

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende Mag. Susanne Haim, die Richterinnen Mag. Ulrike Stephan sowie die fachkundigen Laienrichter Mag. Klemens Schimpl und Ing. Johannes Gruber in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch MAG. KNEIDINGER KG, Haslacher Straße 19, 4150 Rohrbach-Berg, über die Beschwerde vom 24. Jänner 2019 gegen die Bescheide des Finanzamtes Freistadt Rohrbach-Urfahr vom 9. November 2018 betreffend Anspruchszinsen (§ 205 BAO) 2012, Anspruchszinsen (§ 205 BAO) 2013, Anspruchszinsen (§ 205 BAO) 2014, Anspruchszinsen (§ 205 BAO) 2015, Einkommensteuer 2012, Einkommensteuer 2013, Einkommensteuer 2014, Einkommensteuer 2015, Einkommensteuer 2016, Wiederaufnahme § 303 BAO / ESt 2012, Wiederaufnahme § 303 BAO / ESt 2013, Wiederaufnahme § 303 BAO / ESt 2014 und Wiederaufnahme § 303 BAO / ESt 2015 Steuernummer ***BF1StNr1*** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 25. Oktober 2023 in Anwesenheit der Schriftführerin Kerstin Nicole Schinagl

I. zu Recht erkannt:

I. a.) Der Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide betreffend Einkommensteuer 2012 bis 2015 wird stattgegeben. Die bekämpften Bescheide werden aufgehoben.

b.) Der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2016 wird stattgegeben. Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruchs dieses Erkenntnisses.

c.) Die Beschwerde gegen die Anspruchszinsenbescheide 2012 bis 2015 wird abgewiesen.

II. gemäß § 278 BAO den Beschluss gefasst:

Die Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2012 bis 2015 wird gemäß § 261 Abs. 2 iVm § 307 Abs. 1 BAO als gegenstandslos erklärt.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob die Verluste aus dem Betrieb des Kleinwasserkraftwerkes des Bf. in den Beschwerde Jahren 2012 bis 2016 im Rahmen der Ermittlung des Einkommens des Bf. zu berücksichtigen bzw. ausgleichsfähig oder als Liebhaberei bei der Einkommensteuer unbeachtlich sind.

1. Am 29.11.2017 wurde beim Finanzamt die **Einkommensteuererklärung** für das Jahr 2016 eingebracht. Im Zuge der automationsunterstützten Auswahl zur Vorbescheidkontrolle wurde der Einkommensteuerbescheid 2016 ausgewählt, wobei festgestellt wurde, dass negative Einkünfte erklärt wurden, welche hinsichtlich des Vorliegens einer Einkunftsquelle zu überprüfen waren.

2. Am 09.01.2018 wurde der Steuerpflichtige aufgefordert eine Prognoserechnung vorzulegen und schriftlich bekannt zu geben, warum bisher kein Gesamtüberschuss erwirtschaftet werden konnte [...].

3. In **Beantwortung des Ergänzungsersuchens** wurde am 16.01.2018 eine Prognoserechnung vorgelegt und bekannt gegeben, dass das Pendlerpauschale und der Pendlereuro fälschlicherweise berücksichtigt wurden. Die Prognoserechnung zeigt einen Gesamtgewinn im 21ten Betriebsjahr (Kalenderjahr 2029).

4. Mit einem **weiteren Ergänzungsersuchen vom 24.05.2018** wurde der Abgabepflichtige aufgefordert bezüglich der verlustbringenden Stromerzeugung eine Kriterienprüfung durchzuführen und damit die Absicht einen Gesamtgewinn zu erzielen nachzuweisen.

Im Zuge dieses Ergänzungsersuchens wurde von der belangten Behörde darauf hingewiesen, dass die vorgelegte Prognoserechnung unrealistisch erscheine. Ab dem Jahr 2018 sei von Einnahmen ausgegangen worden, welche bisher nur in einem Jahr erreicht worden seien. Im Jahr 2012 sei als Einnahme der Schadenersatz der Versicherung angeführt worden, die dazugehörigen Kosten zu diesem Schadensfall seien jedoch nicht berücksichtigt worden.

Der Abgabepflichtige wurde aufgefordert Stellung zu nehmen, warum trotz offensichtlicher Aussichtslosigkeit die Tätigkeit nicht eingestellt worden sei. Aufgrund der behaupteten ungewöhnlichen Verhältnisse, es liege eine Einkunftsquelle vor, die laufend Verluste erwirtschaftete, wurde der Abgabepflichtige auf seine erhöhte Mitwirkungspflicht hingewiesen.

5. Mit 13.06.2018 wurde um Fristverlängerung, sowie Abhaltung einer Besprechung Anfang Juli 2018 ersucht. Am 05.07.2018 wurden die Bestätigung des Arbeitgebers, sowie die

angeforderten Gewinnermittlungen für die Jahre 2012 - 2016 dem Finanzamt übermittelt und nochmals um Abhaltung einer Zwischenbesprechung ersucht.

6. Mit **Schreiben des Finanzamtes vom 31.08.2018** wurde dem Abgabepflichtigen in Wahrung des Parteienghörs mitgeteilt, dass nach Aktenlage davon auszugehen sei, dass die Tätigkeit der Elektrizitätsversorgung (Stromerzeugung) als Liebhaberei iSd § 1 Abs. 1 LVO zu beurteilen sei. Das subjektive Ertragsstreben sei bisher nicht nachvollziehbar anhand objektiver Umstände dargelegt worden. Auch wurde darauf hingewiesen, dass die Abschreibung mit den steuerlichen AfA- Sätzen übereinstimmt und bisher keine Anpassung erfolgt sei. Der Abgabepflichtige werde darauf hingewiesen, dass der erhöhten Mitwirkungspflicht bisher nicht nachgekommen wurde und eine abweichende rechtliche Beurteilung nur bei Vorlage von sachverhaltsverändernden Unterlagen möglich sei.

7. In einer in den Räumlichkeiten der Steuerberatungskanzlei abgehaltenen **Besprechung am 24.09.2018** wurde auf die einzelnen Kriterien nach § 2 Abs. 1 Z 1-6 eingegangen, wobei der steuerliche Vertreter vorgebracht hat, dass nach seiner Ansicht die Anwendung einer Kriterienprüfung zur Beurteilung einer Einkunftsquelle im gegenständlichen Fall gänzlich ungeeignet sei. Die Absicht einen Gesamtüberschuss zu erwirtschaften sei bereits daraus abzuleiten, dass Verluste in Kaufe genommen worden seien. Ergänzend verwies er auf die Bedeutung der Kleinkraftwerke in Österreich. Bezüglich der Nutzungsdauer der neu eingebauten Turbine wurde angegeben, dass die tatsächliche Nutzungsdauer vermutlich mit 70 Jahre anzusetzen sei. Der Steuerberatungskanzlei wurde bis zum 15.10.2018 die Möglichkeit eingeräumt weitere Unterlagen (insbesondere zum behaupteten Preisverfall) und zur Unmöglichkeit der Stilllegung des Kraftwerkes vorzulegen. Am 03.10.2018 wurden die Jahresabrechnungen 2008, 2017 und 2018 der OeMAG und die wasserrechtliche Bewilligung vorgelegt.

8. Mit Bescheiden jeweils vom 9.11.2018 wurden die **Einkommensteuerbescheide 2012 bis 2015** mit folgender Begründung **wiederaufgenommen**:

„Im Zuge der Überprüfung sind Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen, die dem Finanzamt im Zeitpunkt der Bescheiderlassung der mit Bescheid abgeschlossenen Verfahren nicht bekannt waren. Die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit den sonstigen Ergebnissen des Verfahrens hätte einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeigeführt. Als neue Tatsachen wurden bekannt:

-dass im Veranlagungszeitraum kein subjektives Ertragsstreben durch den Abgabepflichtigen nachgewiesen werden konnte und somit davon auszugehen ist, dass diese innere Absicht des Abgabepflichtigen nicht vorlag.

-die Tätigkeit aufgrund der nun bekannt gewordenen Ausübungsform nicht geeignet ist als Einkunftsquelle anerkannt zu werden.

Die Wiederaufnahme erfolgte unter Bedachtnahme auf die daraus folgende Gesamtauswirkung. Im gegenständlichen Fall können die steuerliche Auswirkungen nicht als geringfügig angesehen werden, weshalb im Zuge der Interessensabwägung gem. § 20 BA O der Rechtsrichtigkeit gegenüber der Rechtsbeständigkeit Vorrang zugeben war.“

9. In den **wiederaufgenommenen Einkommensteuerbescheiden 2012 bis 2015** und im **Einkommensteuerbescheid 2016** wurden die negativen Einkünfte aus Gewerbebetrieb nicht mehr anerkannt. Begründet wurden die Bescheid wie folgt:

„[...] Seit 2006 wurden aus der Tätigkeit der Stromerzeugung nur Verluste erwirtschaftet:

		2006	2007	2008	2009	2010	2011
Erlöse ohne § 109a	9040			8.670,06	4.318,05	6.659,09	9.426,88
AfA Anlagevermögen	9130		628,84	4.872,45	4.493,30	4.630,01	5.053,06
Zinsen u. ähnl. Aufwendungen	9220	43,25	3.179,75	7.884,10	6.690,25	5.038,20	5.414,18
übrige Aufw./Betriebsausg.	9230	375,87	636,64	711,78	2.540,76	980,16	1.963,66
Gewinn/Verlust		-419,12	-4.445,23	-4.798,27	-9.406,26	-3.989,28	-3.004,02
kumuliertes Ergebnis:		-419,12	-4.864,35	-9.662,62	-19.068,88	-23.058,16	-26.062,18
		2012	2013	2014	2015	2016	
Erlöse ohne § 109a	9040	13.285,52	7.199,93	4.709,78	3.715,00	7.696,70	
AfA Anlagevermögen	9130	5.053,06	4.569,63	4.569,63	4.569,63	4.569,63	
Zinsen u. ähnl. Aufwendungen	9220	4.633,92	4.079,41	3.877,94	3.741,35	3.594,73	
übrige Aufw./Betriebsausg.	9230	8.413,46	1.637,61	1.778,15	1.192,05	1.533,21	
Gewinn/Verlust		-4.814,92	-3.086,72	-5.515,94	-5.788,03	-2.000,87	
kumuliertes Ergebnis:		-30.877,10	-33.963,82	-39.479,76	-45.267,79	-47.268,66	

Im Jahr 2017 wird lt. Prognoserechnung des Steuerberaters ein Gewinn erwirtschaftet. Diese Ausnahme begründet sich durch die Rückvergütung von Sollzinsen (€ 5.218,24), die nach dem Zufluss-Abflussprinzip im Jahr 2017 erfasst wurde

Die vom Steuerberater vorgelegte Prognoserechnung zeigt einen Gesamtgewinn im Jahr 2029, also im 23. Bewirtschaftungsjahr. Dabei wurden nach Ansicht der Behörde unrealistische Einnahmen angesetzt. Unrealistisch deswegen, weil die höchsten Einnahmen der letzten zehn Jahre als prognostizierte jährlichen Einnahmen angesetzt wurden. Auch wurde der Schadenersatz zu einem Schadenfall im Jahr 2012 erfasst, jedoch nicht die damit verbundenen Ausgaben. Die Prognoserechnung beinhaltet auch lediglich eine Abschreibung der Turbine auf 20 Jahren, welche mit einer nicht mehr nachvollziehbaren Erlassregelung begründet wird. Die deutsche AfA-Tabelle für den Wirtschaftszweig "Energie- und Wasserversorgung" gibt eine Nutzungsdauer von durchschnittlich 22 Jahren an. Der Steuerberater schätzt die tatsächliche Nutzungsdauer mit ca. 70 Jahren ein. Laut einer öffentlich zugänglichen Studie des BM für Land- und Forstwirtschaft, Umwelt und Wasserwirtschaft zur Wirtschaftlichen Analyse der Wassernutzung für den Teilsektor Elektrizitätswirtschaft vom Dezember 2003 (<https://www.bmnt.gv.at/dam/jcr:Ofae0040-95e8-4e41-bc2a-09c67ff0eed6/Q7%20->

%20Studie%20%C3%96konoitiie%20Energiewirtschaft.pdf [Stand 23.10.2018]) wird die Nutzungsdauer der Turbine explizit für Kleinwasserkraftanlagen als maschinelles Anlagenteil mit 30 Jahren angegeben. Dieser Wert erscheint auch der Abgabenbehörde als glaubhaft.

