

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Einzelrichter im Beisein des Schriftführers über die als Beschwerde zu erledigende Berufung der X-GmbH vom 06.06.2012 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 03.05.2012 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Feststellung einer Unternehmensgruppe nach mündlicher Verhandlung beschlossen:

Der angefochtene Bescheid wird unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde aufgehoben.

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

Begründung

Strittig ist die Rechtmäßigkeit der Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Feststellung des Bestehens einer Unternehmensgruppe zwischen der A-GmbH (in der Folge: A-GmbH; Gesellschafter-Geschäftsführer: Dipl. Ing. X) als Gruppenträgerin und der Beschwerdeführerin als einzigm Gruppenmitglied wegen ertragsteuerlicher Liebhaberei der Betätigung der Beschwerdeführerin auf der [Burg].

Die Burg steht seit dem Jahr 2005 im Eigentum des X und ist der Beschwerdeführerin zur Nutzung überlassen (zur Nutzungsvereinbarung siehe weiter unten). Gegenstand des Unternehmens der Beschwerdeführerin ist die Organisation, der Betrieb und die Durchführung von Veranstaltungen im Informationsbereich und events aller Art, insbesondere in den Bereichen Information, Kultur, Freizeit, Sport und Gastronomie in und auf der Burg (laut Notariatsakt zur die Erklärung über die Errichtung einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung) bzw. die "Erbringung von sonstigen kulturellen und unterhaltenden Leistungen a.n.g." (laut Jahresabschlüssen 2005/2006, 2006/2007 und 2007/2008). Entsprechende behördliche Betriebsanlagen- bzw. Betriebsstättengenehmigungen wurden der Beschwerdeführerin mit Bescheiden vom 15.06.2010 und 07.02.2011 erteilt. Insgesamt stehen 25 Räume zur Verfügung. Unbestritten ist, dass keine Privatnutzung der Burg durch X erfolgt.

Die Beschwerdeführerin beschäftigte nach den (diesbezüglich bis zum Wirtschaftsjahr der Beendigung der unten stehenden Außenprüfung ausgewerteten) Jahresabschlüssen in den Wirtschaftsjahren 2006/2007 und 2007/2008 einen Arbeiter, im

Wirtschaftsjahr 2008/2009 einen Angestellten, in den Wirtschaftsjahren 2009/2010 und 2010/2011 einen Arbeiter und drei Angestellte sowie im Wirtschaftsjahr 2011/2012 zwei Arbeiter und drei Angestellte.

Investitionen:

Mit Ansuchen des X vom 29.11.2005 wurde die Erteilung einer Baubewilligungen für die Errichtung eines Zuganges mit Aufstiegshilfe für die Burg beantragt und von der Baubehörde mit Bescheid vom 28.02.2006 bewilligt (Ansuchen um Benützungsbewilligung vom 03.04.2009; Benützungsbewilligung vom 09.02.2011).

In der Folge wurde im Namen der Beschwerdeführerin die Erteilung von Baubewilligungen wie folgt beantragt und von der Baubehörde bewilligt:

- mit Ansuchen vom 26.02.2007 für den Einbau eines Personenaufzuges (Schlosslift) - Baubewilligung vom 02.10.2008 (Ansuchen um Benützungsbewilligung vom 22.12.2009; Benützungsbewilligung vom 11.01.2010);
- mit Ansuchen vom 18.05.2007 für den Einbau eines Personenaufzuges (P) - Baubewilligung vom 03.10.2008 (Ansuchen um Benützungsbewilligung vom 22.12.2009; Benützungsbewilligung vom 11.01.2010);
- mit Ansuchen vom 10.07.2007 für den Einbau einer Klause in die bestehenden Ruinen - Baubewilligung vom 21.09.2007 (Ansuchen um Benützungsbewilligung vom 11.01.2012; Benützungsbewilligung vom 12.01.2012)
- mit Ansuchen vom 15.02.2008 für die Errichtung eines Zugangsstollens und einer Aufstiegshilfe (Lift) zum bereits genehmigten Einbau der Klause - Baubewilligung vom 06.10.2008 (Ansuchen um Benützungsbewilligung vom 11.01.2012; Benützungsbewilligung vom 12.01.2012);
- mit Ansuchen vom 21.05.2008 für den Einbau eines Personenaufzuges (Trakt-N/R-Haus) - Baubewilligung mit Bescheid vom 03.10.2008 (Ansuchen um Benützungsbewilligung vom 22.12.2009; Benützungsbewilligung vom 11.01.2010);
- mit Ansuchen vom 25.06.2008 für den Einbau eines vereinfachten Lastenaufzuges ausschließlich zur Lastenbeförderung (R-Haus) - Baubewilligung vom 02.10.2008 (Ansuchen um Benützungsbewilligung vom 22.12.2009; Benützungsbewilligung vom 11.01.2010).

Folgende Arbeiten sind der Aktenlage zu entnehmen:

Sanierung der Zufahrtsstraße	September 2005 und April bis Mai 2006
Bohrung und Fassung der sog. X-Quelle	2006 und Juni 2007
Innenhofpflasterung	Februar/März 2007
Zäune und Toranlage	Oktober 2007

Von Seiten der Beschwerdeführerin wurden die Bauarbeiten in folgenden Zeiträumen durchgeführt (siehe das durch die belangte Behörde vorgelegte Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 02.10.2015):

Einbau Schlosslift	Juni 2005 bis Oktober 2007
Einbau P	Juni 2005 bis Oktober 2007
Sanierung Trakt-N Phase 1	Oktober 2007 bis Jänner 2008
Sanierung Trakt-N	
(Trakt-N/R-Haus)	Mai bis Oktober 2008
Einbau Lastenaufzug (R-Haus)	Juni bis September 2008
Errichtung Klause (X-Keusche)	August 2007 bis März 2009
Errichtung Zugangsstollen /Lift zur Klause	April bis Juli 2008
Sanierung Hube	November 2007 bis Dezember 2008

Im Jahr 2008 lieferte die A-GmbH der Beschwerdeführerin zur Kühlung und Heizung der Burg eine aus Seriengeräten der Marke [Marke] bestehende VRF-Anlage (Variable Refrigerant Flow bzw. variabler Kältemittelfluss, vergleichbar mit einer Zentralheizungsanlage), deren Klimageräte durch eine zentrale Außeneinheit (Wärmepumpe im Freien) über eine gemeinsame Vor- und Rückleitung versorgt werden.

Die "volle Betriebsbereitschaft" war nach dem Vorbringen von Seiten der Beschwerdeführerin ab "Fertigstellung der Renovierung und der Umbauten" im Wirtschaftsjahr 2010/2011 gegeben (siehe Seite 8 des Berufungsschreibens).

Zugänge zum Anlagevermögen:

Den Anhängen der bis zum Zeitpunkt der Verfahrenswiederaufnahme aufgestellten Jahresabschlüsse sind folgende Zugänge zum Anlagevermögen zu entnehmen:

Geschäftsjahr 2005/2006 (Bilanzstichtag 31.01.2006):

Software	1.400
Betriebs- und Geschäftsausstattung	2.714
Anlagen im Bau	668.116
SUMME	670.830

Geschäftsjahr 2006/2007 (Bilanzstichtag 31.01.2007):

Software	0
----------	---

Bauten auf fremdem Grund	2,940.169
Betriebs- und Geschäftsausstattung	64.526
Anlagen im Bau	842.905
SUMME	3,847.600

Geschäftsjahr 2007/2008 (Bilanzstichtag 31.01.2008):

Software	1.020
Bauten auf fremdem Grund	984.476
B.u.G.-Ausstattung und Fuhrpark	460.694
Anlagen im Bau	1,434.938
SUMME	2,880.109

Geschäftsjahr 2008/2009 (Bilanzstichtag 31.01.2009):

Software	2.865
Bauten auf fremdem Grund	2,007.370
andere Anlagen, B.u.G.-Ausstattung	413.055
Anlagen im Bau	295.283
SUMME	2,715.709

Geschäftsjahr 2009/2010 (Bilanzstichtag 31.01.2010):

Software	10.420
Bauten auf fremdem Grund	310.458
andere Anlagen, B.u.G.-Ausstattung	151.537
Geleist. Anz. und Anlagen im Bau	31.673
SUMME	493.668

Geschäftsjahr 2010/2011 (Bilanzstichtag 31.01.2011):

Gew. Schutzrechte u. ähnl. Rechte	9.400
Software	0
Bauten auf fremdem Grund	183.810

andere Anlagen, B.u.G.-Ausstattung	59.382
Geleist. Anz. und Anlagen im Bau	111.583
SUMME	354.776

Geschäftsjahr 2011/2012 (Bilanzstichtag 31.01.2012):

Gew. Schutzrechte, ähnl. Rechte, Softw.	19.841
Einbauten in fremden Gebäuden	2,453.828
Maschinen	626
B.u.G.-Ausstattung	141.612
Anlagen im Bau	0
SUMME	2,596.067

Fremdkapitalzinsen:

Die Finanzierung der Investitionen erfolgte neben geringfügigen Geldmitteln durch X fast ausschließlich durch Darlehen der A-GmbH (siehe die von Seiten der Beschwerdeführerin im Rechtsmittelverfahren vorgelegte Aktennotizen vom 25.10.2005 und vom 31.01.2006). Die Beschwerdeführerin verbuchte dafür nach den bis zum Zeitpunkt der Verfahrenswiederaufnahme aufgestellten Jahresabschlüssen folgenden Zinsenaufwand:

Wirtschaftsjahr	
2005/2006	k. A.
2006/2007	102.363
2007/2008	307.566
2008/2009	498.696
2009/2010	461.239
2010/2011	486.885
2011/2012*)	0

*) Ab diesem Wirtschaftsjahr keine Verrechnung mehr von Fremdkapitalzinsen durch die A-GmbH an die Beschwerdeführerin.

Erträge:

Die Beschwerdeführerin erzielte nach den bis zum Zeitpunkt der Verfahrenswiederaufnahme aufgestellten Jahresabschlüssen folgende Erträge:

Geschäftsjahr 2005/2006 (Bilanzstichtag 31.01.2006):

Erlöse Inland	0
übrige Erträge	0

Geschäftsjahr 2006/2007 (Bilanzstichtag 31.01.2007):

Erlöse Inland	100.000*)
übrige Erträge	0,05

*) davon 100.000 € von der A-GmbH (lt. Vereinbarung vom 04.12.2006)

Geschäftsjahr 2007/2008 (Bilanzstichtag 31.01.2008):

Erlöse Inland	2.000
Handelswarenerlöse	33.870

Belegt sind folgende erbrachte Leistungen:

- Benützung des P anlässlich einer Produktpräsentation (Rechnung vom 10.07.2007 über 1.000 € netto).
- Zurverfügungstellung der Taverne anlässlich einer Buchpräsentation (Rechnung vom 27.08.2007 über 1.000 € netto).

Geschäftsjahr 2008/2009 (Bilanzstichtag 31.01.2009):

Erlöse Inland	10.000
Handelswarenerlöse	4.901

Belegt sind folgende erbrachte Leistungen:

- Raumvermietung für eine Veranstaltung der A-GmbH (Rechnung vom 28.04.2008 über 13.867,40 € netto - inklusive Catering).

Geschäftsjahr 2009/2010 (Bilanzstichtag 31.01.2010):

Erlöse Inland	4.000
Handelswarenerlöse	0

Belegt sind folgende erbrachte Leistungen (zweimal Raumvermietung tag- oder stundenweise, teilweise mit Personal und Infrastruktur) mit Gesamteinnahmen von 4.000 €:

- Raumvermietung für eine Veranstaltung (Rechnung vom 24.09.2009 über 1.500 € netto).
- Raumvermietung für eine Veranstaltung (Rechnung vom 10.12.2009 über 2.500 € netto).

Geschäftsjahr 2010/2011 (Bilanzstichtag 31.01.2011):

Veranstaltungen, Mieterlöse	13.700
n.n. versteuerte Erlöse	10.540
Erlöse VA 10%	1.363

Belegt sind folgende erbrachte Leistungen (achtmal Raumvermietung tag- oder stundenweise, teilweise mit Personal und Infrastruktur) mit Gesamteinnahmen von 14.950 €:

- Raumvermietung für eine Feierlichkeit (Rechnung vom 26.03.2010 über 2.200 € netto).
- Raumvermietung für eine Bikeausstellung (Rechnung vom 19.04.2010 über 1.000 € netto).
- Raumvermietung für eine Diplomüberreichung (Rechnung vom 04.05.2010 über 1.620 € netto).
- Raumvermietung für eine Veranstaltung (Rechnung vom 18.05.2010 über 1.500 € netto).
- Raumvermietung für eine Veranstaltung (Rechnung vom 21.06.2010 über 1.200 € netto).
- Raumvermietung für eine Veranstaltung der A-GmbH (Rechnung vom 08.07.2010 über 4.680 € netto).
- Raumvermietung für eine Veranstaltung (Rechnung vom 24.11.2010 über 1.750 € netto - inklusive Transfer).
- Raumvermietung für eine Veranstaltung (Rechnung vom 29.11.2010 über 1.000 € netto).

In diesem Wirtschaftsjahr fand ein Musikkonzert eines bekannten Duos statt.

Geschäftsjahr 2011/2012 (Bilanzstichtag 31.01.2012):

Umsatzerlöse	183.659*)
sonstige Erträge	8.728

*) davon 125.000 € von der A-GmbH (vorgelegte Rechnung für "Marketing- und Kommunikationsleistungen gem. Vertrag", datiert mit 16.08.2012).

Belegt sind folgende erbrachte Leistungen (17 mal Raumvermietung tag- oder stundenweise, teilweise mit Personal und Infrastruktur) mit Gesamteinnahmen von 63.191,94 €:

- Raumvermietung für eine Veranstaltung (Rechnung vom 17.02.2011 über 10.540 € netto - inklusive Catering und Transport).
- Raumvermietung für eine Veranstaltung (Rechnung vom 17.03.2011 über 1.000 € netto).
- Raumvermietung für eine Veranstaltung (Rechnung vom 18.03.2011 über 655,68 € netto - inklusive Catering).
- Raumvermietung für eine Veranstaltung (Rechnung vom 16.06.2011 über 2.670 € netto).
- Raumvermietung für eine Veranstaltung (Rechnung vom 20.06.2011 über 500 € netto).
- Raumvermietung für eine Veranstaltung (Rechnung vom 13.07.2011 über 2.320 € netto).
- Raumvermietung für eine Veranstaltung (Rechnung vom 25.07.2011 über 1.212,60 € netto).
- Raumvermietung für eine Veranstaltung (Rechnung vom 14.09.2011 über 10.712,50 € netto - inklusive Catering).
- Raumvermietung für eine Veranstaltung (Rechnung vom 26.09.2011 über 9.919,38 € netto - inklusive Catering).

- Raumvermietung für eine Veranstaltung (Rechnung vom 15.11.2011 über 4.889,38 € netto - inklusive Catering).
- Raumvermietung für eine Veranstaltung der A-GmbH (Rechnung vom 21.11.2011 über 5.175,20 € netto - inklusive Catering).
- Raumvermietung für eine Veranstaltung der A-GmbH (Rechnung vom 21.11.2011 über 4.803,30 € netto - inklusive Catering).
- Raumvermietung für eine Veranstaltung (Rechnung vom 28.11.2011 über 1.957,90 € netto - inklusive Catering).
- Raumvermietung für eine Veranstaltung (Rechnung vom 12.12.2011 über 3.178 € netto).
- Raumvermietung für eine Veranstaltung (Rechnung vom 21.11.2011 über 2.130 € netto).
- Raumvermietung für eine Veranstaltung (Rechnung vom 19.12.2011 über 28 € netto).
- Raumvermietung für eine Veranstaltung (Rechnung vom 23.01.2012 über 1.500 € netto).

In diesem Wirtschaftsjahr fand auch ein "Tag der offenen Tür" mit entgeltlichem Eintritt statt.

Verluste:

Die Beschwerdeführerin erzielte nach den bis zum Zeitpunkt der Verfahrenswiederaufnahme aufgestellten Jahresabschlüssen (insbesondere aufgrund von Abschreibungen) folgende Verluste:

Wirtschaftsjahr	EGT	Jahresfehlbetrag	Jahresverlust	Bilanzverlust
2005/2006	-21.155	-23.256	-23.558	-23.558
2006/2007	-181.975	-183.757	-183.671	-207.229
2007/2008	-782.971	-587.204	-587.118	-794.347
2008/2009	-1.404.774	-1.054.145	-1.054.059	-1.848.407
2009/2010	-1.690.328	-1.268.244	-1.268.201	-3.116.608
2010/2011	-1.673.342	-1.261.370	-1.261.370	-4.377.979
2011/2012	-1.247.184	-2.628.009	-2.628.009	-7.005.988

Einkünfte aus Gewerbebetrieb:

Daraus ergaben sich für die Beschwerdeführerin bis zum Zeitpunkt der Verfahrenswiederaufnahme folgende Einkünfte aus Gewerbebetrieb:

Wirtschaftsjahr	Einkünfte aus Gewerbebetrieb
2005/2006	-21.456
2006/2007	-182.141
2007/2008	-782.560
2008/2009	-1.404.516
2009/2010	-1.688.336

2010/2011	-783.864
2011/2012	-2.624.992

Verfahrensablauf:

Anzeige der Betriebseröffnung im August 2005

Auf dem am 01.08.2005 eingegangenen amtlichen Fragebogen vom 28.07.2005 teilte die Beschwerdeführern durch ihren damaligen steuerlichen Vertreter dem damals zuständigen Finanzamt die Betriebseröffnung vom 06.07.2005 mit. Die ausgeübte Geschäftstätigkeit bezeichnete sie als "Betrieb und Durchführung von Veranstaltungen im Informationsbereich" mit. Die Beschwerdeführerin bezifferte den voraussichtlichen Jahresumsatz für das Eröffnungsjahr mit 25.000 Euro und den des Folgejahres mit 35.000 Euro, den voraussichtlichen Gewinn mit 5.000 Euro und den des Folgejahres mit 7.000 Euro.

Abgabenbehördliches Vorhalteverfahren im Oktober/November 2005

Mit Vorhaltschreiben vom 11.10.2005 ersuchte das damals zuständige Finanzamt im Zusammenhang mit der Umsatzsteuervoranmeldung 08/2005 (geltend gemachte Vorsteuern: 34.091,70 Euro) die Beschwerdeführerin um Bekanntgabe, ob die Vorsteuern aus Investitionen resultierten sowie um Bekanntgabe des Volumens und des Zeitraums der Investitionen.

Mit Vorhaltbeantwortungsschreiben vom 02.11.2005 gab der (damalige) steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin unter Vorlage der Rechnung für das von der Beschwerdeführerin erworbene Inventar der Burg, der Inventarliste und einer Rechnung über die Grundlagenermittlung und den Vorentwurf zum Aufzug dem damals zuständigen Finanzamt bekannt, dass ein Investitionsvolumen *von drei bis vier Millionen Euro* in einem Zeitraum von zwei bis drei Jahren geplant sei. Dies betreffe Umbauarbeiten in der Burg (Einbau von einem Aufzug). Die Nutzung der Burg und die Abhaltung von Veranstaltungen sei erst nach Beendigung der Bauarbeiten möglich und für deren Benutzer zumutbar.

