

Versicherungsrecht

Rechtsprechungsübersicht – Grob schuldhaftes Herbeiführen des Versicherungsfalles

Zinsstreit auf der Zielgeraden

Was ist die Bereicherung?
Verjährung des Schadenersatzes

Prozessfinanzierung qua
Quota Litis

Verjährung von
Ersatzansprüchen gegen Vorstandsmitglieder

Auch das Blinde Huhn
Dienstleistungen an der Uni

Direkte Steuern
Anwendung des GATT

Einkaufszentren zwischen
Wettbewerbsrecht und Flächenwidmung

Internationale Zuständigkeit für
Isolierte Gewinnzusagen

Rechtsprechungsübersicht BFH

KATHARINA HASLINGER/PATRICK PLANSKY/GERNOT RESSLER/MICHAEL SCHILCHER

A. BETEILIGUNG EINER VERMÖGENSVERWALTENDEN AN EINER GEWERBLICH TÄTIGEN PERSONENGESELLSCHAFT

Im Urteil vom **6. 10. 2004, IX R 53/01** hat der BFH entschieden, dass die Beteiligung einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft (Obergesellschaft) mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung an einer gewerblich tätigen anderen Personengesellschaft (Untergesellschaft) nicht zur Folge hat, dass die gesamten Einkünfte der Obergesellschaft als Einkünfte aus Gewerbebetrieb gelten. Dieser Entscheidung lag folgender Sachverhalt zugrunde: Die Kl ist eine KG, die zunächst eine gewerbliche Tätigkeit entfaltet hatte, ihre Aktivitäten jedoch sukzessive abgebaut hat, sodass sich ihre Tätigkeit letztendlich auf eine bloße Vermögensverwaltung – der Verpachtung ihres Grundstücks – beschränkte. Die KG war in den Streitjahren überdies als Kommanditistin an einer gewerblich tätigen KG beteiligt.

Der BFH lehnte die gewerbliche Prägung der Einkünfte der KG durch die Beteiligungseinkünfte nach § 15 Abs 3 Nr 1 dEStG¹⁾ mit einer Reihe von Argumenten ab. Zum einen wies der BFH darauf hin, dass die Abfärbewirkung des § 15 Abs 3 Nr 1 dEStG in diesem Fall nicht eingreife, da die Personengesellschaft keine Tätigkeit iSd § 15 Abs 1 Nr 1 dEStG (gewerbliches Unternehmen) ausübe, sondern Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 15 Abs 1 Nr 2 dEStG (gewerbliche Mitunternehmerschaft) erziele. Da jedoch § 15 Abs 3 Nr 1 dEStG die Abfärbewirkung lediglich auf den Fall erstreckt, in dem die Personengesellschaft selbst eine gewerbliche Tätigkeit ausübt, vermögen Beteiligungseinkünfte nach § 15 Abs 1 Nr 2 dEStG keine gewerbliche Prägung zu erreichen. Zum anderen rechtfertigt es auch der Sinn und Zweck nicht, § 15 Abs 3 dEStG über seinen Wortlaut hinaus auf Fälle auszudehnen, in denen eine Personengesellschaft ihrerseits Beteiligungseinkünfte erzielt. Diese Norm wollte zunächst die Schwierigkeiten vermeiden, mit denen die Ermittlung von Einkünften unterschiedlicher Einkunftsarten ein und derselben Gesellschaft verbunden wäre. Bei Beteiligungseinkünften komme es aber zu diesen

Schwierigkeiten nicht, da der Gewinnanteil der Obergesellschaft den Obergesellschaftern als „mittelbaren Mitunternehmern“ der Untergesellschaft unmittelbar zugerechnet wird. Eine gewerbliche Prägung der übrigen Einkünfte der KG würde wegen der damit verbundenen Buchführungspflicht sogar zu Erschwernissen führen. Ferner solle durch die Regelung des § 15 Abs 3 Nr 1 dEStG verhindert werden, dass infolge unzureichender Abgrenzungsmöglichkeiten zwischen den verschiedenen Tätigkeiten einer Gesellschaft gewerbliche Einkünfte der Gewerbesteuer entzogen werden. Bei Beteiligungseinkünften der in diesem Fall vorliegenden Art sei das Gewerbesteueraufkommen aber nicht gefährdet.