Unter Anpassung der Prognoserechnung (Verminderung der jährlichen Afa um € 560,21 aufgrund der längeren zu erwartenden Nutzungsdauer der Turbine, Berücksichtigung des Schadenfalls 2012 und Anpassung der Einnahmen anhand der durchschnittlichen Einnahmen der letzten 10 Jahre mit € 5.645,74) ergibt sich über einen Zeitraum von über 40 Jahren hinweg ein Gesamtverlust.

Zur Anpassung der Einnahmen sei angemerkt, dass die Argumente des Steuerberaters ins Leere verlaufen, wenn er vorbringt Erlösschmälerungen durch trockene Sommer, geringere Wassermengen oder Betriebsstillstände können in der Prognoserechnung ebenso wenig berücksichtigt werden, als Preisanstiege in der Folge von Katastrophenfällen. Dies deswegen, weil trockene Sommer und geringere Wassermengen und damit verbundene Betriebsstillstände aufgrund der globalen Klimaentwicklungen voraussehbar, Katastrophenfälle wie der explizit in der Besprechung angeführte Atomunfall jedoch nicht voraussehbar sind.

Zu den einzelnen Kriterien wurde folgender Sachverhalt offengelegt:

1. Ausmaß und Entwicklung der Verluste (§ 2 Abs 1 Z 1 LVO): Das Ausmaß und die Entwicklung der Verluste zeigen sich bereits aus den eingebrachten Einkommensteuererklärungen bzw. deren Beilagen: Die Verluste schwanken stark. Der Mittelwert von € -4.297,15 zeigt eine leichte negative Tendenz bis zum Jahr 2016, wie anhand der linearen Trendlinie ersichtlich ist.

Der Steuerberater hat angemerkt, dass ab 2017 Gewinne prognostiziert wurden. Der Prognoserechnung wird seitens der Abgabenbehörde aufgrund der bereits angeführten Umstände keine besondere Glaubwürdigkeit zuerkannt.

2. Verhältnis der Verlust zu den Gewinnen 2 Abs 1 Z 2 LVO: Im Überprüfungszeitraum wurden keine Gewinne erwirtschaftet, weshalb diese auch nicht im Verhältnis zu den Verlusten gesehen werden können. Der im Jahr 2017 in der Prognoserechnung dargestellte Gewinn stellt einen Ausreißer dar. Wird lediglich das aus dem laufenden Betrieb erwirtschaftete Ergebnis angesetzt (€ 264,05), so stellt dies im Verhältnis zu den erwirtschafteten Verlusten in den Vorjahren nur eine geringfügige Größe dar.

3. Ursachen, auf Grund deren im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben kein Gewinn erwirtschaftet wird (§ 2 Abs 1 Z 3 LVO): Als Ursache für die Verluste wurden vom Steuerberater die sinkenden Preise vorgebracht. Aus den vorgelegten OeMAG-Gutschriften 2008, 2017 und 2018 ist jedoch ersichtlich, dass der Tarif (6,2500 Cent pro kWh) unverändert geblieben ist. Da der Strompreis jedoch durch den Strommarkt reglementiert ist, kann im Preis keine Begründung gefunden werden, warum im Vergleich zu anderen Betrieben kein Gewinn erwirtschaftet wird.

Die Verlustentwicklung im Überprüfungszeitraum 2012-2016 begründet sich nach Ansicht der Abgabenbehörde damit, dass die Erlöse nicht ausreichen um den Wertverlust der Turbine bei einer Nutzungsdauer von 20 Jahren und die Fremdfinanzierungskosten zu decken.

	2012	2013	2014	2015	2016
Erlöse	6.105,52	6.104,93	3.614,78	2.620,00	6.601,70
Eigenverbrauch	1.095,00	1.095,00	1.095,00	1.095,00	1.095,00
Summe	7.200,52	7.199,93	7.709,78	3.715,00	7.695,70
Afa	5.053,06 70,18%	4.569,63 63,46%	4.569,63 63,46%	4.569,63 63,46%	4.569,63 63,46%
Zinsen	4.633,92 64,36%	4.079,41 56,65%	3.877,94 53,86%	3.741,35 51,96%	3.594,73 49,92%
Summe	9.686,98" 135%	8.649,04 720,12%	8.447,57 717,32%	8.310,98 715,42%	8.164,36 113,39%

Bei einer Anpassung der Nutzungsdauer auf 30 Jahre ergibt sich ebenfalls kein anderes Bild. Die Erlöse werden zur Gänze durch den Wertverlust und die Zinsen aufgebraucht: (Anpassung auf 30 Jahre: Afa: -560,21)

	2012	2013	2014	2015	2016
Erlöse	6.105,52	6.104,93	3.614,78	2.620,00	6.601,70
Eigenverbrauch	1.095,00	1.095,00	1.095,00	1.095,00	1.095,00
Summe	7.200,52	7.199,93	4.709,78	3.715,00	7.696,70
Afa	4.492,65 62,40%	4.009,42 55,68%	4.009,42 55,68%	4.009,42 55,68%	4.009,42 55,68%
Zinsen	4.633,92 64,36%	4.079,41 56,65%	3.877,94 53,86%	3.741,35 51,96%	3.594,73 49,92%
Summe	9.126,77" 127%	8.088,83 "112,34%	7.887,36 "109,54%	7.750,77 "107,64%	7.604,15 105,61%

Da am Preis keine Veränderungen möglich sind, lässt sich eine gewinnerzielende Gestaltung lediglich über die gelieferte Menge erreichen. Diese Größe ist jedoch ebenfalls nicht durch den Abgabepflichtigen beeinflussbar.

4. Marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen (§ 2 Abs 1 Z 4 LVO): Die angebotene Leistung ist Elektrizität (Strom). Damit ist das Leistungsangebot eingeschränkt.

5. Marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung 2 Abs 1 Z 5 LVO: Die Preisgestaltung ist aufgrund des reglementierten Marktes eingeschränkt. Eine Veränderung des Preises ist nicht möglich.

6. Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen (Rationalisierungsmaßnahmen) (§ 2 Abs 1 Z 6 LVO): Im Jahr 2007/2008 erfolgte die Revitalisierung des Kleinwasserkraftwerkes. Die verwendete Turbine entspricht dem Stand der Technik. Anderwärtige Verbesserungsmaßnahmen konnten nicht nachgewiesen werden bzw. sind laut Steuerberater auch nicht möglich.

Rechtliche Würdigung

[...]

Die Kriterienprüfung:

§ 2 Abs 1 Z 1 und 2 LVO dienen der Zwischenkontrolle, ob im Zeitpunkt der Überprüfung der

Betätigung bereits ein positives Gesamtergebnis vorliegt. Ist das Gesamtergebnis negativ, muss anhand der weiteren Kriterien das Streben nach künftigen Gewinnen (also einem Gesamtgewinn) geprüft werden (Vgl Quantschnigg, ÖStZ 1990, 144 zu Pkt 7.5).

Wie der VwGH in seiner Rechtsprechung dargelegt hat, stellt bereits die Konstellation, dass die Fixkosten nicht durch Erlöse gedeckt sind ein Indiz für die Liebhaberei dar (Vgl VwGH 30.9.1998, 97/13/0085; 23.4.1998, 96/15/0014; 19.3.2008, 2005/15/0151).

Sind die erwirtschafteten Gewinne (bisher nur für das Jahr 2017 laut Prognoserechnung) im Vergleich zu den angefallenen Verlusten bedeutungslos, so spricht dies für Liebhaberei (Vgl VwGH 16.5.2007, 2002/14/0083). Im Vergleich zu den Verlusten der Vorjahre wird der Gewinn im Jahr 2017 als bedeutungslos angesehen, weil unter Berücksichtigung, dass die Zinsenrückvergütung eine einmaliges Ereignis war, der Gewinn wesentlich geringer ausfallen würde und sich dadurch für die Folgejahre keine positive Prognose ableiten lässt.

§ 2 Abs 1 Z 3 LVO stellt auf die Ursachen des Verlustes ab. Diese werden von der Abgabenbehörde in der zu geringen Liefermenge gesehen, welche aber vom Abgabepflichtigen aufgrund der örtlichen Situation des Kleinwasserkraftwerkes und des damit verbundenen Wasseraufkommens nicht ohne weiteres verändert werden kann. Die Verlustursache wird daher als äußere Ursache (schlechte Lage) angesehen, welche vom Abgabepflichtigen nicht verändert werden kann. Äußere Verlustursachen sprechen für sich alleine noch nicht für Liebhaberei.

Bezüglich des Angebotes in § 2 Abs 1 Z 4 LVO besteht keine Veränderungsmöglichkeit. Diesem Kriterium kann daher keine besondere Bedeutung beigemessen werden.

§ 2 Abs 1 Z 5 LVO fordert ein marktgerechtes Verhalten in Bezug auf die Preisgestaltung. Dabei sind auch allfällige marktregulierende Faktoren zu berücksichtigen (Vgl VwGH, 30.6.2010, 2005/13/0077, mwN). Orientiert sich der Preis an Herstellervorgaben, so spricht dies gegen die Annahme von Liebhaberei (Vgl Renner in Doralt et al, EStG 20 § 1 Abs 1 LVO Tz. 420).

Den Verbesserungsmaßnahmen germ. §2 Abs 1 Z 6 LVO kommt im Rahmen der Beurteilung des subjektiven Ertragsstrebens eine besondere Bedeutung zu, da an ihnen die Absicht Gewinne zu erzielen besonders erkennbar ist. Im gegenständlichen Fall wurden mit Ausnahme der Revitalisierung 2008, also zu Beginn der Tätigkeit, keine Verbesserungsmaßnahmen nachgewiesen. Auch wenn die fehlenden Verbesserungsmaßnahmen durch die fehlenden Möglichkeiten begründet wird, fehlt es an der subjektiven Gewinnerzielungsabsicht (Vgl VwGH 23.2.2010, 2006/15/0314 zu verlustursächlichen Fixkosten, die nicht behebbar sind).

