



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch Steuerberater, gegen die Bescheide des Finanzamtes betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1999 bis 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Die gegenständliche Entscheidung ergeht im fortgesetzten Verfahren nach dem aufhebenden Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 19.3.2008, 2005/15/151 (im Folgenden kurz: Vorerkenntnis).

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, Espresso, 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:

	jährlicher Verlust	kumulierter Verlust
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):

	Umsatz	jährlicher Verlust	kumulierter Verlust
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.

Das Finanzamt erließ in der Folge den Feststellungen der Betriebsprüfung Rechnung tragende Einkommensteuerbescheide u.a. für die Jahre 1999 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 abziehen 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.

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.

Den für die Jahre ab 2002 eingereichten Abgabenerklärungen sind folgende Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu entnehmen:

2002: 220 € Gewinn; 2003: -2.498 € Verlust; 2004: 1.140 € Gewinn; 2005: -2.048 € Verlust; 2006: -9.980,92 € Verlust.

---

***Über die Berufung wurde erwogen:***

Beim Spielautomatenverleih des Bw handelt es sich unstrittig um eine Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung (LVO).

Die LVO stellt in erster Linie auf die Absicht des Steuerpflichtigen ab, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über Werbungskosten zu erzielen. Im Falle von Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO ist das Vorliegen von Einkünften anzunehmen. Voraussetzung ist, dass die Absicht an Hand objektiver Umstände nachvollziehbar ist, und zwar - wenn die Betätigung nicht in der entgeltlichen Überlassung von Gebäuden besteht - an Hand objektiver Umstände im Sinne des § 2 Abs. 1 LVO.

Gemäß § 2 Abs. 1 LVO ist das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen, insbesondere an Hand der in den Z 1 bis 6 des § 2 Abs. 1 LVO genannten Kriterien zu beurteilen. Dabei kommt dem Kriterium der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage große Bedeutung zu. Nach § 2 Abs. 2 LVO ist nach Ablauf des Anlaufzeitraumes unter Berücksichtigung der Verhältnisse auch innerhalb dieses Zeitraumes nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen, ob weiterhin vom Vorliegen von Einkünften auszugehen ist (VwGH vom 28.2.2002, 96/15/0219, 7.10.2003, 99/15/0209, 20.4.2006, 2004/15/0038, und 12.12.2007, 2006/15/0075).

Da die LVO das subjektive Ertragstreben in den Mittelpunkt der Betrachtung stellt, ist das Schwergewicht auf die bis zum jeweiligen Veranlagungsjahr eingetretene Entwicklung, nicht hingegen auf nachfolgende Jahre zu legen (VwGH 28.2.2002, 96/15/0219).

Die Absicht, einen Gesamtgewinn zu erzielen, ist jedoch ein innerer Vorgang (Willenentschluss), der erst dann zu einer steuerlich erheblichen Tatsache wird, wenn er durch seine Manifestation in die Außenwelt tritt. Die Absicht, positive Ergebnisse erzielen zu wollen, muss anhand objektiver – d.h. für einen Dritten nachvollziehbarer – Kriterien beurteilt werden können. Es genügt daher nicht, dass der Beschwerdeführer die Absicht hatte, Gewinne zu erzielen.

Auch bei behauptetem subjektivem Ertragstreben ist aus Gründen der Rechtssicherheit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung davon auszugehen, dass eine erwerbswirtschaftliche Betätigung im Sinne des § 2 EStG ohne Möglichkeit der Erwirtschaftung eines Ertrages nicht denkbar ist. Die Ertragsfähigkeit einer Betätigung ist somit bereits im Einkunftsbegriff mitgedacht (Doralt/Renner, EStG<sup>8</sup> § 2 Tz 320). Unter Ertragsfähigkeit einer Betätigung ist die objektive Eignung der Tätigkeit zu verstehen, unter normalen wirtschaftlichen Verhältnissen nach Art ihrer Ausübung einen der positiven Steuererhebung zugänglichen wirtschaftlichen Gesamterfolg abzuwerfen (Doralt/Renner, EStG<sup>8</sup> § 2 Tz 364; VwGH 26.3.2007, 2006/14/0017).

Besteht objektiv gesehen keine Möglichkeit, Einnahmenüberschüsse zu erzielen, reicht der subjektive Wille hiezu für die Anerkennung einer Einkunftsquelle nicht aus; fehlt einer Betätigung bei der gewählten Bewirtschaftungsart die Eignung zur Erzielung eines Gesamtgewinnes oder Gesamtüberschusses, erfolgt sie nicht in der nach § 1 Abs. 1 LVO geforderten Absicht (Doralt/Renner, EStG<sup>8</sup>, § 2 Tz 356, 364).

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Vorerkenntnis u.a ausgesprochen, die belangte Behörde habe sich bei der von ihr getroffenen Liebhabereibeurteilung in keiner Weise darauf gestützt, dass sich herausgestellt hätte, die Betätigung könne niemals erfolbringend sein.

Wie die nachstehende Gegenüberstellung zeigt, haben die aus dem Automatenverleih erzielten Umsätze in keinem Jahr ausgereicht, die sich als Fixposten zu Buche schlagenden Vergnügungssteuern und jährlichen Abschreibungen abzudecken.

	Umsätze	Vergnügungs- steuer	Abschrei- bungen	Vergnügungs- steuer + 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
Gesamt	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 länger 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. Alleine die im Zeitraum Dezember 1995 bis Ende 2001 angefallenen Vergnügungssteuern sind um rund 350.000,00 S höher als die in diesem Zeitraum erzielten Einnahmen.

