



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 8

GZ. RV/1825-W/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch Krebs & Dori OEG, 2130 Mistelbach, gegen die Bescheide des Finanzamtes Baden, vertreten durch Dr. Christian Sommer, betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 1998 bis 2001 im Beisein der Schriftführerin Romana Schuster nach der am 6. Oktober 2005 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird, soweit sie die Umsatzsteuer des Jahres 2001 betrifft, teilweise Folge gegeben. Der Umsatzsteuerbescheid 2001 wird abgeändert.

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen. Die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1998 bis 2000 und Einkommensteuer für die Jahre 1998 bis 2001 bleiben unverändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Umsatzsteuer 2001 sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Euro-Information:
Die für das Jahr 2001 festgesetzte Umsatzsteuer beträgt in Euro: 6.717,73 €.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) bezieht als Angestellter Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Ferner betreibt er seit dem 1. Dezember 1995 einen Spielautomatenverleih. Die daraus erzielten Einkünfte werden gemäß § 4 Abs. 3 EStG ermittelt.

Nachdem der Bw in den Jahren 1995 bis 1997 in den für diese Jahre ergangenen Einkommensteuerbescheiden erklärungsgemäß berücksichtigte Verluste aus Gewerbebetrieb in Höhe von insgesamt –699.397,00 S erzielt hatte, teilte er dem Finanzamt am 28. September 2000 in Beantwortung eines die Steuererklärungen des Jahres 1998 betreffenden Vorhalts zur Frage der Einkunftsquelleneigenschaft seines Spielautomatenverleihs auszugsweise Folgendes mit:

Für den Zeitraum 1995 bis 2000 ergebe sich ein Gesamtverlust aus dem Spielautomatenverleih in Höhe von 1.943.000,00 S. Darin enthalten sei eine bezahlte Vergnügungssteuer von rd. 2.660.000,00 S. Diese Steuerleistung sei wesentlich für den Verlust verantwortlich gewesen.

Er habe in den Anfangsjahren mit diversen Lokalen (Kaffeehäuser, Espressi, etc.) Vereinbarungen über die Aufstellung von Automaten getroffen. Viele der Vertragspartner hätten jedoch nach relativ kurzer Zeit ihre Lokale zugesperrt, was zu einem häufigen Wechsel der Aufstellorte geführt habe. Da die Vergnügungssteuer in Wien im vorhinein zu bezahlen sei, seien oftmals Kosten angefallen, obwohl dann keine oder nur geringe Einnahmen erzielt hätten werden können. Weiters sei die Vergnügungssteuer in Wien derart hoch, dass der erzielte Umsatz in einigen Fällen nicht zu deren Abdeckung ausgereicht habe. Da die Preisgestaltung im Wesentlichen durch den Markt bestimmt werde, sei auch über diesen Bereich keine Umsatzerhöhung erzielbar gewesen.

Auf Grund der schlechten Ertragssituation sei bereits in den Vorjahren nach Strategien gesucht worden, um die Ertragslage zu verbessern. So habe der Bw versucht, die verstreuten Standorte zu konzentrieren und Vertragspartner zu finden, die ein längeres Vertragsverhältnis zulassen würden. Es sei auch versucht worden, das Missverhältnis zwischen Einnahmen und Vergnügungssteuer in den Griff zu bekommen. So sei die Möglichkeit geprüft worden, Automaten in Niederösterreich, wo die Vergnügungssteuer wesentlich geringer sei, aufzustellen. Für drei neue Standorte in Niederösterreich, darunter ein CineCenter, stehe bereits ein Vertragsabschluss bevor.

In die beigelegte Prognoserechnung für die Jahre 2001 bis 2006 seien Erkundigungen über die Einnahmensituation in Vergleichsbetrieben eingeflossen.

Auf Grund der Umstrukturierung des Unternehmens in Verbindung mit den neuen Standorten ergebe sich eine gänzlich neue Einkommenssituation, die eine äußerst positive Entwicklung erwarten lasse.

Die erwähnte Prognoserechnung, der jährliche Einnahmen von 1.260.000,00 S zu Grunde liegen, nimmt für die Jahre 2001 bis 2006 einen Gesamtgewinn von 2.390.000,00 S an.