Eine Verbesserungsmaßnahme kann auch das Einstellen der Tätigkeit sein, insbesondere bei Aussichtslosigkeit, in absehbarer Zeit Überschüsse zu erzielen. Wie lange die Fortsetzung einer

an sich aussichtslosen Tätigkeit noch wirtschaftlich vernünftig ist, bestimmt sich nach Lage des Einzelfalles. (Renner in Doralt et al, EStG20 § 1 Abs 1 LVO Tz. 424 mwN).

Zusammenfassung der Kriterienprüfung:

Die angeführten Kriterien dienen der objektiven Nachvollziehbarkeit der inneren Absicht des Abgabepflichtigen einen Gesamtgewinn erwirtschaften zu können. Dabei kommt insbesondere dem marktgerechten Verhalten (Z 4-5) und den durchgeführten Verbesserungsmaßnahmen (Z6) eine besondere Bedeutung zu.

Ist eine Tätigkeit nach § 1 Abs 1 LVO offensichtlich nicht mehr wirtschaftlich sinnvoll, so kann in ihrer (rechtzeitigen) Aufgabe ein marktgerechtes Verhalten oder eine Verbesserungsmaßnahme gesehen werden. Das Festhalten an einer offensichtlich nicht mehr wirtschaftlich sinnvollen typisch erwerbswirtschaftlichen Betätigung zieht - so auch der VwGH - deren Beurteilung als Liebhaberei nach sich und zwar ab jenem Zeitpunkt, ab dem erkennbar ist, dass die verlustbringende Betätigung auch für die Zukunft keinen Gesamtgewinn in einem angemessenen Zeitraum erwarten lässt. (Vgl VwGH 27.5.1999, 97/15/0113).

Diese Aussichtslosigkeit war nach Ansicht der Finanzverwaltung bereits im Jahr 2012 erkennbar. Bis zu diesem Zeitpunkt wurden bereits vier Jahre Verluste erwirtschaftet und es konnte mit keiner die Erlöse dauerhaft überdurchschnittlich steigenden Veränderung gerechnet werden. Ein positives Jahresergebnis war erst zum Zeitpunkt der vollständigen Abschreibung des 2008 geschaffenen Anlagevermögens zu erwarten. Der bei einer Einkunftsquelle geforderte Gesamtüberschuss innerhalb eines absehbaren Zeitraums war bereits 2012 erkennbar nicht möglich.

Bei der Absicht, durch die die Betätigung veranlasst ist, also der subjektiven Komponente des Ertragsstrebens handelt es sich nicht um Wunschvorstellungen desjenigen, der die Betätigung entfaltet, möge diese Wunschvorstellung auch noch so weit von jeder Realisierbarkeit entfernt sein, sondern um das Streben, auf das anhand objektiver Umstände geschlossen werden kann (Vgl VwGH 30.6.1992, 92/14/0044). Bei einer Betätigung darf Liebhaberei dann angenommen werden, wenn die Anhäufung von Verlusten nach langjähriger Tätigkeit fortgesetzt wird.

Soweit die Absicht einen Gesamtgewinn zu erzielen auf eine Prognose (betreffend der Entwicklung der Verluste) gestützt wird, muss diese auf entsprechende Tatsachenfeststellungen beruhen. Der Eintritt der Tatsachen sollte einen ausreichenden Grad an Wahrscheinlichkeit aufweisen, bloße Möglichkeiten oder Vermutungen genügen nicht (VwGH 30.6.92, 92/14/0044). Wie bereits angeführt entspricht die vorgelegte Prognoserechnung nicht den zu erwartenden Bewirtschaftungsdaten und wurde auch nicht von Beginn der Betätigung (2006) erstellt, weshalb das subjektive Ertragsstreben daraus nicht abgeleitet werden kann. (Vgl Jakom/Laudacher, EStG, 2017, § 2 Rz 242).

Von einer Gewinnerzielung kann erst dann die Rede sein, wenn alle Anfangsverluste abgedeckt sind. Eine Einkunftsquelle ist nur dann anzunehmen, wenn eine Betätigung in der Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn zu erzielen. Dieser muss zudem nach der Rsp des VwGH innerhalb eines überschaubaren Zeitraumes erzielt werden (Vgl VwGH 3.7.1996, 93/13/0171). Von einem solchen überschaubaren Zeitraum kann aber bei 40 Jahren jedenfalls nicht mehr gesprochen werden (Vgl VwGH 29.6.1997, 96/14/0065).

Stellt sich bei einer Tätigkeit nach § 1 Abs 1 LVO (mit Ausnahme der Vermietung) objektiv erst nach mehreren Jahren heraus, dass sie niemals Erfolg bringend sein kann, kann sie dennoch bis zu diesem Zeitpunkt als Einkunftsquelle anzusehen sein. Wenn die Tätigkeit dann nicht eingestellt wird, ist sie für Zeiträume ab diesem Zeitpunkt als Liebhaberei zu qualifizieren (Vgl Herzog/Zorn, Das neue Liebhabereirecht, RdW 1990, 265ff)

Der Abgabepflichtige konnte die objektive Ertragsfähigkeit nicht nachweisen, obwohl es an ihm gelegen wäre, diese anhand plausibler Bewirtschaftungsdaten darzulegen (Vgl VwGH 16.12.1998, 92/13/0282; Kewerin Doralt et al, EStG20 § 1 Abs 1 LVO Tz. 356/1). [...].

Der Meinung der steuerlichen Vertretung, durch das in Kauf nehmen von Verlusten sei bereits nachgewiesen, dass ein Gesamtgewinn erwirtschaftet werden wollen, da ein wirtschaftlich denkender Unternehmer keine Verluste hinnehmen würde, ohne sich Gewinne zu erwarten, kann nicht gefolgt werden. Auch wenn dieser Denkansatz möglich ist, so ist er nicht für die Beurteilung ausschlaggebend ob eine Einkunftsquelle vorliegt. Hierzu darf die Absicht einen Gesamtgewinn zu erzielen nicht auf Wunschvorstellungen beruhen. Auch kann die Hinnahme von Verlusten durch andere, zB persönliche Motive (die Förderung des Öko- Stroms oder die Produktion des eigenen Stroms zur Wohnhausversorgung) begründet sein und muss daher nicht immer unter der Prämisse einen Gewinn erwirtschaften zu wollen in Kauf genommen werden.

Ob die sachverhältnismäßigen Voraussetzungen für das Vorliegen des subjektiven Ertragsstrebens gegeben ist, ist eine Frage der Beweiswürdigung (Vgl VwGH 19.03.2008, 2005/15/0151). Dem Gesamtbild nach kommt die Abgabenbehörde im Rahmen der freien Beweiswürdigung zu der Auffassung, dass in den einzelnen Veranlagungszeiträumen (Jahresbetrachtung) des Zeitraums 2012 bis 2016 kein subjektives Ertragsstreben vorgelegen ist.

Die Tätigkeit war bereits 2012 objektiv gesehen bei der gegebenen Einnahmen- und Kostenstruktur erkennbar nicht geeignet einen Gesamtüberschuss in einem absehbaren Zeitraum zu erwirtschaften. Aufgrund der besonderen Umstände dieses Einzelfalls (mangelnde Verbesserungsmöglichkeiten im Bereich der Einnahmen- und Kostenstruktur) war davon auszugehen, dass die Tätigkeit niemals innerhalb eines absehbaren Zeitraums erfolgsbringend sein wird. Der Anlaufzeitraum ist im ersten Jahr der ertragsteuerlichen Einordnung als Liebhaberei bereits verstrichen. Bei der Stromerzeugung handelt es sich somit im

Überprüfungszeitraum um keine Einkunftsquelle, sondern um eine steuerlich unbeachtliche Liebhaberei.

Ergänzend sei angeführt, dass es zur Beurteilung ob eine Einkunftsquelle vorliegt, lediglich auf die im Einkommensteuergesetz normierte Einkunftsquelle und die dazu ergangenen LVO ankommt. Unbeachtlich sind dabei die vom Steuerberater vorgebrachten ökologischen Aspekte eines Kleinkraftwerkes und die von der Republik Österreich vorgenommen Subventionen anderer Energieträger [...].“

10. In der am 24.01.2019 fristgerecht eingebrachten **Beschwerde** wurde unter Hinweis auf § 262 Abs. 2 BAO ausdrücklich auf die Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung verzichtet und gleichzeitig der Antrag auf Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht samt Abhaltung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung durch den gesamten Senat beantragt. Angefochten wurden die Wiederaufnahmebescheide, die Einkommensteuerbescheide sowie die Anspruchszinsenbescheide jeweils für die Jahre 2012 bis 2016.

10a. Begründung zur Beschwerde iZm den Wiederaufnahmebescheiden

Der Steuerpflichtige hat in den Jahren 2006 bis 2008 eine umfangreiche Revitalisierung eines Kleinwasserkraftwerkes (in der Folge kurz "KW" bezeichnet) vorgenommen und zwar mit entsprechender vorhergehender technischer Beratung und behördlicher Genehmigungen. Das KW liefert in das öffentliche Energienetz und es ist ein ca. 15%iger Eigenverbrauchsanteil damit verbunden. Die zu diesen Investitionen angesetzten Abschreibungsdauern wurden auf Basis einer erlassmäßigen Regelung (GZ 06 0470/2-IV/6/87) angesetzt, die aus Sicht des steuerlichen Vertreters als Dienstanweisungen für die weisungsgebundenen Finanzbeamtinnen zur Beurteilung derartiger Sachverhalte gelten. Es ist daher durch die Anwendung dieser erlassmäßigen Regelung - wenn auch aus einem früheren BMF-Schreiben - keinesfalls von einer - wie es die Finanzbehörde formuliert - "nicht mehr nachvollziehbaren Erlassregelung" auszugehen. Da in den Einkommensteuerrichtlinien keine explizite Nachfolgeregelung über die Nutzungsdauern von Bestandteilen von Kleinwasserkraftanlagen bzw. Turbinen (nochmalige aktuelle elektronische Suche in den Einkommensteuerrichtlinien ist zum Erstellungszeitpunkt dieser Beschwerde erfolgt) zu finden ist, ging der steuerliche Vertreter von der nach wie vor in Geltung stehenden BMF-Empfehlung zur Festlegung von Nutzungsdauern derartiger Anlagen aus. Darüber hinaus ging der steuerliche Vertreter davon aus, dass diese innerstaatlichen BMF-Aussagen Vorrang vor anderen in deutschen AFA-Tabellen festgehaltenen Nutzungsdauern haben. Diese Abschreibungsdauern wurden aus Sicht der steuerlichen Vertretung nach Treu und Glauben so festgelegt und dieser Sachverhalt ist im Wege der in Papierform übermittelten Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen inklusive Anlagenverzeichnis auch finanzamtsevident.

Die Finanzbehörde hat nun - ohne Durchführung einer Außenprüfung - es liegen auch keine gemäß § 200 BAO vorläufig erlassenen Bescheide vor - die rechtskräftigen Einkommensteuerbescheide der Jahre 2012 bis 2016 mittels Wiederaufnahme außer Kraft

gesetzt, obwohl die Verlustsituation der Finanzbehörde bekannt und nach Ansicht der steuerlichen Vertretung keinerlei neuen Tatsachen oder Beweismittel hervorgekommen sind, die das Ergebnis verändert hätten.

