

GZ. RV/0791-L/02

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch KPMG Alpen-Treuhand GmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes Kirchdorf betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1987 bis 1998 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Bw. betreibt ein Kleinwasserkraftwerk in W. und erklärte in den berufsgegenständlichen Jahren 1987 bis 1998 Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von -433.549,00 S (1987), -102.244,00 S (1988), -117.941,00 S (1989), -166.985,00 S (1990), -71.708,00 S (1991), -24.001,00 S (1992), +696,00 S (1993), +3.275,00 S (1994), -23.629,00 S (1995).

Das Finanzamt führte in den Jahren 1987 bis 1995 zunächst eine erklärungskonforme Veranlagung durch (endgültiger Bescheid vom 7. Juni 1989, vorläufige Bescheide vom 7. Februar 1990, 31. Juli 1991, 5. März 1992, 8. April 1993, 25. Jänner 1994, 2. Februar 1995, 26. Februar 1996, 6. Juni 1997).

In weiterer Folge qualifizierte das Finanzamt im Zuge der Endgültigerklärung der Einkommensteuerbescheide 1987 bis 1995 bzw. der Veranlagung der Jahre 1996 bis 1998 die gegenständliche Betätigung als Liebhaberei (Bescheid vom 25. August 2000); für 1997 und 1998 erfolgte eine vorläufige Veranlagung.

Gegen diese Bescheide erhob der Bw. durch seine steuerliche Vertreterin mit Schriftsatz vom 25. September 2000 (eingelangt beim Finanzamt am 26. September 2000) Berufung und beantragte, den Kraftwerksbetrieb als Einkunftsquelle anzuerkennen, für den Fall der Annahme von Liebhaberei die Anlaufverluste (1987 bis 1989) gemäß § 2 Abs. 2 Liebhabereiverordnung (LVO) zu gewähren.

Begründend führte er im Wesentlichen aus, nach den Planungen im Jahr 1987 sei von einer über dem zehnfachen Eigenbedarf gelegenen Stromproduktion auszugehen gewesen (vgl. Angebot Firma Hubert D. vom 27. März 1987, Schreiben an das BMfWA vom 12. Dezember 1988). Ausgehend von einem geschätzten Jahresarbeitsvermögen von ca. 175.000 kWh seien von Dezember 1987 bis Dezember 1998 160.098 kWh erzeugt worden (145.613 kWh Stromverkauf, 14.485 kWh Eigenverbrauch).

Es handle sich daher um eine Betätigung im Sinn des § 1 Abs. 1 LVO, sodass nach § 2 Abs. 2 LVO im Anlaufzeitraum die Einkünfte (1987: -433.549,00 S, 1988: -102.244,00 S, 1989: -117.941,00 S) jedenfalls anzuerkennen seien. Erst nach Ablauf dieses Zeitraumes sei unter Berücksichtigung der Verhältnisse auch innerhalb dieses Zeitraumes nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen, ob weiterhin von einer Einkunftsquelle auszugehen sei.

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH seien nur Tätigkeiten, die auf Dauer gesehen positive Einkünfte erwarten ließen, als Einkunftsquelle anzusehen, wobei es in erster Linie auf die objektive Möglichkeit, positive Einkünfte zu erzielen, ankomme. Nicht ein tatsächlich erwirtschafteter Gesamtgewinn, sondern die objektive Eignung einer Tätigkeit zur Erwirtschaftung eines solchen Erfolges, subsidiär das nach außen in Erscheinung tretende Streben des Tätigen nach einem solchen Erfolg, sei heranzuziehen. Das objektiv erkennbare Ertragsstreben des Steuerpflichtigen müsse auf die Erwirtschaftung von so hohen Gewinnen bzw. Überschüssen gerichtet sein, die nach Ausgleich der angefallenen Verluste zu einer Mehrung des Betriebsvermögens (Gesamtgewinn) führten. Insbesondere eine ausschließlich

retrospektive Beurteilung der Ertragsfähigkeit anhand des tatsächlichen Ergebnisses einer Betätigung könne zu willkürlichen Ergebnissen führen, da die äußeren Einflüsse unbeachtlich blieben. Bei einer potenziell ertragsfähigen Betätigung, könne bspw. ein Konjunkturéinbruch innerhalb einer Branche oder höhere Gewalt dazu führen, dass innerhalb des Beobachtungszeitraumes tatsächlich kein positives Ergebnis erzielt werde. Grundsätzlich sei bei der Beurteilung, ob eine Tätigkeit objektiv geeignet sei, einen Gesamtgewinn zu erwirtschaften, die Verhältnisse zu Beginn der Betätigung maßgebend; eine Betrachtung im Nachhinein mit Berücksichtigung der in der Vergangenheit tatsächlich erzielten Periodengewinne könne allenfalls eine Indizwirkung für die Beurteilung haben. Nach der LVO müsse ein Gesamtgewinn nicht tatsächlich erzielt sondern bloß angestrebt werden. Es sei unzulässig – wie in der in der Bescheidbegründung aufgestellten Prognoserechnung – darüber hinaus noch die tatsächlichen (teils unvorhersehbaren) Verluste heranzuziehen. Die schweren Hochwasserschäden 1988, 1989 und 1996 an den Kraftwerksanlagen hätten jeweils im darauf folgenden Jahr hohe Instandhaltungskosten zur Folge gehabt, was zu unerwarteten und unvorhersehbaren Verlusten geführt hätte. Diese Instandhaltungskosten seien in der ursprünglichen Planung nicht vorhersehbar gewesen; sie könnten daher nicht in der Prognoserechnung Berücksichtigung finden und der Qualifizierung des Kraftwerksbetriebes als Einkunftsquelle entgegen stehen. Nach den umfangreichen Reparaturen 1997 sei in allen Sektoren bachaufwärts und bachabwärts der Unterbau mit Beton abgesichert worden, sodass im Falle eines Hochwassers in Zukunft keine Schäden größeren Umfanges mehr entstehen könnten.