Feststellung des Bestehens einer Unternehmensgruppe im Juni 2007

Mit Notariatsakt vom 23.01.2007 trat X die Geschäftsanteile an der Beschwerdeführerin an die A-GmbH um einen Abtretungspreis in Höhe des einbezahnten Stammkapitals ab (siehe Seite 4 letzter Absatz des Berufungsschreibens).

Am 14.06.2007 beantragte die A-GmbH die Feststellung des Bestehens einer Unternehmensgruppe mit ihr als Gruppenträger und der Beschwerdeführerin als (einzigem) Gruppenmitglied.

Mit (hier von der verfahrensgegenständlichen Wiederaufnahme betroffenem) Bescheid vom 26.06.2007 (in der Folge Gruppenfeststellungsbescheid) gab die belangte Behörde dem Antrag statt und stellte das Bestehen der Unternehmensgruppe fest (ab Veranlagung 2008).

Abgabenbehördliche Nachschau im Juli 2007

Mit Nachschauauftrag vom 16.07.2007 führte das Finanzamt Graz-Umgebung am 17.07.2007 eine Nachschau bei der Beschwerdeführerin durch. Im Zuge dieser Nachschau wurden dem Prüfungsorgan von Seiten der Beschwerdeführerin ein mit 01.07.2005 datiertes und von X unterfertigtes Schriftstück ("Nutzungsvereinbarung") über eine Vereinbarung zwischen ihm und der Beschwerdeführerin über die Benutzung der Räumlichkeiten samt der dazugehörigen Grundstücksflächen der Burg sowie ein mit 04.12.2006 datiertes und ebenfalls von X unterfertigtes Schriftstück ("Vereinbarung") über eine Vereinbarung zwischen der Beschwerdeführerin und der A-GmbH über die Zurverfügungstellung des Tanztraktes für die Präsentation von Wärmepumpen vor.

Der **Niederschrift über die Nachschau vom 17.07.2007** ist ua. die Bezifferung des "gesamten Bauvolumens" mit (nun) 10 Mio. Euro zu entnehmen. Erste Vermietung im Dezember 2006 an die A-GmbH (100.00 Euro) und weitere Vermietung im Juli 2007 an eine Universität. Weitere Vermietungen würden in den nächsten Monaten mit Baufortschritt folgen.

Die mit 01.07.2005 datierte "Nutzungsvereinbarung" zwischen X und der Beschwerdeführerin hat folgenden Wortlaut:

"Allgemeines:

*Herr DI X hat mit Kaufvertrag vom 27.6.2005 die '[Burg]' ([Adresse]) erworben
Gegenstand dieser Vereinbarung ist die Benutzung der Räumlichkeiten samt der dazugehörigen Grundstücksflächen der '[Burg]' durch die [Beschwerdeführerin], deren alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer Herr DI X ist.*

Besonderheiten:

Herr DI X gestattet der [Beschwerdeführerin] auf Grund dieser Vereinbarung die Räumlichkeiten samt der dazugehörigen Grundstücksflächen der '[Burg]' zum Zweck des Betriebes und der Durchführung von Veranstaltungen im Informationsbereich und events aller Art, insbesondere in den Bereichen Information, Kultur, Freizeit, Sport und Gastronomie als Bitleihe zu nutzen.

Die [Beschwerdeführerin] verpflichtet sich, alle Investitionen, die für diese Tätigkeiten notwendig sind, unter Einhaltung aller gesetzlichen Auflagen selbst zu finanzieren.

Einvernehmlich wird vereinbart, dass seitens der [Beschwerdeführerin] keine Nutzungsentsgelt zu leisten ist.

Die GmbH verzichtet im Fall der Beendigung dieser Vereinbarung bezüglich aller von ihr getätigten Investitionen auf Rückersatz von Investitionskosten, aus welchem Rechtsgrund auch immer.

Gültigkeit:

Diese Vereinbarung gilt ab dem Datum der Unterzeichnung durch die beiden Vertragsparteien und ist unbefristet.

Die gegenständliche Vereinbarung kann von beiden Vertragsteilen unter Einhaltung einer achtwöchigen Kündigungsfrist aufgelöst werden."

Das mit 04.12.2006 datierte Schriftstück "Vereinbarung" mit der A-GmbH hat folgenden Wortlaut:

"Die [Beschwerdeführerin] (im weiteren [...]) stellt der Firma [A-GmbH] (im weiteren [...]) den Tanztrakt für die Präsentation ihrer installierten Wärmepumpenmodelle gegen einen Jahresbetrag von € 100.000,00 + 20% Ust. (€ 20.000,00) = € 120.000,00 zur Verfügung. Bei einer Indexüberschreitung von 5% gemessen am VPI 2005 11/2006 ist eine Anpassung erforderlich.

Der Leistungsumfang der Firma [A-GmbH] umfasst:

1.) Die zur Verfügungstellung folgender Räumlichkeiten:

Saal-P 118 m²

Raum-Q 65 m²

Raum-R 60 m²

Lounge 84 m²

In diesen Räumlichkeiten kann die Firma [A-GmbH] ihre jeweiligen neuen Wärmepumpenmodelle installieren, sowie je nach Entscheidung von der Firma [A-GmbH] wieder demontieren und durch neue Geräte ersetzen. Die Montage und Demontage erfolgt durch die Firma [A-GmbH].

2.) Die [Beschwerdeführerin] wird auf Verlangenden der Firma [A-GmbH] die montierten Wärmepumpenanlagen zur Besichtigung von Kunden der Firma [A-GmbH] nach entsprechender Terminvereinbarung während des gesamten Jahres zur Verfügung stellen.

Des Weiteren stellt die [Beschwerdeführerin] der Firma [A-GmbH] den Saal-P für Veranstaltungen, Seminare, etc. für 6 Veranstaltungen im Ausmaß von max. 3 Tagen zur Verfügung.

Vertragsdauer: Unbefristet, beginnend vom Zeitpunkt der Inbetriebsetzung am 23.11.2006

Kündigungsfrist: Es wurde eine beiderseitige Kündigungsfrist von 3 Monaten zum Jahresende vereinbart. Weiters ist die [Beschwerdeführerin] jederzeit berechtigt die Vereinbarung aus wichtigen Gründen (z. B. bei Nichteinzahlung der Miete) zu lösen.

Zahlung: im 1. Jahr bei Inbetriebsetzung. Für die Folgejahre bis zum 10. Jänner jeden Jahres."

Außenprüfung von Dezember 2009 bis November 2011

Mit Bescheid über einen Prüfungsauftrag vom 01.12.2009 führte die belangte Behörde durch die Großbetriebsprüfung bei der Beschwerdeführerin eine Außenprüfung ua. betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 2005 bis 2007 und mit Bescheid über einen Prüfungsauftrag vom 06.10.2010 ua. betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 2008 durch. Dabei traf der Prüfer die der hier strittigen

Verfahrenswiederaufnahme in rechtlicher Hinsicht zugrunde liegende Feststellung, dass die Bewirtschaftung der Burg ertragsteuerlich Liebhaberei im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO ist.

Im Zuge der Außenprüfung legte die Beschwerdeführerin dem Prüfer folgende Schriftstücke vor:

- eine mit 06.05.2011 datierte "Ergänzungsvereinbarung zur Nutzungsvereinbarung vom 1.7.2005" vorgelegt, wonach nun ua. Ablöse der "aktivierten Investitionen und Großreparaturen" bei Beendigung der Überlassung der Burg an die Beschwerdeführerin vorgesehen war;
- eine (auch) mit 04.12.2006 datierte "Vereinbarung (Nr. 1/2006)" vorgelegt, die dem mit 04.12.2006 datierten Schriftstück "Vereinbarung" mit der A-GmbH teilweise entspricht bzw. dieses teilweise ändert oder hinsichtlich der zur Verfügung gestellten Räumlichkeiten maßgeblich erweitert;
- ein als "Leistungsbündel [Burg]" bezeichnetes sechsseitiges Schriftstück, wonach die Burg als "Werbedienstleister" für die Marke A-GmbH (ohne nähere Konkretisierung) sowie als "Referenz und Kommunikationszentrale für monovalente Heizungssysteme" (Kooperation mit Universitäten, Presse- und Öffentlichkeitsarbeit, Imagekampagnen, Opinion Leading, Durchführung von internationalen Kongressen, Messen, Sonderveranstaltungen, Kooperationen mit Ausbildungsstätten, Referenzbeispiel für A-GmbH - Vertriebspartner) fungieren, die Partner für die Klimatisierung historischer Gebäude (Öffnung eines neuen Geschäftsfeldes) sensibilisieren und die Burg als Eventlocation (Meeting Rooms sowie öffentliche und nicht öffentliche Veranstaltungen) genutzt werden soll.

Mit dem (hier entscheidungsgegenständlichen) **Bescheid vom 03.05.2012** nahm die belangte Behörde nach Abschluss der Außenprüfung das Verfahren hinsichtlich Feststellung des Bestehens einer Unternehmensgruppe wieder auf und stellte mit weiterem Bescheid fest, dass eine Unternehmensgruppe zwischen der Beschwerdeführerin und der A-GmbH nicht besteht ("Nichtfeststellung einer Unternehmensgruppe").

Zur Begründung der hier strittigen Verfahrenswiederaufnahme verwies die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid vom 03.05.2012 auf die Begründung des Bescheides vom 03.05.2012 über die "Nichtfeststellung einer Unternehmensgruppe". Diesem Bescheid ist zu entnehmen:

"Bei vermeintlichen Gruppenmitglied [Beschwerdeführerin] wurde im Zuge der Außenprüfung festgestellt, dass bei der Gesellschaft keine Einkunftsquelle aus der Tätigkeit(en) der Gesellschaft infolge Liebhaberei vorliegt.

Ist die gesamte Tätigkeit eines Körperschaft als Liebhabereitätigkeit anzusehen, kann die Körperschaft kein Gruppenmitglied sein, weil gem. § 9 KStG eine Einkommenszurechnungsvorschrift darstellt und daher mangels Vorliegens von Einkommen unanwendbar ist.

Da somit keine Gruppe bestehen kann, sind die vermeintlichen Gruppenmitglieder ab dem Jahr 2008 gesondert zu veranlagen.

Ergänzend wird auf den Bericht der Außenprüfung vom 14.12.2011 sowie auf die Niederschrift vom 9.11.2011 verwiesen."

Im **Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung** verwies die belangte Behörde zur Begründung der Wiederaufnahme des Verfahrens bei der Körperschaftsteuer auf die wie folgt lautende Textziffer 4 (die bis auf den zusätzlichen ersten Absatz auf Seite 5 wortgleich der Niederschrift über die Schlussbesprechung entspricht):

"Tz. 4 Körperschaftsteuer

Sachverhalt und rechtliche Würdigung Sachverhalt:

Erwerb der Liegenschaft und Gesellschaftsanteile:

Am 27. Juni 2005 hat Herr DI X (in der Folge: [...]) von der [Verkäuferin] die [Burg] um Euro 1,5 Millionen, die dazugehörigen umliegenden Liegenschaften (unbebaute Grundstücke und Forst) im Ausmaß von rd. 20 Hektar um [Kaufpreis] und das Inventar um Euro 150.000,- erworben. DI [X] bezeichnete den Erwerb der Burg immer als "Schnäppchen", denn er wollte eigentlich im Juni 2005 die Burganlage nur für ein Event von der [Verkäuferin] mieten. Den Entschluss zum Erwerb der [Burg] fasste DI [X] nach eigenen Aussagen binnen 5 Minuten.

Die geprüfte Gesellschaft wurde am 6.7.2005 errichtet und im Firmenbuch unter FN 2648711 eingetragen. Alleiniger Gesellschafter der [Beschwerdeführerin] war von der Gründung bis zum 14.2.2007 DI [X], dann wurden die Gesellschaftsanteile mit Notariatsakt vom 23.1.2007 zum Abtretungspreis von Euro 17.500,-- an die [A-GmbH] ([Firmenbuchnummer]) abgetreten. Zum besseren Verständnis wird angemerkt, dass DI [X] auch bei der [A-GmbH] Alleingesellschafter ist.

Nutzungsvereinbarung vom 1.7.2005:

Am 1.Juli 2005 wurde zwischen DI [X] und der [Beschwerdeführerin] eine Nutzungsvereinbarung abgeschlossen. Gegenstand dieser Vereinbarung war die Benutzung der Räumlichkeiten samt den dazugehörenden Grundstücksflächen der Burg zum Zwecke des Betriebes und der Durchführung von Veranstaltungen im Informationsbereich und Events aller Art, insbesondere in den Bereichen Information, Kultur, Freizeit, Sport und Gastronomie. Es wurde in dieser Nutzungsvereinbarung einvernehmlich vereinbart, dass seitens der [Beschwerdeführerin] kein Nutzungsentsgelt an DI [X] zu leisten ist. In dieser bis 6. Mai 2011 gültigen Nutzungsvereinbarung verzichtete die [Beschwerdeführerin]. Im Fall der Beendigung der Vereinbarung bezüglich aller von ihr getätigten Investitionen auf Rückersatz von Investitionskosten (Bitleihe), aus welchem Rechtsgrund auch immer! Am 6. Mai 2011 wurde eine Ergänzungsvereinbarung zur o.a Nutzungsvereinbarung abgeschlossen, in welcher u.a. auch die Kündigungsfrist und die Investitionsablöse neu geregelt wurden. Auf die Rechtsprechung zur Fremdüblichkeit von

Mietverhältnissen mit nahen Angehörigen oder eigenen Gesellschaften darf an dieser Stelle hingewiesen werden.

Vereinbarung vom 4.12.2006:

Am 4.12.2006 wurde zwischen der [Beschwerdeführerin] m.b.H. und der [A-GmbH] eine Vereinbarung abgeschlossen, laut welcher der [A-GmbH] Räumlichkeiten im Ausmaß von 327 m² für die Präsentation von installierten Wärmepumpenmodellen gegen einen Jahresbetrag von € 100.000,-- zuzüglich Umsatzsteuer i. H. v. 20 Prozent zur Verfügung gestellt werden. Weiters stellt die [Beschwerdeführerin] der [A-GmbH] den Saal-P für Veranstaltungen, Seminare etc. für 6 Veranstaltungen im Ausmaß von max. 3 Tagen zur Verfügung. Die Miete wurde im gesamten Prüfungszeitraum nur einmal und zwar im Dezember 2006 von der [A-GmbH] an die [Beschwerdeführerin] bezahlt.

Nachschaugem. § 144 BAO:

Am 17.7.2007 hat das damals zuständige [Finanzamt] bei der [Beschwerdeführerin] eine Nachschau durchgeführt. Bei dieser Nachschau hat DI [X] die Nutzungsvereinbarung vom 1.7.2005 und die Vereinbarung vom 4.12.2006 vorgelegt. Bei dieser Amtshandlung hat DI [X] auch niederschriftlich angegeben, dass die erste Vermietung im Dezember 2006 an 'seine' [A-GmbH] stattgefunden hat und im Juli 2007 eine weitere Vermietung an die Uni Wien stattfinden wird. Weitere Vermietungen sollten in den nächsten Monaten nach Baufortschritt erfolgen.

Entgegen der ursprünglichen Behauptung des DI [X] am 17.7.2007, dass in Zukunft vermehrt Veranstaltungen stattfinden werden, wurde im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung festgestellt, dass nur Veranstaltungen in geringstem Ausmaß stattfanden. Auf die erklärten Umsätze wird hingewiesen.

Bautätigkeiten und Umbaumaßnahmen:

Im Prüfungszeitraum bzw. ab Gründung der Gesellschaft wurde mit umfangreichen und höchst kostenintensiven Neubau-, Ausbau-, Adaptierungs- und Renovierungsmaßnahmen mit einem Kostenaufwand von rd. € 12 Mio (Nettoaufwand) begonnen. Es wurde u.a. ein weltweit einzigartiger [Lift] (sog. 'P') mit unterirdischem Zugang zur Burgruine (Kaverne wurde aus dem Fels gesprengt), ein Büroneubau (sog. '[Keusche]', eine frei schwebende Stahl- und Glaskonstruktion) oberhalb der Burgruine mit freiem Blick über die gesamte Burgruine (bzw. über das Murtal und eigens angelegter Zufahrt (Zufahrt nur mit Geländefahrzeug möglich) errichtet. Bei allen Bautätigkeiten und der anschließenden Einrichtung der Burg wurde größter Wert auf den höchst repräsentativen Charakter aller wie oben angeführten Arbeiten bzw. der Einrichtung der Räumlichkeiten gelegt.

Rechtliche Würdigung:

Tätigkeit gem. § 1 Abs. 2 Z. 1 LVO: Nach eingehender Überprüfung aller vorgelegten Unterlagen (Zeitraum 29.4.2010 bis 9.11.2011) und Würdigung aller vorgebrachten mündlichen Ergänzungen der geprüften Gesellschaft kommt die GBp Standort Graz zur Rechtsansicht, dass es sich bei der Betätigung der [Beschwerdeführerin] um eine Tätigkeit

gem. § 1 Abs. 2 Z 1 der LVO II 1993 (BGBl Nr.33/1993) handelt. Gemäß § 1 Abs.2 Z 1 der LVO ist bei einer Betätigung Liebhaberei anzunehmen, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern entstehen, die sich nach der Verkehrsauflassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen. Bei Betätigungen gem. § 1 Abs.2 liegt Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn erwarten lässt.

Es wurde von der GBp Standort Graz nicht nur die Liebhabereibeurteilung selbst, sondern auch die vier Schritte der Liebhabereiprüfung (Feststellung der zu beurteilenden wirtschaftlichen Einheit, 'Vorprüfung', Zuordnung zu einer Betätigungsart und schlussendlich die Beurteilung als Liebhaberei durchgeführt.

Wirtschaftsgüter, die sich im besonderen Maße für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen, sind Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen und Luxuswirtschaftsgüter. Bei der Bewirtschaftung von Luxuswirtschaftsgütern ist insbesondere Liebhaberei dann anzunehmen, wenn die Betätigung in kleinerem Umfang bzw. als Ausfluss einer Leidenschaft betrieben wird.

Auf die Bewirtschaftung eines Schlosses, in dem in kleinerem Umfang Veranstaltungen durchgeführt werden, trifft dies jedenfalls zu. Dass sich eine Burg nach der Verkehrsauflassung und der Erfahrung des täglichen Lebens in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignet, unterliegt keinem Zweifel (siehe auch VwGH v. 24.2.2011, 2007/15/0025).

