

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

24.09.1996

Geschäftszahl

95/13/0018

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Fellner, Dr. Hargassner, Mag. Heinzl und Dr. Fuchs als Richter, im Beisein des Schriftführers DDDr. Jahn, über die Beschwerde des Dr. J., Rechtsanwalt in W, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, Berufungssenat VI, vom 2. Dezember 1994, Zl. 6/3 - 3596/87-04, betreffend Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuer für die Jahre 1980 bis 1984 sowie Wiederaufnahme der Verfahren über Umsatzsteuer 1980 bis 1982, Einkommensteuer 1980 und 1981 und Gewerbesteuer 1980 bis 1982, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 4.565,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer, ein Rechtsanwalt, erklärte in den Jahren 1979 bis 1985 unter anderem auch (negative) Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Zusammenhang mit einer Flugzeugvermietung und machte auch den Abzug entsprechender Vorsteuern geltend.

Im Ergebnis einer die Streitjahre 1980 bis 1984 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung wurden folgende Feststellungen getroffen:

Der Beschwerdeführer habe im Rahmen der von ihm betriebenen Flugzeugvermietung vom 1. Jänner 1979 bis zum Verkauf des Wracks in der ersten Jahreshälfte 1982 ein Flugzeug mit dem Kennzeichen OD zu Vermietungszwecken verwendet und privat genutzt, ein weiteres Flugzeug mit dem Kennzeichen OF sei von Mai 1980 bis Februar 1984 in Verwendung gestanden. Die durchgehend negativen Betriebsergebnisse der Streitjahre seien darauf zurückzuführen, daß der Betrieb der Flugzeugvermietung vom Beschwerdeführer nicht nach wirtschaftlichen Grundsätzen geführt werde. Dies zeige schon die geringe Auslastung der Flugzeuge, welche im Jahre 1982 nur 52 % und im Jahre 1983 nur 39 % jener Auslastung erreicht habe, die nach Erfahrungswerten mit 500 Flugstunden gegeben wäre. Auch die übrigen Prüfungsjahre seien durch eine geringe Auslastung gekennzeichnet. Ausgaben für entsprechende Werbung von Kunden für den Flugzeugvermietungsbetrieb hätten sich in den Betriebsausgaben nicht gefunden. Die geltend gemachten Werbungsaufwendungen hätten vielmehr teilweise nichtabzugsfähige Repräsentationskosten dargestellt. Ein Pilot sei nicht angestellt gewesen. Infolge der hohen Anschaffungskosten und der erforderlichen Nebenaufwendungen wie Servicekosten, Kosten der Fremdfinanzierung und der Versicherungen habe mit den erzielten Erlösen nicht einmal annähernd die Deckung der Ausgaben erreicht werden können. Im Gefolge des Absturzes des Flugzeuges OF im Jahre 1984 sei dem Beschwerdeführer eine Versicherungsleistung und der Erlös aus dem Wrackverkauf zugeflossen, woraus er eine Rücklage nach § 12 EStG 1972 gebildet habe. Abgesehen davon, daß aus dem zufälligen Eintritt eines Versicherungsfalles nicht auf die Absicht geschlossen werden könne, einen an sich verlustbringenden Betrieb so lange weiterzuführen, bis ein Veräußerungsgewinn erzielt würde, ergäbe sich auch nach Aufrechnung dieses "Veräußerungsgewinnes" mit den bisher erzielten Verlusten noch immer ein negatives Gesamtbild. Der Beschwerdeführer habe seit Eintritt des Versicherungsfalles im Jahre 1984 und der Bildung der Rücklage nach § 12 EStG 1972 keine Ersatzbeschaffung des Betriebsmittels vorgenommen, sodaß eine Fortführung der Flugzeugvermietung offensichtlich nicht mehr geplant sei. Die Erzielung positiver Einkünfte sei daher mangels wesentlicher Geschäftsgrundlagen auch für die Jahre 1985 und 1986 nicht möglich, sodaß sich der verlustbringende Charakter der Betätigung aus einem

Beobachtungszeitraum von acht Jahren ableiten lasse. Es seien die negativen Betriebsergebnisse der Streitjahre aus der Flugzeugvermietung ertragsteuerlich damit ebensowenig anzuerkennen wie die geltend gemachten Vorsteuerbeträge.

Das Finanzamt schloß sich der Auffassung der Prüferin an und erließ - teilweise nach Wiederaufnahme der betroffenen Verfahren - entsprechende Abgabenbescheide.