Das Kraftwerk sei 1987 mit der Absicht in Betrieb genommen worden, in absehbarer Zeit einen Gesamtüberschuss zu erzielen. Nach den 1987 durchgeführten Investitionen zur Inbetriebnahme der Kraftwerksanlage seien bereits 1988 wieder Reparaturarbeiten nötig gewesen (Anlaufprobleme, Riemenantriebsreparatur, Hebeeinrichtungsumbau, Wehrladen). Durch einen Eisstau und nachfolgendem Hochwasser seien im Jänner 1989 die Anlauf tafeln ausgehoben und beim Öffnen der Wehrladen der Wehrbaum gespalten worden. Dadurch seien wieder Instandhaltungs- und Überholungsarbeiten an Wehr und Turbine nötig geworden. Im November 1989 habe es das nächste Hochwasser gegeben; dadurch seien erneut die Anlauf tafeln und die Wehrkrone herausgerissen worden. Die Schadensbehebung (Neubau der Holzeinbauten im Bach) habe wegen zu hohem Wasserstand erst im Jänner 1990 erfolgen können. Nach dem Hochwasser im Juli 1992 seien 1993 die Sanierungsarbeiten (Betonierung der Wassereinbauten bachaufwärts/linksseitig) durchgeführt worden, um ein weiteres Herausschwemmen zu verhindern. Am 21. Oktober 1996 habe ein weiteres Hochwasser den

Schusstafelteil bachabwärts beschädigt. Dieser Schaden sei im Jänner 1997 saniert und der Unterbau mit Beton gefestigt worden.

Bei Anfallen von Verlusten bei einer wirtschaftlichen Betätigung sei nach § 2 Abs. 1 Z 3 LVO, die Ursache, warum im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben kein Gewinn erzielt werde, und ob und inwieweit der Steuerpflichtige Maßnahmen zur Verbesserung der Ertragslage setze, zu prüfen. Der Bw. habe alle ihm zur Verfügung stehenden Möglichkeiten zur Verbesserung der Ertragslage unternommen. Die durchgeführten Instandhaltungsmaßnahmen – Ursache der 1989, 1990 und 1997 angefallenen Verluste – beeinflussten den 1987 absehbaren Gesamtgewinn negativ; sie seien gleichzeitig als Maßnahmen zur Verbesserung der Ertragslage zu werten, da bei ihrer Unterlassung die Ertragslage negativ beeinflusst worden wäre. Die Verluste seien seit Beginn der Betätigung laufend zurückgegangen; der 1997 entstandene – unvorhersehbare – Verlust sei um die Instandhaltungsarbeiten zu adaptieren. Bereits 1993 sei erstmals ein Gewinn erzielt worden, auch 1994, 1996, 1998 und 1999 seien Gewinne entstanden. Nach den tendenziell steigenden Gewinnen seien zukünftig weiterhin Gewinne von wirtschaftlicher Bedeutung zu erwarten.

Dem Kriterium des marktgerechten Verhaltens und der Preisgestaltung könne im vorliegenden Fall keine Bedeutung beigemessen werden; durch die Lieferung an das öffentliche Netz seien lediglich die amtlich festgelegten Einspeise-Tarife zu erzielen gewesen. Es sei jedoch zu Beginn der Betätigung bei realistischer Einschätzung der Strompreisentwicklung mit einer Steigerung der Tarife für die Lieferung von Strom aus Kleinkraftwerken zu rechnen gewesen. Die in der vorgelegten Prognoserechnung prognostizierte Steigerung des Umsatzes um 3 % sei – entgegen der Ansicht des Finanzamtes – als realistisch anzusehen. Aus der beiliegenden "Übersicht über die Verbundtarife für Landesgesellschaften" und der daraus abgeleiteten Zusammenstellung der Strompreissteigerungen vom 31. Dezember 1976 bis zum 31. Dezember 1986 sei ersichtlich, dass die Verbundtarife jährlich durchschnittlich um 4,61 % bis 6,16 % gestiegen seien; es liege somit in diesem Zeitraum eine Steigerung um 56,8 % bis 81,9 % vor. Das Argument des Finanzamtes, Preiserhöhungen seien durch die Liberalisierung des europäischen Strommarktes in Zukunft nicht lukrierbar, sei ebenfalls unzutreffend. Diese stark vereinfachte Annahme könne nur im Zusammenhang mit den Strompreisen am Endverbrauchersektor (Lieferung an Haushalte) gesehen werden. Die OÖ.

Einspeiseverordnung, die bisher Mindesteinspeisetarife bei der Einlieferung in ein öffentliches Versorgungsnetz garantiert habe, laufe mit Ende 2000 aus. Die ElWOG-Novelle (am 5. Juli 2000 im Nationalrat beschlossen) bringe für Kleinwasserkraftwerke gravierende Änderungen; so sei ein Handel mit Kleinwasserkraftzertifikaten vorgesehen, der den Betreibern

solcher Anlagen die Stromabnahme und kostendeckende Preise garantiere. Alle österreichischen Stromhändler sowie alle – nicht von österreichischen Stromhändlern belieferten – Stromabnehmer müssten nunmehr durch Kleinwasserkraftzertifikate nachweisen, dass 8 % ihrer bezogenen Energie aus Kleinwasserkraftanlagen stammten. Der Ertrag aus der Stromproduktion von Kleinwasserkraftanlagen werde sich in Zukunft daher aus dem Marktpreis für den elektrischen Strom und einem Zertifikatspreis zusammensetzen. Es sei nach Auskunft des ÖV eine Abdeckung der Differenz zwischen Marktpreis und tatsächlichen Gestehungskosten durch den Zertifikatspreis vorgesehen. Sowohl Marktpreis als auch Zertifikatspreis seien variable Größen; die in der Vergangenheit nach der OÖ. Einspeiseregulierung maßgeblichen Tarife seien ab 1. Oktober 2001 nicht mehr von Bedeutung. Der Strompreis werde sich ca. bei 75 Groschen/kWh bewegen (Auskunft des ÖV vom 4. September 1999). Laut Expertenmeinung würden langfristig die Strompreise für die Lieferung aus Kleinwasserkraftwerken stark steigen. Zukünftig sei durch eine erhöhte laufende Überwachung und Wartung mit einer erhöhten Stromproduktion zu rechnen.

