

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Michael Mandlmayr in der Beschwerdesache Bf, über die Beschwerde vom 16. Mai 2017 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr vom 14. November 2016 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2011 bis 2015

zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf) betreibt seit Dezember 1999 ein Kleinwasserkraftwerk, das er damals von seiner Mutter übernommen hat. In den Jahren 1999 bis 2003 erklärte Bf daraus geringfügige Gewinne bzw. Verluste. In den Jahren 2004 und 2005 baute Bf das Kraftwerk mit Gesamtkosten von ca. 760.000,00 € um bzw. errichtete es neu, wovon ca. 400.000,00 € auf das Gebäude entfielen.

Die Erstveranlagungen der Jahre 2011 bis 2015 erfolgten unter Hinweis auf den Verdacht der Liebhaberei des Kleinwasserkraftwerkes jeweils vorläufig.

In den eingereichten Steuererklärungen 2004 bis 2015 erklärte Bf insgesamt Verluste in Höhe von 374.790,40 €. Die Nutzungsdauer wurde bei diesen Gewinnermittlungen beim Gebäude mit 33 Jahren und bei den maschinellen Anlagenteilen mit 20 Jahren angesetzt.

Zur Feststellung, ob der Betrieb des Kleinwasserkraftwerkes als Einkunftsquelle zu qualifizieren ist oder nicht, wurde vom Finanzamt am 4. August 2016 eine Betriebsprüfung begonnen und in deren Rahmen Bf zur Vorlage einer Prognoserechnung aufgefordert, die Bf allerdings nicht beibrachte, sondern die permanenten Verluste in der Vorhaltsbeantwortung vom 26. Juli 2016 lediglich allgemein mit der schlechten Wasserführung der letzten Jahre sowie den großen Investitionen in den Jahren

2004 und 2005 begründete. Außerdem hätten sich die geplanten Baukosten wegen Hochwasserschäden um einen großen Betrag erhöht.

Mangels Vorlage der vom Bf angeforderten Prognoserechnung erstellte der Betriebsprüfer eine solche für die Jahre 2016 bis 2025 an Hand der vorliegenden Unterlagen. Der rechnerische Gesamtverlust für die Jahre 2004 bis 2025 ergab 522.117,15 €.

Aufgrund der Feststellungen der Betriebsprüfung wurde das Wasserkraftwerk vom Finanzamt nicht als Einkunftsquelle anerkannt (Tz. 5 der Niederschrift über die Außenprüfung vom 4. Oktober 2016) und am **14. November 2016 für die Jahre 2011 bis 2015** gemäß § 200 Abs. 2 BAO **endgültige Einkommensteuerbescheide** erlassen.

Die nach mehrmaligen Fristverlängerungsansuchen am 31. Mai 2017 rechtzeitig eingebrachte **Beschwerde vom 16. Mai 2017** bekämpft die geänderten Einkommensteuerbescheide 2011 bis 2015 betreffend die Nichtanerkennung des Kleinwasserkraftwerkes als Einkunftsquelle, wobei unter Hinweis auf § 262 Abs. 2 BAO ausdrücklich auf die Erlassung einer Beschwerdeentscheidung verzichtet und gleichzeitig der Antrag auf Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht gestellt wurde.

Die Beschwerde wird im Wesentlichen damit begründet, dass nach den Investitionen 2004/2005 die Erlöse mehr als das Doppelte gestiegen wären. Die Investitionen wären aufgrund der Wasserrahmenrichtlinien der Europäischen Union notwendig gewesen, insbesondere sei das Elektrizitätswerk umgebaut und saniert worden, wobei in diesem Zusammenhang ein neuer Fischpass errichtet und der Zufluss zu den Turbinen wesentlich verändert worden sei. Zusätzlich sei eine Restwasserturbine neu eingebaut worden. Der Investitionsaufwand sei durch ein Sachverständigengutachten von DI VN FN mit 400.000,00 € veranschlagt und ein Gesamtgewinn innerhalb von 30 Jahren iHv 90.000,00 € prognostiziert worden, wobei Bf gewährte Zuschüsse iHv 214.714,00 € in der Prognose nicht berücksichtigt worden seien. Während der Bauphase im September 2004, November 2004 und Jänner 2005 habe es außerordentlich große Überschwemmungen gegeben, die an der baulichen Substanz und der technischen Vorrichtung extrem großen Schaden angerichtet haben. Die Investitionskosten seien, insbesondere als Folge dieser Überschwemmungen von 400.000,00 € auf 760.000,00 € gestiegen. Auch der notwendige Damm sei wegen der Überschwemmungen dreimal neu errichtet worden. Weiters sei während der Bauarbeiten festgestellt worden, dass auch die Decke und der Dachstuhl des Turbinenhauses infolge der mehrmaligen Hochwasserereignisse schwer in Mitleidenschaft gezogen und erneuert werden müssen. Laut Aufstellung der ausführenden Baugesellschaft habe es aufgrund der Hochwasserereignisse einen zusätzlichen Kostenaufwand von 270.658,00 € gegeben. Da der Bau zum Zeitpunkt der Hochwasserereignisse schon sehr weit fortgeschritten gewesen sei, habe Bf diese Investitionen nicht mehr stoppen können und die entstandenen Schäden am Bauwerk und den technischen Anlagen hätten unweigerlich repariert werden müssen. Mit dem erzeugten Strom würden 130 Haushalte versorgt und der Strom an die OeMAG geliefert werden.