In seiner gegen alle Bescheide erhobenen Berufung erklärte der Beschwerdeführer die Verluste seines Flugzeugvermietungsbetriebes in dessen Anfangsjahren mit den großen Anschaffungskosten der Fluggeräte. Darüber hinaus sei es im Jahre 1983 zu einem Motorschaden an einem Flugzeug gekommen, welcher einen Stillstand des Flugzeuges von etwa vier Monaten zur Folge gehabt habe. Im Jahre 1984 sei das Flugzeug im Zuge eines Unfalles zerstört und auf Grund einer Versicherungsentschädigung mit einem Veräußerungsgewinn von etwa S 2.000.000,- verkauft worden. In der Folge seien Kaufverhandlungen zum Ankauf eines neuen Fluggerätes geführt worden, welche noch nicht abgeschlossen seien. Das Finanzamt habe seine Entscheidung über die Wiederaufnahme der betroffenen Verfahren unzulänglich begründet, die Wiederaufnahme könne sich nicht auf neu hervorgekommene Sachverhalte stützen, sondern habe ihren Grund in der Beurteilung der Flugzeugvermietung des Beschwerdeführers als Liebhaberei, womit aber in unzulässiger Weise eine andere rechtliche Würdigung eines bereits bekannt gewesenen Sachverhaltes zum Anlaß zur Wiederaufnahme von Verfahren genommen werde. Auch die in der amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens liegende Ermessensübung sei unzureichend begründet und widerspreche dem Sinn des Gesetzes. Die Feststellungen des Prüfungsberichtes seien zum Teil nicht aus den Unterlagen des Unternehmens gewonnen worden, zum anderen Teil unrichtig und widerlegt und hätten zudem auch im Erstverfahren zu keinem anderslautenden Bescheidspruch führen können. Die von der Prüferin behaupteten Erfahrungswerte könnten konkrete Sachverhaltsfeststellungen nicht ersetzen. Der vorgenommenen Liebhabereibeurteilung fehle es an tauglichen Feststellungen im Sachverhalt, die eine solche rechtliche Beurteilung stützen würden. Der behauptete Erfahrungswert optimaler Auslastung von Flugzeugen der vom Beschwerdeführer gehaltenen Art im Ausmaß von 500 Flugstunden sei unrichtig, was durch das Gutachten eines Flugsachverständigen unter Beweis zu stellen sei. Der im Jahre 1984 entstandene Veräußerungsgewinn in der Höhe von S 2.000.000,- sei in der Rechnung der Prüferin überhaupt nicht berücksichtigt; an einer entsprechenden Kalkulation der Ertragsmöglichkeiten fehle es. Die vom Beschwerdeführer mit der Berufung vorgelegten betriebswirtschaftlichen Rechnungen I und II erwiesen die Ertragsfähigkeit des Betriebes. Der Vorwurf unzureichender Werbung für den Flugzeugvermietungsbetrieb sei unberechtigt, weil am Büroeingang des Beschwerdeführers eine Werbetafel für die Flugzeugvermietung angebracht und in den Streitjahren auch durch Inserate in Zeitschriften geworben worden sei. Dem Unternehmer müsse es freigestellt bleiben, in welcher Weise er für seine Tätigkeit werbe. Auch wenn einzelnen Aufwendungen aus nicht unbestrittenen Gründen die Abzugsfähigkeit versagt worden sei, könne damit nicht eine werbende Tätigkeit verneint werden. Der Klienten- und Bekanntenkreis der Rechtsanwaltskanzlei des Beschwerdeführers sei derart umfangreich, daß sich schon daraus ein bedeutender Kundenkreis mit wiederholter Inanspruchnahme ergeben habe; sei es doch gerade in der Anfangsphase eines Unternehmens zielführend, in diesem Kreis um Kunden zu werben. Mit der Prüfungsfeststellung, daß kein Pilot angestellt gewesen sei, werde der Betriebsgegenstand des Unternehmens aus den Augen verloren. Der Beschwerdeführer betreibe eine Flugzeugvermietung und kein Flugverkehrsunternehmen, sodaß die Mieter in zahlreichen Fällen selbst für den Piloten zu sorgen gehabt hätten. Daneben sei aber auch der Unternehmer selbst als Pilot zur Verfügung gestanden, weil durch die Besetzung der Kanzlei des Beschwerdeführers mit einem zweiten Rechtsanwalt und mehreren Konzipienten jederzeit eine gegenseitige Vertretung möglich gewesen sei. Es würde eine Auslastung nach einem längeren Zeitraum bei etwa 400 Flugstunden den Beschwerdeführer im Umfang von 4 Flugstunden pro Woche als Piloten beanspruchen. Daß eine solche Beanspruchung realistisch möglich sei, sei evident, wenn man noch die Wochenendflüge hinzurechne. Der fallweise Verkauf oder das Ausscheiden eines Anlagegutes gehöre zum gewöhnlichen Betrieb eines Unternehmens. Es gehe nicht an, einerseits den Ertragsabfall durch das Ausscheiden eines Anlagegutes als Indiz für die negative Ertragslage zu nehmen, andererseits aber den hierfür erzielten Erlös nicht zu berücksichtigen. Im Falle einer Flugzeugvermietung werde die Eventualität einer Zerstörung des Fluggerätes durch eine dementsprechend hohe Versicherung gedeckt. Im gegenständlichen Falle sei das Fluggerät auf Grund der Dollarschwankungen unterversichert gewesen, trotzdem aus der Veräußerung aber noch immer ein Gewinn von rund S 2.000.000,- entstanden. Steuerliche Begünstigungen hätten bei der Beurteilung der wirtschaftlichen Ertragsfähigkeit unberücksichtigt zu bleiben; nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sei vielmehr auch noch zu prüfen, ob die ursprünglich in Ansatz gebrachte AfA mit der tatsächlichen Nutzungsdauer in Einklang gestanden sei. Die Nutzungsdauer eines solchen Fluggerätes betrage in der Regel mindestens 20 Jahre, sodaß ein Beobachtungszeitraum von zehn bis fünfzehn Jahren notwendig sei, um die Rentabilität zu errechnen. Auch wenn das wirtschaftliche Gesamtergebnis im Beobachtungszeitraum negativ sei, befreie das die Behörde nicht davon, Feststellungen über die zukünftige Ertragsfähigkeit des Betriebes zu treffen. Die Behauptung, daß die Fortführung der Flugzeugvermietung nicht geplant gewesen sei, sei tatsachenwidrig. Der Ankauf eines weiteren Fluggerätes sei noch immer geplant, lediglich der ständig sinkende Dollarkurs habe den Ankauf hinausgezögert. Die betriebswirtschaftliche Rechnung erweise selbst unter Ansatz der steuerlichen Abschreibung für Abnutzung im Ausmaß von fünf Jahren das Vorliegen eines steuerlichen Gewinns schon nach einem Zeitraum von sechs Jahren, bei einer betriebswirtschaftlichen Abschreibung für Abnutzung im Sinne der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes einen solchen schon nach vier Jahren. Der Veräußerungsgewinn habe die Gesamtkostenrechnung für den Zeitraum 1980 bis 1984

