

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende Dr. Anna Radschek, die Richterinnen Mag. Sonja Stradner sowie die fachkundigen Laienrichter Manfred Fiala und Dipl.Ing. Wolfgang Weichselbraun in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf-Adr***, über die nachfolgend angeführten Beschwerden der beschwerdeführenden Partei gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 4/5/10, nunmehr Finanzamt Österreich, zu Steuernummer ***Bf StNr***, betreffend

- 1) Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO betreffend Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 2014 – 2015 und Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO 2014 - 2016 (alle Bescheide vom 16.10.2018; Beschwerde vom 22.11.2018),
- 2) Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO 2017 (Bescheid 08.05.2019; Beschwerde 22.05.2019),
- 3) Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO 2018 (Bescheid 03.02.2020; Beschwerde 11.02.2020),
- 4) Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO 2019 (Bescheid 01.06.2021; Beschwerde 10.06.2021),
- 5) Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO 2020 (Bescheid 06.10.2022; Beschwerde 20.10.2022),

in der mündlichen Verhandlung am 27. September 2023 in Anwesenheit der Schriftführerin Andrea Newrkla

I. zu Recht erkannt:

- a. Der Beschwerde gegen den Bescheid betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO hinsichtlich Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO 2014 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

- b. Die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO hinsichtlich Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO 2015 und die Beschwerden gegen die Bescheide betreffend Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 2015 bis 2020 werden als unbegründet abgewiesen.
Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

II. beschlossen:

Die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 2014 wird als gegenstandslos erklärt.

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

Hinweis

Dieses Erkenntnis und der Beschluss wirken gegen alle Beteiligten, denen Einkünfte zugerechnet werden (§ 191 Abs. 3 BAO). Mit der Zustellung dieser Erkenntnis-/Beschlussausfertigung an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 und 4 BAO).

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (Bf.) ***Bf*** erklärte in den Jahren 2014 bis 2020 negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus der Vermietung/ Vercharterung eines Flugzeuges von jeweils rund 1.000.000,- €, welche für die Jahre 2014 und 2015 antragsgemäß vom Finanzamt gemäß § 188 BAO festgestellt wurden.

Ein im Dezember 2017 beginnendes Außenprüfungsverfahren (Umsatzsteuer und einheitliche Gewinnfeststellung) umfasste die Jahre 2011-2016 und endete im September 2018. Anlässlich der Feststellungen im Außenprüfungsverfahren erließ das Finanzamt am 16.10.2018 die Wiederaufnahmebescheide 2014 und 2015, neue Feststellungsbescheide 2014 und 2015 sowie den Feststellungsbescheid 2016 und setzte die Einkünfte mit Null Euro fest. Begründend führte es aus, dass im Zuge des Außenprüfungsverfahrens neue Tatsachen und Beweismittel hervorgekommen seien, die einen im Spruch anderslautenden Bescheid rechtfertigten. Das Vorliegen einer Einkunftsquelle sei ab dem Jahr 2014 nicht mehr gegeben, sondern es sei Liebhaberei anzunehmen. Die Tätigkeit sei ex-ante betrachtet nicht mit dem Ziel entfaltet worden, positive Einkünfte zu generieren, da sie in ihrer betriebenen Form keine realistische Chance auf Gewinne biete.

Dagegen richtete sich die fristgerecht eingebrachte Beschwerde und führte aus, dass keine Wiederaufnahmegründe vorlägen. Das Finanzamt sei bereits bei Gründung der Bf. über das Geschäftsmodell voll inhaltlich informiert worden, es läge kein neuer Sachverhalt vor. Überdies sei die Geschäftstätigkeit sehr wohl mit Ertragsaussicht aufgenommen worden. Man teile die Einschätzung der Behörde, dass die gegenständliche Tätigkeit der Bf. als gewerbliche Luftfahrt und somit als Betätigung gemäß § 1 Abs. 1 LiebhabereiV (LVO) anzusehen sei. Das Luftfahrtgeschäft habe sich in den Jahren 2011 bis 2013 objektiv in einer schwierigen Lage befunden, es seien aber alle erdenklichen Maßnahmen (wie zB ein Wechsel des Flugzeughalters, Änderung der Abrechnungsmodalitäten und Stationierung des Flugzeuges in ***Drittland*** statt in ***Österreich***) ergriffen worden, um ein positives Betriebsergebnis zu erzielen. Im Jahr 2018 könne man bereits eine erheblich erhöhte Nachfrage für das Flugzeug als Beförderungsmittel erleben und auch eine objektiv nachweisbare wesentliche Erhöhung des Verkehrswertes des Flugzeuges sei für die Beurteilung des Gesamtgewinnes zu berücksichtigen. Die tatsächlich realisierbaren stillen Reserven würden jedenfalls die seit 2014 entstandenen Verluste kompensieren. Die Einkunftsquelleneigenschaft sei daher anzuerkennen.

Mit Bescheid vom 30.9.2019 wies das Finanzamt die Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide betreffend Feststellungsbescheide 2014 und 2015 als unbegründet ab. Begründend führte es aus, dass zwar die Haltung und der Betrieb eines Flugzeuges mit Hilfe eines „Halterschaftsvertrages“ dem Finanzamt angezeigt, die vertragliche Ausgestaltung der Vercharterung des Flugzeuges jedoch erst im Rahmen des Außenprüfungsverfahrens erhoben worden sei. Die Einvernahme des Piloten und Geschäftsführers der ***Komplementärgesellschafterin*** (= Komplementärin und Arbeitsgesellschafterin) habe neue Erkenntnisse betreffend die Ausbaufähigkeit der Marktchancen der Vercharterung, Aufschluss über die Kostenstruktur und Entwicklung des Verkehrswertes des Flugzeuges gebracht. Zum Zeitpunkt der Erlassung der Erstbescheide sei nach damaligem Aktenstand keine rechtliche Würdigung hinsichtlich einer möglichen Liebhabereibetätigung gemäß § 1 Abs. 1 LVO durchführbar gewesen.

Mit Beschwerdeverentscheidungen vom 01.10.2019 wies das Finanzamt auch die Beschwerde gegen die Feststellungsbescheide 2014 – 2016 vom 16.10.2018 ab und beurteilte die Absicht, einen Gesamtgewinn zu erzielen, anhand der Kriterienprüfung gemäß § 2 Abs. 1 LVO. Es seien seit Gründungsbeginn 2011 bis 2018 nur Verluste erwirtschaftet worden, allein die hohen nicht beeinflussbaren Fixkosten (Personalkosten und AfA) würden einen Gewinn auf Dauer verhindern. Auch könnten die stillen Reserven bei fiktiver Veräußerung des Flugzeuges zum Stichtag 16.05.2019 die bisher seit 2014 angefallenen Verluste – entgegen der Behauptung der Bf. - nicht abdecken. Weder habe der Halterwechsel noch die Stationierung des Flugzeuges in ***Drittland*** zu einer Steigerung der Auslastung und somit auch zu keiner Ertragsteigerung geführt. Die Gründe für die Aufrechterhaltung des Geschäftsmodells seien in der privaten Sphäre des Eigentümers zu suchen, da dieser die Vorteile eines Privatflugzeuges nützen

möchte. Zusätzlich ermögliche dieses Modell, die angefallenen Verluste mit anderen Einkunftsquellen des Eigentümers auszugleichen. Ein dritter unabhängiger Investor hätte nicht in ein solches Unternehmen investiert.

Mit 14.10.2019 beantragte die Bf. die Vorlage der Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide 2014 und 2015 und gegen die Feststellungsbescheide 2014 bis 2016 zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht mittels Senat sowie Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

In den Feststellungsbescheiden 2017 bis 2020 wurden die Einkünfte aus der Vercharterung des Flugzeuges in Weiterführung der Erkenntnisse aus dem Außenprüfungsverfahren vom Finanzamt ebenfalls iHv Null Euro festgesetzt. Begründend wurde auf die Betriebsprüfung der Jahre 2011 bis 2016 verwiesen, im Zuge derer das Vorliegen von Liebhaberei nach § 1 Abs. 1 LVO festgestellt worden sei und daher mangels Einkunftsquelle die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit Null Euro festzusetzen seien.

Die gegen die jeweiligen Feststellungsbescheide 2017 bis 2020 fristgerecht erhobenen Beschwerden verwiesen auf die Liebhabereirichtlinien und führten aus, dass die gewerbliche Luftfahrt nicht unter den geborenen Liebhabereibetrieb des § 1 Abs. 2 LVO falle. Unter dem Begriff des „Verkehrsflugzeuges“ seien sämtliche Luftfahrzeuge zu verstehen, welche zur gewerblichen Beförderung von Personen und Gütern zugelassen seien. Das streitgegenständliche Flugzeug dürfe aufgrund der übernommenen Halterschaft des Operators auch nur für gewerbliche Zwecke verwendet werden.

Gegen die abweisenden Beschwerdevorentscheidungen beantragte die Bf. jeweils fristgerecht die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht mittels Senat sowie Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Dem Bundesfinanzgericht wurde der Akt erstmals am 26.08.2019 und in weiterer Folge aufgrund der Vorlageanträge am 29.10.2019, 27.07.2021, 03.06.2022 und 20.02.2023 vorgelegt, wobei der nunmehr zuständigen Gerichtsabteilung der Fall am 10.01.2023 zur Bearbeitung zugewiesen wurde.

Nach Durchsicht des Aktes wurde für 27.09.2023 eine Senatsverhandlung anberaumt und die entsprechenden Ladungen am 26.07.2023 verschickt. Am 28.08.2023 wurden ergänzende Unterlagen von der Bf. angefordert, die sie am 22.09.2023 teilweise übermittelte und die vom Gericht in weiterer Folge dem Finanzamt zur Kenntnis weitergeleitet wurden.

In der am 27.09.2023 abgehaltenen Senatsverhandlung erläuterte der steuerliche Vertreter nochmals, dass alle Maßnahmen getroffen worden seien, um die Ertragsfähigkeit der Betätigung zu verbessern. So sei ein Halterwechsel und eine dauerhafte dreijährige Stationierung (2015-2017) des Flugzeuges in ***Drittland*** erfolgt. Die Eigentümer hätten

das Flugzeug nur in untergeordnetem Ausmaß (unter 10%) bzw während ihres ***Auslands***-Aufenthaltes 2019 gar nicht genutzt. Es seien durch schlechten Korrosionsschutz beim Modell vom Hersteller ***** unerwartet hohe Wartungskosten entstanden, die weder vorhersehbar gewesen wären noch vermieden hätten werden können. Der steuerliche Vorteil sei für die Kommanditisten nicht das primäre Ziel gewesen, da schon durch § 23a EStG ein Verlustausgleich nur beschränkt möglich gewesen sei. Während der Corona-Pandemie hätte überdies kein Flug durchgeführt werden können, sodass diese Jahre betreffend die Erfolgsträchtigkeit auszuschneiden seien. Zusätzlich verwies die steuerliche Vertretung auf das Erkenntnis des VwGH vom 20.01.2021, Ra 2020/15/0050.

Hinsichtlich der Wiederaufnahme wurde ausgeführt, dass aus dem Betriebsprüfungsbericht nicht hervorgehe, welche Umstände der Betriebsprüfung erstmals bekannt geworden seien, die eine Wiederaufnahme rechtfertigen würden. Üblicherweise werde anlässlich der Meldung nach § 120 BAO der Halterschaftsvertrag und der Leasingvertrag vorgelegt.

