

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende R1, den Richter R2, sowie die fachkundigen Laienrichter R3 und R4, in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Mag. Wolfgang Schranz, Mahlerstraße 11 Tür 4, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 28. Oktober 2016 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 8/16/17 vom 25. Juli 2016 betreffend Umsatzsteuer sowie Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für 2009, sowie vom 24. August 2016 betreffend Umsatzsteuer und Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 2010 bis 2015, Steuernummer ***BF1StNr1***, in der Sitzung vom 30. August 2023 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 30. August 2023 in Anwesenheit des Schriftführers Dietmar Gratz zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die ***Bf1*** (Beschwerdeführer, i.d.F. Bf., FB) wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 14. Juni 2006 gegründet.

Komplementär der Gesellschaft ist S, Kommanditisten sind (mit einer Einlage von jeweils €

100,-) X sowie Y.

Gegenstand des Unternehmens ist lt. Pkt. 4 Gesellschaftsvertrag der Ankauf, Betrieb und das Service von Segel- und Motoryachten für die Vercharterung und der Betrieb einer Seefahrtschule, sowie IT-Dienstleistungen (EDV-Services).

Mit Kaufverträgen vom 5. Mai 2006 erwarb die Bf. (noch vor Abschluss des Gesellschaftsvertrages) folgende Wirtschaftsgüter:

- von K1 und K2: eine Yacht, Marke ‚F‘ samt Zubehör um € 60.000,-;
- von der KEG: Skripten und Vortragsunterlagen für den schulinternen Gebrauch, den Namen ‚P‘, das Logo sowie Einrichtungsgegenstände eines als Büro und Schulungsraum genutzten Geschäftslokales an der Adresse Adr2 um € 20.000,- zzgl. USt.

Für die Jahre 2006 bis 2010 ergingen gemäß § 200 BAO vorläufige Umsatz- und Feststellungsbescheide.

Auf Grundlage einer für die Jahre 2011 bis 2013 durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung, im Zuge derer Liebhaberei (gemäß § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung 1993, i.d.Folge LVO) hinsichtlich des Betriebszweiges Vermietung der Yacht sowie Nutzung von Skripten und Schulungsunterlagen festgestellt wurde, wurden die in den Bescheiden der Jahre 2006 bis 2008 erklärten Ergebnisse endgültig erklärt (Anlaufzeitraum lt. LVO).

Die Umsatz- und Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO der Jahre 2009 (vom 25. Juli 2016), bzw. 2010 bis 2015 (vom 24. August 2016), wurden von den eingereichten Erklärungen abweichend, entsprechend den Feststellungen der Ap. festgesetzt und auf die aus dem Betriebszweig EDV-Serviceleistungen erzielten Ergebnisse beschränkt.

In dem, die Bescheide begründenden Bericht der Ap. wurde festgestellt, dass die ‚I1‘ (i.d.F. I2, FB2) die von der Bf. erworbene Yacht auf Grundlage einer Arbeitsrichtlinie angemietet bzw. Skripten und Kursunterlagen der Segelschule gegen eine jährlich zu zahlende Lizenzgebühr übernommen hatte. Die Höhe der Chartergebühren würden sich nach den zu erwartenden Investitionen in das Schulschiff richten und zwischen € 600,- und € 1.000,- liegen. Das Auslastungsrisiko sei von der I2 zu tragen. Zudem würden Einkünfte aus der Vermietung von den, in der Adr3 gelegenen Geschäftsräumlichkeiten an die I2, sowie aus EDV-Dienstleistungen erzielt.

Von der Bf. seien ab dem Jahr 2006 Prognoserechnungen (betreffend der Vermietung der Yacht/den Kursunterlagen) abverlangt worden, um die Einkunftsquelleneigenschaft dieses Geschäftszweiges festzustellen. Die realisierten Ergebnisse seien von den Planzahlen stark abgewichen, im Zeitraum 2006 bis 2014 hätten sich erhebliche Verluste ergeben.

Diesbezüglich liege eine Betätigung gemäß § 1 Abs. 1 LVO vor, die anhand verschiedener Kriterien in Hinblick auf einen Gesamtüberschuss zu prüfen seien, wobei sich folgendes Bild ergebe:

- Die in der Arbeitsrichtlinie vereinbarten Chartergebühren seien weder periodisch vorgeschrieben, noch Zahlungen von der I2 eingefordert worden;

- Es seien keinerlei Maßnahmen getroffen worden, um die Ertragslage zu verbessern;
 - In beiden Unternehmen sei S in maßgeblicher Stellung tätig, u.zw. als Komplementär der Bf. sowie als Gesellschafter-Geschäftsführer der I2;
 - Die aus der Vermietung der Yacht bzw. der Schulungsunterlagen erzielten Verluste hätten nur durch Gewinne der (weiteren) Einkunftsquelle (EDV-Service) abgedeckt werden können.
- Aufgrund der Verlustsituation des Zeitraumes 2006 bis 2014 und des Umstandes, dass keine Änderung der Bewirtschaftung erkennbar sei, läge eine steuerlich unbeachtliche Liebhabereibetätigung vor. Der Geschäftszweig ‚EDV-Service‘ bleibe davon unberührt.

Die Bf. brachte (nach Fristverlängerungen) mit Eingabe vom 28. Oktober 2016 eine als Beschwerde geltende Berufung gegen die Umsatzsteuer- und Feststellungsbescheide der Jahre 2009 bis 2015 ein.

