entwickelt werden, die zu erheblichen Umsätzen des Konzerns führten und führen. Aufgrund der Weiterentwicklung des Produktes und der Entwicklung neuer Produkte sind nach wie vor weitere Versuche erforderlich. Andere dort durchgeführte Versuche betreffen die Themen Obsthormon, Winterweizen, Rüsselkäfer, etc.

Die Notwendigkeit, dass die Versuche im eigenen Gut-S durchgeführt werden ergibt sich daraus, dass hier die gewünschte Flexibilität gegeben und das Haftungsrisiko eingeschränkt ist. Insbesondere ist aufgrund der chemischen Applikationen eine Anmietung von Fremdflächen kaum möglich.

Die Nutzung des Gut-S zur Ausübung der Versuche brachte einen klar positiven Einfluss auf die Ertragslage anderer zentraler Tätigkeiten der Beschwerdeführerin mit sich. Es

liegt ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit weiteren Einheiten des Konzerns vor. Die Tätigkeit wird von der Beschwerdeführerin glaubhaft aus Gründen der Gesamtrentabilität und der wirtschaftlichen Verflechtung aufrechterhalten. Die objektive Eignung, durch die Versuchstätigkeit die Gesamtrentabilität zu steigern sowie auch eine entsprechende wirtschaftliche Verflechtung sind gegeben. Der Rest des Walds (der nicht gerade für Versuchszwecke genutzte Teil) wird bewirtschaftet und das Holz verkauft.

Die getroffenen Feststellungen ergeben sich aus dem Bundesfinanzgericht vorliegenden Dokumenten, insbesondere aus den in umfangreichem Ausmaß mit Schriftsatz vom 15.10.2018 vorgelegten Dokumenten (Bewirtschaftungsplan sowie diverse Unterlagen zu durchgeführten Versuchen etwa zu Wildverbiss, Obsthormon, Winterweizenversuche und Rüsselkäfer) sowie vor allem aus den glaubwürdigen Aussagen des als Zeugen befragten Geschäftsführers Z, Geschäftsführer des Bereiches Agro und aus Parteivorbringen.

### **c) Grundstücksverkauf K-Gasse**

Die gegenständliche Liegenschaft befindet sich in einer sehr guten (exklusiven) Lage in 1190 Wien, K-Gasse 21. Sie wurde am 15.12.2009 von der Beschwerdeführerin an Dr. Richard K, Sohn des Gesellschafter-Geschäftsführers Mag. Richard K, um den Betrag von EUR 1.654.048 verkauft.

Das Bundesfinanzgericht trifft die Feststellung, dass Verkehrswert zum Verkaufszeitpunkt EUR 2.884.068,53 betragen hat. Dieser Wert ergibt sich aus dem vom Bundesfinanzgericht in Auftrag gegebenen Bewertungsgutachten des allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen Architekt DI Johann Wahlhütter. Das vom Sachverständigen am 20.2.2019 (in nachträglich ergänzter Form) vorgelegte Gutachten ist als vollständig, nachvollziehbar und schlüssig zu beurteilen.

Die Veräußerung erfolgte somit nicht zu einem fremdüblichen Preis, sondern um einen um den Betrag von EUR 1.230.020,53 zu geringen Preis.

Die Feststellung, dass sich das Gerichtsgutachten von Sachverständigen Wahlhütter als vollständig, nachvollziehbar und schlüssig erweist, beruht auf nachfolgenden Umständen:

Das Gerichtsgutachten ermittelte den Verkehrswert im Sinne des Liegenschaftsbewertungsgesetzes 1992 und der ÖNORM B 1802. Die Bewertung beruht auf Grundbuch- und Kataster-Auszügen, Vergleichswerten, einem Luftbild BEV 2010, einem Luftbild GIS Wien aktuell und dem Flächenwidmungsplan. Herangezogen wurde das Vergleichswertverfahren – das sich als marktgerechteste Methode zur Ermittlung des Verkehrswertes unbebauter Grundstücke darstellt. Im gegenständlichen Fall waren ausreichend zeitnahe Vergleichswerte in unmittelbarer Umgebung verfügbar. Im Gerichtsgutachten wurden sieben Vergleichspreise angeführt, wovon sich fünf als geeignete Vergleichspreise erwiesen. Die konkret angeführten Vergleichswerte stammen aus den Jahren 2006 bis 2013 und wurden mit den tatsächlichen Preisänderungen am

örtlichen Immobilienmarkt valorisiert. Als Basis dafür diente der Immobilienpreisspiegel (Vorgabe Wien, 19. Bezirk, Baugrundstück sehr gute Wohnlage).

Da beim gegenständlichen Grundstück die Grünfläche mit dem Bauland verbunden und gemeinsam mit ihm eingegrenzt war, erfolgte vom Sachverständigen eine Bewertung der Grünfläche mit 20% der Baulandwerte. Dieser im unteren Bereich gelegene Wert von 20% begründet sich laut Gutachten auf die Tatsache, dass sich das Grünland im Vergleich zum Bauland im gegenständlichen Fall als relativ groß darstellt. Die vom Sachverständigen angeführte Vorgehensweise findet sich in der einschlägigen Fachliteratur bestätigt sowie auch bei vergleichbaren Transaktionen verprobt und somit bestätigt.

