

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter ***21***. in der Beschwerdesache, ***25*** als ehemaliger Gesellschafter und Rechtsnachfolger der ***22*** (vormals ***23***), ***26***, ***27*** als ehemaliger Gesellschafter der ***23***, ***28*** und ***29*** als ehemaliger Gesellschafter der ***23***, ***33***, über die Beschwerde (Berufung) vom 18. August 2011 gegen die Bescheide des Finanzamts ***30*** (nunmehr Finanzamt Österreich) vom

- 21. Juli 2011 betreffend Feststellung nach § 92 iVm § 190 Abs. 1 BAO für das Jahr 2005,
- jeweils 25. Juli 2011 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2006 bis 2009, sowie
- jeweils vom 25. Juli 2011 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2005 bis 2009,

zu Steuernummer ***31*** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht:

- I. Die angefochtenen Bescheide, jeweils vom 25. Juli 2011 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2006 bis 2009 werden gemäß § 279 BAO jeweils wie folgt abgeändert:

Die Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO unterbleibt.

- II. Die angefochtenen Bescheide jeweils vom 25. Juli 2011 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2005 bis 2009 werden gemäß § 279 BAO wie folgt abgeändert:

Steuerbare Umsätze und Vorsteuern sowie innergemeinschaftliche Erwerbe werden mangels Unternehmereigenschaft nicht festgesetzt. Die Steuerschuld aufgrund des § 11 Abs. 14 UStG 1994 wird wie folgt festgesetzt:

- **2005: 516,66 Euro**
- **2006: 580,56 Euro**
- **2007: 486,61 Euro**
- **2008: 234,67 Euro**

- III. Im Übrigen wird die Beschwerde gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- IV. Gemäß § 101 Abs. 3 BAO sind schriftliche Ausfertigungen, die in einem Feststellungsverfahren an eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit gerichtet sind (§ 191 Abs. 1 lit. a und c BAO), einer nach § 81 BAO vertretungsbefugten Person zuzustellen. Mit der Zustellung einer einzigen Ausfertigung an diese Person gilt die Zustellung an alle Mitglieder der Personenvereinigung oder Personengemeinschaft als vollzogen.
- V. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der nunmehrige Beschwerdeführer (in der Folge: Bf.) ist Rechtsnachfolger der ursprünglich beschwerdeführenden ***23*** Gesellschaft nach bürgerlichem Recht (in der Folge: GesbR). In den Jahren 2010 und 2011 fand bei der GesbR eine abgabenrechtliche Außenprüfung hinsichtlich der Umsatzsteuer und der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung (Prüfungsauftrag vom 2. Juli 2010) für die Jahre 2005 bis 2009 statt.

Im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 21. Juli 2011 bzw. in der im Bericht verwiesenen Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 20. Juni 2011 finden sich folgende Feststellungen:

- „Betrieb des Ultraleichtflugzeugs Typs WT9-Speed

Tz 2) Betriebsvermögen

Laut Bordbuch war das Flugzeug im Zeitraum 11. Mai 2005 bis 16. Juli 2010 wie folgt eingesetzt:

	2005	2006	2007	2008	2009	2010	gesamt
<i>Private Flüge der Gesellschafter</i>	2.026	1.401	1.392	1.344	857	665	7.685
<i>Banner-, Schlepp- und betriebliche Flüge</i>	626	744	356	255	38	1.115	3.134
<i>gesamt</i>	2.652	2.145	1.748	1.599	895	1.780	10.819
<i>Private Flüge in Prozent</i>	76,4	65,3	79,6	84,1	95,8	37,4	71,0

Die Frage, ob ein Wirtschaftsgut zum notwendigen Betriebsvermögen zählt, ist im Allgemeinen für das Wirtschaftsgut als Ganzes zu beurteilen; es ist entweder zur Gänze dem Betriebsvermögen oder zur Gänze dem Privatvermögen zuzurechnen (VwGH 29. Juli 1997, 93/14/0062). Wird ein Wirtschaftsgut sowohl betrieblich als auch privat genutzt, führt die überwiegende betriebliche Nutzung grundsätzlich zu notwendigem Betriebsvermögen, überwiegende private Nutzung grundsätzlich zu Privatvermögen (VwGH 19. November 1998, 96/15/0051).

Die Zuordnung von Wirtschaftsgütern zum Betriebsvermögen oder zum notwendigen Privatvermögen erfolgt bei Mitunternehmerschaften nach den allgemeinen, auch für den Einzelkaufmann geltenden Grundsätzen (VwGH 4. Oktober 1983, 83/14/0017).

Das von den Gesellschaftern überwiegend privat genutzte Flugzeug zählt daher zum Privatvermögen.

Tz 3) Liebhaberei

Nach § 1 Abs. 2 LVO ist bei einer Betätigung Liebhaberei anzunehmen, wenn Verluste entstehen

- 1. aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (z.B. Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen, Luxuswirtschaftsgüter) und typischerweise in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen oder*
- 2. aus Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind oder*
- 3. aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten.*

Die Annahme von Liebhaberei kann in diesen Fällen nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 LVO ausgeschlossen sein.

Laut § 2 Abs 4 LVO liegt bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird.

Die Vermietung eines Sportflugzeuges zählt jedenfalls zu einer Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO. Die Beteiligten an der Mitunternehmerschaft besitzen selbst den Pilotenschein und fliegen laut Bordbuch überwiegend selbst mit dem gegenständlichen Flugzeug. Die persönliche Neigung ist daher jedenfalls gegeben.

In den Jahren 2005 bis 2009 wurden folgende Betriebsergebnisse erzielt:

	2005	2006	2007	2008	2009
<i>Erlöse</i>	2.583,31	2.902,82	2.433,06	1.173,35	0
<i>Davon Erlöse Gesellschafter</i>	2.175,51	1.725,54	2.433,06	1.173,35	0
<i>Verluste</i>	-23.976,81	-24.100,38	-23.572,48	-34.058,85	-28.264,41
<i>AfA Flugzeug ND 7 Jahre</i>	12.857,00	12.857,00	12.857,00	12.857,00	12.857,00

*Verrechnet wird die Flugminute mit 1,17 Euro und Bannerflüge mit 3,34 Euro pro Minute. Diese entspricht dem Preis, den die ***3*** für ein Ultraleichtflugzeug verrechnet.*

In der Zeit vom 11. Mai 2005 bis 16. Juli 2010 war das Flugzeug – inklusive nicht verrechneten oder nicht verrechenbaren Flügen (Werkstattflüge) – insgesamt 10.819 Minuten in Betrieb. Dies entspricht einer durchschnittlichen jährlichen Flugleistung von aufgerundet 2.100 Minuten pro Jahr. Bei dem bisher verrechneten Preis ergibt dies einen jährlichen Erlös von 2.457 Euro jährlich.

Mit diesen durchschnittlichen Erlösen sind die Anschaffungskosten in 37 Jahren amortisiert. Dabei sind jedoch keine Treibstoffkosten, Wartungskosten und sonstige Kosten berücksichtigt.

Von einem absehbaren Zeitraum kann jedoch bei einem Flugzeug mit einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von 7 Jahren bei einem Zeitraum von mehr als 37 Jahren jedoch nicht mehr ausgegangen werden.

Es liegt jedenfalls Liebhaberei vor.

Zahlenmäßige Darstellung

<i>Lt. Erklärung</i>	<i>Umsätze 20%</i>	<i>ig. Erwerbe 20%</i>	<i>Vorsteuer</i>	<i>Zahllast/Gutschrift</i>	<i>Einkünfte</i>
2005	2.583,31	184,65	18.708,35	-18.154,76	-24.009,76
2006	2.902,82	105.500,37	21.742,91	-62,27	-45.210,94
2007	2.433,06		496,03	-9,42	-44.675,45
2008	1.173,35		2.439,43	-2.204,76	-39.735,32
2009	0,00		266,65	-266,65	-23.701,45
2010	2.578,08		89,00	-426,62	

<i>Lt. BP</i>	<i>Umsätze 20%</i>	<i>ig. Erwerbe 20%</i>	<i>Vorsteuer</i>	<i>Zahllast/Gutschrift</i>	<i>Einkünfte</i>
2005	0,00	184,65	0,00	0,00	0,00
2006	0,00	0,00	0,00	0,00	-21.100,07
2007	0,00		0,00	0,00	-21.100,07
2008	0,00		0,00	0,00	-5.500,07
2009	0,00		0,00	0,00	-21.100,07
2010	0,00		0,00	0,00	

*Einkünfte aus Sonderbetriebsvermögen ***34*** ***1***.*

- *Umsatzsteuer Rennauto*

*Laut Rechnung Nr. 300273 vom 4. April 2006 wurde am 14. März 2006 ein Fahrzeug Radical SR8 SuperRace2600cc, Brillante White erworben. Die Rechnung lautet auf Firma ***4*** Ges.b.R, Herrn ***5***, ***6***. Die ursprüngliche Rechnung (Nr. 300268) lautete auf Firma ***7***, Herrn ***5***, ***8*** (siehe Gutschrift Nr. 300272 vom 4. April 2006).*

*Zufolge der Gewinnverteilung ***4*** Ges.b.R befindet sich das Fahrzeug im Sonderbetriebsvermögen des ***5***.*

Erwirbt der Gesellschafter einer Mitunternehmerschaft Wirtschaftsgüter oder bezieht er Leistungen, um sie der Gesellschaft (un)entgeltlich zur Verfügung zur Nutzung zu überlassen, steht der Gesellschaft kein Vorsteuerabzug aus den Anschaffungs-, Herstellungs- oder Betriebskosten zu, da die Lieferungen nicht an sie ausführt wurden. Aus dem Sonderbetriebsvermögen steht dem Gesellschafter selbst nur dann ein Vorsteuerabzug zu, wenn er daraus steuerbare und nicht unecht befreite Umsätze erzielt.

Der Erwerb eines neuen Fahrzeuges durch einen Erwerber, der nicht zu den in Art. 1 Abs. 2 Z 2 UStG genannten Personen gehört, ist unter den Voraussetzungen des Art. 1 Abs. 2 Z 1 UStG ein innergemeinschaftlicher Erwerb.

*Der innergemeinschaftliche Erwerb obigen Fahrzeugs ist daher von Herrn ***5*** der Umsatzsteuer zu unterwerfen. Ein Vorsteuerabzug steht weder Herrn ***1*** (keine Umsätze) noch ***4*** Ges.b.R zu.“*

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung und erließ mit Datum vom 21. Juli 2011 einen Bescheid nach § 92 iVm § 190 Abs. 1 BAO, wonach eine einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte nach § 188 BAO für das Jahr 2005 unterbleibe, sowie einen entsprechenden Wiederaufnahmebescheid gleichen Datums. Mit Datum vom 25. Juli

2011 erließ die belangte Behörde Bescheide hinsichtlich der Umsatzsteuer 2005 bis 2009, sowie Feststellungsbescheide 2006 bis 2009 und Wiederaufnahmebescheide für die Umsatzsteuer 2005 bis 2008 sowie Einkünftefeststellung 2006 bis 2008.