Das Finanzamt sei in der Prognoserechnung von jährlichen Instandhaltungsaufwendungen zwischen 20.000,00 S bis 22.000,00 S ausgegangen; tatsächlich seien seit 1998 jährlich unter 5.000,00 S angefallen. Darüber hinaus gehende Instandhaltungsaufwendungen seien auch in Zukunft nicht zu erwarten. Sollten unvorhersehbare Umstände auftreten, die neuerliche Instandhaltungsarbeiten erforderten, würden diese Schäden voraussichtlich durch Versicherungsentschädigungen abgedeckt werden können. Sonstige Aufwendungen seien jährlich mit 10.000,00 S angenommen worden, auch diese Aufwendungen seien überhöht.

Sowohl bei der in der Vorhaltsbeantwortung vorgelegten Prognoserechnung als auch in der durch das Finanzamt adaptierten Prognoserechnung sei der Eigenbedarf nur mit den Einspeisetarifen bewertet worden. Für Zwecke einer Wirtschaftlichkeitsrechnung seien bei der Betrachtung der Erlöse zwei Grundtypen von "Leistung" zu unterscheiden: direkt in das Netz eingespeister Strom, Ersatz von zugekauftem Strom (Eigenbedarf). Der Ersatz von zugekauftem Strom sei jedoch mit den Abnahmetarifen für Haushalte zu berechnen, was zu einer dementsprechend verbesserten Wirtschaftlichkeitsprognose führe.

Das Finanzamt legte in weiterer Folge die gegenständliche Berufung der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vor.

In Entsprechung einer Aufforderung des UFS (Telefonat vom 19. Mai 2004) legte der Bw. durch seine steuerliche Vertreterin mit Schreiben vom 7. Juni 2004 diverse Unterlagen (Umsatz- und Einkommensteuererklärungen 1999 bis 2001, Studie der Universität für

Bodenkultur, Wien, "Wasserwirtschaftliche Planungsmethoden") vor und führte im Wesentlichen ergänzend aus:

Wie in der ursprünglichen Prognoserechnung erfolge keine Berücksichtigung der Reparaturaufwendungen, die auf unvorhersehbare Hochwasserschäden zurückzuführen seien. Weiters sei die für wirtschaftliche Zwecke anzusetzende Nutzungsdauer auf 40 Jahre (AfA-Satz 2,5 %) abgeändert worden, da bei wasserwirtschaftlichen Projekten generell eine lange Lebensdauer zu berücksichtigen sei (vgl. beiliegende Studie: 60 Jahre für bauliche Anlagenteile, 40 Jahre für maschinelle Anlagenteile, 30 Jahre für elektrische Anlagenteile, 100 Jahre für Grundstücke). Daher sei auch von einem entsprechend langen Prognosezeitraum auszugehen.

Unter Beachtung obiger Umstände (40 Jahre Nutzungsdauer, keine Berücksichtigung der Reparaturaufwendungen infolge Hochwasserschäden in Höhe von 435.892,00 S) sei ab dem 30. Jahr mit einem Gesamtgewinn zu rechnen. Dies stelle einen für Kraftwerksanlagen üblichen Kalkulations- bzw. Prognosezeitraum dar.

Zusammengefasst ergibt sich auf Grund der vorgelegten Unterlagen und der Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens folgender Sachverhalt:

In den Jahren 1987 (Beginn der Tätigkeit) bis 2001 erklärte der Bw. folgende Einkünfte aus Gewerbebetrieb bzw. Erlöse aus dem Kraftwerk:

Jahr	Einkünfte aus Gewerbebetrieb (laut Einkommensteuererklärung)	Erlöse Kraftwerk (laut Beilage zur Umsatzsteuererklärung)
1987	-433.549,00	0,00
1988	-102.244,00	73.516,97
1989	-117.941,00	71.228,54
1990	-166.985,00 *)	97.807,63 **)
1991	-71.708,00	77.808,27
1992	-24.001,00	73.574,98
1993	+696,00	106.697,35 **)
1994	+3.275,00	74.134,97
1995	-23.629,00	74.417,05
1996	+8.556,00	72.631,38
1997	-78.079,00	73.098,97

1998	+756,00	63.597,91
1999	+14.322,00	67.001,46
2000	-4.915,00	69.153,29
2001	+21.422,00	69.018,46

*) Im Jahr 1990 wurde im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung der erklärte Verlust auf -126.875,00 S reduziert, da eine als Betriebsausgaben geltend gemachte Personenversicherung nunmehr bei den Sonderausgaben berücksichtigt wurde.

**) 1990 ist ein außerordentlicher Erlös in Höhe von 20.833,33 S und 1993 sind sonstige Erlöse in Höhe von S 33.906,18 S enthalten.

Verhältnis Stromverkauf/Eigenverbrauch:

Jahr	Stromverkauf	Eigenverbrauch
1987	0,00	0,00
1988	66.243,02	7.273,95
1989	56.355,32	14.873,22
1990	55.704,84	21.269,46
1991	50.416,67	27.391,60
1992	46.541,33	27.033,65
1993	44.166,89	28.624,28
1994	45.532,49	28.602,48
1995	41.952,48	32.464,57
1996	36.683,96	35.947,42
1997	40.322,97	32.776,00
1998	32.082,58	31.515,33
1999	34.721,94	32.279,52
2000	41.607,18	27.546,11
2001	42.902,37	26.116,09

Die Aufwände und Erlöse 1987 bis 2001 ergeben folgendes Bild:

	1987	1988	1989	1990	1991
Aufwände					
<u>Lohn- und Materialkosten</u>					
Strombezugskosten	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