Bei der Bewertung wurden die Preise unter Berücksichtigung der Preise für vergleichbare Grundstücke und Baulichkeiten sowie der besonderen Verhältnisse herangezogen. Es wurde insbesondere auch auf die Lage, Aufschließung, Widmung, Nutzungsmöglichkeit und die bestehende Verbauung Bedacht genommen. Vom Sachverständigen wurde eine Nachkontrolle anhand der Marktverhältnisse vorgenommen, welche zum Ergebnis führte, dass der bereinigte Verkehrswert den Marktverhältnissen entspricht. Es wurde daher keine Marktanpassung vorgenommen.

Da sich die Liegenschaft im Villengürtel befindet, wurde die erzielbare Wohnnutzfläche vom Sachverständigen nicht als relevantes Kriterium herangezogen. Diese Vorgehensweise ist insofern nachvollziehbar, als die Liegenschaft ein Villengrundstück darstellt und die Nutzflächenthematik somit keinesfalls im Vordergrund steht. Vielmehr ist der belangten Behörde beizupflichten, dass der Sachverständige zu erkennen gegeben hat, dass er den „highest and best use“ abgebildet hat.

Dem Vorbringen der Beschwerdeführerin, dass aufgrund der Tatsache, dass es sich bei der Grünfläche um Naturschutzgebiet handle, eine Wertminderung gegeben sei, die im Gerichtsgutachten nicht abgebildet sei, ist zu entgegnen, dass dieser Umstand für die gegenständliche Bewertung keinen Unterschied ergeben kann. Die Gartenanlage ist nach wie vor vorhanden und darf ohnehin nicht bebaut werden. Der belangten Behörde ist beizupflichten, dass es nicht bekannt sei, dass Naturschutz in der Fachliteratur einen Abschlag als Last rechtfertige. Doch selbst wenn sich durch den Naturschutz an sich eine wertmäßige Beeinträchtigung ergeben würde, wirkt sich der Umstand, dass die Nachbarliegenschaften ebenfalls von den Naturschutzbestimmungen betroffen sind, insofern positiv aus, als sie einer Bebaubarkeit in unmittelbarer Nähe zur gegenständlichen Liegenschaft entgegenstehen.

Vom Sachverständigen erfolgte zunächst eine Valorisierung der Vergleichswerte bei etwa jährlich 6,5%. Dem Einwand der Beschwerdeführerin folgend, dass dem Umstand der Wirtschaftskrise des Jahres 2009, die zu einem überproportionalen Anstieg bei Immobilienpreisen in Wien geführt habe, Vergleichswerte aus einem späteren Verkaufszeitpunkt stärker abgeschlagen werden müssten, wurde der Sachverständige vom Bundesfinanzgericht beauftragt, eine entsprechende Adaptierung des ursprünglich am 3.12.2018 vorgelegten Gutachtens vorzunehmen (ursprünglich ermittelter Wert EUR

2.959.400). Dem Auftrag entsprechend legte der Sachverständige am 20.2.2019 die adaptierte Bewertung vor und errechnete dabei den nun gegenständlichen Vergleichswert zum 31.10.2009 von EUR 2.884.068,53. Entsprechend den getroffenen Ausführungen erweist sich das erstattete Gerichtsgutachten als vollständig, nachvollziehbar und schlüssig.

Das zuvor von Seiten der Beschwerdeführerin im Jänner 2014 vorgelegte (nachträglich im Rahmen der Außenprüfung beauftragte) Privatgutachten, erstellt von der Metzger Realitäten-Gruppe, erweist sich hingegen als nicht schlüssig, weshalb der in diesem Gutachten ermittelte Verkehrswert von EUR 1.684.000, dem von Seiten des Bundesfinanzgerichtes vorgenommenen Fremdvergleich nicht zugrunde gelegt werden konnte. Begründend ist insbesondere auf folgende Umstände zu verweisen:

Der rückwärtige Teil des Grundstücks wurde im Privatgutachten, als Grünland Wald- und Wiesenfläche, mit bloß EUR 15/m<sup>2</sup>, somit mit bloß EUR 42.100 bewertet. Das Bundesfinanzgericht schließt sich der Beurteilung der belangten Behörde an, dass eine Vergleichbarkeit eines allgemeinen Wald- und Wiesengürtels mit einem angrenzenden Grünland, welches als Garten genutzt wird, mit der Hauptliegenschaft verbunden und gemeinsam umzäunt ist und später sogar als weitere Einfahrt genutzt werden kann, nicht gegeben ist.

Weiter finden sich im Privatgutachten zwar Vergleichsobjekte angeführt, mangels Konkretisierung und aufgrund der Toplage der gegenständlichen Liegenschaft K-Gasse 21, 1190 Wien, ist jedoch wiederum die erforderliche Vergleichbarkeit nicht gegeben.