Der Vertreter des Finanzamtes brachte vor, dass die Anlaufverluste 2011 bis 2013 sowieso berücksichtigt worden seien. Außerdem wiesen die Jahre 2019 bis 2021 erhebliche Verluste aus, obwohl 2021 die höchsten Einnahmen erzielt worden seien. Auch die Ausblendung der Behebung der Korrosionsschäden würde kein anderes Bild ergeben. Entgegen der Aussage der steuerlichen Vertretung sei das Flugzeug im Jahr 2020 zu 24% von den Eigentümern privat genutzt worden.

Betreffend die Wiederaufnahmegründe führte die Vertretung des Finanzamtes aus, dass die Prüferin sowohl im Bericht als auch in ihrer Stellungnahme zur Beschwerde die verschiedenen Erhebungsmaßnahmen im Zuge der Betriebsprüfung dargestellt habe. Es sei im Rahmen der Betriebsprüfung eine Kriterienprüfung durchgeführt worden, aufgrund derer sich das Vorliegen von Liebhaberei ergeben habe.

Der steuerliche Vertreter wandte darauf ein, dass die seitens des Finanzamtes anerkannten Anlaufverluste bis 2013 auf die Kapitalkonten der damaligen Kommanditisten gebucht worden seien. Bei Ausscheiden dieser Gesellschafter seien die negativen Kapitalkonten als stille Reserven aktiviert und im Rahmen der Restnutzung des Flugzeuges abgeschrieben worden. Die anerkannten Anlaufverluste seien daher bei den Altgesellschaftern als Veräußerungsgewinn erfasst und bei den verbleibenden Gesellschaftern über die Laufzeit des Flugzeuges als Abschreibung geltend gemacht worden.

Das Flugzeug sei im Jahr 2022 mit einem Gewinn von 5.000.000,00 € verkauft worden. Scheide man die anerkannten Anlaufverluste iHv ~ - 1.837.000,00 € und die Verluste aufgrund der Covid-Zeit (2020 und 2021: ~ - 1.362.000,00 €) in Summe daher ~ - 3.199.000,00 €, aus, ergäbe sich ein Gesamtgewinn. Korrekterweise seien nur 67% der Anlaufverluste auszuschneiden, da das Ausscheiden der Gesellschafter im Jahr 2013 auch nur 67% des Kapitals betreffe. Die restlichen Verluste seien durch den Verkaufsgewinn abgedeckt.

Der Vertreter des Finanzamtes brachte diesbezüglich vor, dass es ihm nicht ersichtlich sei, warum ausgerechnet die Jahre mit den höchsten Einnahmen ausgeschieden werden sollten.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die ***Bf*** wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 10.08.2011 gegründet und ist wirtschaftliche Eigentümerin des Luftfahrzeugs ***Flugzeug*** (Baujahr *****, Kennzeichen *****).

A. Die Beteiligungsverhältnisse stellen sich wie folgt dar:

1) Unbeschränkt haftende Gesellschafterin: ***Komplementärgesellschafterin***

2) Kommanditisten:

- ***Altgesellschafter 1*** (bis 30.09.2013: 33,33%)
- ***Altgesellschafter 2*** (bis 30.09.2013: 16,67%)
- ***Altgesellschafter 3*** (bis 30.09.2013: 16,67%)
- ***Treuhänder***, hält die Anteile treuhänderisch für ***Treugeber 1*** (bis 30.09.2013: 33,33%)

Laut Abtretungsvertrag vom 24.2.2014 übernahm ***Treuhänder*** treuhänderisch die gesamten Anteile der Gesellschaft. Als Stichtag für den rechtlichen Übergang der Gesellschaftsanteile wurde der 30.09.2013 zwischen den Parteien vereinbart.

Ab diesem Zeitpunkt hielt ***Treuhänder*** die Anteile treuhänderisch für

- ***Treugeber 1*** (**87,5%**) und
- ***Treugeber 2*** (**12,5%**).

Zeitgleich wurden auch die Gesellschaftsanteile an der Komplementärin ***Komplementärgesellschafterin*** an ***Treuhänder***, treuhänderisch für ***Treugeber 1*** und ***Treugeber 2***, abgetreten.

B. Flugzeug - Finanzierungsmodell

Das gebrauchte Flugzeug (Baujahr *****) wurde von der Bf. am 9. September 2011 mittels Mietkauf (Leasing unter Eigentumsvorbehalt) von der ***Leasing GmbH*** zu einem Kaufpreis von 8.174.928 US Dollar (= 5.373.554,70 €) erworben. Während der Leasinglaufzeit wird das Flugzeug durch einen Operator mittels Halterschaftsvertrag betrieben, wobei es einerseits von den Eigentümern (= Kommanditisten) genutzt und andererseits an Dritte verchartert wird. Die Finanzierungskosten werden in die Flugstunden miteingerechnet.

Dieses Geschäftsmodell wurde in den 2000er Jahren entwickelt und findet Anwendung auf ca. 40 weitere ***Gesellschaften***. Allen ***Gesellschaften*** ist gleich, dass diese hohe Verluste erzielt haben, welche den Kommanditisten zugewiesen wurden. Etliche Gesellschaften wurden mittlerweile liquidiert oder es wurden seitens des Finanzamtes Veräußerungsgewinne in Höhe der negativen Kapitalkonten festgesetzt. Teilweise wurden auch keine Steuererklärungen mehr seitens der Gesellschaften abgegeben.

Bei dem gegenständlichen Luftfahrzeug handelt es sich um ein Kurzstreckenflugzeug mit einer maximalen Reichweite von ca. 3.334 km, wodurch Ziele in Europa, Nordafrika und dem Nahen Osten angeflogen werden können. Das vorliegende Modell hat eine Kabinenlänge von 5,64 m, eine Kabinenhöhe von 1,73 m und die Breite der Kabine beträgt 1,68 m. In der Kabine befinden sich 8 Sitzplätze (max. 10) und das Flugzeug wird mit einer Crew aus 2 Piloten betrieben.

C. Betrieb des Flugzeuges mittels Halterschaftsverträgen

Am 1. September 2011 wurde ein Halterschaftsvertrag mit dem österreichischen Bedarfsflugunternehmen ***Operator 1*** abgeschlossen, welches als Operator (= Halter) die Bewilligung der zuständigen Luftfahrtbehörde besitzt und sämtliche luftfahrtrechtliche Vorschriften erfüllt. Der Operator ist verantwortlich für den wirtschaftlichen Betrieb des Luftfahrzeugs durch die Erbringung von Transportleistungen an Dritte (Charter). Für diese Tätigkeit erhielt ***Operator 1*** ein Management Fee, das sich aus einem monatlichen Fixbetrag und einem variablen Betrag pro Flugstunde zusammensetzte, eine einmalige Startgebühr und eine Verkaufsprovision auf Charterflüge. Zusätzlich wurden der Bf. sämtliche Kosten, die mit dem Betrieb des Flugzeuges entstanden sind (wie zB Versicherung, Wartung, Crew Kosten, Start-und Landegebühren, Kerosin, Hangarierung etc), monatlich 1:1 in Rechnung gestellt. Auch die Personalkosten (Gehälter für 3 Piloten und 1 Flugbegleiter) wurden auf die Bf. überwältzt. Im Gegenzug wurden die Flugstundenerlöse der Bf. gutgeschrieben.

In den **Jahren 2011 bis 2013** setzten sich die Einkünfte aus dem Betrieb des Flugzeuges wie folgt zusammen und zeigen ein **negatives Ergebnis**:

	2011	2012	2013
Betriebseinnahmen	703.762,29 €	2.037.134,98 €	1.563.712,82 €
Übrige Erträge	5,67 €	4.956,88 €	845.439,11 €
(Fremd)personal, Leistg.	- 447.504,31 €	- 1.337.840,61 €	- 1.086.113,32 €
AfA Anlagevermögen	- 335.847,17 €	- 671.694,34 €	- 671.694,34 €
Reise- u Fahrtspesen	- 1.740,90		

Provisionen, Lizenzen	- 79.154,80 €	- 162.435,84 €	- 113.794,00 €
Zinsaufwand	- 44.070,02 €	- 166.476,32 €	- 130.388,45 €
Übrige Aufwendungen/ Betriebsausgaben	- 579.013,72 €	- 582.739,63 €	- 593.411,85 €
Sonstige Änderungen	3.712,97 €	3.938,00 €	4.217,56 €
adapt. Jahresfehlbetrag	- 779.849,99 €	- 875.156,88 €	- 182.032,47 €

Sonderbetriebsausgaben/einnahmen und Veräußerungsverluste

Sonderbetriebsausgaben	***Treugeber 1***		- 340.901,25 €
Sonderbetriebsausgaben	***Treugeber 2***		- 12.858,00 €
Sonderbetriebseinnahmen	***Altgesellschafter 1***		29.548,33 €
Veräußerungsverlust	***Altgesellschafter 1***		- 115.540,97 €
Sonderbetriebseinnahmen	***Altgesellschafter 2***		14.778,60 €
Veräußerungsverlust	***Altgesellschafter 2***		- 33.683,47 €
Sonderbetriebseinnahmen	***Altgesellschafter 3***		14.778,60 €
Veräußerungsverlust	***Altgesellschafter 3***		- 39.020,56 €
EK aus Gewerbebetrieb	- 779.849,99 €	- 875.156,88 €	- 664.931,12 €

Die negativen Einkünfte der ersten drei Jahre (2011-2013) wurden seitens des Finanzamtes als Anlaufverluste iSd § 2 Abs. 2 LVO anerkannt. Die negativen Kapitalkonten wurden bei Ausscheiden der Altgesellschafter als Veräußerungsgewinn erfasst. Aufgrund hoher Anschaffungskosten (Forderungsverzicht, Abschlagszahlung) ergab sich ein Veräußerungsverlust iHv insgesamt - 188.248,99 €.

Im April 2014 erfolgte ein Wechsel des Operators, wodurch *****der Operator 2***** den gewerblichen Betrieb des Luftfahrzeugs übernahm und bis heute führt. Als Besitzer eines AOC's (Air Operator Certificate) ist *****Operator 2***** berechtigt, Luftfahrzeuge gewerblich zu betreiben. Laut Halterschaftsvertrag kann das Flugzeug vom Eigentümer, dessen Tochtergesellschaften und dessen Personal genutzt sowie Dritten im Rahmen von Charterflügen zur Verfügung gestellt werden. Sämtliche Kosten, insbesondere für den laufenden Betrieb des Luftfahrzeuges (Eurocontrol, Lande- und Parkgebühren, Transportkosten etc), Treibstoff sowie Instandhaltung werden der Bf. wiederum monatlich in Rechnung gestellt. Die Flugbesatzung (Crew) wird direkt vom Halter eingestellt. Nur die Ausgaben, die in direktem Zusammenhang mit dem laufenden Betrieb des Flugzeuges stehen (wie zB Hotel-, Transport- und Telefonkosten sowie Verpflegungszuschüsse), werden der Bf. verrechnet. Ab Jänner 2017 wird nur mehr mit zwei Piloten geflogen. Die maximale Flugauslastung bei zwei Piloten beträgt 500 Flugstunden pro Jahr.