Fremdlöhne	0,00	6.000,00	6.000,00	0,00	0,00
<u>Betriebskosten</u>					
Instandhaltung Wehranlage	)	11.674,32	13.414,04	83.232,25	2.784,67
Instandh. Turbine/Generator	) 286,77	9.032,02	365,83	285,00	2.445,83
Instandhaltung Elektroanlage	)	15.465,69	10.778,82	295,18	1.683,84
Werkzeugverbrauch	3.417,75	8.120,68	858,34	0,00	2.646,84
<u>Sonstige Aufwendungen</u>					
Postkosten	0,00	134,00	42,50	240,00	0,00
Telefonkosten	0,00	1.000,00	1.000,00	2.000,00	0,00
Beratungs- und Rechtskosten	0,00	3.600,00	0,00	0,00	0,00
Versicherungen	30.431,00	4.908,67	29.452,00	45.481,67	13.296,00
Diverse Kosten	465,24	1.953,39	1.661,46	237,64	0,00
Werbung	72,50	0,00	0,00	0,00	0,00
Bürokosten	0,00	3.378,06	2.008,00	3.726,42	0,00
Bankspesen/Zinsen	541,00	44.109,00	57.372,00	62.357,00	59.376,00
Sonst. Gebühren u. Abgaben	4.910,00	300,00	120,00	840,00	1.190,00
Elektroabgabe	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
<u>Abschreibungen</u>					
Normale Abschreibungen	0,00	66.097,00	66.097,00	66.097,00	66.093,00
Vorzeitige Abschreibungen	396.580,30	0,00	0,00	0,00	0,00
Summe Aufwände	436.704,56	175.772,83	189.169,99	264.792,16	149.516,18
Erlöse					
<u>Erlöse Stromlieferung</u>					
Erlöse öffentliches Netz	0,00	66.243,02	56.355,32	55.704,84	50.416,67
Erlöse Eigenverbrauch	0,00	7.273,95	14.873,22	21.269,46	27.391,60
Erlöse Sonstige	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
<u>Sonstige Erlöse</u>					
Skontoerträge	0,00	6,90	0,00	0,00	0,00

Zinserträge	0,00	5,00	0,00	0,00	0,00
a.o. Erlöse	0,00	0,00	0,00	20.833,33	0,00
Summe Erlöse	0,00	73.528,87	71.228,54	97.807,63	77.808,27
Gewinne/Verluste	-436.704,56	-102.243,96	-117.941,45	-166.984,53	-71.707,91

	1992	1993	1994	1995	1996
Aufwände					
<u>Lohn- und Materialkosten</u>					
Strombezugskosten	0,00	8.594,35	6.064,48	3.420,40	6.787,33
Fremdlöhne	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
<u>Betriebskosten</u>					
Instandhaltung Wehranlage	8.198,41	97.377,65	12.490,16	1.154,25	7.411,62
Instandh. Turbine/Generator	4.106,33	20,67	430,42	31.691,79	610,00
Instandhaltung Elektroanlage	795,83	241,00	889,17	6.482,08	2.656,58
Werkzeugverbrauch	2.514,58	2.158,34	149,17	6.359,17	2.305,88
<u>Sonstige Aufwendungen</u>					
Postkosten	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Telefonkosten	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Beratungs- und Rechtskosten	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Versicherungen	13.620,00	13.620,00	13.743,60	13.743,60	13.743,60
Diverse Kosten	120,00	540,00	180,00	680,00	804,17
Werbung	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Bürokosten	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Bankspesen/Zinsen	67.021,00	43.449,00	36.913,00	32.995,00	28.236,00
Sonst. Gebühren u. Abgaben	1.200,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Elektroabgabe	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
<u>Abschreibungen</u>					
Normale Abschreibungen	0,00	0,00	0,00	1.520,00	1.520,00

Vorzeitige Abschreibungen	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Summe Aufwände	97.576,15	166.001,01	70.860,00	98.046,29	64.075,18
Erlöse					
<u>Erlöse Stromlieferung</u>					
Erlöse öffentliches Netz	46.541,33	44.166,89	45.532,49	41.952,48	36.683,96
Erlöse Eigenverbrauch	27.033,65	28.624,28	28.602,48	32.464,57	35.947,42
Erlöse Sonstige	0,00	33.906,18	0,00	0,00	0,00
<u>Sonstige Erlöse</u>					
Skontoerträge	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Zinserträge	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
a.o. Erlöse	0,00	60.000,00	0,00	0,00	0,00
Summe Erlöse	73.574,98	166.697,35	74.134,97	74.417,05	72.631,38
Gewinne/Verluste	-24.001,17	696,34	3.274,97	-23.629,24	8.556,20

	1997	1998	1999	2000	2001
Aufwände					
<u>Lohn- und Materialkosten</u>					
Strombezugskosten	14.758,77	11.062,13	9.362,64	6.490,70	4.993,75
Fremdlöhne	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
<u>Betriebskosten</u>					
Instandhaltung Wehranlage	84.002,41	948,13	538,33	2.786,23	320,00
Instandh. Turbine/Generator	0,00	0,00	0,00	0,00	139,00
Instandhaltung Elektroanlage	0,00	0,00	0,00	0,00	480,00
Werkzeugverbrauch	685,83	0,00	0,00	0,00	1.041,67
Reparatur Hochwasser			434,00	0,00	0,00
<u>Sonstige Aufwendungen</u>					
Postkosten	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

Telefonkosten	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Beratungs- und Rechtskosten	0,00	0,00	0,00	21.900,00	1.583,33
Versicherungen	11.085,60	13.126,80	13.126,80	13.126,80	13.126,80
Diverse Kosten	0,00	0,00	236,08	1.539,58	416,67
Werbung	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Bürokosten	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Bankspesen/Zinsen	25.797,00	24.919,00	16.838,00	15.565,00	8.436,46
Sonst. Gebühren u. Abgaben	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Elektroabgabe	10.755,00	4.600,00	6.501,10	6.516,00	10.915,20
<u>Abschreibungen</u>					
Normale Abschreibungen	4.093,00	8.186,00	5.643,00	6.144,00	6.144,00
Vorzeitige Abschreibungen	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Summe Aufwände	151.177,61	62.842,06	52.679,95	74.068,31	47.596,88
Erlöse					
<u>Erlöse Stromlieferung</u>					
Erlöse öffentliches Netz	40.322,98	32.082,58	34.721,94	41.607,18	42.902,37
Erlöse Eigenverbrauch	32.776,00	31.515,33	32.279,52	27.546,11	26.116,09
Erlöse Sonstige	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
<u>Sonstige Erlöse</u>					
Skontoerträge	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Zinserträge	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
a.o. Erlöse	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Summe Erlöse	73.098,98	63.597,91	67.001,46	69.153,29	69.018,46
Gewinne/Verluste	-78.078,63	755,85	14.321,51	-4.915,02	+21.421,58

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 2 Abs. 2 EStG 1972 und EStG 1988 ist Einkommen der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs. 3 bezeichneten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18), nach dem

Einkommensteuergesetz 1988 noch abzüglich außergewöhnlicher Belastungen (§§ 34 und 35) und Sanierungsgewinnen sowie der Freibeträge nach den §§ 104 und 105.