Die Finanzbehörde behauptet in der Begründung der Wiederaufnahmebescheide, dass in den Veranlagungszeiträumen kein subjektives Ertragsstreben durch den Abgabepflichtigen nachgewiesen wurde und somit die Finanzbehörde davon ausgeht, dass beim Steuerpflichtigen diese innere Absicht nicht vorlag. Das heißt mit anderen Worten, dass dem Steuerpflichtigen von der Finanzbehörde unterstellt wird, dass ihm an einem wirtschaftlichen Erfolg nicht gelegen ist und er objektiv in der Lage wäre, die Situation so zu verbessern, dass die Einnahmen aus dem Stromverkauf ausreichen, um seine dafür aufgenommenen Schulden zurückzuzahlen und keinen steuerlichen Verlust zu erzielen. Es wird ihm unterstellt, dass er als Elektromonteur seinen überschaubaren Nettolohn aus subjektiven Erwägungen gerne dazu verwendet Schulden für die KW-Investition zurückzuzahlen, um hauptsächlich als "Wohltäter" für die Allgemeinheit "grünen" Strom zu erzeugen. Da erkennt die Finanzbehörde die wirtschaftliche Absicht des Steuerpflichtigen völlig und die Unterstellung, es besteht beim Steuerpflichtigen kein subjektives Ertragsstreben widerspricht im Falle des Steuerpflichtigen, insbesondere unter Berücksichtigung der im Jahr 2008 vorgenommenen Revitalisierung, seinem objektiv an den Tag gelegten Verhalten. Die Finanzbehörde hat im Laufe des Verfahrens einerseits immer wieder die erhöhte Mitwirkungspflicht bei der Darlegung des subjektiven Ertragsstrebens betont und andererseits dem steuerlichen Vertreter nur mit Mühe einen Termin zur mündlichen Wahrung des Parteienghört im Rahmen einer Zwischenbesprechung gewährt. Dabei wurde der steuerliche Vertreter noch keinesfalls mit den in der Begründung der Bescheide angeführten Erkenntnissen in Hinblick auf die Nutzungsdauern und Würdigung des BMF-Dokumentes konfrontiert. Seitens der Finanzbehörde wurde an sich eine mündliche Besprechung als nicht notwendig erachtet, da nach Aussage des zuständigen Finanzbeamten dieser eine Bilanz lesen kann (Gegenteiliges wurde vom steuerlichen Vertreter auch nie behauptet) und der Finanzbeamte daher eine mündliche Besprechung der Vorhaltsfragen (Kriterienbesprechung) nicht für sinnvoll erachtet. Auf Grund des Beharrens des steuerlichen Vertreters auf eine mündliche Besprechung mit der Begründung, dass die geforderte erhöhte Mitwirkungspflicht am besten mündlich mit Reflektierung der Kriterienfragen wegen genaueren Erläuterungsbedarfs erfolgen sollte, wurde schlussendlich doch ein Termin gewährt. Weiters wird als neue Tatsache angeführt, dass die Tätigkeit auf Grund der nun (in 2018) bekannten Ausübungsform nicht geeignet ist als Einkunftsquelle anerkannt zu werden. Damit suggeriert die Finanzbehörde, dass der Steuerpflichtige wirtschaftlich völlig falsch agiert und macht sich nicht die Mühe, dies in einem ordentlichen Außenprüfungsverfahren und zusätzlicher Besichtigung des Betriebes festzustellen. Welche Ausübungsform in Zusammenhang mit der Stromproduktion eines KW meint hier die Finanzbehörde? Der Steuerpflichtige hat mit der damaligen Investition unter Abwägung wirtschaftlicher und technischer Kriterien für diese Größenordnung das KW auf den neuesten Stand gebracht. Der Steuerpflichtige produziert

überwiegend (ca. 85 %) Strom für die Allgemeinheit. Der Steuerpflichtige kann keinerlei Einfluss auf die Wassermenge z.B. infolge Trockenheit nehmen. Die Produktion selbst ist darauf ausgerichtet, soviel Strom wie nur möglich zu erzeugen und einen eigenen Stromabnahmemarkt kann sich der Steuerpflichtige allein schon rechtlich überhaupt nicht suchen. Es liegt daher auf der Hand und jeder Durchschnittsbürger würde die Frage, ob bei einem KW-Betreiber subjektives Ertrags streben vorliegt, ohne zu zögern, mit einem eindeutigen JA beantworten. Ein anderes subjektives Verhalten eines KW-Betreibers zu unterstellen würde jedweder Lebenserfahrung widersprechen, mit der ja auch hin und wieder durchaus die Höchstgerichte in unserem Land argumentieren. Die Verluste waren der Finanzbehörde über Jahre hindurch bekannt und sie hat es unterlassen, nach dem Anlaufzeitraum entsprechende Überprüfungshandlungen aus der Sicht der damaligen Jahre vorzunehmen. Eine steuerliche Änderung der Abschreibungsdauer im Zuge der Überprüfung (eine mögliche Umrechnung von Abschreibungsdauer gemäß RZ 25 der LRL 2012 hat an dieser Stelle für die Frage der Wiederaufnahme außer Betracht zu bleiben) würde angesichts der Tatsache, dass selbst die deutschen AFA-Tabellen (durchschnittlich 22 Jahre für Turbine lt. Zitierung der Finanzbehörde) gerade einmal unbedeutende 10 % Abweichung zur - auf BMF-Aussage (Schreiben vom BMF GZ. 06 0470/2-IV/6/87 vom 22. Oktober 1987 - Sachbearbeiter: Dr. Quantschnigg) basierenden Abschreibungsdauer von 20 Jahren für die Turbine - bestehen und daher nur völlig unbedeutende Änderungen nach sich ziehen.

Es ist besorgniserregend, wenn die Finanzbehörde einerseits die korrekte Anwendung von Abschreibungssätzen (basierend auf - wenn auch - alten Erlaßregelung) als nicht nachvollziehbar (das BMF-Schreiben wurde in Kopie der Finanzbehörde überreicht) und somit willkürlich dargestellt wird und die Finanzbehörde selbst eine außersteuerliche Studie "Wirtschaftliche Analyse der Wassernutzung für den Teilsektor Elektrizitätswirtschaft" aus dem Jahr 2003 heranzieht und selektiv die "kalkulatorische" (in der Bescheidbegründung nicht als solche bezeichnet) längere Nutzungsdauer von 30 Jahren pauschal dem gegenüber stellt. Zwischen der steuerlichen und der kalkulatorischen Nutzungsdauer ist im Falle von gesetzlicher oder erlaßmässiger Festlegung in der Regel kein Gleichklang zu finden und daher ist die Unterstellung, es sei für die steuerliche Ergebnisermittlung eine andere Nutzungsdauer gegenüber den tatsächlich geltend gemachten Nutzungsdauern anzusetzen und damit ein Wiederaufnahmegrund gegeben, aus Sicht der steuerlichen Vertretung nicht korrekt gemäß § 303 BAO angewandt. Diese Unterstellung von Nutzungsdauern hat in dieser Phase der Beurteilung, ob ein Wiederaufnahmegrund vorliegt oder nicht, noch keinesfalls wie in RZ 25 der LRL 2012 beschrieben zu erfolgen. Im Falle einer ständigen Gewinnsituation wäre daher kein im Spruch anderer Bescheid erreichbar, weil die Nutzungsdauern korrekt angewandt wurden.

Nun bleibt allein die Tatsache, dass in den Wiederaufnahmsjahren Verluste erzielt wurden. Dies allein ist aber keine Tatsache, die neu hervorgekommen ist. Die Finanzbehörde ignoriert, dass es gerade in letzter Zeit wieder Berichte gab, die von einer Erhöhung der Preise am internationalen Strommarkt ausgehen, da viele überaltete Atomkraftwerke in nächster Zeit

vom Netz genommen werden müssen. Die rückwirkende Änderung von grundsätzlich rechtskräftigen Bescheiden mittels Wiederaufnahme scheint dem steuerlichen Vertreter in diesem Fall mit nicht vertretbaren Ansichten und Annahmen der Finanzbehörde sehr leichtfertig vorgenommen worden zu sein. Ein schriftliches BMF-Dokument mit der Aussage „teilt das Bundesministerium für Finanzen mit, daß gegen die erarbeiteten AfA-Sätze grundsätzlich keine Bedenken bestehen“ einfach zu ignorieren und sich auf eine externe Studie beziehen und davon wiederum genau jene Tabelle zu nehmen, die die "schlechteren" Werte für den Steuerpflichtigen beinhaltet und diesen Wert als Durchschnittswert für die Abschreibungen pauschal heranzuziehen, egal ob Maschinen oder Gebäudebestandteile dahinter stehen, erscheint der steuerlichen Vertretung nicht korrekt auf den Fall angewandt. Mit diesen Feststellungen wurde der steuerliche Vertreter überhaupt nicht konfrontiert, worin ein Verfahrensmangel zu orten ist. Würde ein normales Betriebsprüfungsverfahren vorgenommen worden sein, wären diese Feststellungen im Rahmen einer Schlussbesprechung thematisiert worden und wären die Ausführungen auf den nächsten Seiten im Rahmen dieser Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide bereits im Rahmen einer nicht stattgefundenen Schlussbesprechung vorgebracht worden. Hierbei ist festzuhalten, dass die im bekämpften Bescheid angeführten Berechnungen dem steuerlichen Vertreter erst mit Zustellung der Bescheide bekannt gegeben worden sind und im Rahmen der Besprechung vom 24. September 2019 weder die externe Studie noch die angenommene Abschreibungsdauer seitens der Finanzbeamten dem steuerlichen Vertreter vorgehalten wurden. Der steuerliche Vertreter hat in diesem Gespräch sogar ausdrücklich gebeten, für den Fall einer möglichen Anpassung der ursprünglichen Prognoserechnung (die zugegeben nicht die Anpassung gemäß LRL 2012 beinhaltete wie die nun dieser Beschwerde beiliegende Prognose) eine nochmalige kurze Besprechung erwünscht sei, um dem Rechtsstaat möglicherweise ein weitergehendes Verfahren zu ersparen.

Zusammenfassend spricht gegen das Hervorkommen von neuen Tatsachen, dass

1. die Abschreibungsdauern korrekt auf Basis eines BMF-Dokumentes erfolgt sind,
2. auch sonst keine abweichenden Feststellungen im Ausgabenbereich oder im Eigenverbrauchs Bereich seitens der Finanzbehörde getroffen wurden und
3. die Verlustsituation der Finanzbehörde jedes Jahr offengelegt wurde. [...]

10b. Begründung zum Beschwerdepunkt Einkommensteuerbescheide

„[...]der Steuerpflichtige hat die Einkunftsquelle unentgeltlich übernommen, bis inkl. 2007 unverändert und anschließend im Jahr 2008 eine technisch umfangreiche Revitalisierung (mit Kreditfinanzierung) vorgenommen hat. Es ist daher in Anlehnung an die RZ 41 der LRL 2012 (2. Absatz, letzte Zeile) in so einem Fall von einem Beginn eines Anlaufzeitraumes ab 2008 auszugehen und nicht ab 2006 wie die Finanzbehörde meint. Es ist steuerlich nicht nachvollziehbar, wenn seitens einer Finanzbehörde eine Änderung der Bewirtschaftung nur im

negativen Bereich und nicht auch im positiven Bereich angenommen wird und Letzteres ist hier nach Ansicht der steuerlichen Vertretung der Fall.