insoweit verbessert, als nach der Prognoserechnung in den ersten fünf Jahren ein steuerlicher Verlust von 2,5 Mio. Schilling zu kalkulieren sei, während der tatsächliche Gesamtverlust im selben Zeitpunkt nur 1,7 Mio. Schilling betragen habe. Ein solches Unternehmen arbeite daher nach einer Anlaufzeit profitabel.

In ihrer Stellungnahme zur Berufung verwies die Prüferin darauf, als Wiederaufnahmegründe festgestellt zu haben, daß der Beschwerdeführer einen Privatanteil für den Eigenbedarf nicht verrechnet, Erlöse von S 11.519,77, S 7.051,59 und S 5.040,-- in seine Aufzeichnungen nicht aufgenommen und andererseits Werbespesen geltend gemacht hatte, bei denen es sich um nichtabzugsfähige Bewirtungs- und Repräsentationsaufwendungen gehandelt habe. Mangels vollständiger Vorlage der Bordbücher habe der Privatanteil für den Eigenbedarf im Schätzungswege ermittelt werden müssen. Aus dem Bordbuch der OF seien für die Jahre 1982 und 1983 nicht verrechnete Flugstunden von etwa 6 bis 15 % ermittelt worden, die mit der OD getätigten Privatflüge hätten mangels Vorlage des Bordbuches nicht festgestellt werden können. Der Beschwerdeführer habe allerdings für das Jahr 1979 selbst einen Privatanteil von 42,8 % bekanntgegeben. Unter Berücksichtigung der Service- und Werftflüge sei der Privatanteil demnach mit durchschnittlich 10 % geschätzt worden, was als realistisch erscheine, wenn man in Betracht ziehe, daß rund 40 % der Gesamtflugzeit allein in den Jahren 1982 und 1983 auf den Beschwerdeführer als Pilot entfallen sei. Es treffe demnach nicht zu, daß ausschließlich die Liebhabereibeurteilung als Wiederaufnahmegrund gewertet worden sei. Obwohl 1981 sowohl die OD als auch die OF ganzjährig in Betrieb gewesen seien, seien die Einnahmen aus der Vermietung beider Flugzeuge zusammen nur unwesentlich höher als jene des Jahre 1983, in welchem nach dem Ausscheiden der OD nur mehr die OF vermietet worden sei. Daraus habe geschlossen werden können, daß das Jahr 1983, welches zur präzisen Untersuchung gewählt worden sei, für die OF die stärkste Auslastung zeige. Die Auskunft über die optimale Auslastung eines Flugzeuges der benutzten Typen sei vom Amt für Zivilluftfahrt erteilt worden. Verrechnet habe der Beschwerdeführer immer nur die tatsächliche Flugdauer, obwohl durch die angefallenen Stehzeiten des am Zielflughafen stehenden Flugzeuges dieses einer Weiterverwendung für betriebliche Zwecke entzogen worden sei; auch diese Vorgangsweise entspreche nicht betriebswirtschaftlichen Überlegungen. Wie sich aus dem Bordbuch der OF ergebe, sei es laufend zu Stehzeiten gekommen. Der behauptete Stillstand eines Flugzeuges durch etwa vier Monate auf Grund eines Motorschadens sei im Zuge der Prüfung nicht zu erkennen gewesen. Der Beschwerdeführer habe auch fremde Motorflugzeuge angemietet und an Kunden weitervermietet, eine solche Vorgangsweise allerdings nicht während der behaupteten Stillstände der OF eingehalten. Die geringe Auslastung der OF gerade in dem Jahr, in dem sie am stärksten ausgelastet gewesen sei, könne auf einen Stillstand durch Motorschaden nicht zurückgeführt werden. Die im Anhang zur Berufung beigelegten betriebswirtschaftlichen Berechnungen seien rein spekulativer Natur, weil seit dem Verlust des Fluggerätes im Februar 1984 eine Ersatzbeschaffung nicht vorgenommen worden sei. Zur Rentabilitätsberechnung bis zum Jahre 1995 für nicht vorhandene Flugzeuge könne daher keine Stellungnahme abgegeben werden. Die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen für ein Namensschild am Hauseingang zur Rechtsanwaltskanzlei mit dem Hinweis auf die Flugzeugvermietung sowie für geringfügige Inseratenwerbung sei nicht versagt worden, sondern vielmehr die Abzugsfähigkeit jener Aufwendungen, die sich aus der Bewirtung von Freunden bei Nobelheurigen ergeben hätten. Der Eintritt des Versicherungsfalles schließlich habe einen außerordentlichen Ertrag gebildet, aus dem aber für sich allein auch auf ein Streben nach Erzielung eines Veräußerungsgewinnes nicht geschlossen werden könne.