Einkünfte im Sinne des Einkommensteuergesetzes 1972 und 1988 (§ 2 Abs. 3 Z 3 und Abs. 4 Z 1) sind die Gewinne (§§ 4 bis 14) aus Gewerbebetrieb.

Gemäß § 1 Abs. 1 der Liebhabereiverordnung vom 18. Mai 1990, BGBl. Nr. 322/1990, (LVO 1990) ist das Vorliegen von Einkünften zu vermuten 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.

Die Vermutung kann widerlegt werden, wenn die Absicht nicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3) nachvollziehbar ist.

Gemäß § 2 Abs. 1 LVO 1990 ist, wenn bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 1 Verluste anfallen, 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 derer 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 1. und 3. Satz).

Gemäß § 3 Abs. 1 LVO 1990 ist unter Gesamtgewinn der Gesamtbetrag der Gewinne zuzüglich steuerfreier Einnahmen abzüglich des Gesamtbetrages der Verluste zu verstehen (1. Satz).

Gemäß § 1 Abs. 1 der Liebhabereiverordnung vom 17. Dezember 1992, BGBl. Nr. 33/1993, (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 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).

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 1. und 3. Satz).

Gemäß § 3 Abs. 1 LVO 1993 ist unter Gesamtgewinn der Gesamtbetrag der Gewinne zuzüglich steuerfreier Einnahmen abzüglich des Gesamtbetrags der Verluste zu verstehen (1. Satz).

Die Liebhabereiverordnung vom 17. Dezember 1992, BGBl. Nr. 33/1993, verlautbart am 15. Jänner 1993, ist erst ab der Veranlagung 1993 anzuwenden, sodass diese im gegenständlichen Fall für die Jahre 1993 bis 1998 zum Tragen kommt.

Die Liebhabereiverordnung vom 18. Mai 1990, BGBl. Nr. 322/1990, im Ergebnis des Erkenntnisses des Verfassungsgerichtshofes vom 12.12.1991, V 53/91, ist im gegenständlichen Fall für die Jahre 1990 bis 1992 anzuwenden, während die Eignung der Betätigung des Bw. als Einkunftsquelle für den vor 1990 gelegenen Zeitraum (dh. für die Jahre 1987 bis 1989) ohne Bedachtnahme auf die Grundsätze der Liebhabereiverordnung zu beurteilen ist (VwGH 21.6.1994, 93/14/0217, VwGH 30.10.1996, 95/13/0122).

Für die Rechtslage außerhalb der Liebhabereiverordnung hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 3.7.1996, 93/13/0171, klargestellt, dass die Einkunftsquelleneigenschaft einer Betätigung in erster Linie danach zu beurteilen ist, ob die geprüfte Tätigkeit in der betriebenen Weise objektiv Aussicht hat, sich lohnend zu gestalten, während dem subjektiven Ertragsstreben desjenigen, der sich betätigt, für die Beurteilung der wirtschaftlichen Ergebnisse der Tätigkeit als Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 EStG nur dann Bedeutung zukommt, wenn die Prüfung der objektiven Komponente der Ertragsfähigkeit der Betätigung kein eindeutiges Bild ergibt, dies allerdings nur insoweit, als ein solches Ertragsstreben durch ein Handeln nach Wirtschaftlichkeitsprinzipien nach außen erkennbar in Erscheinung tritt.

Bei Prüfung der objektiven Komponente der Ertragsfähigkeit der Betätigung ist nicht ein tatsächlich erwirtschafteter Gesamterfolg maßgeblich; vielmehr kommt es auf die objektive Eignung der Tätigkeit an, einen – der positiven Steuererhebung aus der betroffenen Einkunftsart zugänglichen – wirtschaftlichen Gesamterfolg innerhalb eines absehbaren Zeitraumes abzuwerfen. Unter einem absehbaren Zeitraum zur Möglichkeit der Erzielung eines wirtschaftlichen Gesamterfolges muss eine Zeitspanne verstanden werden, die zum getätigten Mitteleinsatz bei Betrachtung der Umstände des konkreten Falles in einer nach der Verkehrsauffassung vernünftigen, üblichen Relation steht. Absehbar ist ein solcher Zeitraum, der insbesondere im Verhältnis zum eingesetzten Kapital und zur verkehrsüblichen Finanzierungsdauer für die Abdeckung des insgesamt getätigten Aufwandes bis zur Erzielung des wirtschaftlichen Gesamterfolges nach bestehender Übung in Kauf genommen wird.

Maßstab dabei ist die Übung jener Personen, bei denen das Streben nach der Erzielung von Einkünften beherrschend im Vordergrund steht und anderweitige Motive – etwa jenes nach Kapitalanlage, Steuervermeidung etc. – für ihr Handeln nicht maßgebend sind (VwGH 3.7.1996, 93/13/0171, VwGH 22.10.1996, 95/14/0146).

Die mit Verlusten aus einer Betätigung konfrontierte Abgabenbehörde ist verpflichtet, die Verluste zum Anlass dafür zu nehmen, deren rechtliche Beurteilung als negative Einkünfte im Sinne des Einkommensteuergesetzes anhand der Ertragsfähigkeit der Betätigung zu prüfen. Sache des Steuerpflichtigen ist es dabei, der Abgabenbehörde alle Beurteilungsgrundlagen offen zu legen, aus denen sich die Einkunftsquelleneigenschaft einer solchen Betätigung zuverlässig beurteilen lässt. Im Grunde des § 119 BAO hat der Abgabepflichtige nämlich alle für den Bestand und den Umfang der Abgabepflicht bedeutsamen Umstände offen zu legen, worunter alle jene Sachverhaltselemente über die Ertragsaussichten einer zunächst verlustbringenden Tätigkeit in absehbarer Zeit fallen, die nur dem Abgabepflichtigen bekannt sein können und für die er demnach auch näher an Sache und Beweis ist, als die Abgabenbehörde (VwGH 3.7.1996, 93/13/0171, VwGH 17.9.1996, 95/14/0052).