Das diesbezüglich von Seiten der Beschwerdeführerin erstattete Vorbringen, es sei eine der beschwerdegegenständlichen Liegenschaft sehr ähnliche Liegenschaft (EZ-X) am 31.2.2006 um EUR 510.000 verkauft worden, jedoch sei diese Liegenschaft in der Bewertung nicht angeführt bzw in die Berechnung nicht miteinbezogen worden, vermag zu keiner anderen Beurteilung führen, da die Liegenschaft als „Konfidenzintervall-Ausreißer“ nicht zu berücksichtigen war (im Gerichtsgutachten wurden Werte, die um mehr als 35% vom arithmetischen Mittel abwichen, entsprechend nicht berücksichtigt).

#### **d) Gehalt Familienangehörige**

U („U“), die Ehegattin des Gesellschafter-Geschäftsführers Mag. Richard K, ist seit Ende der 70er-Jahre im Unternehmen der Beschwerdeführerin angestellt, eine entsprechende Anmeldung beim zuständigen Sozialversicherungsträger erfolgte.

Ein schriftlicher Dienstvertrag liegt nicht vor, jedoch ein an U adressiertes Schreiben, datiert mit 29.8.1979, in dem sich festgehalten findet, dass U ab 1.9.1979 als kaufmännische Angestellte eingestellt werde. Im Schreiben ist ein 14-mal jährlich zur Auszahlung gelangendes Gehalt von ATS 10.000/Monat festgehalten, sowie eine beidseitige Kündigungsmöglichkeit zum 15. oder Letzen des Kalendermonats

unter Einhaltung der gesetzlichen Kündigungsfristen. Am Dokument befinden sich die Unterschriften von U sowie dem Geschäftsführer der Beschwerdeführerin. Ein nähere Tätigkeitsbeschreibung sowie Ausführungen zur Arbeitszeit, etc, finden sich nicht.

Ein schriftlicher Dienstvertrag mit einem klaren und eindeutigen Inhalt insbesondere hinsichtlich der Tätigkeit und der Arbeitszeiten wurde nicht vorgelegt.

Im beschwerdegegenständlichen Zeitraum führte U für das Unternehmen der Beschwerdeführerin im Wesentlichen einfache Hausbetreuungsleistungen durch. Sie war im Ausmaß von 19 Stunden pro Woche angestellt. U führte die Tätigkeit nicht regelmäßig (im Sinne eines Dienstverhältnisses) durch, vielmehr ist von einem fallweisen Tätigwerden auszugehen. Sie erhielt ein 14 mal pro Jahr zur Auszahlung gelangtes monatliches Gehalt von rund brutto EUR 5.000 zuzüglich PKW-Sachbezug von EUR 600/Monat für ein vereinbartes Beschäftigungsausmaß von 19 Stunden/Woche.

Gesamt ergeben sich für den beschwerdegegenständlichen Zeitraum nachfolgend dargestelltes Jahresbruttogehälter samt Sachbezügen und Lohnnebenkosten:

	2009	2010	2011
Jahresbruttogehälter samt Lohnnebenkosten und Sachbezügen	100.764,61	102.180,70	104.522,50

U verfügte im Unternehmen über kein eigenes Büro und keinen eigenen Computer. Sie versendete keine eigenen E-Mails, ihr Name scheint grundsätzlich weder auf ausgehenden Schreiben (zB auf Anfragen, Angebotseinholungen, Bestellungen, etc) noch auf eingehenden Schreiben (Anboten, Rechnungen, etc) auf. Insgesamt liegen keine Unterlagen zur Tätigkeit von U vor, auf denen sie namentlich genannt wird (nicht einmal standardmäßige Schriftstücke, wie etwa Brief- oder E-Mail-Korrespondenz, etc). Vorgelegte E-Mails, die die Tätigkeit von U nachweisen sollten, wurden von einer anderen Mitarbeiterin der Beschwerdeführerin versendet und betrafen bloß einfache Tätigkeiten wie etwa Baumfällen, Taubenkotentfernung und sonstige Hausbetreuungsleistungen.

Es ist kein klarer Tätigkeitsbereich von U abgrenzbar und kein klarer Inhalt ihrer Tätigkeiten erkennbar, bzw besteht auch kein festgelegtes Tätigkeitsprofil. Die Tätigkeiten von U beschränken sich auf bloß fallweise stattfindende, einfache Tätigkeiten. Endabnahmen bei Bauwerken oder Freigaben wurden von ihr nicht durchgeführt. Tätigkeitsnachweise sind keine vorhanden.

Obwohl im Unternehmen der Beschwerdeführerin ein Zeiterfassungs- bzw Stechkartensystem für Mitarbeiter eingesetzt wurde, verwendete U derartige Steckkarten nicht bzw wurden ihre Zeiten auch nicht erfasst. Derart erfolgte auch keine zeitliche Durchrechnung der Arbeitszeiten bzw bestanden überhaupt keine Regelungen bzw

Vorgaben für die inhaltliche oder zeitliche Gestaltung der Arbeitszeiten von U. Schließlich hatte U auch nicht um Urlaub anzusuchen.