Gegen diese Bescheide (Sach- und Wiederaufnahmebescheide) brachte die GesbR mit Schriftsatz vom 18. August 2011 das Rechtsmittel der Berufung ein. In dem Schreiben wird ausgeführt, dass eine ausführliche Begründung in den nächsten zwei Wochen nachgereicht werde.

Mit Mängelbehebungsauftrag vom 22. August 2011 forderte die belangte Behörde die Bf. auf, hinsichtlich der Berufung gegen die genannten angefochtenen Bescheide eine Begründung nachzureichen und setzte hierzu eine Frist bis zum 9. September 2011.

Mit Schriftsatz vom 7. September 2011 wurde eine Begründung eingebracht. Darin wurde zunächst der von der belangten Behörde angenommene Sachverhalt wiedergegeben und diesem im Wesentlichen zugestimmt (Seite 3 der Begründung). Ergänzend wurde jedoch angeführt, dass das streitgegenständliche Luftfahrzeug zur Durchführung von Schleppflügen geeignet und zertifiziert sei. Diese Zertifizierung sei nur aufgrund der Installation von speziell für die Durchführung von Schleppflügen geeigneten Vorrichtungen, die Kosten von 12.000 Euro verursacht hätten, möglich. Die Anschaffung sowie Installation dieser Vorrichtung zeige die ursprüngliche und weiterhin bestehende Intention mit dem angeschafften Ultraleichtflugzeug Schleppflüge und sonstige Reklameflüge durchzuführen.

Zudem seien die Flugstunden mit besagtem Luftfahrzeug nicht geeignet, um die jährliche Verlängerung des Berufspilotenscheins zu bewirken. Auch würden damit absolvierte Leerflüge nicht zu einer Verlängerung des „normalen“ Pilotenscheins berechtigen.

Die Behörde habe die Vorbereitungsarbeiten zur eigentlichen Durchführung eines Schleppfluges nicht berücksichtigt. Diese würden das Spannen des Seiles zwischen zwei Stahlpfeilern sowie einen Tiefflug von ca. zwei Metern Flughöhe zwischen den beiden Stahlpfeilern hindurch zur Aufnahme des Werbebanners beinhalten. Erst dann könne der eigentliche Schleppflug in einer relativ niedrigen Flughöhe von hundertfünfzig Metern durchgeführt werden.

Ein Schleppflug sei nur bei Schönwetter möglich und auch nur dann sinnvoll, weil die Banner nur dann von draußen befindlichen Personen wahrgenommen werden würden. Auch bei Schönwetter sei ein Schleppflug mit besagten Fluggerät nur möglich, wenn eine Windstärke von nicht mehr als 15 Knoten (entspricht 28 Kilometer pro Stunde) herrsche.

Daraus sei ersichtlich, dass eine Schleppflugtätigkeit mit erheblichem Risiko behaftet sei und schon deshalb keiner persönlichen Neigung entspreche, sondern Arbeit darstelle.

Bei der Zuordnung des Flugzeugs zum Privatvermögen habe die belangte Behörde lediglich Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes zitiert und den Sachverhalt vernachlässigt.

Es wäre auf Anraten des Flugzeugherstellers notwendig gewesen, im Anschaffungsjahr 2005 Leerflüge im Ausmaß von mindestens fünfundzwanzig Flugstunden durchzuführen. Aufgrund des besonders risikoreichen Bannerfluges seien aber beinahe hundert Stunden leer geflogen worden.

Des Weiteren sei bei der Feststellung des Verhältnisses von privaten zu betrieblichen Flügen die sinkende Zahl der privaten Flüge, die im Zeitraum von 2005 bis 2010 um 67% gesunken seien, vollkommen vernachlässigt worden.

Da sich die Märkte erst Anfang 2010 erholt hätten, sei auch erst ab diesem Zeitpunkt ein Ansteigen der betrieblichen Flüge und zwar um 97% zu verzeichnen.

Die hohe Anzahl der privaten Flüge sei der Aufrechterhaltung der Flugtauglichkeit des Luftfahrzeuges geschuldet. Somit seien neben Leerflügen auch etliche andere betriebliche Flüge im Rahmen anderweitiger betriebliche Tätigkeiten der Gesellschafter durchgeführt worden, da die betriebliche Auslastung aufgrund der schwachen Auftragslage für eine Aufrechterhalten der Betriebstauglichkeit nicht ausreichend gewesen sei. Diese Flüge seien allerdings fremdüblich mit der GesbR abgerechnet worden, wodurch keine Vermutung einer wie immer gearteten privaten Nutzung der Gesellschafter denkbar sei.

Darüber hinaus müsse für die Erfüllung der Vollkaskoversicherungsvereinbarung jeder Gesellschafter mindestens einmal im Quartal einige Flugstunden absolvieren. Diese Stunden habe man aufgrund der schwachen Auftragslage nicht in Form von Schleppflügen, sondern als Privatflüge durchführen müssen.

Weitere private Flüge seien dadurch verursacht gewesen, dass der Betreiber der Tankanlage am Flughafen ***10*** nicht berechtigt sei, mit Umsatzsteuer zu verrechnen und deshalb etliche private Flüge zum Flughafen ***9***, wo dies nicht der Fall sei, erforderlich gewesen seien.

Die belangte Behörde habe bei den Bordbuchaufstellungen anscheinend das Jahr 2010 außer Acht gelassen. Bei näherer Betrachtung sei eine drastische Trendwende zur überwiegend betrieblichen Nutzung des Fluggeräts zu erkennen. Aufgrund der zuvor genannten Umstände sowie der Trendwende im Bereich der betrieblichen Nutzung sei lediglich eine Zuordnung zum Betriebsvermögen denkbar.

Im Zusammenhang mit der Liebhabereibeurteilung habe die belangte Behörde die bereits aufgezählten Gründe für die schlechte Ertragslage nicht beachtet.

Die Verluste der Gesellschafter in den Jahren 2005 bis 2009 seien zu hoch ausgefallen, dies sei aber einzig und alleine auf die von der Austro Control vorgeschriebene Nutzungsdauer des Flugzeugmotors (TBO) von maximal 1.200 Stunden und die daraus resultierende Absetzung für Abnutzung zurückzuführen. Erst kürzlich seien diese Stunden auf 2.000 erhöht worden, wodurch die Planung und auch die erwartete Absetzung für Abnutzung adaptiert werden müsse.

Der Unternehmensgegenstand liege in der Durchführung von Schleppflügen und sonstigen Reklameflügen. Folglich könne die Vermietung des Ultraleichtflugzeuges nur einen sehr geringen Teil der Tätigkeiten des Bf. darstellen und sei von untergeordneter Bedeutung.

Es stehe außer Frage, dass seitens der GesbR eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr, sowie ein Gewerbebetrieb vorliege. Die Überprüfung der Liebhaberei habe daher nach § 1 Abs. 1 LVO zu erfolgen. Nach § 1 Abs. 1 LVO lägen Einkünfte bei einer Betätigung vor, die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn zu erzielen und nicht unter Abs. 2 falle. Voraussetzung sei, dass die Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3 LVO) nachvollziehbar ist. Das Vorliegen einer derartigen objektiven Absicht sei für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

Im Fall einer gemischten Tätigkeit sei zur Unterscheidung von § 1 Abs. 1 und Abs. 2 LVO deren Schwerpunkt zu ermitteln, wobei gemäß den Richtlinien zur Liebhabereibeurteilung (LRL 1997) zu untersuchen sei, worin die Betätigung ihrem Schwerpunkt nach besteht. Im vorliegenden Fall liege der grundsätzliche Schwerpunkt in der Durchführung von Schleppflügen und sonstigen Reklameflügen. Nur aufgrund der schlechten, auf die Wirtschaftskrise zurückzuführenden Auftragslage sei in den Jahren 2005 bis 2009 die Vermietung des Ultraleichtflugzeugs an die Gesellschafter zu fremdüblichen Vermietungskonditionen in den Vordergrund getreten.

Wie der Planung 2005 bis 2023 NEU (mit Einbezug der veränderten Motornutzungsdauer) entnommen werden könne, rücke im Jahre 2010, nach Besserung der wirtschaftlichen Lage, der eigentliche Unternehmensgegenstand wieder in den Vordergrund.

Stehe der Behörde bereits ein abgeschlossener Zeitraum für die Beurteilung der Liebhabereifrage zur Verfügung und zeige sich dabei, dass der Abgabepflichtige bei der von ihm gewählten Bewirtschaftungsweise während des gesamten Zeitraums seiner Tätigkeit, von Beginn bis zum Ende, jedenfalls keinen Gesamtgewinn im steuerlichen Sinn erzielen konnte (VwGH 25. Jänner 1993, 92/15/0023), so liege Liebhaberei im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO vor (VwGH 24. September 1996, 95/13/0018). Wie in der Planung 2005-2024 ersichtlich, werde unter Beibehaltung der angenommenen Flugzeugmotornutzungsdauer von sieben Jahren trotz der anfänglichen Ertragsschwierigkeiten noch immer ein Gesamtgewinn erzielt. Somit könne

von einer Betätigung von Schlepp- und sonstigen Reklameflügen ohne persönliche Neigung ausgegangen werden. Es liege keine Liebhaberei im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO vor.

Für die Beurteilung der möglichen Liebhaberei gemäß § 1 Abs. 1 LVO sei dessen erster Teilsatz eingehend zu prüfen, um das Vorliegen von Liebhaberei gänzlich auszuschließen. Gemäß § 3 LVO sei der Gesamtgewinn als steuerliches Ergebnis vom Beginn bis Ende der Tätigkeit festgelegt. Im Mittelpunkt stehe die subjektive Absicht des Steuerpflichtigen, Gesamtgewinne oder Gesamtüberschüsse zu erzielen, die grundsätzlich vermutet werde. Die Vermutung könne lediglich widerlegt werden, wenn die Absicht nicht anhand objektiver Umstände nachvollziehbar sei (VwGH 24. September 2008, 2006/15/0187).

Allerdings sei die Absicht der Gesamtgewinnerzielung jedenfalls zu vermuten, wenn die Betätigung objektiv gesehen auf Dauer Gewinne abwerfe (VfGH 12. Dezember 1991, V 53/91). Nach § 2 LVO iVm LRL 1997 Punkt 11 bedeute eine objektiv nachvollziehbare Gesamtgewinnermittlungsabsicht nicht das tatsächliche Erwirtschaften eines Gesamterfolgs in einem bestimmten Zeitraum, sondern die objektive Eignung zur Erwirtschaftung eines solchen.

Die objektive Ertragsfähigkeit der Betätigung sei daher nicht Tatbestandsvoraussetzung des § 1 Abs. 1 LVO (VwGH 25. Februar 2004, 2000/13/0092). Als objektive Umstände zur Bejahung oder Verneinung der Gewinnerzielungsabsicht komme im Fall des GesbR die Kriterienprüfung des § 2 Abs. 1 LVO zur Anwendung. Jedoch sei bei dieser Prüfung keine derartige Abweichung zu erkennen, die zu einer Verneinung des Vorliegens einer Gewinnerzielungsabsicht führen könne.