Die Ertragsfähigkeit ist gegeben, wenn eine Tätigkeit (spätestens) nach einem angemessenen Zeitraum (Anlaufphase; Richtschnur acht Jahre nach Ablauf der Vorbereitungsphase) (Perioden-)Gewinne erbringt und eine Grobprognose ergibt, dass innerhalb eines noch überschaubaren Zeitraumes ein positives Gesamtergebnis erzielt wird. Denn nur bei einer solchen, zeitlich erweiterten Betrachtungsweise ist es möglich, ungeachtet des Auftretens von Verlusten ein positives wirtschaftliches Gesamtergebnis einer Tätigkeit zu unterstellen und damit das Vorliegen einer Einkunftsquelle zu bejahen (Zorn, Liebhaberei in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis, ÖStZ 1989, S 261; VwGH 30.10.1996, 95/13/0122). Andernfalls liegt Liebhaberei vor.

Geeigneter Maßstab für die Feststellung der objektiven Ertragsfähigkeit ist, dass spätestens mit Ablauf der Anlaufphase der Verlustzeitraum beendet ist und die Periode der Jahresgewinne beginnt. Einer Tätigkeit kann nicht deswegen, weil bis zu diesem Zeitpunkt noch kein Totalgewinn vorliegt, die objektive Ertragsfähigkeit abgesprochen werden. Die objektive Ertragsfähigkeit wird somit primär danach beurteilt, ob spätestens nach Ablauf der Anlaufphase Jahresgewinne entstehen. Zur Aussonderung besonders gelagerter Fälle (hohen Verlusten folgen geringe Gewinne) ist in einem zweiten Schritt die Entwicklung des Totalerfolges zu prüfen. Eine exakte Prognose über den Gesamtgewinn ist dabei weder möglich noch erforderlich. Wohl aber ist eine Gegenüberstellung der Summe der in der Verlust(Anlauf)phase aufgetretenen Verluste und der in der noch fassbaren Zeit (insgesamt

vielleicht ca. zwanzig Jahre) zu erwartenden Gewinne anzustellen. Diese Gegenüberstellung (Grobprognose) ist großzügig zu rechnen, dh. Unsicherheiten gehen nicht zu Lasten des Steuerpflichtigen. Ist nach dieser groben Vorscheurechnung nicht mit einer Abdeckung der Verluste zu rechnen, so ist die Ertragsfähigkeit nicht gegeben, wenn auch die Tätigkeit nach großen Anlaufverlusten zu beständigen, aber eher geringen Gewinnen führt (Zorn, a.a.O., S 261).

Es ist nunmehr zu untersuchen, ob sich bei der gegenständlichen Tätigkeit überhaupt die Möglichkeit eines Gesamtgewinnes ergibt. Dabei ist grundsätzlich eine Analyse der Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben vorzunehmen. Einerseits ist die Entwicklung der Einnahmen (jährlich sinkend oder steigend) zu untersuchen und daraus die künftige Einnahmenentwicklung abzuschätzen. Andererseits sind die künftig anfallenden Ausgaben zu schätzen. Das erfolgt dadurch, dass die nicht oder kaum beeinflussbaren Aufwendungen (AfA, Fremdmittelzinsen, Löhne) mit den berechneten Größen eingesetzt werden und die veränderlichen Aufwendungen mit wahrscheinlichen Beträgen (vgl. Zorn, a.a.O., S 261).

Der Bw. hat 1987 mit dem Betrieb des Kleinwasserkraftwerkes begonnen. Er hat bis einschließlich 2001 einen Gesamtverlust in Höhe von 937.070,02 S (für 1990 wurde der durch die Betriebsprüfung reduzierte Verlust berücksichtigt) aus der laufenden Geschäftstätigkeit erwirtschaftet.

Mit Ablauf der Anlaufphase (ca. acht Jahre) wurde der Verlustzeitraum nicht beendet. Der Bw. hat im vorliegenden Zeitraum (1987 bis 2001) lediglich in sechs Jahren Gewinne – in geringer Höhe – erzielt (1993: 696,34 S, 1994: 3.274,97 S, 1996: 8.556,20 S, 1998: 755,85 S, 1999: 14.321,51 S, 2001: 21.421,58 S), bedingt jeweils durch den hohen Eigenverbrauch.

Die Erlöse resultierend aus den Stromlieferungen an das öffentliche Netz weisen bis 1998 eine sinkende Tendenz auf, wobei vom Ausgangspunkt 1988 (66.243,02 S) bis 1998 (32.082,58 S) eine Halbierung stattgefunden hat; ab 1999 ergibt sich wieder eine leicht steigende Tendenz (1999: 34.721,94 S, 2000: 41.607,18 S, 2001: 42.902,37 S). Der Eigenverbrauch hat sich seit 1991 auf einen Durchschnittswert von rund 30.000,00 S eingependelt (vorher Erhöhung des Eigenverbrauches von rd. 7.000,00 S über rd. 14.000 S auf rd. 21.000,00 S; ab 2000 leicht sinkend).