Als typischerweise in der Lebensführung begründeten Neigungen gelten im Wesentlichen die menschlichen Grundbedürfnisse. Abgeleitet von der Maslow'schen Bedürfnispyramide (eigentlich: Bedürfnishierarchie) reicht die Spanne von grundlegenden physiologischen Bedürfnissen (Elementarbedürfnisse wie Hunger und Durst) bis hin zum Bedürfnis nach Selbstverwirklichung, das einem mystischen Gipfelerlebnis gleicht. Im gegenständlichen Fall war das Leben des DI [X] geprägt durch die erfolgreiche Vermarktung von [Marke] Wärmepumpen, einhergehend mit großem finanziellem Erfolg. Nach allgemeiner Lebenserfahrung entspricht nun die Vorgangsweise i. Z. mit dem Erwerb und dem Umbau der Burg einer solchen, in der Lebensführung begründeten Neigung.

Auch aus den zahlreichen Medienberichten seit dem Erwerb der [Burg] lässt sich entnehmen, dass sich DI [X] einen Lebenstraum erfüllt hat und sich mit der Burg quasi ein Denkmal setzen wollte bzw. einen Ort erworben hat, den er für die Nachwelt bewahren und erhalten möchte. Er hat mit der [Burg] seine persönliche Lebensaufgabe gefunden. überzeugt u. a. von der Vision, die Popularität der Wärmepumpen trotz ihres weltweiten Erfolges noch weiter zu steigern, von der Idee beseelt, die [Burg] auch zu einem Kompetenzzentrum zu machen und zu dem noch so 'nebenbei' im Veranstaltungssektor erfolgreich tätig zu sein, investierte er hohe Summen. Die hohen Investitionen wurden jedoch ohne eine Investitions- oder Rentabilitätsrechnung getätigt bzw. es wurde 'aus

dem Bauch-Gefühl heraus' investiert. Es zeigte sich nach eingehender Prüfung durch die Abgabenbehörde allerdings, dass bei der Höhe der getätigten Investitionen auf Grund des angeblich schon länger vorhandenen Konzeptes, dessen Existenz jedoch in keiner Weise nachgewiesen werden konnte, ein Gesamtgewinn nicht zu erzielen ist!

Die bisher entfalteten Tätigkeiten entspringen einzig und allein der Leidenschaft/ dem Faible des Herrn DI [X]. Auch in Zeitungsartikeln, jedoch vor Beginn der abgabenbehördlichen Prüfung und vor Bekanntwerden des Themas Liebhaberei, wurde die [Burg] als 'privates Refugium' bezeichnet und der 'Grazer Unternehmer mit einem Faible für geschichtsträchtiges Mauerwerk und dem nötigen Kleingeld in der Tasche' tituliert.

Anlässlich der Besichtigung der Burgenanlage wurde den Behördenvertretern unter anderem auch die Begeisterung des DI [X] für die japanischen Kulturen vermittelt. Weiters war DI [X] Zeit seines Lebens finanziell sehr erfolgreich in der Vermarktung der [Marke]-Produkte und konnte dadurch sehr intensive Beziehungen zur japanischen Regierung und der Japanischen Wirtschaft aufbauen. Nach Ansicht der GBp ist dies der Nährboden, dem die Idee zur 'Bewirtschaftung' der [Burg] (u.a. mit Vorsteuerabzug und Verlustausgleich) entsprang.

Bei der Besprechung am 14.4.2011 wurde die [Burg] erstmals als ein 'lebendes Demonstrationsobjekt für Wärmepumpen' dargelegt. Es wurde auch nach langem Warten und mehreren Urgenzen eine Rentabilitätsrechnung vorgelegt. Es handelte sich bei den vorgelegten Unterlagen nicht um eine Rentabilitätsrechnung im üblichen Sinn (Ertrag im Verhältnis zum eingesetzten Kapital, sondern um eine Berechnung mit einer sogenannten Potentialabschätzung über den Vertrieb von Luft-Luft-Wärmepumpen.

Es wird festgestellt, dass alle der GBp Standort Graz übergebenen Unterlagen (Berechnungen, Prognoserechnungen, Aussagen über Bewirtschaftungsarten) erst nach dem Bekanntwerden des Diskussionsthemas 'Liebhaberei' erstellt und der Abgabenbehörde übergeben wurden. Es wurden der GBp Standort Graz mehrere Prognoserechnungen und auch mehrere Varianten von Bewirtschaftungsarten vorgelegt bzw. erläutert. Bei der für die Beurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft notwendigen Prognose darf allerdings nicht von Hypothesen ausgegangen werden, sondern nur von den Chancen, die ein Projekt bei realistischer Betrachtung mit einem ausreichenden Grad an Wahrscheinlichkeit hat bzw. nur solche Modalitäten unterstellt werden, die den realen wirtschaftlichen Rahmenbedingungen möglichst nahe kommen. Möglichkeiten reichen als Grundlage einer Prognoserechnung nicht aus.

Alle vorgelegten Prognoserechnungen waren jedoch objektiv nicht schlüssig und sind in absehbarer Zeit (20 Jahre) keine Einnahmenüberschüsse bzw. kein Gesamtgewinn zu erwarten.

Auch das Vorbringen über die schwere Erkrankung des DI [X] mit daraus resultierenden Unterbrechungen der Investitions- und Marketingmaßnahmen kann an der rechtlichen Beurteilung als Liebhaberei gem. § 1 Abs. 2 Z 1 LVO 1993 nichts ändern.

Antrag auf Feststellung einer Unternehmensgruppe:

Dem Antrag der [A-GmbH] vom 14.6.2007 auf Feststellung einer Gruppe gem. § 9 Abs 8 KStG 1988 wurde mit Bescheid vom 26.6.2007 des FA Graz-Stadt stattgegeben.

Guppenträger ist die [A-GmbH] mit Steuernummer [...] (Bilanzstichtag 31.1.1.d.J.) und Gruppenmitglied ist die [Beschwerdeführerin] mit Steuernummer [...] mit gleichem Bilanzstichtag.

Auf Grund der Prüfungsfeststellungen liegt Liebhaberei gem. § 1 Abs. 2 Z 1 LVO vor und es besteht daher keine Einkunftsquelle. Die im Prüfungszeitraum bis dato berücksichtigen Verluste sind auf Grund der Feststellung, dass keine Einkunftsquelle vorliegt, zu korrigieren."

Dem **Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung** ist unter der Textziffer 5 zusätzlich folgende ausdrückliche Begründung zur Wiederaufnahme des Verfahrens zu entnehmen:

"Tz. 5 Begründung gem. § 303 Abs. 4 BAO:

Folgende Tatsachen wurden erstmals in der AP bekannt und standen bei der Erstveranlagung zur Sachverhaltsbeurteilung nicht zur Verfügung:

Der Abgabenbehörde waren zwar die Höhe der Verluste bekannt, neu hervorgekommen sind jedoch Tatsachen, dass auf Grund der Höhe der getätigten Investitionen objektiv keine Möglichkeit besteht, Einnahmenüberschüsse bzw. Gewinne zu erzielen.

Neu hervorgekommene Tatsachen:

Von der [Beschwerdeführerin] wurden absolut fremdunübliche Investitionen in Höhe von mehreren Millionen Euro in ein fremdes Gebäude getätigt. In der Nutzungsvereinbarung vom 1.7.2005, abgeschlossen zwischen DI [X] und der geprüften Gesellschaft wurde einvernehmlich vereinbart, dass seitens der geprüften Gesellschaft kein Nutzungsentgelt zu leisten ist. Auch diese Vereinbarung ist fremdunüblich. Unter Besonderheiten in der Nutzungsvereinbarung wurde festgelegt, dass die geprüfte Gesellschaft die Räumlichkeiten und die dazugehörenden Grundstücksflächen der [Burg] als Bitleihe nutzen kann und die Gesellschaft im Falle der Beendigung der Nutzungsvereinbarung auf den Rückersatz der von ihr getätigten Investitionen verzichtet! Diese fremdunübliche Vereinbarung wollte die geprüfte Gesellschaft mit einer Ergänzungsvereinbarung vom 15.4.2011 sanieren. Es wurde auch eine Absichtserklärung vom 30.6.2011 vorgelegt, um die Eigenkapitalausstattung der mittlerweile 100%igen Tochtergesellschaft der [A-GmbH] zu stärken. Es wurde beabsichtigt, die gesamten Darlehensverbindlichkeiten gegenüber der Muttergesellschaft in eine nicht gebundene Kapitalrücklage per 30.6.2011 umzuwandeln.

Es wurden Prognoserechnungen in nicht schlüssiger Form vorgelegt und diese sind auch objektiv nicht nachvollziehbar. Im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung wurde die [Burg] erstmals als lebendiges Demonstrationsobjekt für Wärmepumpen bezeichnet. Obwohl die Burg als lebendes Demonstrationsobjekt dargestellt wurde, haben erst 2 Verkaufsgespräche stattgefunden.

Die Durchführung von Großveranstaltungen erscheint bei der Beförderungskapazität des [Liftes] von nicht einmal 100 beförderten Gästen pro Stunde höchst fragwürdig. Wer möchte schon beim Besuch einer Großveranstaltung lange auf die Beförderung mit einem Lift warten?

Die Auslastung mit Veranstaltungen hat nur in einem sehr geringen Ausmaß stattgefunden, ganz im Gegensatz zu den Ankündigungen der Vertreter der Abgabepflichtigen.

Eine neu hervorgekommene Tatsache ist auch, dass auf Grund der Prüfung sämtlicher Sachverhaltselemente entgegen der Darstellung des Abgabepflichtigen und seiner Vertreter nicht von einer Einkunftsquelle i. S. der LVO auszugehen ist. Es wurden neue Tatsachen festgestellt, die objektiv betrachtet, keine Einnahmenüberschüsse bzw. Gewinne in absehbarer Zeit erwarten lassen.

Schlussendlich haben die Vertreter der Abgabepflichtigen keine Tatsachen vorgebracht, dass entgegen der Liebhabereivermutung eine Einkunftsquelle vorliegt und es wurden auch keine schlüssigen und nachvollziehbaren Prognoserechnungen vorgelegt, die objektiv gesehen in angemessener Zeit Einnahmenüberschüsse bzw. Gewinne erwarten lassen.

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen zulässig, wenn Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen sind, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätten. Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände.

Daher ist der Abgabenbehörde erst im Rahmen der Außenprüfung in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt geworden, sodass auf Grundlage des Ergebnisses des Ermittlungsverfahrens in der Außenprüfung, ein im Spruch anders lautender Bescheid herbeigeführt wurde."

Mit Berufungsschreiben des steuerlichen Vertreters vom 06.06.2012 wandte sich die Beschwerdeführerin (ua.) gegen den hier entscheidungsgegenständlichen Bescheid und beantragte dessen Aufhebung. Zur Begründung wurde im Berufungsschreiben ausgeführt:

[Seite 2 des Berufungsschreibens]

2. Begründung

(...)

[Seite 3 des Berufungsschreibens]

2.1. Argumentation der Finanzbehörde, die der Feststellung des Liebhaberatbestandes zu Grunde gelegt wurde

Sowohl in der Niederschrift als auch im Prüfungsbericht wird angeführt, dass für die gesamte Tätigkeit der [Beschwerdeführerin] keine Einkunftsquelle vorliegt und die Tätigkeit der Gesellschaft unter § 1 Abs. 2 Zl. 1 LVO zu subsumieren sei. Die Behörde führt diesbezüglich im Bericht gem. § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung an, dass sie nach eingehender Überprüfung aller vorgelegten Unterlagen und Würdigung aller vorgebrachten mündlichen Ergänzungen zu dieser Rechtsansicht gelangte. Diesbezüglich ist anzumerken, dass die Behörde auf die im Rahmen des Prüfungsverfahrens am 18.10.2011 an Herrn Amtsdirektor [Name] übermittelte Stellungnahme zur Liebhabereibeurteilung und die darin angeführten Argumente gegen die Liebhabereibeurteilung nicht eingegangen ist bzw. diese bei ihren Feststellungen nicht berücksichtigt hat.

Die Behörde stützt sich in ihrer Argumentation im Wesentlichen darauf, dass Verluste aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern (im konkreten Fall ein in einer Burg untergebrachtes Informations- und Veranstaltungszentrum) entstehen, die sich in einem besonderen Maße für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen.

[Seite 4 des Berufungsschreibens]

Weiters wird im Prüfbericht angeführt, dass als typischerweise in der Lebensführung begründete Neigungen im Wesentlichen die menschlichen Grundbedürfnisse gelten - die 'bis hin zum Bedürfnis nach Selbstverwirklichung, das einem mystischen Gipfelerlebnis gleicht' gelten, Und dass 'nach allgemeiner Lebenserfahrung' die vom Eigentümer und Vermieter der [Burg] gewählte Vorgangsweise im Zusammenhang mit dem Erwerb und dem Umbau der Burg einer solchen in der Lebensführung begründeten Neigung entspricht. Aus nicht näher zitierten Medienberichten ließe sich entnehmen, dass 'sich Herr DI [X] einen Lebenstraum erfüllt hat und sich mit der Burg quasi ein Denkmal setzen wollte bzw. einen Ort erworben hat, den er für die Nachwelt bewahren und erhalten möchte. Er hat mit der [Burg] seine persönliche Lebensaufgabe gefunden.'

Im Prüfbericht wird in der Folge ausgeführt: 'Herr DI [X] war Zeit seines Lebens finanziell sehr erfolgreich in der Vermarktung der [Marke]-Produkte und konnte dadurch sehr intensive Beziehungen zur japanischen Regierung und der japanischen Wirtschaft aufbauen. Nach Ansicht der GBp ist dies der Nährboden, dem die Idee zur 'Bewirtschaftung' der [Burg] (u.a. mit Vorsteuerabzug und Verlustausgleich) entsprang'.

[Seite 4 des Berufungsschreibens]

Weiters wird die bei Aufnahme der betrieblichen Tätigkeit fehlende Investitions- oder Rentabilitätsrechnung als Begründung für die Liebhaberei angeführt.

Die oben angeführte - auf Einschätzungen und Wertungen der Prüforgane beruhende - aber nicht durch entsprechende Nachweise belegte Begründung ist unseres Erachtens nicht geeignet für die Wertung der unternehmerischen Tätigkeit der [Beschwerdeführerin] als 'Liebhabereibetrieb'.

Aus unserer Sicht ist aus nachfolgenden Gründen der von der Behörde angenommene, nur mit Vermutungen und persönlichen Einschätzungen der Prüforgane begründete, Liebhabereitbestand gem. § 1 Abs. 2 Zl. 1 L VO nicht erfüllt:

2.2. Prüfung des Vorliegens der Tatbestände gem. § 1 Abs. 2 Zi. 1 der LiebhabereiVO
Die LiebhabereiVO ist auch auf das KStG gestützt und betrifft damit auch Kapitalgesellschaften - sofern Verluste durch die Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern entstehen, die sich in besonderem Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (z.B. Luxuswirtschaftsgüter) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen. § 1 Abs. 2 Zi. 2 der VO (Verluste, die aus Tätigkeiten entstehen, die auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind), kann hingegen auf Körperschaften nicht angewendet werden. (Vgl. Doralt/Ruppe; Steuerrecht Band I, 9. Aufl. Rz 962).

(...)

2.2.1. Rechtliche Grundlagen der [Beschwerdeführerin]

Die Liegenschaft [Burg] befindet sich im Privatbesitz von Herrn DI X.

Die Gesellschaft wurde am 6.7.2005 von Herrn DI [X] errichtet und im Firmenbuch unter der [Firmenbuchnummer] eingetragen. Unternehmensgegenstand der Gesellschaft ist gem. Gesellschaftsvertrag die Organisation, der Betrieb und die Durchführung von Veranstaltungen im Informationsbereich und events aller Art, insbesondere in den Bereichen Information, Kultur, Freizeit, Sport und Gastronomie.

Mit Notariatsakt vom 23.1.2007 wurden die Gesellschaftsanteile von Herrn DI [X] an die [A-GmbH] [...] abgetreten. Der Abtretungspreis betrug € 17.500,-- und entsprach dem einbezahlten Stammkapital.

[Seite 5 des Berufungsschreibens]

Bereits am 1.7.2005 hat Herr DI [X] mit der [Beschwerdeführerin] eine Nutzungsvereinbarung getroffen, in der der Gesellschaft das Recht, die Räumlichkeiten samt der dazugehörigen Grundstücksflächen zum Zwecke des Betriebes und der Durchführung von Veranstaltungen im Informationsbereich und events aller Art, insbesondere in den Bereichen Information, Kultur, Freizeit, Sport und Gastronomie als Bittleih zu nutzen eingeräumt wurde. Im Gegenzug verpflichtete sich die GmbH alle Investitionen, die für diese Tätigkeit notwendig sind unter Einhaltung aller gesetzlichen Auflagen selbst zu finanzieren. Einvernehmlich wurde vorweg vereinbart, dass seitens der GmbH kein Nutzungsentgelt zu leisten ist.

Herr DI [X] hat mit Kaufvertrag vom 27.6.2005 die [Burg] (Liegenschaft) erworben - und unmittelbar nach Erwerb - am 1.7.2005 - die oben genannte Nutzungsvereinbarung mit der GmbH geschlossen. Die getroffene Nutzungsvereinbarung spiegelt daher die erste Grundsatzentscheidung von Herrn DI [X] wider, die Burg im Rahmen einer GmbH kommerziell zu vermarkten bzw. als Betriebsgebäude zu nutzen.

Im Rahmen der Umbauarbeiten haben sich ein hoher Investitionsbedarf und auch die Notwendigkeit ergeben, die Nutzung durch die GmbH umfänglicher und klarer zu regeln. Die bereits im Laufe des Umbaus festgestellte Notwendigkeit der Anpassung der Vereinbarung wurde in der Ergänzungsvereinbarung vom 6.5.2011 schriftlich festgelegt. Es wurde u.a. klargestellt, dass die von der GmbH getätigten Investitionen bei Beendigung der Nutzung durch die [Beschwerdeführerin] nicht unentgeltlich in das Eigentum von Herrn DI [X] übergehen, sondern ein Anspruch auf eine Abgeltung der nachhaltigen Investitionen durch Herrn DI [X] besteht. Die Ergänzungsvereinbarung wurde der BP nachweislich am 9.5.2011 von Herrn [Steuerberater] per mail übermittelt.

Dass die schriftliche Klarstellung der Nutzungsvereinbarung erst im Mai 2011 erfolgte ist u.a auch in der schweren Erkrankung von Herrn DI [X] begründet. Herr DI ist im Jänner 2009 erkrankt, aufgrund zahlreicher Komplikationen und Folgeerkrankungen war Herr DI [X] erst ab Mitte/Ende 2011 wieder in der Lage sich um seine wirtschaftlichen Belange und um seine Aufgaben als Geschäftsführer zu kümmern.