Die Gewinnerzielungsabsicht sei zu bejahen, gerade weil der Planung der GesbR 2005 bis 2024, sowohl die IST- als auch die SOLL-Berechnung Gewinne abwerfen würden und den dargestellten wirtschaftlichen Umständen entnommen werden könne, das nicht nur eine konkrete subjektive Gewinnabsicht, sondern auch eine objektive Eignung der GesbR zur Erwirtschaftung eines Gesamterfolgs für den Beobachtungszeitraum vorläge. Es liege damit keine Liebhaberei vor.

Zur Umsatzsteuer im Zusammenhang mit dem streitgegenständlichen Rennauto sei zu sagen, dass das im Sonderbetriebsvermögen gehaltene Fahrzeug Radical SR8 SuperRace 2600cc vor allem für Werbezwecke im weitesten Sinne verwendet werde. Es diene in erster Linie als Anschauungsobjekt für die Beständigkeit und Festigkeit der in der ***32*** hergestellten Motorkomponenten. Infolgedessen sei die innergemeinschaftliche Lieferung umsatzsteuerrechtlich an den Unternehmer ***34*** ***1*** ausgeführt, wodurch diesem der Vorsteuerabzug daraus zustehe.

Am 10. November 2011 äußerte sich der Betriebsprüfer in einer schriftlichen Stellungnahme zur verfahrensgegenständlichen Berufung.

Zum Grund des Ausscheidens des Gesellschafters ***29*** seien keine Erhebungen vorgenommen worden. Sei dies aus gesundheitlichen Gründen erfolgt, so sei dies ein Indiz dafür, dass das Flugzeug aufgrund persönlicher Neigung zur Fliegerei, die wohl krankheitsbedingt nicht mehr ausgeübt werden könne, und nicht wegen wirtschaftlichen Engagements erworben worden sei.

Technische Spezifikationen an einem Wirtschaftsgut würden nur dann zwingend zur Beurteilung als notwendiges Betriebsvermögen führen, wenn eine private Nutzung ausgeschlossen sei. Die Installation von Vorrichtungen zur Durchführung von Schleppflügen mache ein Flugzeug nicht für „normale“ Flüge ungeeignet.

Die Anschaffung einer Schleppvorrichtung möge ein Indiz für eine ursprünglich bestehende Intention zur Durchführung von Schleppflügen sein, sage jedoch nichts darüber aus, ob ausschließlich oder überwiegend derartige Flüge geplant seien und nichts über das Weiterbestehen dieser Intention.

Auch die Montage einer Anhängervorrichtung an einem Pkw mache ein überwiegend privat genutztes Fahrzeug nicht zum notwendigen Betriebsvermögen und sage nichts darüber aus, wie das Fahrzeug überwiegend eingesetzt werden solle.

Die Möglichkeit oder Unmöglichkeit das gegenständliche Flugzeug für die Verlängerung des Pilotenscheins einzusetzen sage für die Zuordnung zum Betriebsvermögen nichts aus.

Da das streitgegenständliche Luftfahrzeug offensichtlich nur bei Schönwetter und nahezu Windstille geflogen werden könne, scheine es für einen Einsatz für Werbeflüge wenig geeignet, da Werbung ja üblicherweise nur dann sinnvoll sei, wenn ein entsprechender Werbeerfolg erzielbar sei (z.B. bei öffentlichen Veranstaltungen) und nicht weil gerade Schönwetter herrsche.

Aus dem Bordbuch ergebe sich folgende Nutzung, wobei reine Tank- und Werkstattflüge mit wenigen Ausnahmen nicht gekennzeichnet worden seien.

Pilot/ Art des Flugs	2005	2006	2007	2008	2009
14 /Bannerschlenn	164	293			
14 /Segelschlenn	33	18	40		
Fremde/Segelschlepp	340		30	26	15
Gesamt Schlepp	537	311	70	26	15
13 /privat	603	535	300	37	
1 /privat	917	536	658	683	368
Gesamt privat	1.520	1.068	958	683	368

Flugminuten gesamt	2.652	2.145	1.748	1.599	895
---------------------------	--------------	--------------	--------------	--------------	------------

Den Flugbuch-Aufzeichnungen könne nicht entnommen werden, ob mit dem Prüfungsbeginn auch der Wirtschaftsaufschwung erfolgt sei. Über die Privatflüge des Jahres 2010 seien noch keine Aufzeichnungen vorgelegt worden.

Von den für 2010 aufgezeichneten betrieblichen Flugminuten (1.115) seien 880 Minuten auszuscheiden, weil es zu diesen keine Betriebseinnahmen gebe.

Ein Ultraleichtflugzeug sei ein Wirtschaftsgut, das typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entspreche.

Die persönliche Neigung der Beteiligten (alle besäßen einen Pilotenschein), die fehlende werbende Tätigkeit (erst nach Beginn der Betriebsprüfung seien erstmals Angebote an Unternehmen gestellt worden) und die erzielten Verluste würden die Liebhabereivermutung bestätigen.

Die in der Planungsrechnung ab dem Jahr 2011 geplanten Erlöse von 30.060 Euro seien wenig realistisch. Außerdem wäre eine derartige Steigerung als geändertes wirtschaftlichen Engagement zu betrachten.

Für die Jahre 2008 bis Mitte 2010 seien die Flugstunden der Gesellschafter bis Prüfungsbeginn nicht abgerechnet worden. Dies würde nicht dem Fremdvergleich entsprechen.

Das Rennauto sei vom Gesellschafter ***27*** angeschafft worden. Daher habe dieser die Erwerbssteuer zu entrichten, was nicht Gegenstand des Verfahrens der GesbR sei. Zudem habe der Sohn des ***34*** ***1*** das Fahrzeug in den Jahren 2006 bis 2008 bei verschiedenen Autorennen genutzt. Es sei daher fraglich, ob es überwiegend betrieblich für die ***32*** verwendet worden sei.

Mit Schreiben vom 16. Dezember 2011 wurde seitens der GesbR eine Gegenäußerung zur Stellungnahme des Betriebsprüfers erstattet.

Dem Alter und Gesundheitszustand des sich Beteiligten käme nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (22. März 2006, 2002/13/0158; 27. Februar 2002, 200/13/0020; 28. Februar 2002, 96/15/0219) bei der Vornahme der Liebhabereibeurteilung keine Bedeutung zu. Somit entbehre die Beurteilung der Liebhaberei bei Herrn ***29*** jeglicher Rechtsprechung sowie jeglicher Verkehrsauffassung bzw. typisierender Betrachtungsweise.

Hinsichtlich des Flugzeuges könne ohne Zweifel sowohl in subjektiver als auch bei objektiver wirtschaftlicher Betrachtungsweise keine persönliche Veranlassung für die Montage eines luftfahrtzertifizierten Flugzeugmotors sowie einer Schleppvorrichtung um 12.000 Euro erkannt werden. Eine solche Investition in einen derartigen Flugzeugmotor anstelle eines bereits

existierenden nicht zertifizierten Motors entbehre jeglicher Liebhabereivermutung. Und zwar gerade weil die Installation eines luftfahrtzertifizierten Flugzeugmotors nicht auf die Steigerung der Bequemlichkeit oder andere der privaten Lebensführung zuordenbare Gründe, sondern einzig und allein auf die in den JAR festgehaltenen Regelungen zur Zulassung eines Flugzeuges zu Arbeitsflügen im Sinne von Banner- und Schleppflügen zurückzuführen sei. Demnach sei ein Vergleich mit der Montage einer Anhängervorrichtung an einem Pkw mit der Veränderung der Motorisierung eines Flugzeuges nicht nur unpassend, sondern vielmehr völlig abstrus und aus der Luft gegriffen. Bei näherer Betrachtung der Sachlage sei festzustellen, dass eine Tätigkeit von Umrüstkosten in Höhe von 12.000 Euro für das Vorliegen einer reinen Intention von „Privatflügen“ in ihrer Höhe jeglichen klaren Menschenverstandes entbehre.

Darüber hinaus habe ein Großteil der angefallenen Umrüstkosten für den neuen Flugzeugmotor aufgewendet werden müssen.

Zum notwendigen Betriebsvermögen gehörten Wirtschaftsgüter, die objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt seien und ihm tatsächlich diene (VwGH 24. Juni 2004, 2001/15/0002; 20. Februar 1998, 96/15/0192).

Dabei dürfe der Begriff „notwendig“ nicht im Sinne von „unabdingbar“ verstanden werden, vielmehr genüge es, wenn das Wirtschaftsgut mittelbar zur Erreichung des Betriebszweckes diene (VwGH 19. November 1974, 12998/73).

Im vorliegenden Fall sei das Wirtschaftsgut (Ultraleichtflugzeug) nicht nur dazu bestimmt, dem Unternehmen zu dienen, sondern ohne dieses sei der Unternehmensgegenstand offensichtlich nicht durchführbar. Folglich seien jegliche Überlegungen über die Zuordnung zum notwendigen Betriebs- oder Privatvermögen obsolet, da keine andere als eine Zuordnung zum notwendigen Betriebsvermögen erdenklich sei.

Es handle sich im vorliegenden Fall in keinsten Weise um eine Vermietung von Flugzeugen. Eine Bezugnahme auf die Beispiele der Liebhaberei-Richtlinien zu Flugzeugvermietungen sei schlichtweg inkorrekt. Zwar gleiche das angeführte Wirtschaftsgut jenem des Erkenntnisses des VwGH vom 24. September 1996, 95/13/0018 in seiner physischen Form, allerdings liege keine Vermietung im Sinne des § 28 EStG 1988 vor.

Die Möglichkeit eine Anknüpfung an die private Lebensführung sei dennoch auf den ersten Blick nicht von der Hand zu weisen. Dies werde allerdings im Wesentlichen dadurch entkräftet, dass eine genaue Trennung in einen Bereich, der die private Lebensführung und einen zweiten, der rein betrieblich veranlasst sei, möglich sei. Dies sei dadurch gewährleistet, dass die Gesellschafter über diverse andere Möglichkeiten verfügen würden, anhand derer sie ihren Berufspilotenschein einfacher und bequemer aufrechterhalten könnten. Darüber hinaus dienten diese Möglichkeiten neben der Erhaltung des Berufspilotenscheins rein der privaten

Lebensführung bzw. der Ausübung der persönlichen Neigung und würden dem § 20 EStG 1988 sinngemäß als Ausgaben der privaten Lebensführung behandelt.

Die im Bordbuch verzeichneten „privaten“ Flüge stellten einerseits Leerflüge aufgrund der fehlenden Auftragslage dar, um die Flugberechtigung im Sinne der JAR sowie im Sinne der Vollkaskobestimmungen für die Durchführung von Banner- und Schleppflügen weiter aufrechtzuerhalten, andererseits betriebliche Flüge der Gesellschafter in Ausübung ihrer anderweitigen wirtschaftlichen Tätigkeiten. Darüber hinaus seien unter diese Bezeichnung auch Flüge zu mehrwertsteuerpflichtigen Flugtankstellen durchgeführt worden.