Geht man unter Berücksichtigung der bisherigen Entwicklung der Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben entsprechend den Berufungsausführungen über eine langfristige Steigerung der Strompreise von einer großzügigen Annahme einer jährlichen Einnahmensteigerung von

5 %, einem Eigenverbrauch von rund 2.200,00 € (30.000,00 S) und prognostizierten Betriebsausgaben in folgender Höhe aus:

Strombezugskosten: 570,00 € (7.900,00 S – Mittelwert der Jahre 1993 bis 2001), Instandhaltung Wehranlage 1.130,00 € (15.600,00 S – Mittelwert der Jahre 1987 bis 2001), Instandhaltung Turbine, Generator, Elektroanlage 430,00 € (5.900,00 S – Mittelwert der Jahre 1987 bis 2001), Werkzeugverbrauch 150,00 € (2.000,00 S – Mittelwert der Jahre 1987 bis 2001), Beratungs- und Rechtskosten 130,00 € (1.800,00 S – Mittelwert der Jahre 1987 bis 2001), Versicherungen 940,00 € (13.000,00 S – Mittelwert der Jahre 1991 bis 2001), diverse Kosten 40,00 € (580,00 S – Mittelwert der Jahre 1987 bis 2001), Bankspesen/Zinsen 2002 440,00 € (6.000,00 S), 2003 290,00 € (4.000,00 S), 2004 150,00 € (2.000,00 S), ab 2005 0,00 € (unter der Prämisse, dass keine Fremdmittel mehr benötigt werden), Elektroabgabe 560,00 € (7.800,00 S – Mittelwert der Jahre 1997 bis 2001), AfA (tatsächliche Werte laut Anlagenverzeichnis zum 31. Dezember 2001) 2002 bis 2008 446,80 € (6.148,00 S), 2009 410,53 € (5.649,00 S), 2010 bis 2016 374,27 € (5.150,00 S), 2017 188,22 € (2.590,00 S), ab 2018 0,43 € (6,00 S, unter der Prämisse, dass keine weiteren Anlagegüter mehr angeschafft werden), so ergibt sich erst 2022 dh. im 36. Jahr seit Beginn der Betätigung ein positives Gesamtergebnis.

Bei obiger Prognose wurden nur jene Betriebsausgaben geschätzt, die auch in Zukunft mit Sicherheit anfallen werden. So blieb zB die vorzeitige Abschreibung außer Ansatz, die aus der Installierung bzw. Überholung des Kraftwerkes resultiert. Ebenso wenig wurden bei den Betriebsausgaben Preissteigerungen berücksichtigt.

Einbezogen wurden jedoch sehr wohl die in einem bestimmten Zeitraum wiederkehrenden Instandhaltungsarbeiten aufgrund von Hochwässern und Eisschmelze. Diese immer wieder auftretenden Ereignisse gehören – nach Ansicht des UFS – zum normalen Betriebsrisiko eines Wasserkraftwerkes. Es handelt sich daher nicht um unvorhersehbare Ereignisse.

Die AfA-Beträge wurden aus dem vorliegenden Anlagenverzeichnis zum 31. Dezember 2001 errechnet. Bei den sechs aufgelisteten Anschaffungen sind bereits vier auf den Erinnerungsschilling abgeschrieben. Bei den beiden verbleibenden Anlagegütern handelt es sich um einen Treibriemen für den Generator (Buchwert 7.494,00 S) und um ein Dach für das Wasserschloss (Buchwert 79.761,00 S).

Geht man nun von einer vierzigjährigen Nutzungsdauer aus, würde dies lediglich eine Verkürzung des Zeitraumes zur Erreichung eines Gesamtgewinnes um ein Jahr (dh. im 35. Jahr ab Beginn der Betätigung) zur Folge haben.

Entsprechend den Berufungsausführungen wurde eine jährliche 5 %ige Einnahmensteigerung aus den Stromverkäufen (Einspeisung ins öffentliche Netz) berücksichtigt.

Der UFS teilt jedoch nicht die Auffassung des Bw., dass der Eigenverbrauch für die Wirtschaftlichkeitsbeurteilung mit den Abnahmetarifen für Haushalte zu berechnen sei, zumal der bei Abgabe an Dritte übliche Gewinnaufschlag nicht zum Tragen kommt.

Die dargestellte Prognose ergibt einen Zeitraum von 36 Jahren bis zur Erreichung eines Gesamtgewinnes. Der Bw. hat daher die gegenständliche Tätigkeit in einer Art ausgeübt, welche – objektiv gesehen – nicht die Aussicht bietet, sich innerhalb eines absehbaren Zeitraumes lohnend zu gestalten. Es ist daher von Liebhaberei auszugehen. Die mit der Tätigkeit verbundenen Verluste sind steuerlich weder ausgleichs- noch vortragsfähig. Allfällige "Zufallsgewinne" werden nicht besteuert.

Die nach der Rechtsprechung zu beurteilenden Verluste der ersten drei Jahre (1987, 1988, 1989) – von der steuerlichen Vertreterin des Bw. fälschlicherweise als Anlaufverluste bezeichnet – sind demgemäß nicht zu gewähren. Erst durch die Einführung der LVO 1990 bzw. der LVO 1993 liegen bei Tätigkeiten gemäß § 1 Abs. 1 LVO jedenfalls für den Anlaufzeitraum Einkünfte vor, nicht jedoch für den Zeitraum vor Erlassung der LVO (vgl. VwGH 21.6.1994, 93/14/0217, VwGH 16.11.1993, 93/14/0144).

Für die nach der Liebhabereiverordnung vom 18. Mai 1990, BGBl. Nr. 322/1990, vorzunehmende Beurteilung der Streitjahre 1990 bis 1992 und für die nach der Liebhabereiverordnung vom 17. Dezember 1992, BGBl. Nr. 33/1993, vorzunehmende Beurteilung der Streitjahre 1993 bis 1998 führt die Prüfung, ob eine Einkunftsquelle vorliegt, zum gleichen Ergebnis:

Es handelt sich bei der gegenständlichen Tätigkeit um eine Betätigung gemäß § 1 Abs. 1 LVO 1990, bei der das Vorliegen von Einkünften vermutet wird, wenn sie durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn zu erzielen. Die Vermutung kann widerlegt werden, wenn die Absicht nicht anhand objektiver Umstände nachvollziehbar ist.

Weiters ist die gegenständliche Tätigkeit eine Betätigung gemäß § 1 Abs. 1 LVO 1993, bei der davon ausgegangen wird, dass Einkünfte vorliegen, wenn die Absicht, einen Gesamtgewinn zu erzielen anhand objektiver Umstände nachvollziehbar ist.