Der momentane Abnahmepreis liege bei 0,0625 € (6,25 Cent) pro kWh. Dieser Abnahmepreis sei preisreguliert und nehme auf die wirtschaftlichen Gegebenheiten des einzelnen Kraftwerkes absolut keine Rücksicht. Im Rahmen der Betriebsprüfung sei das Kraftwerk aufgrund der anfallenden Verluste als Liebhaberei eingestuft worden. Voraussetzung für die Anerkennung als Einkunftsquelle sei das subjektive Element der Absicht, einen Gesamtgewinn zu erzielen, wobei die Beurteilung, ob innerhalb eines absehbaren Zeitraums ein wirtschaftlicher Gesamterfolg erzielt werden könnte, regelmäßig erst nach Ablauf eines mindestens 25-jährigen Zeitraums in Abhängigkeit der jeweiligen Lage des Einzelfalles möglich sei. Als angemessener Zeitraum würden 30 Jahre angesetzt werden. In der Liebhabereirichtlinie 2012 werde angeführt, dass bei Betätigung mit Vermutung der Annahme einer Einkunftsquelle das Vorliegen von Einkünften zunächst anzunehmen sei. Liebhaberei liege nur im Ausnahmefall vor und zwar dann, wenn die Absicht einen Gesamtgewinn zu erzielen nicht anhand objektiver Umstände nachvollziehbar wäre. Eine Tätigkeit, die das typische Erscheinungsbild eines Gewerbebetriebes aufweist, sei nur in Ausnahmefällen als Liebhaberei anzusehen. Die Investitionen wären nicht so hoch ausgefallen, wenn diese aufgrund der Novelle des Wasserrechtsgesetzes in der Anpassung an die EU-Richtlinie nicht notwendig gewesen wären. Instandhaltungsarbeiten aufgrund von Hochwassern und Eisschmelze könnten bei Wasserkraftwerken nicht abgewendet werden und gehörten daher zu den unvorhergesehenen Ereignissen.

Weiters sei in der Liebhabereirichtlinie 2012 vermerkt, dass für das Vorliegen von Einkünften nicht ein tatsächlich erwirtschafteter Gesamterfolg, sondern die objektive Eignung einer Tätigkeit zur Erwirtschaftung eines solchen erforderlich sei. Beim Auftreten durch unerwartete Umstände unvorhergesehener Aufwendungen und Einnahmenausfälle, die ein Ausbleiben des Gesamterfolges bewirken, wären diese Umstände allein der Qualifizierung einer Betätigung als Einkunftsquelle nicht abträglich. Laut Liebhabereirichtlinie 2012 sei nach Pkt. 3.4.2. bei nicht von vornherein zeitlich begrenzten Betätigungen jene AfA anzusetzen, die sich bei Verteilung der Anschaffungs- und Herstellungskosten auf die effektive betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer ergibt, bei kürzerer Abschreibungsdauer sei die AfA entsprechend zu adaptieren.

In der Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates UFS 15.07.2004 RV/0791-L02 sei festgestellt worden, dass bei potentiell ertragsfähigen Betätigungen bspw. ein Konjunkturerinbruch innerhalb einer Branche oder höhere Gewalt dazu führen kann, dass innerhalb des Beobachtungszeitraumes tatsächlich kein positives Ergebnis erzielt würde. Grundsätzlich seien bei der Beurteilung, ob eine Tätigkeit objektiv geeignet sei, die Verhältnisse zu Beginn der Betätigung maßgeblich. Nach der LVO müsse ein Gesamtgewinn nicht tatsächlich erzielt, sondern bloß angestrebt werden.

Die schweren Hochwasserschäden 1988, 1998 und 1996 an den Kraftwerksanlagen hätten in jeweils darauffolgenden Jahren hohe Investitionskosten zur Folge gehabt und zu unvorhersehbaren Verlusten geführt. Diese Investitionskosten seien bei der ursprünglichen Planung nicht vorhersehbar gewesen und hätten daher auch nicht in der Prognoserechnung Berücksichtigung finden können und stünden somit der Qualifizierung

des Kraftwerksbetriebes als Einkunftsquelle nicht entgegen. Nach den umfangreichen Reparaturen 1997 durch Absicherung des Unterbaus bachaufwärts und bachabwärts könnten im Falle eines Hochwassers keine größeren Schäden mehr auftreten. Bei wasserwirtschaftlichen Projekten sei generell eine lange Lebensdauer zu berücksichtigen (Hinweis auf beiliegende Berufsentscheidung), weshalb eine Prognosedauer im gegenständlichen wasserwirtschaftlichen Fall von 40 - 50 Jahren gerechtfertigt sei. Werde das Jahresergebnis entsprechend adaptiert, indem die zusätzlichen Kosten wegen der Wasserschäden eliminiert und die Zinsen ohne die Hochwasserschäden angesetzt werden, entstünden in verschiedenen Jahren auch Überschüsse und von 2004 bis 2016 insgesamt ein Verlust in Höhe von 2.736,02 €. Den Kriterien des marktgerechten Verhaltens und der Preisgestaltung könnten im vorliegenden Fall keine Bedeutung beigemessen werden, da durch Lieferung in das öffentliche Netz lediglich amtlich festgelegte Einspeisetarife zu erzielen sind. Aufgrund der Prognose des Herrn DI FN sei für den Zeitraum von 30 Jahren ein positives Ergebnis möglich.