Laut Anbot zum Abschluss des Halterschaftsvertrages vom 11.02.2014 erhält *****Operator 2***** als Operator vorerst kein Managemententgelt. Die Bf. bekommt eine stundenmäßige Abgeltung für die Verwendung des Flugzeuges (Provision pro geflogener Flugstunde (Ergänzungsersuchen – Stellungnahme 21.02.2018). In den Jahren 2014 und 2015 wurden sämtliche Charterumsätze sowie die korrespondierenden Kosten saldiert abgerechnet, was sich „optisch“ in den Ertrags- und Aufwandsbeträgen widerspiegelt. Im Dezember 2016 wurde der Halterschaftsvertrag dahingehend geändert, dass *****Operator 2***** als Operator nun ein monatliches Managemententgelt iHv mindestens 4.200,00 € erhält. Ab dem Jahr 2017 wurden die Abrechnungsmodalitäten wieder auf das frühere Verrechnungssystem (Kostenverrechnung 1:1 und Chartergutschrift) umgestellt.

In den **Jahren 2014 bis 2020** setzen sich die Einkünfte aus dem Betrieb des Flugzeuges wie folgt zusammen und zeigen ein **negatives Ergebnis**:

Bezeichnung	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Erlöse ohne § 109a	€ 332.557,93	€ 86.903,50	€ 413.595,15	€ 1.811.956,80	€ 1.813.723,35	€ 1.902.543,00	€ 1.019.395,40
übrige Erträge/Einnahmen	€ 3.706,24	€ 5.250,00		€ 460.942,51			
(Fremd)Personal, -Leist.	€ 227.453,39	€ 34.563,39	€ 355.827,94	€ 2.130.127,81	€ 2.231.013,07	€ 2.351.491,27	€ 1.337.151,66
AfA Anlagevermögen	€ 672.830,52	€ 673.966,70	€ 673.966,70	€ 673.966,70	€ 803.781,18	€ 401.322,48	
Reise- und Fahrtspesen	€ 1.830,40	€ 1.021,60					
Provisionen, Lizenzgebühren	€ 19.971,50						
Zinsen u. ähnl. Aufwende	€ 112.481,48	€ 108.208,90	€ 248.619,29	€ 172.549,68	€ 119.850,96	€ 99.862,25	€ 104.006,77
übrige Aufw./Betriebsausg.	€ 418.227,46	€ 642.410,23	€ 253.205,84	€ 77.753,62	€ 128.867,26	€ 92.619,02	€ 178.705,05
sonstige Änderungen	€ 4.498,56	€ 4.500,00	€ 4.500,00	€ 4.500,00	€ 4.500,00	€ 4.500,00	€ 4.500,00
adapt. Jahresfehlbetrag	-€ 1.112.032,02	-€ 1.363.517,32	-€ 1.113.524,62	-€ 776.998,50	-€ 1.465.289,12	-€ 1.038.252,02	-€ 595.968,08
Treugeber 1 - SBA	-€ 25.905,79	-€ 25.905,79	-€ 25.905,79	-€ 25.905,79	-€ 25.905,79	-€ 13.767,07	
Treugeber 2 - SBA	-€ 3.700,83	-€ 3.700,84	-€ 3.700,84	-€ 3.700,83	-€ 3.700,83	-€ 1.036,23	
EK aus Gewerbebetrieb	-€ 1.141.638,64	-€ 1.393.123,95	-€ 1.143.131,25	-€ 806.605,12	-€ 1.494.895,74	-€ 1.053.055,32	-€ 595.968,08

Aus den vorliegenden Tabellen (2011-2013 und 2014 bis 2020) ist ersichtlich, dass sich der Verlust aus dem operativen Flugbetrieb ab Wechsel des Flugzeughalters sogar vergrößert hat.

Insbesondere ab dem Jahr 2017 übersteigen die Aufwendungen, die in direktem Zusammenhang mit dem Flugbetrieb stehen [Bezeichnung: (Fremd)Personal, -Leist.] die Flugerlöse bei weitem. Selbst in den Jahren 2019 und 2020 wird trotz Wegfalls der jährlichen Abschreibung ein laufender Verlust erzielt. Im Jahr 2021 wird laut Jahresabschluss wiederum ein Verlust iHv ~ -770.000,00 € erwirtschaftet, obwohl Umsatzerlöse iHv ~3.300.000,00 € ausgewiesen werden.

D. Auslastung des Flugzeuges

Im Zeitraum 2011 - 2020 lag die Auslastung des Flugzeuges bei folgenden **Netto-Flugstunden**,

2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
208 h	601 h	424 h	355 h	294 h	353 h	443 h	409 h	353 h	259 h

wobei im April 2014 der Operatorwechsel von ***Operator 1*** (63 Flugstunden) zu ***Operator 2*** (292 Flugstunden) schlagend wurde. Eine massive Steigerung der Auslastung des Flugzeuges aufgrund des Operatorwechsel ist aus den vorliegenden Daten nicht ablesbar.

Die *Nutzung durch die Eigentümer* erfolgt in untergeordnetem Ausmaß und beträgt pro Jahr ca. 50 Flugstunden. Die Vermietung des Flugzeuges erfolgt in Abstimmung mit den Eigentümern, die ihre Flugpläne frühzeitig bekannt geben, um zeitsparend und flexibel zu Geschäftsterminen oder Feriendomizilen zu gelangen. An den restlichen Tagen kann das Flugzeug an Dritte, hauptsächlich Businesskunden (Banken, Versicherungen, größere Unternehmen) verchartert werden. Preislich wird für eine Flugstunde an die Eigentümer das gleiche verrechnet wie an Charterkunden.

Von Oktober 2015 bis Ende Juni 2016 haben sich die Eigentümer in ***Auslands*** aufgehalten. In dieser Zeit wurde das Flugzeug von den Gesellschaftern nicht benutzt.

Von Beginn an (ab 2011) war das Luftfahrzeug in ***Österreich*** stationiert. Nur im Juli 2014 sowie von Oktober bis Dezember 2014 ist aus den Aircraft Flight Logs (Flugstundenaufzeichnungen) ***Drittland*** als „Heimatflughafen“ ablesbar. Auch von 23. Dezember 2015 bis 14. Juni 2016 erfolgte die Stationierung des Flugzeuges in ***Drittland***. Während dieser Zeit sind 165 Flugstunden (in 5,5 Monaten - ***Drittland***) 191 Flugstunden (in 6,5 Monaten – ***Österreich***) gegenüberzustellen. Dies entspricht einer durchschnittlichen Flugauslastung von 29,18 h pro Monat in ***Drittland*** zu einer durchschnittlichen Flugauslastung von 29,46 h pro Monat in ***Österreich***. Eine Steigerung der Flugauslastung ist aufgrund der veränderten Stationierung in ***Drittland*** nicht ersichtlich. Eine durchgehende dreijährige Stationierung des Flugzeuges in ***Drittland*** ist aus den Flugstunden-aufzeichnungen ebenfalls nicht ablesbar.

E. Wirtschaftliche Situation von Luftfahrtunternehmen

Die Bf. hat den Markteinbruch beim Käufersegment von Luftfahrzeugen seit Beginn der Wirtschaftskrise 2008 genutzt, um das streitgegenständliche Flugzeug im Jahr 2011 „relativ günstig“ zu erwerben.

Jeder Operator ist bemüht, eine bestmögliche Auslastung seiner Flugzeuge zu erzielen, wobei monatliche Schwankungen durchaus üblich sind. Entgegen des Markteinbruchs beim Käufersegment war die Nische des Chartermarktes davon nicht betroffen, sondern hat „verhältnismäßig gut funktioniert“. Dies deshalb, weil die Nichtkäufer selbst mehr als Charterkunden unterwegs waren. Dies zeigt auch die relativ gleichbleibende Auslastung des Flugzeuges während aller Jahre. Selbst im Corona-Jahr 2020, als teilweise gar nicht geflogen werden durfte, entspricht die Auslastung annähernd dem Jahr 2015.

Aufgrund der vorherrschenden Wettbewerbssituation am Luftfahrtbeförderungsmarkt ist eine Preiserhöhung der Flugstunden nicht möglich. Eine zusätzliche Flugauslastung ergibt zwingend auch höhere Personalkosten, da Piloten nur bis zu einem gewissen Flugstunden-Maximum operieren dürfen. Möglichkeiten der Kostenoptimierung sind nur in eingeschränktem Ausmaß gegeben, da für den Flugbetrieb viele Sicherheitsauflagen (regelmäßige Wartungen und Pilotentraining) gelten und die Abschreibung aufgrund der gewählten Nutzungsdauer hoch ist. Diese Fixkosten sind von der Höhe her nicht beeinflussbar und verhindern einen laufenden Gewinn. Die Deckungsbeitragsrechnung ist in allen Jahren negativ.

F. Werbemaßnahmen

Die Bewerbung des Flugzeuges wird nicht in breiten Medien, sondern auf einschlägigen branchen-bekannten Internetseiten, wie zB auf der Buchungsplattform ***A1***, ***A2*** oder direkt auf der Homepage des Operators ***Operator 2*** geschaltet. Zusätzliche Werbemaßnahmen aufgrund der Stationierung in ***Drittland*** sind nicht erkennbar.

G. Entwicklung der stillen Reserven

Die Nutzungsdauer eines gewerblich betriebenen Flugzeuges ist in der Regel mit 13 Jahren anzusetzen. Die seitens der Bf. gewählte Abschreibungsdauer für das gebraucht gekaufte Flugzeug beträgt acht Jahre, was einer jährlichen Abschreibung iHv ~ 673.000,00 € entspricht. Im Jahr 2018 wurde die Innenausstattung des Flugzeuges erneuert und der Aufwand im Anlageverzeichnis aktiviert. Im Jahr 2019 ist das Flugzeug zur Gänze abgeschrieben. Die entsprechenden **Buchwerte** sind der nachfolgenden Darstellung zu entnehmen:

Umsetzung Abschreibung Flugzeug									
Nutzungsdauer 8 Jahre, Aktivierung 2. HJ									
Buchwertentwicklung Flugzeug	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Stand 01.01.	€ -	€ 5.037.707,53	€ 4.366.013,19	€ 3.694.318,85	€ 3.030.577,74	€ 2.356.611,03	€ 1.682.644,33	€ 1.008.677,63	€ 401.322,50
Zugänge	€ 5.373.554,70	€ -	€ -	€ 9.089,40	€ -	€ -	€ -	€ 196.426,05	€ -
Abschreibung	€ 335.847,17	€ 671.694,34	€ 671.694,34	€ 672.830,51	€ 673.966,70	€ 673.966,70	€ 673.966,70	€ 803.781,18	€ 401.322,48
Kum. Abschreibung	€ 335.847,17	€ 1.007.541,51	€ 1.679.235,85	€ 2.352.066,36	€ 3.026.033,06	€ 3.699.999,77	€ 4.373.966,47	€ 5.177.747,65	€ 5.579.070,13
Stand 31.12.	€ 5.037.707,53	€ 4.366.013,19	€ 3.694.318,85	€ 3.030.577,74	€ 2.356.611,04	€ 1.682.644,33	€ 1.008.677,63	€ 401.322,50	€ 0,02

Beim Ausscheiden der Altgesellschafter wurden die damals anerkannten Anlaufverluste als Veräußerungsgewinn erfasst. Aufgrund der hohen Anschaffungskosten (Forderungsverzicht, Abschlagszahlungen) ergab sich für die Altgesellschafter ein Veräußerungsverlust iHv insgesamt – 188.245,00 €. Dieser wurden bei den verbleibenden Gesellschaftern über die Restnutzungsdauer des Flugzeuges abgeschrieben und somit als Aufwand in der Ergänzungsbilanz geltend gemacht.