Die Aufwendungen im Rahmen der Leerflüge, die zur Aufrechterhaltung des Berufspilotenscheins dienten stellten auch nach Ansicht des UFS, RV/0055-L/04 abzugsfähige und von jeglicher Liebhabereivermutung befreite Betriebsausgaben dar.

Allfällige private veranlasste Flüge der Gesellschafter seien ebenfalls zu wirtschaftlich fremdüblichen Konditionen und im Rahmen der betrieblichen Tätigkeit an die Gesellschafter verrechnet worden. Die gegenteilige Annahme der Betriebsprüfung entspreche nicht der Wahrheit.

Die Vermutung einer Liebhaberei aufgrund einer fehlenden bzw. mangelhaften werbenden Tätigkeit sei ebenfalls an den Haaren herbeigezogen und entbehre jeglicher gesetzlicher und literarischer Grundlagen sowie jeglicher Verkehrsauffassung. Es sei keine werbende Tätigkeit notwendig, um eine Teilnahme am Wirtschaftsleben annehmen zu können.

Darüber hinaus seien die bisherigen Aufträge über den Verein ***3*** abgewickelt bzw. der Verein durch Dritte beauftragt worden, der diese wiederum an die GesbR weitergegeben habe. Derartige Vermittlungsleistungen seien zu fremdüblichen Konditionen verrechnet worden.

Die nochmals adaptierte Planungsrechnung sehe eine wesentliche Steigerung der Erlöse vor. Das möge auf den ersten Blick unrealistisch erscheinen, allerdings habe für eine weitere im betriebswirtschaftlichen Sinne sinnvolle Tätigkeit eine Änderung der Bewirtschaftung erfolgen müssen. Die bereits im Jahr 2010 zu verzeichnende positive Entwicklung sei auf diese Änderung der Bewirtschaftung zurückzuführen.

Eine andere endgültige Beurteilung als die Verneinung der Liebhaberei sei aus jeglicher Betrachtungsweise nicht nur nicht möglich, sondern erscheine auch fahrlässig.

Am 17. März 2022 fand die beantragte mündliche Verhandlung vor dem Verwaltungsgericht statt.

Im Rahmen der mündlichen Verhandlung wies der Bf. auf VwGH 23.2.2010, 2007/15/0003, wonach auch eine Vermietung eine unternehmerische Tätigkeit darstelle, hin. Wichtig sei auch, dass keine Gewinnerzielungsabsicht und ebenso kein tatsächlicher Gewinn vorliegen müsse,

weil dies unionsrechtlich nicht erforderlich sei (Verweis auf EuGH 26. September 1996, C-230/94 *Enkler*). Wenn ein Gegenstand ins Unternehmen komme, dann reiche eine 10%ige Nutzung, um den vollen Vorsteuerabzug zu erhalten. Die private Nutzung werde über den Eigenverbrauch ausgeschieden. Es sei in den Streitjahren eine entsprechende Versteuerung des Eigenverbrauchs erfolgt, fremdüblich anhand der Kosten.

Die Bordbücher des Flugzeugs müssten in bestimmter Weise geführt werden. Es seien nicht alle im Bordbuch mit „P“ gekennzeichneten Flüge privat im Sinne des Steuerrechts. Es handle sich um eine luftfahrtrechtliche Kategorie. Teilweise habe ***35***. ***14*** das Flugzeug benutzt, um betriebliche Termine einzuhalten. Das gleiche gelte für Herrn ***34*** ***1***.

Luftfahrtrechtliche Bestimmungen würden zudem ein Mindestausmaß an durchgeführten Flügen erfordern.

Hinsichtlich des Bannerschleppens habe die ***18*** mit dem Schleppen aufgehört, weil sie über kein erforderliches Flugzeug mehr verfügte. Das Schleppen sei an die GesBR abgetreten worden, die dies im Namen des Vereins (in den Jahren 2008 bis 2009) und später im eigenen Namen durchgeführt habe.

Bannerschleppen sei nur bei schönem Wetter sinnvoll, weil dann viele Menschen im freien unterwegs seien. Es seien vorwiegend oberösterreichische Seengebiete angefliegen worden. Vorhandene Rechnungen beträfen vorwiegend die Jahre nach dem Streitzeitraum.

Zum Rennauto sei vom Sohn des Herrn ***34*** ***1*** für die ***1*** ***36*** tatsächlich für Testfahrten und Rennbetrieb genutzt worden. Dafür sei eine Miete seitens der GesBR an die ***1*** ***36*** verrechnet worden, welche Herr ***34*** ***1*** in der Umsatzsteuererklärung 2008 unter seiner eigenen Steuernummer gemeldet habe. Richtig hätte dies bei der GesBR erfasst werden sollen. Der Mietvertrag zwischen der GesBR und der ***1*** ***36*** sei leider nicht mehr greifbar. Es sei aber ein positiver Ertrag anvisiert worden.

Das Auto sei von der ***1*** ***36*** bestellt worden. Der Vater des ***34*** ***1*** (Gesellschafter der ***1*** ***36***) sei aber damals mit der Anschaffung nicht einverstanden gewesen und habe ein Veto eingelegt. Daraufhin habe man beschlossen, dieses Fahrzeug durch die GesBR zu kaufen und an die ***1*** ***36*** zu vermieten. Dies spiegle sich in den Eingangs- und Ausgangsrechnungen wider.

Das Fahrzeug sei bereits in Bestellung gewesen, daher sei die Rechnung umgeschrieben worden. Dies sei auch in den Steuerprüfungen der ***1*** ***36*** nie kritisiert worden.

Die ***1*** ***36*** sei in den Rennsport eingestiegen, um in diesem Markt Fuß zu fassen, was auch gelungen sei.

Das Fahrzeug sei im Jahr 2007 bei einem Unfall zerstört worden. Anschließend habe die ***1*** ***36*** ein eigenes Fahrzeug angeschafft und sei die GesbR nicht mehr involviert gewesen.

Zum Umstand, warum für das Fahrzeug nach dem Unfall noch laufende AfA geltend gemacht worden ist, wird angegeben, dass das Ausscheiden des Fahrzeugs dem steuerlichen Vertreter wohl nicht gemeldet worden sei.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der nunmehrige Bf. ist Rechtsnachfolger der mit Gesellschaftsvertrag vom 25. April 2005 von ***27***, ***34*** ***11*** und ***35*** ***12*** gegründeten Gesellschaft bürgerlichen Rechts.

Gegenstand der Tätigkeit der GesbR in den Streitjahren 2005 bis 2009 war laut Gesellschaftsvertrag der Betrieb eines Ultraleichtflugzeugs sowie die Durchführung von Schleppflügen und sonstigen Reklameflügen mit diesem Fluggerät. Zu diesem Zweck wurde ein Luftfahrzeug des Typs WT9-Speed (aerodynamisch gesteuert) zu einem Kaufpreis von 90.000 Euro zuzüglich 20% Umsatzsteuer von der Firma ***15*** (Rechnung vom 9. Mai 2005) angeschafft.

Jeder der Gesellschafter trug zu Bildung des Hauptstammes 33.000 Euro bei.

Mit Schreiben vom 25. April 2005 (Formular U12) verzichtete die GesbR auf die Anwendung der Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 ab dem Veranlagungsjahr 2005.

Der Gesellschafter ***29*** ist mit 30. September 2009 aus der GesbR ausgeschieden.

Das gegenständliche Luftfahrzeug wurde in den Streitjahren 2005 bis 2009 nach Flugminuten wie folgt genutzt:

	2005	2006	2007	2008	2009
Schleppflüge	626	744	356	255	38
Gesellschafterflüge	2.026	1.401	1.392	1.344	857
Flugminuten gesamt	2.652	2.145	1.748	1.599	895

Eine Nutzung durch die Gesellschafter für deren private Flüge war bereits zum Anschaffungszeitpunkt des Flugzeugs geplant.

In den Streitjahren hat die GesbR durch Banner- und Werbeflüge folgende Einnahmen erzielt:

- 2005: 407,80 Euro
- 2006: 1.177,28 Euro
- 2007: 0 Euro
- 2008: 0 Euro
- 2009: 0 Euro

Diesen Einnahmen stehen, aliquotiert nach Flugminuten unter Annahme einer Flugzeug-AfA von 6.000 Euro folgende Ausgaben gegenüber:

- 2005: 4.665,75 Euro
- 2006: 6.991,41 Euro
- 2007: 3.899,82 Euro
- 2008: 4.525,13 Euro
- 2009: 908,92 Euro

Daraus ergeben sich aus der Schlepptätigkeit in den Streitjahren negative Ergebnisse von 19.405,95 Euro, aufgeteilt wie folgt:

- 2005: -4.257,95 Euro
- 2006: -5.814,13 Euro
- 2007: -3.899,82 Euro
- 2008: -4.525,13 Euro
- 2009: -908,92 Euro

Die restlichen in den jeweiligen Jahren erklärten Einnahmen bzw. Umsätze entfallen auf die Verrechnung der Nutzung des Flugzeugs durch die Gesellschafter. Diese erfolgte zu fremdunüblichen Konditionen.

Der Betrieb des Fluggeräts erfolgte nicht in einer typisch gewerblichen Art, sondern ist geprägt vom privaten Interesse der Gesellschafter an der Fliegerei.

Die GesbR hat in den Streitjahren 2005 bis 2008 Rechnungen im Sinne des § 11 UStG 1994 ausgestellt und Umsatzsteuer in folgender Höhe ausgewiesen:

- 2005: 516,66 Euro
- 2006: 580,56 Euro
- 2007: 486,61 Euro
- 2008: 234,67 Euro

Das streitgegenständliche Rennauto wurde nicht von der GesbR angeschafft. Es wurde ihr auch nicht zur Nutzung überlassen und seitens der GesbR auch nicht betrieblich oder unternehmerisch genutzt.

Das Rennauto erlitt im Verfahrenszeitraum einen Unfall und wurde zerstört. Diese Umstände, ebenso wie allfällige Erlöse bzw. Umsätze aus der Verwertung des Wracks finden sich nicht in den Aufzeichnungen bzw. Steuererklärungen der GesbR.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den vorgelegten Unterlagen, insbesondere aus dem BP-Bericht, der Begründung der Beschwerde und der Gegendarstellung zur Stellungnahme der BP, den von der GesbR eingebrachten Steuererklärungen laut elektronischem Veranlagungsakt samt Einsicht in FinanzOnline, den Jahresabschlüssen und der Prognoserechnung sowie der Niederschrift des Erörterungstermins vor dem Verwaltungsgericht und dem Vorbringen der Parteien im Rahmen der mündlichen Verhandlung.

Die mit den Schleppflügen erzielten Umsätze und Einnahmen sowie die Ausgaben entstammen den Angaben der Bf. in ihren jeweiligen Jahresabschlüssen und den im Arbeitsbogen bzw. Bericht der Außenprüfung enthaltenen Angaben. Hinsichtlich der seitens der Betriebsprüfung festgestellten Flugminuten, insbesondere jener der Schlepptätigkeit wurden seitens des Bf. keine Einwände vorgebracht und sind diesbezüglich im verwaltungsgerichtlichen Verfahren keine abweichenden Anhaltspunkte hervorgekommen. Das Verwaltungsgericht folgt daher diesen Angaben.