Im Zuge einer im Jahr 2002 begonnenen, die Jahre 1998 bis 2001 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung gelangte die Prüferin zu der Feststellung, dass der Spielautomatenverleih des Bw keine Einkunftsquelle darstelle und mit Beginn des Jahres 1998 als Liebhaberei einzustufen sei. Im Einzelnen führt die Prüferin unter Tz. 28 des BP-Berichts dazu Folgendes aus:

Der Bw habe den Betrieb des Spielautomatenverleihs am 1. Dezember 1995 mit der Aufstellung eines Dartautomaten in Wien aufgenommen. In den Jahren 1995 bis 2001 seien aus diesem Betrieb folgende Verluste erklärt worden:

	<u>jährlicher Verlust</u>	<u>kumulierter Verlust</u>
1995	-16.407,00	-16.407,00
1996	-352.054,00	-368.461,00
1997	-330.936,00	-699.397,00

1998	-430.284,00	-1.129.681,00
1999	-364.588,00	-1.494.269,00
2000	-415.100,00	-1.909.369,00
2001	-156.708,00	-2.066.077,00

Der Spielautomatenverleih sei als Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung zu bewerten. Bei Prüfung anhand der Kriterien des § 2 Abs. 1 Liebhabereiverordnung sowie Betrachtung nach dem Gesamtbild der Verhältnisse seien folgende Umstände berücksichtigt worden:

Ausmaß und Entwicklung der Verluste, Umsätze (Anmerkung: die jährlichen Verluste beinhalten unter Tz. 26 BP-Bericht vorgenommene Gewinnkorrekturen):

	<u>Umsatz</u>	<u>jährlicher Verlust</u>	<u>kumulierter Verlust</u>
1995	0,00	-16.407,00	-16.407,00
1996	468.977,90	-352.054,00	-368.461,00
1997	701.823,36	-330.936,00	-699.397,00
1998	403.723,66	-417.337,00	-1.116.734,00
1999	241.193,67	-360.698,00	-1.477.432,00
2000	407.223,52	-410.066,00	-1.887.498,00
2001	512.251,29	-115.696,00	-2.003.194,00

Bis zum Jahr 2001 seien keine Gewinne erzielt worden. In den Jahren 1998 bis 2000 sei der jährliche Verlust höher als der Umsatz.

Ursachen der Verluste:

u.a. hohe Fixkosten (Vergnügungssteuer), mangelnde Werbemaßnahmen.

Die Spielautomaten würden zur Gänze in Wien vermietet. Die Vergnügungssteuer würde zur Gänze vom Bw bezahlt. Der Umsatz einiger Automaten reiche nicht zur Abdeckung der Vergnügungssteuer. Bei einem in den Jahren 1995 – 2001 erzielten Umsatz von insgesamt 2.735.193,40 S habe die in diesem Zeitraum entrichtete Vergnügungssteuer 3.088.284,10 S betragen.

Marktgerechtes Verhalten:

Bezüglich Leistungsangebot und Preisgestaltung seien im Prüfungszeitraum keine Änderungen festgestellt worden. Der Bw habe laut Schreiben vom 9. Oktober 2002 immer mehr davon Abstand genommen, an Gastronomen aktiv heranzutreten, und habe in Folge Unrentabilität eines Standortes Automaten in ein Lager verbracht. Damit könne von einem stetigen Streben nach Gewinn nicht gesprochen werden.

Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage:

Im Zuge der Prüfung seien Prognoserechnungen vorgelegt worden; die dabei angenommenen Umsätze seien noch während der Prüfung korrigiert, der prognostizierte Gesamtgewinn immer weiter in die Zukunft verlagert worden. Im Schreiben vom 9. Oktober 2002 habe der Bw den Wunsch geäußert, im Jahr 2007, dem Zeitpunkt seines Pensionsantritts, und somit spätestens im Zeitpunkt der Übernahme durch seinen Sohn einen Gesamtgewinn zu erwirtschaften. Für die Betriebsprüfung sei aber aus den Prognoserechnungen ein Gesamtgewinn in einem absehbaren Zeitraum nicht erkennbar.

Gesamtbild der Verhältnisse:

Als Indiz für die mangelnde Gewinnerzielungsabsicht werde gewertet, dass der Bw neben der zu beurteilenden Tätigkeit eine nicht unwesentliche Einkunftsquelle habe, die es ihm erlaube, seinen Lebensunterhalt zu bestreiten und die Verluste abzudecken.

Da mit Ablauf des Anlaufzeitraums (1995 – 1997) keine Einkunftsquelle im steuerlichen Sinn vorliege, erfolge mit Beginn des Jahres 1998 die Betriebsaufgabe. Der gemeine Wert der ins Privatvermögen übernommenen Wirtschaftsgüter werde in Höhe des Restbuchwertes ermittelt.