In den Jahren 2014 bis 2019 zeigt sich folgendes Bild (siehe auch bereits die Abbildung unter Punkt C):

Bezeichnung	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Komplementärin	€ 4.278,28						
Altgesellschafter 1 - Verlustzuweisung	-€ 46.445,43						
Altgesellschafter 2 - Verlustzuweisung	-€ 23.229,68						
Altgesellschafter 3 - Verlustzuweisung	-€ 23.229,68						
Treugeber 1 - Verlustzuweisung	-€ 87.535,89						
Treugeber 2 - Verlustzuweisung	-€ 5.870,00						
Altgesellschafter 1 - SBE	€ 29.548,33						
Altgesellschafter 1 - Veräußerungsverlust	-€ 115.540,97						
Altgesellschafter 2 - SBE	€ 14.778,60						
Altgesellschafter 2 - Veräußerungsverlust	-€ 33.683,47						
Altgesellschafter 3 - SBE	€ 14.778,60						
Altgesellschafter 3 - Veräußerungsverlust	-€ 39.020,56						
Treugeber 1 - SBA	-€ 340.901,25	-€ 25.905,79	-€ 25.905,79	-€ 25.905,79	-€ 25.905,79	-€ 25.905,79	-€ 13.767,07
Treugeber 2 - SBA	-€ 12.858,00	-€ 3.700,83	-€ 3.700,84	-€ 3.700,84	-€ 3.700,83	-€ 3.700,83	-€ 1.036,23
EK aus Gewerbebetrieb	-€ 664.931,12						
davon Veräußerungsgewinn 2013	-€ 188.245,00						
Summe Sonderbetriebsausgaben 2014-2019	-€ 162.836,42						

Zur Berechnung der tatsächlich realisierbaren stillen Reserven bei einer fiktiven Veräußerung des Flugzeuges wurden die Verkehrswerte anhand von AirCraft-BlueBook Abfragen herangezogen. Aus diesen ist der durchschnittliche Einzelhandelspreis (average retail price) des gegenständlichen Luftfahrzeuges ablesbar, zudem sind Trends für die zukünftige Entwicklung des Marktwertes der Flugzeugtype angeführt:

AirCRAFT-BlueBook Abfrage v. 28.07.2014: 4.929.080,00 US\$ = 3.667.533,55 € (€/US\$-Kurs 1,3433)

AirCRAFT-BlueBook Abfrage v. 16.05.2019: 4.100.000,00 US\$ = 3.668.411,49 € (€/US\$-Kurs 1,1176)

Der Bewertung des AirCRAFT-BlueBook folgend, war keine Steigerung des Verkehrswertes des Flugzeuges in Sicht.

Die *Auswirkung der stillen Reserven auf das Gesamtergebnis* zeigen folgendes Bild:

	2014	2019
BW Flugzeug 31.12.	3.030.577,74 €	0,00 €
Erlös lt AirCRAFT BlueBook	3.667.533,55 €	3.668.411,49 €
Stille Reserven zum 31.12.	636.955,81 €	3.668.411,49 €
Verlust Flugbetrieb (Jahresfehlbetrag) (ab 2014)	- 1.112.032,02 €	- 6.869.613,60 € (2014-2019)

Ergebnis	- 475.076,21 €	- 3.201.202,11 €
Neg. EK aus Gewerbebetrieb (ab 2014; inkl Sonderbetriebsvermögen)	- 1.141.638,64 €	- 7.032.450,02 € (2014-2019)
Ergebnis	- 504.682,83 €	- 3.364.038,53 €

Im Jahr 2014 würden sich daher bei einer fiktiven Veräußerung des Flugzeuges stille Reserven iHv ~ 637.000,00 € ergeben. Selbst bei Anerkennung der Anlaufverluste 2011 – 2013 ließen sich die 2014 entstandenen negativen Einkünfte nicht abdecken. Auch bei Einrechnung fiktiver stiller Reserven ergibt sich **Ende 2014 KEIN Gesamtgewinn** aus dem Flugzeugbetrieb.

Im Jahr 2019 würden sich bei einer fiktiven Veräußerung des Flugzeuges stille Reserven iHv ~ 3.670.000,00 € ergeben. Entgegen der Aussage der Bf. lassen sich die von 2014 bis 2019 entstandenen Verluste nicht ausgleichen. Auch bei Einrechnung fiktiver stiller Reserven ergibt sich **Ende 2019 KEIN Gesamtgewinn** aus dem Flugzeugbetrieb.

Im **Jahr 2022** wurde das Flugzeug veräußert. Der Erlös aus der Veräußerung betrug nach Aussage des Steuerberaters 5.000.000,00 €. Die Verluste aus dem Flugbetrieb von 2011 bis 2021 belaufen sich auf – 10.069.001,36 €. Die Verluste aus dem operativen Flugbetrieb 2014 bis 2021 betragen – 8.231.962,02 €. Es ergibt sich **KEIN GESAMTGEWINN** aus dem Flugbetrieb.

H. Wiederaufnahme

Mit der Anzeige gemäß § 120 BAO wurden folgende Daten dem zuständigen Finanzamt am 28.09.2011 übermittelt: Fragebogen Verf. 15, Unterschriftenprobenblatt Verf. 26, Verf. 60 Feststellungsverfahren gemäß § 188 BAO ab 2011, Eröffnungsbilanz, Gesellschaftsvertrag sowie ein Treuhandvertrag.

Betreffend Geschäftsmodell und Geschäftstätigkeiten wurden folgende Informationen offengelegt: Es wurde von der Bf. im Gesellschaftsvertrag unter Pkt. 4 „Gegenstand und Zweck der Gesellschaft“ angeführt, dass der Zweck der Gesellschaft die Haltung und der Betrieb des Flugzeuges der Type ***Hersteller** mit der Seriennummer ***** und dem Kennzeichen ***** ist. Punkt 8.2 des Gesellschaftsvertrages lautet „Der Geschäftsführung obliegt vor allem die Kontrolle des gewerblichen Bedarfsflugunternehmens, dem der operative Betrieb des Flugzeuges der Type ***Hersteller** mit der Seriennummer ***** und dem Kennzeichen ***** mittels „Halterschaftsvertrages“ übertragen wird, insbesondere dessen Abrechnung gegenüber der Gesellschaft und die notwendige Buchführung und Rechnungslegung der Gesellschaft“.

Mit Schreiben vom 02.06.2014 wurde eine erneute Meldung gemäß § 120 BAO wegen Änderung der wirtschaftlichen Eigentümer beim Finanzamt eingebracht und folgende Unterlagen übermittelt: Abtretungsverträge betreffend die Bf. und die ***Komplementärgesellschafterin*** sowie Treuhandverträge über die Anteile der Bf. und der Komplementärin.

Im Rahmen der Außenprüfung wurde aufgrund diverser Ermittlungsschritte (Daten der Buchhaltung, Erläuterungen, Vorhaltsbeantwortungen vom 21.2.2018, 4.5.2018, Stellungnahme vom 20.8.2018, Besprechungen am 18.12.2017, 25.4.2018 und 24.7.2018) ua. die vertragliche Ausgestaltung der Vercharterung des Luftfahrzeuges, Aufschluss über die Kostenstruktur der Bf. und potentielle Marktchancen erhoben. So wurde offenkundig, dass im Jahr 2014 ein Operator-Wechsel samt Änderung der Abrechnungsmodalitäten und eine Stationierung des Flugzeuges in ***Drittland*** stattgefunden haben. Hinsichtlich der Flugauslastung und Entwicklung des Verkehrswertes des Flugzeuges wurden seitens der Bf. erstmals Unterlagen vorgelegt.

Erst die Aussage des Geschäftsführers der Komplementärin und Piloten ***Name*** am 13.02.2018 machte deutlich, dass die Marktchancen und somit die Ertragslage des Flugzeuges nur sehr begrenzt ausbaufähig sind, da eine Flugstundenmaximierung immer Hand in Hand mit einer erheblichen Fixkostensteigerung wegen zusätzlicher Personalkosten und erhöhter Wartung geht. Eine Vercharterung des Flugzeuges in der betriebenen Form bietet keine Aussicht auf Gewinn.

2. Beweiswürdigung

Der vorliegende Sachverhalt ergibt sich aufgrund des vorgelegten Verwaltungsaktes, Unterlagen aus dem Außenprüfungsverfahren (Arbeitsbogen der Prüferin), den – in Wahrnehmung der amtswegigen Ermittlungspflicht – aus dem Abgabensinformationssystem des Bundes bezogenen Dokumenten, der Beantwortung des richterlichen Vorhalts vom 28.08.2023 und den Aussagen in der mündlichen Verhandlung.

Die in allen Jahren negativen Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind unstrittig, die abgegebenen Steuererklärungen stimmen mit den Zahlen aus den Jahresabschlüssen überein. Die Beteiligungsverhältnisse sind ebenfalls unstrittig und wurden anhand der vorliegenden Treuhand- und Abtretungsverträge überprüft. Auszüge aus dem Luftfahrtregister zum Nachweis der Verwendung des Flugzeuges für gewerblichen Zwecke sind dem Verwaltungsakt zu entnehmen.

Die Halterschaftsverträge (bzw Anbote zum Abschluss von Halterschaftsverträgen) von ***Operator 1*** und ***Operator 2*** zum gewerblichen Betrieb des Flugzeuges liegen vor, womit einerseits der Betrieb des Flugzeuges durch ein lizenziertes Luftfahrtunternehmen nachgewiesen und andererseits auch der Wechsel des Operators von ***Operator 1*** zu

Operator 2 mit April 2014 nachvollzogen werden konnte. Die Änderung der Abrechnungsmodalitäten ist daraus ersichtlich.

Anhand der übermittelten AirCraft Flight Log-Times (Flugstundenaufzeichnungen) lassen sich ua. folgende Daten ablesen: Datum, Start- und Landeflughafen, Nettoflugstunden sowie genaue Start- und Landezeiten, Anzahl der beförderten Personen, Anzahl bzw Namenskürzel der Crew. Dadurch lässt sich die Auslastung des Flugzeuges in den einzelnen Jahren eindeutig belegen. Auch die teilweise Stationierung des Flugzeuges im Jahr 2014 sowie von Dezember 2015 bis Juni 2016 in ***Drittland*** ist aus den Flugstundenaufzeichnungen ablesbar. Eine dauerhafte dreijährige Stationierung des Flugzeuges in ***Drittland*** (2015 bis 2017) ist daraus nicht ersichtlich.

Seitens der Bf. wird vorgebracht, dass die Gewinnerzielungsabsicht schon von Beginn an vorgelegen habe. Im Jahr 2014 seien folgende Maßnahmen zur Verbesserung der Ertragslage gesetzt worden:

- a. Wechsel des Operators, verbunden mit einer Änderung der Abrechnungsmodalitäten
- b. Stationierung des Flugzeuges in ***Drittland***,
- c. verstärkte Werbemaßnahmen, um den dortigen Markt zu erschließen.

Die Betriebsprüfung hat den vorliegenden Sachverhalt erhoben und sich im Rahmen der Kriterienprüfung nach § 2 Abs. 1 LVO mit den angeführten Maßnahmen intensiv auseinandergesetzt. Diese Feststellungen fließen in die Beweiswürdigung ein.