Dass bereits zum Zeitpunkt der Gründung geplant war, das Fluggerät für die Nutzung durch deren Gesellschafter bereitzustellen, ergibt sich schon aus dem Gesellschaftsvertrag. In Punkt IX. „Ergebnisverteilung“ wird angeführt, dass Gewinne *„aus dem Betrieb des Flugzeuges, die aus der Zurverfügungstellung an die einzelnen Gesellschafter stammen“* entsprechend ihrer Kapitalbeteiligung verteilt werden.

Dass das Flugzeug nicht gewerbsmäßig bewirtschaftet wurde ergibt sich zunächst aus den auffallend geringen Umsätzen des GesbR und der fremdunüblichen bzw. nicht marktkonformen Überlassung des Flugzeugs an die Gesellschafter (siehe dazu die Ausführungen in der rechtlichen Beurteilung). Auch konnten für die Streitjahre keinerlei Dokumente (wie z.B. Werbeinserat oder andere Kundenakquirierungen) vorgelegt werden, aus denen Versuche zur Besserung der Einnahmensituation ableitbar wären. Gegen eine professionelle betriebliche Nutzung spricht auch der Umstand, dass, obwohl in den Schriftsätzen der GesbR auf den Umstand der sich „verlängernden“ Nutzungsdauer des Flugzeugs und die sich dadurch verringernde AfA hingewiesen wird, dies seitens der GesbR keinerlei Niederschlag in den Ergebnissen für die Streitjahre gefunden hat.

Auch der in der Gegenäußerung zur Stellungnahme der Betriebsprüfung angeführte Behauptung, dass Aufträge über den Verein *****3***** abgewickelt bzw. der Verein durch Dritte beauftragt worden sei und der diese wiederum an die GesbR weitergegeben habe und

derartige Vermittlungsleistungen zu fremdüblichen Konditionen verrechnet worden seien, führt zu keinen anderen Schlüssen. Erlöse im Zusammenhang mit dem genannten Verein finden sich in den Streitjahren nur im Jahr 2006 in Höhe von 220,50 Euro. Derart geringe Beträge lassen angesichts der auch sonst nicht erkennbaren Bemühungen zur Besserung der Ertragslage auf kein marktgerechtes wirtschaftliches Engagement schließen.

Die seitens der GesbR vorgelegte Planung der Jahre 2005 bis 2024 (Veranlagungsakt, Jahr 2009, Seite 89) ist nicht geeignet, die in § 1 Abs. 2 LVO vorgesehene Annahme der Liebhaberei zu entkräften. Zunächst wurde diese Prognose offenbar erst im Jahr 2011 erstellt und lässt damit keinen Rückschluss auf die ursprüngliche Intention der Gesellschafter bei Anschaffung des Flugzeugs zu.

Darüber hinaus erweisen sich die angenommenen Umsatzzahlen (jährlich 30.060 Euro) angesichts der tatsächlich erklärten Beträge, welche diese Höhe nicht annähernd erreicht haben, als unrealistisch und offenkundig mit der gegenständlichen Art der Bewirtschaftung nicht erzielbar. Diese Art der Bewirtschaftung lässt sich nicht anders, als durch das private Interesse der Beteiligten erklären. Im Übrigen wird auf die Ausführungen zur Prognoserechnung in der rechtlichen Beurteilung verwiesen.

Dass die GesbR in den Jahren 2005 bis 2008 Rechnungen im Sinne des § 11 UStG 1994 ausgestellt hat ergibt sich aus dem Umstand, dass solche Rechnungen im verwaltungsgerichtlichen Akt aufliegen. Das Verwaltungsgericht geht angesichts der vorliegenden Rechnungen davon aus, dass die GesbR hinsichtlich aller von ihr steuerpflichtig erklärten Vorgänge (mit Ausnahme der Vermietung des Rennautos, siehe dazu die Ausführungen in der rechtlichen Beurteilung) solche Rechnungen ausgestellt hat. Dass tatsächlich nur die aktenkundigen Rechnungen ausgestellt worden seien, erscheint hingegen unwahrscheinlich und wurde seitens des Bf. auch nicht behauptet.

Zum Rennfahrzeug: Nach den Aussagen der ehemaligen Gesellschafter der GesbR ist das Rennfahrzeug von der ***1*** ***36*** bestellt worden. Aufgrund interner Unstimmigkeiten zwischen den Gesellschaftern der ***1*** ***36*** habe sich ein Kauf, der bereits im Laufen gewesen sei, als schwierig herausgestellt. Es seien bloß Rechnungen auf die GesbR lautend umgeschrieben worden.

Dass die GesbR oder ***34*** ***1*** in den Kaufvertrag mit der deutschen Lieferantin eingetreten sei, ist nicht erkennbar und auch nicht behauptet worden. Ebenso wenig ist erkennbar auf welcher Grundlage eine Überlassung des Fahrzeugs an die GesbR durch ***34*** ***1*** erfolgt sein soll. Ein entsprechender Mietvertrag oder eine sonstige Vereinbarung konnte nicht vorgelegt werden. Auch fehlt es an einer Vereinbarung zwischen der GesbR und der ***1*** ***36*** über die Überlassung des Fahrzeugs.

All diese Umstände führen zu dem Schluss, das Rennauto keiner Nutzung durch die GesbR unterlag. Dass auch die Verunfallung im Jahr 2007 bzw. 2008 und deren steuerlichen bzw. wirtschaftlichen Folgen sich nicht in den Aufzeichnungen der GesbR finden, bestätigt diese Annahme. Der bloße Umstand, dass im Rahmen der mündlichen Verhandlung eine Rechnung vom 21. Dezember 2007 über eine Miete von 15.600 Euro plus Umsatzsteuer, kann diese Würdigung nicht in Frage stellen. Dies schon deshalb nicht, weil sich dieser Umsatz nicht in der Umsatzsteuererklärung des GesbR findet, sondern nach Angaben des Vertreters der GesbR unmittelbar bei ***34*** ***1*** veranlagt worden sei. Daraus geht nach Ansicht des erkennenden Gerichts nochmals deutlich hervor, dass allenfalls ***34*** ***1*** ad personam, nicht aber die GesbR das Rennfahrzeug als Einkunftsquelle bzw. unternehmerisch genutzt hat. Dies wird zudem durch die Aussage in der Berufungsbegründung vom 7. September 2011 gestützt, wonach die innergemeinschaftliche Lieferung umsatzsteuerrechtlich an den Unternehmer ***27*** ausgeführt worden sei.

Die Verunfallung des Rennautos wurde seitens der Gesellschafter der GesbR im Rahmen der mündlichen Verhandlung vorgebracht.

3. Rechtliche Beurteilung

Die Zuständigkeit des Verwaltungsgerichts für die gegenständliche Beschwerde (Berufung) ergibt sich aus § 323 Abs. 38 BAO. Nach dieser Bestimmung sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

3.1. Zu Spruchpunkt I.

3.1.1. Feststellung der Einkünfte

3.1.1.1. Rennauto

Wirtschaftsgüter im Eigentum eines Mitunternehmers, welche dieser der Mitunternehmerschaft zur betrieblichen Nutzung zur Verfügung stellt, gehören zum notwendigen Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft. Wirtschaftsgüter, die dem Betrieb der Gesellschaft dienen, zählen somit auch dann, wenn sie nicht der Gesellschaft, sondern dem Gesellschafter gehören, zum Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft. Das aus solchen Wirtschaftsgütern bestehende Betriebsvermögen wird Sonderbetriebsvermögen genannt (VwGH 19. Mai 2005, 2000/15/0179).

Nach dem festgestellten Sachverhalt ist der GesbR das verfahrensgegenständliche Rennfahrzeug weder zur Nutzung zur Verfügung gestellt worden noch hat die GesbR dieses Fahrzeug tatsächlich betrieblich genutzt.

Da das Fahrzeug nicht dem Betrieb der GesbR gedient hat, kann es sich um kein notwendiges (Sonder)betriebsvermögen der Gesellschaft handeln. Das Wirtschaftsgut war demnach spruchgemäß aus der Ermittlung der Einkünfte bei der GesbR auszuscheiden.

Inwieweit das Rennfahrzeug einer Besteuerung unmittelbar bei ***34*** ***1*** unterliegt, ist nicht Gegenstand dieses Verfahrens.

3.1.1.2. Ultraleichtflugzeug

Verfahrensgegenständlich ist die Anschaffung und Nutzung eines Ultraleichtflugzeugs durch eine GesbR. Nach dem festgestellten Sachverhalt wurde das Luftfahrzeug in überwiegendem Ausmaß von den Gesellschaftern für deren eigene Zwecke genutzt.

Insbesondere aus § 23 Z 2 EStG 1988 leuchtet der Grundgedanke des Einkommensteuerrechtes hervor, dass Einzelunternehmer und Mitunternehmer bei der Gewinnermittlung eine gleichmäßige Behandlung erfahren sollen. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes sind Leistungsbeziehungen zwischen dem Gesellschafter und der Personengesellschaft nur dann nicht gleich zu behandeln wie solche zwischen einem Einzelunternehmer und seinem Betrieb bzw. zwei Betrieben eines Einzelunternehmers, wenn die Leistungen zwischen dem Betrieb der Gesellschaft und einem eigenständigen Betrieb des Gesellschafters zu fremdüblichen Konditionen erfolgen. Die Rechtsprechung fordert zudem für die steuerliche Anerkennung (als Leistung wie zwischen zwei fremden Betrieben), dass zwischen den vom Gesellschafter erbrachten Leistungen und der von der Mitunternehmerschaft entfalteten Tätigkeit kein enger sachlicher und wirtschaftlicher Zusammenhang besteht (VwGH 19. Juni 2002, 99/15/0115 mwN). Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 30. Mai 1995, 92/13/0018, zum Ausdruck gebracht hat, beschränkt sich die steuerliche Anerkennung von Leistungsbeziehungen zwischen einem Gesellschafter und der Personengesellschaft auf solche Leistungsbeziehungen, die zwischen dem Betrieb des Gesellschafters (nicht der Person des Gesellschafters) und der Personengesellschaft stattfinden (vgl. ebenso das Erkenntnis des VwGH vom 14. Dezember 2000, 95/15/0100).

Für den gegenständlichen Fall bedeutet dies, dass die Überlassung des Ultraleichtflugzeuges an die Gesellschafter der GesbR schon dem Grunde nach aus der Einkommensermittlung auszuscheiden ist. Soweit, wie in der mündlichen Verhandlung behauptet, die Gesellschafter das Flugzeug teilweise auch zur Absolvierung eigener betrieblicher Termine genutzt haben, ist darauf hinzuweisen, dass eine Anerkennung der entgeltlichen Überlassung nur bei Einhaltung fremdüblicher Konditionen erfolgen kann.