Festzustellen ist, dass somit einerseits kein schriftlicher Dienstvertrag mit einem klaren und eindeutigen Inhalt (insbesondere hinsichtlich Tätigkeit und Arbeitszeiten) vorliegend ist und das Dienstverhältnis unter Berücksichtigung der erfolgten Entlohnung und der erbrachten Arbeitsleistung aufgrund der dargestellten Umstände einem Fremdvergleich nicht standhält.

Die Feststellungen ergeben sich aus den vorliegenden Dokumenten, der Befragung des Geschäftsführers Dr. Johann K und der Einvernahme der als Zeugin geladenen U.

### **e) Erhöhung der Verlustvorträge**

Aufgrund des stattgebenden Erkenntnisses des Bundesfinanzgericht vom 7.3.2017, RV/7102914/2006, ergibt sich ein auf Ebene der Beschwerdeführerin zusätzlich zu berücksichtigender Vorgruppenverlust von EUR 1.052.834,36. Der Verlust kann erstmals im Veranlagungsjahr 2009 (als Verlustabzug) berücksichtigt werden.

Der zustehende zusätzliche Verlustabzug für das Jahr 2009 ergibt sich aus dem vorliegenden Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes und wurde von der belangten Behörde mit Schreiben vom 12.2.2019 sowie im Rahmen des am (ebenfalls) 12.2.2019 abgehaltenen Gutachtenserörterungstermin bestätigt.

## **2. Rechtliche Beurteilung**

### **2.1 Zu Spruchpunkt I. (Abweisung der Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide)**

Gemäß § 303 Abs 1 BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren (unter anderem) von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn (unter anderem) gemäß litera b Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Entsprechend der oben getroffenen Feststellungen, wurden im Rahmen der erfolgten Außenprüfung erstmalig Berechnungsunterlagen und Gutachten betreffend die Liegenschaftsveräußerung K-Gasse 21 vorgelegt bzw kamen der belangten Behörde erstmalig im Rahmen der erfolgten Außenprüfung relevante Unterlagen betreffend das Dienstverhältnis von U („U“) zu.

Bei allen angeführten Dokumenten handelt es sich um Tatsachen oder Beweismittel, die neu hervorgekommen sind und alleine oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätten.

Nach Beurteilung durch das Bundesfinanzgericht erweist sich die von der belangten Behörde vorgenommene Wiederaufnahme des Verfahrens somit als zulässig. Die Beschwerde war diesbezüglich abzuweisen.

## **2.2 Zu Spruchpunkt II. (Abänderung der Sachbescheide)**

### **a) Haus-B**

Nach Beurteilung durch die belangte Behörde seien beim Haus-B in den letzten Jahrzehnten stets Verluste aufgetreten, weshalb das Objekt keine Einkunftsquelle mehr darstelle und per 1.1.2019 ein Wandel zum Liebhabereibetrieb vorliege.

Das Bundesfinanzgericht zieht diesbezüglich in Erwägung, dass sich aus § 1 Abs 1 und Abs 2 der Liebhabereiverordnung (LVO) ergibt, dass das Vorliegen von Gewinnerzielungsabsicht oder aber von Liebhaberei für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestatteten Einheit zu beurteilen ist. Als kleinste Beurteilungseinheit gilt jede noch als selbständig anzusehende Einheit, die entsprechend der Verkehrsauffassung unter Prüfung des Gesamtbildes der Verhältnisse zu beurteilen ist (vgl VwGH 23.5.1996, 93/15/0215; 25.2.2004, 2000/13/0092).

Grundsätzlich ist davon auszugehen, dass bei betrieblichen Einkünften ein Teilbetrieb die kleinste Beurteilungseinheit darstellt (vgl VwGH 18.11.2009, 2006/13/0160).

Für die Annahme eines derartigen Teilbetriebes müssen nach Rsp des VwGH im Wesentlichen folgende Umstände gegeben sein: Es muss sich um einen Betriebsteil eines Gesamtbetriebes handeln, eine organische Geschlossenheit des Betriebsteils innerhalb des Gesamtbetriebs gegeben sein, sowie auch eine gewisse Selbständigkeit des Betriebsteiles gegenüber dem Gesamtbetrieb, und eine eigenständige Lebensfähigkeit des Betriebsteiles (vgl etwa VwGH 17.2.1999, 97/14/0165; VwGH 16.12.1999, 96/15/0109). Als weitere Kriterien für einen Teilbetrieb können ein eigenes Warenlager, ein eigenes Warenangebot, eine Branchenungleichheit, eine selbständige Organisation, eine eigene Verwaltung, eine eigene Buchführung und Kostenrechnung, eigene Rechnungen, eigenes Geschäftspapier, ein eigener Kundenkreis, eigene Werbetätigkeiten und etwa eigene Gewerbeberechtigungen angesehen werden.

Nach VwGH 24.11.2011, 2007/15/0154, kommt sogar auch schon ein selbständiger „Teilbereich“ als kleinste Beurteilungseinheit im Rahmen der Liebhabereiprüfung in Betracht. Anders als ein Teilbetrieb, kann ein Teilbereich im Wesentlichen auch ohne eigenständige Lebensfähigkeit gegeben sein. Insbesondere erweisen sich eine organisatorische Geschlossenheit und Selbständigkeit jedoch sehr wohl auch für einen Teilbereich als erforderlich.