Auch das österreichische Einkommensteuergesetz kennt in § 2 Abs 4 Satz 3 EStG eine der deutschen Regelung vergleichbare, auf das seinerzeitige Gewerbesteuerrecht zurückgehende Vorschrift. Als gewerbliche Einkünfte gelten demnach stets und in vollem Umfang Einkünfte aus der Tätigkeit der OHG, KG und anderer Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer eines Gewerbebetriebes anzusehen sind. Hinsichtlich dieser Vorschrift wird von der herrschenden Lehre vertreten, dass die geringste gewerbliche Tätigkeit einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft zu einer in vollem Umfang gewerblichen Mitunternehmerschaft führt.²⁾ In der Literatur sind jedoch bereits Bedenken dagegen geäußert worden, dass die bloße Beteiligung an einer gewerblich tätigen Mitunternehmerschaft die Einkünfte der beteiligten Personengesellschaft ge-

Mag. Katharina Haslinger ist V.-Ass., Mag. Patrick Plansky Assistent, Mag. Gernot Ressler Assistent und Mag. Michael Schilcher Lehrbeauftragter am Institut für österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien.

- 1) „Als Gewerbebetrieb gilt in vollem Umfang die mit Einkünfteerzielungsabsicht unternommene Tätigkeit einer OHG, einer KG oder einer anderen Personengesellschaft, wenn die Gesellschaft auch eine Tätigkeit iSd Abs 1 Satz 1 Nr 1 ausübt.“
- 2) Vgl. *Quantschnigg/Schuch*, ESt-Handbuch (Wien 1993) § 28 Tz 86; *Doralt*, EStG⁴ § 23 Tz 204. Zu § 1 Abs 2 Z 1 GewStG siehe *Ruppe*, Die grundstücksverwaltende Kommanditgesellschaft und ihre steuerliche Behandlung (1982) 15 f; *Kobler*, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, SWK 1982, A I 155 (160). AA *Rief*, Die gesetzliche Verankerung des Abfärbprinzips, FJ 1995, 62 (64).

werblich einfärben könnte. Diese Argumentation stützt sich – ähnlich der des BFH – darauf, dass § 2 Abs 4 Satz 3 EStG einen eigenständigen Gewerbebetrieb erfordert.³⁾ Überdies geht der VwGH bei doppelstöckigen Personengesellschaften davon aus, dass die Gesellschafter der Obergesellschaft die Mitunternehmer der Untergesellschaft sind, sodass die Obergesellschaft keine gewerbliche Tätigkeit entfaltet, da ihr nicht die Stellung eines Mitunternehmers nach § 23 Z 2 EStG zukommt.⁴⁾