Der Beschwerdeführer erwiderte, daß gerade die von der Prüferin aufgezeigte Erlössituation des Jahres 1983 die wesentliche betriebswirtschaftliche Steigerung ergebe, welche bei einem längeren Beobachtungszeitraum zur Gewinnsituation führe. Daß nur das Jahr 1983 einer genaueren Untersuchung unterzogen worden sei, erweise, daß der gebotene Beobachtungszeitraum nicht gewahrt worden sei. Daß ein Flugzeug der verwendeten Type mit 500 Flugstunden im Jahr optimal ausgelastet sei, treffe nicht zu, das behauptete Gutachten des Bundesamtes für Zivilluftfahrt möge vorgelegt werden. Tatsächlich liege die ideale Auslastung eines solchen Flugzeuges im vorliegenden Fall bei maximal 400 Flugstunden. Stehzeiten würden bei Flugunternehmen grundsätzlich nicht verrechnet. Der Beweis für den Motorschaden sei zufolge eines noch anhängigen Rechtsstreites einfach zu führen. Die Anmietung fremder Motorflugzeuge bei Spitzenauslastungen sei bei allen gewinnorientierten Betrieben üblich. Die vom Beschwerdeführer vorgelegten betriebswirtschaftlichen Berechnungen als spekulativ zu bezeichnen, müsse einem Flugsachverständigen vorbehalten bleiben. Die unternehmerische Tätigkeit werde bis zum heutigen Datum weitergeführt, wie eine Rechnung aus dem Jahre 1986 beweise. Diese, der Äußerung des Beschwerdeführers angeschlossene, in seiner Kanzlei am 8. Jänner 1986 eingelangte Rechnung vom 30. Dezember 1985 enthält die Feststellung, daß ein über die Ursächlichkeit eines Motorschadens in Auftrag gegebenes Gutachten nunmehr vorliege, weshalb ein Betrag von S 487.494,14 eingefordert werde.

Die belangte Behörde holte Auskünfte vom Bundesamt für Zivilluftfahrt, vom Österreichischen Statistischen Zentralamt und von einem Bedarfsluftfahrtsunternehmen ein und erließ mehrere Vorhalte an den Beschwerdeführer, in deren Beantwortung dieser im wesentlichen noch folgendes vorbrachte:

Die Berufung richte sich gegen alle Feststellungen, welche die Liebhaberei betreffen. Mit der Neuanschaffung eines neuen Flugzeuges sei auf das Sinken des Dollars und schon auf Grund des laufenden Verfahrens gewartet worden. Der Motorschaden habe sich am 21. September 1983 ereignet, die genaue Zeit des Stillstandes sei nicht mehr feststellbar, für den Ablauf des Verfahrens ohnehin aber nicht erheblich. Die Preissituation bei Flugzeugen dieser Klasse sei in Österreich einheitlich fixiert. Ein Gutachten eines Flugsachverständigen sei nicht vorgelegt worden, weil die Bundesabgabenordnung eine Umkehrung der Beweislast nicht vorsehe. Sollte die Behörde dazu