Bei der Umsatzsteuer nahm die Prüferin auf Grund festgestellter Mängel – so seien laut Tz. 13 BP-Bericht die Standlisten, die Zählerstände der Spielautomaten sowie Aufzeichnungen, die

eine eindeutige Zuordnung der Kasseninhalte zu den einzelnen Geräten bzw. Spielen ermöglichten, nicht aufbewahrt worden; Grundaufzeichnungen über die laufenden Automatenabrechnungen mit dem Lokalbetreiber und zwischenzeitige Entnahmen bzw. Gewinnerstattungen durch den Lokalbetreiber seien ebenfalls nicht aufbewahrt worden – Zuschätzungen vor. Ferner versagte die Betriebsprüfung einem Honoraraufwand in Höhe von 18.000,00 S wegen Nichtvorlage der Anwaltsrechnung die Anerkennung als Betriebsausgabe bzw. blieb auch die darin enthaltene Vorsteuer von 3.000,00 S unberücksichtigt.

Das Finanzamt erließ in der Folge den Feststellungen der Betriebsprüfung Rechnung tragende Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1998 bis 2001.

In der am 24. April 2003 erhobenen Berufung wendet der Bw gegen die Liebhabereibeurteilung ein, die unter Tz. 28 BP-Bericht angestellten Überlegungen seien nicht zutreffend. So sei dort angeführt, dass mangelnde Werbemaßnahmen oder auch fehlendes marktgerechtes Verhalten die Ursachen für die Ergebnissituation seien.

Dem sei entgegenzuhalten, dass jene geeigneten Maßnahmen, die ein Automatenaufsteller ergreifen könne, darin bestünden, ständig neue Standorte zu suchen, diese zu testen und – wie in allen Fällen üblich – bei einem schlechten Einspielergebnis den Automaten von diesem Standort abzuziehen und sofort wieder beim Magistrat abzumelden, um sich so der weiteren Verpflichtung zur Entrichtung von Vergnügungssteuer zu entheben.

Der Bw habe für den Zeitraum Jänner 1998 bis August 2002 eine Aufstellung ausgearbeitet, aus welcher zu ersehen sei, dass sich im August 2002 nur zwei Unterhaltungs- und zwei Münzgewinnautomaten im Einsatz befunden hätten, obwohl insgesamt 16 dieser Geräte an 80 Standorten kurzzeitig aufgestellt gewesen wären. Beziehe man in diese Statistik auch die drei Musikboxen, einen Fußballtisch, einen Billardtisch und einen Kaffeeautomaten ein, so seien in 55 Monaten 104 Aufstellplätze erprobt worden.

Schon auf Grund dieser Umstände könne nicht von fehlendem marktgerechtem Verhalten gesprochen werden. Im Übrigen sei an Hand diverser Flugzettel belegbar, dass Werbemaßnahmen zur Steigerung des Bekanntheitsgrades und des Umsatzes gesetzt wurden.

Der Bw legte ferner die fehlende Anwaltsrechnung sowie die Kopie einer vom betreffenden Rechtsanwalt bei der MA 6 wegen Vergnügungssteuer eingebrachten Berufung vor und beantragte, den Rechnungsbetrag als Betriebsausgabe bzw. die darin ausgewiesene Umsatzsteuer in Höhe von 3.000,00 S im Jahr 2001 als Vorsteuer zu berücksichtigen.

Die in der Berufung erwähnte, Jänner 1998 bis August 2002 umfassende Aufstellung gibt für die einzelnen Spielautomaten den Aufstellungsort – durchwegs Lokale in verschiedenen Wiener Bezirken - und die jeweilige Dauer der Aufstellung an.

In ihrer zur Berufung ergangenen Stellungnahme weist die Prüferin darauf hin, dass mangels Standlisten oder anderer Aufzeichnungen eine exakte Zuordnung der einzelnen Spielautomaten zu den jeweiligen Aufstellungsorten, Aufstellzeiten etc. für das Finanzamt nicht möglich sei. Laut Berufung seien im August 2002 lediglich zwei Münzgewinnautomaten und zwei Unterhaltungsautomaten im Einsatz gewesen, wobei ein Bestreben, sofort neue Standorte für die auf Lager befindlichen Spielautomaten zu suchen, nicht erkennbar sei. Von den in der Berufung angeführten Werbemaßnahmen sei das Finanzamt bis dato nicht in Kenntnis gesetzt worden. Diese Werbemaßnahmen seien weder dokumentiert, noch hätten sie als Betriebsausgaben in den Aufzeichnungen ihren Niederschlag gefunden.