Im festgestellten Sachverhalt ist eine solche fremdübliche entgeltliche Überlassung nicht erkennbar, zumal es weder eine nachvollziehbare Vereinbarung über die Höhe des zu leistenden Entgelts bzw. die sonstigen Umstände der Überlassung, noch Aufzeichnungen darüber gibt, welche Flüge dem eigenbetrieblichen Antrieb der Gesellschafter zuzurechnen

seien. Auch ist nicht ersichtlich welche Flüge in welchem Ausmaß abgerechnet worden sind bzw. sind Flüge über einen längeren Zeitraum (z.B. im gesamten Jahr 2009) überhaupt nicht abgerechnet worden. All das sind Umstände, die nach Ansicht des erkennenden Gerichts zwischen Fremden üblicherweise nicht vorliegen, sich aber aus dem Naheverhältnis der Beteiligten erklären lassen. Folglich ist die Nutzung des gegenständlichen Fluggeräts durch die Gesellschafter der GesbR der außerbetrieblichen Sphäre zuzurechnen.

Gemischt genutzte Wirtschaftsgüter, also Wirtschaftsgüter, die zum Teil betrieblich und zum Teil privat genutzt werden, sind, wenn es sich um bewegliche Wirtschaftsgüter handelt, entweder zur Gänze dem Betriebsvermögen oder zur Gänze dem Privatvermögen zuzuordnen; es ist dabei auf die überwiegende Nutzung abzustellen (VwGH 11. Dezember 2013, 2013/08/0030). Die Zuordnung von Wirtschaftsgütern zum Betriebsvermögen, erfolgt bei Mitunternehmenschaften nach den allgemeinen, auch für Einzelunternehmen geltenden Grundsätzen (VwGH 24. Februar 2005, 2000/15/0057 mwN).

Insgesamt liegt – unter Zugrundelegung der im Sachverhalt festgestellten Verwendung des Fluggeräts – im gesamten Verfahrenszeitraum eine deutlich überwiegende Nutzung für private Zwecke der Gesellschafter vor, weshalb das Wirtschaftsgut dem notwendigen Privatvermögen der Gesellschafter zuzurechnen und dessen Überlassung an die Gesellschafter aus der steuerlichen Betrachtung auszuscheiden ist.

Ist eine Betätigung nur zum Teil steuerlich anzuerkennen (hier: hinsichtlich der Bannerwerbung und Schleppdienste an Dritte), so ist die Liebhabereibeurteilung auf die steuerlich anzuerkennenden Teile der Betätigung zu beschränken, wobei vor der Liebhabereibeurteilung die Ausgaben für die steuerlich nicht anzuerkennenden Teile der Betätigung auszuscheiden sein (vgl. idS *Rauscher/Grübler*, Steuerliche Liebhaberei², Rz 67). Die folgende Liebhabereiprüfung erfasst daher ausschließlich die seitens der GesbR durchgeführten Schleppflüge an Dritte.

Gemäß § 1 Abs. 2 Z 1 bzw. 2 LVO ist Liebhaberei u.a. bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste entstehen, aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (z.B. Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen, Luxuswirtschaftsgüter) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen. Nach § 4 Abs. 1 LVO sind deren §§ 1 bis 3 auch bei Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit anzuwenden. Nach § 4 Abs. 2 LVO ist zuerst für die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) zu prüfen, ob die gemeinschaftliche Betätigung als Liebhaberei im Sinne des § 1 leg. cit. zu beurteilen ist.

Wirtschaftsgüter fallen dann unter § 1 Abs. 2 Z 1 LVO, wenn sie sich - insbesondere auch unter Beachtung des Umfangs und ihrer Anzahl - nach der Verkehrsauffassung besonders für eine

private Nutzung eignen und typischerweise einer privaten Neigung entsprechen (VwGH 18. Dezember 2014, 2011/15/0164 mit weiteren Nachweisen).

Ein Ultraleichtflugzeug ist ein Wirtschaftsgut, das sich besonders für eine private Nutzung eignet und typischerweise einer privaten Neigung entspricht. Dies kommt bereits in der Bauart solcher Luftfahrzeuge zum Ausdruck, die lediglich für zwei Personen, einschließlich des Piloten, Platz bietet.

[...]

Der Österreichische Aero-Club betreibt per Verordnung des Bundesministers für öffentliche Wirtschaft und Verkehr betreffend die Übertragung von Zuständigkeiten an den Österreichischen Aero-Club (ÖAeC-Zuständigkeitsverordnung – ÖAeCVO / StF: BGBl. Nr. 394/1994) eine Zivilluftfahrtbehörde 1. Instanz. Auf dessen Webseite unter <https://aeroclub.at/de/sportverband/sektionen/motorflug/allgemein> heißt es: *„Ein im wahrsten Sinne des Wortes hautnahes Flugerlebnis, Fliegen beinahe wie einst die ersten Pioniere der Lüfte, das vermitteln heute perfekt bis ins Detail die sogenannten Ultraleichtflugzeuge.“* Der Ultraleichtschein berechtigt seinen Inhaber als verantwortlicher Pilot auf Ultraleichtflugzeugen **im nichtgewerblichen Luftverkehr** zu fliegen (siehe <http://www.ul-flug.at/ula.html>).

§ 1 Abs. 2 Z 1 und 2 LVO stellen nicht auf das konkrete Verhalten des Abgabepflichtigen, sondern auf abstrakte Eigenschaften der Wirtschaftsgüter und der entfalteten Tätigkeiten ab. § 1 Abs. 2 Z 2 LVO verlangt, dass die Tätigkeit typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen ist. Was grundsätzlich erwerbswirtschaftlich ist, kann keine Tätigkeit sein, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen ist. Auf eine Betrachtung des konkreten Falles kommt es bei Anwendung des § 1 Abs. 2 Z 2 LVO nicht an. Ebenso muss es sich bei Wirtschaftsgütern iSd § 1 Abs. 2 Z 1 LVO um solche handeln, die nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung geeignet sind und typischerweise (also wiederum nicht nach den konkreten Umständen) einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen (VwGH 26. November 2014, 2010/13/0159 mit weiteren Nachweisen).

All den genannten Umständen ist zu entnehmen, dass es sich bei einem Ultraleichtflugzeug seiner Bestimmung gemäß und nach der Verkehrsauffassung um ein Motorsportgerät handelt. Es bestehen für das Verwaltungsgericht keine Zweifel, dass der Betrieb eines solchen Motorsportgeräts typischerweise, also nicht nach den konkreten Umständen, einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung, nämlich der freizeitmäßigen Ausübung des Flugsports, entspricht. Dies gilt noch viel mehr, als § 1 Abs. 2 LVO Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen, explizit als Beispiel der unter diese Bestimmung fallenden Gegenstände nennt. Darüberhinaus ist der Betrieb eines

Privatflugzeugs auch als Bewirtschaftung eines Luxuswirtschaftsguts anzusehen (vgl. *Laudacher* in *Jakom*¹⁴, EStG, § 2 Rn 265). Der Umstand, dass das verfahrensgegenständliche Flugzeug über einen speziellen Motor und eine Schleppeinrichtung verfügt, ändert nichts daran, dass es sich um ein Flugsportgerät handelt. Das ist auch daran zu erkennen, dass das Flugzeug tatsächlich weit überwiegend für den Flugsport eingesetzt worden ist.

Der seitens der GesbR in Treffen geführte Umstand, dass eine Schleppflugtätigkeit mit erheblichem Risiko behaftet sei und schon deshalb keiner persönlichen Neigung entspreche, sondern Arbeit darstelle, kann zu keiner anderen Beurteilung führen. Es gibt auch viele andere gefährliche Freizeittätigkeiten (z.B. Kite-Surfen, Fallschirmspringen, Freeclimbing), die keine Arbeit darstellen. Gerade das hohe Risiko bei einer großen Verlusthöhe und (hier nicht erreichte) im günstigsten Fall bescheidene Erträge spricht gegen eine gewerbliche Tätigkeit, weil man für Verluste wohl kaum ein erhebliches Risiko eingehen würde.

Nach dem festgestellten Sachverhalt sind der GesbR im gesamten Verfahrenszeitraum Verluste aus der Bewirtschaftung des Ultraleichtflugzeugs im Zusammenhang mit der Schleppflugtätigkeit entstanden. In den Jahren 2007 bis 2009 ergeben sich die Verluste schon deshalb, weil den Ausgaben überhaupt keine Einnahmen gegenüberstehen.

Bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 LVO liegt Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn erwarten lässt (§ 2 Abs. 4 LVO).

Für die Beurteilung der Ertragsfähigkeit ist eine Prognose anzustellen. Gegenstand der Prognose sind aber nicht Wunschvorstellungen des (allenfalls) Steuerpflichtigen, sondern wirtschaftliche Ergebnisse, die bei der gegebenen Bewirtschaftungsart realistischerweise erzielbar sind (vgl. idS VWGH 29. März 2017, Ra 2015/15/0042 mwN zur Gebäudevermietung).

Die aktenkundige als „Planung“ bezeichnete und undatierte Prognoserechnung ist für die Beurteilung einer positiven Ertragsfähigkeit im Sinne der Rechtsprechung ungeeignet.

Zunächst wird in Abkehr zur ursprünglichen Planung von einer Nutzungsdauer des Flugzeugs von 2.000 Stunden in einem Zeitraum von 15 Jahren (statt ursprünglich 7 Jahren) ausgegangen. Dann wird für einen Zeitraum von 20 Jahren eine jährliche Nutzung von 150 Flugstunden für Bannerwerbung angenommen, was nach 15 Jahren bereits zu 2.250 und nach 20 Jahren zu 3.000 Flugstunden führt. Dies ist eine Flugleistung, die das verfahrensgegenständliche Gerät nach den eigenen Angaben der Beteiligten gar nicht zu erbringen vermag.

Nicht nachvollziehbar ist auch eine Planung, die ein Fluggerät betrifft, das laut eigenen Angaben fünfzehn Jahre nutzbar ist, sich aber über 20 Jahre erstreckt, ohne die erforderliche Neuanschaffung des bereits abgenutzten Flugzeugs einzubeziehen.

Offen lässt die Prognose auch, aus welchen Umständen heraus anzunehmen sei, dass das Flugzeug ab dem Jahr 2011 mit einer Volllast ausschließliche für Bannerwerbung betrieben werden könne. Private oder sonstige (z.B. Werkstattflüge) sind nicht einkalkuliert, obwohl diese in Summe vor diesem Zeitpunkt einen Großteil der Nutzung des Fluggeräts ausmachten.

Es findet sich keinerlei Berücksichtigung von möglichen Preisänderungen (z.B. Flugbenzin, Versicherung) oder ein „Leerstandswagnis“ (z.B. mangelnde Auslastung oder Verhinderung der Piloten).

Die der Prognose zu entnehmende Vervielfachung der Auslastung und Erträge ohne erkennbare zu diesem Umstand führende besondere Maßnahmen erscheint unrealistisch und allenfalls Wunschdenken. Tatsächlich sind die Erlöse auch weit hinter den prognostizierten zurückgeblieben. Dies betrifft die nicht verfahrensgegenständlichen Jahre ab 2010.