nicht bereit sein, sei der Beschwerdeführer bereit, ein Privatgutachten des Leiters des Bundesamtes für Zivilluftfahrt beizubringen. Bei den nicht verrechneten Flugstunden handle es sich um Checkflüge von Piloten und um Flüge, bei denen das Flugzeug und seine Einrichtungen überprüft würden. Die eigene Pilotentätigkeit des Beschwerdeführers sei nicht in Rechnung gestellt worden; man könne davon ausgehen, daß für das Gewerbe der Flugzeugvermietung vom Beschwerdeführer im Durchschnitt etwa 15 Stunden pro Woche aufgewendet worden seien. Die Abstandnahme von der Verrechnung von Stehzeiten sei im Flugbetrieb üblich, da die Kosten der Stehzeit in die Gesamtkalkulation eingingen. Unrichtig sei die verschiedentlich auftauchende Behauptung, der Beschwerdeführer sei ein leidenschaftlicher Pilot. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von Flugzeugen der verwendeten Art könne nur durch einen Gutachter ermittelt werden. Dies sei Aufgabe der Behörde. Der Beschwerdeführer habe sein Flugzeug nur an ausgebildete Piloten vermietet, denen es oblegen sei, ihrerseits Passagiere zu finden und von diesen anteilmäßig pro Sitzplatz die angefallenen Kosten und Gebühren zu verlangen. Der Beschwerdeführer selbst habe lediglich einen Stundensatz für die geflogene Stunde erhalten. Hingewiesen werde auf den Unterschied zwischen Bedarfsflugunternehmen und Flugzeugvermietungsunternehmen. Das Bordbuch der OD könne deswegen nicht vorgelegt werden, weil diese Maschine zwischenzeitig weiterverkauft worden sei. Die Behörde habe in einem völlig gleichgelagerten Fall eines anderen Rechtsanwaltes, der ebenfalls eine Flugzeugvermietung betrieben habe, diese Tätigkeit nicht als Liebhaberei beurteilt.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung des Beschwerdeführers als unbegründet ab. In der Begründung des angefochtenen Bescheides führte die belangte Behörde nach Wiedergabe des Verwaltungsgeschehens im wesentlichen aus, daß das Unterbleiben einer Aufzeichnung des Eigenverbrauches, die Erforderlichkeit dessen Schätzung mangels möglicher Vorlage des Bordbuches OD, die Geltendmachung nichtabzugsfähiger Bewirtungsspesen im Gesamtbetrag von S 38.900,- in den von den Wiederaufnahmebescheiden betroffenen Streitjahren und das Unterlassen der Aufnahme von Erlösen von S 23.611,36 in das Rechenwerk des Jahres 1982 im Zuge der Betriebsprüfung neu hervorgekommene Tatsachen darstellten, auf Grund deren die amtswegige Wiederaufnahme der betroffenen Verfahren mit Recht verfügt worden sei. Von einer Geringfügigkeit könne im Hinblick auf die genannten Beträge nicht gesprochen werden. In der Liebhabereiurteilung sei von der Rechtslage vor dem Inkrafttreten der Liebhabereiverordnung auszugehen. Bezöge man in die Betrachtung lediglich die Jahre 1979 bis 1984 ein, müßte schon der auch unter Hinzurechnung der Dotierung nach § 12 EStG 1972 aus der Tätigkeit resultierende Gesamtverlust zur Beurteilung der Tätigkeit als Liebhaberei führen. Die belangte Behörde sehe es aber als möglich und geboten an, im vorliegenden Fall eine Prognoserechnung anzustellen. Diese sei jedoch nicht im Sinne der vom Beschwerdeführer seiner Berufung beigeschlossenen betriebswirtschaftlichen Rechnungen I und II vorzunehmen, weil diese Rechnungen unrichtig und in sich widersprüchlich seien. Ermittle man die Ertragsaussichten des Unternehmens anhand der zutreffenden Daten des Jahres 1983, dann führe dies zum Ergebnis eines bis zum Jahre 1995 vorliegenden Gesamtverlustes, welcher die Tätigkeit des Beschwerdeführers als objektiv nicht ertragsfähig erweise. Zu berücksichtigen seien hiebei nämlich die Reparatur- und Instandhaltungsaufwendungen, welche sich nach jahrelanger Benutzung wesentlich zu erhöhen pflegten, wobei Großkontrollen anfielen, deren Kosten mit Beträgen von mehreren S 100.000,- anzusetzen seien. Die durch den Zufluß der durch den Flugzeugabsturz vereinnahmten Geldmittel bewirkten Zinsenreduktionen müßten bei Erstellung einer Prognoserechnung außer acht gelassen werden. Richtigerweise sei davon auszugehen, daß in allen Jahren die erwirtschafteten Erträge zur Verminderung der Zinsenaufwendungen verwendet worden wären und daß der Zinssatz 10 % betrage. Der Beschwerdeführer bestreite die Richtigkeit des Erfahrungswertes optimaler Auslastung mit 500 Flugstunden pro Jahr, habe die Berechnungen in der Stellungnahme der Prüferin jedoch nicht zu entkräften vermocht. Da das gesamte Zahlenmaterial ohnehin vorliege und in den Berechnungen Berücksichtigung gefunden habe, habe es der beantragten Einholung eines Gutachtens vom Bundesamt für Zivilluftfahrt bezüglich der Rentabilität, der Flugstundenanzahl und der Minutensätze bezüglich des Flugunternehmens nicht bedurft. So ergebe sich doch etwa für das Jahr 1983, in welchem die stärkste Auslastung vorgelegen habe, die Möglichkeit eines positiven Betriebserfolges nur mit 500 Flugstunden, nicht jedoch mit 400 Flugstunden. Das Vorbringen des Beschwerdeführers, nicht ein Bedarfsflugunternehmen betrieben zu haben, sei nicht als stichhaltig anzusehen, da der Beschwerdeführer tatsächlich in erheblichem prozentuellen Ausmaßen Flüge nach Art eines Bedarfsflugunternehmens durchgeführt habe; schließlich seien rund 40 % der Gesamtflugzeit auf ihn als Piloten entfallen. Die Berechnungen des Beschwerdeführers beruhten auf unrichtigen Daten. Die von ihm selbst aufgezeigte Unterversicherung des Fluggerätes bilde ein weiteres Indiz für eine nicht entsprechend betriebswirtschaftliche Führung. Aus einer Vorhaltsbeantwortung des Beschwerdeführers vom 23. September 1988 gehe hervor, daß er auch bis zu diesem Zeitpunkt noch keine Ersatzbeschaffung vorgenommen habe. Die dafür gegebene Begründung des Zuwartens auf ein Sinken des Dollarkurses sei im Hinblick auf den mittlerweile längst gesunkenen Dollarkurs hinfällig geworden. Zu Unrecht auch bekämpfe der Beschwerdeführer die Feststellungen der Prüferin über die Werbeaufwendungen. Die Abzugsfähigkeit für das Namensschild am Hauseingang zur Rechtsanwaltskanzlei und für geringfügige Inseratwerbung sei nicht versagt worden. Bei den als Repräsentationsaufwendungen ausgeschiedenen Kosten aber handle es sich um die Bewirtung von Freunden bei Nobelheurigen. Daß es dem Unternehmer frei stehe, in welcher Weise er für seine Tätigkeit wirbt, treffe zu; der Unternehmer habe aber auch die Folgen zu tragen, wenn sein Unternehmen mangels ausreichender Werbung objektiv nicht ertragsfähig sei.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde, in welcher der Beschwerdeführer die Aufhebung des angefochtenen Bescheides aus dem Grunde der Rechtswidrigkeit seines Inhaltes oder jener infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften begehrt; dem Inhalt seines Vorbringens nach erachtet er sich durch den angefochtenen Bescheid in seinem Recht auf Unterbleiben einer Wiederaufnahme der Abgabenverfahren und in seinem Recht auf steuerliche Beurteilung der betrieblichen Ergebnisse seiner Flugzeugvermietung als Einkünfte aus Gewerbebetrieb und auf Geltendmachung der entsprechenden Vorsteuerabzüge als verletzt.