Anhand der Kriterien gemäß § 2 Abs. 1 Z 1 bis 6 LVO 1990 bzw. LVO 1993 (die Bestimmung ist wortwörtlich gleich) ist die Beurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft durchzuführen.

Das Schwergewicht der Kriterienprüfung liegt auf der bis zum jeweiligen Veranlagungsjahr eingetretenen Entwicklung, nicht hingegen auf nachfolgenden Jahren (VwGH 22.1.2004, 98/14/0003).

Ausmaß und Entwicklung der Verluste (§ 2 Abs. 1 Z 1):

Bei Beurteilung des Ausmaßes der Verluste ist insbesondere darauf abzustellen, ob die Verluste im Bezug auf die konkrete Betätigung als gravierende Verluste einzustufen sind. Dabei ist das Verhältnis der jährlichen Verluste zu den jährlichen Umsätzen zu beachten.

Jahr	Einkünfte aus Gewerbebetrieb	Erlöse Kraftwerk (Stromverkauf/Eigenverbrauch)	Prozentsatz
1987	-433.549,00	0,00	
1988	-102.244,00	73.516,97	139,07 %
1989	-117.941,00	71.228,54	165,58 %
1990	-126.875,00	76.974,30	164,82 %
1991	-71.708,00	77.808,27	92,15 %
1992	-24.001,00	73.574,98	32,61 %
1993	+696,00	72.791,17	
1994	+3.275,00	74.134,97	
1995	-23.629,00	74.417,05	31,75 %
1996	+8.556,00	72.631,38	
1997	-78.079,00	73.098,97	106,81 %
1998	+756,00	63.597,91	
1999	+14.322,00	67.000,46	
2000	-4.915,00	69.153,29	7,10 %
2001	+21.422,00	69.018,46	

Die Verluste übersteigen in vier Jahren – zum Teil gravierend – die Umsätze, während diese annähernd gleich bleiben. Die hohen Anfangsverluste sind in erster Linie auf die vorzeitige Abschreibung im ersten Jahr, die normale AfA in den Jahren 1988 bis 1991 und hohe Versicherungsaufwendungen bis 1990 zurückzuführen. Die Verluste weisen grundsätzlich eine sinkende Tendenz auf; das Ansteigen des Verlustes im Jahr 1997 ist durch hohe Instandhaltungsaufwendungen als Folge eines Hochwassers bedingt.

Die gegenständliche Tätigkeit weist das typische Erscheinungsbild eines Gewerbebetriebes auf. Der Bw. hat bis einschließlich 2001 aus der Betätigung einen Gesamtverlust in Höhe von 937.070,02 S erwirtschaftet.

Obwohl die Verluste eine sinkende Tendenz aufweisen und auch Gewinne – wenn auch nur in geringer Höhe – erzielt wurden, ist aufgrund des bis 2001 vorliegenden hohen Gesamtverlustes allein durch Senkung der Betriebsausgaben (bei gleichbleibenden Umsätzen) die baldige Erreichung eines positiven Gesamtergebnisses nicht zu erwarten. Selbst bei einer angenommenen Steigerung der Umsätze um jährlich 5 % ergibt sich das gleiche Bild.

Dies spricht eher dafür, dass die berufungsgegenständliche Tätigkeit keine Einkunftsquelle darstellt.

Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen (§ 2 Abs. 1 Z 2):

Dabei ist zu untersuchen, ob Gewinne, die nach und während der Verlustphase anfallen, in Relation zur Höhe der Verluste von wirtschaftlicher Bedeutung sind.

Die Gewinne der Jahre 1993, 1994, 1996, 1999 und 2001 weisen zwar eine steigende Tendenz auf, ihre Höhe ist allerdings als geringfügig einzustufen; in Relation zur Höhe der bisher angefallenen Verluste sind die Gewinne nicht von wirtschaftlicher Bedeutung, was gegen das Vorliegen einer Einkunftsquelle spricht.

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.

Die Verlustursachen sind nach Ansicht des UFS in der Organisation des gegenständlichen Betriebes zu sehen. Die vom Bw. unternommenen Maßnahmen, um die Ertragslage zu verbessern, haben keine Steigerung der Umsätze bewirkt und waren daher offensichtlich nicht zielführend.

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

Dabei muss beobachtet werden, ob und wie der Steuerpflichtige auf die Aufnahme seiner Produkte bzw. Leistungen durch den Markt reagiert.

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

Bei der Prüfung dieses Kriteriums spricht für die Annahme einer Einkunftsquelle, wenn der Steuerpflichtige seine Preisgestaltungsmöglichkeiten weitgehend ausnützt.

Nach Ansicht des UFS kann – entsprechend der Ausführungen des Bw. – den Kriterien des marktgerechten Verhaltens im Hinblick auf angebotene Leistungen bzw. auf die Preisgestaltung keine Bedeutung beigemessen werden. Es handelt sich um ein Kleinwasserkraftwerk, das in das öffentliche Netz Strom einspeist. Durch die Lieferung an das öffentliche Netz können nur die amtlich festgelegten Einspeise-Tarife erzielt werden.

Verbesserungsmaßnahmen (§ 2 Abs. 1 Z 6):

Es ist zu prüfen, ob und inwieweit der Steuerpflichtige Maßnahmen setzt, die zur Verbesserung der Ertragslage führen. Insbesondere ist zu untersuchen, ob Maßnahmen ergriffen werden, die zu einer Bereinigung der schlechten Organisation der Betätigung geeignet sind.

Laut Bw. ist nunmehr nach den umfangreichen Reparaturen seit 1997 in allen Sektoren bachaufwärts und bachabwärts der Unterbau mit Beton abgesichert, sodass auch im Falle eines Hochwassers in Zukunft keine Schäden größeren Umfanges mehr entstehen können.

Diese Maßnahmen wirken sich jedoch lediglich auf der Ausgabenseite aus. Dies allein reicht jedoch nicht aus, die Ertragslage zu verbessern, was gegen eine Einkunftsquelle spricht.

Nach dem Gesamtbild mangelt es daher der gegenständlichen Betätigung an der Einkunftsquelleneigenschaft, sodass die Berufung abzuweisen ist.

Linz, 15. Juli 2004