In der aufgestellten Prognose sei die Abschreibungsdauer der Baulichkeiten mit 60 Jahren, maschineller Anlagen mit 40 Jahren und elektrischer Anlagen mit 30 Jahren angesetzt worden. Die Prognose sei mit den tatsächlichen Investitionskosten von 486.880,76 € (nach Abzug der Hochwasserschäden) erstellt worden. Aufgrund des Gesamtbildes mangle es keineswegs an einer Einkunftsquelleneigenschaft und sei zu Unrecht Liebhaberei angenommen worden.

Der weitere Teil der Beschwerde beschäftigt sich mit allgemeinen Aussagen zur Energieversorgung und Umweltpolitik in Österreich.

Der **Betriebsprüfer** verweist in der **Stellungnahme** zur Beschwerde vom **2. Juni 2017** auf die bereits ausführliche Darstellung des Sachverhaltes und der rechtlichen Würdigung in Tz. 5 des Besprechungsprogrammes.

In der **Gegenäußerung** der steuerlichen Vertretung zur Stellungnahme des Betriebsprüfers wird im Wesentlichen auf das Gutachten von DI VN FN verwiesen, das bei der Betriebsprüfung nicht aufgelegt sei. Das Gutachten ist der Gegenäußerung angefügt.

Über Aufforderung des erkennenden Gerichts vom 1. September 2017 gab **Bf** mit **Schriftsatz** vom **27. September 2017** eine Stellungnahme zum Vorlagebericht des Finanzamtes ab und legte Unterlagen betreffend die vom Bf aufgenommenen Kredite und Anlagenverzeichnisse zum 31.12. der Beschwerdejahre 2011 bis 2015 vor.

Über Aufforderung des erkennenden Gerichts vom 22. November 2017 gab das **Finanzamt** mit Schreiben vom **20. Dezember 2017** eine **Stellungnahme** zum Schriftsatz des Bf vom 27. September 2017 ab.

Über Aufforderung des erkennenden Gerichts vom 24. Jänner 2018 gab **Bf** mit **Schriftsatz** vom **13. Februar 2018** eine Gegenäußerung zur Stellungnahme des Finanzamtes vom 20. Dezember 2017 ab.

Über Aufforderung des erkennenden Gerichts vom 16. Februar 2018 nahm das **Finanzamt** dazu mit **Schreiben** vom **6. März 2018** Stellung.

Über Aufforderung des erkennenden Gerichts vom 8. März 2018 gab **Bf** mit **Schreiben** vom **29. März 2018** eine Gegenäußerung ab und legte mit Schriftsatz vom 20. April 2018 den Wasserrechtsbescheid betreffend das gegenständliche Kleinwasserkraftwerk vor.

Über Aufforderung des erkennenden Gerichts vom 11. Februar 2019 gab das **Finanzamt** mit Schreiben vom **13. März 2019** eine **Stellungnahme** ab.

Über Aufforderung des erkennenden Gerichts vom 19. März 2019 erstattete **Bf** mit **Schriftsatz** vom **16. April 2019** eine Gegenäußerung.

Über Aufforderung des erkennenden Gerichts vom 6. Mai 2019 gab das **Finanzamt** mit **Schreiben** vom **31. Mai 2019** eine Stellungnahme ab.

Die **Durchführung einer mündlichen Verhandlung** war im gegenständlichen Fall aus folgenden Gründen **nicht erforderlich**:

Bf hat in der Beschwerde (S 6, Abs. 3) zwar „mündliches Gehör, um über die tatsächlichen Verhältnisse und die zukünftigen Ergebnisse mündlich berichten zu können“, jedoch keine mündliche Verhandlung beantragt. Außerdem hatte Bf im Rahmen des in den Jahren 2017 bis 2019 durchgeführten eingehenden Vorhalteverfahrens hinreichend Gelegenheit, die genannten Umstände darzulegen und hat diese Möglichkeit auch genutzt.

Im Schriftsatz vom 12. April 2018 hat Bf im Fall der Stattgabe zudem ohnehin auf die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung verzichtet.

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob die Verluste aus dem Betrieb des gegenständlichen Kleinwasserkraftwerkes des Bf in den Beschwerdejahren 2011 bis 2015 im Rahmen der Ermittlung des Einkommens des Bf zu berücksichtigen bzw. ausgleichsfähig oder als Liebhaberei bei der Einkommensteuer unbeachtlich sind.

Rechtslage

Die **Liebhabereiverordnung** vom 17. Dezember 1992, BGBl. Nr. 33/1993 (**LVO 1993**), verlautbart am 15. Jänner 1993, ist ab der Veranlagung 1993 und damit auch im gegenständlichen, die Veranlagungsjahre 2011 bis 2015 betreffenden Fall anzuwenden.

Gemäß **§ 1 Abs. 1 LVO 1993** liegen Einkünfte 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.