Die belangte Behörde hat die Akten des Verwaltungsverfahrens vorgelegt und in ihrer Gegenschrift die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde beantragt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Der Berechtigung der Behörde zur Wiederaufnahme der Verfahren tritt der Beschwerdeführer wie schon im Verwaltungsverfahren mit der Behauptung entgegen, daß nicht neu hervorgekommene Tatsachen, sondern eine andere rechtliche Würdigung schon bekannt gewesener Sachverhalte es gewesen sei, was die Behörde zur Wiederaufnahme veranlaßt habe. Der Vorwurf ist unberechtigt, weil die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid mit dem Hinweis auf das Unterbleiben von Aufzeichnungen über den Eigenverbrauch des Beschwerdeführers, auf das Fehlen des Bordbuches der OD und die daraus erforderlich gewordene Schätzung dieses Eigenverbrauchs, auf den Ansatz nichtabzugsfähiger Bewirtungsspesen als Betriebsausgaben und auf das Unterbleiben der Aufnahme von Erlösen ins Rechenwerk Umstände tatsächlicher Natur dargelegt hat, deren Zutreffen und neues Hervorkommen im Zuge der Betriebsprüfung der Beschwerdeführer auch vor dem Verwaltungsgerichtshof nicht bestreitet. Daß diese Umstände ihrer geringfügigen Auswirkungen wegen einer amtswegigen Wiederaufnahme der Verfahren entgegengestanden wären, vermag der Verwaltungsgerichtshof nicht zu erkennen und wird auch vom Beschwerdeführer zwar behauptet, aber nicht einsichtig gemacht. Soweit der Beschwerdeführer in Übernahme seiner Berufungsausführungen die Begründung der erstinstanzlichen Bescheide zur Wiederaufnahme der Verfahren als mangelhaft darzustellen versucht, gehen diese Ausführungen ins Leere, weil Anfechtungsgegenstand seiner Beschwerde nicht die erstinstanzlichen Bescheide sind, sondern der Berufungsbescheid der belangten Behörde. Der angefochtene Bescheid aber stellt die zur amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens führenden Erwägungen der Behörde knapp, aber im Beschwerdefall gerade noch ausreichend dar.