B. NACHHALTIGKEIT BEIM GEWERBLICHEN GRUNDSTÜCKSHANDEL SETZT WIEDERHOLUNGSABSICHT VORAUS

Im Urteil vom 7. 10. 2004, IV R 27/03 hatte sich der BFH mit der Frage zu beschäftigen, ob bei Überschreiten der sog Drei-Objekt-Grenze im Rahmen der Veräußerung von Immobilien stets Nachhaltigkeit und damit bei Erfüllen der sonstigen Voraussetzungen ein gewerblicher Grundstückshandel vorliegt. Dem gegenständlichen Fall lag folgender Sachverhalt zu Grunde: Die zwei Kl waren gemeinsam an einer GesBR zu 50% beteiligt, die einen Gebäudekomplex erwarb, den sie drei Jahre später weiterveräußerte. Dabei handelte es sich um vier im Grundbuch eingetragene Grundstücke, mit mehreren selbständig nutzbaren, wirtschaftlichen Einheiten (drei Geschäftsgrundstücke, sechs sonstige bebaute Grundstücke und 26 Mietwohngrundstücke). Die Kl sahen den darauf entfallenden Veräußerungserlös als nicht steuerbare Einnahme aus privater Vermögensverwaltung an. Demgegenüber befand das zuständige FA, dass es sich beim Verkauf dieses Gebäudekomplexes um einen gewerblichen Grundstückshandel handle und erließ entsprechend geänderte Feststellungsbescheide. In der darauf folgenden Revision beantragten die Kl eine Umqualifizierung dieser Einkünfte in Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Das FG hat seine Annahme über das Vorliegen eines gewerblichen Grundstückshandels lediglich darauf gestützt, dass die Drei-Objekt-Grenze überschritten war. Das Überschreiten dieser Grenze bedeutet allerdings nicht von vornherein, dass das Kriterium der Nachhaltigkeit erfüllt ist, sondern hat nur Indizwirkung. Vielmehr bedarf es einer weitergehenden Beurteilung der Nachhaltigkeit bei der Grenzziehung zwischen privater Vermögensverwaltung und gewerblichem Grundstückshandel. So stellte der BFH fest, dass eine Tätigkeit dann nachhaltig ist, wenn sie auf Wiederholungsabsicht angelegt ist, dert, dass weitere Geschäfte geplant sind.⁵⁾ Bei Veräußerung mehrerer Wohnobjekte in lediglich einem Veräußerungsgeschäft, sieht der BFH das Kriterium der Nachhaltigkeit als erfüllt an, wenn sich aus anderen objektiven Umständen ergab, dass noch andere Grundstücksgeschäfte geplant waren. Auch die Zusammenfassung von mehreren Verträgen in einer Urkunde ist für die steuerliche Beurteilung der Nachhaltigkeit irrelevant. Entscheidend ist allein, ob lediglich ein einziger Verkaufsentschluss vorliegt. Der BFH verwies die Rechtssache zurück an das FG mit

dem Hinweis, andere objektive Umstände, aus denen sich ergeben könnte, dass die Kl noch weitere Grundstücksgeschäfte geplant hätten, noch zu berücksichtigen. Zum einen kann ein Verkaufsgeschäft auch auf Wiederholung angelegt sein, wenn sich der Verkäufer zuvor im Interesse einer möglichst hohen Gewinnerzielung nicht nur um dieses Verkaufsgeschäft, sondern auch um Einzelverkäufe der verschiedenen Objekte bemüht hat. Hinzukommen muss, dass auch tatsächlich weitere Verkaufsaktivitäten entfaltet werden. Sollte sich für einen der beiden Veräußerer ergeben, dass noch andere Grundstücksgeschäfte geplant waren, ist bei ihm das Kriterium der Nachhaltigkeit gegeben und bei Erfüllen der sonstigen Kriterien liegen bei ihm gewerbliche Einkünfte aus Grundstückshandel vor.

Eine Drei-Objekt-Grenze gibt es in der österreichischen Rsp nicht.⁶⁾ Dennoch ist die Rechtslage in Österreich und in Deutschland durchaus vergleichbar.⁷⁾ Wie das vorliegende Urteil deutlich macht, ist die Drei-Objekt-Grenze bei der Veräußerung von Immobilien nicht mehr als ein Indiz für den gewerblichen Grundstückshandel. Vielmehr wird in Österreich sowie auch in Deutschland auf die Nachhaltigkeit abgestellt.⁸⁾ Es lassen sich durchaus weitere Parallelen ziehen. So ist zB von gewerblichem Grundstückshandel dann auszugehen, wenn eine Umschichtung von Grundstücken innerhalb verhältnismäßig kurzer Zeit durchgeführt wird.⁹⁾ Auch die Parzellierung und Aufschließung von Grundstücken mit nachfolgendem Abverkauf begründet regelmäßig gewerblichen Grundstückshandel.¹⁰⁾ Auf Grund dieser und vieler weiterer Parallelen in der österreichischen und deutschen Rsp und nicht zuletzt durch das vorliegende Urteil des BFH wird, auch trotz des Bestehens der Drei-Objekt-Grenze in Deutschland, auf die Nachhaltigkeit als ein zentrales Tatbestandsmerkmal abgestellt.