Gemäß **§ 2 Abs. 1 LVO 1993** ist, wenn bei Betätigungen im Sinn des § 1 Abs. 1 Verluste anfallen, das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss 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, aufgrund 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 (z.B. 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 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 (Abs.2).

Gemäß § 3 Abs. 1 LVO ist unter Gesamtgewinn der Gesamtbetrag der Gewinne zuzüglich steuerfreier Einnahmen abzüglich des Gesamtbetrags der Verluste zu verstehen.

Beim Betrieb des gegenständlichen Kleinwasserkraftwerkes des Bf handelt es sich unstrittig um eine Tätigkeit gemäß **§ 1 Abs. 1** der Liebhabereiverordnung (**LVO**). Nach dieser Bestimmung ist bei einer Betätigung, die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen, das Vorliegen von Einkünften anzunehmen.

Gemäß **§ 2 Abs. 2 EStG 1988** ist Einkommen der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs. 3 bezeichneten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§18), nach dem Einkommensteuergesetz 1988 noch abzüglich außergewöhnlicher Belastungen (§§ 34 und 35) und Sanierungsgewinnen sowie der Freibeträge nach den §§ 104 und 105.

Einkünfte im Sinne des Einkommensteuergesetzes 1988 (§ 2 Abs. 3 Z 3 und Abs. 4 Z 1) sind die Gewinne (§§ 4 bis 14) aus Gewerbebetrieb.

Das erkennende Gericht hat folgenden Sachverhalt festgestellt:

Der Beschwerdeführer (Bf) betreibt seit Dezember 1999 ein Kleinwasserkraftwerk, das er damals von seiner Mutter übernommen hat.

Österreich hat die Wasserrahmenrichtlinien der Europäischen Union vom Jahr 2000 im Jahr 2003 durch die Novelle des Wasserrechtsgesetzes 1959, BGBl 215/1959, umgesetzt. Bf musste deshalb einen neuen Fischpass errichten und den Zufluss zu den Turbinen wesentlich verändern.

Der staatlich befugte und gerichtlich beeidete Sachverständige Dipl.-Ing. VN FN hat deshalb zur Wiederherstellung und Erweiterung des Kleinwasserkraftwerkes des Bf am 28. Februar 2004 folgenden „Technischen Bericht“ abgegeben:

1. Sanierung der bestehenden Kraftanlage
2. Unterbringung einer zweiten Turbine wehrseitig im Krafthaus, um den fischökologischen Bedenken nachzukommen
3. Erweiterung und Verbesserung des OW-seitigen Triebwasserweges
4. Neubau eines Grundablasses zur Ermöglichung der Sanddrift
5. Errichtung eines Fischpasses als Schlitzpass am linken Ufer
6. Beseitigung der bei den letzten Hochwässern und dem Kraftwerkstillstand entstandenen Verlandungen im OW und UW
7. Verbesserung der Hochwasserabfuhr durch den neuen Grundablass
8. Neuerstellung und Optimierung der gesamten elektro- maschinellen Anlagen zum Betrieb und zur Steuerung der beiden Maschinensätze des Grundablasses und Rechenanlage

Der Sachverständige schätzte den Gesamtaufwand mit 400.000,00 € und prognostizierte positive Ergebnisse in 10 bis 12 Jahren nach Fertigstellung des im Sommer 2004 beginnenden Umbaus mit einem in der Beilage 7 ermittelten Totalgewinn von 90.704,13 € innerhalb von 30 Jahren. Ein rechnerischer Totalgewinn von ca. 3.000,00 € ergibt sich innerhalb von 21 Jahren.

Nach Pkt. 7 Bauablauf des genannten Berichts war dazu ein vorübergehend errichteter Fangdamm erforderlich, weil das Turbinenwerk und die Außenaufgabe auf Grund der Auflage der Wasserrechtsbehörde nur im Trockenen gebaut werden durfte.

Außergewöhnlich große Überschwemmungen im September und November 2004 und Jänner 2005 verursachten während der Bauarbeiten massive Schäden an der baulichen Substanz und den technischen Vorrichtungen des Kraftwerkes. Der notwendige Damm musste wegen der Überschwemmungen dreimal neu errichtet werden.

Durch diesen zusätzlichen Aufwand erhöhten sich die Kosten um ca. 270.000,00 €.

Der Umbau des gegenständlichen Kleinwasserkraftwerkes des Bf in den Jahren 2004 und 2005 sowie dessen Betrieb in den Folgejahren und auch im Beschwerdezeitraum 2011 bis 2015 war durch die Absicht des Bf veranlasst, einen Gesamtgewinn zu erzielen.

2005 hat Bf mit der ÖMAG einen bis Mai 2018 laufenden Abnahmevertrag abgeschlossen. In dem der vertragliche Tarif vereinbart ist.

Beweiswürdigung

Übernahme des Kraftwerkes von der Mutter und die Ereignisse bei dessen Umbau ergeben sich aus den unbestrittenen und glaubwürdigen Ausführungen des Bf in der Beschwerde.

Das Gutachten des Sachverständigen vom 28. Feber 2004 („Technischer Bericht“) hat das Finanzamt dem Vorlagebericht angeschlossen (Nr. 7 der vorgelegten Aktenteile) und es dort selbst als Beweismittel genannt.