Die Bf. betreibe das Schiff und stelle Skipper/Trainer bereit, Leistungen die der I2 ebenso wie die Lizenz verrechnet würden. Die I2 organisiere und verrechne die entsprechenden Törns. Die Kalkulation beruhe auf einer Charter von 20 Wochen an die I2, was unter Annahme des verrechneten Charterpreises i.H.v. € 840,- zu einem positiven Ergebnis führe.

Die Ergebnisse der Prognoserechnung seien nicht erreicht worden, da es im Jahr 2009 eine Verfassungsklage gegen das Seeschiffahrtsgesetz gegeben habe.

Durch die gescheiterte Vereinheitlichung der gemeinsamen Prüfungsordnung aller Prüforganisationen seien Verbände, Ausbildungsstätten und Kunden verunsichert worden und viele Interessenten nach Kroatien abgewandert.

Die Gesetzesreparatur sei (nach Aufhebung durch den VfGH) im Frühjahr 2012, deren Umsetzung im Herbst 2012 erfolgt.

Erst mit der neuen SeeschiffahrtsVO vom 25. Juni 2016 (Gültigkeit ab 1.1.2016) sei diese Unsicherheit weggefallen, die Auslastung könne wieder verbessert und von einem Erreichen der ursprünglich gesetzten Ziele ausgegangen werden.

Sollte sich das Ergebnis bis Ende 2017 nicht verbessern, werde der Betrieb des Schiffes eingestellt und dieses verkauft.

Im Übrigen sei das Büro bis Ende des 1. Quartales 2010 vollständig an die I2 weitervermietet worden. Danach sei der Nutzungsanteil durch den EDV-Betrieb gestiegen. Eine Anlastung an den Yachtanteil sei nicht vorgesehen, da an die I2 weiterverrechnet werde, weshalb der 25%ige Anteil zu kürzen sei.

Mit Beschwerdeverentscheidungen vom 18. Oktober 2018 (samt einer dazu ergangenen, gesonderten Begründung) wurden die Feststellungs- und Umsatzsteuerbescheide der Jahre 2009 und 2010 abgeändert und die Beschwerde gegen die Bescheide der Jahre 2011 bis 2015 als unbegründet abgewiesen.

Nach wiederholender Darstellung des Sachverhaltes erläutert die Behörde, dass die Jahre 2009-2010 nur mit Ergebnissen aus der Beratungstätigkeit und die Ergebnisse des

Prüfungszeitraums (2011 bis 2013) entsprechend der Feststellung des Vorliegens eines Liebhabereibetriebes berichtigt und endgültig veranlagt worden seien.

Sowohl der Komplementär (S) wie auch die beiden Kommanditisten (X, Y) würden sich auf der Liste der für das Schiff zugelassenen Skipper finden.

Die in den Erklärungen ausgewiesenen Ausgaben seien, soweit sie dem Yacht- bzw. Schulungsbetrieb direkt zuordenbar gewesen vollständig und im Übrigen gemäß ihrem Anteil an diesem Betriebszweig nach Schlüsselzahlen ebenso gekürzt worden wie die damit im Zusammenhang stehenden Vorsteuern.

Das Finanzamt gehe nunmehr vom Vorliegen einer Liebhabereitätigkeit gemäß § 1 Abs. 2 Z 1 LVO aus, da ein Verlust aus einer Tätigkeit vorliege, die sich in besonderem Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eigne und typischerweise einer besonderen, in der Lebensführung bestehenden Neigung entspreche.

Die aus der Yachtvermietung resultierenden jährlichen Verluste könnten nur durch die gesonderte Einkunftsquelle des EDV-Services abgedeckt werden. Der auf Grundlage der Prognoserechnung für 2009 bis 2013 errechnete Gewinn habe nicht erreicht werden können. Nach der Judikatur (UFS 15. Juni 2004, RV/0564-W/02) sei ein Zeitraum von zehn Jahren zur Beurteilung, ob die Vermietung einer Yacht objektiv geeignet sei, innerhalb eines absehbaren Zeitraums einen Gesamtüberschuss zu erzielen, ausreichend.

Wenn die Bf. behaupte, dass ein positives Ergebnis aufgrund einer aus dem Jahr 2009 eingebrachten Verfassungsklage und daraus resultierenden Unsicherheiten vereitelt wurde sei dem entgegenzuhalten, dass schon vor diesem Zeitpunkt kein Gesamtgewinn aus der Betätigung (Yachtvermietung) erwirtschaftet worden sei und diese Unsicherheiten 2016 beendet wurden. Ein positives Ergebnis laut der Prognose ab 2016 habe dennoch nicht erreicht werden können.

So würden nach den nunmehr vorliegenden Einnahmen-/Ausgabenrechnungen im Jahr 2016 Gesamtausgaben i.H.v. € 9.112,34 (zzgl. anteiligen LKW- und Mietaufwand) keine Einnahmen, und im Jahr 2017 Ausgaben i.H.v. € 4.929,10 (zzgl. anteiligen LKW- und Mietaufwand) Einnahmen i.H.v. € 2.090,- gegenüberstehen.

Auch der Verkauf der Yacht, der nach den Angaben der Bf. in der Beschwerde im Fall einer Nichtverbesserung des Ergebnisses für Ende 2017 ins Auge gefasst worden sei, sei nicht ersichtlich.

Die Tätigkeit der Bf. sei somit erwiesenermaßen objektiv nicht geeignet, einen Gesamtgewinn zu erzielen. Gemäß § 6 LVO liege zudem bei Betätigungen i.S.d. § 1 Abs. 2 LVO und Erzielung von Verlusten auch umsatzsteuerlich Liebhaberei vor.

