jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 2008/8/27 2006/15/0037

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 27.08.2008

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
32/04 Steuern vom Umsatz;

Norm

BAO §115 Abs1;
BAO §167 Abs2;
BAO §28;
EStG 1972 §2 Abs2;
EStG 1972 §2 Abs3 Z3;
EStG 1972 §2 Abs3;
EStG 1972 §23;
EStG 1988 §2 Abs2;
EStG 1988 §2 Abs3 Z3;
EStG 1988 §2 Abs3;
EStG 1988 §23;
LiebhabereiV §1 Abs1;
LiebhabereiV §2 Abs1;
LiebhabereiV §2 Abs2;
LiebhabereiV 1993 §1 Abs1;
LiebhabereiV 1993 §2 Abs1;
LiebhabereiV 1993 §2 Abs2;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Hargassner und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Zorn, Dr. Büsser und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde des W A in W, vertreten durch KPMG Alpen-Treuhand GmbH, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft in 4020 Linz, Kudlichstraße 41-43, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Linz, vom 15. Juli 2004, GZ. RV/0791-L/02, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1987 bis 1998, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.171,20 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer betreibt seit 1987 ein Kleinwasserkraftwerk. Nach zunächst erklärungsgemäßer Veranlagung qualifizierte das Finanzamt die Betätigung im Zuge der Endgültigerklärung der Einkommensteuerbescheide 1987 bis 1995 und für die Folgejahre 1996 bis 1998 als Liebhaberei.

Gegen diese Bescheide erhob der Beschwerdeführer Berufung, in der er beantragte, den Kraftwerksbetrieb als Einkunftsquelle anzuerkennen, jedenfalls aber die Anlaufverluste der Jahre 1987 bis 1989 gemäß § 2 Abs. 2 Liebhabereiverordnung (LVO) zu berücksichtigen. Nach den Planungen des Jahres 1987 sei - bei einem geschätzten Jahresarbeitsvermögen von rund 175.000 kWh - von einer über dem zehnfachen Eigenbedarf gelegenen Stromproduktion auszugehen gewesen.

Schwere Hochwasserschäden der Jahre 1988, 1989 und 1996 hätten zu unerwarteten und unvorhersehbaren Instandhaltungskosten geführt, die in die ursprüngliche Planung nicht hätten einkalkuliert werden können und daher auch bei der Beurteilung des Kraftwerksbetriebes als Einkunftsquelle außer Betracht zu bleiben hätten. Nach umfangreichen Reparaturen sei der Unterbau nunmehr in allen Sektoren mit Beton abgesichert, sodass im Falle zukünftiger Hochwasser keine Schäden größeren Umfanges mehr entstehen könnten. Der Beschwerdeführer habe alle ihm zur Verfügung stehenden Mittel zur Verbesserung der Ertragslage unternommen. Die Instandhaltungsmaßnahmen hätten den 1987 absehbaren Gesamtgewinn negativ beeinflusst. Doch seien die Reparaturen gleichzeitig als Maßnahmen zur Verbesserung der Ertragslage zu werten.

Die vom Beschwerdeführer prognostizierte Umsatzsteigerung von 3% jährlich sei entgegen der Ansicht des Finanzamtes als realistisch anzusehen. Tatsächlich seien die Verbundtarife in den Jahren 1976 bis 1986 durchschnittlich um 4,61% bis 6,16% gestiegen. Die Annahme des Finanzamtes, auf Grund der Liberalisierung des europäischen Strommarktes seien Preiserhöhungen in Zukunft nicht lukrierbar, sei aus näher dargestellten Gründen ebenfalls unzutreffend. Zu Unrecht habe das Finanzamt auch jährliche Instandhaltungsaufwendungen zwischen 20.000 S bis 22.000 S angesetzt, tatsächlich lägen die Instandhaltungsaufwendungen seit dem Jahr 1998 unter 5.000 S jährlich. Unvorsehbare zukünftige Schäden seien voraussichtlich durch Versicherungsentschädigungen abgedeckt. Dazu komme, dass das Finanzamt den Eigenbedarf in seiner Prognoserechnung nur mit den Einspeise- statt mit den Abnahmetarifen für Haushalte berechnet habe.