Von all den im Rahmen des Verfahrens im Vorhalteweg gestellten Kriterienprüfungsfragen stellt sich die Frage der Anwendbarkeit dieser Kriterien auf die ökologischste Form der Energieerzeugung, nämlich Wasserkraft, sehr ernsthaft. Dazu ist vorerst auszuführen, dass allein schon die Genehmigung einer Wasserkraftanlage ein nicht zu unterschätzender bürokratischer Vorgang ist, der ein starkes Indiz für den Willen zur Gesamtgewinnerzielung impliziert. Die rechtlichen Rahmenbedingungen für die Energiewirtschaft sind insbesondere auf Ebene der Europäischen Union in der Richtlinie 2003/54/EG (Elektrizitätsbinnenmarktrichtlinie) sowie der Richtlinie 2001/77/EG (Förderung der Stromerzeugung aus erneuerbaren Energiequellen vom 27.9.2001) sowie innerstaatlich in der Verordnung über Preise für die Abnahme von Energie aus Ökostromanlagen (Ökostromverordnung) zu sehen. Es gibt daher umfangreiche außersteuerliche Rechtsgrundlagen der Republik Österreich, die auch in innerstaatlicher Umsetzung von europäischen und internationalen Abkommen (Klimaabkommen etc.) die Förderung von Ökostromerzeugung und insbesondere der in Österreich dominanten Wasserkraft zum Inhalt haben. Auf Grund der Behördenorganisationen ist die steuerliche Vertretung grundsätzlich der Meinung, dass hier die Regierung bzw. das Parlament in der Synchronisation von steuerlichen Vorschriften mit den Zielen des Klimaschutzes generell und sonstigen Fördervorschriften zur Stärkung z.B. von Energieerzeugung aus Wasserkraftanlagen mehr als säumig ist. Die steuerliche Vertretung könnte dieser Beschwerde unzählige gesammelte Berichte aus renommierten Tageszeitungen beilegen, in denen Aussagen der zuständigen Ministerin in Hinblick auf den geplanten weiteren Ausbau im Bereich Ökostrom, getätigt wurden.

Es kann doch nicht sein, dass das Nachhaltigkeits-Ministerium den Ausbau von Kleinwasserkraft forciert und das Finanzministerium durch die Anwendung einer generalisierenden Liebhabereiverordnung denjenigen, der entweder eigenes erspartes Geld oder durch Kreditaufnahme eingesetztes Geld investiert dann steuerlich bestraft. Quasi einerseits sein Handeln nach einem langfristigen Wirtschaftlichkeitsprinzip (mit Wasserkraft ist kein kurzfristiger Profit zu machen, dies ist allen Branchenkennern völlig klar) auslegt und die Finanzbehörde längerfristige Rentabilitätsberechnungen nicht anerkennen will. Warum kann ein Staat nicht in Jahrzehnten denken und kalkulieren?

Es ist gerade so, dass - folgt man den Ausführungen der belangten Finanzbehörde in diesem Fall hier fiskalgefärbte Anwendung der steuerlichen Liebhabereivorschriften bei vielen Investitionen in ein Kleinwasserkraftprojekt in eine 1. Privatisierung der Kosten zur Erzeugung von "grünem" Strom und eine 2. Sozialisierung der darauf erzielten Klimaeffekte mündet. Alle Staatsbürger und insbesondere auch die Republik (die bekanntermaßen bei Nichteinhaltung von Klimazielen mit Pönalen zu rechnen hat) profitieren vom geringeren CO₂-Ausstoß durch Stromerzeugung aus Wasserkraft oder der Hintanhaltung von weiteren Atomkraftwerken, um den stetig

steigenden Strombedarf europaweit zu decken. Es stellt sich hier schon die Frage, hat die Republik hier einen Gesamtplan? Wenn ja, dann müsste die Energieerzeugung aus Wasserkraft aus der Liebhabereiverordnung ausgenommen werden. Dies zeigt sich schon allein darin, dass die Kriterienprüfung der Liebhabereiverordnung kein wirklich brauchbares Ergebnis liefert.

Von den Fragestellungen der belangten Finanzbehörde ist zu Frage 1 (Seite 5 der Begründung der Finanzbehörde) in Hinblick auf Ausmaß und Entwicklung der Verluste insbesondere auf Randziffer 25 der LRL 2012 zu verweisen, wonach jene AfA anzusetzen ist, die einer effektiven betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer entspricht. Da hier auf erlaßmässiger Regelung eine kürzere Nutzungsdauer angewandt wurde, ist die AfA für Prognosezwecke entsprechend zu adaptieren. Siehe das Beispiel in der zitierten Randziffer, wonach trotz gesetzlicher Abschreibungsdauer gemäß § 8 Abs. 1 EStG 1988 von 3 % jährlicher AfA für Prognosezwecke Beispiel eine jährliche AfA von 2 % anzusetzen ist. Diesbezüglich verweist der steuerliche Vertreter auf die unter diesem Aspekt adaptierte beiliegende Prognoserechnung im Rahmen dieses Beschwerde Verfahrens.

Die in der finanzbehördlichen Begründung zitierte - mündlich seitens des steuerlichen Vertreters angedeutete - ca. 70-jährige Nutzungsdauer von Turbinen basiert auf Erfahrungen eines Inhabers eines technischen Büros für Wasserkraftwerke. In der von der Finanzbehörde zitierten Studie (Seite 64 - siehe Beilage) sind grundsätzlich in der Tabelle "durchschnittliche Nutzungsdauer Kleinwasserkraftanlagen" folgende Nutzungsdauern angeführt (Quelle: Giesecke/Mosonyi 1998): bauliche Anlagenteile 50 - 60 Jahre, maschinelle Anlagenteile 33-40 Jahre, elektrische Anlagenteile 25-30 Jahre. Generell sind in der Tabelle 23 in diesem zitierten Endbericht für Turbinen durchschnittliche Nutzungsdauern von 30 - 60 Jahren angeführt und für den Bereich des Krafthauses: Tiefbau (80-100 Jahre) und Hochbau (50-80 Jahre). Warum die Finanzbehörde den geringeren Wert aus der hier nicht weiter angeführten Tabelle "kalkulatorische Nutzungsdauer Kleinwasserkraftanlagen" mit 30 Jahren angeführt hat, ist ausschließlich mit der fiskalistischen Tendenz der Begründung zu erklären. Eine Begründung für ein allfälliges Nichtvorliegen von Liebhaberei wurde trotz allgemeiner darauf hindeutender Zitierungen von Standardtexten der LRL 2012 nicht merkbar untersucht.

So fehlen in der Begründung generell Würdigungen zu der Tatsache, dass die Einspeisetarife mit Verordnung ("Verrechnungspreis-Verordnung") festgelegt sind und Kleinwasserkraftwerke gegenüber sonstigen Ökostromanlagen preislich durch Verordnung benachteiligt sind. Die Republik subventioniert Photovoltaikanlagen mit - dem steuerlichen Vertreter bekannten Fällen - 27 Cent pro kWh, wodurch sich eine Amortisation innerhalb von 5 Jahren ergeben kann und betreibt somit Wettbewerbsverzerrung zuungunsten von Kleinwasserkraftbetreibern, deren Stromerzeugung - ohne technischer Experte zu sein - augenscheinlich ökologischer als zum Beispiel Photovoltaik ist. Die Müllthematik von ausgedienten PV-Anlagen ist derzeit noch nicht in der Öffentlichkeit medial aufgearbeitet. Ein Betreiber eines Kleinwasserkraftwerkes kann von all den geforderten Beurteilungskriterien aus eigenem Zutun ausschließlich die Anlage zu einem

bestimmten Zeitpunkt auf den dort geltenden technischen Stand optimieren (=Bemühen zur Verbesserung der Ertragslage). Dies hat der Steuerpflichtige nachweislich getan.

Insofern gehen

- *die Kriterienprüfung marktgerechtes Verhalten (Preis durch Verordnung festgelegt),*
- *Ursachen der Verluste bei Vergleichsbetrieben (Kleinwasserkraftwerke dieser Größenordnung haben alle das gleiche Problem, je nach dem mit welchem Verordnungspreis die Abnahmeverträge fixiert wurden),*
- *warum wurde die verlustbringende Tätigkeit nicht eingestellt (Die Investition kommt vorrangig der Allgemeinheit durch die Erzeugung von grünem Strom zu Gute und der Kredit ist auch schon aufgenommen, also wem bringt es etwas, wenn der Steuerpflichtige die Stromproduktion einstellt, keinen Beitrag zum Hochwasserschutz mehr leistet ?) völlig ins Leere.*

Die beiliegende adaptierte Prognoserechnung beinhaltet die Erkenntnisse aus der tiefergehenden Auseinandersetzung mit der Liebhaberei-Richtlinie seitens des steuerlichen Vertreters und zeigt sogar unter der Annahme der mit kürzeren Nutzungsdauern versehenen kalkulatorischen Nutzungsdauertabelle einen Totalgewinn im 31. Jahr. Die Berechnung erfolgte unter folgenden weiteren Annahmen:

Erlöse = Durchschnitt der bisherigen Einnahmen, sogar etwas niedriger als durch die Finanzbehörde angenommen !

Ausgaben: Die Leistungen für Buchhaltung und Steuererklärung wurden valorisiert und mit einer zusätzlichen einmaligen Honorarzahlung von EUR 1.863,05 in 2019 belastet. Dabei ist hier festzuhalten, dass der steuerliche Vertreter dieses weitere Beschwerdeverfahren unentgeltlich abwickelt, weil alle profitieren, wenn Kleinwasserkraftbetreiber Investitionen durchführen, um mehr Strom zu erzeugen, wenngleich die Republik in der Ökologisierung des Steuerrechts offensichtlich nur einen "Mantel" für eine zusätzliche Belastung der Kraftfahrzeugnutzer sieht. Die Versicherungsprämien wurden mit dem Durchschnitt der letzten Anpassungen ebenfalls valorisiert und die Selbstbehalte aus Schäden wurden in unregelmäßigen Abständen pauschal angesetzt. Die Kreditzinsen sind laut einem der belangten Finanzbehörde vorliegenden Tilgungsplan ohne vorzeitige Rückzahlung oder Sondertilgung (wäre ja Änderung der Bewirtschaftung) bis zum vereinbarten Ende angesetzt.

Aus Sicht der steuerlichen Vertretung ist ein Totalüberschuss bei einem Kleinwasserkraftwerk im 31. Jahr noch zweifellos im Rahmen von längerfristigen Rentabilitätsberechnungen (siehe RZ 15 2. Absatz, letzter Satz der LRL 2012).

Darüber hinaus bestehen beim steuerlichen Vertreter verfassungsmäßige Bedenken in diesem Zusammenhang [...].“

11. Am 25.10.2023 wurde wie beantragt eine **mündliche Verhandlung vor dem Senat** abgehalten.

Vom steuerlichen Vertreter des Bf. werden Kontoblätter jeweils vom 31.12.2017 bis 2022 vorgelegt und zum Akt genommen

Die Parteien führen aus wie in den Schriftsätzen im bisherigen Verfahren.