Die Gewinnermittlung der Jahre 2009 und 2010 sei entsprechend den Argumenten der Bf. in der Beschwerde insoweit abgeändert worden, als nunmehr die im Jahr 2009 geltend gemachten Mietaufwendungen i.H.v. € 5.935,37 ebenso berücksichtigt worden seien wie die aliquote Kürzung für die Quartale 2-4 im Jahr 2010. Die Mietaufwendungen dafür würden in diesem Jahr € 4.699,- betragen.

Die Bf. brachte mit Schreiben vom 17. November 2018 (einlangend 19. November 2018) einen Vorlageantrag betreffend der Umsatz- und Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO für die Jahre 2009 bis 2015 ein.

Zur rechtlichen Würdigung der Behörde, die eine Liebhabereitätigkeit gemäß § 1 Abs. 2 Z 1 LVO festgestellt hatte wurde dargelegt, dass der Betrieb eines Schulungsschiffes wegen seiner Dimension und der notwendigen Anzahl an Mitfahrern nicht für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung des Abgabepflichtigen bzw. der Gesellschafter geeignet sei. Es habe nie eine private Nutzung der Schulungsyacht gegeben, die Anschaffung basiere auf wirtschaftlichen Grundlagen, weshalb die Tätigkeit nicht unter § 1 Abs. 1 LVO (Anmerkung: gemeint wohl § 1 Abs. 2 LVO) subsumiert werden könne.

Der Verkauf des Anlagevermögens werde ab Ende 2017 betrieben, wofür länger andauernde Verhandlungen erforderlich seien. Die Veräußerungsergebnisse müssten jedenfalls bei der Beurteilung des Gesamtergebnisses Berücksichtigung finden.

Mit Vorhalt vom 7. Dezember 2022 stellte das BFG der Bf. eine Reihe von Bezug habenden Fragen und forderte Unterlagen ab, eine Aufforderung, der die Bf. mit Eingabe vom 24. Februar 2023 nur bruchstückhaft nachkam (s. unten).

Mit gleichem Schreiben der Bf. wurde der Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Die Steuerbarkeit von Einkünften setzt nicht nur die Erfüllung der Tatbestandsmerkmale der in § 2 Abs. 3 EStG 1988 aufgezählten Einkunftsarten voraus, sondern auch die Absicht, eine insgesamt ertragbringende Tätigkeit zu entfalten. Fehlt es an einer *derartigen* Absicht, ist das Ergebnis der Betätigung - mag es auch die Tatbestandsmerkmale einer Einkunftsart des EStG 1988 erfüllen - steuerlich nicht beachtlich, sondern als Liebhaberei dem Bereich der privaten Lebensführung (§ 20 EStG 1988) zuzurechnen (*Wiesner/Grabner/Wanke*, MSA EStG 11. EL Anh I/2 Anm. 1).

Gemäß § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung BGBl. Nr. 33/1993 (i.d.Folge LVO) 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. Das Vorliegen einer derartigen Absicht ist für jede organisatorisch in sich

geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen."

Liebhabelei ist nach § 1 Abs. 2 leg. cit. *"bei einer Betätigung 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 (zB Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen, Luxuswirtschaftsgüter) und typischerweise einer besonderen 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 Liebhabelei kann in diesen Fällen nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 ausgeschlossen sein. Das Vorliegen der Voraussetzungen der Z 1 und 2 ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen."

§ 2 LVO lautet (auszugsweise):

„(1) Fallen bei Betätigungen im Sinn des § 1 Abs. 1 Verluste an, so ist das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, insbesondere anhand folgender Umstände zu beurteilen:

- 1. Ausmaß und Entwicklung der Verluste,*
- 2. Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen,*
- 3. Ursachen, auf Grund deren im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Gewinn oder Überschuss erzielt wird,*
- 4. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen,*
- 5. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung,*
- 6. Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen (zB Rationalisierungsmaßnahmen).*

...

(4) Bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 liegt Liebhabelei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuß der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) erwarten läßt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhabelei ab Beginn dieser Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird. Bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 gilt als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).“

§ 6 LVO 1993 lautet:

„Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn kann nur bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2, nicht hingegen bei anderen Betätigungen vorliegen.“

Gegenstand der von der Bf. erbrachten Leistungen ist einerseits die Vermietung einer Yacht sowie eines von ihr angemieteten Geschäftslokales zum Betrieb einer Seefahrtschule. Weiters und damit verbunden die Überlassung von Skripten und Kursunterlagen gegen eine jährliche Lizenzgebühr.

Daneben erbringt die Bf. EDV-Dienstleistungen.

Gemäß Einkommensteuer-Kommentar, Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn § 2 EStG, Rz. 335 ist *„Liebhaberei „für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestatteten Einheit gesondert zu beurteilen“ (§ 1 Abs 1 letzter Satz bzw § 1 Abs 2 letzter Satz LVO; E 18.10.2005, 2001/14/0042, 2006, 207; E 24.11.2014, 2007/15/0154, 2012/340, 631; BFG 5.11.2015, RV/7103171/2010; 5.4.2017, RV/1100561/2014, E 20.1.2021, Ra 2020/15/0050-0052).‘*

Jede noch als selbständig anzusehende Einheit gilt dabei als unterste Beurteilungseinheit. Die Grenze der Beurteilung liegt in der Verkehrsauffassung wobei das Gesamtbild der Verhältnisse zu prüfen ist (m.w.N).