Die Beilage 7 des Gutachtens mit der Ermittlung eines Totalgewinnes von 90.704,13 €, auf die verwiesen wird, ist als Beilage A diesem Erkenntnis angeschlossen.

Bf hat den Wasserrechtsbescheid vom 8. Juni 2004 mit Schriftsatz vom 12. April 2018 vorgelegt und die durch das dreimalige Hochwasser erhöhten Kosten mit der dem Schriftsatz vom 13. Februar 2018 angeschlossenen Bestätigung der Baufirma vom 16. Jänner 2017 nachgewiesen. Der Abnahmevertrag mit der ÖMAG ist unbestritten (vgl. S 7 des Besprechungsprogramms).

Die **Kriterienprüfung** nach der oben zitierten Bestimmung des § 2 Abs. 1 LVO 1993 ist eine demonstrative Aufzählung (arg. „insbesondere“), die als **Akt der Beweiswürdigung** anzusehen ist (**Doralt/Renner, EStG²⁰, § 2 Tz 400/1**, unter Hinweis auf **VwGH 30.07.2002, 96/14/0020; BFG 12.02.2014, RV/7100108/2010; BFH 9.2.2002 IX R 57/00 – BStBl 2003 II 695**).

Der Betrieb eines Kleinwasserkraftwerkes fällt – wie bereits oben erwähnt - unstrittig **unter § 1 Abs. 1 LVO**, sodass grundsätzlich vom Vorliegen einer Einkunftsquelle auszugehen und nur in Ausnahmefällen Liebhaberei anzunehmen ist (**VwGH 20.11.1996, 89/13/0259**). Bei Vorliegen von Verlusten hat der Abgabepflichtige alle Beurteilungsgrundlagen und Sachverhaltselemente offenzulegen, aus denen sich die Einkunftsquelleneigenschaft zuverlässig beurteilen lässt (**VwGH 24.06.2004, 2001/ 15/0047**). Nach **§ 2 Abs. 1 LVO** ist anhand objektiver Kriterien zu prüfen, ob innerhalb eines absehbaren Zeitraumes ein Gesamtgewinn erwirtschaftet werden kann. Unter einem absehbaren Zeitraum für die Erzielung eines wirtschaftlichen Gesamterfolges wird allgemein eine Zeitspanne verstanden, welche zum getätigten Mitteleinsatz in einer nach der Verkehrsauffassung vernünftigen, üblichen Relation steht. Absehbar ist ein solcher Zeitraum insbesondere dann, wenn er im Verhältnis zum eingesetzten Kapital und der verkehrsüblichen Finanzierungsdauer für die Abdeckung des Gesamtaufwandes bis zur Erzielung eines wirtschaftlichen Gesamterfolges in Kauf genommen wird (Rz 15 Liebhabereirichtlinien).

Die vom Finanzamt im Vorlagebericht unter Hinweis auf Fundstellen im Internet genannte Amortisationsdauer von 7,5 bzw. 15 Jahre als absehbarer Zeitraum ist nach Ansicht des erkennenden Gerichts viel zu kurz.

Das Finanzamt führt im gegenständlichen Verfahren immer wieder die Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates **UFS 15.07.2004, RV/0791-L/02**, ins Treffen. Unter Hinweis auf diese Entscheidung vermeint das Finanzamt im Vorlagebericht, als überschaubarer Zeitraum sei bei einem Kleinwasserkraftwerk jedenfalls ein Zeitraum von 20 Jahren anzusehen.

Dem wird vom erkennenden Gericht Folgendes entgegen gehalten:

Der Verwaltungsgerichtshof hat mit Erkenntnis **VwGH 27.08.2008, 2006/15/0037**, die genannte Entscheidung des UFS RV/0791-L/02, als rechtswidrig sinngemäß mit folgender Begründung aufgehoben:

Die belangte Behörde hätte sich mit dem Vorbringen des Beschwerdeführers, nach allgemeiner Erfahrung seien Wasserkraftwerke auch im Kleinbetrieb nicht auf eine

kurz- oder mittelfristige Betriebsdauer von etwa 20 Jahren, sondern auf mehrere Jahrzehnte angelegt, sodass eine Prognosedauer von 40 bis 50 Jahren gerechtfertigt sei, auseinandersetzen müssen. Die von der belangten Behörde vorgenommene bloße Betrachtung der Betriebsergebnisse lasse ohne entsprechendes Fachwissen über die Wirtschaftlichkeit der gegenständlichen Kraftwerksanlage keine verlässliche Aussage über das Vorliegen von Liebhaberei iSd LVO zu.

Im fortgesetzten Verfahren wurde der Berufung vom Unabhängigen Finanzsenat mit der Entscheidung **UFS 13.12.2010, RV/1004-L/08**, sodann stattgegeben.

Das vorliegende Gutachten des gerichtlich beeideten Sachverständigen geht auf Seite 11 bzw. Beilage 7 basierend auf projektierten Kosten von 400.000,00 € und unter Annahme einer Nutzungsdauer von 30 Jahren von Gewinnen bereits nach 10 bis 12 Jahren und einem Totalgewinn innerhalb von 30 Jahren von 90.704,13 € aus (Beilage A dieses Erkenntnisses).

Wie oben festgestellt, wurde demnach vom Sachverständigen mit einem rechnerischen Totalgewinn von ca. 3.000,00 € innerhalb von 21 Jahren gerechnet.