3) Vgl *Margreiter*, Mitunternehmerschaft, FJ 1993, 58 (60).

4) Siehe *Rief*, FJ 1995, 64, mwN.

5) Vgl dazu BFH 15. 4. 2004, IV R 54/02, BStBl II 2004, 868, mwN.

6) Vgl *BMF*, RdW 1997, 767; *Doralt*, EStG⁴ § 23 Tz 128.

7) AA wohl *Gimthör/Huber*, Veräußerungsgewinne bei Grund und Boden: nicht steuerbare Einkünfte, Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft oder gewerblicher Grundstückshandel? ÖStZ 2003, 542 (542 ff).

8) Vgl *Stadler/Stadler-Ruzicka*, Wann kann bei Grundstücksverkäufen ein steuerpflichtiger Gewerbebetrieb unterstellt werden? SWK 2000, S 598 (S 600 f).

9) Für Österreich siehe VwGH 7. 11. 1978, 815/76, ÖStZB 1979, 101 der im konkreten Fall auf einen Zeitraum von 10 Jahren abstellt. Für Deutschland siehe zB BFH 9. 5. 2001, XI R 34/99, BFH/NV 01, 1545 der von einer Fünfjahresfrist mit bloßer Indizwirkung spricht. Vgl dazu auch *Buge* in *Hermann/Heuer/Raupach* (Hrsg), EStG (210. Lfg) § 15 Anm 1131 der davon spricht, dass der Fünfjahreszeitraum keine starre zeitliche Begrenzung darstellt (vgl dazu auch BFH 18. 9. 1991, XI R 23/90, BStBl II 1992, 135), sondern grundsätzlich (wie in Österreich) auch auf einen Zehnjahreszeitraum abzustellen ist. Nach Ablauf von 10 Jahren ist grundsätzlich von privater Vermögensverwaltung auszugehen (vgl BFH 11. 12. 1996, X R 241/93, BFH/NV 1997, 396).

10) Für Österreich siehe VwGH 26. 4. 1989, 89/14/0004, ÖStZB 1989, 457; für Deutschland siehe zB BFH 7. 12. 1995, IV R 112/92, BStBl II 1996, 367.

C. GMBH-BEZUGSRECHTE ALS ANSCHAFFUNGSKOSTEN DER GMBH-BETEILIGUNG

Nimmt eine AG eine Kapitalerhöhung vor, so erhalten die Altaktionäre das Recht, die neu ausgegebenen Anteile aliquot zu ihren bisherigen Anteilen zu beziehen, da sie ansonsten durch die Kapitalerhöhung eine Vermögenseinbuße erleiden würden. Das Bezugsrecht von Anteilen an AGs bildet ein eigenständiges Wirtschaftsgut,¹¹⁾ sobald es zur Kapitalerhöhung kommt. Im Gegensatz zur AG war die Sachlage bei einer GmbH nicht so eindeutig: Im Urteil vom **21. 9. 2004, IX R 36/01** ging der BFH der Frage nach, ob ein durch Kapitalerhöhung einer GmbH entstandenes Bezugsrecht ebenfalls ein Wirtschaftsgut ist oder nicht. Diese Frage war im gegenständlichen Fall deshalb zentral, da die bf Partei als Privatperson die neu erworbenen Anteile fünf Monate später verkaufte, was innerhalb der Spekulationsfrist lt § 23 Abs 1 Nr 1 dEStG (vergleichbar mit § 30 öEStG) lag. Strittig war dabei, ob die Anschaffungskosten der zu den Neuanteilen gehörenden Bezugsrechte als Werbungskosten geltend gemacht werden können. Eine Geltendmachung der Anschaffungskosten der Bezugsrechte wurde zunächst von der Behörde erster Instanz mit dem Argument abgelehnt, dass es ein derartiges Bezugsrecht bei GmbH-Anteilen nicht gäbe, selbst wenn dies durch Satzung oder Kapitalerhebungsbeschluss eingeräumt worden wäre. Ein derartiges Bezugsrecht bei GmbHs wäre weder selbständig bewertbar, noch sei es veräußerbar, womit es die Eigenschaften eines Wirtschaftsgutes nicht erfüllen würde.¹²⁾