Der zu dieser Stellungnahme eingereichten Gegenäußerung vom 21. September 2003 legte der Bw Standlisten und eine Übersichtsgrafik bei. Diese seien bereits im Zuge der Betriebsprüfung dem Finanzamt übergeben worden. Aus den Standlisten (Anmerkung: es handelt sich dabei um die bereits der Berufung beigelegte Aufstellung) sei zu ersehen, dass ständig neue Aufstellungen durchgeführt wurden, somit das Bestreben, neue Standorte zu finden, sehr wohl erkennbar sei. Geldspielautomaten könnten jedoch nicht an irgendeinem Standort aufgestellt werden, da bei einer Vergnügungssteuer in Höhe von 1.300,00 € sehr leicht ein Verlust entstehen könne. Zur Steigerung des Bekanntheitsgrades und des Umsatzes habe der Bw Flugzettel mit und ohne Spielbon, Spielgutscheine verteilt, Auslagen gestaltet. Die Flugzettel seien vom Sohn des Bw am PC hergestellt und dann vom Bw, auch mit dem jeweiligen Lokalbetreiber, verteilt worden, weshalb die Flugzettel auch nicht als Betriebsausgaben deklariert worden seien. Der Bw habe ferner Darts- und Billard-Turniere veranstaltet. Exemplare der Flugzettel etc. wurden der Gegenäußerung beigelegt.

Der Bw führt in der Gegenäußerung weiter aus, dass, wenn ihm mangelnde Gewinnerzielungsabsicht unterstellt werde, weil er neben seiner Tätigkeit als Automatenaufsteller "eine nicht unwesentliche Einkunftsquelle" habe, darauf hinzuweisen sei, dass er im Hinblick auf seine Überzeugung, die Automatenaufstellertätigkeit werde nunmehr Gewinne erzielen, um die Gewährung einer damals noch möglichen Vorruhestandsregelung angesucht habe. Diese sei ihm per 1. Dezember 2000 auch gewährt worden, mit der Auflage, dass sein Gehalt, das bis dahin monatlich netto 42.030,00 S betragen habe, auf 28.763,00 S reduziert werde. Da ihm das Gehalt nur bis zur Vollendung des 60. Lebensjahres zugesagt war, habe er bis zum Pensionsantritt mit einer eineinhalbjährigen Arbeitslosigkeit rechnen müssen. Wenn er also keine Absicht gehabt hätte, Gewinn zu erzielen, so hätte er sicher nicht die Vorruhestandsregelung angestrebt.

Zu bemerken sei, dass das Jahr 2003 mit einem Gewinn abgeschlossen werde.

In der am 6. Oktober 2005 abgehaltenen Berufungsverhandlung brachte der Bw ergänzend vor, dass die Nutzungsdauer für die Spielautomaten zu kurz angesetzt worden sei. Es wäre

nicht bloß eine 5-jährige, sondern eine 7-jährige oder längere Abschreibung möglich gewesen. Weitere Verlustursache seien die hohen Strafen gewesen, die der Magistrat verhängt habe, wenn Automaten bereits vor der oft lange dauernden Konzessionserteilung aufgestellt worden seien. Auch die hohe Arbeitslosigkeit sei als Verlustursache anzuführen.

Seit dem Jahr 2002 sehe die Gewinn- bzw. Verlustentwicklung folgendermaßen aus:
 2002: 202 € Gewinn; 2003: -2.500 € Verlust (bei Gewährung der Kleinunternehmerregelung wäre ein Gewinn von 1.100 € entstanden); 2004: 1.000 € Gewinn; 2005: voraussichtlich Gewinn von 8.000 €.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Die Parteien gehen – im Hinblick auf die Anzahl der vom Bw aufgestellten Automaten bzw. Spielgeräte zutreffend - davon aus, dass es sich beim Spielautomatenverleih des Bw um eine Betätigung gemäß § 1 Abs. 1 Liebhábereiverordnung (LVO) handelt. Der weiteren Beurteilung dieser Betätigung können ferner die von der Betriebsprüfung festgestellten Einnahmen und Ausgaben zu Grunde gelegt werden, zumal die vom Bw erklärten Einnahmen in der durch die von der Prüferin verhängten und unbekämpft gebliebenen Sicherheitszuschläge modifizierten Höhe unstrittig sind.