In der Sache selbst hat die belangte Behörde zutreffend erkannt, daß sie in ihrem durch Zustellung am 12. Dezember 1994 erlassenen Bescheid weder die Liebhabereiverordnung vom 18. Mai 1990, BGBl. Nr. 322, noch jene vom 15. Jänner 1993, BGBl. Nr. 33/1993, in der Beurteilung der Verwirklichung von Abgabentatbeständen in den Veranlagungsjahren 1980 bis 1984 anzuwenden hatte (vgl. für viele das hg. Erkenntnis vom 3. Juli 1996, 93/13/0171, ÖStZB 1996, 397). Im zitierten Erkenntnis eines verstärkten Senates hat der Verwaltungsgerichtshof an der Auffassung festgehalten, daß die Einkunftsquelleneigenschaft einer Betätigung in erster Linie danach zu beurteilen ist, ob die geprüfte Tätigkeit in der betriebenen Weise objektiv Aussicht hat, einen der positiven Steuererhebung aus der betroffenen Einkunftsart zugänglichen wirtschaftlichen Gesamterfolg innerhalb eines absehbaren Zeitraumes abzuwerfen. Dem subjektiven Ertragsstreben desjenigen, der sich betätigt, hat der Gerichtshof im genannten Erkenntnis Bedeutung für die Beurteilung der wirtschaftlichen Ergebnisse der Tätigkeit als Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 der Einkommensteuergesetze dann beigemessen, wenn die Prüfung der objektiven Komponente der Ertragsfähigkeit kein eindeutiges Bild ergibt, dies allerdings nur insoweit, als ein solches Ertragsstreben durch ein Handeln nach Wirtschaftlichkeitsprinzipien nach außen erkennbar in Erscheinung tritt. Ob eine Betätigung objektiv geeignet ist, sich innerhalb eines nach der Verkehrsauffassung dafür üblichen Zeitraumes lohnend zu gestalten, ist ebenso eine auf der Ebene der Sachverhaltsermittlung und Beweiswürdigung zu lösende Tatfrage wie der Umstand, ob der, der sich betätigt, damit ein bestimmtes wirtschaftliches Ergebnis überhaupt erzielen will.

Ob die belangte Behörde ihr zur Feststellung der objektiven Ertragsunfähigkeit der Flugzeugvermietungstätigkeit des Beschwerdeführers führendes Verfahren mit den vom Beschwerdeführer gesehenen Mängeln behaftet hat und die einzelnen Erwägungen ihrer Sachfragenlösung der Schlüssigkeitsprüfung standhalten könnten, bedarf im Beschwerdefall aus folgenden Erwägungen keiner Untersuchung:

Der Beschwerdeführer hat zu keiner Zeit behauptet, nach dem Absturz des Flugzeuges OF im Jahre 1984 noch Flugzeuge vermietet zu haben. Er trägt selbst in seiner am 20. Jänner 1995 beim Verwaltungsgerichtshof eingelangten Beschwerde noch vor, daß der Ankauf eines "weiteren" Fluggerätes noch immer geplant sei, und bezeichnet die Feststellung des angefochtenen Bescheides, daß eine Fortführung der Flugzeugvermietung nicht geplant gewesen sei, als tatsachenwidrig. Unterstellt man, diesem Standpunkt des Beschwerdeführers folgend, gedanklich die Fortsetzung seiner betrieblichen Tätigkeit jedenfalls bis zum rechtserheblichen Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Bescheides und betrachtet man solcherart den vom Beschwerdeführer geforderten Beobachtungszeitraum von 15 Jahren, dann weist dieser Beobachtungszeitraum in seinem ersten Teil durchgehend erklärte Verluste für die Jahre 1980 bis 1985 und in seinem zweiten Teil mangels entsprechender Tätigkeit das Fehlen jeglicher weiterer Erträge bis zum Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Bescheides aus. Daß dieses den tatsächlichen Geschehensabläufen entsprechende Bild des vom Beschwerdeführer eingemahnten fünfzehnjährigen Beobachtungszeitraumes zur Feststellung der objektiven Ertragslosigkeit des

Flugzeugvermietungsbetriebes, so wie der Beschwerdeführer ihn in den letzten 15 Jahren konkret betrieben hat, führen muß, kann nicht zweifelhaft sein. Hiezu bedarf es gar nicht der Prüfung der subjektiven Komponente der Gewinnerzielungsabsicht mit der Frage nach der Wirtschaftlichkeit des Vorgehens, 10 Jahre lang mit dem Ankauf eines neuen Flugzeuges das weitere Absinken des Dollarkurses abzuwarten und eine betriebliche Tätigkeit auch nicht durch Anmietung und Weitervermietung von Fremdflugzeugen zu entfalten. Schon die in den letzten 10 Jahren gezeigte Untätigkeit des Beschwerdeführers in seinem von ihm als gehalten behaupteten Flugzeugvermietungsbetrieb hat mit der dadurch im Beobachtungszeitraum geschaffenen Ertragssituation die objektive Ertragsunfähigkeit der Betätigung in der vom Beschwerdeführer ausgeübten Art in einer jeden Zweifel ausschließenden Weise erwiesen.