Dieser Ansicht folgte der BFH jedoch nicht, vielmehr handelt es sich um eine Weiterentwicklung der im Zusammenhang mit Aktien-Anteilen ergangenen Judikatur.¹³⁾ Laut BFH ist das Bezugsrecht eines GmbH-Anteils genauso wie jenes eines AG-Anteils ein Wirtschaftsgut.

Rechnerisch bilden die Anschaffungskosten des Bezugsrechtes den Differenzbetrag der stillen Reserven der Alt-Anteile vor und nach der Kapitalerhöhung. Wirtschaftlich wird somit das neue Wirtschaftsgut „Bezugsrecht“ verselbständigt, es erfolgt eine Realisation desselben. Realisation bedeutet hier nicht die bloße Abspaltbarkeit von den Alt-Anteilen, sondern eine wirkliche Erstarkung des Bezugsrechtes.¹⁴⁾ Bei Aktiengesellschaften erfolgt die Erstarkung des Bezugsrechtes kraft Gesetz; bei GmbHs gibt es dazu im dGmbHG aber keine explizite gesetzliche Regelung. Dabei zog der BFH eine Parallele zum dAktG, wonach die rechtliche Wirkung bei einer Kapitalerhöhung einer GmbH ähnlich ist, wie jene der AG.¹⁵⁾

Da die Bezugsrechtsausübung einen Tauschvorgang darstellt (es gehen die in Bezugsrechten verkörperten Substanzwerte auf die Neu-Anteile über), müssen zu den Anschaffungskosten der Neuanteile auch jene der Bezugsrechte hinzugezählt werden. Würden die Alt-Anteile außerhalb der Spekulationsfrist iSd § 23 Abs 1 Nr 1 dEStG (§ 30 Abs 1 Z 1 lit b öEStG) erworben, so enthält der Substanzwert der Bezugsrechte auch die stillen Reserven der Alt-Anteile.

le. Veräußert man nun die Neu-Anteile innerhalb der Spekulationsfrist, so kommt es zu keiner neuen Steuererfahrenheit dieser von den Alt-Anteilen stammenden stillen Reserven.

Auch österreichische Verwaltungspraxis und Schrifttum folgen dieser Vorgangsweise. Einziger Unterschied: In Österreich ist die Situation für GmbH-Bezugsrechte wesentlich klarer,¹⁶⁾ da in § 52 Abs 3 öGmbHG den Altgesellschaftern explizit ein Vorrecht eingeräumt ist. Somit gibt § 52 Abs 3 öGmbHG eine wesentlich klarere Konkretisierung (und somit Realisation) des Wirtschaftsgutes „Bezugsrecht an GmbH-Anteil“.

D. KEINE LIEBHABEREI BEI BOOTSHANDEL MIT LANGJÄHRIGEN HOHEN VERLUSTEN

Im Urteil vom **21. 7. 2004, X R 33/03** hatte sich der BFH mit der Frage auseinander zu setzen, ob das Betreiben eines Bootshandels mit langjährigen hohen Verlusten als Einkunftsquelle oder als Liebhaberei zu werten ist. Das FG beurteilte diese Tätigkeit als Liebhaberei und begründete diese Ansicht damit, dass der Betrieb des Kl bereits fünf Jahre nach Eröffnung keinen Totalgewinn mehr erwarten lassen habe und dennoch von diesem weitergeführt wurde, weshalb keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb mangels Gewinnerzielungsabsicht vorlägen.