Ob verschiedene Betätigungen eines Stpfl eine oder mehreren Einheiten darstellen, hängt vom Ausmaß ihrer objektiven organisatorischen, wirtschaftlichen und finanziellen Verflechtung ab.

Die EDV-Beratung einerseits und die Yachtvercharterung für Schulungszwecke (incl. der Zurverfügungstellung von Räumlichkeiten bzw. Schulungsskripten) andererseits stellen für sich genommen organisatorisch und wirtschaftlich vollkommen unabhängige Betriebszweige dar, weshalb eine getrennte Betrachtung i.S.d. LVO geboten war.

Die Ergebnisse der Betriebszweige stellen sich, entsprechend den Erklärungen der Bf. bzw. der von der Ap./dem Finanzamt vorgenommenen Trennung der Betriebszweige für den beschwerdegegenständlichen Zeitraum wie folgt dar:

	2009	2010	2011	2012
	€	€	€	€
Einkünfte aus Gw lt. Erklärung bzw. vorläufigen Bescheiden gem. § 188 BAO	1.917,37	3.848,97	-6.072,82	-3.724,52
Einkünfte aus Gw. lt. endgültigen Bescheiden gem. § 188 BAO vom 5.7.2016 (bzw. 24.8.2016)	20.223,46	19.775,16	5.722,75	13.149,86
Einkünfte aus Gw. lt. BVE v. 18.10.2018	18.484,21	19.559,84		

Einkünfte lt. Bescheiden/BVE (=Teilbetrieb EDV-Leistungen)	18.484,21	19.559,84	5.722,75	13.149,86
Einkünfte Teilbetrieb Yachtvermietung	-16.566,84	-15.710,87	-11.795,57	-16.874,38
Einkünfte aus Gesamtbetrieb lt. Erklärung/vorläufigen F-Bescheiden	1.917,37	3.848,97	-6.072,82	-3.724,52
	2013	2014	2015	Summe
	€	€	€	€
Einkünfte aus Gw lt. Erklärung bzw. vorläufigen Bescheiden gem. § 188 BAO	5.746,60	778,19	-6.929,71	
Einkünfte aus Gw. lt. endgültigen Bescheiden gem. § 188 BAO vom 24.8.2016	19.420,91	6.771,60	1.425,72	
Einkünfte lt. Bescheiden (=Teilbetrieb EDV-Leistungen)	19.420,91	6.771,60	1.425,72	84.534,89
Einkünfte Teilbetrieb Yachtvermietung	-13.674,31	-5.993,41	-8.355,43	-88.970,81
Einkünfte aus Gesamtbetrieb lt. Erklärung/vorläufigen F-Bescheiden	5.746,60	778,19	-6.929,71	

Die von der Bf. ausgeführten EDV-Dienstleistungen führten in den einzelnen Jahren zu positiven Einkünften, wohingegen aus dem Teilbetrieb Yachtvercharterung durchgehend Verluste erwirtschaftet wurden.

Mieter der Yacht sowie des Lokales und der Kursunterlagen ist die I2.

Zwischen den Gesellschaften bestehen persönliche Nahebeziehungen, der Komplementär der Bf. ist zugleich Gesellschafter-Geschäftsführer der I2. Die beiden Kommanditisten der Bf. sind Gesellschafter der I2.

Alle Gesellschafter der Bf. werden in der Beilage zur Arbeitsrichtlinie (s. unten) als Skipper der Yacht angeführt.

Die Tätigkeit der Bf. (Vermietung der Yacht/Kursunterlagen) wurde von der Ap. als solche gemäß § 1 Abs. 1 LVO qualifiziert.

Darunter fallen solche, die durch die Absicht veranlasst sind, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen, sofern die Tätigkeit nicht unter Abs. 2 fällt.

Auf welchen Überlegungen diese Beurteilung beruht, wurde von Seiten der Ap. nicht näher dargelegt und ist für das BFG nicht nachvollziehbar.

Die Einordnung unter diese Norm führte dazu, dass die, von der Bf. erzielten Ergebnisse der

Jahre 2006 bis 2008 mit endgültigen Bescheiden als Anlaufverluste steuerlich anerkannt wurden.

Im Gegensatz dazu ist die Behörde bei Erlassung der Beschwerdeentscheidung von einer Betätigung gemäß § 1 Abs. 2 LVO ausgegangen.

Liebhabelei ist bei Verlusten gemäß § 1 Abs. 2 LVO dann anzunehmen,

- wenn sich Wirtschaftsgüter in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (nach der LVO z.B. Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen sowie Luxuswirtschaftsgüter;

und

- typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen.

Beide Tatbestände beziehen sich nicht auf einen konkreten Fall, sondern sind – mit Rücksicht auf die Umstände des Einzelfalles – abstrakt nach Verkehrsauffassung bzw. nach der typisierenden Betrachtungsweise auszulegen (vgl. Einkommensteuer-Kommentar, Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn zu § 2 LVO Rz. 460).

Die Bf. verweist in ihrem Vorlageantrag darauf, dass der Teilbetrieb nach § 1 Abs. 1 LVO zu untersuchen wäre, es sich demnach bei der Yacht um ein Schulschiff, dass wegen seiner Dimension und der Anzahl der Mitfahrer nicht für die Nutzung im Rahmen der Lebensführung geeignet ist.