2.2.2. Wirtschaftliche Tätigkeit und wirtschaftliche Ziele der Gesellschaft

Ein wesentliches Unternehmensziel bzw. Schwerpunkt der Gesellschaft ist die Vermarktung und Steigerung des Bekanntheitsgrades und der Einsatzmöglichkeit von Wärmepumpen. Das ist die originäre Zielsetzung von Herrn DI [X] für die [Burg], die er authentisch auch bis heute sehr glaubwürdig darstellt. Dies geht U.a. aus dem am 5.7.2005 veröffentlichten Bericht in der

[Seite 6 des Berufungsschreibens]

Kleinen Zeitung hervor. Dieser Artikel wurde der Betriebsprüfung übergeben. Im genannten Artikel wird Herr DI [X] zitiert, der angibt, dass die Burg dazu genutzt wird, um die Vorteile von Wärmepumpen weltweit zu propagieren und weltweit salonfähig zu machen. Diesem Ziel wurde und wird durch die Investitionen Rechnung getragen.

Ein weiterer Schwerpunkt ist die Organisation und die Durchführung von Veranstaltungen und Konferenzen. Aufgrund der laufenden Umbauarbeiten in den Jahren 2006 bis 2010 fanden jedoch Veranstaltungen nur im eingeschränkten Umfang statt.

2.2.3. Bauliche Maßnahmen und Ausgestaltung der Burg

Aus der im Laufe der Betriebsprüfung übergebenen Darstellung der für die Generalsanierung zuständigen Architektin ergibt sich, dass ein modernes Veranstaltungs- und Informationszentrum ausgebaut wurde und dass keine aus privaten Gründen und Neigungen vorgenommenen Baumaßnahmen gesetzt wurden. Zudem ergibt sich aus den baulichen Gegebenheiten, dass eine Nutzung der Burg für private Zwecke nicht denkbar ist.

2.2.4. Bewirtschaftung eines Luxuswirtschaftsgutes. das sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignet und einer typischerweise besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entspricht?

Lägen die in der Überschrift genannten Voraussetzungen vor, wäre grundsätzlich von einer Tätigkeit mit Liebhabereivermutung auszugehen, die nur durch den Nachweis eines Gesamtgewinnes in einem absehbaren Zeitraum gem. § 2 Abs. 4 der LVO widerlegbar ist.

Gem. Pkt. 14.2. der LRL sind Wirtschaftsgüter, die unter § 1 Abs. 2 Zl. 1 fallen, nur jene, die sich vom Umfang her für eine private Nutzung eignen. Aus der unter Pkt. 2.2.3. angeführten und der Betriebsprüfung dargelegten baulichen Gestaltung der Burg ergibt sich, dass eine Nutzung der Burg für Privatzwecke unmöglich ist.

Gem. Pkt. 14.4. der LRL ist bei einer Bewirtschaftung von Luxuswirtschaftsgütern insbesondere dann Liebhaberei anzunehmen, wenn die Betätigung lediglich in kleinerem Umfang bzw. als Ausfluss einer Sammelleidenschaft betrieben wird. Als Beispiel wird hier die Bewirtschaftung eines Schlosses genannt, die in Form von Ausstellungen oder Vermietungen erfolgt.

In den benutzbaren Teilen der [Burg] sind Konferenz- und Büroräumlichkeiten eingerichtet, die nach den wirtschaftlichen Erfordernissen (Vermarktung der Wärmepumpen, Abhaltung von Veranstaltungen und Konferenzen) ausgestaltet sind und die nicht dem Verfolgen einer 'privaten

[Seite 7 des Berufungsschreibens]

'Leidenschaft' dienen und auch nicht aufgrund privater Neigungen und Vorlieben instandgesetzt bzw. erweitert wurden.

Zudem ist gem. Pkt. 14.4. der LRL zusätzliche Voraussetzung für Liebhaberei, dass die Betätigung lediglich in kleinerem Umfang erfolgt. Die wirtschaftliche Betätigung der [Beschwerdeführerin] kann keinesfalls mit in 'kleinerem Umfang' abgehaltenen privaten Ausstellungen und privaten Veranstaltungen gleichgesetzt werden. Es fanden Konferenzen mit zahlreichen Teilnehmern statt. Eine wesentliche Aufgabe des Unternehmens [Beschwerdeführerin] ist jedenfalls auch die Vermarktung und Steigerung des Bekanntheitsgrades von Wärmepumpen und insbesondere auch die Etablierung der Marke '[A-GmbH]' am Markt.

2.2.5. Zusammenfassende Beurteilung

Aus den Ausführungen in Punkt 2.2.1. bis 2.2.4 ergibt sich, dass die Tätigkeit der [Beschwerdeführerin] nicht unter § 1 Abs. 2 der LVO subsumierbar ist und demzufolge grundsätzlich und zwingend von einer erwerbswirtschaftlichen Betätigung im Sinne von § 1 Abs. 1 der LVO auszugehen ist.

Wie bereits angeführt, kann Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn gem. § 6 der LVO nur bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2, nicht hingegen bei anderen Betätigungen vorliegen. Da keine Betätigung i.S. § 1 (2) LVO vorliegt, ist auch keine Grundlage für die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2006 bis 2009 und die bescheidmäßige Festsetzung der Umsatzsteuervoranmeldungen für 2/2009 bis 07/2011 gegeben.

Gemäß obiger Ausführungen, ist von einer erwerbswirtschaftlichen Betätigung der [Beschwerdeführerin] auszugehen, die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn zu erzielen.

Gem. Pkt. 6.1. der LRL muss das Ertragsstreben der Gesellschaft darauf gerichtet sein, im Laufe der Betätigung einen Gewinn in einer Höhe zu erwirtschaften, der nicht nur die angefallenen Verluste ausgleichen, sondern darüber hinaus bei einer betrieblichen Einkunftsquelle zu einer Mehrung des Betriebsvermögens führen soll.

Gem. § 2 der LVO liegen innerhalb der ersten drei Kalenderjahre ab Beginn einer Betätigung, längstens jedoch innerhalb der ersten 5 Kalenderjahre ab dem erstmaligen Anfall von Aufwendungen, jedenfalls Einkünfte vor - d.h. es ist ein Anlaufzeitraum zu berücksichtigen.

Fallen bei einer Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO Verluste an, so ist das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn zu erzielen gem. LVO insbesondere an Hand folgender Umstände zu beurteilen:

[Seite 8 des Berufungsschreibens]

- a) Ausmaß und Entwicklung der Verluste
- b) Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen
- c) Ursachen aufgrund derer im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben kein Gewinn erzielt wurde
- d) marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die angebotenen Leistungen
- e) marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung
- f) Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage

Eine vorhergehende Beobachtung über mehrere Jahre ist für die Liebhabereibeurteilung typisch erwerbswirtschaftlicher Betätigungen entbehrlich. (Vgl. Rauscher, Grübler, Steuerliche Liebhaberei, 2. Auflage Rz. 342). Die fehlende Planungsrechnung ab Gründung der Gesellschaft und das noch nicht ausgereifte Unternehmenskonzept bei Gründung der Gesellschaft ist daher bei der Beurteilung ob Liebhaberei vorliegt, nicht relevant.

Die volle Betriebsbereitschaft war in Wirklichkeit erst ab Fertigstellung der Renovierung und der Umbauten im WJ 2010/11 gegeben.

Die Entwicklung eines erfolgreichen Unternehmenskonzepts wurde durch die schwere Krankheit des Geschäftsführers Herrn DI [X] unterbrochen bzw. hat sich verzögert. Aufgrund seiner schweren Erkrankung konnte Herr DI [X] in der Zeit vom Jänner 2009 bis Mitte/Ende 2011 seine Agenden als Geschäftsführer nicht wahrnehmen, die Entwicklung eines Unternehmenskonzeptes bzw. -strategie musste aufgeschoben werden.

Dieser Tatbestand der schweren Erkrankung ist auch bei der Prüfung des Liebhaberatbestandes zu berücksichtigen. In Rz 16 der LRL 2012 wird u.a. angeführt, 'treten durch unerwartete Umstände (z.B. schwere Erkrankung, Arbeitsunfähigkeit und vergleichbare Unwägbarkeiten) Einnahmenausfälle auf, die ein Ausbleiben

des Gesamterfolges bewirken, sind diese Umstände allein der Qualifizierung einer Betätigung als Einkunftsquelle nicht abträglich.' D.h. aber u.E. auch, dass die verspätete Weiterentwicklung eines Unternehmenskonzeptes und eine damit verbundene längere Verlustphase nicht zu einer Qualifizierung der unternehmerischen Tätigkeit der [Beschwerdeführerin] als Liebhabereitfähigkeit führen können.

[Seite 9 des Berufungsschreibens]

Ad Punkt a) bzw. b)

Das in den Jahren 2005 bis 2009 erzielte Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit der Gesellschaft zeigt, dass in den Wirtschaftsjahren 2006 bis 2011 noch geringe Umsätze erwirtschaftet wurden und maßgebliche Verluste durch Abschreibungen und durch Finanzierungsaufwendungen angefallen sind. Hier gilt zu berücksichtigen, dass im Frühjahr 2006 der Umbau bzw. die Nutzbarmachung der Burg begonnen wurde und die Möglichkeiten der betrieblichen Aktivitäten dadurch stark eingeschränkt waren. Zudem konnte der alleinige Geschäftsführer Herr DI [X] ab Jänner 2009 bis Anfang 2011 aufgrund seiner schweren Erkrankung die Leitung nicht wahrnehmen und sich auch nicht um die wirtschaftliche Entwicklung des Unternehmens kümmern. Die Versuche, den Ausfall des Geschäftsführers durch Aufnahme von Personal auszugleichen waren bis 2010/11 nicht von Erfolg gekrönt.

Die getätigten Investitionen wurden in der Gesellschaft nach Erhalt der jeweiligen Eingangsrechnungen sofort als abnutzbares Anlagenvermögen aktiviert und ab dem Aktivierungsdatum abgeschrieben. Den Investitionen wurde eine Nutzungsdauer von 15 Jahren zu Grunde gelegt. Bei einem wesentlichen Teil der Investitionen ist jedoch die Vornahme einer Abschreibung bereits in den Wirtschaftsjahren 2007 bis 2009 mangels Inbetriebnahme verfehlt. Diesbezüglich ist eine Bilanzberichtigung vorzunehmen. Zudem ist die angenommene Nutzungsdauer von 15 Jahren - für Investitionen in die Gebäudesubstanz bzw. Erweiterung der Burganlage - als wesentlich zu gering anzusehen. Auch hier ist eine entsprechende Berichtigung der Bilanzen erforderlich. Dass dieser Sachverhalt nicht bereits vorweg berücksichtigt wurde, ist ein Versäumnis, das u.a. auch auf die Erkrankung von Herrn DI [X] zurückzuführen ist. Es wurden nur laufende Belege gebucht und nicht weiter geprüft und hinterfragt, ob bereits eine Inbetriebnahme stattgefunden hat.

In der Anlage übermitteln wir die Anlageverzeichnisse der Wirtschaftsjahre 2005/06 bis 2008/09 sowie Aufstellungen denen die erforderlichen Korrekturen zu entnehmen sind.

Gemäß Rz 25 der Liebhabereirichtlinien 2012 ist bei der Gesamtgewinnprognose jene Afa anzusetzen, die sich bei Verteilung der Anschaffungs- und Herstellungskosten auf die effektive betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer ergibt. Auch diese Tatsache ist bei der Liebhabereibeurteilung zu berücksichtigen.

Bei Korrektur der bisherigen Nutzungsdauer und des Inbetriebnahmedatums ergeben sich im Prüfungszeitraum 2006-2009 die in der Beilage 1 und 2 dargestellten Abschreibungen (siehe beiliegende Berechnung) und die davon abgeleitet, dargestellten Jahresverluste.

[Seite 10 des Berufungsschreibens]

Ad Punkt c) bis e)

Aufgrund der oben angeführten Umbauphase und der schwerwiegenden Erkrankung des Geschäftsführers waren in der Anlaufphase die Verluste u. U auch durch ein nicht marktgerechtes Verhalten bedingt. Die geringe Eigenkapitalausstattung der Gesellschaft und die damit verbundenen hohen Finanzierungskosten könnten als nicht marktgerechtes Verhalten interpretiert werden. Hier ist aber zu berücksichtigen, dass die Finanzierung durch ein Gesellschafterdarlehen erfolgte, dem Eigenkapitalersatzcharakter zukommt.

Ad Punkt f)

Gem. Pkt. 11.7 der LRL ist zu prüfen, ob und inwieweit der Steuerpflichtige Maßnahmen setzt, die zur Verbesserung der Ertragslage führen. Insbesondere ist zu untersuchen, ob Maßnahmen ergriffen wurden, die zu einer Bereinigung der schlechten Organisation der Betätigung geeignet sind. Liegt ein derartiges Bemühen vor, so spricht dies gegen Liebhaberei. Gem. BMF Erlass vom 13.1.2000 (ÖStZ 2000, 125) gilt dies nicht erst ab dem Setzen dieser Maßnahmen, sondern von Beginn der Betätigung an.

Nachfolgende Maßnahmen zur Verbesserung der Ertragssituation wurden gesetzt:

- Es ist vorbereitet, die Eigenkapitalausstattung der Gesellschaft wesentlich zu verbessern – sodass in Zukunft keine wesentlichen Fremdfinanzierungskosten anfallen werden.
- Gemeinsam mit der Firma [A-GmbH] wurde ein Marketing-Konzept (Vermarktung von Wärmepumpen und Schaffung der Marke '[A-GmbH]') entwickelt, das von der [Beschwerdeführerin] als Auftragnehmer umgesetzt wird und weiterhin werden soll. Aus derzeitiger Sicht geht man von einem Auftragswert für die [Beschwerdeführerin] von rd. 500.000 € p.a. aus. Es ist anzumerken, dass die Burg ein wesentlicher Bestandteil und Voraussetzung für die Marketingaktivitäten und Entwicklung der Marke '[A-GmbH]' ist.
- Weitere Entwicklung und Ausbau des Geschäftsfeldes 'Heizen in historischen Gebäuden'.
- Zur weiteren Vermarktung der [Burg] wurde u.a. mit Reisebüros Kontakt aufgenommen, um mögliche Anbote der Burg für 'Busgesellschaften' zu besprechen.

Weiters werden laufend Verhandlungen mit Interessenten geführt, um eine stärkere Auslastung der Burg in den Sommermonaten zu gewährleisten.

[Seite 11 des Berufungsschreibens]

- Gründung der Arbeitsgemeinschaft *** mit dem Ziel eine gemeinsame Vermarktungsplattform für Eventlocations in der Steiermark aufzubauen.

2.3. Definition des Gesamtgewinnes gem. § 3 Abs. 1 L VO

Gesamtgewinn ist das Gesamtergebnis von der Begründung der Tätigkeit bis zu deren Beendigung. Hinsichtlich der Abschreibung ist in Pkt. 7 der LRL geregelt, dass für die Gesamtgewinnbetrachtung jene Afa anzusetzen ist, die sich bei Verteilung

der Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf die effektive betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer ergibt.

Wie bereits unter Pkt. 2.2.5. angeführt, ist bei den vorgenommenen baulichen Investitionen von einer wesentlich längeren Abschreibungsdauer auszugehen. Zudem ist bei der Gesamtgewinnbetrachtung zu berücksichtigen, dass die [Beschwerdeführerin] im Falle einer Beendigung der Nutzungsvereinbarung einen Anspruch auf Abgeltung der nachhaltigen Investitionen hat.

Im Rahmen unserer am 18.10.2011 an die Betriebsprüfung übermittelten Stellungnahme wurde u.a. auch eine aktuell überarbeitete Planungsrechnung für die Wirtschaftsjahre 2012/13 bis 2016/17 übergeben - daraus geht hervor, dass ab dem WJ 2013/14 positive Ergebnisse erwartet werden, sodass von einem Gesamtgewinn auszugehen ist.

2.4. Besondere regionale Bedeutung der [Burg]

Zudem erlauben wir uns auf Pkt. 18.3 der LRL hinzuweisen, wonach Liebhaberei nicht vorliegt, wenn eine verlustbringende Tätigkeit aus regionalen Gründen aufrechterhalten wird. Als Beispiel dafür wird in den LRL 'das Unterhalten von Schlössern, in denen regelmäßig Ausstellungen oder Festspiele veranstaltet werden', genannt.

Zur regionalen Bedeutung der [Burg] wurde der Betriebsprüfung ein Schreiben des Bürgermeisters der [Gemeinde] übergeben, in dem dieser auch die regionale Bedeutung der Burg und der wirtschaftlichen Aktivitäten der [Beschwerdeführerin] hervorhebt."

Die belangte Behörde legte die Berufung im Oktober 2013 ohne Berufungsvorentscheidung dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor. Im Vorlagebericht gab die belangte Behörde keine Stellungnahme ab.

Mit **Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 01.06.2015** legte die Beschwerdeführerin aufgrund einer Aufforderung des Bundesfinanzgerichtes ua. die Kopie eines (undatierten) Vertrages mit der A-GmbH über "Dienstleistungen im Bereich des Marketings und der PR-Arbeit" gegen einen Jahresbetrag von 500.000 Euro zuzüglich 20% Umsatzsteuer sowie diesbezügliche Ausgangsrechnungen der Beschwerdeführerin an die A-GmbH für die Leistungszeiträume November 2011 bis Jänner 2012 (Rechnungsdatum 16.08.2012; Rechnungsbetrag 125.000 Euro ohne gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer), Februar 2012 bis Jänner 2013 (Rechnungsdatum 24.01.2013; Rechnungsbetrag 500.000 Euro ohne gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer) und Februar 2013 bis Jänner 2014 (Rechnungsdatum 31.01.2014; Rechnungsbetrag 500.000 Euro ohne gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer) vor. Als Vertragsbeginn ist November 2011 (der Monat, in dem die Schlussbesprechung nach Beendigung der Außenprüfung stattgefunden hat) angegeben. Dem "Vertrag" ist unter Punkt 2 folgende Leistungsvereinbarung zu entnehmen:

"Die [Beschwerdeführerin] erbringt für die Firma [A-GmbH] folgende Leistungen:

- Monitoring der auf der Burg installierten Wärmepumpenanlage, Koordination des Datenflusses (Rohdaten an [Universität], ausgewertete Daten an [A-GmbH]), Aufbereitung

der ausgewerteten Daten, sodass [A-GmbH] diese zu Kommunikationszwecken am Markt nutzen kann.

- Beauftragung und Begleitung, als Auftraggeber von Diplomarbeiten der TU Graz, die von [A-GmbH] benötigt werden.

- Zurverfügungstellung der gesamten Burg für die Präsentation der installierten Wärmepumpenmodelle sowie für Veranstaltungen (Kundenschulungen, Präsentationen usw.) Das sind insgesamt 25 Räumlichkeiten, oder 2.400 m², sowie Benutzung der Burg und der gesamten Liegenschaft zu Werbezwecken.

- Planung und Durchführung von Vortragsreihen und Messen für die [A-GmbH].

- Öffentlichkeitsarbeit und Imagewerbung durch Kommunizieren der Vorteile der Referenzanlage bei

a) öffentlichen Veranstaltungen

b) Führungen

c) geschlossenen Veranstaltungen

[Beschwerdeführerin] agiert als Werbe- und Kommunikationsdienstleister, vor allem im Bereich B2C Marketing."