Dieser Ansicht des FG konnte sich der BFH nicht anschließen: An Gewinnerzielungsabsicht fehle es erst dann, wenn die Prognose des zu erwirtschaftenden Totalgewinns negativ sei und der Steuerpflichtige die verlustbringende Tätigkeit nur aus im Bereich seiner Lebensführung liegenden persönlichen Gründen und Neigungen ausübe.¹⁷⁾ Es entspreche der ständigen Rechtsprechung des BFH, dass bei Tätigkeiten, die nicht typischerweise dazu bestimmt und geeignet sind, der Befriedigung persönlicher Neigungen oder der Erlangung wirtschaftlicher Vorteile außerhalb der Einkunftsphäre zu dienen, allein das Erzielen langjähriger Verluste noch keinen zwingenden Schluss auf das Nichtvorliegen von Gewinnerzielungsabsicht zulasse.¹⁸⁾ Auf dieser Grundlage hat der BFH in keinem einzigen Fall die Gewinnerzielungsabsicht von Steuerpflichtigen, die eine gewerbliche Tätigkeit ausübten, die nicht typischerweise in der Nähe des Hobbybereichs anzusiedeln war, allein wegen der Tatsache langjähriger Verluste

11) Vgl BFH 12. 4. 1967, VI 144/64, BStBl III 1967, 554.
 12) Zum Wirtschaftsgutbegriff in Deutschland: zB BFH 26. 10. 1987, GrS 2/86, BStBl II 1988, 348.
 13) Vgl BFH 12. 4. 1967, VI 144/64, BStBl III 1967, 554; *Jansen in Hermann/Heuer/Raupach* (Hrsg), EStG (52. Lfg) § 23 Anm 145.
 14) BFH 7. 8. 2000, GrS 2/999, BStBl II 2000, 632.
 15) Vgl zB *Zöllner in Baumbach/Hueck* (Hrsg), GmbH-Gesetz¹⁵ (1988) § 55 Anm 13.
 16) Vgl *Quantschnigg/Schuch*, ESt-Handbuch § 30 Tz 32; *Quantschnigg*, Aktuelles aus der ertragsteuerlichen Verwaltungspraxis, ÖStZ 1986, 147; *BMF*, SWK 1991, 353.
 17) Vgl dazu zuletzt BFH 31. 7. 2002, X R 48/99, BStBl II 2003, 282.
 18) Diese Rechtsprechungslinie verfolgt der BFH seit der E des Großen Senats vom 25. 6. 1984, GrS 4/82, BStBl II, 1984, 751.

verneint.¹⁹⁾ Vielmehr komme es nach Ansicht des BFH auf die Reaktion des Steuerpflichtigen auf dauerhafte Verluste etwa durch das Einleiten von Umstrukturierungsmaßnahmen an. Das FG hat die vom Kl vorgebrachten Umstrukturierungsmaßnahmen schlichtweg als „offenkundig ungeeignet“ angesehen, hat sich jedoch nicht mit den vom Kl behaupteten Maßnahmen konkret auseinander gesetzt. Der BFH verwies daher die Rechtssache zurück an das FG mit dem Auftrag, die Eignung der vorgebrachten Umstrukturierungsmaßnahmen bei der Folgeentscheidung hinreichend zu würdigen.