Die vorliegende Yacht, Marke F, mit einer Länge von 11,10 Metern und 3 Doppelbett-Kabinen ist nach Ansicht des BFG ungeachtet der gegenteiligen Äußerungen des Bf. für eine persönliche Nutzung geeignet, eine Annahme die auch der Verkehrsauffassung (vgl. Wikipedia <https://de.wikipedia.org/wiki/Yacht>) entspricht, wonach Yachten i.d.R. erst ab einer Rumpflänge von 21 Metern in der Verantwortung von semi- oder vollprofessionellen Besatzungen stehen.

Wie das BFG in einem Erkenntnis vom 8. Juli 2021, RV/7102598/2013 dargelegt hat, entspricht die reine Vermietung und Nutzungsüberlassung einer einzelnen Yacht nicht einer selbständigen, nachhaltigen von Gewinnerzielungsabsicht getragenen Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr, die über eine Vermögensverwaltung hinausgeht. Darin wird u.a. ausgeführt: *„Wenn sich Wirtschaftsgüter in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen, wie dies bei einer Segelyacht der Fall ist, und die Bewirtschaftung lediglich in kleinerem Umfang ausgeübt wird, ist Liebhabelei iSd § 1 Abs. 2 Z 1 LVO anzunehmen.“*

Die Bf. führt in der Beschwerde aus, dass das Schiff nie privat genutzt wurde.

Diese Darstellung ist in Zweifel zu ziehen.

So legte die Ap. im Prüfungsverfahren zu dem Schiff dar, dass alle *„Aufenthalte und Arbeiten“* in

einem Bordbuch vermerkt werden.

Vom BFG zur Vorlage des Bordbuches aufgefordert, hat die Bf. in ihrem Schreiben vom 24. Februar 2023 erklärt, dass sich das Bordbuch am Schiff befindet und kryptisch hinzugefügt (*„falls in Wien Bereitstellung am 28.2.“*).

Da das Bordbuch nicht vorgelegt wurde, liegen keinerlei Nachweis für die Behauptung der Bf., wonach diese nie von einem ihrer Gesellschafter privat genutzt wurde, vor.

Gegen eine, neben der Arbeitsrichtlinie sprechende, ausschließliche Nutzung der Yacht durch die I2 spricht weiters, dass das Schiff trotz anhaltender Verlustsituation entgegen der Darstellung der Bf. nicht veräußert wurde (s. unten).

Die Zulassung der Yacht musste nach den Angaben der Bf. 2016 erneuert werden, die Erlöse der Yacht in den der Abgabenprüfung folgenden Jahren 2016 bzw. 2017 mit gesamt € 2.090,- entsprechen, legt man diesen ein Charterentgelt von € 840,-/Woche zu Grunde, rund 2,5 Wochen innerhalb eines Zeitraumes von 2 Jahren.

Die fortgesetzte Verlustsituation des gegenständlich zu beurteilenden Betriebszweiges, die ohne jegliche Änderung der Bewirtschaftungsart von der Bf. hingenommen wurde, lässt in Zusammenschau mit dem ‚Wirtschaftsgut‘ Yacht, dass sich in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignet vermuten, dass diese entgegen ihrer Darstellung auch privat genutzt wurde.

Zudem wäre eine persönliche Nutzung für sich genommen nicht einmal entscheidend, handelt es sich bei der Vermutung des § 1 Abs 2 Z 1 LVO doch um eine typisierende Betrachtungsweise (arg: "nach der Verkehrsauffassung", "typischerweise"; vgl. BFG v. 27. April 2005, RV/1567-W/02).

Die Überlegung gilt gleichermaßen für die Vermietung der angemieteten Liegenschaft (soweit sie als Schulungslokal genutzt wurde) wie auch für die Zurverfügungstellung von Skripten und Kursunterlagen gegen eine Lizenzgebühr an die I2. Dabei handelt es sich um Tätigkeiten, die zwar nicht einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung der Gesellschafter entsprechen, aber mit der Vercharterung der Yacht in engem Zusammenhang stehen, für sich genommen keine Gewinne erwirtschaften und nach Ansicht des Senates betrieben wurden, um eine allfällig anzustellende Liebhabereibetrachtung von vorneherein zu unterbinden.

Da gegenständlich von der Vermietung eines Wirtschaftsgutes auszugehen ist, dass sich in besonderem Ausmaß zur Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignet war zu prüfen, ob die Tätigkeit trotz Auftretens von Verlusten objektiv geeignet war, einen wirtschaftlichen Gesamterfolg (Gesamtüberschuss) innerhalb eines absehbaren Zeitraumes zu erwirtschaften (vgl. § 2 Abs. 4 LVO).

- Prognoserechnung 2009 und Folgejahre

Die Bf. legte in Beantwortung eins Vorhaltes der Behörde am 30. September 2009 eine Prognoserechnung vor, die jährliche Chartererlöse i.H.v. € 15.120,- ausweist. Bei

wöchentlichen Chartergebühren i.H.v. € 840,- entspricht dies einem Charterzeitraum von 18 Wochen.

Unter Berücksichtigung weiterer Lokal-Mieterlöse i.H.v. € 6.174,- sowie näher angeführter Ausgaben (Liegeplatzgebühren, Service- und Instandhaltung, Zinsen, Afa Yacht) ergibt sich ein jährlicher Gewinn i.H.v. € 1.516,-.

Die Prognoserechnung erweist sich als unvollständig.

Es fehlen Aufwendungen wie die Absetzung für Abnutzung der von der Bf. um € 20.000,- erworbenen Kursunterlagen/Einrichtungsgegenstände ebenso wie weitere, regelmäßig jährlich anfallende Kosten (z.B. Versicherungsgebühren für die Yacht, Kfz-Kosten zur Erreichung des Liegeplatzes...).