Die LVO stellt in erster Linie auf die Absicht des Steuerpflichtigen, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen, ab. Im Falle von Tätigkeiten im Sinn des § 1 Abs. 1 LVO ist das Vorliegen von Einkünften zu vermuten. Die Vermutung kann widerlegt werden, wenn die Absicht nicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 LVO) nachvollziehbar ist. Bloße Beteuerungen, einen Gesamtgewinn anzustreben, genügen daher nicht (vgl. VwGH 30.7.2002, 96/14/0020).

Fallen bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO Verluste an, ist das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen, insbesondere anhand der im § 2 Abs. 1 Z 1 bis 6 LVO genannten Kriterien zu beurteilen. Gemäß § 2 Abs. 2 LVO ist diese Beurteilung unter Berücksichtigung auch der Verhältnisse innerhalb des Anlaufzeitraums nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu treffen.

Da die LVO das subjektive Ertragstreben in den Mittelpunkt der Betrachtung stellt, ist das Schwerpunkt auf die bis zum jeweiligen Veranlagungsjahr eingetretene Entwicklung, nicht hingegen auf nachfolgende Jahre zu legen (VwGH 28.2.2002, 96/15/0219). Es ist also eine Jahr-zu-Jahr-Beurteilung zu treffen. Es kommt nämlich maßgeblich darauf an, ob der sich Betätigende wirtschaftlich sonnvolle handelt (Rauscher / Grübler, Steuerliche Liebháberei in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis, S. 97).

Was die Kriterien "Ausmaß und Entwicklung der Verluste" (Z 1) bzw. "Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen" (Z 2) betrifft, sticht hervor, dass der Automatenverleih des Bw im Zeitraum Dezember 1995 bis einschließlich 2001 durchgehend nur Verluste erbracht hat, hiebei ein Gesamtverlust von rd. 2 Mio S entstanden ist und in den Jahren 1998 bis 2000 der jährliche Verlust sogar den Umsatz überstiegen hat. Bemerkenswert ist ferner, dass – wie die nachfolgende Gegenüberstellung zeigt – der Umsatz in keinem Jahr ausgereicht hat, die sich als Fixposten zu Buche schlagenden Vergnügungssteuern und jährlichen Abschreibungen abzudecken.

	Umsätze	Vergnügungssteuer	Abschreibungen	Vergnügungssteuer + AfA
1995	0,00	-6.000,00	-3.070,00	-9.070,00
1996	468.977,90	-645.120,00	-62.596,83	-707.716,83
1997	701.823,36	-712.790,00	-120.974,49	-833.764,49
1998	403.723,66	-491.228,00	-134.220,76	-625.448,76
1999	241.193,67	-247.560,00	-154.179,22	-401.739,22
2000	407.223,52	-526.605,00	-179.453,08	-706.058,08
2001	512.251,29	-458.981,10	-143.637,75	-602.618,85
	2.735.193,40	-3.088.284,10	-798.132,13	-3.886.416,23

Der Einwand, der Abschreibung der Spielautomaten sei eine zu kurze Nutzungsdauer zu Grunde gelegt worden bzw. es wäre eine Abschreibung auf 7 Jahre oder länger möglich gewesen, vermag – abgesehen davon, dass der Bw zum Nachweis oder zur Glaubhaftmachung einer, erstmals in der Berufungsverhandlung behaupteten, längeren als 5-jährigen betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer nichts Substantiiertes vorgetragen hat - an dieser Aussage nichts zu ändern, da selbst bei Annahme eines 10-jährigen Abschreibungszeitraumes die Umsätze die Fixkosten nicht übersteigen würden.

Das Jahr 2001 brachte im Vergleich zu den Vorjahren zwar einen geringeren Verlust. Der sich vom Durchschnitt der Vorjahresumsätze nicht wesentlich abhebende Umsatz dieses Jahres lag aber weiterhin unter den erwähnten Fixposten.

Ohne Kenntnisse jener Besonderheiten, die den vermuteten Liebhabereibetrieb von einem nach wirtschaftlichen Kriterien geführten Betrieb unterscheiden, lässt sich bei typisch erwerbswirtschaftlichen Betätigungen keine verlässliche Aussage über das Vorliegen von Liebhaberei machen (z.B. VwGH 25.6.1997, 94/15/0235). So sieht denn die LVO im Rahmen der Kriterienprüfung auch vor, die Ursachen der Verluste im Verhältnis zu Vergleichsbetrieben (Z 3) sowie das marktgerechte Verhalten im Hinblick auf die angebotenen Leistungen (Z 4) und die Preisgestaltung (Z 5) zu prüfen.