Ad a) Der neue Halterschaftsvertrag brachte zwar eine Änderung in den Abrechnungsmodalitäten mit sich, diese zeigen jedoch keine substantielle Verbesserung des operativen negativen Ergebnisses des Flugbetriebes auf. Vielmehr hat sich die Flugauslastung ab 2014 reduziert und das Verhältnis der Flugeinnahmen zu den Aufwendungen, die in direktem Zusammenhang mit dem Flugbetrieb stehen, prozentuell nicht verändert (2014) bzw ab dem Jahr 2017 massiv verschlechtert. Die Umsatzrentabilität schwankt in den Jahren 2014 bis 2016 zwischen -270% und -1.570% und hat sich gegenüber 2013 massiv verringert.

Ad b) Entgegen der Aussagen des Bf. im Schreiben vom 22.05.2019 wurde das Flugzeug nicht dauerhaft in ***Drittland*** stationiert, um den dortigen aufstrebenden Markt abzudecken. Die Flugstundenaufzeichnungen zeigen eine Stationierung in ***Drittland*** nur im Juli und Oktober bis Dezember 2014. Bereits ab Jänner 2015 befand sich das Flugzeug wieder in ***Österreich***. Erst als die Gesellschafter es aufgrund eines ***Auslands***-Aufenthaltes selbst nicht benutzt haben, wurde das Flugzeug wieder in ***Drittland*** stationiert. Unterlagen, die nachweisen, dass zum damaligen Zeitpunkt speziell in ***Drittland*** ein erhöhter Bedarf an vor allem österreichischen Bedarfsluftfahrzeugen bestand, wurden nicht

vorgelegt. Aus den AirCRAFT Flight Log Times ist nicht ersichtlich, wer das Flugzeug gechartert hat.

Aus diesen Aufzeichnungen folgt aber, dass weder der Wechsel des Operators noch die Stationierung in ***Drittland*** zu einer wesentlich höheren Flugauslastung und somit Ertragssteigerung geführt haben. Obwohl sich der Luftfahrtsektor laut Bf. seit dem Jahr 2018 stark im Aufwind befindet und das Flugzeuges zur Gänze abgeschrieben ist, liegt die Umsatzrentabilität nach wie vor im negativen Bereich. Vielmehr wird eine Erhöhung der Aufwendungen, die in direktem Zusammenhang mit dem Flugbetrieb stehen, ab 2017 augenscheinlich:

Bezeichnung	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Erlöse ohne § 109a	€ 703.762,29	€ 2.037.134,98	€ 1.563.712,82	€ 332.557,93	€ 86.903,50	€ 413.595,15	€ 1.811.956,80	€ 1.813.723,35	€ 1.902.543,00	€ 1.019.395,40
übrige Erträge/Einnahmen	€ 5,67	€ 4.956,88	€ 845.439,11	€ 3.706,24	€ 5.250,00		€ 460.942,51			
(Fremd)Personal, -Leist.	€ 447.504,31	€ 1.337.840,61	€ 1.086.113,32	€ 227.453,39	€ 34.563,39	€ 355.827,94	€ 2.130.127,81	€ 2.231.013,07	€ 2.351.491,27	€ 1.337.151,66
AfA Anlagevermögen	€ 335.847,17	€ 671.694,34	€ 671.694,34	€ 672.830,52	€ 673.966,70	€ 673.966,70	€ 673.966,70	€ 803.781,18	€ 401.322,48	
Reise- und Fahrtspesen	€ 1.740,90			€ 1.830,40	€ 1.021,60					
Provisionen, Lizenzgebühren	€ 79.154,80	€ 162.435,84	€ 113.794,00	€ 19.971,50						
Zinsen u. ähnl. Aufwundunge	€ 44.070,02	€ 166.476,32	€ 130.388,45	€ 112.481,48	€ 108.208,90	€ 248.619,29	€ 172.549,68	€ 119.850,96	€ 99.862,25	€ 104.006,77
übrige Aufw./Betriebsausg.	€ 579.013,72	€ 582.739,63	€ 593.411,85	€ 418.227,46	€ 642.410,23	€ 253.205,84	€ 77.753,62	€ 128.867,26	€ 92.619,02	€ 178.705,05
sonstige Änderungen	€ 3.712,97	€ 3.938,00	€ 4.217,56	€ 4.498,56	€ 4.500,00	€ 4.500,00	€ 4.500,00	€ 4.500,00	€ 4.500,00	€ 4.500,00
adapt. Jahresfehlbetrag	-€ 779.849,99	-€ 875.156,88	-€ 182.032,47	-€ 1.112.032,02	-€ 1.363.517,32	-€ 1.113.524,62	-€ 776.998,50	-€ 1.465.289,12	-€ 1.038.252,02	-€ 595.968,08
Umsatzrentabilität	-111%	-43%	-12%	-334%	-1569%	-269%	-43%	-81%	-55%	-58%

Der Geschäftsführer der ***Komplementärgesellschafterin*** ***Name*** ist selbst Pilot und betreut das streitgegenständliche Flugzeug seit 2014. Nach seiner Aussage (Niederschrift vom 13.02.2018) kann eine stärkere Auslastung des Flugzeuges und damit einhergehend höhere Einnahmen nur durch mehr Flugstunden erreicht werden. Im derzeitigen Flugbetrieb sind jedoch nur zwei Piloten angestellt, die maximal 500 Flugstunden pro Jahr umsetzen dürfen. Zur Steigerung der Flugstunden müssten daher zusätzliche Piloten eingestellt werden, was wiederum zu höheren Ausgaben führen würde. Da die Auslastung des Flugzeuges nachweislich (Flugstundenaufzeichnungen) in den Jahren ab 2013 niemals über 500 Flugstunden betragen hat, ist fraglich, ob die zusätzlichen Kosten tatsächlich durch eine erhöhte Auslastung abgedeckt werden könnten.

Insofern erscheint die Aussage des Geschäftsführers auch glaubhaft, dass eine Ertragssteigerung nur durch *Kostenoptimierung* erreicht werden kann. Aufgrund der Wettbewerbssituation mit anderen Bedarfsflugunternehmen und Linienflügen sei eine Erhöhung der Preise pro Flugstunde kaum durchsetzbar. Eine Verringerung der Kosten ist jedoch auch nur in eingeschränktem Maß möglich, da es im Flugverkehr zahlreiche Sicherheitsauflagen gibt, die regelmäßige Wartungen des Flugzeuges und Pilotentraining vorschreiben. Als selbständiger Berater für Flugzeugeigentümer mit speziellem Fokus auf Kostenoptimierung darf das Gericht von einer gewissen Expertise des Geschäftsführers und Piloten in diesem Bereich ausgehen. Ihm war daher bereits im Jahr 2014 bekannt, dass der Flugbetrieb in der durchgeführten Form keine positiven Ergebnisse erzielen wird.

Ad c) Die seitens der Bf. angesprochenen verstärkten *Werbemaßnahmen*, die zu einem größeren Bekanntheitswert des Flugzeuges bei Charterkunden in *****Drittland***** führen sollten, wurden nicht nachgewiesen. Insbesondere wurden auch keine Unterlagen über zusätzliche Werbeeinschaltungen vorgelegt, sondern nur die Verweise auf die Buchungsplattform *****A1***** und ein Screenshot von *****A2***** beigebracht. Wann die Bewerbung des Flugzeuges auf diesen Plattformen geschaltet wurde, kann aus den vorgelegten Unterlagen nicht erkannt werden. Auch ist nicht ersichtlich, wie diese Werbemaßnahmen speziell für den Markt in *****Drittland***** wirken sollen, da als Heimatflughafen „Home Base“ *****Österreich***** angegeben ist. Ein kausaler Zusammenhang der Bewerbung des Flugzeuges mit der Stationierung in *****Drittland***** kann daher vom BFG nicht erkannt werden. Da das Flugzeug bereits ab dem Jahr 2011 von Charterkunden gebucht werden konnte, ist jedenfalls bereits zum damaligen Zeitpunkt von einer Schaltung auf Buchungsplattformen auszugehen.

Die Bf. bringt auch vor, dass bei der Berechnung eines Gesamtgewinnes nicht nur der laufende Gewinn und Verlust, sondern auch die tatsächlich realisierbaren *stillen Reserven* zu berücksichtigen sind. Die Bf. stützt sich zur Ermittlung eines fiktiven Veräußerungserlöses auf AirCRAFT-BlueBook Abfragen. Das AirCRAFT BlueBook ist als Service für Käufer konzipiert, um einen Leitfaden/ Anhaltspunkt für den tatsächlichen Marktwert der hier aufgeführten Flugzeuge zu ermitteln. Sie ist mit der Eurotax-Liste für die Bestimmung des Verkehrswertes in der PKW-Branche vergleichbar. Die vorgelegten Abfragen scheinen einen realistischen durchschnittlichen Verkaufspreis widerzuspiegeln, zeigen jedoch auch auf, dass eine Erholung des Käufermarktes und die damit einhergehende Erhöhung der Verkehrswerte für die Flugzeugtype *****Hersteller**** nur in geringem Umfang vorliegt. So hat sich der durchschnittliche Verkehrswert des besagten Flugzeuges in den Jahren 2014 bis 2019 von 4.929.000,00 \$ (= 3.667.533,55 €; Euro/Dollar Kurs zum Stichtag 28.07.2014: 1,3433) auf 4.100.000,00 \$ (= 3.668.411,49 €; Euro/Dollar Kurs zum Stichtag 16.05.2019: 1,1176) reduziert und weist nur aufgrund des gesunkenen Euro/Dollar Kurses eine leichte Steigerung in € auf. Entgegen der Ansicht der Bf. kann daher eine objektiv nachweisbare, wesentliche Erhöhung des Verkehrswertes im bzw ab dem Jahr 2018 nicht nachvollzogen werden.

Das Flugzeug wurde schließlich im Jahr 2022 mit einem Gewinn iHv 5.000.000,00 € veräußert. Stellt man diesem Gewinn den **Gesamtverlust iHv – 8.231.962,02 €** der vorangegangenen Jahre **2014 – 2021** gegenüber, zeigt sich ein massiver Verlustüberhang. Dass 67% der Anlaufverluste 2011 bis 2013 in diesem Gesamtverlust 2014 bis 2021 durch die Übernahme der Gesellschaftsanteile doppelt erfasst seien und daher einmal ausgeschieden werden müssten, ist für das Gericht nicht nachvollziehbar. Da nachweislich auch im Covid-Jahr 2020 geflogen wurde (Flugstundenaufzeichnungen) und im Jahr 2021 Flugerlöse iHv über 3.000.000,- € (Jahresabschluss) vereinnahmt wurden, ist für das Gericht nicht ersichtlich, warum diese Jahre ausgeschieden werden sollten. Vielmehr hätte die Covid-Situation dazu führen müssen, dass Flüge mit Bedarfsflugunternehmen verstärkt nachgefragt würden, da das Risiko einer

Ansteckung im Linienflugverkehr gegenüber den Privatflugzeugen massiv erhöht war. Es zeigt sich somit – trotz Realisierung der stillen Reserven - über alle Jahre ein Gesamtverlust.