- Prognoserechnung 2016 bis 2027

Dem Prüfungsorgan wurde im Zuge der Ap. eine aktualisierte Prognoserechnung für den Zeitraum 2016 bis 2027 vorgelegt.

Darin wird für das Jahr 2016 von einer Vercharterung der Yacht für 15 Wochen a € 850,- (Mieterlöse € 12.750,-) und für Folgejahre von 20 Wochen a € 850,- (Mieterlöse € 17.000,-) ausgegangen.

Zudem werden darin jährliche Erlöse i.H.v. je € 500,- für a) Lizenzgebühren, b) Skipper und c) Kurs Vortrag ausgewiesen.

Den Erlösen stehen jährlich anfallenden Kosten zwischen € 9.500,- und € 9.900,-, gegenüber, woraus sich prognostizierte jährliche Gewinne zwischen € 3.850,- (2016) und € 9.000,- ergeben sollen.

Der kumulierte Gewinn für den Zeitraum 2016 bis 2027 soll demnach € 102.150,- betragen.

Zu den in der Prognoserechnung ab 2016 angeführten Erlösen aus Lizenzgebühren, Skipper und Kursvorträgen i.H.v. jeweils € 500,- ist festzustellen, dass diese mit Ausnahme der Lizenzgebühr bis 2015 nicht (Skipper, Kursvortrag) bzw. nur unregelmäßig (Lizenzgebühr) verrechnet wurden und die dadurch zu erzielenden Erlöse, von jährlich € 1.500,-, selbst wenn sie ab 2016 erstmals bzw. regelmäßig verrechnet würden, die fehlenden Erträge aus der Minderauslastung der Yacht bei weitem nicht zu kompensieren vermochten. Die vereinbarte Lizenzgebühr i.H.v. jährlich € 500,- vermag darüber hinaus die Anschaffungskosten (€ 20.000,-) für die Kursunterlagen erst nach 40 Jahren zu egalisieren.

Wenn die Bf. erläutert, dass die Skipper der I2 als Törnveranstalter verrechnet wurden, so steht diese Darstellung im Gegensatz zu den von der Bf. für den Prüfungszeitraum verbuchten Rechnungen.

Gemeinsam ist beiden Prognosen, dass die Erlöse der Jahre 2006 bis 2015 aufgrund mangelnder Auslastung in keinem Jahr die Planzahlen erreichten und diesen aus Sicht des BFG in hohem Ausmaß unrealistischen Annahmen zu Grunde gelegt wurden, wobei allfällige

Änderungen der Bewirtschaftungsart als Reaktion auf die Verlustsituation dieses Betriebszweiges nicht erkennbar waren.

Die hinter den Prognosezahlen zurückbleibende Auslastung wurde damit begründet, dass es auf Grundlage einer VfGH-Klage, die zu einer Aufhebung der Prüfungsbestimmungen zum Erwerb von Befähigungsausweisen führte, zu Verunsicherungen der Kunden gekommen ist, die erst durch Erlassung einer neuen Prüfungsordnung mit Inkrafttreten 1. Jänner 2016 beendet wurde.

Die Behörde weist im Zuge ihrer Beschwerdevorentscheidung zu Recht darauf hin, dass damit nicht erklärt wird, warum die Planungszahlen für den davor liegenden Zeitraum (die Gründung der Gesellschaft erfolgte im Jahr 2006, das angesprochene VfGH-Erkenntnis erging am 15. Dezember 2010, G277/09; V108/09) nicht erreicht wurden.

Mit dem Erkenntnis des VfGH wurde die ausschließliche Zuständigkeit des Motorsportverbandes für Österreich bzw. österreichischen Segelverbandes zur Ausstellung von Befähigungsausweisen mit 31. Dezember 2011 aufgehoben.

Für die Jahre 2007 bis 2011, ein Zeitraum in dem die geplante Kursauslastung ebenfalls nicht erreicht wurde, läuft die Begründung der Bf. daher ins Leere.

Aber auch für den Zeitraum ab 2012 bis zum Zeitpunkt der Gültigkeit der neuen Prüfungsordnung ab 1.1.2016 vermag das Argument der Bf. nicht zu überzeugen.

Dass sich Interessenten von Befähigungsausweisen für Segelyachten aufgrund nicht näher ausgeführter rechtlicher Unsicherheiten von Kursen und der Ablegung von Prüfungen abhalten lassen ist ebenso wenig glaubhaft wie die nicht über die Behauptungsebene hinausgehende Darstellung der Bf., wonach viele mögliche Kursteilnehmer zum Erwerb des kroatischen Kurspatentes gedrängt wurden.

Auch für die Jahre 2016 und 2017, d.h. Zeiträume nach Ergehen der neuen Prüfungsordnung ist festzustellen, dass die prognostizierte Auslastung nicht erreicht wurde.

Die Annahme von Liebhaberei i.S.d. § 1 Abs. 2 LiebhabereiV 1993 ist widerlegbar, es kann daher eine Anerkennung als Einkunftsquelle erfolgen, wenn trotz Auftretens zeitweiliger Verluste die Erzielung eines Gesamtgewinns oder Gesamtüberschusses in einem absehbaren Zeitraum tatsächlich zu erwarten ist.

Die Tätigkeit muss also objektiv ertragsfähig sein d.h. innerhalb eines absehbaren Zeitraums einen Gesamtgewinn ermöglichen, was der Stpfl nachzuweisen oder glaubhaft zu machen hat (vgl. BFG 6.8.2014, RV/2100536/2011).