Anzeichen dafür, dass sich der Bw mit den von ihm angebotenen Leistungen und den dafür verrechneten Preisen nicht marktgerecht (Z 4 und 5) verhalten hätte, bestehen nicht. Es ist nicht hervorgekommen, dass der Bw mit den von ihm aufgestellten Automaten nicht die Bedürfnisse des interessierten Publikums getroffen oder bei der Preisgestaltung – die laut

Vorhaltsbeantwortung vom 28. September 2000 im Wesentlichen vom Markt vorgegeben ist – sein Potential nicht ausgenützt oder wesentlich überschritten hätte.

Die Besonderheiten, die den Automatenverleih des Bw von vergleichbaren, Gewinne erwirtschaftenden Betrieben unterscheiden, sind daher in den Verlustursachen zu suchen.

Es gilt folglich die Ursachen dafür zu ergründen, dass der Automatenverleih des Bw im Gegensatz zu Vergleichsbetrieben, die, wie der Bw in seiner Vorhaltsbeantwortung vom 28. September 2000 über bei solchen eingeholte Erkundigungen zu berichten weiß, jährlich Umsätze von rd. 1,3 Mio S zu erzielen im Stande sind, während der Bw mit seinem Betrieb in einem Jahr (1997) knapp mehr als Hälfte und im Übrigen nicht einmal die Hälfte dieser Umsatzzahl zu erreichen vermochte, nicht gewinnbringend gearbeitet hat.

In diesem Zusammenhang ist auch zu prüfen, welcher Art und welchen Ausmaßes die Bemühungen des Bw zur Verbesserung der Ertragslage seines Betriebes durch strukturverbessernde Maßnahmen (Z 6) waren, ein Kriterium, dem im Rahmen der Kriterienprüfung nach § 2 Abs. 1 LVO besondere Bedeutung zukommt (VwGH 7.10.2003, 99/15/0209).

Die Ursachen für das verlustbringende Arbeiten seines Betriebes nennt der Bw bereits in der Vorhaltsbeantwortung vom 28. September 2000. Es seien dies ausgabenseitig die hohen Fixkosten in Form der Vergnügungssteuer und einnahmenseitig der Umstand, dass sich der Bw zu einem häufigen Wechsel der Aufstellungsorte gezwungen sah, gewesen. Aus Letzterem, so geben die Ausführungen des Bw zu verstehen, resultierten im Zusammenhang mit der Tatsache, dass die – in Wien sehr hohe - Vergnügungssteuer monatlich im vorhinein zu bezahlen gewesen sei, nicht einmal diese Steuer deckende Umsätze und damit letztlich die Verluste.

Knüpft man an das Vorbringen des Bw an, so ergibt sich daraus auch die Struktur, innerhalb derer der Bw seinen Automatenverleih betrieben hat: ein Einsatz der Spielautomaten an ständig wechselnden Aufstellungsorten und eine hohe Fixkostenbelastung. Bei dieser Struktur konnte der Betrieb des Bw aber – und eine andere Beurteilung lassen die bekannten Einnahmen und Ausgaben nicht zu – nicht gewinnbringend arbeiten. Die Einnahmen aus den Spielautomaten haben von Anfang an nicht einmal die Vergnügungssteuer verdient, geschweige denn das vom Bw für den Erwerb der Spielautomaten investierte Kapital.

Diese Struktur war von Beginn der Betätigung an gegeben und hat über den Anlaufzeitraum hinaus auch während des streitgegenständlichen Zeitraums unverändert bestanden. Die Berufung spricht von 104 im Zeitraum Jänner 1998 bis August 2002 erprobten Aufstellplätzen.

Damit lässt sich aber auch bereits die Frage beantworten, welche Maßnahmen der Bw zur Verbesserung dieser Struktur gesetzt hat, nämlich keine. In der Vorhaltsbeantwortung vom 28. September 2000 behauptet der Bw zwar eine Umstrukturierung seines Unternehmens, sodass für die Jahre 2001 bis 2006 bereits mit Gewinnen gerechnet werden könne. Diese Umstrukturierung mit neuen Standorten in Niederösterreich und konzentrierten, längerfristigen Standorten hat aber, wie die Berufungsausführungen über die Zahl der bis August 2002 erprobten Standorte und die der Berufung beigelegte Aufstellung, die auch für das Jahr 2002 noch ausschließlich in Wien gelegene Standorte ausweist, zeigen, nicht stattgefunden.