Der Niederschrift über das Ergebnis der (ersten zur Körperschaftsteuer durchgeführten) Erörterung der Sach- und Rechtslage vom 16.02.2017 ist zu entnehmen:

"Der Richter trägt die Sache vor, berichtet über die Ergebnisse der durchgeführten Beweisaufnahmen und erteilt der steuerlichen Vertretung das Wort.

Das Gericht weist darauf hin, dass in einem ersten Schritt verfahrensgegenständlich die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffen Feststellung der Unternehmensgruppe ist.

Für die Rechtmäßigkeit der Verfahrenswiederaufnahme ist ein tauglicher Wiederaufnahmegrund notwendig. Als solcher könnte der Umstand, dass mehr als 10 Mio. Euro investiert wurden, gelten.

Weiters ist für die Rechtmäßigkeit der Verfahrenswiederaufnahme notwendig, dass sich ein im Spruch anders lautender Bescheid ergeben kann. Das Gericht geht davon aus, dass in rechtlicher Hinsicht keine kleine Vermietung vorliegt. Ob eine entgeltliche Gebäudeüberlassung (Vermögensverwaltung) oder eine sonstige Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO (Gewerbebetrieb) vorliegt, ist Sachverhaltsfrage und noch nicht ausreichend ermittelt."

Mit Schreiben der belangten Behörde vom 18.05.2017 übermittelte zur Frage, welcher Art die von der Beschwerdeführerin erbrachten Leistungen waren, die **Stellungnahme des steuerlichen Vertreters der Beschwerdeführerin vom 10.05.2017**. Der Stellungnahme ist zu entnehmen:

"1. Was war der Grund für den Kauf der [Burg] und die damit einhergehenden Investitionen?

Herrn DI [X] hat im Juni 2005 ein beträchtliches Grundvermögen (220.319 m²) von der [Verkäufer] um einen Kaufpreis von [Kaufpreis] erworben. Auf einem Teil dieser Liegenschaften befindet sich auch die [Burg]. Die Burg liegt in sehr schöner Lage und stellt für die Region ein bedeutendes Wahrzeichen dar. Zur regionalen Bedeutung der [Burg] wurde der Betriebsprüfung bereits ein Schreiben des Bürgermeisters der [Stadtgemeinde] übergeben, in dem dieser auch die regionale Bedeutung der Burg und der wirtschaftlichen Aktivitäten der [beschwerdeführerin] hervorhebt.

Hintergrund der Investitionen war, dass [X] die Liegenschaften zu einem sehr günstigen Preis erwerben konnte und sich somit für [X] eine ertragreiche Investitionsmöglichkeit bot und auch die Möglichkeit, die Burg kommerziell zu nutzen. Neben dem Betrieb eines Veranstaltungszentrums war insbesondere eine Referenzanlage für Wärmepumpen zu etablieren und damit eine EU-weit einzigartige Anlage zu entwickeln.

[Seite 2 des Schreibens des steuerlichen Vertreters vom 10.05.2017]

Die Nutzung sollte im Rahmen einer GmbH erfolgen, daher wurde auch die [Beschwerdeführerin] (in der Folge kurz GmbH genannt) gegründet. Rechtlich hat Herr DI [X] daher mit der GmbH eine Nutzungsvereinbarung getroffen, in der der Gesellschaft das Recht, die Räumlichkeiten samt den dazugehörigen Grundstücksflächen zum Zwecke des Betriebes und der Durchführung von Veranstaltungen im Informationsbereich und Events aller Art, insbesondere in den Bereichen Information, Kultur, Freizeit, Sport und Gastronomie als Bittelihe zu nutzen, eingeräumt wurde. Im Gegenzug verpflichtete sich die GmbH alle Investitionen, die für diese Tätigkeit notwendig sind, unter Einhaltung aller gesetzlichen Auflagen selbst zu finanzieren. Einvernehmlich wurde vorweg vereinbart, dass seitens der GmbH dafür kein Nutzungsentsgelt zu leisten ist.

Die kommerzielle Nutzung war u.a. in Verbindung mit der [A-GmbH] (in der Folge kurz [A-GmbH] genannt) angedacht. Herr DI [X] ist auch Alleingesellschafter dieser Gesellschaft, die in Österreich und Osteuropa äußerst erfolgreich im Vertrieb von Klimaanlagen, Heizungen und Wärmepumpenanlagen tätig ist. Das Ziel war an Hand diesem historischen Gebäude (einer Burganlage) zu demonstrieren, dass sich die von der [A-GmbH] vertriebenen Anlagen für eine sehr kostengünstige und effiziente Form der Kühlung und vor allem auch der Heizung dieser historischen Gebäude eignen. In die Burg wurde daher eine Wärmepumpenanlage eingebaut, die als weltweit größte Referenzanlage in einem historischen Gebäude dient.

Gemeinsam mit der Firma [A-GmbH] wurde begleitend dazu ein Marketing-Konzept (Vermarktung von Wärmepumpen und Schaffung der Marke 'A-GmbH') entwickelt, das von der GmbH als Auftragnehmer umgesetzt und weiterentwickelt werden sollte. Die Burg wurde in der Folge zu einem wesentlichen Bestandteil und Grundlage für die Marketingaktivitäten und die Entwicklung der Marke 'A-GmbH', insbesondere auch als

Veranstaltungszentrum für Kundenveranstaltungen der [A-GmbH], zumal hier auch vor Ort die Funktionsweise der Wärmepumpenanlage demonstriert werden kann.

Zudem wurde mit der Burg ein lokales Veranstaltungszentrum für die [Region] geschaffen, der Schwerpunkt war die Durchführung von Kulturveranstaltungen sowie sonstigen festlichen Veranstaltungen.

[Seite 3 des Schreibens des steuerlichen Vertreters vom 10.05.2017]

2. Was ist die Haupteinnahmequelle der [Beschwerdeführerin]?

Derzeit ist die Haupteinnahmequelle der GmbH die Vermarktung und Strategieentwicklung für die [A-GmbH]. Wir dürfen diesbezüglich auch auf die am 2.10.2015 übermittelte Stellungnahme verweisen (siehe Beilage 1). Ein weiteres Geschäftsfeld stellt die Durchführung von Kulturveranstaltungen dar. Die Burg wird auch für Schulungen externer Gesellschaften und für private Feiern angeboten. Bei der Durchführung von Veranstaltungen werden entsprechende Räumlichkeiten, die notwendige Infrastruktur und Personal zur Verfügung gestellt.

3. Die [Burg] als Veranstaltungszentrum

3.1. Wann wurde mit der Vermietung der Räumlichkeiten begonnen?

Nach dem Erwerb und Abschluß der Nutzungsvereinbarung mit Herrn DI [X] wurde die Burg innerhalb kürzester Zeit gewerblich nutzbar gemacht. Bereits im Dezember 2006 wurde mit der [A-GmbH] eine Mietvereinbarung zur Nutzung bestimmter Räumlichkeiten für die Präsentation von Wärmepumpen getroffen. Ab dem WJ 2007/08 erfolgten dann auch die ersten Veranstaltungen mit externen Interessenten ([Universität] und Frau [N]).

3.2. Wie hoch ist die Anzahl der Mietverhältnisse pro Jahr?

Die Anzahl der Mietverhältnisse bzw. die auf der Burg organisierten Veranstaltungen variieren ja nach Auftragslage. In der Anlage übermitteln wir eine Aufstellung der Veranstaltungen vom Juli 2007 bis Jänner 2016 (Beilage 2).

Aufgrund der Vereinbarung mit der [A-GmbH] bezüglich der Vermarktungsleistungen finden laufend Kundenveranstaltungen und Kundenschulungen auf der Burg statt, die in dieser Aufstellung nicht enthalten sind, da diese im Pauschalhonorar inkludiert sind.

3.3. Für welchen Zeitraum finden Mietverhältnisse durchschnittlich statt?

Die gewerbliche Nutzung der Burg im Zusammenhang mit der [A-GmbH] erfolgt durchgehend über das ganze Jahr.

[Seite 4 des Schreibens des steuerlichen Vertreters vom 10.05.2017]

Die Durchführung von Veranstaltungen umfaßt in der Regel nur den Zeitraum der Veranstaltung (meist 1 Tag). Als Dauer der Dienstleistung Mietverhältnis wird auf der jeweiligen Rechnung der Tag bzw. die Tage der Veranstaltungen angeführt. An Tagen vor bzw. nach der jeweiligen Veranstaltung finden in der Regel Vorbesprechungen, der

Auf- und Abbau in den Räumlichkeiten, die Anlieferungen und Abholungen der diversen Lieferanten sowie des Cateringunternehmens statt.

3.4. Welche Leistungen zusätzlich zur bloßen Vermietung von Räumlichkeiten werden von Ihnen angeboten?

Für die Durchführung von Veranstaltungen wurden neben der Vermietung von Räumlichkeiten im Wesentlichen die Unterstützung und Beratung für die Veranstaltung angeboten und Personal zur Verfügung gestellt. Zudem werden auch entgeltliche Burgführungen angeboten. In einzelnen Jahren wurden neben der Raummiete auch gastronomische Leistungen angeboten. In 2015 wurde auch ein eigener Gastronomiebetrieb in der Taverne geführt.

Die an die [A-GmbH] erbrachten ganzjährigen gewerblichen Leistungen haben wir u.a. in unserem Schreiben vom 2.10.2015 an Herrn Amtsdirektor [Name] nochmals erläutert.

3.5. Wie hoch sind die Raummieten und wie setzt sich die Höhe der einzelnen Mieten zusammen (Preisgestaltung)?

Die Verkaufspreise für Veranstaltungen orientieren sich an der Personenanzahl und den jeweils zu erbringenden Zusatzleistungen. Je mehr Personen bei einer Veranstaltung teilnehmen, desto höher ist der Aufwand und somit auch der vereinbarte Preis. Die Preise werden mit dem jeweiligen Kunden vereinbart. Richtwerte für die Raummiete - ohne Zusatzleistungen - sind zurzeit:

Schlosstrakt: € 55,--pro Person

Nordtrakt und Konferenzgebäude: € 45 pro Person

Taverne: € 30

In den einzelnen Geschäftsjahren wurden unterschiedliche Preismodelle verfolgt. Die 2011 gültigen Preise entnehmen Sie bitte einem in 2011 erstellten Ausdruck der damaligen Homepage. Aufgrund konkreter Verhandlungen mit den Kunden sind abweichende Preise möglich (Beilage 3).

[Seite 5 des Schreibens des steuerlichen Vertreters vom 10.05.2017]

3.6. Wie werden die Nutzungsmöglichkeiten der [Burg] beworben?

Die Nutzungsmöglichkeiten der [Burg] werden durch die Homepage und soziale Medien (Facebook), diverse Broschüren (in der Anlage übermitteln wir einige uns noch aus den vergangenen Jahren vorliegende Folder - Beilage 4), durch Medienberichte, durch Einladungen und durch Teilnahme an lokalen Veranstaltungen wie zB der Südsteiermark Classic beworben.

3.7. Kopien aller Ausgangsrechnungen

In der Anlage übermitteln wir die Veranstaltungen bzw. Mieten betreffende Ausgangsrechnungen der Wirtschaftsjahre 2007/08 bis 2015/16 (Beilage 5)."

Dem der Stellungnahme des steuerlichen Vertreters vom 10.05.2017 beigelegten (an den Prüfer gerichteten und dem Bundesfinanzgericht bislang nicht zur Kenntnis gelangten) **Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 02.10.2015** ist zu entnehmen:

"1. Leistung von [Burg]: Monitoring der Wärmepumpenanlage, Koordination des Datenflusses und Weitergabe an [A-GmbH], Veröffentlichung der Daten, Erstellung von Präsentationen und Unterlagen, sowie Kommunikation nach außen Beauftragung und Begleitung von Diplom- und Doktorarbeiten im Sinne der [A-GmbH].

Funktion [Burg]: Verbindungsglied zwischen [A-GmbH] und [Universität], Agenturleistung im Bereich Öffentlichkeitsarbeit und Kommunikation, Unterstützung bei der Marktdurchdringung vor allem durch Below the Line Aktivitäten

Das Monitoring der auf der Burg installierten Wärmepumpenanlage wird in Kooperation mit der [Universität] durchgeführt. Die [Burg] fungiert als Bindeglied zwischen [A-GmbH] und [Universität]. Die Räumlichkeiten auf [Burg] sind mittels Sensoren (Testo Sensoren) ausgestattet. Die Sensoren übermitteln im viertel Stunden Takt die Messwerte an den sogenannten Testo Server. Zugriff auf den besagten Server haben die Mitarbeiter der [Burg]. Im Zuge der Zusammenarbeit mit der dem [Institut] der [Universität] werden die Daten ausgewertet. Des Weiteren werden Versuchsszenarien simuliert, die zum Beispiel Aufheiz- und Abkühlperioden beinhalten. Die Auswertung bzw. die Analyse erfolgt im Zuge einer Diplom bzw. Doktorarbeit oder für die Teilnahme an internationalen Konferenzen.

- Masterarbeit [T]: 'Beheizung mit Luft/Luft-Wärmepumpen - Thermische Gebäudesimulation - [Burg]'*
- Masterarbeit [D]: 'Außenluftwasser-Wärmepumpen im Vergleich zu anderen Heizungssystemen und Möglichkeiten zur Effizienzsteigerung.'*
- Masterarbeit Gründhammer: 'Monitoring der Luft/Luft - Wärmepumpe auf [Burg].' Die Arbeit wurde von Hrn. [G] - aus Geheimhaltungsgründen - vorerst auf 2 Jahre gesperrt. Danach ist eine weitere Sperre für 3 Jahre möglich.*
- Masterarbeit [B]: 'Energieeffizienter Betrieb der Luft/Luft-Wärmepumpe auf [Burg]'. Diese Arbeit stellt die Weiterführung der Arbeit von Hrn. [G] bzw. eine Zusammenführung mit der (Simulations-) Arbeit von Hrn. [T] dar. Der Abschluss ist im Frühjahr 2015 zu erwarten.*
- Masterarbeit [Z]: 'Betriebsverhalten von Außenluft - Wärmepumpen bei tiefen Außenlufttemperaturen'. Gem. Beschluss bei der 3. Sitzung des Lenkungskreises (vgl. Protokoll zur Sitzung am 17.1.2014) ist diese Arbeit als nationaler Beitrag zum IEA HPF Annex 4-1 'Cold Climate Heat Pumps' gedacht. Der Abschluss ist im Herbst 2014 zu erwarten.*
- Teilnahme von [R] bei der IEA Heat Pump Conference in Montreal (Mai 2014): Der Beitrag 'Heating of a Castle with Air-To-Air Heat Pumps' behandelt die Heizanlage auf [Burg] (Aufbau der Anlage, Simulationen und erste Messergebnisse).*

Es wird mindestens einmal jährlich eine Lenkungskreissitzung mit der [Universität] abgehalten. Teilnehmende Personen sind die betroffenen Mitarbeiter und Diplomanten

der [Universität], der Firma [A-GmbH] sowie ein Mitarbeiter der [Burg]. Die nächste Sitzung ist für 25. Jänner 2016 anberaumt. Seitens der [Universität] werden jährlich zwei Diplomarbeiten auf dem Gebiet der Wärmepumpentechnologie betreut. Die Vertragsdauer gilt vorerst für eine Dauer von fünf Jahren (bis Ende 2016). Es besteht jedoch die Möglichkeit auf weitere fünf Jahre zu verlängern.

Anhang 1: Testo Tagesbericht

Anhang 2: Auswertung [Universität]

2. Leistung von [Burg]: Adaptierung einzelner Räumlichkeiten für Spezialschulungen anhand der bestehenden Anlage Funktion [Burg]: Freilegung einzelner Geräte, Komponenten und Leitungen

Die [Burg] ermöglicht im Rahmen von Spezialschulungen den permanenten Zugang zur gesamten bestehenden Anlage. So wird zum Beispiel auf das korrekte Abdichten und Verbauen der Innengeräte hingewiesen, um einen Lüfterkurzschluss zu vermeiden. Durch das Vermeiden eines solchen, konnten auf [Burg] bereits Energiekosten reduziert werden. Da auf der Burg die Innengeräte auf unterschiedlichste Weise verbaut wurden, bieten diese Verbauungen wunderbares Lernpotential.

3. Leistung von [Burg]: Zurverfügungstellung der gesamten Burg für Präsentation, Schulung etc. Einladungen und Führungen mit Fokus auf Wärmepumpensystem mit potentiellen Kunden und strategisch wichtigen Partnern Funktion X : Vermietung und Betreuung der Partner Kunden

Auf [Burg] werden jährlich Technikschriften, Verkaufsschriften und Präsentationen der Firma [A-GmbH] abgehalten. Sämtliche Ablaufplanungen werden seitens der Burg durchgeführt. Partner und Kunden der Firma [A-GmbH] nutzen ebenfalls die Möglichkeit ihre Kunden, Planer und Partner auf [Burg] zu schulen. Die Betreuung dieser wird von [Beschwerdeführerin] übernommen. Bei jeder Veranstaltung der Firma [A-GmbH] wird eine Führung seitens der Burg durchgeführt. Ein großer Teil dieser Führungen ist der Wärmepumpentechnologie gewidmet. Um die Gunst der Stunde zu nutzen wird aber die Burg als Veranstaltungsort ebenfalls beworben.

4. Leistung von [Burg]: Messen, Konferenzen, Vortagsreihen, etc. in den Räumlichkeiten der Burg

5. Leistung von [Burg]: 12 Veranstaltungen, max. 9 Tage Funktion [Burg]: Vermietung der Räumlichkeiten

Immer Wiederkehrend finden Launches und Produktpräsentationen auf der Burg statt.

Vom 20. - 23. Oktober 2015 wird wieder eine viertägige Produktpräsentation auf [Burg] abgehalten.

[Terminaufstellung]

6. Leistung von [Burg]: Permanente Öffentlichkeitsarbeit und Kommunikation der Vorteile bei Veranstaltungen jeglicher Art Funktion X : Öffentlichkeitsarbeit und Kommunikation

Das sich die [Burg] bereits als Wärmepumpenburg präsentiert ist bereits auf den ersten Blick auf der Homepage ersichtlich. Im Reiter die Wärmepumpenburg werden zusätzliche Informationen bezüglich der Marktsituation von Wärmepumpenanlagen in historischen Gebäuden, Arten und Funktionsweise der Wärmepumpe und ein sehr anschauliches 3D-Modell der Wärmepumpenanlage auf [Burg] präsentiert.

Im Eingangsbereich (Arthuspforte) und sämtlichen Trakten der Burg befinden sich Roll Ups, welche zum einen über die Wärmepumpenanlage auf der Burg selbst und zum anderen über die Firma [A-GmbH] und deren sonstigen Produkten informieren. Laufend werden die Roll Ups gemäß ihrer Aktualität ausgetauscht. Die in der Burg aufgelegten Informationsbroschüre enthalten ebenfalls Informationen über die Vorteile der Luft/Luft Wärmepumpe. Die Möglichkeit des Kühlen und des Heizens ist ein ausgezeichnetes Argument bei der Kontaktaufnahme bzw. beim Gespräch mit potentiellen Kunden und wird immer hervorgehoben.