Zu keinem anderen Ergebnis gelangte man indessen, ginge man entgegen dem Standpunkt des Beschwerdeführers von einer Beendigung seiner betrieblichen Tätigkeit mit dem Zeitpunkt des Absturzes der OF in Jahre 1984 aus. Diesfalls läge nämlich ein die Jahre 1979 bis 1985 umfassender abgeschlossener Betätigungszeitraum vor, der eine abschließende Beurteilung der objektiven Ertragsfähigkeit der innerhalb des begrenzten Zeitraumes abgeschlossenen Betätigung im Sinne ihrer Ertragslosigkeit ermöglicht hätte, sodaß eine prognostische Beurteilung der Aussichten auf die fiktive künftige Erzielung eines allfälligen Gesamtgewinnes nicht mehr anzustellen gewesen wäre (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 17. August 1994, 93/15/0173, ÖStZB 1995, 210, vom 14. April 1994, 93/15/0185, ÖStZB 1994, 684, vom 22. Februar 1993, 93/15/0037, ÖStZB 1993, 530, vom 25. Jänner 1993, 92/15/0023, ÖStZB 1993, 494, und vom 14. Oktober 1992, 90/13/0133, ÖStZB 1993, 226), zumal der Beschwerdeführer auch nicht behauptet hat, etwa durch eine nicht vorhersehbare Enttäuschung in der Erwartung eines Totalgewinnes zur Aufgabe der Tätigkeit gezwungen worden zu sein (vgl. das hg. Erkenntnis vom 25. Jänner 1994, 93/14/0171, 0172).

Betrachtungen über die hypothetische Ertragsfähigkeit des Flugzeugvermietungsbetriebes des Beschwerdeführers für den Fall der Weiterführung dieses Betriebes in der bis 1984 betriebenen Weise anzustellen, war im Beschwerdefall somit weder erforderlich noch geboten. Unter der Annahme der vom Beschwerdeführer behaupteten Fortführung seines Betriebes war dessen objektive Ertragsfähigkeit in Betrachtung der tatsächlich vorgenommenen Betriebsführung und nicht einer solchen Betriebsführung zu untersuchen, die der Beschwerdeführer vielleicht hätte vornehmen können, aber nicht vorgenommen hat. Die tatsächlich zu Tage getretene betriebliche Untätigkeit des Beschwerdeführers durch 10 Jahre hindurch aber mußte das Schicksal seiner Beschwerde im Sinne des Hervorkommens der Ertragslosigkeit seiner Betätigung entscheiden. Zum gleichen Ergebnis hätte nach der dargestellten Judikatur die Annahme einer Aufgabe der betrieblichen Tätigkeit des Beschwerdeführers nach dem Absturz seines letzten Flugzeuges aus der Konsequenz des damit vorgelegenen abgeschlossenen Betätigungszeitraumes führen müssen, der die diesfalls ohne erkennbar gemachte wirtschaftliche Notwendigkeit beendete Tätigkeit in abschließender Betrachtung ihres negativen Gesamtergebnisses ebenso als objektiv ertraglos erwiesen hätte. Sämtliche vom Beschwerdeführer der behördlichen Sachverhaltsgrundlagenermittlung vorgehaltenen Mängel mußten damit irrelevant bleiben, was ein Eingehen auf sein dazu erstattetes Beschwerdevorbringen erübrigt. Soweit sich der Beschwerdeführer auf den mit den hg. Erkenntnissen vom 16. Februar 1983, 81/13/0150, und vom 30. Mai 1984, 83/13/0104, entschiedenen Fall eines anderen Rechtsanwaltes, der gleichfalls ein Flugzeugvermietungsunternehmen betrieben hatte und als Pilot tätig war, mit der Behauptung beruft, daß der genannte Beschwerdefall auf seine Sache bis in die kleinsten Einzelheiten hinein anwendbar sei, ist ihm zu erwidern, daß es an einer Vergleichbarkeit der Beschwerdefälle schon im Hinblick auf die im Fall des Beschwerdeführers vorgelegene zehnjährige betriebliche Untätigkeit nach dem Absturz seines letzten Flugzeuges fehlt, weshalb aus den Aussagen dieser vom Beschwerdeführer ins Treffen geführten Erkenntnisse für die Besonderheit seines Falles nichts gewonnen werden kann.

Die Beschwerde erwies sich damit im Ergebnis als unbegründet und war deshalb gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen, wobei der Verwaltungsgerichtshof von der Durchführung der beantragten Verhandlung aus dem Grunde des § 39 Abs. 2 Z. 6 VwGG Abstand genommen hat.

Die Entscheidung über den Aufwandsersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers BGBl. Nr. 416/1994.