Die dem Betriebszweig Vercharterung zugrundeliegende, maßgebliche vertragliche Grundlage war aber zur Erzielung nachhaltiger Erträge nicht geeignet und überdies fremdunüblich. Miet-/Charterverträge zwischen der Bf. und der I2 betreffend Yacht, Lokal und Kursunterlagen liegen nicht vor. Die Vermietung der Yacht erfolgte auf Grundlage einer der Ap. vorgelegten Arbeitsrichtlinie.

Die Arbeitsrichtlinie ist mit 14. Juni 2006, (zeitgleich mit Abschluss des Gesellschaftsvertrages) datiert.

Sie tritt vertragsgemäß zu dem Zeitpunkt, an dem S Geschäftsführer der I2 wird, das war der 7. Mai 2009, in Kraft. Welche Vereinbarungen davor galten, ist nicht daraus ersichtlich.

Vereinbart wurde, dass die Bf. die Chartergebühren jährlich im Vorhinein festlegt. Diese richten sich nach den notwendigen und zu erwartenden Investitionen in das Schulschiff und sollen zwischen € 600,- und € 1.000,- wöchentlich betragen.

Das Risiko der Auslastung hat gemäß Arbeitsrichtlinie die I2 zu tragen, die das Schiff bei schlechter Auslastung auch für nichtschulische Zwecke verchartern kann.

Wie die Ap. festgestellt hat, erfolgte keine periodische Vorschreibung der vereinbarten Chartergebühren an die I2.

Die Frage des BFG, ob der I2 von Seiten der Bf. nur dann Chartergebühren verrechnet wurden, wenn diese die Yacht ihrerseits für (Schulungs-)Fahrten vercharterte, blieb unbeantwortet.

Der I2 wurde für den Fall einer mangelnden Auslastung (die Bf. ging lt. Planungsrechnungen von 18 bzw. 20 Wochen aus) vertraglich die Möglichkeit der Vercharterung auch für nichtschulische Zwecke eingeräumt.

Tatsächlich blieben die Zeiträume der Vercharterung für schulische Zwecke weit hinter den Planrechnungen zurück.

Die damit zusammenhängende Frage des BFG, ob die Yacht von der I2 auch für nichtschulische Zwecke genutzt und welche Erlöse daraus erzielt wurden, blieb ebenso unbeantwortet wie die Frage, ob über die Arbeitsrichtlinie hinaus weitere (zusätzliche) Vereinbarungen zwischen der Bf. und der I2 getroffen wurden.

Zur Darstellung der Bf., wonach eine Auslastung für andere als schulische Zwecke aufgrund des Liegeplatzes (Nähe zur Großschifffahrt) nur eingeschränkt möglich war ist darauf verweisen, dass der Liegeplatz im beschwerdegegenständlichen Zeitraum unverändert blieb und sich für das BFG starke Zweifel am Wahrheitsgehalt dieser Aussage ergeben.

Der Liegeplatz, Porto I) in der Nähe von Triest verfügt über 546 Liegeplätze für Boote mit einer Länge bis 60 Meter. Wie eine Recherche (Wikipedia) ergab, findet mit der Barcolana jährlich im Oktober die größte Segelregatta der Welt vor Triest statt.

Eine Nutzungseinschränkung der Yacht für außerhalb des Schulbetriebes gelegene Zwecke, ist daher überaus zweifelhaft.

Würde die Angabe der Bf. zutreffen, würde der Umstand, dass der Liegeplatz der Yacht während des gesamten Prüfungszeitraumes (und darüber hinaus) unverändert beibehalten wurde, zu dem Ergebnis führen, dass die Bf. auch in Kenntnis dieser Situation keine Änderung der Bewirtschaftung (durch eine Verlegung des Liegeplatzes der Yacht) veranlasst hat.

Es ist anzunehmen, dass die Auslastung der Yacht, so sie von der I2 verchartert wurde, weitaus überwiegend als Schulschiff (und nicht für andere als schulische Zwecke) Verwendung fand. Mangels Vorlage eines Bordbuches sowie einer Vielzahl sonstiger, oben dargelegter Ermittlungsergebnisse ist zudem zugleich davon auszugehen, dass die Yacht von den Gesellschaftern für private Zwecke genutzt wurde.

Ein von der I2 zu tragendes wirtschaftliches Risiko ist aus den Vereinbarungen der Arbeitsrichtlinie nicht erkennbar, bestreitet die Bf. doch die Kosten für die Erhaltung, Reparaturen, Neuanschaffungen, Liegeplatz, alle Versicherungen, sowie die gesamte Finanzierung der Anschaffung.

Da die Chartergebühren nur von den *„notwendigen und zu erwartenden Investitionen“* abhängig gemacht wurden, war der Bf. eine Erhöhung infolge mangelnder Auslastung des Schiffes nicht möglich.

Entgegen der Darstellung in der Arbeitsrichtlinie hatte daher sie und nicht die I2 das wirtschaftliche Risiko zu tragen, musste sie doch als Eigentümer des Schiffes für die anfallenden Fixkosten aufkommen und war hinsichtlich der Auslastung ausschließlich von den Vercharterungsbemühungen und –erfolgen der I2 abhängig, da sie nach ihren Angaben die Yacht auch nicht anderweitig nutzen konnte.

Die Kosten des von der Bf. angemieteten Geschäftslokales in der Adr3 wurden zunächst zu 100% und ab 2/2010 (aufgrund Nutzung der Lokalität für den Geschäftsbereich EDV) zu 25% für Schulungszwecke (Seefahrtsschule) an die I2 vertragsgemäß ohne Aufschlag weitervermietet.