Bei jeder Führung wird auf die Firma [A-GmbH] und ihr Tätigkeitsfeld eingegangen. Vor dem Betreten des Nordflügels gibt es den Hinweis auf die unter der Glasplatte stehenden Außengeräte und darauf folgend die Erklärung und die Art und Weise der Funktion der Wärmepumpe. Es erstaunt den Besucher immer wieder ob der Tatsache, dass auch in den Sommermonaten in der Burg die Kühlfunktion verwendet werden muss.

Im Rezeptionsbereich (Orbit) kann dem interessierten Besucher und potentiellen Kunden die Steuerung der Wärmepumpenanlage näher gebracht werden. Mittels aufgestellten Touch Screens wird Computersteuerung der Klimaanlagen erklärt und vorgeführt."

Der Niederschrift über das Ergebnis der (zweiten zur Körperschaftsteuer durchgeführten) Erörterung der Sach- und Rechtslage vom 19.10.2017 ist zu entnehmen:

"Das Gericht wiederholt das bisherige Ergebnis des Verfahrens und die rechtliche Situation zur Wiederaufnahme des Verfahrens. Insbesondere verweist das Gericht darauf, dass als neue Tatsache nur infrage kommt, dass 14 Millionen Euro anstatt der im Zuge der Nachschau bekannt gegebenen 10 Millionen Euro investiert wurden.

Von Seiten der steuerlichen Vertretung wird vorgebracht, dass die Bf. davon ausgeht, dass es sich um keine entgeltliche Gebäudeüberlassung im Sinne des § 2 Abs. 3 LVO, sondern um eine gewerbliche Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO handelt.

Hinsichtlich der bereits vorgebrachten Beschwerdegründe im Berufungsschriftsatz wird von Seiten des steuerlichen Vertreters zur Wiederaufnahme des Verfahrens ergänzend ebenfalls darauf verwiesen, dass das Investitionsvolumen von 10 Millionen Euro der Behörde durch die Nachschau bekannt war. Wenn also - bei Unterstellung einer entgeltlichen Gebäudeüberlassung im Sinne des § 2 Abs. 3 LVO - unter Berücksichtigung von Investitionen in Höhe von 10 Millionen Euro kein Gesamtgewinn in 25 bzw. 28 Jahren zu erwarten war, dann ist es irrelevant, dass tatsächlich, wie von Seiten des Prüfers im Prüfungsbericht als neue Tatsache angeführt, 14 Millionen Euro investiert wurden.

Der steuerliche Vertreter möchte daher binnen eines Monats anhand einer steuerlichen Prognoserechnung nachweisen, dass auch bei dem bekannten geringeren Investitionsvolumen kein Gesamtgewinn in 25 bzw. 28 Jahren zu erwarten war."

Mit **Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 16.11.2017** übermittelte die Beschwerdeführerin dem Bundesfinanzgericht unter der "rein fiktiven Prämisse" des Vorliegens einer entgeltlichen Gebäudeüberlassung eine "fiktive" Prognoserechnung unter Zugrundelegung des dem damals zuständigen Finanzamt im November 2005 bekannt gegebenen Investitionsumfanges von 10 Mio. Euro. Die Prognosrechnung zeigt, dass auch bereits 2007 unter der Annahme, dass eine Tätigkeit nach § 2 Abs. 3 LVO vorliegt und unter Berücksichtigung der damals geplanten und dem Prüfer im Zuge der Nachschau mitgeteilten Investitionssumme von 10 Mio. € in 25 bzw. 28 Jahren kein Gesamtgewinn zu erwarten war (Gesamtergebnis vor Steuern -6,3 Mio €; siehe Seite 2 des Schreibens).

Am 15.01.2018 wies die belangte Behörde das Bundesfinanzgericht telefonisch darauf hin, dass Gruppenfeststellungsbescheid mit 26.06.2007 (und nicht wie im Verfahren bisher irrtümlich angenommen mit 13.10.2009 - siehe Seite 2 unten des Erkenntnisses zur Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer) datiert sei. Der belangten Behörde sei daher nur der Sachverhalt bekannt gewesen, der ihm aufgrund des Vorhaltsbeantwortungsschreibens des damaligen steuerlichen Vertreters vom 02.11.2005 zur Kenntnis gebracht worden sei (Investitionsvolumen von "€ 3 bis 4 Mio." und nicht - wie bisher aufgrund der Nachschau angenommen - 10 € Euro).

Mit **Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 19.02.2018** übermittelte die Beschwerdeführerin dem Bundesfinanzgericht unter der "rein fiktiven Prämisse" des Vorliegens einer entgeltlichen Gebäudeüberlassung eine "fiktive" Prognoserechnung unter Zugrundelegung des dem damals zuständigen Finanzamt im November 2005 bekannt gegebenen Investitionsumfanges von 4 Mio. Euro. Dem schreiben ist ua. zur Betätigung zu entnehmen:

"Die Berechnung erfolgt aus der Sicht 2005, die uns vorliegenden Informationen für den damaligen Zeitpunkt wurden in die Berechnung einbezogen. In 2005 ging man noch von einem geringeren Investitionsvolumen aus. Aufgrund der nachfolgend getätigten höheren Investitionen wurde das Unternehmenskonzept entwickelt, die [Burg] als Referenzmodell bzw. Werbeträger und Schulungsort für die Kunden der [A-GmbH] zu nutzen. Demzufolge kann auch die nach Umsetzung der geänderten Vermarktungstätigkeit zur Verbesserung der Ertragslage ab November 2011 abgeschlossene Leistungsvereinbarung mit der [A-GmbH] in dieser Berechnung nicht Berücksichtigung finden."

In der dazu eingebrachten **Stellungnahme der belangten Behörde vom 14.05.2018** wird ausgeführt:

"(...)

b.) *Schreiben der Bf. vom 19.2.2018:*

Mit Schreiben vom 19.2.2018 teilt die steuerliche Vertretung mit, dass auf Ersuchen des Bundesfinanzgerichtes eine fiktive 'Prognoserechnung' für die [Beschwerdeführerin] für die Jahre 2007 bis 2033 übermittelt wurde, wobei der Berechnung ein Investitionsvolumen von € 4 Mio zu Grunde gelegt wurde. Die Berechnung wurde unter einer rein fiktiven Prämisse der entgeltlichen Gebäudeüberlassung iSd g 2 Abs 3 LVO erstellt und es ergäbe sich kein Gesamtgewinn.

Im Detail werden als Prämisse für diese fiktive Prognoserechnung der Umsatz, der Veranstaltungsaufwand, der Personalaufwand, die Abschreibung, Instandhaltung und Betriebskosten sowie sonstiger Aufwand und Zinsenaufwand angeführt. Diese Prämisse beziehen sich auf die Faktenlage des Jahres 2010.

Sämtliche Angaben in dieser fiktiven Prognoserechnung waren dem Finanzamt im Jahr 2007 bis zur Erlassung des Bescheides betreffend Feststellung einer Gruppe vom 26.6.2007 nicht bekannt.

Lediglich im November 2005 wurde ein Investitionsvolumen von € 3 bis 4 Mio über einen Zeitraum von 2 bis 3 Jahren mitgeteilt.

Auch der Zweck der Gesellschaft war dem Finanzamt nicht bekannt, da der Gesellschaftsvertrag vom 6.7.2005 erst im Rahmen der AP im Dezember 2009 zur Verfügung gestellt wurde.

Im Jahr 2007 wurden bis zur Erlassung des Bescheides betreffend Feststellung einer Gruppe beim Finanzamt Graz-Umgebung lediglich 4 UVAs-mit Kopien der Belege eingereicht.

Diese fiktive Prognoserechnung ist gänzlich ungeeignet, um zu dokumentieren, dass der Bescheid betreffend Feststellung einer Gruppe vom 26.6.2007 inhaltlich unrichtig ist, da die in der dargelegten Berechnung enthaltenen Prämisse auf die Faktenlage des Jahres 2010 abstellen und somit nachvollziehbar dem Finanzamt zum 26.6.2007 nicht bekannt sein konnten und auch in keiner Weise bekannt waren.

Das Finanzamt konnte am 26.6.2007 nur auf Basis des Antrages auf Feststellung einer Gruppe vom Vorliegen einer Gruppe ausgehen und hat den Feststellungbescheid inhaltlich richtig erlassen.

Alle weiteren Sachverhaltselemente, die für die Beurteilung des Vorliegens einer Einkunftsquelle notwendig sind, sind erst nach der Erlassung des Feststellungsbeseides am 26.6.2007 dem Finanzamt zur Kenntnis gebracht worden.

Dazu zählt u.a. auf der Aufwandsseite: Das gesamte Investitionsvolumen von 14 Millionen und die damit verbundene Abschreibungskomponente, das Vorliegen der Fremdfinanzierung und der damit verbundene Zinsenaufwand, der Anfall von Personalaufwand sowie der sonstige betriebliche Aufwand. Auf der Einnahmenseite hatte das Finanzamt nur die Kenntnis hinsichtlich der Angaben im Fragebogen zur Vergabe einer Steuernummer vom 1.8.2005. Diesen Angaben entsprechend wäre bereits im ersten Jahr ein Gewinn zu erwarten gewesen. Es waren dem Finanzamt am 26.6.2007 keinerlei

Verträge bekannt, auch nicht der Gesellschaftsvertrag, sowie keine Jahresabschlüsse bzw Bilanzen.

Nach Beurteilung des Finanzamtes ist diese fiktive Prognoserechnung völlig ungeeignet, die inhaltliche Richtigkeit des Bescheides betreffend Feststellung einer Gruppe vom 26.6.2007 in Zweifel zu ziehen. Dies würde die Fähigkeit der Abgabenbehörde voraussetzen, Umstände, die in der Zukunft verwirklicht werden, ohne Offenlegung bzw Bekanntgabe des Sachverhaltes und der dazu nötigen Unterlagen beurteilen zu können.

Vielmehr ist es Aufgabe des Steuerpflichtigen, der Abgabenbehörde alle Beurteilungskriterien offen zu legen, aus denen sich die Einkunftsquelleneigenschaft einer Verlust erbringenden Tätigkeit zuverlässig beurteilen lässt. Dies war am 26.6.2007 bei Ergehen des Bescheides betreffend Feststellung einer Gruppe nicht gegeben.

c.) Begründung der Wiederaufnahme:

Die Begründung der Wiederaufnahme im Bescheid vom 3.5.2012 betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Feststellung einer Gruppe gem § 9 Abs 8 KStG 1988 ab der Veranlagung 2008 ist über eine geschlossene Verweiskette erfolgt.

In der Bescheidbegründung wurde auf die Begründung des Bescheides vom 3.5.2012 betreffend die Nichtfeststellung einer Gruppe gemäß § 9 Abs 8 KStG 1988 verwiesen. Darin wird ausgeführt, dass bei der Gesellschaft keine Einkunftsquelle vorliegt. Ergänzend wird auf den Bericht der Außenprüfung vom 14.12.2011 und auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 9.11.2011 verwiesen.

Im Bericht der Außenprüfung sind alle nach Ergehen des Erstbescheides (Feststellungsbescheid Gruppe) vom 26.6.2007 neu hervorgekommenen Tatsachen und Beweismittel (nova reperta) angeführt (Bericht der AP Seite 4 ff):

- Art und Umfang der Bewirtschaftung:

- Nutzungsvereinbarung vom 1.7.2005 (erstmals in der NA vom 17.7.2007 dem Finanzamt vorgelegt),
- Vereinbarung vom 4.12.2006 (erstmals in der NA vom 17.7.2007 dem Finanzamt vorgelegt),
- Erstmalige Bekanntgabe hinsichtlich der tatsächlichen Nutzung der Burg (Ergebnis NA vom 17.7.2007 und der AP vom 1.12.2009)
- Gesellschaftsvertrag vom 6.7.2005 (erstmals in der AP ab 1.12.2009 vorgelegt)

- Gesamtes Investitionsvolumen von € 12 bzw 14 Mio (erstmals in der AP vom 1.12.2009 dem Finanzamt zur Kenntnis gebracht)

- Sämtliche einnahmen— und ausgabenseitigen Parameter:

- Fremdfinanzierung und damit im Zusammenhang stehender Zinsenaufwand
- Varianten der Bewirtschaftungsart
- Personalaufwand

(erstmalige Kenntnis durch Abgabe der Körperschaftsteuererklärung und der Bilanzen für das Jahr 2006 am 29.11.2007, für das Jahr 2007 am 3.9.2008. Weiters Bekanntgabe in der AP ab 1.12.2009 durch erstmalige Abgabe von Prognoserechnungen und der darin enthaltenen neuen Tatsachen, die bereits am 26.6.2007 verwirklicht waren)

Auf Basis dieser neuen Tatsachen und Beweismittel konnte die Behörde erstmals beurteilen, dass auf Ebene der [Beschwerdeführerin] keine Einkunftsquelle vorliegt.

Daher erfolgte die Wiederaufnahme des Verfahrens durch das Finanzamt Graz-Stadt zu Recht.

(...)

Im Beschwerdefall kann kein Zweifel darüber bestehen, dass die bis zum 26.6.2007 offengelegten Tatsachen noch keinen vollständigen Sachverhalt über das Vorhandensein einer Einkunftsquelle vermitteln. Die Offenlegung wesentlicher weiterer Sachverhaltselemente erfolgte erst nach dem 26.6.2007. Der vertretenen Ansicht des Gerichts, die zuständige Abgabenbehörde habe ein richtiges, vollständiges und klares Bild von den für die Erlassung des Feststellungsbescheides maßgebenden Umständen gehabt, kann daher nicht gefolgt werden. Die Prämissen der fiktiven Prognoserechnung beziehen sich auf die Faktenlage des Jahres 2010, wodurch sie einer Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend den Feststellungsbescheid Gruppe vom 26.6.2007 von vornherein nicht entgegenstehen."

Mit **Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 06.06.2018** nahm die Beschwerdeführerin dazu wie folgt Stellung:

"Die belangte Behörde begründet die Rechtmäßigkeit der mit Bescheid vom 3.5.2012 erfolgte Wiederaufnahme des Verfahrens des Bescheides betreffend Feststellung einer Gruppe gem. § 9 Abs. 8 KStG damit, dass die bis zum 26.6.2007 offengelegten Tatsachen noch keinen vollständigen Sachverhalt über das Vorhandensein einer Einkunftsquelle vermitteln.

Die Behörde stellt in Ihrer Stellungnahme die zeitliche Chronologie der Offenlegung von Unterlagen zum Sachverhalt [Burg] gegenüber dem Finanzamt bis zur Erlassung des Bescheides vom 26.6.2007 dar (Seite 2 und 3). Diese Darstellung bestätigt, dass im Zuge der Beantragung einer Steuernummer am 1.8.2005 der erwartete Jahresumsatz für die dem Eröffnungsjahr folgenden Jahre mit €35.000 und der erwartete Gewinn mit € 7.000 bekannt gegeben wurden. Im Zuge eines Ergänzungsersuchens vom 2.11.2005 wurde über ein aus damaliger Sicht geplantes Investitionsvolumen von € 3 Mio. bis 4 Mio. informiert.

Basierend auf diesen (eingeschränkten) Informationsstand hätte die Behörde ausgehend von der Faktenlage im Jahr 2007 ableiten müssen, dass keine Einkunftsquelle vorliegt. Die im Ergänzungsersuchen bekannt gegebenen Investitionen führen bei einer angenommenen Nutzungsdauer von 40 Jahren zu einer jährlichen Abschreibung

von 75.000€ bis 100.000€. Ausgehend von dem der Behörde zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung bekannt gegebenen Umsatz von 35.000€ p.a. ergibt sich bereits unter Außerachtlassung von sonstigen Betriebskosten ein jährlicher Verlust.

Die Finanzbehörde führt aus, dass aufgrund der Angaben im Fragebogen vom 1.8.2005 zu Umsatz und Gewinn keine Sachverhaltselemente offen gelegt waren, die Anlass gaben eine Einkunftsquelle auf Ebene der [Beschwerdeführerin] in Zweifel zu ziehen. Dies ist u.E. aus den oben genannten Gründen nicht nachvollziehbar.

Wetters führt die Finanzbehörde aus, dass zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung der Zweck der Gesellschaft nicht bekannt war, da der Gesellschaftsvertrag erst im Rahmen der Außenprüfung im Dezember 2009 vorgelegt worden sei. Zugleich führt die Finanzbehörde jedoch aus, dass im Fragebogen zur Erteilung einer Steuernummer die Tätigkeit der Gesellschaft wie folgt beschrieben wurde: 'Betrieb und Durchführung von Veranstaltungen im Informationsbereich'. Dieser Zweck hat sich bis dato nicht verändert. Somit war der Zweck der Gesellschaft zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung bekannt.

In Punkt b) der Stellungnahme führt die Finanzbehörde aus, dass sich die der fiktiven Prognoserechnung zu Grunde gelegten Prämissen auf die Faktenlage 2010 beziehen. Dies ist für uns nicht nachvollziehbar und es wird nicht erläutert, woraus die Behörde diese Annahme ableitet. Wie auch in unserem Schreiben vom 19.2.2018 angeführt, wurde die fiktive Prognoserechnung aus Sicht 2005 erstellt."

Mit **Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 04.07.2018** brachte die Beschwerdeführerin zu einem Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes in rechtlicher Hinsicht vor:

"Ad 1.) Betätigung der [Beschwerdeführerin] (in der Folge kurz [Beschwerdeführerin] genannt)

Laut Mitteilung vom 18.6.2018 beurteilt der BFG die Betätigung der [Beschwerdeführerin] zumindest bis zum November 2011 (Erweiterung der Tätigkeit im Bereich des Marketings und der PR Arbeit für die [A-GmbH]) als entgeltliche Gebäudeüberlassung im Sinne des § 2 Abs. 3 LVO 1993.

Diese Beurteilung ist aus nachfolgenden Gründen nicht zutreffend: Unter § 2 Abs. 3 LVO fällt jede (unmittelbare oder mittelbare) Überlassung von Gebäuden, die nicht unter § 1 Abs. 2 Z 3 LVO fällt. Die von der [Beschwerdeführerin] durchgeführten Vermietungen fallen unzweifelhaft nicht unter § 1 Abs. 2 Z 3 LVO - die der Gesellschaft zuzurechnenden Immobilien sind weder Eigenheime noch

[Seite 2 des Schreibens des steuerlichen Vertreters vom 04.07.2018]

Mietwohngrundstücke. Die Nutzung der Immobilie, die nicht für Wohnzwecke geeignet ist, dient gewerblichen Zwecken.