Beschwerdegegenständlich handelt es sich beim Haus-B demnach nach dem Gesamtbild der Verhältnisse nicht um eine Beurteilungseinheit im Sinne der Liebhabereiverordnung. Würde man die Liegenschaft herauslösen, würde sie keinen Restbetrieb bilden. Da sogar eine selbständig organisierte Abteilung eines Unternehmens, nach Rsp des VwGH

nicht als Teilbetrieb angesehen würde (vgl VwGH 3.11.1992, 89/14/0098), kann die gegenständliche Liegenschaft noch viel weniger als Beurteilungseinheit iSd Liebhaberei angesehen werden.

Abgesehen davon, dass es dem gegenständlichen Objekt an der eigenständigen Lebensfähigkeit fehlt, ist auch die geforderte Selbständigkeit gegenüber dem Gesamtbetrieb nicht gegeben. Die Liegenschaft hebt sich nicht, so wie es die Rechtsprechung des VwGH fordern würde, von der übrigen betrieblichen Tätigkeit nach außen erkennbar ab bzw lässt sie sich nicht entsprechend abgrenzen (vgl VwGH 3.12.1986, 86/13/0079). Anders als es die teils verwendete Bezeichnung „Hotel-S“ vermuten lässt, handelt es sich faktisch nicht um einen lebenden Hotelbetrieb, es werden keine Zimmer vermietet bzw können keine Zimmer gebucht werden, es gibt keine eigene Website, kein selbständige Organisation, keine eigene Verwaltung, kein eigenes Rechnungswesen, keine einem allgemeinen Markt angebotenen Produkte bzw Dienstleistungen, keine eigenständigen Leitung, kein Hotelpersonal bzw überhaupt nur sehr eingeschränktes Personal vor Ort, keinen eigenen Außenauftakt, keine eigenen Werbetätigkeiten, keinen eigenen Kundenkreis, etc. Vielmehr wird die Liegenschaft als Seminarhaus zur Schulung von Arbeitnehmern des Konzerns genutzt, für betriebliche Besprechungen und Tagungen, sowie in größerem Umfang auch für private Zwecke. Es handelt sich somit nicht einmal um einen selbständigen Teilbereich.

Hinzuweisen ist diesbezüglich auch auf das Erkenntnis des VwGH vom 2.2.1968, 1299/67, wonach selbst ein Arbeitnehmerwohngebäude keine entsprechende Einheit darstellt. Mit Erkenntnis vom 30.1.1973, 2007/71 sprach der VwGH auch einem Grundstück, mit dem eine Gewerbeberechtigung verbunden war, die entsprechende Eigenschaft, eine Beurteilungseinheit zu sein, ab (VwGH 30.1.1973, 2007/71).

Nachvollziehbar ist bei der Beschwerdeführerin ein Bedarf an Schulungen der Mitarbeiter des Konzerns gegeben und es sind auch betriebliche Besprechungen und dergleichen durchzuführen. Die örtliche und zeitliche Festlegung derartiger derartige Schulungen bzw Besprechungen obliegt dabei der Geschäftsleitung der Beschwerdeführerin. Der geforderte Zusammenhang zwischen den Schulungen und Besprechungen mit der übrigen (ertragreichen) Tätigkeit ist klar vorhanden. Bei den Schulungen und Besprechungen ist (natürlich) weder ein Betrieb noch ein Teilbetrieb gegeben und – isoliert betrachtet – kann auch kein positives Ergebnis erzielt werden bzw würde der (kostenrechnungsmäßige) Ausweis eines solchen von der innerbetrieblichen Leistungsverrechnung abhängen. Faktisch handelt es sich um eine im Anlagevermögen befindliche Liegenschaft der Beschwerdeführerin, die (selbstverständlich) auch entsprechend verwaltet und instand gehalten werden muss. Die von der belangten Behörde ins Spiel gebrachten „Verluste“ stellen letztendlich bloß objektspezifische Aufwendungen dar. Ein entsprechendes „Herausreißen“ ist daher nach Beurteilung durch das Bundesfinanzgericht unzulässig (vgl VwGH 24.11.2014, 2007/15/0154). Der Beschwerde war in diesem Punkt somit statzugeben.

Die vorliegende Privatnutzung der Liegenschaft durch die Gesellschafter der Beschwerdeführerin bzw deren Familienmitglieder vermag im Übrigen nichts an dieser Beurteilung zu ändern, wenngleich diese – insoweit keine fremdübliche Verrechnung gegeben ist – als verdeckte Ausschüttung zu qualifizieren ist.

## Privatnutzung der Liegenschaft

Unstrittig wurde die Liegenschaft im beschwerdegegenständlichen Zeitraum auch privat genutzt. Derartige Leistungsbeziehungen sind bei Kapitalgesellschaften grundsätzlich steuerlich anzuerkennen, wenn sie einem Fremdvergleich standhalten. Entsprechend den getroffenen Feststellungen würde sich ein fremdübliches Entgelt im beschwerdegegenständlichen Zeitraum auf EUR 100,- pro Übernachtigung belaufen. Bei der Differenz zum fremdüblichen Betrag liegen aus dem Gesellschaftsverhältnis begründende Zuwendungen an die Gesellschafter vor, die als verdeckte Ausschüttungen zu werten sind, womit eine entsprechende Hinzurechnung für die einzelnen Jahre vorzunehmen ist.