Wenn der Bw vermeint, er habe mit dem ständigen Testen neuer Standorte jene geeigneten Maßnahmen, die ein Automatenaufsteller ergreifen könne, gesetzt, so verkennt er, dass diese Maßnahmen eben gerade nicht zur Verbesserung der seinem eigenen Vorbringen zufolge für die Verluste seines Automatenverleihs verantwortlichen Struktur – eben dem bei hohen Fixkosten nur geringe Einnahmen zulassenden ständigen Standortwechsel - geführt haben.

Der in § 2 Abs. 2 LVO normierte Anlaufzeitraum ist als eine Art Beobachtungszeitraum anzusehen und findet seine Rechtfertigung darin, dass der Beginn typisch erwerbswirtschaftlicher Betätigungen grundsätzlich immer mit einem wirtschaftlichen Risiko behaftet ist. Deshalb ist es notwendig, dieses Risiko zumindest in der Anfangsphase durch die Beseitigung der Gefahr einer Beurteilung als Liebhaberei zu mindern. Während des Anlaufzeitraumes muss der sich Betätigende allerdings erkennen, ob sich die Betätigung insgesamt lohnend gestaltet bzw. gestalten wird (vgl. Rauscher / Grübler, a.a.O., S. 84).

Der Anlaufzeitraum hat für den Automatenverleih des Bw zwar keine vollen 3 Kalenderjahre gedauert, war aber dennoch ausreichend, um sich ein Bild über die Höhe der in Wien für die vom Bw aufgestellten Automaten zu entrichtenden Vergnügungssteuer sowie darüber, dass mit dem Einsatz der Automaten an ständig wechselnden Aufstellungsorten nicht einmal diese Vergnügungssteuer deckende Einnahmen zu erzielen sind, diese Einnahmen folglich auch weit davon entfernt sind, das eingesetzte Kapital zu verdienen, zu verschaffen. Einzig wirtschaftlich sinnvolle Reaktion wäre es gewesen, die Struktur des Betriebes zu ändern – sodass, worauf auch der Bw in der Vorhaltsbeantwortung vom 28. September 2000 zutreffend hinweist, das Missverhältnis zwischen Einnahmen und der den entscheidenden Kostenfaktor bildenden Vergnügungssteuer in den Griff bekommen wird - oder den Betrieb, da die bestehende Struktur eine lohnende Gestaltung nicht zuließ, mit Ablauf des Anlaufzeitraumes einzustellen.

Dass der Bw dennoch über den Anlaufzeitraum hinaus seinen Automatenverleih unverändert, und vor allem unter Inkaufnahme der Tatsache, mehr Vergnügungssteuer bezahlen zu müssen, als er Einnahmen aus den Automaten erzielte, fortgeführt, somit an einer

offensichtlich wirtschaftlich nicht sinnvollen Betätigung festgehalten hat, zeugt nicht von betriebswirtschaftlich sinnvollem Handeln und lässt in keinem der zu beurteilenden Jahre ein Bemühen des Bw, das geeignet gewesen wäre, auf ein nach einem Verlassen der Verlustzone ausgerichteten Streben zu schließen, erkennen.

Bei dieser Sachlage kommt dem Umstand, dass der Bw mit einem allfälligen Verteilen von Flugzetteln und dem Veranstalten von Darts- und Billardturnieren Werbemaßnahmen gesetzt hat, ebenso wenig entscheidende Bedeutung zu wie der Frage, ob das Vorhandensein einer weiteren Einkunftsquelle als Indiz für mangelnde Gewinnabsicht anzusehen ist.

Mit dem in der Gegenäußerung vom 21. September 2003 für das Vorliegen einer Gewinnerzielungsabsicht ins Treffen geführten Argument, die Vorruhestandsregelung nur auf Grund seiner Überzeugung von einer Gewinnerzielung aus dem Automatenbetrieb angestrebt zu haben, äußert der Bw bloße, für die Beurteilung der an objektiven Kriterien zu messenden Gewinnerzielungsabsicht unbedeutliche Wunschvorstellungen. Außerdem lässt der Bw mit dem Hinweis auf die nach Ablauf der Vorruhenstandsregelung bis zum Pensionsantritt erwartete Arbeitslosigkeit ein persönliches Motiv für das Dulden jahrelanger Verluste erkennen. Ein solches Motiv spricht aber nicht für eine Gewinnerzielungsabsicht, sondern ist ein Indiz für fehlendes Gewinnstreben (vgl. Rauscher / Grübler, a.a.O., S. 101).