Ergänzend ist anzumerken, dass die GesbR in ihrer Gegenäußerung zur Stellungnahme der Betriebsprüfung vom 16. Dezember 2011 anführt, die nochmals adaptierte Planungsrechnung sehe eine wesentliche Steigerung der Erlöse vor. Das möge auf den ersten Blick unrealistisch erscheinen, allerdings habe für eine weitere im betriebswirtschaftlichen Sinne sinnvolle Tätigkeit eine Änderung der Bewirtschaftung erfolgen müssen. Auf Seite 7 dieses Schreibens heißt es für das Jahr 2010, dass die *„höchst positiven Ergebnisse“ „einzig und allein auf eine davor erfolge Änderung der Bewirtschaftung zurückgeführt werden“* können.

Folglich räumt die Bf. ein, dass allenfalls eine Änderung der Bewirtschaftung im Jahr 2010 – also nach den Streitjahren – eingetreten sei.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind der Liebhabereibetrachtung jeweils nur Zeiträume gleicher Bewirtschaftungsart zu Grunde zu legen. Ändert sich die Art des wirtschaftlichen Engagements grundlegend und sind deshalb für die Zukunft positive wirtschaftliche Ergebnisse zu erwarten, so können die geänderten wirtschaftlichen Verhältnisse nicht mit Erfolg in die Vergangenheit projiziert werden, dass eine bisher notwendigerweise ertragslose Tätigkeit bereits für die Vergangenheit als Einkunftsquelle beurteilt wird. Die Frage, ob eine bestimmte Bewirtschaftungsart beibehalten oder geändert worden ist, ist an Hand jener Planung des Steuerpflichtigen zu beurteilen, die von vornherein bestanden hat (vgl. VwGH 28. Februar 2012, 2009/15/0192).

Ginge man von einer Änderung der Bewirtschaftung im Jahr 2010 aus, wären die Streitjahre als abgeschlossener Zeitraum für sich im Rahmen der Liebhabereiprüfung zu beurteilen und ebenfalls Liebhaberei anzunehmen.

Angesichts der tatsächlichen Erwirtschaftungen ab 2010 hat sich überdies bestätigt, dass die Ertragsannahme in der Planung tatsächlich unrealistisch gewesen ist.

Insgesamt ist für das Verwaltungsgericht für die Streitjahre nicht anzunehmen, dass die konkrete Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn im Sinne des § 2 Abs. 4 LVO erwarten lässt. Dies gilt unabhängig davon, ob die Streitjahre isoliert betrachtet und eine Änderung der Bewirtschaftung im Jahr 2010 angenommen, oder die Tätigkeit gesamt über 20 Jahre ins Kalkül gezogen wird.

Nach § 4 Abs. 3 LVO ist zusätzlich gesondert zu prüfen, ob jeweils beim einzelnen Gesellschafter (Mitglied) Liebhaberei vorliegt. Dabei sind auch besondere Vergütungen (Einnahmen) und Aufwendungen (Ausgaben) der einzelnen Gesellschafter (Mitglieder) zu berücksichtigen. Besondere Einnahmen und Aufwendungen der Gesellschafter liegen im gegenständlichen Fall nicht vor. Auch die Ergebniszuteilung erfolgte dem Gesellschaftsvertrag entsprechend zur gleichen Teilen, weshalb analog der Gesellschaft insgesamt bei allen Gesellschaftern Liebhaberei anzunehmen ist.

Die Bewirtschaftung des verfahrensgegenständlichen Ultraleichtflugzeugs war daher wegen Vorliegens einer Liebhabereitätigkeit bei der Einkünfteermittlung auszuscheiden. Mangels Ausübung einer ertragsteuerrechtlich relevanten Tätigkeit waren die angefochtenen Bescheide abzuändern und gemäß § 190 Abs 1 BAO auszusprechen, dass eine Feststellung von Einkünften zu unterbleiben hat.

3.1.2. Umsatzsteuer

3.1.2.1. Rennauto

Nach Art 1 Abs. 1 UStG 1994 unterliegt der innergemeinschaftliche Erwerb im Inland gegen Entgelt der Umsatzsteuer. Damit ein solcher wird bewirkt wird muss unter anderem gemäß Art. 1 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 ein Gegenstand bei einer Lieferung an den Abnehmer aus dem Gebiet eines Mitgliedstaates in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaates gelangen. Steuerschuldner ist nach Art. 19 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 der Erwerber.

Nach dem festgestellten Sachverhalt hat die GesbR den Gegenstand (das Rennfahrzeug) nicht selbst erworben, sondern ist nur nachträglich die Rechnung auf sie ausgestellt worden. Mangels Erwerberqualifikation konnte es zu keinem innergemeinschaftlichen Erwerb durch die GesbR kommen. Die belangte Behörde hat den innergemeinschaftlichen Erwerb des verfahrensgegenständlichen Rennwagens daher zu Recht aus der Umsatzsteuerveranlagung 2007 der GesbR ausgeschieden (sowohl die Erwerbs- als auch die Vorsteuer) und war die Beschwerde hinsichtlich des Umsatzsteuerbescheides 2007 insoweit abzuweisen.

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 UStG sind die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt umsatzsteuerbar. Nach dem festgestellten Sachverhalt hat die GesbR mit dem verfahrensgegenständlichen Rennfahrzeug keine Leistungen an Dritte erbracht. Die belangte

Behörde hat die Umsätze mit dem verfahrensgegenständlichen Rennwagen ebenfalls zu Recht aus der Umsatzsteuerveranlagung 2007 der GesbR ausgeschieden und war die Beschwerde hinsichtlich des Umsatzsteuerbescheides 2007 auch insoweit abzuweisen.

Inwieweit das Rennfahrzeug einer Besteuerung unmittelbar bei ***34*** ***1*** unterliegt, ist nicht Gegenstand dieses Verfahrens.

Wer in einer Rechnung einen Steuerbetrag gesondert ausweist, obwohl er eine Lieferung oder sonstige Leistung nicht ausführt oder nicht Unternehmer ist, schuldet gemäß § 11 Abs. 14 UStG 1994 diesen Betrag. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (siehe VwGH 25. Februar 2009, 2006/13/0128 mwN) hat die Steuerschuld nach § 11 Abs. 14 UStG 1994 zur Voraussetzung, dass eine solche Rechnung erstellt wird, die formal die Voraussetzungen des § 11 Abs. 1 leg. cit. erfüllt.

Gemäß § 11 Abs. 1 Z 2 UStG 1994 idF BGBl. I Nr. 24/2007 ist bei Rechnungen, deren Gesamtbetrag 10.000 Euro übersteigt, die dem Leistungsempfänger vom Finanzamt erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer anzugeben, wenn der leistende Unternehmer im Inland einen Wohnsitz (Sitz), seinen gewöhnlichen Aufenthalt oder eine Betriebsstätte hat und der Umsatz an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt wird.

Hinsichtlich der Rechnung Nr. 0011 vom 21. Dezember 2007, mit der eine Miete in Höhe von 15.600 Euro zuzüglich Umsatzsteuer an die ***32*** abgerechnet wird, ist anzumerken, dass die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Empfängers nicht angegeben ist, womit keine Rechnung vorliegt, die formal die Voraussetzungen des § 11 Abs. 1 UStG 1994 im Sinne der dargestellten Rechtsprechung erfüllt. Eine Steuerschuld nach § 11 Abs. 14 UStG war demnach nicht anzusetzen.

3.1.2.2. Ultraleichflugzeug

Unternehmer ist gemäß § 2 UStG 1994, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird. Diese Bestimmung ist unionsrechtskonform im Sinne des Art. 9 der MwStSyst-RL (bzw. Art 4 der 6. EG-RL) auszulegen.

Als Steuerpflichtiger gilt nach Art. 9 der MwStSyst-RL (bzw. Art 4 der 6. EG-RL), wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbstständig ausübt. Als wirtschaftliche Tätigkeit gelten alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe. Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt

insbesondere die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen.

Umsatzsteuerrechtlich ist die Abgrenzung zwischen privatem Konsum und wirtschaftlichen Tätigkeiten unter Berücksichtigung der Gesamtheit aller Gegebenheiten des Einzelfalls durchzuführen (vgl. VwGH 25. April 2013, 2010/15/0107 mit Verweis auf EuGH 26. September 1996, C-230/94 *Enkler*).

Für die Feststellung, ob eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne der MwStSyst-RL vorliegt, bedarf es eines Vergleichs der Umstände unter denen der Betreffende den Gegenstand tatsächlich nutzt, und den Umständen, unter denen die entsprechende wirtschaftliche Tätigkeit gewöhnlich ausgeübt wird (vgl. EuGH 26. September 1996, C-230/94 *Enkler*, Rn 28; EuGH 19. Juli 2012, C-263/11 *Redlifs*, Rn 35). Die Dauer des Zeitraums, während dessen die Leistungen erfolgten, die Zahl der Kunden und die Höhe der Einnahmen sind Gesichtspunkte, die zur Gesamtheit der Gegebenheiten des Einzelfalls gehören und neben anderen Gesichtspunkten bei dieser Prüfung berücksichtigt werden können (vgl. EuGH 26. September 1996, C-230/94 *Enkler*, Rn 29, EuGH 19. Juli 2012, C-263/11 *Redlifs*, Rn 38).

Gegenständlich übte die GesbR zwei Tätigkeiten aus. Zunächst die Überlassung des Ultraleichtflugzeuges an ihre Mitglieder und weiters das Bannerschleppen.

Für die Prüfung der Frage, ob die gegenständliche Überlassung an die Gesellschafter als bloße Gebrauchsüberlassung zu werten ist, ist ein Gesamtbild der Verhältnisse zu verschaffen, bei welchem auch die vorgenannten Umstände einzubeziehen sind, und sodann einen Vergleich mit den Umständen anzustellen, unter denen eine entsprechende Vermietungsbetätigung für gewöhnlich ausgeübt wird (vgl. VwGH 7.12.2020, Ra 2020/15/0067 zur Vermietung eines Gebäudes).

Wer einen Vorsteuerabzug vornehmen möchte, muss nachweisen, dass er die Voraussetzungen hierfür und insbesondere die Kriterien für die Einstufung als Steuerpflichtiger erfüllt (EuGH 26. September 1996, C-230/94 *Enkler*, Rn 24).

Konkret wurde ein Fluggerät seitens des GesbR den Gesellschaftern überlassen. Dazu betont der Vertreter der GesbR auf Seite 5 der Berufung vom 18. August 2011, dass gegenüber den Gesellschaftern für deren eigenen betrieblichen Flüge fremdüblich abgerechnet worden sei, zeigt aber nicht auf, wie diese Fremdüblichkeit gestaltet gewesen sei. Zudem gibt es keinerlei Aufzeichnungen darüber, welche Flüge hiervon erfasst sind und bleibt die Behandlung der sonstigen privaten Flüge offen.

Nach der genannten Rechtsprechung ist auch die Zahl der Kunden in die Gesamtbetrachtung einzubeziehen. Da als Mieter geplantermaßen nur drei Kunden (die Gesellschafter) in Frage kamen, fehlt es schon dem Grunde nach an einer Auslastung, die jener vergleichbar wäre, wie

sie unter gewöhnlichen Umständen bei kurzfristigen Vermietungen beweglicher Beförderungsmittel bestünde.