3. Rechtliche Würdigung

3. 1. Wiederaufnahme

§ 303 Abs. 1 BAO:

„Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn

- a) der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder*
- b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder*
- c) der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist,*

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.“

Tatsachen im Sinne des § 303 Abs. 1 lit b BAO sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis, als vom rechtskräftigen Bescheid zum Ausdruck gebracht, geführt hätten, wie etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen und Eigenschaften. Neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung solcher Sachverhaltselemente – gleichgültig, ob diese späteren rechtlichen Erkenntnisse (neue Beurteilungskriterien) durch die Änderung der Verwaltungspraxis oder Rechtsprechung oder nach vorhergehender Fehlbeurteilung oder Unkenntnis der Gesetzeslage eigenständig gewonnen werden – sind keine Tatsachen.

Maßgebend ist in diesem Zusammenhang, ob dem Finanzamt in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Hierbei kommt es auf den Wissensstand der Behörde (auf Grund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen) im jeweiligen Veranlagungsjahr an (VwGH 26. 2.2015, 2012/15/0164 mwN).

Die Wiederaufnahme des Verfahrens wurde im Beschwerdefall deshalb verfügt, weil nach Ansicht des Finanzamtes Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Bei Tätigkeiten iSd § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung (LVO) berechtigen insbesondere folgende neu hervorgekommene Tatsachen zur Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen:

- die Art und der Umfang der Bewirtschaftung oder Tätigkeit
- das zeitliche Ausmaß der Bewirtschaftung oder Tätigkeit
- warum im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Gewinn (Einnahmenüberschuss) erzielt wurde
- dass der sich Betätigende kein marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen gezeigt hat
- dass der sich Betätigende kein marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung gezeigt hat
- dass der sich Betätigende die erforderlichen Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen (Rationalisierungsmaßnahmen) unterlassen hat. Das Finanzamt muss nicht dartun, welche Verbesserungsmaßnahmen der sich Betätigende hätte setzen müssen, sondern nur, dass er Verbesserungsmaßnahmen unterlassen hat (*Rauscher/Grübler*, Steuerliche Liebhaberei², Rz 631f).

Entgegen der Aussage der Bf., dass bei Gründung der Bf. im Jahr 2011 durch die Anzeige gemäß § 120 BAO das Geschäftsmodell sowie die Geschäftstätigkeit der Bf. voll inhaltlich offengelegt worden sei und somit kein neuer Sachverhalt vorliege, der eine Wiederaufnahme rechtfertige, benannte das Finanzamt konkret folgende Umstände, die erst im Rahmen der Außenprüfung erhoben wurden: vertragliche Ausgestaltung der Vercharterung des Luftfahrzeuges, Aufschluss über die Kostenstruktur der Bf., potentielle Marktchancen, neue Erkenntnisse betreffend die Entwicklung des Verkehrswertes des Flugzeuges.

Wie bereits im BP-Bericht unter Tz 2 „Wiederaufnahme des Verfahrens“ ausgeführt, wurde erst im Außenprüfungsverfahren durch diverse Erhebungen (Daten der Buchhaltung, Erläuterungen, Vorhaltsbeantwortungen vom 21.2.2018, 4.5.2018, Stellungnahme vom 20.8.2018, Besprechungen am 18.12.2017, 25.4.2018 und 24.7.2018) offenkundig, dass im Jahr 2014 ein Operator-Wechsel samt Änderung der Abrechnungsmodalitäten und eine Stationierung des Flugzeuges in ***Drittland*** stattgefunden haben. Erst durch die Einvernahme des Geschäftsführers der Komplementärgesellschafterin und Piloten ***Name*** am 13.02.2018 wurde bekannt, dass die Marktchancen und somit die Ertragslage des Flugzeuges nur sehr begrenzt ausbaufähig sind, da eine Flugstundenmaximierung immer

Hand in Hand mit einer erheblichen Fixkostensteigerung wegen zusätzlicher Personalkosten und erhöhter Wartung geht.

Das Finanzamt ist im Zuge der Prüfung zur Feststellung gelangt, dass der Bf. die subjektive Gewinnerzielungsabsicht gefehlt habe. Diese Beurteilung hat die Prüferin insbesondere darauf gestützt, dass die Tätigkeit in der (von den Eigentümern gewollten) betriebenen Form (2-Piloten, Wettbewerb, Fixkosten, die nicht reduzierbar sind) keine realistische Chance auf Gewinne bietet. Strukturelle Verbesserungsmaßnahmen wurden nicht aufgezeigt. Diese Sachverhaltselemente, die für die Frage der Gewinnerzielungsabsicht im Sinne der Liebhabereiprüfung nach § 2 Abs. 1 LVO von entscheidendem Gewicht sind, konnten jedoch aus der bloßen Aktenkenntnis nicht gewonnen werden (vgl. VwGH 23.2.2010, 2006/15/0314).

Diese neu hervorgekommenen Tatsachen und Beweismittel sind dazu geeignet, sich ein umfassendes Gesamtbild über das Geschäftsmodell und die Ertragssituation der Bf. zu machen und die bisherige Beurteilung in Frage zu stellen. **Sie stellen damit neue Tatsachen iSd § 303 BAO dar.**

Entscheidend für die Beurteilung der Frage ist jedoch, ob im gegenständlichen Fall das Neuhervorkommen von Tatsachen oder Beweismitteln zu bejahen ist *und auch einen im Spruch anders lautenden Bescheid zur Folge hat*.

Entgegen der Ansicht des Finanzamtes, dass bereits ab dem Jahr 2014 keine Einkunftsquelle sondern Liebhaberei gemäß § 1 Abs. 1 LVO anzunehmen ist, kommt das Bundesfinanzgericht zu dem Schluss, dass für das Jahr 2014 noch eine Einkunftsquelle und kein Liebhabereibetrieb vorliegt. Begründend wird auf die Ausführungen unter 3.2. verwiesen. Da die neu hervorgekommenen Tatsachen hinsichtlich des Feststellungsbescheides 2014 nicht geeignet sind, einen im Spruch anders lautenden Bescheid nach sich zu ziehen, war der **Beschwerde gegen die Wiederaufnahme gemäß § 303 BAO hinsichtlich des Feststellungsbescheides 2014 daher stattzugeben**.

Anders verhält es sich hinsichtlich der Beschwerde gegen die Wiederaufnahme betreffend des Feststellungsbescheides 2015. Das im Außenprüfungsverfahren gewonnene Tatsachensubstrat ist sehr wohl geeignet, im **Jahr 2015** zu einem im Spruch anders lautenden Bescheid zu führen. Dies ergibt sich aus 3.2. dieses Erkenntnisses. **Die Wiederaufnahme 2015 erfolgte daher zu Recht. Die Beschwerde erweist sich insoweit als unbegründet.**

Zur behördlichen Ermessensbegründung ist ergänzend festzuhalten: Aus dem bekämpften Feststellungsbescheid 2015 ist zu entnehmen, dass durch den im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Sachbescheid die Verlustzuweisungen iHv – 174.703,00 € und – 1.222.920,95 € an die Kommanditisten unterblieben und daher ein Ausgleich mit anderen Einkunftsquellen in dieser Höhe bei den Kommanditisten nicht möglich war. In Ansehung dieser Beträge kann, unabhängig von der jeweiligen Progressionsstufe des einzelnen

Beteiligten, von einer geringfügigen Änderung der Einkünfte und folglich der steuerlichen Auswirkung nicht mehr gesprochen werden.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Liebhaberei

Gemäß **§ 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung (LVO)** idF BGBl. II 358/1997 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.

Bei Betätigungen im Sinn des § 1 Abs. 1 LVO ist das Vorliegen von Einkünften zu vermuten. Die Vermutung kann jedoch widerlegt werden, wenn die Absicht einen Gesamtgewinn zu erzielen, nicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 LVO) nachvollziehbar ist.

Gemäß **§ 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung (LVO)** ist Liebhaberei zu vermuten, 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 wie z.B. Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen oder Luxuswirtschaftsgüter und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen der
2. aus Tätigkeiten, die typischerweise auf einer besonders in der Lebensführung begründeten Neigung zurückzuführen sind [...]

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 (vgl. *Doralt/Renner*, EStG¹⁴, § 2 Tz 461, ebenso *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch, § 2 Tz 33.1, jeweils mit weiteren Nachweisen).

Gemäß § 1 Abs. 3 LVO liegt Liebhaberei nicht vor, wenn eine Betätigung bei einer einzelnen Einheit im Sinn des Abs. 1 vorletzter Satz, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit weiteren

Einheiten steht, aus Gründen der Gesamrentabilität, der Marktpresenz oder der wirtschaftlichen Verflechtung aufrechterhalten wird.

§ 2 Abs. 1 und 2 LVO lauten:

„(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).*

(2) Innerhalb der ersten drei Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab Beginn einer Betätigung (zB Eröffnung eines Betriebes) im Sinn des § 1 Abs. 1, längstens jedoch innerhalb der ersten fünf Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben) für diese Betätigung liegen jedenfalls Einkünfte vor (Anlaufzeitraum). Dieser Zeitraum wird durch die Übertragung der Grundlagen der Betätigung auf Dritte nicht unterbrochen. Nach Ablauf dieses Zeitraumes ist unter Berücksichtigung der Verhältnisse auch innerhalb dieses Zeitraumes nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen, ob weiterhin vom Vorliegen von Einkünften auszugehen ist. Ein Anlaufzeitraum im Sinn des ersten Satzes darf nicht angenommen werden, wenn nach den Umständen des Einzelfalls damit zu rechnen ist, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) beendet wird.“

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

Ob in Bezug auf eine bestimmte Tätigkeit ein subjektives Ertragsstreben vorliegt oder nicht, ist durch eine Kriterienprüfung im Sinne des § 2 Abs. 1 LVO festzustellen.

Liebhabelei bei typisch erwerbswirtschaftlicher Betätigung wird vor allem dann vorliegen, wenn persönliche Motive für das Dulden von Verlusten ausschlaggebend sind. Dies können u.a. sein (vgl. UFS 28.4.2005, GZ. RV/0226-G/05):

- die sonst steuerlich nicht abzugsfähige Versorgung naher Angehöriger,
- die Schaffung und Erhaltung einer Beschäftigung bzw. zukünftigen Existenzgrundlage für nahe Angehörige,
- die steuerliche Berücksichtigung von Ausgaben (Aufwendungen), die im Zusammenhang mit der Privatsphäre stehen und dort jedenfalls angefallen wären,
- die Aufrechterhaltung einer Betätigung aus "Familientradition",
- die Betätigung auf Grund eines besonderen Interesses an der Sache ("Forschergeist").

Stellt sich bei einer Tätigkeit nach § 1 Abs 1 LVO objektiv erst nach mehreren Jahren heraus, dass sie niemals erfolgsbringend sein kann, kann sie dennoch bis zu diesem Zeitpunkt als Einkunftsquelle anzusehen sein. Erst wenn die Tätigkeit dann nicht eingestellt wird, ist sie für Zeiträume ab diesem Zeitpunkt als Liebhaberei zu qualifizieren (VwGH, 21.04.2016, 2013/15/0097).

Das bedeutet für den streitgegenständlichen Fall:

Das Finanzamt hat seine Rechtsansicht in jedem Schritt des Verfahrens auf § 1 Abs. 1 LVO gestützt. Dieser Meinung schloss sich auch die Bf. selbst (Schreiben vom 20.08.2018) an, sodass die gegenständliche Tätigkeit der Bf. unstrittig als gewerbliche Luftfahrt anzusehen ist. Sie ist daher jedenfalls unter den Tatbestand des § 1 Abs. 1 LVO zu subsumieren.