Unwägbarkeiten sind das Ergebnis negativ beeinflussender Ereignisse, die nicht dem üblichen Wirtschaftsverlauf entsprechen und nicht mit einem gewollten Verhalten des Steuerpflichtigen im Zusammenhang stehen. Sie führen daher erst dann zur Liebhaberei, wenn eine Betätigung auch unter üblichen wirtschaftlichen Verhältnissen ertragsunfähig wäre. Unwägbarkeiten sind von gewöhnlichen Risiken abzugrenzen, die bei unternehmerischen Tätigkeiten typischerweise anfallen. Dann liegen keine typischen Wirtschaftsabläufen widersprechende, von außen eindringende, sondern bei einer unternehmerischen Tätigkeit nicht völlig atypische Ereignisse vor.

Gebäudeschäden durch Naturkatastrophen stellen beachtliche Unwägbarkeiten dar (**Jakom/Laudacher EStG, 2018, § 2 Rz 253**). Das Finanzamt verkennt, dass das Auftreten dreimaligen Hochwassers in der sensiblen Umbauphase des gegenständlichen Kraftwerkes – anders als gelegentliches Hochwasser beim laufenden Betrieb sehr wohl als Unwägbarkeit zu qualifizieren ist, zumal dem Bf der Umbau behördlich in Trockenbauweise vorgeschrieben worden ist.

Der dadurch verursachte Aufwand von ca. 270.000,00 € ist deshalb im Rahmen der Prognoserechnung gedanklich auszuklammern bzw. außer Ansatz zu lassen.

Bei **zeitlich unbefristeten Betätigungen** – wie im gegenständlichen Fall – sind bei der Liebhabereibeurteilung für die Ermittlung des **Gesamtgewinnes** die nach steuerlichen Vorschriften ermittelten Jahresergebnisse von solchen steuerlichen Sondervorschriften zu **bereinigen**, die sich auf die Länge des absehbaren Zeitraumes auswirken, jedoch das tatsächliche wirtschaftliche Ergebnis verzerren (**Renner, in Doralt EStG**²⁰, **§ 2 Tz 379**, unter Hinweis auf **BFH 30.9.1997, IX R 80/94, BStBI 1998 II 771; LRL 2012 Rz 24**).

Es ist etwa jene **AfA** anzusetzen, die sich bei Verteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf die **effektive betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer** iSd § 7 Abs. 1 EStG 1988 ergibt. Eine kürzere Abschreibungsdauer aufgrund gesetzlicher (zB

§ 8 EStG 1988) oder erlassmäßiger Regelungen (zB EStR 2000 Rz 6444 für vor 1915 errichtete Mietobjekte) ist zu adaptieren (**Renner, aaO § 2 2 Rz 381**, unter Hinweis auf **LRL 2012 Rz 25**).

In den zitierten **Liebhabeirichtlinien 2012** (LRL 2012) führt das **Bundesministerium für Finanzen** unter Rz 25 (vor Änderung des § 8 Abs. 1 durch das StRefG 2015/2016) dazu folgendes Beispiel an:

Nach § 8 Abs. 1 EStG 1988 werden die Anschaffungskosten eines Betriebsgebäudes mit jährlich 3 % abgeschrieben. Die tatsächliche Nutzungsdauer beträgt 50 Jahre. Für Zwecke der Ermittlung des Gesamtgewinnes ist die jährliche AfA mit 2 % anzusetzen.

Bf hat mit Schriftsatz vom 13. Februar 2018 eine adaptierte Ermittlung der Ergebnisse der Jahre 2004 bis 2016 betreffend das gegenständliche Kraftwerk vorgelegt, das auch diesem Erkenntnis als Beilage B angeschlossen ist. Darin hat Bf durch Ausscheiden der durch das dreimalige Hochwasser während des Umbaus verursachten zusätzlichen Kosten aus den Herstellungskosten wegen des Vorliegens von Unwägbarkeiten und aliquoter Kürzung der darauf entfallenden Zinsen der aufgenommenen Kredite Rechnung getragen. Außerdem hat Bf durch Ansatz der Bewertungsreserve die AfA auf die der effektiven betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer entsprechenden Höhe reduziert.

Bei Einbeziehung dieser nach obigen Ausführungen zu berücksichtigenden Umstände wäre bereits nach 14, zweifellos jedoch **innerhalb von 20 Jahren mit einem Totalgewinn zu rechnen**. Dazu käme bei einer Veräußerung noch die Realisierung der stillen Reserven.

Zu den in § 2 Abs. 1 Z 1 bis 6 LVO demonstrativ angeführten Kriterien

Ausmaß und Entwicklung der Verluste (§ 2 Abs. 1 Z 1) und Verhältnisse der Verluste zu den Gewinnen (§ 2 Abs. 1 Z 2)

Bei der nach obigen Ausführungen gebotenen Adaptierung der Ergebnisse wandelt sich das Bild entsprechend der Beilage B.