Der Vertreter der belangten Behörde bringt vor, dass die Prognoserechnung auch hinsichtlich des Eigenverbrauchs 2008 einen Fehler enthalte. In den Erlösen von 20% sei der Eigenverbrauch bereits enthalten, anschließend werde er nochmals zugerechnet.

Der Vertreter des Bf. bringt vor, dass es sich hier um einen Betrag von € 1.095,00 handle. Dafür habe man bei den Zinsen höhere Werte angesetzt.

Über Befragung der verfahrensführenden Richterin bringt der Vertreter des Bf. vor, dass die Turbinen eine Lebensdauer von 80 bis 100 Jahre hätten. Er verweise auf eine Finanzstudie vom Jahr 2003, wo eine Nutzungsdauer von 30 – 60 Jahren angeführt werde. Die Finanzverwaltung habe den unteren Wert angenommen.

Zur Wiederaufnahme: *„Es sind keine neuen Tatsachen hervorgekommen. Es wird auf ein Dokument/Erlass vom BMF verwiesen. Der damalige Sachbearbeiter war Herr ***Y*** aus dem Jahr 1987; Es gibt keine Abschreibungsgrundsätze die irgendwo festgesetzt sind, mit Ausnahme von Gebäuden und KFZ. Man kann daher hilfsweise die sogenannten deutschen Abschreibungstabellen heranziehen, die von der Finanzverwaltung auch akzeptiert werden. Die Grundsätze der Liebhabereiverordnung haben keine Grundlage für die Wiederaufnahme des Verfahrens. Das Finanzamt hat diesen Erlass ignoriert. Die Geschäftszahl dieses Erlasses ist: GZ 06 0470/2-IV/6/87.“*

Der Erlass mit der Geschäftszahl GZ 06 0470/2-IV/6/87 wird zum Akt genommen.

Der Amtsvertreter bringt vor: *„Es war nicht die Nutzungsdauer die neue Tatsache. Es waren die mangelnden Möglichkeiten des Einflusses des Bf., das subjektive Ertragsstreben und die Ausübungsform. Ebenso die mangelnden strukturverbessernden Maßnahmen.“*

Der steuerliche Vertreter bringt vor: *„Wieder wird das Wiederaufnahmeverfahren mit der Liebhabereibetrachtung vermischt. Das Vorbringen des Amtsvertreters betrifft die Liebhabereibetrachtung und hat nichts mit der Wiederaufnahme zu tun. Dies wird zu Unrecht vermischt. Das mangelnde subjektive Ertragsstreben ist eine reine Unterstellung. Erst jetzt wird uns bewusst, wie wichtig Energiegewinnung insbesondere durch den Ukrainekrieg geworden ist. Die Intension der Regierung ist glaube ich evident, nämlich erneuerbare Energieträger zu fördern und entsprechende Rahmenbedingungen zu erlassen. Die Regierung schließt internationale Verträge ab, über CO2-Ausstoß etc. und gibt aber diese Intensionen offenbar nicht an die nachgelagerten Verwaltungseinheiten weiter, sonst würde das Finanzministerium nicht konträr zum Umweltministerium agieren und würde den ausführenden Beamten im Finanzministerium bzw. Finanzamt Österreich und den nachgelagerten Dienststellen entsprechende Anweisungen geben, die unter anderem beinhalten, dass man Sachverhalte mit ökologischer und ökonomischer Auswirkung für die Allgemeinheit im Rahmen der bestehenden Gesetze und Verordnungen nicht mit den negativsten Möglichkeiten von bestimmten Bandbreiten abwickelt, sondern in einer wohlwollenden Betrachtung ohne gegen Gesetze und Verordnungen zu verstoßen. Dies um der Intension des Gesetzgebers, die allgemein bekannt ist, zum Durchbruch zu verhelfen. Aus meiner Sicht wurde dies von der Finanzbehörde völlig*

ignoriert; in dem hier die ökologischste Stromerzeugung, die wie überhaupt haben, durch willkürlichen Ansatz von einer aus bestimmten Bandbreiten ableitbaren kürzesten Abschreibungsdauer in ein negatives steuerliches Bild zu setzen. Eine ausführliche Thematisierung wie bei einer normalen Außenprüfung üblich, wurde hier seitens der Finanzverwaltung aus Sicht des steuerlichen Vertreters nicht vorgenommen. Das unterstellte nicht vorhandene subjektive Ertragsstreben ist ohne weitere Ermittlungsmaßnahmen angenommen worden. Als Möglichkeit wurde damals zum Beispiel eine Besichtigung des Kleinwasserkraftwerkes angeboten. Es ist absurd anzunehmen, dass ein Kleinwasserkraftbetreiber einen Kredit aufnimmt, Investitionen tätigt und persönliche Haftungen übernimmt; nur mit dem Ziel, Verluste zu machen. Es ist daher aus dem Gesamtzusammenhang nach allgemeinem Hausverstand (ich zitiere hier auch unseren Bundesminister für Finanzen, der den Hausverstand in seiner Budgetrede mehrfach angeführt hat) von allen vernünftig denkenden Staatsbürger anzunehmen, dass hier ein Ertragsstreben vorgelegen hat und vorliegt, aber aufgrund der Situation der Stromabnehmer und der technischen Gegebenheiten, sowie des Umwelteinflusses (Klimakrise) eines subjektiven Einflussmöglichkeit des Steuerpflichtigen in Wahrheit nach Durchführung eines solchen Projektes nicht mehr gegeben ist. Der Steuerpflichtige wendet Zinsen auf für eine Stromerzeugung, die zwar ihm auch aber vor allem der Allgemeinheit zu Gute kommt, in dem sich die Republik in der Summe der vielen Kleinwasserkraftwerkbetreiber, die durch aus ähnliche Situationen haben (entsprechende CO₂-Steuern auf internationale Ebene einsparen) und hätten wir die zahlreichen österreichischen Kleinwasserkraftwerke nicht (die im Übrigen ihren Betrieb auch nicht einstellen können, wenn es einmal läuft), dann hätten wir einen noch viel schlechtere gesamtwirtschaftliche Energiebilanz als wir sie ohnehin haben. Zum Zeitpunkt der Prognoserechnungserstellung im Januar 2019 war nicht erkennbar, dass es durch kriegsartige Auseinandersetzung eine teilweise vier bis fünffache Erhöhung der Einspeisetarife gegeben hat (bis ca. 50 Cent) und derzeit aktuell liegt der Einspeisetarif in diesem Fall bei ca. 13 Cent und die Planung im Jahr 2006 / 2007 hat man damals einen fixierten Einspeisetarif von 10,3 Cent kalkuliert. Es ist daher die Prognoserechnung durch die politischen Ereignisse und Auswirkungen auf den Strommarkt überholt. Wenn man die von der Finanzverwaltung vorgelegten durchschnittlichen kalkulatorischen Nutzungsdauern in der Bandbreite von 30 – 60 Jahren im oberen Ende ansetzen würde, nämlich mit 60 Jahren, dann würde das Ergebnis zweifellos positiv sein. Hinzu möchte ich noch ergänzen, dass aufgrund der angesetzten Nutzungsdauer vom Erlass des Ministeriums zu einem Zeitpunkt zu dem der Bf. das Kleinwasserkraftwerk vermutlich an die nächste Generation verschenkt, der steuerlich gesehen eine neuer Liebhabereizeitraum entstehen würde, es zu diesem Zeitraum keine Abschreibungen mehr gibt und die nächste Generation daher Steuern zahlen müsste und der Beschwerdeführer jetzt keine Verluste geltend machen darf.“

Aus der Sicht des steuerlichen Vertreters sei es für die Finanzbehörde zumutbar, bei der Beurteilung die äußersten kalkulatorischen Nutzungsdauern heranzuziehen, weil es unser aller Ansinnen sein müsse, dass wir Kleinwasserkraftwerke wirtschaftlich unterstützen, wo wir doch von einem grünen Strom erheblich profitieren.

Der Vertreter der belangten Behörde: „Warum wurden die 30 Jahre herangezogen und die unterste Bandbreite gewählt?

Der Erlass, den sie uns jetzt vorgelegt haben war nicht aktenkundig. Wenn man auf die erste

Seite schaut, ist das von einem Wirtschaftsprüfer gekommen. Der hat sich auch Gedanken gemacht. Die deutsche AfA-Tabelle hat auch eine Bandbreite.“

Der steuerliche Vertreter: *„Es wird hier die steuerliche Nutzungsdauer mit der kalkulatorischen Nutzungsdauer vermischt. Das sind zwei verschiedene Themen. Die Nutzungsdauer vom BMF ist für das steuerliche Abgabeverfahren relevant. Die tatsächliche Abschreibungsdauer bzw. Nutzungsdauer weicht davon erheblich ab. Das wird hier vermischt.“*

Der Vertreter der belangten Behörde: *„Betreffend Wiederaufnahme: BFG 16.07.2020, RV/5101671/2018; VwGH 24.10.2019; Ra 2018/15/0097, hier wurde bestätigt, dass die Umstände der Kriterienprüfung neue Tatsachen darstellen.“*

Zur Sache selbst: Es darf nicht sein, dass ausschließlich auf die Prognoserechnung abgestellt werde, sondern es sei bei einer Tätigkeit nach § 1 Abs. 1 LVO immer auch auf die Kriterienprüfung abzustellen.

Aus Sicht des steuerlichen Vertreters sei die Anwendung der Kriterienprüfung beim Betrieb eines Kleinwasserkraftwerkes denkunmöglich. Eine einmal durchgeführte Investition sei irreversibel; jedes Kleinwasserkraftwerk hat auch Hochwasserschutzzwecke und im Kontext mit all diesen Wohltaten für uns alle, sollte die Interpretation der LVO erfolgen.

Der Amtsvertreter gibt an, dass die ganzen Genehmigungen und Unterlagen auf „***X***“ lauten, daher müsse der Vorbesitzer der Vater gewesen sein.

Die Einstellung des Kraftwerkes im Jahr 2012 sei die einzig sinnvolle Möglichkeit gewesen. Da dies nicht passiert ist, sei von Liebhaberei auszugehen.

Nach Wissen des steuerlichen Vertreters sei eine technische Einstellung des Kraftwerkes aufgrund der Hochwasserschutzes nicht möglich und auch völlig unsinnig.

Der Amtsvertreter verweist auf ein Erkenntnis des VwGH zu einer Windkraftanlage (VwGH 2015/13/0015).

Der steuerliche Vertreter: *„Das Wasserkraftwerk liegt an einem Fluss. Dieser kann nicht abgeschaltet werden, daher ist eine Analogie zu Windkraftanlagen nicht möglich.“*

Auf Frage des Beisitzers, ob eine wasserrechtliche Genehmigung erforderlich war, gibt der steuerliche Vertreter an, dass diese Genehmigungen vorlägen. Es sei ein kompliziertes Verfahren notwendig gewesen. Man versuche immer von Regierungsseite her die Stromerzeugung zu fördern, daher habe jedes Kleinwasserkraftwerk eine Berechtigung, wenn etwas ins öffentliche Stromnetz eingespeist werde. Ein Kleinwasserkraftwerk sei völlig anders zu beurteilen als die Photovoltaik.