Entsprechend der obigen Feststellungen ereigneten sich im Jahr 2009 433 (eindeutig) privat veranlasste Nächtigungen, im Jahr 2010 464 und im Jahr 2011 541.

Weiter erfolgten in den Jahren 2009 bis 2011 jeweils 80 Nächtigungen im Zusammenhang mit „Geschäftsführer-Meetings (Familientreffen)“. Entsprechend der getroffenen Feststellungen handelt es sich dabei um Nächtigungen in Zusammenhang mit alljährlich zum Jahreswechsel stattfindenden Familientreffen, womit auch eine entsprechende private Mitveranlassung gegeben war. Aufgrund der familiären Veranlassung ist typischerweise (auch) die private Lebensführung betroffen und eine klare Abgrenzung zur Privatsphäre gegenständlich nicht möglich. Es kann daher im Sinne des ertragsteuerlichen Aufteilungsverbotes ungeachtet einer betrieblichen Mitveranlassung, der gesamte Aufwand steuerlich nicht berücksichtigt werden, da eine betriebliche Veranlassung nicht objektiv nachprüfbar und auch nicht quantifizierbar ist, somit eine entsprechende Trennung nicht möglich ist.

Bei den im Jahr 2009 erfolgten Nächtigungen im Zusammenhang mit den betrieblichen Tagungen (34 Nächtigungen) ergibt sich hingegen eine klare betriebliche Veranlassung.

Für die privat veranlassten Nächtigungen (somit die „ausschließlich“ privat veranlassten Nächtigungen sowie auch die Nächtigungen iZm den Geschäftsführer-Meetings/ Familientreffen: 2009: 513, 2010: 544, 2011: 621) ist ein fremdübliches Entgelt iHv EUR 100/Nächtigung anzusetzen. Es errechnen sich derart folgende Beträge: 2009 EUR 51.300, 2010 EUR 54.400, 2011 EUR 62.100. Die von der Beschwerdeführerin bereits zuvor angesetzten Beträge für „Eigenverbrauch“ sind entsprechend in Abzug zu bringen.

Betreffend Haus-B erweisen sich somit nach Beurteilung durch das Bundesfinanzgericht nachfolgend angeführte Gewinnhinzurechnungen als rechtmäßig:

	2009	2010	2011

Anzusetzendes Entgelt für private Nächtigungen	51.300	54.400	62.100
Abzüglich bereits angesetzter „Eigenverbrauch“	6.606,62	6.606,62	11.000
Ergibt Verdeckte Ausschüttungen	44.693,38	47.793,38	51.100

### b) Gut-S

Anders als bei der Liegenschaft Haus-B, handelt es sich bei Gut-S nach Beurteilung durch das Bundesfinanzgericht um eine entsprechend § 1 Abs 1 LVO organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit. Nicht zuletzt auch aufgrund der organischen Geschlossenheit, der Selbständigkeit sowie auch der gegebenen eigenständigen Lebensfähigkeit, ist von einer entsprechenden Beurteilungseinheit im Sinne der Liebhabereiverordnung auszugehen.

Entsprechend der obigen Feststellungen, erwies sich die der Beurteilungseinheit zuzurechnende Betätigung im beschwerdegegenständlichen Zeitraum, als auch in den Jahren davor, als verlustbringend. Bei einer somit vorzunehmenden Liebhabereiprüfung wäre im gegenständlichen Fall auf die bestehenden gesetzlichen Vorgaben (etwa aus dem Forstgesetz) Bedacht zu nehmen, die die Beschwerdeführerin verpflichten, den Wald entsprechend zu pflegen (was mit Aufwendungen verbunden ist, die sich negativ auf die Gewinnerzielungsmöglichkeit auswirken). Obendrein wäre der Umstand zu berücksichtigen, dass die Beschwerdeführerin insgesamt typisch erwerbswirtschaftlichen Betätigungen nachgeht und allein schon aus diesem Grund Liebhaberei nur ausnahmsweise etwa dann vorliegen würde, wenn persönliche Motive für die Inkaufnahme von Verlusten ausschlaggebend wären - wovon gegenständlich nicht ausgegangen werden kann. Auch die im Betrieb bestehenden stillen Reserven wären schließlich als Indizien für das Streben nach einem positiven Totalerfolg entsprechend zu berücksichtigen.