Über Vorhalt der belangten Behörde legte der Beschwerdeführer Unterlagen u.a. zur durchschnittlichen kalkulatorischen Nutzungsdauer der Anlagenteile sowie eine "adaptierte" Prognoserechnung vor, nach der ausgehend von einer (mindestens) 40- jährigen Nutzungsdauer der Anlage und unter Außerachtlassung der durch die Hochwasser verursachten Reparaturaufwendungen von rund 435.892 S jedenfalls ab dem 30. Jahr mit einem Gesamtgewinn zu rechnen sei. Dies stelle einen für Kraftwerksanlagen üblichen Kalkulations- bzw. Prognosezeitraum dar.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. Der Beschwerdeführer habe folgende Ergebnisse erklärt:

Jahr

Strom-verkauf

Eigenver-brauch

Sonstige Erlöse (Stromlieferung) Sonstige Erlöse

Erlöse Kraftwerk

Auf-
wände

Einkünfte

1987

0,00

0,00

3.155,89

0,00

436.704,56

-433.549,00

1988

66.243,02

7.273,95

0,00 11,90

73.516,97

175.772,83

-102.244,00

1989

56.355,32

14.873,22

71.228,54

189.169,99

-117.941,00

1990

55.704,84

21.269,46

20.833,33

97.807,63

264.792,16

-166.985,00

1991

50.416,67

27.391,60

77.808,27

149.516,18

- 71.708,00

1992

46.541,33

27.033,65

73.574,98

97.576,15

-24.001,00

1993

44.166,89

28.624,28

33.906,18 60.000,00

106.697,35

166.001,01

+696,00

1994

45.532,49

28.602,48

74.134,97

70.860,00

+3.275,00

1995

41.952,48

32.464,57

74.417,05

98.046,29

- 23.629,00

1996

36.683,96

35.947,42

72.631,38

64.075,18

+8.556,00

1997

40.322,97

32.776,00

73.098,98

151.177,61

- 78.079,00

1998

32.082,58

31.515,33

63.597,91

62.842,06

+756,00

1999

34.721,94

32.279,52

67.001,46

52.679,95

+14.322,00

2000

41.607,18

27.546,11

69.153,29

74.068,31

- 4.915,00

2001

42.902,37

26.116,09

69.018,46

47.596,88

+21.422,00

Bis einschließlich 2001 sei ein Gesamtverlust in Höhe von 937.070,02 S erwirtschaftet worden, wobei auch nach Ablauf der Anlaufphase von rund acht Jahren weiterhin Verluste aufgetreten seien. Gehe man unter Berücksichtigung der bisherigen Entwicklung der Betriebseinnahmen und der Betriebsausgaben von einer jährlichen Einnahmensteigerung von 5%, einem Eigenverbrauch von rund 2.200,00 EUR und näher aufgeschlüsselten Betriebsausgaben aus, ergebe sich erst im Jahr 2022, also im 36. Jahr seit Beginn der Betätigung, ein positives Gesamtergebnis. Bei der Prognose der Betriebsausgaben seien auch wiederkehrende Instandhaltungsarbeiten auf Grund von Hochwassern zu berücksichtigen, weil derartige Ereignisse zum normalen Betriebsrisiko eines Kraftwerkes gehörten. Damit übe der Beschwerdeführer die Tätigkeit in einer Art aus, welche - objektiv gesehen - nicht die Aussicht biete, sich innerhalb eines absehbaren Zeitraumes lohnend zu gestalten. Es sei daher von Liebhaberei auszugehen.

Auch die Verluste der ersten drei Jahre der Betätigung, vom Beschwerdeführer fälschlicherweise als Anlaufverluste bezeichnet, seien steuerlich nicht anzuerkennen, weil erst durch die Einführung der LVO 1990 bei Tätigkeiten gemäß § 1 Abs. 1 LVO für den Anlaufzeitraum jedenfalls Einkünfte vorlägen.

Für die nach den Liebhabereiverordnungen 1990 und 1993 vorzunehmende Beurteilung der Streitjahre 1990 bis 1998 führe die Prüfung, ob eine Einkunftsquelle vorliege, zum selben Ergebnis.

Es sei von einer Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO auszugehen, die durch die Absicht der Erzielung eines Gesamtgewinnes veranlasst sei. Eine solche Tätigkeit habe die Vermutung einer steuerlich relevanten Einkunftsquelle für sich, doch könne die Vermutung widerlegt werden, wenn diese Absicht nicht anhand objektiver Umstände nachvollziehbar sei. Dabei sei an Hand der Kriterien des § 2 Abs. 1 Z. 1 bis 6 LVO 1990 und 1993 zu prüfen, ob eine Einkunftsquelle vorliege.