Auf Frage des Beisitzers, gibt der steuerliche Vertreter an, dass der Bf. ein Elektriker sei und vom Aufwand her sehr unterschiedliche Gegebenheiten vorlägen. Er wohne in unmittelbarer Nachbarschaft und müsse in Notfällen bereitstehen. Es sei eine regelmäßige Überwachung notwendig.

Der Vertreter der belangten Behörde zeigt auf einem Bild die Lage des Kraftwerkes. Das Bild (Quelle: Doris) und ein Auszug aus dem Wasserbuch werden zum Akt genommen.

Der steuerliche Vertreter bringt vor, dass in der Energiewirtschaft sehr lange Nutzungsdauern vorlägen, die mit den steuerlichen Nutzungsdauern nicht abgebildet werden könnten.

Der Vertreter der belangten Behörde gibt zu bedenken, dass bei Ansatz längerer Nutzungsdauern auch die prognostizierten Instandhaltungskosten erhöht werden müssten.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Zur Wiederaufnahme des Verfahrens:

Mit Bescheiden jeweils vom 9.11.2018 wurden die Einkommensteuerbescheide 2012 bis 2015 mit folgender Begründung wiederaufgenommen:

„Im Zuge der Überprüfung sind Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen, die dem Finanzamt im Zeitpunkt der Bescheiderlassung der mit Bescheid abgeschlossenen Verfahren nicht bekannt waren. Die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit den sonstigen Ergebnissen des Verfahrens hätte einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeigeführt. Als neue Tatsachen wurden bekannt:

-dass im Veranlagungszeitraum kein subjektives Ertragsstreben durch den Abgabepflichtigen nachgewiesen werden konnte und somit davonauszugehen ist, dass diese innere Absicht des Abgabepflichtigen nicht vorlag.

-die Tätigkeit aufgrund der nun bekannt gewordenen Ausübungsform nicht geeignet ist als Einkunftsquelle anerkannt zu werden.

Die Wiederaufnahme erfolgte unter Bedachtnahme auf die daraus folgende Gesamtauswirkung. Im gegenständlichen Fall können die steuerliche Auswirkungen nicht als geringfügig angesehen werden, weshalb im Zuge der Interessensabwägung gem. §20BAO der Rechtsrichtigkeit gegenüber der Rechtsbeständigkeit Vorrang zugeben war.“

In der am 24.01.2019 fristgerecht eingebrachten Beschwerde wurde unter Hinweis auf § 262 Abs. 2 BAO ausdrücklich auf die Erlassung einer Beschwerdeentscheidung verzichtet und gleichzeitig der Antrag auf Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht samt Abhaltung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung durch den gesamten Senat beantragt.

Zur Sache:

Der Bf. betreibt seit dem Jahr 2006 in ***Z*** eine Kleinwasserkraftanlage, die er von seinem Vater unentgeltlich übernommen hat.

Die Anlage befindet sich in ***XYZ***. Er hat in den Jahren Jahren 2006 bis 2008 nach vorhergehender Einholung der erforderlichen behördlichen Genehmigungen eine umfangreiche Revitalisierung des Kleinwasserkraftwerkes vorgenommen, mit dem Ziel, die Turbine zu erneuern, die Einzugswassermenge zu erhöhen, einen Fischaufstieg zu errichten und eine Restwassermenge abzugeben. Die Wasserkraftanlage wurde auf den Stand der Technik gebracht. Das Kleinwasserkraftwerk wurde am 15.01.2008 in Betrieb genommen.

Insgesamt wurden in den Jahren 2006 bis 2016 Verluste iHv € 47.268,66 erwirtschaftet.

Wesentliche Anlagendaten: Turbinenleistung: 25 kW; Erzeugungsleistung: 100.000 kWh; Bewilligungsdauer: 57 Jahre bis zum ***Datum***; Schluckvermögen: 300l/s; Restwasser: mind. 80l/s. Die Anlage ist vom Land OÖ als Ökostromanlage gem. § 7 Abs. 1 Ökostromgesetz anerkannt worden.

Die Revitalisierung wurde fremdfinanziert. Die gesamte Investition iHv € 151.811,72 wurde durch öffentliche Mittel iHv € 30.460 gefördert.

Die steuerliche Abschreibungsdauer wurde auf Basis einer erlassmäßigen Regelung (BMF GZ 06 0470/2-IV/6/87 – AfA-Sätze im Bereich der E-Wirtschaft vom 22.10.1987) gewählt. Die Turbine und der Fischaufstieg wurden auf 20 Jahre, das Gebäude auf 33,33 Jahre abgeschrieben.

Der Bf. hat bei der Oberösterreichischen Versicherung AG eine Maschinenbruchversicherung (Selbstbehalt € 220), sodass Instandhaltungskosten minimiert werden können.

Das KW liefert in das öffentliche Energienetz, der Eigenverbrauchsanteil an erzeugtem Strom beträgt etwa 15 %.

Der Einspeistarif betrug seit Beginn der Tätigkeit (einschließlich den beschwerdegegenständlichen Jahren) 6,25 cent pro kWh.

Vom Bf. wurden 3 Jahresabrechnungen der ÖMAG vorgelegt:

15.01.2008 - 31.03.2008	42.928,93 kWh	6,25 cent pro kWh
13.04.2016 – 14.04.2017	85.633,13 kWh	6,25 cent pro kWh
15.04.2017 – 13.04.2018	76.943,19 kWh	6,25 cent pro kWh

Die technische Lebensdauer eines Kleinwasserkraftwerkes beträgt 80 bis 100 Jahre.

Im Jahr 2022 und 2023 sind die Stromeinnahmen erheblich angestiegen, da sich die Marktpreise– wie allgemein bekannt - erhöht haben. 2023 liegt der Einspeistarif bei 13 cent pro kWh.

Der Umbau des gegenständlichen Kleinwasserkraftwerkes und dessen Betrieb in den Folgejahren war durch die Absicht des Bf. veranlasst, einen Gesamtgewinn zu erzielen.

2. Beweiswürdigung

Soweit im Folgenden nicht gesondert erörtert, sind die obigen Sachverhaltsfeststellungen aktenkundig bzw. ergeben sich diese aus den nicht der Aktenlage widersprechenden und auch von der belangten Behörde nicht widerlegten Ausführungen des Beschwerdeführers.

Beweismittel: Erlass des BMF GZ. 06 0470/2-IV/6/87 betreffend Afa-Sätze im Bereich der E-Wirtschaft vom 22. Oktober 1987; Technischer Bericht Büro Wagner vom 25.08.2006; Wasserrechtliche und Naturschutzrechtliche Bewilligung Land OÖ vom 15. Februar 2007, Aktenzeichen: Wa10-120-5-2006, N10-220-4-2006; Jahresabrechnungen ÖMAG 2008, 2017 und 2018.

Vorweg ist festzuhalten, dass Tätigkeiten, die das typische Erscheinungsbild eines Gewerbebetriebes aufweisen, **nur in Ausnahmefällen als Liebhaberei anzusehen sind** (vgl. VwGH 27.08.2008, 2006/15/0037).

Die Regelung des § 1 Abs. 1 LVO stellt das subjektive Ertragsstreben in den Mittelpunkt ihrer Betrachtung (zB VwGH 20.1.2021, Ra 2020/15/0050-0052). Die Kriterienprüfung dient der Feststellung, ob die Gesamtgewinnerzielungsabsicht des Steuerpflichtigen in den einzelnen Veranlagungszeiträumen anhand objektiver Umstände nachvollzogen werden kann (VwGH 20.2.2019, Ro 2017/13/0001).

Die Kriterienprüfung nach der oben zitierten Bestimmung des § 2 Abs. 1 LVO 1993 ist eine demonstrative Aufzählung (arg. „insbesondere“), die als Akt der Beweiswürdigung anzusehen ist (*Josef/Bernhard in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg.), EStG²², § 2 Tz 400/1, unter Hinweis auf VwGH 30.07.2002, 96/14/0020; BFG 12.02.2014, RV/7100108/2010; BFH 9.2.2002 IX R 57/00 – BStBl 2003 II 695).

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

Finanzierungsdauer für die Abdeckung des Gesamtaufwandes bis zur Erzielung eines wirtschaftlichen Gesamterfolges in Kauf genommen wird.

Aus Sicht des erkennenden Senates ist bei Kleinwasserkraftanlagen eine Amortisationsdauer von 25 Jahren als absehbarer Zeitraum jedenfalls gerechtfertigt, wenn die man bedenkt, dass die technische Lebensdauer eines Kleinwasserkraftwerkes bei 80 bis 100 Jahren liegt.

Bei zeitlich unbefristeten Betätigungen – wie im gegenständlichen Fall – sind bei der Liebhabereibeurteilung für die Ermittlung des Gesamtgewinnes die nach steuerlichen Vorschriften ermittelten Jahresergebnisse von solchen steuerlichen Sondervorschriften zu bereinigen, die sich auf die Länge des absehbaren Zeitraumes auswirken, jedoch das tatsächliche wirtschaftliche Ergebnis verzerren (*Josef/Bernhard* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg.). EStG²², § 2 Tz 379, unter Hinweis auf BFH 30.9.1997, IX R 80/94, BStBl 1998 II 771; LRL 2012 Rz 24).

Es ist etwa jene AfA anzusetzen, die sich bei Verteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf die effektive betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer iSd § 7 Abs. 1 EStG 1988 ergibt. Eine kürzere Abschreibungsdauer aufgrund gesetzlicher (zB § 8 EStG 1988) oder erlassmäßiger Regelungen (zB EStR 2000 Rz 6444 für vor 1915 errichtete Mietobjekte) ist zu adaptieren (*Josef/Bernhard*, aaO, § 2 Tz 381, unter Hinweis auf LRL 2012 Rz 25).

Bei der im Rahmen der Beschwerde vorgelegten adaptierten Prognoserechnung kam der Bf. auf einen Gesamtüberschuss im 31. Bewirtschaftungsjahr, wobei die Nutzungsdauern entsprechend der Rz 25 der Liebhabereirichtlinien angepasst wurden (Umrechnung der Nutzungsdauer der Turbine und des Fischaufstiegs von 20 auf 33,33 Jahre und des Gebäudes von 33,33 auf 50 Jahre).

Die Prognoserechnung war noch insofern anzupassen, als die Verluste aus den Jahren 2006 und 2007 iHv insgesamt € 5.283,47 in Ansatz gebracht wurden und die Strompreiserhöhungen ab 2022 berücksichtigt wurden. Der Einspeistarif hat sich von 6,25 cent pro kWh auf 13 cent pro kWh erhöht. Unter Berücksichtigung dieser Einnahmenerhöhungen kommt es im Jahr 2026, also im 21. Bewirtschaftungsjahr zu einem Gesamtüberschuss.