Doch wird das Gut-S (ohnehin) entsprechend der oben getroffenen Feststellungen für Versuchszwecke des Konzerns verwendet, die in die Entwicklung bzw Weiterentwicklung von (erfolgreichen) Produkten führten. Darüber hinaus wird das Gut für Tagungen und Veranstaltungen des Konzerns genutzt. Die entsprechenden Betätigungen brachten einen klar positiven Einfluss auf die Ertragslage anderer zentraler Tätigkeiten der Beschwerdeführerin mit sich. Sie stehen im wirtschaftlichen Zusammenhang mit weiteren Einheiten des Konzerns und werden von der Beschwerdeführerin glaubhaft aus Gründen der Gesamtrentabilität und der wirtschaftlichen Verflechtung aufrecht erhalten. Die objektive Eignung, durch die Versuchstätigkeit die Gesamtrentabilität zu steigern, sowie auch eine entsprechende wirtschaftliche Verflechtung ist gegeben. Die

Beschwerdeführerin hat den unmittelbaren Zusammenhang zwischen der im Gut-S betriebenen Forschungstätigkeit und dem erfolgreichen, gewinnbringenden Verkauf der daraus resultierenden Produkte, entsprechend glaubhaft machen können. Die Notwendigkeit, dass die Versuche im eigenen Gut-S durchgeführt werden, ergibt sich daraus, dass hier die gewünschte Flexibilität gegeben und das Haftungsrisiko eingeschränkt ist. Insbesondere wäre aufgrund der chemischen Applikationen eine Anmietung von Fremdflächen kaum möglich.

Nach rechtlicher Beurteilung durch das Bundesfinanzgericht liegt daher gemäß § 1 Abs 3 LVO aufgrund des gegebenen wirtschaftlichen Zusammenhangs mit anderen wirtschaftlichen Einheiten und der Aufrechterhaltung aus Gründen der Gesamtrentabilität sowie der wirtschaftlichen Verflechtung Liebhaberei nicht vor. Die Aufrechterhaltung des Betriebes, selbst bei einer dauernd verlustbringenden Betätigung, mutet aus den genannten Gründen plausibel an (vgl VwGH 30.4.2003, 98/13/0114; 25.6.2008, 2006/15/0218).

Der Beschwerde war in diesem Punkt somit statzugeben. Die von der belangten Behörde vorgenommenen Gewinnhinzurechnungen aufgrund von Liebhaberei sowie die damit in Zusammenhang stehenden Gewinnhinzurechnungen aufgrund nicht betrieblich veranlasster Lohnkosten erfolgte demnach zu Unrecht.

Die nicht von der Beschwerdeführerin angefochtene Gewinnhinzurechnung aufgrund nicht genannter Empfänger sowie die Gewinnkürzung aufgrund einer AfA aufgrund einer Aktivierung vor der gegenständlichen Außenprüfung bleiben entsprechend zu berücksichtigen.

Betreffend Gut-S erweisen sich somit nach Beurteilung durch das Bundesfinanzgericht nachfolgend angeführte Gewinnhinzurechnungen bzw Gewinnkürzungen als rechtmäßig:

	2009	2010	2011
Nicht genannte Empfänger	37.336	39.359	
Afa aufgrund Aktivierung vor Außenprüfung	-8.396	-8.396	
Saldierte Hinzurechnungen	28.940	30.963	

### c) Grundstücksverkauf K-Gasse

Wie ausgeführt, können Geschäfte zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern grundsätzlich steuerlich anerkannt werden, sie haben jedoch einem Fremdvergleich standzuhalten. Erfolgen aus dem Gesellschaftsverhältnis begründete Zuwendungen an einen Gesellschafter, etwa bei einer unterpreisig erfolgten Veräußerung eines Wirtschaftsgutes von der Kapitalgesellschaft an den Gesellschafter, ist im fremdunüblichen Ausmaß (wieder) eine verdeckte Ausschüttung zu qualifizieren.

Als Vorteilsempfänger kommt dabei nicht nur ein Gesellschafter selbst, sondern auch eine ihm nahestehende Person in Betracht. Ein derartiges Nahestehen kann - wie im beschwerdegegenständlichen Fall - durch familienrechtliche Umstände begründet werden (vgl etwa VwGH 3.8.2000, 96/15/0159). Es kommt dabei zu einer Zurechnung der verdeckten Ausschüttung (der Beteiligungserträge) an den das Naheverhältnis vermittelnden Gesellschafter.

Beschwerdegegenständlich wurde entsprechend der getroffenen Feststellungen eine Liegenschaft von der Beschwerdeführerin um EUR 1.654.048,00 an den Sohn eines Gesellschaftergeschäftsführers veräußert. Entsprechend der obig getroffenen Feststellungen betrug der durch den Gerichtsgutachter ermittelte Verkehrswert per 31.10.2009 EUR 2.884.068,53. Das Gerichtsgutachten stellte sich (in seiner nachträglich adaptierten Form) entsprechend den getroffenen Feststellungen als vollständig, nachvollziehbar und schlüssig dar. Der Differenzbetrag von EUR 1.230.020,53 ist somit als verdeckte Ausschüttung zu qualifizieren und auf Ebene der Beschwerdeführerin dem steuerlichen Ergebnis hinzuzurechnen.