Zu den erstmals in der Berufungsverhandlung als weitere Verlustursachen ins Treffen geführten hohen Strafen des Magistrats für vorzeitiges, konzessionsloses Aufstellen von Spielautomaten sowie hohe Arbeitslosigkeit wird Folgendes bemerkt:

Zum einen sind die behaupteten hohen Strafen aus den vorliegenden Einnahmen – Ausgabenrechnungen nicht nachvollziehbar und zum anderen ließe sich, so diese Strafen über den zu beurteilenden Zeitraum tatsächlich eine Fixkostenbelastung bedeutet hätten, im Hinblick darauf, dass der Bw damit seinen Automatenverleih unter Inkaufnahme auch dieser verlustverursachenden Fixkostenbelastung über den Anlaufzeitraum hinaus unverändert fortgeführt hätte, betriebswirtschaftlich sinnvolles Handeln ebenfalls nicht erkennen.

Eine allfällige negative Auswirkung hoher Arbeitslosigkeit auf die Spielfreudigkeit der Bevölkerung betrifft alle Betreiber von Spielautomaten, ist also kein Kriterium, das den Betrieb des Bw von anderen, gewinnbringend arbeitenden Vergleichsbetrieben unterscheiden würde. Das Auftreten von Arbeitslosigkeit stellt normale wirtschaftliche Risiken dar (vgl. VwGH 30.7.2002, 96/14/0020 zu Konjunktureinbrüchen), auf das sich alle Unternehmer einzustellen haben. Davon abgesehen hat allenfalls aufgetretene Arbeitslosigkeit Vergleichsbetriebe offensichtlich nicht davon abgehalten, mehr als doppelt so hohe Umsätze zu erzielen wie der Bw.

Zusammenfassend bleibt festzuhalten, dass auf Grund des Gesamtbildes der Verhältnisse – in den Jahren 1995 bis 2001 wurden ausschließlich Verluste aus dem Automatenverleih erwirtschaftet, die Einnahmen haben in keinem dieser Jahre die Fixkosten gedeckt, in den Jahren 1998 bis 2000 überstiegen die Verluste sogar die Umsätze, strukturverbessernde Maßnahmen wurden nicht ergriffen – zu schließen ist, dass die Betätigung des Bw nicht durch die Absicht, einen Gesamtgewinn zu erzielen, veranlasst war, weshalb der Betrieb des Automatenverleihs als Liebhaberei anzusehen ist. Das Jahr 2001 hat zwar einen im Vergleich zu den Vorjahren geringeren Verlust gebracht. Im Hinblick darauf, dass verglichen mit den Vorjahren keine entscheidende Umsatzsteigerung eingetreten ist, der Umsatz weiterhin die Fixposten Vergnügungssteuer und Abschreibung nicht abgedeckt, vor allem aber die für die Verluste verantwortliche Struktur weiterhin bestanden hat, ist es nicht gerechtfertigt, für dieses Jahr eine abweichende Beurteilung zu treffen.

Die Berufung erweist sich daher, soweit sie sich gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1998 bis 2001 richtet, als unbegründet.

2. Der Bw hat mit der Berufung die fehlende Anwaltsrechnung nachgereicht sowie durch die Vorlage einer Kopie der vom betreffenden Rechtsanwalt bei der MA 6 wegen Vergnügungssteuer eingebrachten Berufung glaubhaft gemacht, dass die Anwaltskosten einen betrieblichen Vorgang betreffen. Der Berufung war daher, soweit sie sich gegen den Umsatzsteuerbescheid des Jahres 2001 richtet, insoweit Folge zu geben, als der Betrag von 3.000,00 S im Jahr 2001 als abzugsfähige Vorsteuer zu berücksichtigen ist.

Die gesamte im Jahr 2001 abzugsfähige Vorsteuer beträgt daher 39.011,15 S (36.011,15 S lt. Bescheid + 3.000,00 S lt. Berufungsentscheidung).

Da der Bw weitere Einwendungen gegen die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1998 bis 2001 nicht erhoben hat und der unter Punkt 1 behandelten Frage der Liebhaberei für die Umsatzsteuer im Hinblick darauf, dass gemäß § 6 LVO bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn nicht vorliegen kann, keine Bedeutung zukommt, das Finanzamt den Betrieb des Bw in den angefochtenen Umsatzsteuerbescheiden auch nicht als Liebhaberei behandelt hat, erweist sich die Berufung, soweit sie sich gegen die genannten Umsatzsteuerbescheide richtet, im Übrigen als unbegründet.

Aus den dargelegten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 14. Oktober 2005