Die Weitervermietung eines Geschäftslokales durch einen mit Gewinnerzielungsabsicht tätigen Gewerbebetrieb ohne Gewinnaufschlag ist nicht fremdüblich und trug infolgedessen auch nicht zur Abdeckung der Fixkosten dieses Betriebszweiges bei.

Festzustellen ist dazu, dass die von der Behörde in den Feststellungsbescheiden zunächst nicht berücksichtigten Mietkosten für das Jahr 2009 bzw. bis Ende des 1. Quartales 2010 den Ausführungen der Bf. folgend, aufgrund der Weiterverrechnung an die I2 in den für diese Jahre ergangenen Beschwerdeentscheidungen berücksichtigt hat und die Bescheide entsprechend abgeändert wurden.

Des Weiteren wurde in der Arbeitsrichtlinie vereinbart, dass die zeitgleich mit der Yacht am 5. Mai 2006 um netto € 20.000,- erworbenen Schulungsunterlagen der Px gegen eine jährliche Lizenzgebühr i.H.v. € 500,- der I2 überlassen werden.

Der Kaufpreis der Unterlagen wird daher durch die vereinbarten Lizenzgebühren rechnerisch (ohne Zinseffekte) erst nach 40 Jahren durch Erlöse egalisiert.

Die Frage des BFG, ob und wenn ja wann und in welchem Ausmaß die Lizenzgebühren erhöht wurden, blieb unbeantwortet.

Gesamt betrachtet hält die Arbeitsrichtlinie einem Fremdvergleich nicht stand und war gemäß ihrem Inhalt nicht geeignet, der Bf. innerhalb eines angemessenen Zeitraumes zu einem Gesamtgewinn aus diesem Betriebszweig zu verhelfen.

Bereits im Zuge der Außenprüfung wies die Bf. daraufhin, dass, sollte die Auslastung ihren Erwartungshaltungen nicht entsprechen, der Verkauf der Yacht zur Diskussion steht. Dies auch in Hinblick auf die Zulassung der Yacht, die nach ihren Angaben mit 10 Jahren befristet war und diese Befristung im Juli 2016 abläuft.

Dazu ist zu bemerken, dass die Darstellung des Wertes der Yacht (zur Ermittlung eines, allfällig beim Gesamtergebnis des Betriebszweiges zu berücksichtigenden Veräußerungsgewinnes) nicht konsistent ist.

In einer, der Ap. am 25. Jänner 2016 übermittelten Stellungnahme, wurde der Wert der Yacht mit ca. € 23.000,- beziffert.

Gemäß Beschwerde vom 28. Oktober 2016 sollte der Betrieb des Schiffes mit Ende 2017 eingestellt werden, wobei der Wert der Yacht (Anm.: ohne zwischenzeitig ersichtliche Verbesserungsarbeiten), nunmehr mit ca. € 36.000,-, angegeben wurde.

Fragen des BFG vom 7. Dezember 2022, ob Verkaufsanstrengungen zwischenzeitig unternommen, bzw. die Yacht zwischenzeitig veräußert wurde (wobei die Rechnung vorzulegen gewesen wäre), blieben unbeantwortet.

Entgegen der Darstellung der Bf. in der Beschwerde, die darin anführt, dass die Yacht, sollte sich das Ergebnis bis 2017 nicht verbessern, verkauft wird, befindet sich diese, soweit ersichtlich, nach wie vor im Betriebsvermögen der Bf.

Wie der VwGH in ständiger Rechtsprechung judiziert (u.a. VwGH v. 28. April 2009, 2006/13/0140) ist ein nur allenfalls erzielbarer Veräußerungsgewinn in die Liebhabereibeurteilung nicht einzubeziehen, wenn die Bf. keine konkreten Maßnahmen zur Veräußerung des Betriebes gesetzt hat, was gegenständlich zweifelsohne der Fall ist. Es erübrigt sich deshalb verstärkt darauf hinzuweisen, dass auch eine allfällige Berücksichtigung eines Veräußerungsgewinnes zu keinem Gesamtgewinn führen würde.

Aus der Fülle der oben angeführten Sachverhaltselemente ist zu erschließen, dass die Anschaffung der Yacht sowie der Kursunterlagen einerseits zweifelsfrei von Überlegungen zur privaten Nutzung der Yacht getragen wurden und andererseits das damit erzielte negative Teil-Betriebsergebnis mit dem positiven Teil-Betriebsergebnis der EDV-Service Sparte gegenverrechnet und damit die Steuerlast gesenkt werden sollte. Es ist daher von einem unter § 1 Abs. 2 LVO fallenden Liebhabereibetrieb auszugehen.

Da der Geschäftszweig der Bf., soweit er die Vermietung der Yacht, der Kursunterlagen sowie damit verbunden die Zurverfügungstellung von Kursräumen betrifft unter § 1 Abs. 2 LVO fällt, liegt gemäß § 6 LVO keine Betätigung im umsatzsteuerlichen Sinn vor.

Die daraus resultierenden, geltend gemachten Vorsteuerbeträge wurden von der Behörde daher zu Recht (anteilig) gekürzt und die Umsatzsteuerbescheide entsprechend abgeändert.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

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.

Da das gegenständliche Erkenntnis in Übereinstimmung mit der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes erging, ist eine ordentliche Revision als nicht zulässig zu erklären.

Wien, am 14. September 2023