Betreffend die Grundstücksveräußerung K-Gasse erweist sich somit nach Beurteilung durch das Bundesfinanzgericht nachfolgend angeführte Gewinnhinzurechnung als rechtmäßig:

	2009	2010	2011
Verdeckte Ausschüttung	1.230.020,53		

#### **d) Gehalt Familienangehörige**

Auch Dienstverträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern sind steuerlich anzuerkennen, wenn sie einem Fremdvergleich standhalten. Die im Sinne der Angehörigenjudikatur geforderten Kriterien, dass derartige Verträge nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizität), einen klaren und eindeutigen Inhalt haben und einem Fremdvergleich standhalten, sind auch für die Nahebeziehung zwischen Kapitalgesellschaft und Gesellschafter anzuwenden bzw auch für den Gesellschafter nahestehende Personen, wie - im beschwerdegegenständlichen Fall - dessen Ehegattin.

Entspricht ein derartiger Dienstvertrag (bzw das Dienstverhältnis an sich) mit der dem Gesellschafter nahestehenden Ehegattin nicht den angeführten Kriterien, liegt (wieder) eine verdeckte Ausschüttung vor, die wiederum dem das Naheverhältnis vermittelnden Gesellschafter zuzurechnen ist.

Entsprechend der obig getroffenen Feststellungen liegt einerseits kein schriftlicher Dienstvertrag mit einem klaren und eindeutigen Inhalt (insbesondere hinsichtlich Tätigkeit und Arbeitszeiten) vor und insbesondere hält das Dienstverhältnis unter Berücksichtigung der erfolgten Entlohnung (etwa monatlich EUR 5.000 zzgl EUR 600/Monat Sachbezug für

19 Stunden/Woche) und der erbrachten Arbeitsleistung (fallweises Erbringen einfacher Tätigkeiten) aufgrund der dargestellten Umstände einem Fremdvergleich nicht stand. Im Gesamtbild der Verhältnisse sind die im Sinne der Angehörigenjudikatur geforderten Kriterien nicht erfüllt, womit das Dienstverhältnis steuerlich zur Gänze nicht anzuerkennen ist und als eine verdeckte Ausschüttung zu qualifizieren ist.

Betreffend das Dienstverhältnis U erweisen sich somit nach Beurteilung durch das Bundesfinanzgericht nachfolgend angeführte Gewinnhinzurechnungen (Jahresbruttogehälter samt Sachbezügen und Lohnnebenkosten) als rechtmäßig:

	2009	2010	2011
Verdeckte Ausschüttung	100.764,61	102.180,70	104.522,50

#### **e) Erhöhung der Verlustvorträge**

Aufgrund des stattgebenden Erkenntnisses des Bundesfinanzgericht vom 7.3.2017, RV/7102914/2006, ergibt sich ein auf der Ebene der Beschwerdeführerin zusätzlich zu berücksichtigender Vorgruppenverlust von EUR 1.052.834,36. Entsprechend der getroffenen Feststellungen kann der Verlust erstmals im Veranlagungsjahr 2009 als Verlustabzug berücksichtigt werden.

Bisher wurde für das Jahr 2009 ein Verlust in Höhe von EUR 830.761,92 in Abzug gebracht. Durch den zusätzlich zustehenden Verlustabzug von EUR 1.052.834,36 kann gesamt der Betrag von EUR 1.883.596,28 als Verlustabzug abgesetzt werden:

	2009	2010	2011
Verlustabzug	1.883.596,28		

#### **Berechnung neue Feststellungen Gruppenmitglied**

	2009	2010	2011
<b>Einkünfte aus GB</b>	<b>4.927.019,82</b>	<b>1.584.909,45</b>	<b>-804.154,12</b>
<b>Abzgl. Verlustabzug</b>	<b>-830.761,92</b>		
<b>Einkommen laut FGM</b>			
<b>Bescheide vor Außenprüfung</b>	<b>4.096.257,90</b>	<b>1.584.909,45</b>	<b>-804.154,12</b>
<b>Gewinnhinzurechnungen bzw Gewinnkürzungen</b>			
<b>Haus-B</b>			
Verdeckte Ausschüttungen	44.693,38	47.793,38	51.100,00
Liebhaberei			
<b>Gut-S</b>			
Afa aufgrund Aktivierung vor Außenprüfung	-8.396,00	-8.396,00	
Nicht genannte Empfänger	37.336,00	39.359,00	
Nicht betrieblich veranlasste Lohnkosten			
Liebhaberei			
<b>Grundstücksverkauf S-Gasse</b>			
	<b>215.204,70</b>		
<b>Grundstücksverkauf K-Gasse</b>			
Verdeckte Ausschüttung	<b>1.230.020,53</b>		
<b>Gehalt Familienangehörige</b>			
Verdeckte Ausschüttung	100.764,61	102.180,70	104.522,50
<b>Neue Feststellungen</b>			
Einkünfte GB	6.546.643,04	1.765.846,53	-648.531,62
abzgl Verlustabzug	-1.883.596,28		
<b>Einkommen GM</b>	<b>4.663.046,76</b>	<b>1.765.846,53</b>	<b>-648.531,62</b>

### 2.3 Zu Spruchpunkt III. (Unzulässigkeit der Revision)

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

Im beschwerdegegenständlichen Fall entspricht die Lösung der Rechtsfragen der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, weshalb die Revision nicht zuzulassen war.

Wien, am 29. März 2019