Bei der Abgrenzung zwischen einkommensteuerrechtlich relevanten Tätigkeiten als Grundlage positiver oder negativer Einkünfte von einkommensteuerrechtlich irrelevanten Betätigungen misst der BFH der subjektiven Absicht des Steuerpflichtigen, Einkünfte zu erzielen, entscheidende Bedeutung bei.²⁰⁾ Bei üblicherweise nicht in den „Hobbybereich“ fallenden Tätigkeiten beurteilt der BFH anhand der Reaktion des Steuerpflichtigen auf dauerhafte Verluste, ob dieser die verlustbringende Tätigkeit nur aus im Bereich seiner Lebensführung liegenden persönlichen Gründen oder Neigungen ausübt. Das Vorliegen des subjektiven Tatbestandsmerkmals „Einkünfteerzielungsabsicht“ wird somit anhand objektiver Kriterien geprüft, weshalb man auch von einer objektivierten subjektiven Auffassung des BFH sprechen könnte.²¹⁾

Der VwGH hat die vom BFH vertretene Betonung der subjektiven Erfolgsabsicht für die Anerkennung einer Betätigung als Einkunftsquelle ausdrücklich abgelehnt²²⁾ und stellte bisher vielmehr auf die objektive Ertragsfähigkeit der Betätigung ab.²³⁾ Entgegen der Ansicht des VwGH orientiert sich jedoch die österreichische Liebhabereiverordnung (LVO)²⁴⁾ wie der BFH am subjektiven Ertragsstreben des Steuerpflichtigen (§ 1 Abs 1 erster Satz LVO).²⁵⁾ Gleich-

zeitig muss dieses Streben „jedoch anhand objektiver Umstände nachvollziehbar“ sein (§ 1 Abs 1 zweiter Satz LVO). Bei Betätigungen, denen prinzipiell Einkunftsquellencharakter zukommt, wird sodann anhand objektiver Kriterien (§ 2 Abs 1 LVO) die Ertragsfähigkeit der Betätigung geprüft. Interessanterweise verweist der BFH im vorliegenden Urteil ausdrücklich auf § 2 Abs 1 Z 6 der österreichischen LVO und führt das dort genannte Kriterium „Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen“ als Begründung für das Vorliegen von Gewinnerzielungsabsicht ins Treffen. Nach österr Rechtslage wäre die Ertragsfähigkeit einer Betätigung is einer Beurteilung des Gesamtbildes anhand aller in § 2 Abs 1 LVO aufgezählten Kriterien durchzuführen.²⁶⁾ In jüngeren Erkenntnissen betont der VwGH ebenfalls die besondere Bedeutung strukturverbessernder Maßnahmen.²⁷⁾

19) Vgl BFH 28. 11. 1985, IV R 178/83, BStBl II 1986, 293; BFH 30. 10. 1986, IV R 175/84, BStBl II 1987, 89; BFH 22. 4. 1998 XI R 10/97, BStBl II 1998, 663; BFH 12. 9. 2002, IV R 60/01, BStBl II 2003, 85.

20) Vgl dazu etwa den Überblick bei *Weber-Grellet*, Wo beginnt die Grenze zur „Liebhaberei“? DStR 1992, 561 (562).

21) Ähnlich auch *Heuermann*, Objektivierung eines subjektiven Tatbestandsmerkmals: Die Einkünfteerzielungsabsicht bei Vermietung und Verpachtung in der deutschen und österreichischen Rechtsordnung, DStZ 2004, 9 (11).

22) Vgl VwGH 14. 6. 1988, 87/14/0112.

23) So etwa VwGH 27. 5. 2003, 99/14/0322.

24) Liebhabereiverordnung 1993, BGBl 1993/33 idF BGBl II 1999/15.

25) Vgl auch den Überblick zu den unterschiedlichen Theorien zur Liebhaberei bei *Rauscher/Grübler*, Steuerliche Liebhaberei in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis (2003) 16 ff.

26) Vgl *Doralt/Renner*, EStG⁸ § 2 LVO Rz 402.

27) Vgl VwGH 28. 2. 2002, 96/15/0219; VwGH 7. 10. 2003, 99/15/0209.