1. Ausmaß und Entwicklung der Verluste:

Die Verluste überstiegen in den ersten vier Jahren - zum Teil gravierend - die Umsätze. Die hohen Anfangsverluste seien in erster Linie auf die vorzeitige Abschreibung im ersten Jahr, die normale AfA in den Jahren 1988 bis 1991 sowie hohe Versicherungsaufwendungen bis 1990 zurückzuführen. Die Verluste wiesen grundsätzlich eine sinkende Tendenz auf, wobei das Ansteigen des Verlustes im Jahr 1997 durch hohe Instandhaltungsaufwendungen als Folge eines Hochwassers bedingt sei.

Die gegenständliche Tätigkeit weise das typische Erscheinungsbild eines Gewerbebetriebes auf.

Obwohl die Verluste eine sinkende Tendenz zeigten und auch geringe Gewinne erzielt worden seien, sei auf Grund des bis 2001 vorliegenden Gesamtverlustes allein durch Senkung der Betriebsausgaben (bei gleich bleibenden Umsätzen) die baldige Erreichung eines positiven Gesamtergebnisses - selbst im Falle einer jährlichen Umsatzsteigerung von 5% - nicht zu erwarten. Dies spreche gegen die Eigenschaft der gegenständlichen Tätigkeit als Einkunftsquelle.

2. Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen:

Die Gewinne der Jahre 1993, 1994, 1996, 1999 und 2001 seien als geringfügig einzustufen und in Relation zur Höhe der bisher angefallenen Verluste nicht von wirtschaftlicher Bedeutung.

3. Ursachen der Verluste im Verhältnis zu Vergleichsbetrieben:

Die Verlustursachen lägen nach Ansicht der belangten Behörde in der Organisation des gegenständlichen Betriebes. Die vom Beschwerdeführer unternommenen Maßnahmen zur Verbesserung der Ertragslage hätten keine Steigerung der Umsätze bewirkt und seien daher offensichtlich nicht zielführend.

4. Marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen sowie

5. Marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung:

Entsprechend den Berufungsausführungen könne den beiden Kriterien keine Bedeutung beigemessen werden, weil durch die Lieferung des Stromes an das öffentliche Netz nur die amtlich festgelegten Einspeisetarife zu erzielen seien.

6. Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen:

Die vom Beschwerdeführer hiezu ins Treffen geführten baulichen Maßnahmen (Absicherung des Unterbaus) wirkten sich lediglich auf der Ausgabenseite aus, was alleine nicht ausreiche, die Ertragslage zu verbessern.

Nach dem Gesamtbild mangle es der gegenständlichen Betätigung an der Einkunftsquelleneigenschaft.

Dagegen wendet sich die vorliegende Beschwerde. Der Beschwerdeführer bringt vor, auch unter Einbeziehung der Aufwendungen zur Beseitigung der Hochwasserschäden ergebe sich ein Gesamtgewinn ab dem 30. Jahr des Prognosezeitraumes. Ausgehend von Erfahrungswerten im Kraftwerksanlagenbau betrage - wofür schon im Verwaltungsverfahren Nachweise erbracht worden seien - die kalkulatorische Nutzungsdauer der maschinellen Anlagenteile 40 Jahre und der baulichen Anlagenteile 60 Jahre. Nach allgemeiner Erfahrung würden Wasserkraftwerke, sowohl im Klein- als auch im Großbetrieb, nicht auf eine kurz- oder mittelfristige Betriebsdauer (etwa auf 20 Jahre), sondern auf mehrere Jahrzehnte angelegt, sodass eine Prognosedauer von 40 bis 50 Jahren gerechtfertigt sei.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Im Beschwerdefall ist - wovon die Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens zu Recht ausgehen - hinsichtlich der Streitjahre 1987 bis 1989 noch die Rechtslage vor den Liebhabereiverordnungen (LVO) anzuwenden. Für die Streitjahre 1990 bis 1992 findet die LVO 1990, BGBl. Nr. 322/1990, für die Streitjahre ab 1993 die LVO 1993,BGBl. Nr. 33/1993, Anwendung.

Nach der Rechtslage vor Inkrafttreten der LVO 1990 gelten nur Tätigkeiten, die auf Dauer gesehen positive Einkünfte erwarten lassen, als Einkunftsquelle, wobei es in erster Linie auf die objektive Möglichkeit, positive Einkünfte zu erzielen, auf die (subjektive) Einkünfteerzielungsabsicht hingegen nur im Zweifel ankommt (vgl. beispielsweise das hg. Erkenntnis des verstärkten Senates vom 3. Juli 1996, 93/13/0171, VwSlg. 7.107/F, sowie das hg. Erkenntnis vom 24. April 1997, 93/15/0136). Ob eine Tätigkeit objektiv geeignet ist, sich innerhalb eines nach der Verkehrsauffassung angemessenen Zeitraumes lohnend zu gestalten, ist ebenso eine auf der Ebene der Sachverhaltsermittlung und Beweiswürdigung zu lösende Tatfrage, wie der Umstand, ob der, der sich betätigt, damit ein bestimmtes wirtschaftliches Ergebnis überhaupt erzielen will.