Hinsichtlich der Abgrenzung zwischen Gewerbebetrieb und Vermögensverwaltung gelten für die Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen u.a. Rz 5433ff der EStR:

'Für die Unterscheidung zwischen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung und Einkünften aus Gewerbebetrieb kommt es darauf an, ob sich die Tätigkeit des Vermieters auf die bloße Überlassung des Bestandgegenstandes beschränkt oder ob, in welcher Art und in welchem Ausmaß sie darüber hinausgeht. Die durch jede Form von Vermietung bedingte laufende Verwaltungsarbeit und die durch sie gleichfalls oft erforderliche Werbetätigkeit allein machen die Betätigung nicht zu einer gewerblichen, es sei denn, die laufende Verwaltungsarbeit erreicht ein solches Ausmaß, dass sie nach außen als gewerbliche Tätigkeit erscheint (VwGH 30.9.1999, 97/15/0027). Insgesamt müssen zur bloßen Vermietung besondere, damit im Regelfall nicht gegebene Umstände hinzutreten, durch die eine über die Nutzungsüberlassung hinausgehende weitere Tätigkeit des Vermieters bedingt wird (VwGH 5.10.1994, 94/15/0059). Gleichfalls entscheidend ist auch, ob die Verwaltungsarbeit im konkreten Fall in erheblichem Umfang jenes Maß überschreitet, das mit der Vermögensverwaltung üblicherweise verbunden ist.'

5434

Für die Annahme eines Gewerbebetriebes sind zur Überlassung des Bestandobjektes zusätzliche Leistungen, die für einen Gewerbebetrieb typisch sind, erforderlich (VwGH 21.11.1972, 0776/72; VwGH 20.04.1979, 1312/78). Die Vermietung von Garagenboxen oder Abstellplätzen ist eine gewerbliche Tätigkeit, wenn zur bloßen Überlassung der Räume weitere Leistungen, wie zB Beaufsichtigung, Serviceleistungen, hinzutreten (VwGH 21.11.1972, 0776/72; VwGH 28.11.1984, 83/13/0063). Die ständig wechselnde kurzfristige Vermietung von Ausstellungsräumen, Tennis-, Campingplätzen oder von Sälen (zB für Veranstaltungen) ist daher als gewerbliche Tätigkeit zu beurteilen. Die Vermietung von Wohnungen oder Schlafstellen nach Art eines Beherbergungsbetriebes ist gleichfalls eine gewerbliche Tätigkeit (VwGH 13.10.1982, 82/13/0125; VwGH 01.06.1976, 0363/75 2342/75; VwGH 14.12.1971, 0144/71). Ebenso ist die kurzfristige Vermietung einer größeren Anzahl eingerichteter Ferienwohnungen als gewerblich einzustufen (VwGH 20.05.2010, 2007/15/00_98; VwGH 24.06.2009, 2008/15/0060 zur Vermietung von zehn Ferienwohnungen mit insgesamt 31 Betten, die durchschnittlich neunmal im Jahr vergeben wurden).'

[Seite 3 des Schreibens des steuerlichen Vertreters vom 04.07.2018]

Eine kurzfristige Vermietung von Räumlichkeiten ist naturgemäß mit zusätzlichen, vom Vermieter zu erbringenden Nebenleistungen (Reinigung, Vorbereitung von Veranstaltungen) verbunden. Bei einer ständig wechselnden Vermietung ist eine über die Nutzungsüberlassung hinausgehende weitere Tätigkeit des Vermieters erforderlich und somit geht die Zurverfügungstellung von Räumlichkeiten der [Beschwerdeführerin] für Veranstaltungen über die reine Vermögensverwaltung hinaus.

Das Geschäftsmodell und auch die tatsächlich von der Gesellschaft erbrachten Leistungen sehen neben der Nutzungsüberlassung u.a. auch nachfolgende Leistungen erbracht vor:

- Unterstützung bei der Planung, Organisation und Umsetzung der Veranstaltung des Kundens

- Koordinierung und Zeiteinteilung für einen für einzelne Veranstaltungen erforderlichen Aufbau (z.B. Bühnen, Tische für Gäste etc.)
- Vorbereitung der Räumlichkeiten gemäß den individuellen Bedürfnissen der Kunden
- Betreuung der Veranstaltung (Unterstützung für einen geordneten Ablauf)
- Reinigung
- Verpflegung, Catering

Wenn in der Mitteilung des BFG angeführt wird, dass die Betätigung der [Beschwerdeführerin] nur in der Überlassung von Räumlichkeiten für Veranstaltungen an Dritte bestand und zahlenmäßig und umfänglich nur geringfügige zusätzliche Leistungen erbracht wurde, gilt zu berücksichtigen, dass die Umsätze insgesamt in den für die Berufung maßgeblichen Jahren aufgrund der Umbauphase und der Erkrankung des Geschäftsführers gering waren. Die einzelnen erbrachten Leistungen haben aber neben der reinen Vermietung auch zusätzliche Leistungen umfasst:

Im WJ 2007/08 wurden Räumlichkeiten für eine Buchpräsentation und für eine Produktpräsentation der Auftraggeber vermietet. Damit verbunden waren auch die Nebenleistungen der anforderungsgerechten Ausgestaltung der Räume und Unterstützung des Auftraggebers während der Veranstaltung. Der im WJ 2008/09 erzielte Vermietungserlös beinhaltete auch Bewirtschaftungsleistungen, die Bereitstellung von Tischen. Die Verabreichung von Speisen und die Reinigung sind gewerbliche Nebenleistungen gem. Rz. 5438 EStR.

Wenn auch (aufgrund der bereits erwähnten Umstände) der Gesamtumsatz nicht hoch war - so wurden jedoch klar gewerbliche Tätigkeiten ausgeübt. Die betriebliche Tätigkeit betrifft die Durchführung von Veranstaltungen und nicht nur die bloße Überlassung von Räumlichkeiten und erfordert auch einen kaufmännisch eingerichteten Geschäftsbetrieb.

[Seite 4 des Schreibens des steuerlichen Vertreters vom 04.07.2018]

Dies geht auch bereits klar aus dem im Gesellschaftsvertrag geregelten Unternehmensgegenstand hervor, der die Organisation, den Betrieb und die Durchführung von Veranstaltungen im Informationsbereich und Events aller Art in und auf der [Beschwerdeführerin] umfasst. Von einer reinen Vermögensverwaltung kann keinesfalls ausgegangen werden.

Ad 2.) Das BFG geht davon aus, dass der Vertrag mit der [A-GmbH] über 'Dienstleistungen im Bereich des Marketings und der PR Arbeit' unter dem Eindruck des Außenprüfungsgergebnisses erstellt wurde und auch, dass dieser Vertrag Bedeutung für die zukünftige Beurteilung der Betätigungsart der [Beschwerdeführerin] hat. Wir teilen die Sichtweise des BFG, dass der 2011 in schriftlicher Form abgeschlossene Vertrag für die Beurteilung der Betätigung der [Beschwerdeführerin] ab 2011 von Bedeutung ist.

Ad 3. bis 5.) Von Seiten des BFG wird festgehalten, dass die Erhöhung der ursprünglich dem Finanzamt im Zuge eines Ergänzungsersuchens mitgeteilte Investitionssumme von rd. 4 Mio. auf rd. 10 Mio. (Information im Rahmen der Nachschau im Juli 2007) eine Änderung der Bewirtschaftungsart bewirkt hat. Eine Änderung der Bewirtschaftungsart ist

für Betätigungen iSd § 1 Abs. 2 LVO relevant. Wie bereits ausgeführt, ist § 1 Abs. 2 LVO im konkreten Fall nicht anwendbar. Gem. Rz. 12 der LRL 2012 sind Maßnahmen, die bei Betätigung nach § 1 Abs. 2 LVO die Kriterien der Änderung der Bewirtschaftung erfüllen, im Anwendungsbereich des § 1 Abs. 1 LVO entweder als Verbesserungsmaßnahme oder als Neubeginn einer anders gearteten Tätigkeit zu sehen. Die erhöhte Investitionssumme in der [Beschwerdeführerin] ist als Verbesserungsmaßnahme zu werten und nicht als 'neu hervorgekommene Tatsache', die eine Wiederaufnahme rechtfertigt.

Des Weiteren möchten wir nochmals festhalten, dass die Höhe der Investitionssumme keinen Einfluss bei der Beurteilung im Juni 2007 gehabt hat. (Wie auch in unserer Stellungnahme vom 5.6.2018 angemerkt.)

[Seite 5 des Schreibens des steuerlichen Vertreters vom 04.07.2018]

Ad 6. Betreffend die nunmehr angeführte Prognoserechnung halten wir nochmals fest, dass dies auf Wunsch des BFG und unter einer rein fiktiven Prämisse erstellt wurde, dass eine entgeltliche Gebäudeüberlassung im Sinne des § 2 Abs. 3 LVO vorliegt und dies nur aus der Sicht des Jahres 2007. Zudem wird wie bereits dargelegt, die Ansicht dass eine entgeltliche Gebäudeüberlassung vorliegt, nicht geteilt. Aufgrund der gewerblichen Tätigkeit der [Beschwerdeführerin] ist für den Berufungszeitraum § 2 Abs. 2 der LVO relevant und es liegen für den Berufungszeitraum jedenfalls steuerlich relevante Einkünfte bzw. Anlaufverluste vor."

Mit **Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 02.10.2018** brachte die Beschwerdeführerin noch ergänzend vor:

"Die Bestimmungen der Liebhaberei-Verordnung zur entgeltlichen Gebäudeüberlassung gern. § 2 Abs. 3 LVO sind auch aus nachfolgenden Gründen nicht anwendbar:

Die Anwendbarkeit von § 2 Abs 3 LVO beschränkt sich nur auf die typische Überlassung von Wohnungen (samt allfälliger Nebenleistungen, wie zB Parkplätze, TG-Stellplätze etc) bzw ist jedenfalls nur auf Dauervermietungen anwendbar. Dies ergibt sich u.a. auch daraus dass der inhaltlich vergleichbare § 2 Abs 4 LVO, welcher bei Immobilienvermietungen gleichfalls fix bemessene Totalüberschusszeiträume normiert, ebenfalls auf Wohngebäude bzw Dauervermietungen Bezug nimmt.

Im vorliegenden Fall liegt sachverhaltsmäßig unbestritten Maßen keine Vermietung von Wohnraum vor sowie auch keine Dauervermietung im Sinne von § 2 Abs. 3 LVO vor, da Räumlichkeiten für begrenzte Zeiträume (Veranstaltungen) überlassen wurden und gewerbliche Nebenleistungen erbracht wurden."

Von Seiten der Beschwerdeführerin wurde die mündliche Verhandlung beantragt. Den Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat (nun: Senat) hat die Beschwerdeführerin zurückgenommen (siehe die im Zuge des Beschwerdeverfahrens betreffend Umsatzsteuer angefertigte Niederschrift vom 26.06.2014 über das Ergebnis der Erörterung der Sach- und Rechtslage).

In der **mündlichen Verhandlung am 04.10.2018** brachte der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin zur Wiederaufnahme des Verfahrens vor, dass der Gruppenfeststellungsbescheid im Juni 2007 erlassen worden sei. Im Juli 2007 seien neue Tatsachen hervorgekommen, trotzdem habe man 2009 und 2010 die Gruppe nicht aufgehoben, sondern Einkünftefeststellungsbescheide erlassen. Dies sei nicht nachvollziehbar. Man hätte bereits damals die Nichtfeststellung der Gruppe feststellen müssen. Man hätte den Gruppenfeststellungsbescheid innerhalb der Monatsfrist aufheben können, wenn man von Liebhaberei ausgegangen wäre. Zur Liebhaberei brachte der steuerliche Vertreter vor, dass man der Meinung sei, dass § 2 Abs. 3 LVO nicht anwendbar sei, weil sich diese Bestimmung auf Wohnungsvermietung bzw. Dauervermietung beziehe, nicht aber auf Veranstaltungstätigkeit (gewerbliche Tätigkeit). Auf die Ausführung in den letzten Schriftsätzen werde verwiesen. Der Vertreter der belangten Behörde brachte vor, dass die Sachverhaltsdarstellung richtig sei. Jedoch sehe der Gesetzgeber das Rechtsinstrument der Verfahrenswiederaufnahme vor, wobei die Behörde nicht innerhalb bestimmter Zeit tätig werden müsse. Betreffend Liebhaberei werde auf die bisherige Sichtweise der Behörde verwiesen. Der steuerliche Vertreter verwies auf den Bericht über den Bericht der Außenprüfung, worin Bezug auf eine Tätigkeit nach § 1 Abs. 2 LVO vorgenommen werde, von Seiten der Betriebsprüfung jedoch die Grundlage des § 2 Abs. 3 LVO nicht angesprochen werde. Der Vertreter der belangten Behörde entgegnete, dass es richtig sei, dass man ursprünglich von Liebhaberei im Sinne des § 1 Abs 2 LVO ausgegangen sei. Die nun geänderte rechtliche Beurteilung stütze sich jedoch auf denselben Tatsachenkomplex (Anm: wie im BP-Bericht angeführt). Die Entscheidung blieb der schriftlichen Ausfertigung vorbehalten.

Mit **Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 04.07.2018** brachte die Beschwerdeführerin nach der mündlichen Verhandlung noch vor:

"Wie auch bereits in der mündlichen Verhandlung angemerkt, erlauben wir uns darauf hinzuweisen, dass die nunmehr im Zuge der Verhandlung vom Vertreter der belangten Behörde angeführte Begründung, dass von einer Liebhabereitätigkeit gern. § 2 Abs. 3 LVO auszugehen sei, neu vorgebracht wurde.

In der Stellungnahme vom 14.5.2018 verweist die Finanzbehörde in ihrer Begründung für die Wiederaufnahme auf den Bericht der Außenprüfung vom 14.12.2011 sowie auf die Niederschrift vom 9.11.2011. In dieser Niederschrift und im Bericht der Außenprüfung wird aber ausschließlich festgestellt, dass eine Tätigkeit gem. § 1 Abs. 2 Z. 1 LVO vorläge.

Geht man nunmehr, entgegen den Feststellungen der Betriebsprüfung, von einer Tätigkeit nach § 2 Abs. 3 LVO aus, so fehlt diesbezüglich jegliche Begründung. Das Vorliegen einer Liebhabereitätigkeit gem. § 2 Abs. 3 LVO ist an Hand einer Prognoserechnung zu beurteilen bzw. zu prüfen, ob innerhalb eines Zeitraumes von höchstens 25 (28) Jahren ein Gesamtüberschuss geplant ist. Die Finanzbehörde führt vielmehr an, dass die vom Bundesfinanzgericht angeforderte fiktive Prognoserechnung gänzlich ungeeignet ist. Somit liegen bzw. lagen zum Zeitpunkt des

[Seite 2 des Schreibens des steuerlichen Vertreters vom 08.10.2018]

Wiederaufnahmebescheides im Jahr 2012 der Behörde keine Unterlagen vor, die eine Wertung der Tätigkeit der [Beschwerdeführerin] als § 2 Abs. 3 LVO Tätigkeit rechtfertigen.

Herr Dr. [F] hat in der mündlichen Verhandlung ausgeführt, dass sich die geänderte rechtliche Beurteilung (Tätigkeit gem. § 2 Abs. 3 LVO anstatt wie bis dato festgestellt nach § 1 Abs. 2 LVO) auf den selben Tatsachenkomplex stützte. Da jeweils eine gänzlich andere Argumentation und ein anderer Sachverhalt Grundlage für eine Liebhabereibeurteilung nach § 1 Abs. 2 LVO bzw. nach § 2 Abs. 3 LVO ist, ist diese Aussage nicht nachvollziehbar. Die Behörde hat - wie oben ausgeführt - die für eine Liebhabereitfähigkeit nach § 2 Abs. 3 LVO relevanten Tatsachen nicht geprüft bzw. nicht erhoben.

Somit kann festgehalten werden, dass der vom Finanzamt herangezogene Wiederaufnahmegrund sich ausschließlich auf die Tätigkeit nach § 1 Abs. 2 LVO bezogen hat.

Die im Bericht der Außenprüfung vom Dezember 2011 bzw. nunmehr auch in der Stellungnahme der Finanzbehörde vom 14.5.2018 angeführten neu hervorgekommenen Tatsachen hatten keinen Einfluss auf die im Zuge der Betriebsprüfung festgestellte Liebhabereitfähigkeit gem. § 1 Abs. 2 LVO.

Sollte der BFG nunmehr die Rechtmäßigkeit der Wiederaufnahme in Bezug auf eine Tätigkeit nach § 2 Abs. 3 LVO feststellen, erlauben wir uns auf das VwGH Urteil vom 30.11.1999; 94/14/0124 (das nunmehr durch die BFG Entscheidung vom 9.7.2018 RV/7102639/2013 wiederum bestätigt wurde) zu verweisen: 'Danach berechtigt die Bestimmung des § 289 Abs. 1 BAO (bzw. nunmehr §§ 279 Abs. 1 und 303 BAO) die Abgabenbehörde zweiter Instanz jedoch nicht dazu, den vom Finanzamt herangezogenen Wiederaufnahmsgrund durch einen anderen - ihrer Meinung nach zutreffenden - zu ersetzen. Aufgabe der Berufungsbehörde bei Entscheidung über ein Rechtsmittel gegen die amtswegige Wiederaufnahme durch das Finanzamt ist es daher zu prüfen, ob dieses das Verfahren aus den von ihm gebrauchten Gründen wieder aufnehmen durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmsgründen zulässig gewesen wäre. Die Beschränkung der Berufungsbehörde auf die Sache des Verfahrens erster Instanz schließt es aus, dass jene neue Wiederaufnahmsgründe heranzieht und solcherart an Stelle der Behörde, die gemäß § 305 Abs. 1 BAO zuständig ist, aus anderen Gründen die Wiederaufnahme bewilligt.'

[Seite 3 des Schreibens des steuerlichen Vertreters vom 08.10.2018]

Der Ersatz des von der Behörde im Bescheid vom 3.5.2012 angeführten Wiederaufnahmegrundes (nämlich das Vorliegen einer Liebhabereitfähigkeit nach § 1 Abs. 2 LVO) durch einen neuen Wiederaufnahmegrund -das Vorliegen einer Tätigkeit nach § 2 Abs. 3 LVO - ist daher gem. oben angeführter Rechtsprechung nicht zulässig."