Im Wesentlichen schlägt der Verlust im durch das dreimalige Hochwasser bedingten zweiten Jahr des Umbaus 2005 in Höhe von 22.677,19 € zu Buche, der aber schon im Jahr 2007 durch einen Gewinn von 23.451,30 € mehr als wettgemacht werden konnte. Den Verlusten der Jahre 2008, 2011 sowie 2014 und 2015 von ca. 25.000,00 € stehen Gewinne in den Jahren 2009, 2010, 2012, 2013 und 2016 von ca. 22.000,00 € gegenüber.

Ursachen der Verluste (im Verhältnis zu Vergleichsbetrieben) (§ 2 Abs. 1 Z 3):

Zu prüfen ist, aus welchem Grund gegenüber vergleichbaren Betätigungen, die Gewinne abwerfen, Verluste entstehen.

Dabei ist zwischen äußeren (zB schlechte Infrastruktur, schlechte Lage, Lage in Krisengebieten) und inneren (zB kein Marketing, keine Werbung, unrationelle Organisation) Verlustursachen zu unterscheiden.

Dem Heranziehen von Vergleichsbetrieben stehen jedoch einerseits die abgabenrechtliche Geheimhaltungspflicht (Bekanntgabe von Daten eines anderen Betriebes) und

andererseits die Verletzung des Parteiengehörs (Heranziehung von dem Steuerpflichtigen nicht genannten Betrieben) entgegen. Daten von Vergleichsbetrieben können daher nur insoweit verwertet werden, als es sich um Umstände der allgemeinen Lebenserfahrung oder um entsprechend veröffentlichte Wirtschaftsdaten einer bestimmten Branche handelt (vgl. Doralt/Renner, EStG¹⁴, § 2 Tz 412).

Externe Verlustursachen sind vom Steuerpflichtigen in der Regel nicht oder nur schwer beeinflussbar (VwGH 07.10.2003, 99/15/0209) und somit für sich allein gesehen kein Indiz für die Annahme von Liebhaberei. Als derartige Ursachen sind neben den oben aufgezählten Fällen auch „äußere Umstände“ (Unwägbarkeiten) anzusehen (Doralt/Renner, EStG¹⁴, § 2 Tz 413; Quantschnigg, ÖStZ 1990, S 137).

Lage/Infrastruktur/Standort:

Die seitens des Finanzamtes behauptete permanent schlechte Wasserführung beim Standort des gegenständlichen Kraftwerkes ist weder nachgewiesen noch entspricht sie den Feststellungen des vom Bf vor dem Umbau zu Rate gezogenen gerichtlich beeideten Sachverständigen. Den vom Prüfer angestellten Berechnungen kommt mangels technischer Expertise keine wesentliche Bedeutung zu.

Einspeisetarif:

Der bezahlte Einspeisetarif ist zweifellos wesentliche Verlustursache für das gegenständliche Kleinwasserkraftwerk. Es ist aber festzustellen, dass Vertreter dieser Branche den vom Abnehmer bezahlten Tarif generell als zu niedrig beklagen.

Aus dem vom Finanzamt mit Schreiben vom 13. März 2019 vorgelegten Beschluss des Oö Landtages vom 26. Jänner 2017 geht hervor, dass es der aktuelle Marktpreis von 2,86 Cent je Kilowattstunde fast unmöglich macht, Kleinwasserkraftwerke wirtschaftlich zu betreiben.

Der durch Kleinwasserkraftwerke erzeugte und ins öffentliche Netz gelieferte **Ökostrom vermeidet** im Vergleich zur Stromproduktion mit fossilen Energieträgern jedoch jährlich **beträchtliche Mengen an CO₂**.

Auf Grund dieses Beschlusses des Landtages ersuchte der Landeshauptmann von Oberösterreich den Bundeskanzler mit Schreiben vom 6. Februar 2017, sich für einen **fairen Abnahmepreis für Kleinwasserkraftwerke bei bestehenden Marktverzerrungen und Kostenwahrheit am europäischen Strommarkt** einzusetzen.

Nach Ansicht des erkennenden Gerichts kann und muss nicht zuletzt um die von Österreich versprochenen Klimaziele zu erreichen, mit einer entsprechenden **künftigen** Änderung und damit **höheren Erlösen** für durch Kleinwasserkraftwerke gelieferten **Ökostrom** gerechnet werden.

Marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen (§ 2 Abs. 1 Z 4):

Dabei ist zu betrachten, ob und wie der Steuerpflichtige auf die Aufnahme seiner Produkte beziehungsweise Leistungen durch den Markt reagiert.

Dem Kriterium des marktgerechten Verhaltens im Hinblick auf angebotene Leistungen kann jedoch im gegenständlichen Fall schon deshalb keine Bedeutung beigemessen werden, weil es sich um ein Kleinwasserkraftwerk handelt, das Strom in das öffentliche Netz einspeist.

Marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung (§ 2 Abs. 1 Z 5):

Für die Annahme einer Einkunftsquelle spricht, wenn der Steuerpflichtige sein Preispotential weitgehend ausnützt. Werden daher nicht einmal kostendeckende Preise verlangt, spricht dies in der Regel für Liebhaberei, wobei auf die besondere Lage des Einzelfalles einzugehen ist (vgl. Doralt/Renner, aaO, Tz 419).

Wird jedoch bei zwangsweisen Einnahmenbeschränkungen (zB auf Grund gesetzlicher Bestimmungen) das vorgegebene Preispotential zumindest im Wesentlichen ausgeschöpft, spricht dies gegen Liebhaberei (**VwGH 25.11.1999, 97/15/0144**).