Aktenkundig ist, dass die Bf. laufend Verluste erwirtschaftete, die das Finanzamt in den hier zu beurteilenden Streitjahren 2014 - 2020 nicht anerkannte.

Die Regelung des § 1 Abs. 1 LVO stellt das *subjektive Ertragsstreben* in den Mittelpunkt ihrer Betrachtung. Die Absicht einen Gesamtgewinn zu erzielen, ist jedoch ein innerer Vorgang (Willensentschluss), der erst dann zu einer steuerlich erheblichen Tatsache wird, wenn er durch seine Manifestation in die Außenwelt tritt. Es genügt daher nicht, dass der Abgabepflichtige die Absicht hat, Gewinne zu erzielen. Vielmehr muss diese Absicht an Hand der im § 2 Abs. 1 LVO aufgezeigten objektiven Kriterien beurteilt werden. Auf Wunschvorstellungen des Abgabepflichtigen kommt es hierbei nicht an, sondern auf ein Streben, auf das anhand objektiver Umstände geschlossen werden kann (VwGH 20.01.2021, Ra 2020/15/0050; 14.9.2017, Ra 2016/15/0069, mwN).

Bei der Beurteilung nach § 2 Abs. 1 LVO kommt dem in § 2 Abs. 1 Z 6 LVO genannten Kriterium - Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen - besondere Bedeutung zu. Entscheidend ist dabei, ob die einzelnen Maßnahmen darauf ausgerichtet sind, die Erträge zu erhöhen oder die Aufwendungen zu mindern, und daraus den Schluss ermöglichen, dass die subjektive Einstellung des Abgabepflichtigen auf Gewinnerzielung gerichtet ist. Unter „strukturverbessernde Maßnahmen“ fallen jegliche Schritte, die erkennbar darauf ausgerichtet sind, die Betätigung nicht nur kurzfristig gewinnbringend zu gestalten. Ob die Maßnahmen tatsächlich zum Erfolg führen, ist nicht

entscheidend. Die Bemühungen müssen nur ihrer Art nach geeignet sein, die Ertragslage zu verbessern. Es kommt auf die Ernsthaftigkeit und Nachhaltigkeit der Verfolgung der im § 1 Abs. 1 LVO beschriebenen Absicht ohne Rücksicht auf ihren tatsächlichen Erfolg an (vgl. neuerlich VwGH 20.01.2021, Ra 2020/15/0050; VwGH 14.9.2017, Ra 2016/15/0069, mwN).

Stellt sich bei einer Tätigkeit nach § 1 Abs. 1 LVO objektiv nach mehreren Jahren heraus, dass sie niemals erfolbringend sein kann, kann sie dennoch bis zu diesem Zeitpunkt als Einkunftsquelle anzusehen sein. Erst wenn die Tätigkeit dann nicht eingestellt wird, ist sie für Zeiträume ab diesem Zeitpunkt als Liebhaberei zu qualifizieren (VwGH 11.11.2008, 2006/13/0124, VwSlg. 8387/F). Wie lange die (vorübergehende) Fortsetzung einer an sich aussichtslosen Tätigkeit noch als wirtschaftlich vernünftige Reaktion angesehen werden kann, ist nach den Umständen des Einzelfalls zu beurteilen (VwGH 20.01.2021, Ra 2020/15/0050; VwGH 14.9.2017, Ra 2016/15/0073, mwN).

Die Beurteilung, ob Liebhaberei vorliegt, ist eine für jeden Bemessungszeitraum (Feststellungszeitraum) zu lösende Rechtsfrage. Im Rahmen der Kriterienprüfung ist das Schwergewicht auf die bis zum jeweiligen Veranlagungsjahr eingetretene Entwicklung zu legen. Die Kriterien nach § 2 Abs. 1 LVO stellen Indizien dar, auf Grund derer auf das subjektive Gewinnstreben des Steuerpflichtigen im maßgeblichen Veranlagungsjahr (Feststellungsjahr) geschlossen werden kann. Eine gewisse Indizwirkung auf das subjektive Streben des Steuerpflichtigen kann aber auch später in Erscheinung getretenen objektiven Umständen zukommen (VwGH 22.11.2012, 2010/15/0026, mwN).

Liebhaberei bei typisch erwerbswirtschaftlichen Betätigungen kann aber vor allem auch dann vorliegen, wenn persönliche Motive für das Dulden von Verlusten ausschlaggebend seien. Dazu könne beispielsweise die steuerliche Berücksichtigung von Ausgaben (Aufwendungen), die im Zusammenhang mit der Privatsphäre stehen und dort jedenfalls angefallen wären, gehören.

Wie der Aktenlage zu entnehmen ist, wurde dem gewerblichen Flugbetrieb (Tätigkeitsbeginn: 2011) jedenfalls ein Anlaufzeitraum von drei Jahren eingeräumt.

Im Beschwerdeverfahren wird eingewendet, im Jahr 2014 seien strukturverbessernde Maßnahmen gesetzt worden, um die Betätigung gewinnbringend zu gestalten. Dem Wechsel des Operators, verbunden mit einer Änderung der Abrechnungsmodalitäten, und der Stationierung des Flugzeuges in ***Drittland*** seien rein kaufmännische Überlegungen zugrunde gelegen. Da die Bf. mit der durch den Operator ***Operator 1*** erzielten Auslastung nicht zufrieden war, erfolgte der Wechsel zu ***Operator 2*** und erwartete sich die Bf. positive Auswirkungen auf das operative Ergebnis. Durch Erschließen eines aufstrebenden Luftfahrtmarktes in ***Drittland*** sollte die Auslastung des Flugzeuges massiv gesteigert und damit die Einnahmen erhöht werden.

Anhand der Kriterienprüfung gemäß § 2 Abs. 1 LVO ergibt sich folgendes Bild:

Ausmaß und Entwicklung der Verluste (Z1)

Die Bf. erzielt seit ihrer Gründung im Jahr 2011 nur Verluste. Bereinigt man das (ebenfalls negative) Ergebnis 2013 um die außerordentlichen Erträge (Forderungsverzichte aufgrund der Abtretung der Gesellschaftsanteile), ist ersichtlich, dass sich das negative Ergebnis von 2011 bis 2015 jedes Jahr stetig erhöht hat. Die Jahre 2016 bis 2020 zeigen schwankende negative Ergebnisse im Bereich um ~ - 1.000.000,00 €.

Bezeichnung	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Erlöse ohne § 109a	€ 703.762,29	€ 2.037.134,98	€ 1.563.712,82	€ 332.557,93	€ 86.903,50	€ 413.595,15	€ 1.811.956,80	€ 1.813.723,35	€ 1.902.543,00	€ 1.019.395,40
übrige Erträge/Einnahmen	€ 5,67	€ 4.956,88	€ 845.439,11	€ 3.706,24	€ 5.250,00		€ 460.942,51			
(Fremd)Personal, -Leist.	€ 447.504,31	€ 1.337.840,61	€ 1.086.113,32	€ 227.453,39	€ 34.563,39	€ 355.827,94	€ 2.130.127,81	€ 2.231.013,07	€ 2.351.491,27	€ 1.337.151,66
Afa Anlagevermögen	€ 335.847,17	€ 671.694,34	€ 671.694,34	€ 672.830,52	€ 673.966,70	€ 673.966,70	€ 673.966,70	€ 803.781,18	€ 401.322,48	
Reise- und Fahrtspesen	€ 1.740,90			€ 1.830,40	€ 1.021,60					
Provisionen, Lizenzgebühren	€ 79.154,80	€ 162.435,84	€ 113.794,00	€ 19.971,50						
Zinsen u. ähnl. Aufwendungen	€ 44.070,02	€ 166.476,32	€ 130.388,45	€ 112.481,48	€ 108.208,90	€ 248.619,29	€ 172.549,68	€ 119.850,96	€ 99.862,25	€ 104.006,77
übrige Aufw./Betriebsausg.	€ 579.013,72	€ 582.739,63	€ 593.411,85	€ 418.227,46	€ 642.410,23	€ 253.205,84	€ 77.753,62	€ 128.867,26	€ 92.619,02	€ 178.705,05
sonstige Änderungen	€ 3.712,97	€ 3.938,00	€ 4.217,56	€ 4.498,56	€ 4.500,00	€ 4.500,00	€ 4.500,00	€ 4.500,00	€ 4.500,00	€ 4.500,00
adapt. Jahresfehlbetrag	-€ 779.849,99	-€ 875.156,88	-€ 182.032,47	-€ 1.112.032,02	-€ 1.363.517,32	-€ 1.113.524,62	-€ 776.998,50	-€ 1.465.289,12	-€ 1.038.252,02	-€ 595.968,08
			-€ 1.035.906,70							
Umsatzrentabilität	-111%	-43%	-12%	-334%	-1569%	-269%	-43%	-81%	-55%	-58%
Treugeber 1 - SBA				-€ 25.905,79	-€ 25.905,79	-€ 25.905,79	-€ 25.905,79	-€ 25.905,79	-€ 13.767,07	
Treugeber 2 - SBA				-€ 3.700,83	-€ 3.700,84	-€ 3.700,84	-€ 3.700,83	-€ 3.700,83	-€ 1.036,23	
EK aus Gewerbebetrieb				-€ 1.141.641,98	-€ 1.393.139,64	-€ 1.143.133,94	-€ 806.605,55	-€ 1.494.896,55	-€ 1.053.055,87	-€ 595.968,66

Dieses Kriterium spricht daher für das Vorliegen von Liebhaberei.

Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen (Z 2)

Es gibt keine Gewinne. Dies spricht ebenfalls für das Vorliegen von Liebhaberei.

Ursachen der Verluste in Gegenüberstellung mit vergleichbaren Tätigkeiten (Z 3)

Entgegen der Aussage der Bf. liegen weder externe noch unvorhersehbare Ereignisse vor, die als Gründe für das schlechte Betriebsergebnis des Unternehmens dienen können. Der von der Bf. genannte Terroranschlag auf die Twin Towers fand am 11.09.2001 statt und die Weltwirtschaftskrise wurde bereits 2008 eingeläutet, das heißt deutlich vor dem Anschaffungszeitpunkt des Flugzeuges im September 2011.

Die Ursache der Verluste wird vielmehr in den hohen Fixkosten gesehen. Die Abschreibung iHv ~ 673.000,00 € pro Jahr übersteigt jeweils die Gesamteinnahmen in den Jahren 2014, 2015 und 2016. Auch die Personalkosten sind nicht reduzierbar, da immer zumindest zwei Piloten fliegen müssen. In den Jahren ab 2017 übersteigen die Aufwendungen, die in direktem Zusammenhang mit dem Flugbetrieb stehen [(Fremd)Personal, -Leistungen], die Einnahmen sogar um ~ 20%. Das heißt, dass die Umsatzerlöse aus der Vercharterung selbst ohne Berücksichtigung der Abschreibung, die Kosten für Personal und Material nicht abdecken.

Selbst bei Einrechnung der „tatsächlich realisierbaren stillen Reserven“ aus der Veräußerung des Flugzeuges (siehe dazu Punkt 1.G) können die bisher angefallenen Verluste nicht

ausgeglichen werden. Es ist daher nicht ersichtlich, wann und wie ein Gesamtgewinn erzielt werden kann.