Zu den Beschlussgründen:

Vorweg ist in rechtlicher Hinsicht festzuhalten, dass der Verwaltungsgerichtshof mit bindender Wirkung für das hier beschwerdegegenständliche Verfahren bereits ausgesprochen hat, dass es nach der Gesetzessystematik ausgeschlossen ist, dass eine Unternehmensgruppe auch zwischen einem Gruppenträger und einer lediglich eine Liebhabereitfähigkeit ausübenden Körperschaft als einziges Gruppenmitglied gebildet werden kann. Eine Körperschaft, deren gesamte Tätigkeit als Liebhaberei anzusehen ist, kann nicht Gruppenmitglied iSd § 9 Abs. 2 KStG 1988 sein (vgl. VwGH 20.12.2016, Ro 2014/15/0045). Daraus folgt, dass die Abgabenbehörde vor bescheidmäßiger Feststellung des Bestehens einer Unternehmensgruppe ermitteln muss, ob ein Gruppenmitglied lediglich eine Liebhabereitfähigkeit ausübt (um diesfalls - wenn die Unternehmensgruppe nur aus zwei Mitgliedern besteht - das Nichtbestehen einer Unternehmensgruppe bescheidmäßig festzustellen), oder - wie im beschwerdegegenständlichen Fall - wenn dies erst nach bescheidmäßiger Feststellung des Bestehens einer Unternehmensgruppe ermittelt wird, das Verfahren hinsichtlich Feststellung des Bestehens einer Unternehmensgruppe wiederaufnehmen muss, um das Nichtbestehen einer Unternehmensgruppe festzustellen.

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

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

Für die Entscheidung über die Rechtmäßigkeit der amtsweigigen Wiederaufnahme des Verfahrens ist zu beurteilen, ob die Abgabenbehörde die Wiederaufnahme des Verfahrens ausreichend begründet hat, indem sie jene (als Wiederaufnahmsgründe tauglichen) Umstände, die als Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen sind und die Abgabenbehörde im wiederaufgenommenen Verfahren zu einem anderslautenden Bescheid veranlasst haben, dem Abgabepflichtigen bekannt gegeben hat (vgl. dazu die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zum bis 31.12.2013 geltenden Rechtsmittelverfahren, insbes VwGH 02.02.2000, 97/13/0199; vgl. auch VwGH 14.05.1991, 90/14/0262; VwGH 02.03.1993, 91/14/0003; VwGH 12.04.1994, 90/14/0044; VwGH 21.06.1994, 91/14/0165; VwGH 21.07.1998, 93/14/0187; VwGH 20.07.1999, 97/13/0131; VwGH 30.11.1999, 94/14/0124; VwGH 16.11.2006, 2006/14/0014; VwGH 26.04.2007, 2002/14/0075; VwGH 18.10.2007, 2002/14/0104; VwGH 17.12.2008, 2006/13/0114; VwGH 28.02.2012, 2008/15/005).

Nach § 303 BAO führt eine neu hervorgekommene Tatsache nur dann zur Wiederaufnahme, wenn die Kenntnis dieses Umstandes seinerzeit einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Nicht jedes Neuherkommen einer Tatsache, sondern erst der Zusammenhang mit einem sonst anders lautenden Bescheid rechtfertigt die Wiederaufnahme des Verfahrens. Daher ist die materiellrechtliche Frage der möglichen Auswirkung auf den Sachbescheid schon im Wiederaufnahmeverfahren zu prüfen (vgl. VwGH 02.03.2006, 2002/15/0017).

Die belangte Behörde ist aufgrund der Feststellung des Prüfers im Abgabenverfahren davon ausgegangen, dass die Betätigung der Beschwerdeführerin "ertragsteuerliche Liebhaberei" im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO ist.

Das Bundesfinanzgericht vertritt hingegen die Rechtsansicht, dass die Betätigung der Beschwerdeführerin nach ihrer Art (abstrakt) nicht typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen ist und ein Gebäude wie die beschwerdegegenständliche Burg deutlich jenes Ausmaß übersteigt, das in § 1 Abs. 2 LVO angesprochen ist, zumal es nach den Ergebnissen der abgabenbehördlichen Ermittlungen keine zur Wohnnutzung geeigneten Räumlichkeiten gibt. Unter Zugrundelegung dieser Rechtsansicht herrschen zwischen den Parteien des Beschwerdeverfahrens - auch im Hinblick auf die Auswirkungen für die Voraussetzungen der Wiederaufnahme des Verfahrens - unterschiedliche Auffassungen darüber, ob eine Betätigung im Zusammenhang mit der entgeltlichen Überlassung von Gebäuden (so die belangte Behörde) oder eine andere Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO (so die Beschwerdeführerin) vorliegt.

Einkünfte liegen gemäß § 1 Abs. 1 LVO vor bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis), die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, und nicht unter Abs. 2 fällt. Voraussetzung ist, dass die Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3) nachvollziehbar ist.

Fallen bei Betätigungen im Sinn des § 1 Abs. 1 LVO Verluste an, so ist gemäß § 2 Abs. 1 LVO das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, insbesondere anhand folgender Umstände zu beurteilen: 1. Ausmaß und Entwicklung der Verluste, 2. Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen, 3. Ursachen, auf Grund deren im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Gewinn oder Überschuss erzielt wird, 4. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen, 5. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung, 6. Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen (zB Rationalisierungsmaßnahmen). Innerhalb der ersten drei Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab Beginn einer Betätigung (zB Eröffnung eines Betriebes) im Sinn des § 1 Abs. 1, längstens jedoch innerhalb der ersten fünf Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben) für diese Betätigung liegen gemäß § 2 Abs. 2 LVO jedenfalls Einkünfte

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

Für Betätigungen im Zusammenhang mit der entgeltlichen Überlassung von Gebäuden ist gemäß § 2 Abs. 3 LVO das Vorliegen einer Absicht im Sinn des § 1 Abs. 1 nach dem Verhältnis des Zeitraumes, innerhalb dessen ein Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss geplant ist, zu einem absehbaren Zeitraum zu beurteilen. Als absehbarer Zeitraum gilt ein Zeitraum von 25 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 28 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben). Abs. 2 gilt nicht für Betätigungen im Zusammenhang mit der entgeltlichen Überlassung von Gebäuden.

Vorweg ist festzuhalten, dass das Bundesfinanzgericht davon ausgeht, dass der Vertrag mit der A-GmbH über 'Dienstleistungen im Bereich des Marketings und der PR-Arbeit' unter dem Eindruck des Außenprüfungsgergebnisses erstellt wurde (die Beschwerdeführerin hat in der Außenprüfung nur das Schriftstück 'Leistungsbündel [Burg]' vorgelegt; eine Kopie des genannten Vertrages wurde erst im Laufe des Beschwerdeverfahrens vorgelegt), also nicht schon zu Betätigungsbeginn geplant war.

Für die Lösung der Frage, ob eine Betätigung im Zusammenhang mit der entgeltlichen Überlassung von Gebäuden im Sinne des § 2 Abs. 3 LVO oder eine andere Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO vorliegt, ist auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Abgrenzung zwischen Vermietung und Gewerbebetrieb zurückzugreifen.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist Gebäudevermietung grundsätzlich Vermögensverwaltung. Als maßgebliches Unterscheidungskriterium zwischen Vermögensverwaltung und gewerblicher Tätigkeit hat der Gerichtshof in seiner Rechtsprechung stets die Frage angesehen, ob, in welcher Richtung und in welchem Ausmaß die Tätigkeit des Vermieters über die bloße Überlassung des Bestandgegenstandes hinausgeht, dabei aber daran festgehalten, dass die durch jede Art von Vermietung bedingte laufende Verwaltungsarbeit und die durch sie gleichfalls oft erforderliche Werbetätigkeit allein die Betätigung noch nicht zu einer gewerblichen macht, solange zur bloßen Vermietung nicht besondere, mit der Vermietung nicht im Regelfall oder stets verbundene Umstände hinzutreten, durch die eine weitere Tätigkeit des Vermieters, die über die bloße Nutzungsüberlassung hinausgeht, bedingt wird. Adaptierungs- und Ausbauarbeiten an einem Gebäude, die seiner besseren Vermietbarkeit dienen sollen, sprengen auch dann noch nicht den Rahmen der Vermögensverwaltung, wenn sie beträchtliche Fremdmittel erfordern. Weder die Führung eines in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetriebes "zur Durchführung der Baumaßnahmen" noch der Einsatz eines kaufmännisch geschulten Mitarbeiters noch das Führen kaufmännischer Bücher machen die ohne jegliche Nebenleistung erbrachte

entgeltliche Raumüberlassung zu einer gewerblichen Betätigung (VwGH 24.06.2009, 2008/15/0060; vgl. auch VwGH 22.04.2004, 2000/15/0105).

Die Verwaltung umfangreichen Liegenschaftsvermögens durch wirtschaftlich optimale Vermietung mag die Führung eines in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetriebes, den Einsatz eines kaufmännisch geschulten Mitarbeiters oder das Führen kaufmännischer Bücher erfordern, bleibt aber dann, wenn eigenes Vermögen in der sachlich gebotenen aufwendigen Weise verwaltet wird, trotzdem Vermögensverwaltung iSd § 32 BAO. Im Vermietungsfall macht auch Fremdmitteleinsatz Vermögensverwaltung noch nicht zum Gewerbebetrieb, ebenso das Vorliegen kurzfristiger Bestandverhältnisse. Dem Element kurzfristig wechselnder Mietverhältnisse ist nur dort Bedeutung beizumessen, wo über die Raumüberlassung hinausgehende Nebenleistungen vorliegen (vgl. VwGH 10.12.1997, 95/13/0115).

Als maßgebend für eine Qualifikation der aus Vermietungstätigkeit erzielten Einkünfte als solcher aus Gewerbebetrieb im Sinne des § 23 Z. 1 EStG 1988 wird deshalb die Frage angesehen, ob der Vermieter über die bloße Gebrauchsüberlassung des Mietgegenstandes hinaus dem Mieter zusätzliche Leistungen in einem Umfang erbringt, welcher den Rahmen geringfügiger und deshalb vernachlässigbarer typischer Nebenleistungen sprengt (VwGH 28.11.2002, 98/13/0046).

Laut Notariatsakt zur Erklärung über die Errichtung einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung ist Gegenstand des Unternehmens der Beschwerdeführerin die Organisation, der Betrieb und die Durchführung von Veranstaltungen im Informationsbereich und events aller Art, insbesondere in den Bereichen Information, Kultur, Freizeit, Sport und Gastronomie in und auf der Burg. Im Fragebogen zur Betriebseröffnung teilte die Beschwerdeführerin der belangten Behörde ihr Vorhaben des Betriebs und der Durchführung von Veranstaltungen "im Informationsbereich" mit. In den Jahresabschlüssen 2005/2006, 2006/2007 und 2007/2008 ist die "Erbringung von sonstigen kulturellen und unterhaltenden Leistungen a.n.g." angegeben.

Die tatsächlich erbrachten Leistungen der Beschwerdeführerin bestanden seit der "vollen Betriebsbereitschaft" (das ist das Wirtschaftsjahr 2010/2011) sowohl in der Überlassung von Räumlichkeiten als vielfach auch in darüber hinausgehenden Zusatzleistungen, wie zB. Zurverfügungstellung von technischem Equipment und Personal, Catering bzw. Buffet, Personentransfer, Zurverfügungstellung von Seminartischen, Geschirr, Gläsern, Kaffee und andere Getränke, anschließende Reinigung, Fackelbeleuchtung, Feuerwehr, Tischen und Tischtüchern (siehe insbes. die Rechnung der Beschwerdeführerin vom 28.04.2008, vom 24.11.2010, vom 17.02.2011, vom 18.03.2011, vom 16.06.2011, vom 13.07.2011, vom 25.07.2011, vom 14.09.2011 und vom 26.09.2011, jeweils datiert vor der Schlussbesprechung der Außenprüfung am 09.11.2011). Weiters veranstaltete die Beschwerdeführerin im Dezember 2010 ein Musikkonzert mit entgeltlichem Eintritt und im September 2011 einen Tag der offenen Tür mit entgeltlichem Eintritt.

Vor diesem rechtlichen und sachverhaltsmäßigen Hintergrund beurteilt das Bundesfinanzgericht - unbesehen der im Verhältnis zur Höhe der Investitionen vergleichsweise niedrigen jährlichen Einnahmen - die Betätigung der Beschwerdeführerin als eine über eine (passive) Betätigung im Zusammenhang mit der entgeltlichen Überlassung von Gebäuden hinausgehende Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO.

Stellt sich bei einer Tätigkeit nach § 1 Abs. 1 LVO (mit Ausnahme der Vermietung) objektiv erst nach mehreren Jahren heraus, dass sie niemals erfolgbringend sein kann, kann sie dennoch bis zu diesem Zeitpunkt als Einkunftsquelle anzusehen sein. Erst wenn die Tätigkeit dann nicht eingestellt wird, ist sie für Zeiträume ab diesem Zeitpunkt als Liebhaberei zu qualifizieren (VwGH 28.02.2002, 96/15/0219).

Da die belangte Behörde in rechtlicher Hinsicht davon ausgegangen ist, dass die Betätigung der Beschwerdeführerin "ertragsteuerliche Liebhaberei" im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO ist, hat sie die **sachverhaltsmäßigen Grundlagen** einerseits für die **Feststellung, dass die Betätigung niemals erfolgbringend ist** und andererseits für die **Feststellung, dass - von vornherein - damit zu rechnen ist, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes beendet wird**, nicht ermittelt (weder die auf einen Zeitraum von 18 Jahren gerechnete "Prognoserechnung lt. BP" noch die von der Beschwerdeführerin erstellten Prognoserechnungen, wonach die Betätigung keinen Gesamtgewinn in 25 bzw. 28 Jahren erwarten lässt, vermögen die Feststellungen zu belegen, dass die Betätigung niemals erfolgbringend ist und - von vornherein - damit zu rechnen ist, dass sie vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes beendet wird).

Wäre die Betätigung der Beschwerdeführerin als niemals erfolgbringend zu beurteilen (und ist - von vornherein - damit zu rechnen, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes beendet wird), so könnte sich der nach der bescheidmäßigen Feststellung des Bestehens einer Unternehmensgruppe neu hervorgekommenen Umstand, dass die Investitionen tatsächlich nicht nur "3 bis 4 Mio. Euro" (wie im Vorhaltsbeantwortungsschreiben vom November 2005 bekannt gegeben), sondern 10 Mio. Euro oder mehr (letztlich sogar rund 15 Mio. Euro) betragen haben, als tauglicher Wiederaufnahmsgrund erweisen. Dass die Beschwerdeführerin zum Zeitpunkt der bescheidmäßigen Feststellung des Bestehens einer Unternehmensgruppe bereits Investitionen (zumindest) in Höhe von 10 Mio. Euro geplant hatte, belegt der Umstand, dass die Beschwerdeführerin die Höhe der Investitionen etwa drei Wochen nach der bescheidmäßigen Feststellung des Bestehens einer Unternehmensgruppe im Zuge der abgabenbehördlichen Nachschau mit diesem Betrag beziffert hat, wohingegen die Bezifferung mit "3 bis 4 Mio. Euro" mehr als eineinhalb Jahre zurücklag.

Nur der Vollständigkeit halber wird im Hinblick auf die zahlreichen sonstigen als vermeintliche Wiederaufnahmsgründe erwähnten Umstände darauf hingewiesen, dass die Qualifikation einer ausgeübten Tätigkeit als Einkunftsquelle oder als Liebhaberei die rechtliche Beurteilung eines Sachverhaltes und keine Tatsache im Sinne des § 303 BAO, auf die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gestützt werden kann, darstellt (vgl.

zB. VwGH 10.05.2001, 95/15/0084). Die von der belangten Behörde erwähnten sonstigen Erklärungen und Vereinbarungen, die die Beschwerdeführerin im Laufe des Außenprüfungsverfahrens zum Zwecke der Beseitigung einer möglicherweise steuerlich nachteiligen Position abgegeben bzw. getroffen hat (zB. Ergänzungsvereinbarung vom 15.04.2011 zur Einführung einer Investitionsablöse, Absichtserklärung vom 30.06.2011 zur Umwandlung der Darlehensverbindlichkeiten) sind als Wiederaufnahmsgrund ebensowenig tauglich, weil nach der Bescheiderlassung neu entstandene Tatsachen (nova producta) keine taugliche Grundlage für eine Wiederaufnahme des Verfahrens bilden (vgl. VwGH 19.12.2001, 2001/13/0054). Dasselbe gilt auch für die "erstmalige Darlegung" einer zukünftigen Nutzung der Burg als "lebendes Demonstrationsobjekt für Wärmepumpen" und für die nach der bescheidmäßigen Feststellung des Bestehens einer Unternehmensgruppe im Juni 2007 eingetretene Einnahmensituation. Offen bleibt, inwieweit der Umstand, dass die Investitionen in ein fremdes Gebäude getätigt wurden, oder der Umstand, dass die (diesbezüglich inzwischen geänderte) Nutzungsvereinbarung vom 01.07.2005, wonach die Beschwerdeführerin im Falle der Beendigung der Nutzung auf den Rückersatz der von ihr getätigten Investitionen verzichtet hatte, taugliche Wiederaufnahmsgründe darstellen könnten, weil es nach den Ergebnissen der Außenprüfung keine Anhaltspunkte dafür gibt, dass zumindest einer dieser beiden Umstände unmittelbar Einfluss auf die negative steuerliche Erfolgssituation hätte.

Da die belangte Behörde die notwendigen Ermittlungen zur sachverhaltsmäßigen Abklärung der Frage, ob die Betätigung der Beschwerdeführerin niemals erfolgbringend ist und der Frage, ob damit zu rechnen ist, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes beendet wird, unterlassen hat (somit - auch im Hinblick auf die anzustellende Zukunftsbetrachtung - nicht bloß eine Ergänzung des Ermittlungsverfahrens im Sinne des § 269 Abs. 3 BAO im Raum steht), und es nicht erkennbar ist, dass die Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes durch das Verwaltungsgericht selbst im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden wäre, war es gemäß § 278 Abs. 1 BAO zulässig und im Hinblick auf die bei der Beschwerdeführerin derzeit laufende Außenprüfung der Folgejahre (die in erster Linie die Liebhabereifrage zu thematisieren hat) auch zweckmäßig, den angefochtenen Bescheid unter Zurückweisung der Sache (das ist die Verfahrenswiederaufnahme aus dem Grunde der Höhe der Investitionskosten) an die Abgabenbehörde aufzuheben.

Für das weitere Verfahren wird die belangte Behörde zu beachten haben, dass im Zuge der Ermittlungen für die zu treffenden Feststellungen auch zu ermitteln sein wird, inwieweit den Verträgen mit der A-GmbH (Vereinbarung vom 04.12.2006 und Vertrag über "Dienstleistungen im Bereich des Marketings und der PR-Arbeit") tatsächlich Leistungen der Beschwerdeführerin gegenüber der A-GmbH zugrunde lagen bzw. liegen und inwieweit das Entgelt dafür angemessen ist (siehe dazu den im Zuge des Beschwerdeverfahrens betreffend Umsatzsteuer erteilten Ermittlungsauftrag vom 24.08.2015, dem die belangte Behörde nicht nachgekommen ist), zumal zur Kühlung und

Heizung der Burg Seriengeräte verwendet werden, die auch in großen Gebäuden (zB. Hotels) zum Einsatz kommen.

Gegen einen Beschluss des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Da diese Voraussetzung im Hinblick auf die oben wiedergegebene Rechtsprechung nicht vorliegt, war auszusprechen, dass die Revision nicht zulässig ist.

Graz, am 7. November 2018