Im gegenständlichen Fall ist aus diesem Kriterium ebenfalls nichts zu gewinnen, weil Bf wie alle Betreiber von Kleinwasserkraftwerken keine Möglichkeit zur Erzielung eines über dem Einspeistarif liegenden Erlöses hat.

Strukturverbesserende Maßnahmen (§ 2 Abs. 1 Z 6):

Es ist zu prüfen, ob und inwieweit der Steuerpflichtige Maßnahmen setzt, die zur Verbesserung der Ertragslage führen. Eine Maßnahme ist dann eine strukturverbessernde Maßnahme, wenn der sich Betätigende (betriebs-)wirtschaftlich sinnvoll auf Verluste verursachende Ereignisse, seien es gewöhnliche Risiken oder Unwägbarkeiten, reagiert.

Die Rechtsprechung hat u.a. die Standortverlegung (VwGH 14.09.1993, 90/13/0212) und die Erweiterung des Warenangebotes (VwGH 07.10.2003, 99/15/0209) als solche Maßnahmen anerkannt. Beides kommt bei einem Kraftwerk, das Strom erzeugt, nicht in Betracht

Der Bf hat jedoch unbestritten (vgl. S 6 des Besprechungsprogramms über die Betriebsprüfung vom 12. August 2016) bauliche Maßnahmen ergriffen, sodass künftige Überschwemmungen keinen wesentlichen Schaden mehr anrichten können.

Dies ist nach Ansicht des erkennenden Gerichts als Verbesserungsmaßnahmen iSd § 2 Abs. 1 Z 6 LVO zu werten.

Zusammenfassung betreffend Nachweis der Absicht einen Gesamtgewinn zu erzielen

Bf konnte auf Grund des Gutachtens des gerichtlich beeideten Sachverständigen vom 28. Feber 2004 von einem Gesamtgewinn von über 90.000,00 € ausgehen und wollte dies auch.

Bei dem von Bf betriebenen Kleinwasserkraftwerk ist nach der adaptierten Prognoserechnung die objektive Ertragsfähigkeit gegeben, weil ein Gesamtgewinn innerhalb von ca. 20 Jahren und damit weit vor Ende der technischen Lebensdauer der Anlage erzielbar erscheint. Eine derartige Prognoserechnung ist – wie bereits oben

erwähnt - auch ein wesentliches Element der Kriterienprüfung des § 2 Abs. 1 LVO 1993 (arg. insbesondere). Auch das Ergebnis der Prüfung der in § 2 Abs. 1 LVO demonstrativ angeführten Kriterien spricht nach Ansicht des erkennenden Gerichts für die Absicht des Bf einen Gesamtgewinn zu erzielen. Bf hat im streitgegenständlichen Zeitraum 2011 bis 2015 an einer sinnvollen Betätigung festgehalten. Bei der vorliegenden Bewirtschaftung konnte auf ein Streben des Bf, in einem angemessenen Zeitraum einen Gesamtgewinn aus dem Betrieb seines Kleinwasserkraftwerkes zu erzielen, geschlossen werden.

Die Ernsthaftigkeit und Nachhaltigkeit der Verfolgung der in § 1 Abs. 1 LVO beschriebenen Absicht ist nach Ansicht des erkennenden Gerichts jedenfalls für den Beschwerdezeitraum zu bejahen.

Rechtliche Beurteilung

Der Betrieb eines Kleinwasserkraftwerkes fällt – wie bereits mehrfach erwähnt - unstrittig unter **§ 1 Abs. 1 LVO**, sodass grundsätzlich vom Vorliegen einer Einkunftsquelle auszugehen und nur in Ausnahmefällen Liebhaberei anzunehmen ist (**VwGH 20.11.1996, 89/13/0259**).

Die von § 1 Abs. 1 LVO geforderte Veranlassung der Betätigung durch die Absicht, einen Gesamtgewinn zu erzielen, wurde auf Grund obiger eingehender Beweiswürdigung festgestellt.

Das gegenständliche Kleinwasserkraftwerk des Bf stellt deshalb eine Einkunftsquelle und keine einkommensteuerlich unbeachtliche Liebhaberei dar. Die bekämpften Bescheide, mit denen das Finanzamt den Verlusten die Anerkennung versagt hat, sind deshalb rechtswidrig.

Der Beschwerde kommt deshalb Berechtigung zu.

Die bekämpften Bescheide werden deshalb auf die Beträge der vor der Betriebsprüfung erlassenen gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen Bescheide abgeändert. Dabei sind im Jahr 2013 entsprechend Tz 6 des Betriebsprüfungsberichtes die geltend gemachten Aufwendungen für Begräbniskosten von 4.586,00 € nicht als ao Belastung iSd § 34 EStG 1988 abzugsfähig, weil sie durch die Aktiva des Nachlasses gedeckt sind.

Auf das diesem Erkenntnis als Beilage angeschlossene Berechnungsblatt wird verwiesen. .

Zulässigkeit einer Revision

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

bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Fall war keine derartige Rechtsfrage zu lösen, sondern durch Beweismwürdigung zu entscheiden. Deshalb ist keine Revision zulässig.

Linz, am 22. Juli 2019