Die Betriebsprüfung hat überdies herausgearbeitet, dass das von der steuerlichen Vertretung entwickelte vorliegende Geschäftsmodell in allen Fällen hohe Verluste erwirtschaftet, stellt man die Ursachen der Verluste vergleichbaren Betätigungen gegenüber. Dies spricht für das Vorliegen von Liebhaberei.

Marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen, (Z 4) und im Hinblick auf die Preisgestaltung (Z 5)

Bei dem streitgegenständlichen Flugzeug handelt es sich um ein Kurzstreckenflugzeug, mit dem Ziele innerhalb Europas angeflogen werden können. Die Anzahl der beförderten Personen ist aufgrund der Sitzplatzanzahl auf 8 (max. 10) Personen limitiert. Eine Nutzung für Transport von Ladegut ist nicht vorgesehen.

Aufgrund der vorherrschenden Wettbewerbssituation der Bedarfsflugunternehmen können die Flugpreise nicht beliebig erhöht werden, da dies eine Verringerung der Auslastung des Flugzeuges mit sich brächte. Ob eine Reduzierung der Flugpreise zu einer höheren Flugauslastung führen würde, kann nicht festgestellt werden. Dass es Versuche in diese Richtung gegeben hat, wurde seitens der Bf. nicht vorgebracht.

Ein marktgerechtes Verhalten liegt aber auch in der rechtzeitigen Aufgabe der Betätigung, wenn eine typisch erwerbswirtschaftliche Betätigung nicht mehr wirtschaftlich sinnvoll ist. Eine Aufgabe der Betätigung ist bis dato jedoch nicht erfolgt, obwohl in allen Jahren massive Verluste erwirtschaftet wurden, sich die Flugauslastung reduziert anstatt gesteigert und sich die Fixkosten aufgrund des Abschreibungsendes des Flugzeuges deutlich verringert haben.

Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen (Z 6)

Unter diese Bemühungen fallen jegliche Schritte, die erkennbar darauf ausgerichtet sind, die Betätigung nicht nur kurzfristig gewinnbringend zu gestalten (VwGH 11.11.2008, 2006/13/0124), wobei deren Durchführung in gewissem Ausmaß auch Aufwendungen mit sich bringen kann (VwGH 28.4.2011, 2008/15/0198).

Eine Maßnahme wird demnach nur dann als strukturverbessernde Maßnahme angesehen, wenn der sich Betätigende (betriebs-)wirtschaftlich sinnvoll auf Verluste verursachende Ereignisse, seien es gewöhnliche Risiken oder Unwägbarkeiten, reagiert (UFS vom 02.08.2007, RV/0917-W/03). Diese nach § 2 Abs. 1 Z 6 LVO zu prüfenden Verbesserungsmaßnahmen müssen nicht tatsächlich zum Erfolg führen (VwGH 7.10.2003, 99/15/0209); sie müssen nur ihrer Art nach geeignet sein, die Ertragslage zu verbessern.

Insbesondere ist zu untersuchen, ob Maßnahmen zeitgerecht ergriffen werden, die zu einer Bereinigung der schlechten Organisation der Betätigung geeignet sind. Liegt ein derartiges Bemühen vor, spricht dies gegen Liebhaberei (VwGH 20.4.2006, 2004/15/0038). Bei einem weiteren Anfall von Verlusten kann nach der Rechtsprechung die wirtschaftlich sinnvolle Reaktion auch darin bestehen, die Tätigkeit einzustellen.

Die beim Kriterium des § 2 Abs. 1 Z 6 LVO angesprochenen Bemühungen sind ein besonders gewichtiger Hinweis auf die Absicht des Steuerpflichtigen auf Erzielung eines Gesamtgewinnes bzw. Gesamtüberschusses (VwGH 19.3.2008, 2005/15/0151; VwGH 28.4.2011, 2008/15/0198).

Im Jahr **2014** wurde seitens der Bf. ein Operatorwechsel von *****Operator 1***** zu *****Operator 2***** vorgenommen. Dieser Wechsel verfolgte einerseits das Ziel einer höheren Flugauslastung, wovon sich die Bf. eine Steigerung der Erträge erwartete. Andererseits wurde das Abrechnungssystem verändert, sodass nun der Operator das volle wirtschaftliche Risiko übernommen hat und nur noch eine stundenmäßige Abgeltung für die Verwendung des Flugzeuges an die Eigentümer vorgenommen wurde.

Zusätzlich wurde das Flugzeug in den Monaten Juli und Oktober bis Dezember 2014 in *****Drittland***** stationiert, um den dortigen Markt zu erschließen. Damit zusammenhängende Werbeschaltungen konnten entgegen der Aussage der Bf. jedoch nicht nachgewiesen werden.

Sonstige strukturelle Maßnahmen zur Verbesserung der Ertragslage wurden nicht gesetzt, da diese auch – laut Aussage der Bf. selbst – im Fall der Bedarfsluftfahrt aufgrund des kleinen Nachfragemarktes von geringer Bedeutung sind.

Der von der Bf. im Jahr 2014 durchgeführte Wechsel des Operators und die Stationierung des Flugzeuges in *****Drittland***** scheinen prinzipiell geeignet, eine Steigerung der Flugauslastung und somit eine verbesserte Ertragslage zu erreichen. Durch den Abschluss des neuen Halterschafts-vertrages mit *****Operator 2***** wurden die Kosten zB hinsichtlich Managementfee und Verkaufsprovisionen, reduziert. Auch die Änderung der Abrechnungsmodalität und die Übertragung des wirtschaftliche Risikos auf den Operator ist eine Maßnahme, die darauf ausgerichtet ist, ein Streben nach höheren Erträgen zu verwirklichen. Die Bf. zeigt dadurch auf, dass sie eine Gewinnerzielungsabsicht verfolgt und diese auch durch kaufmännische Entscheidungen untermauert. Die Tatsache, dass dieser Gewinn letztendlich nicht erreicht wurde, kann über ihr subjektiv vorhandenes Bestreben nicht hinwegtäuschen.

Im Jahr 2014 spricht daher das Kriterium gegen die Annahme von Liebhaberei.

Anders verhält es sich nach Ansicht des Gerichts in den Jahren **2015 bis 2020**. Bereits Ende 2014 war augenscheinlich, dass die gesetzten zu keiner wesentlichen Änderung der

Flugauslastung geführt haben und sogar der Verlust im Jahr 2014 im Vergleich zu den Vorjahren beträchtlich gestiegen ist. So lag die Umsatzrentabilität im Jahr 2014 bei – 334%.

Obwohl sich die Flugauslastung entsprechend der Flugstundenaufzeichnungen **2015** sogar noch weiter verringert hat, während die Betriebsausgaben massiv gestiegen sind, hat die Bf. im Jahr 2015 **keine erkennbaren Maßnahmen gesetzt**, um die Ertragslage zu ändern. Die Bf. zeigt auch keine weiteren Schritte der Kostenoptimierung auf. Vielmehr wurde das Flugzeug bis 23.12.2015 wieder in *****Österreich***** stationiert, was höhere Kosten mit sich brachte. Bei einer Umsatzrentabilität von – 1.569% im Jahr 2015 hätte jeder gewissenhafte ordentliche Kaufmann erkennen müssen, dass das Geschäftsmodell in der von der Bf. betriebenen Form (Piloten, Wettbewerb, Fixkostenüberhang) auch nach dem Operatorwechsel nicht geeignet ist, auf dem freien Markt Gewinne bzw. jemals einen Gesamtgewinn zu erzielen. Dies wird auch durch die Aussage des Geschäftsführers der Komplementärgesellschafterin, der das Flugzeug seit Beginn 2014 betreute, bestätigt. Auch in den Folgejahren wurden keine strukturverbessernden Maßnahmen dergestalt gesetzt, die Einstufung als Liebhabereibetrieb zu widerlegen.

Der erhobene Sachverhalt lässt vielmehr auf die Aussichtslosigkeit eines Erfolges der Betätigung schließen. Dies zeigen auch die Betriebsergebnisse der einzelnen Jahre bis 2021. Damit ist die Tätigkeit nicht geeignet, innerhalb eines absehbaren Zeitraumes Gewinne in einer Höhe zu erwirtschaften, die nicht nur angefallene Verluste ausgleichen, sondern darüber hinaus zu einer Mehrung des Betriebsvermögens führen.

Stellt sich bei einer Tätigkeit nach § 1 Abs. 1 LVO objektiv erst nach mehreren Jahren heraus, dass sie niemals Erfolg bringend sein kann, kann sie dennoch bis zu diesem Zeitpunkt als Einkunftsquelle anzusehen sein. Erst wenn die Tätigkeit dann nicht eingestellt wird, ist sie für Zeiträume ab diesem Zeitpunkt als Liebhaberei zu qualifizieren (vgl. VwGH 20.4.2006, 2004/15/0038).

Das Bundesfinanzgericht sieht es daher als erwiesen an, dass es der Bf. – in Kenntnis der inneren und äußeren wirtschaftlichen Aspekte – ab dem Jahr 2015 an einer Gewinnerzielungsabsicht gemangelt hat. Dabei war insbesondere zu berücksichtigen, dass sich im Zeitraum 2011 bis 2021 durchgehend Verluste aus dem Flugbetrieb iHv – 10.069.001,31 € angesammelt haben und die Umsatzrentabilität selbst in „guten Jahren“ nur zwischen - 43% und - 81% lag.

Da die Bf. die Tätigkeit nach Erkennen der Aussichtslosigkeit der Gewinnerzielung nicht eingestellt hat, ist sie ab 2015 als Liebhaberei gemäß § 1 Abs. 1 LVO zu qualifizieren.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

3.3. Zu Spruchpunkt II - Gegenstandsloserklärung

Wird einer Bescheidbeschwerde gegen einen gemäß § 299 Abs. 1 oder § 300 Abs. 1 BAO aufhebenden Bescheid oder gegen einen die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid (§ 307 Abs. 1 BAO) entsprochen, so ist gemäß § 261 Abs. 2 BAO eine gegen den den aufgehobenen Bescheid ersetzenden Bescheid (§ 299 Abs. 2 bzw. § 300 Abs. 3) oder eine gegen die Sachentscheidung (§ 307 Abs. 1) gerichtete Bescheidbeschwerde mit Beschwerdeverentscheidung (§ 262) oder mit Beschluss (§ 278) als gegenstandslos zu erklären.

Da der Bescheidbeschwerde vom 22.11.2018 betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 2014 vom 16.10.2018 stattgegeben wurde (siehe 3.1. Spruchpunkt I), ist der Feststellungsbescheid 2014 vom 16.10.2018 ex lege aus dem Rechtsbestand ausgeschieden.

Entsprechend § 261 Abs. 2 BAO ist daher die gegen den Feststellungsbescheid 2014 gerichtete Bescheidbeschwerde als gegenstandslos zu erklären.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

3.4. Zu Spruchpunkt III - Revision

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

Im Beschwerdefall liegt keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukam. Die zu lösenden Rechtsfragen beschränken sich einerseits auf Rechtsfragen, welche bereits in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes beantwortet wurden und solche, welche im Gesetz eindeutig gelöst sind. Im Übrigen hängt der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab. Tatfragen sind kein Thema für eine ordentliche Revision. Eine ordentliche Revision ist daher nicht zuzulassen.

Wien, am 4. Oktober 2023