Die Liebhabereiverordnungen stellen in erster Linie auf die Absicht des Steuerpflichtigen ab, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen. Im Falle von Tätigkeiten im Sinn des § 1 Abs. 1 LVO ist das Vorliegen von Einkünften zu vermuten. Die Vermutung kann widerlegt werden, wenn die Absicht nicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 LVO) nachvollziehbar ist. Fallen bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO Verluste an, ist das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen, insbesondere anhand der im § 2 Abs. 1 Z 1 bis 6 LVO genannten Kriterien zu beurteilen. Gemäß § 2 Abs. 2 LVO ist nach Ablauf des Anlaufzeitraumes unter Berücksichtigung der Verhältnisse auch innerhalb dieses Zeitraumes nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen, ob weiterhin vom Vorliegen von Einkünften auszugehen ist (vgl. für viele das hg. Erkenntnis vom 27. Mai 1999, 97/15/0113).

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 (vgl. das hg. Erkenntnis vom 28. Februar 2002, 96/15/0219).

Um die Eignung des gegenständlichen Kraftwerksbetriebes als Einkunftsquelle auszuschließen, reicht der von der belangten Behörde festgestellte Sachverhalt - sowohl für Zeiträume vor Geltung der Liebhabereiverordnungen als auch für die Jahre ab 1990 - nicht aus. Dies gilt vor allem im Hinblick darauf, dass die Parteien übereinstimmend vom Vorliegen eines typischen Gewerbebetriebes ausgehen und nach der Rechtsprechung auch schon für Zeiträume vor der Geltung der LVO Tätigkeiten, die das typische Erscheinungsbild eines Gewerbebetriebes aufweisen, nur in Ausnahmefällen als Liebhaberei anzusehen sind (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 30. Jänner 1991, 90/13/0058).

Vor diesem Hintergrund hätte sich die belangte Behörde mit dem Vorbringen des Beschwerdeführers zum üblichen Prognosezeitraum bei Kraftwerksbetrieben und den in diesem Zusammenhang vorgelegten Unterlagen zur Nutzen-Kosten Struktur solcher Anlagen auseinandersetzen müssen. Auch ist es nicht nachvollziehbar, wenn die belangte Behörde die Verlustursachen "in der Organisation des gegenständlichen Betriebes" erblickt, unterlässt sie es doch, allfällige Organisationsmängel und deren Auswirkung auf die Ertragslage des Betriebes aufzuzeigen. Die von der belangten Behörde vorgenommene bloße Betrachtung der Betriebsergebnisse lässt ohne entsprechendes Fachwissen über die Wirtschaftlichkeit der gegenständlichen Kraftwerksanlage eine verlässliche Aussage über das Vorliegen von Liebhaberei iSd LVO somit nicht zu.

Bei der Beurteilung der objektiven Ertragsfähigkeit des Kraftwerksbetriebes wird im fortgesetzten Verfahren - unter Zuhilfenahme fachkundiger Beweismittel - auf die im konkreten Fall gegebenen Verhältnisse (Jahresarbeitsvermögen der Anlage, Finanzierungsstruktur, Hochwasserrisiko, Bedingungen des Stromlieferübereinkommens, Eigenverbrauch) abzustellen und insbesondere auch die Frage zu beantworten sein, ob die Leistungsfähigkeit der Anlage ohne wesentliche Aufwendungen langfristig erhalten werden kann oder ohne laufende Anpassungen an den jeweiligen Stand der Technik mit einer verminderten Stromproduktion zu rechnen ist.

Soweit sich aus den vom Beschwerdeführer vorgelegten Unterlagen ergibt, dass sich die Wirtschaftlichkeit der Anlage mit steigendem Eigenverbrauch (auf Grund der Ersparnis eigener Stromeinkäufe zu Verbraucherpreisen) erhöht, ist darauf hinzuweisen, dass für die Beurteilung der Betätigung als Einkunftsquelle die steuerlich maßgeblichen Entnahmewerte anzusetzen sind.

Der angefochtene Bescheid war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z. 3 VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VerordnungBGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 27. August 2008

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2008:2006150037.X00

Im RIS seit

24.09.2008

Zuletzt aktualisiert am

29.03.2010

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, http://www.vwgh.gv.at

© 2025 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at