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

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

		2006	2007	2008	2009	2010	2011
Erlöse ohne § 109a	9040			8.670,06	4.318,05	6.659,09	9.426,88
AfA Anlagevermögen	9130		628,84	4.872,45	4.493,30	4.630,01	5.053,06
Zinsen u. ähnl. Aufwendungen	9220	43,25	3.179,75	7.884,10	6.690,25	5.038,20	5.414,18
übrige Aufw./Betriebsausg.	9230	375,87	636,64	711,78	2.540,76	980,16	1.963,66
Gewinn/Verlust		-419,12	-4.445,23	-4.798,27	-9.406,26	-3.989,28	-3.004,02

kumuliertes Ergebnis: **-419,12 -4.864,35 -9.662,62 -19.068,88 -23.058,16 -26.062,18**

		2012	2013	2014	2015	2016
Erlöse ohne § 109a	9040	13.285,52	7.199,93	4.709,78	3.715,00	7.696,70
AfA Anlagevermögen	9130	5.053,06	4.569,63	4.569,63	4.569,63	4.569,63
Zinsen u. ähnl. Aufwendungen	9220	4.633,92	4.079,41	3.877,94	3.741,35	3.594,73
übrige Aufw./Betriebsausg.	9230	8.413,46	1.637,61	1.778,15	1.192,05	1.533,21
Gewinn/Verlust		-4.814,92	-3.086,72	-5.515,94	-5.788,03	-2.000,87

kumuliertes Ergebnis: **-30.877,10 -33.963,82 -39.479,76 -45.267,79 -47.268,66**

Verlustentwicklung und Verhältnis der Verluste zu den Umsätzen (§ 2 Abs 1 Z 1 und Z 2 LVO) sind für sich allein nicht geeignet, auf fehlende Gewinnerzielungsabsicht zu schließen (UFS 7.4.2009, RV/0001-W/06; vgl. *Josef/Bernhard* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg), Kommentar zum EStG²² Rz 402)

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

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

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

Dem Heranziehen von Vergleichsbetrieben stehen jedoch einerseits die abgabenrechtliche Geheimhaltungspflicht (Bekanntgabe von Daten eines anderen Betriebes) und andererseits die Verletzung des Parteiengehörs (Heranziehung von dem Steuerpflichtigen nicht genannten Betrieben) entgegen. Daten von Vergleichsbetrieben können daher nur insoweit verwertet werden, als es sich um Umstände der allgemeinen Lebenserfahrung oder um entsprechend veröffentlichte Wirtschaftsdaten einer bestimmten Branche handelt (vgl. *Josef/Bernhard*, aaO, EStG²², § 2 Tz 412).

Externe Verlustursachen sind vom Steuerpflichtigen in der Regel nicht oder nur schwer beeinflussbar (VwGH 07.10.2003, 99/15/0209) und somit für sich allein gesehen kein Indiz für die Annahme von Liebhaberei. Als derartige Ursachen sind neben den oben aufgezählten Fällen auch „äußere Umstände“ (Unwägbarkeiten) anzusehen (*Josef/Bernhard*, aaO, EStG²², § 2 Tz 413; Quantschnigg, ÖStZ 1990, S 137).

Der bezahlte Einspeisetarif ist zweifellos wesentliche Verlustursache für das gegenständliche Kleinwasserkraftwerk. Es ist aber festzustellen, dass Vertreter dieser Branche den vom

Abnehmer bezahlten Tarif generell als zu niedrig beklagen. Da der Strompreis jedoch durch den Strommarkt reglementiert ist, kann er nicht verändert werden.

So geht beispielsweise aus einem Beschluss des Oö Landtages vom 26. Jänner 2017 hervor, dass es der aktuelle Marktpreis von 2,86 Cent je Kilowattstunde fast unmöglich macht, Kleinwasserkraftwerke wirtschaftlich zu betreiben. Der durch Kleinwasserkraftwerke erzeugte und ins öffentliche Netz gelieferte Ökostrom vermeidet im Vergleich zur Stromproduktion mit fossilen Energieträgern jedoch jährlich beträchtliche Mengen an CO₂. Auf Grund dieses Beschlusses des Landtages ersuchte der Landeshauptmann von Oberösterreich den Bundeskanzler mit Schreiben vom 6. Februar 2017, sich für einen fairen Abnahmepreis für Kleinwasserkraftwerke bei bestehenden Marktverzerrungen und Kostenwahrheit am europäischen Strommarkt einzusetzen.

Durch die kriegerischen Auseinandersetzungen im Jahr 2022 haben sich die Einspeistarife verdoppelt und liegen im Jahr 2023 bei etwa 13 Cent pro kWh. Laut Experten ist mit einem Sinken der Tarife auf Vorkriegsniveau nicht mehr zu rechnen, da die Nachfrage nach Strom u.a. wegen Wärmepumpen und E-Autos stetig steigen wird und sich Strom zu einer Mangelware entwickelt.

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

Die angebotene Leistung ist Elektrizität (Strom), d.h. das Leistungsangebot ist nicht veränderbar. Diesem Kriterium kann daher keine Bedeutung beigemessen werden.

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

Für die Annahme einer Einkunftsquelle spricht, wenn der Steuerpflichtige sein Preispotential weitgehend ausnützt (vgl. *Josef/Bernhard*, aaO, Tz 419).

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

Da der Bf. wie alle anderen Betreiber von Kleinwasserkraftwerken keine Möglichkeit zur Erzielung eines über dem per Verordnung geregelten Einspeistarif liegenden Erlöses hat, kann aus diesem Kriterium nichts gewonnen werden.

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

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

Dem Kriterium der Bemühung zur Verbesserung der Ertragslage (§ 2 Abs. 1 Z 6 LVO) kommt dabei besondere Bedeutung zu.

In den Jahren 2006 bis 2008 erfolgte die Revitalisierung des Kleinwasserkraftwerkes. Die verwendete Turbine entspricht dem Stand der Technik.

Dies ist als Verbesserungsmaßnahmen iSd § 2 Abs. 1 Z 6 LVO zu werten. Dass weitere Verbesserungsmaßnahmen nicht oder nur schwer möglich sind, ist für den erkennenden Senat glaubwürdig.

Zusammenfassung betreffend Nachweis der Absicht einen Gesamtgewinn zu erzielen

Bei dem von Bf. betriebenen Kleinwasserkraftwerk ist nach der adaptierten Prognoserechnung die objektive Ertragsfähigkeit gegeben, weil ein Gesamtgewinn innerhalb von ca. 21 Jahren und damit weit vor Ende der technischen Lebensdauer der Anlage erzielbar erscheint. Eine derartige Prognoserechnung ist – wie bereits oben erwähnt - auch ein wesentliches Element der Kriterienprüfung des § 2 Abs. 1 LVO 1993 (arg. insbesondere). Auch das Ergebnis der Prüfung der in § 2 Abs. 1 LVO demonstrativ angeführten Kriterien spricht nach Ansicht des erkennenden Senats für die Absicht des Bf einen Gesamtgewinn zu erzielen. Bf hat im streitgegenständlichen Zeitraum 2012 bis 2016 an einer sinnvollen Betätigung festgehalten. Bei der vorliegenden Bewirtschaftung konnte auf ein Streben des Bf., in einem angemessenen Zeitraum einen Gesamtgewinn aus dem Betrieb seines Kleinwasserkraftwerkes zu erzielen, geschlossen werden.

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

Ein Indiz für eine private Veranlassung dieser Investition ist für den erkennenden Senat nicht erkennbar.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Wiederaufnahmebescheide 2012-2015: Stattgabe)

Die Streitjahre 2012 bis 2015 betreffend richtet sich die Beschwerde sowohl gegen die Wiederaufnahme- wie auch gegen die Einkommensteuerbescheide.

Sind beide Bescheide mit Bescheidbeschwerde angefochten, so ist zunächst über die Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid zu entscheiden (vgl. Ritz, BAO6, § 307 Tz 7 mwA VwGH 22.05.1990, 87/14/0038; 22.12.2005, 2001/15/0004; 28.02.2012, 2009/15/0170).

Gemäß § 303 Abs 1 lit b BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn 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 anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Wird der Sachverhalt unter dem Blickwinkel obiger Ausführungen betrachtet, so ergibt sich für das Bundesfinanzgericht, dass die Abgabenbehörde die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2012 bis 2015 deswegen verfügte, weil sie die Ansicht vertrat,

- dass im Veranlagungszeitraum kein subjektives Ertragsstreben durch den Abgabepflichtigen nachgewiesen werden konnte und somit davon auszugehen ist, dass diese innere Absicht des Abgabepflichtigen nicht vorlag.
- die Tätigkeit aufgrund der nun bekannt gewordenen Ausübungsform nicht geeignet ist als Einkunftsquelle anerkannt zu werden.

Die von der belangten Behörde in den Wiederaufnahmebescheiden angeführten Gründe liegen nicht vor (siehe Beweiswürdigung).

Daher war der Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide stattzugeben und die Bescheide aufzuheben.

3.2. Zu Spruchpunkt II.

Die Liebhabereiverordnung vom 17. Dezember 1992, BGBl. Nr. 33/1993 (LVO 1993), ist ab der Veranlagung 1993 und damit auch im gegenständlichen, die Veranlagungsjahre 2012 bis 2016 betreffenden Fall anzuwenden.

Gemäß § 1 Abs. 1 LVO 1993 liegen Einkünfte vor bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis), die

- durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, und
- nicht unter Abs. 2 fällt.

Voraussetzung ist, dass die Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3) nachvollziehbar ist. [...]

Gemäß § 2 Abs. 1 LVO 1993 ist, wenn bei Betätigungen im Sinn des § 1 Abs. 1 Verluste anfallen, das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss zu erzielen, insbesondere anhand folgender Umstände zu beurteilen:

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

Innerhalb der ersten drei Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab Beginn einer Betätigung (zB Eröffnung eines Betriebes) im Sinn des § 1 Abs. 1, längstens jedoch innerhalb der ersten fünf Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben) für diese Betätigung liegen jedenfalls Einkünfte vor (Anlaufzeitraum). [...]. Nach Ablauf dieses Zeitraumes ist unter Berücksichtigung der Verhältnisse auch innerhalb dieses Zeitraumes nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen, ob weiterhin vom Vorliegen von Einkünften auszugehen ist [...]. (Abs.2).

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

Erwägungen

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

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

Das gegenständliche Kleinwasserkraftwerk des Bf. stellt deshalb eine Einkunftsquelle und keine einkommensteuerlich unbeachtliche Liebhaberei dar.

Beschwerde gegen die Anspruchszinsenbescheide 2012 bis 2015

Der Anspruchszinsenbescheid ist an die Nachforderung oder Gutschrift gebunden, die im Spruch des Bescheides, welcher zur Nachforderung oder Gutschrift führt, ausgewiesen ist. Der Zinsenbescheid ist nicht mit Aussicht auf Erfolg mit der Begründung anfechtbar, der maßgebende Einkommensteuerbescheid sei inhaltlich rechtswidrig (Ritz, BAO, § 205, Tz 33, 34).

Die einzige Begründung der Beschwerde gegen die Anspruchszinsenbescheide 2012 bis 2015 waren die aus der Sicht des Bf. unrichtigen Feststellungen des Finanzamtes in dem zu Grunde liegenden Bescheiden (Einkommensteuer 2012 bis 2015) zur Liebhaberei. Damit hat der Bf.

sinngemäß zu erkennen gegeben, er bekämpfe den Anspruchszinsenbescheid wegen eines inhaltlich rechtswidrigen, dem Anspruchszinsenbescheid zu Grunde liegenden Abgabenbescheides.

Daher ist die Beschwerde gegen den Anspruchszinsenbescheid abzuweisen.

3.3. 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.

Im gegenständlichen Fall war keine derartige Rechtsfrage zu lösen, sondern durch Beweiswürdigung zu entscheiden.

Linz, am 25. Oktober 2023