Das Entgelt entspricht der Höhe nach dem aktenkundigen Entgelt, das der Verein ***3*** an Mitglieder im Jahr 2006 für ein Flugzeug Typ C 150 verrechnete. Dazu ist einerseits anzumerken, dass dieser Tarif laut der Gebühren-Liste nur für Mitglieder gilt, die darüber hinaus auch Mitgliedsgebühren zu tragen haben. Für Gäste ist ein höherer Tarif vorgesehen. Jedoch ist bei einem Verein, anders, als bei einem typischen Unternehmer, zunächst anzunehmen, dass dieser üblicherweise nicht auf Gewinn ausgerichtet ist. Vor allem ist bei dem Verein mit einer deutlich höheren Auslastung des Fluggerätes aufgrund einer Vielzahl an Mietern zu rechnen. Nur so lässt sich ein entsprechender Flugminutenpreis wirtschaftlich rechtfertigen.

Die bloße Übernahme der niedrigen Flugtarife für Mitglieder eines Vereins ist nach Auffassung des Verwaltungsgerichts nicht mit den Umständen vergleichbar, wie sie üblicherweise von derartigen Unternehmern vorgenommen würden, weil weder die zusätzlichen Einnahmen durch Mitgliederleistungen noch der weitaus größere potentielle Kundenkreis berücksichtigt worden ist. Der noch eher vergleichbare, jedoch ebenso nur im Kontext einer entsprechenden geplanten Auslastung durch einen großen Kundenkreis erklärbare Gäste-Tarif des Vereins wurde nicht herangezogen.

Folglich steht auch die Höhe der erzielten Einnahmen bzw. Umsätze in einem krassen Missverhältnis zur getätigten Anschaffung des Flugzeugs. Tatsächlich machten die gesamten Einnahmen im verfahrensgegenständlichen Zeitraum nicht einmal die Hälfte der aus der Anschaffung des Flugzeugs begehrten Vorsteuern aus. Im Jahr 2009 sind überhaupt keine Umsätze erklärt worden, obwohl es laut Bordbuch tatsächlich zu Flügen kommen ist. Auch diese Umstände sprechen für eine bloße Gebrauchsüberlassung, insbesondere unterstreicht die fehlende Versteuerung von Umsätzen im Jahr 2009, dass eine marktkonforme wirtschaftliche Tätigkeit weder ausgeübt wurde noch angestrebt war. Dies ist vielmehr charakteristisch für eine bloße Freizeittätigkeit.

Insgesamt ist demnach ein marktkonformes unternehmerisches Auftreten nicht gegeben. Für dieses Ergebnis spricht auch die Aussage des Bf. in der mündlichen Verhandlung, es sei in den Streitjahren eine entsprechende Versteuerung des Eigenverbrauchs, der eine private Nutzung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstandes erfordert, erfolgt. Tatsächlich lässt sich eine solche Besteuerung dem vorliegenden Verwaltungsakt jedoch nicht entnehmen.

Darüber hinaus ist anzumerken, dass zufolge der vorgelegten Rechnungen es in all den Jahren zu keiner Anpassung des verrechneten Minutenpreises gekommen ist. Ein Umstand, der angesichts der wirtschaftlichen Schieflage der GesbR nach Ansicht des Verwaltungsgerichts ebenfalls nur durch die private Motivation der Beteiligten erklärbar ist. Ebenso keinesfalls marktkonform ist der Umstand, dass eine Abrechnung der Flugminuten des Jahres 2009 erst

2010, zum Teil fast ein Jahr nach Durchführung des Flugs im zeitlichen Gefolge der abgabenrechtlichen Außenprüfung vorgenommen worden ist.

Es sind auch – abgesehen vom Gesellschaftsvertrag – keinerlei schriftliche Verträge zur Flugzeugüberlassung (z.B. betreffend Entgelt, Haftung udgl.) vorhanden. Gerade solche grundlegenden Fragen werden bei marktkonformer Überlassung an Dritte ausdrücklich vertraglich geklärt. Ihr Fehlen ist nur dadurch erklärbar, dass die Gesellschafter der GesbR gemeinsam ein Flugzeug zur privaten Nutzung und Ausübung des Flugsports angeschafft haben.

Im Rahmen der anzustrengenden Gesamtschau der Umstände gelangt das Bundesfinanzgericht sohin zur Auffassung, dass die Überlassung des verfahrensgegenständlichen Fluggeräts an die Gesellschafter der GesbR als bloße Gebrauchsüberlassung zu werten ist. Eine unternehmerische Tätigkeit im Sinne des § 2 UStG 1994 liegt insoweit nicht vor.

Auch hinsichtlich der seitens des GesbR durchgeführten Schleppflüge ist nach den Kriterien der Rechtssachen EuGH 26. September 1996, C-230/94 *Enkler*, und EuGH 19. Juli 2012, C-263/11 *Redlits* zu untersuchen, ob eine wirtschaftliche (nach der Diktion des UStG 1994: unternehmerische) Tätigkeit gegeben ist.

Zufolge der von der GesbR selbst eingebrachten Jahresabschlüsse wurden dabei im Jahr 2005 Erlöse in Höhe von 407, 80 Euro an nur eine Kundin (***19***) und im Jahr 2006 Erlöse von 1.177,28 Euro (davon 564,78 Euro an ***19***, 220,50 Euro an ***3*** und 392,00 Euro an ***20***) erzielt. In den übrigen verfahrensgegenständlichen Jahren kam es zu keinerlei Umsätzen aus Schleppflügen.

Bereits der Umstand, dass über einen Zeitraum von drei Jahren (2007 bis 2009) keinerlei Umsätze erklärt worden sind, obwohl laut Bordbuch tatsächlich Flüge durchgeführt worden sind, zeigt deutlich, dass nicht solche Umstände vorliegen, unter denen die entsprechende wirtschaftliche Tätigkeit (gewerbliche Flugzeugnutzung) gewöhnlich ausgeübt wird.

Auch die geringfügigen Umsätze in den Jahren 2005 und 2006 sprechen für eine Tätigkeit der Freizeitgestaltung, im Gefolge derer (nebenher) kleinere Geldbeträge eingenommen werden können. Wirtschaftliches Kalkül im Sinne einer unternehmerischen und nachhaltigen Tätigkeit ist darin nicht zu erkennen, wäre doch in Anbetracht der geringen Ertragslage eine möglichst rasche Einstellung und Veräußerung des Fluggeräts die naheliegende rationale (nicht von der persönlichen Freude am Flugsport getragene) Vorgehensweise gewesen. Auch die geringe Anzahl an Kunden und der in den verfahrensgegenständlichen Jahren nicht nachweisbare Versuch weitere Kunden zu akquirieren oder sonst die Ertragslage zur verbessern sprechen für persönliche Vorlieben und nicht unternehmerische Überlegungen als tragende Motive der Tätigkeit.

Zu beachten ist nach der Rechtsprechung auch Dauer des Zeitraums, während dessen die Leistungen erfolgten. Hierbei ist nochmals darauf zu verweisen, dass es über einen Zeitraum von drei Jahren, also nahezu die Hälfte der zunächst von der GesbR selbst angegebenen Nutzungsdauer des Flugzeugs von sieben Jahren, zu überhaupt keiner entgeltlichen Schlepptätigkeit gekommen ist.

Insgesamt geht das Verwaltungsgericht in Anbetracht der dargestellten Umstände davon aus, dass bereits bei Anschaffung des Fluggeräts eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bzw. des EuGH nicht beabsichtigt gewesen und auch tatsächlich nicht erfolgt ist.

Die bloße Ausstellung von Rechnungen im Sinne des § 11 UStG 1994 genügt nicht, um das Vorliegen einer unternehmerischen Tätigkeit zu begründen. Die seitens der GesbR durchgeführte steuerliche Erfassung und auch die Rechnungsausstellung erklären sich vielmehr durch den Wunsch, den Vorsteuerabzug für die tatsächlich nichtunternehmerische Flugtätigkeit geltend machen zu können.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuerbeträge abziehen.

Wie festgestellt ging die GesbR im verfahrensgegenständlichen Zeitraum keiner unternehmerischen Tätigkeit nach. Folglich ist ein Vorsteuerabzug nach § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 nicht zulässig.

Zumal bereits mangels unternehmerischer Tätigkeit der Vorsteuerabzug nicht zusteht, erübrigt sich die weitere Untersuchung, ob dieser (auch) nach der Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 ausgeschlossen wäre.

Wer in einer Rechnung einen Steuerbetrag gesondert ausweist, obwohl er eine Lieferung oder sonstige Leistung nicht ausführt oder nicht Unternehmer ist, schuldet gemäß § 11 Abs. 14 UStG 1994 diesen Betrag. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (siehe VwGH 25. Februar 2009, 2006/13/0128 mwN) hat die Steuerschuld nach § 11 Abs. 14 UStG 1994 zur Voraussetzung, dass eine solche Rechnung erstellt wird, die formal die Voraussetzungen des § 11 Abs. 1 leg. cit. erfüllt.

Nach dem festgestellten Sachverhalt hat die GesbR in den Streitjahren 2005 bis 2009 gegenüber ihren Gesellschaftern Rechnungen im Sinne des § 11 UStG 1994 ausgestellt und darin Umsatzsteuer ausgewiesen. Die ausgewiesenen Beträge werden, da diese keine von einem Unternehmer erbrachte Leistung betreffen, gemäß § 11 Abs. 14 UStG 1994 geschuldet.

Das Gleiche gilt für die bezüglich der Schleppflugtätigkeit ausgestellten Rechnungen in den Jahren 2005 und 2006.

Nach Art 1 Abs. 1 UStG 1994 unterliegt der innergemeinschaftliche Erwerb im Inland gegen Entgelt der Umsatzsteuer. Damit ein solcher wird bewirkt wird muss unter anderem gemäß Art. 1 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 ein Gegenstand bei einer Lieferung an den Abnehmer aus dem Gebiet eines Mitgliedstaates in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaates gelangen. Steuerschuldner ist nach Art. 19 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 der Erwerber.

Gemäß Art. 1 Abs. 2 Z 2 UStG 1994 2 muss der Erwerber ein Unternehmer, der den Gegenstand für sein Unternehmen erwirbt, oder eine juristische Person, die nicht Unternehmer ist oder die den Gegenstand nicht für ihr Unternehmen erwirbt, sein.

Bei der GesbR handelt es sich nach den obigen Ausführungen weder um einen Unternehmer noch um eine juristische Person. Ein innergemeinschaftlicher Erwerb im Jahr 2005 (184,65 Euro) wurde daher nicht bewirkt und war auszuscheiden.

Insgesamt war daher spruchgemäß zu entscheiden, in dem für die Jahre 2005 bis 2009 eine Veranlagung zum Umsatzsteuer nur insoweit zu erfolgen hat, als die GesbR eine Umsatzsteuer gemäß § 11 Abs. 14 UStG schuldet und eine solche darüber hinaus wegen Nichterfüllens der Unternehmereigenschaft zu unterbleiben hat.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Das gegenständliche Erkenntnis folgt der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Eine darüberhinausgehende Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt nicht vor. Eine Revision gegen dieses Erkenntnis ist daher unzulässig.

Linz, am 13. Juni 2022