Der Bw brachte zur Erklärung der Verlustsituation seines Automatenbetriebes vor, dass der häufige Wechsel der Aufstellungsorte – die Berufung spricht von 104 im Zeitraum Jänner 1998 bis August 2002 erprobten Aufstellplätzen - in Verbindung mit der in Wien sehr hohen, im Vorhinein zu bezahlenden Vergnügungssteuer oftmals zum Anfallen von Kosten, denen keine oder geringe Einnahmen gegenübergestanden wären, geführt hätte. Da die Preisgestaltung im Wesentlichen durch den Markt bestimmt werde, sei über diesen Bereich keine Umsatzerhöhung erzielbar gewesen.

Wie das aus der obigen Gegenüberstellung ersichtliche Verhältnis der Einnahmen zu den Fixkosten zeigt, konnte der Betrieb des Bw bei dieser Art der Bewirtschaftung nicht

gewinnbringend arbeiten. Die Einnahmen aus dem Automatenverleih haben in einem Zeitraum von 6 Jahren nicht einmal ausgereicht, die mit dem Verleih verbundenen öffentlichen Abgaben zu verdienen, geschweige denn das für den Erwerb der Automaten investierte Kapital. Die seit Beginn des Anlaufzeitraums und auch danach während des Berufszeitraums unverändert bestehende Bewirtschaftungsart konnte bei ihrer Fortführung in Anbetracht der hohen Fixkostenbelastung niemals zu einem Gesamtgewinn führen.

Eine Betätigung, der im Hinblick auf die gewählte Bewirtschaftungsart von vornherein die Eignung zur Erzielung eines Gesamtgewinns fehlt, erfolgt nicht in der von § 1 Abs. 1 LVO geforderten Absicht und ist daher keine Betätigung in diesem Sinn. Sie führt daher auch nicht zu Einkünften (vgl. VwGH 15.11.1994, 94/14/0083). Da die Betätigung des Bw bei der im Anlauf- und im Berufszeitraum vorliegenden Bewirtschaftungsart niemals erfolgreich sein kann, war schon aus diesem Grund die Einkunftsquelleneigenschaft zu verneinen. Der Automatenverleih des Bw ist somit bereits wegen mangelnder Ertragseignung mit Ablauf des Anlaufzeitraums, also ab dem Jahr 1999, als Liebhaberei zu qualifizieren.

Da das Schwergewicht auf die bis zum jeweiligen Veranlagungsjahr eingetretene Entwicklung, nicht hingegen auf nachfolgende Jahre zu legen ist, kommt den Ergebnissen der Jahre ab 2002 schon deshalb nur eingeschränkte Bedeutung zu. Im Übrigen liegt die Aussicht, einen Gesamtgewinn aus dem Automatenverleih zu erzielen, bei den für die Jahre ab 2002 erklärten Ergebnissen – in zwei Jahren geringe Gewinne von insgesamt rd. 1.400,00 € (rd. 20.000,00 S), ansonsten weiterhin, wenn auch im Vergleich zum Anlauf- und Berufszeitraum geringere, Verluste, auch der in der Berufsverhandlung vom Oktober 2005 für das Jahr 2005 noch prognostizierte Gewinn von 8.000,00 € ist nicht eingetreten, insgesamt ist auch das in den Jahren 2002 bis 2006 erzielte Ergebnis negativ – gemessen an dem bis einschließlich 2001 eingetretenen Gesamtverlust von rd. 2 Mio S so fern, dass auch diese Ergebnisse nicht geeignet sind, die Erfolgseignung des Automatenverleihs darzutun.

Zu den als weitere Verlustursachen behaupteten hohen Strafen des Magistrats für vorzeitiges, konzessionsloses Aufstellen von Spielautomaten ist zum einen darauf hinzuweisen, dass sich solche aus den vorliegenden Einnahmen- Ausgabenrechnungen nicht nachvollziehen lassen. Zum anderen würde sich, so diese Strafen über den zu beurteilenden Zeitraum tatsächlich eine wesentliche Fixkostenbelastung bedeutet hätten, der Bw seinen Automatenverleih damit unter Inkaufnahme auch dieser Fixkostenbelastung über den Anlaufzeitraum hinaus unverändert betrieben hätte, an der Feststellung, dass die Betätigung des Bw im Hinblick auf die gewählte Bewirtschaftungsart nicht erfolgreich sein konnte, nichts ändern.

Wenn der Bw auf die negativen Auswirkungen hoher Arbeitslosigkeit verweist, so ist dem entgegenzuhalten, dass dies kein Kriterium ist, das seinen Automatenverleih von anderen



derartigen Betrieben unterscheidet. Das Auftreten von Arbeitslosigkeit ist eine normales wirtschaftliches Risiko (vgl. VwGH 30.7.2002, 96/14/0020 zu Konjunkturerinbrüchen), auf das sich alle Unternehmen einzustellen haben.

Das erstmals in der Verwaltungsgerichtsgerichtshofbeschwerde erstattete Vorbringen des Bw, die Zunahme von Konkurrenzunternehmen habe Einfluss auf die Ertragslage seines Unternehmens gehabt, ist allgemein gehalten. Es fehlt schon an einer nachvollziehbaren Darstellung allfälliger negativer Auswirkungen dieses Umstandes auf die Einnahmen seines Automatenverleihs. Der Bw legt auch nicht dar, ab welchem Zeitpunkt diese Entwicklung eingesetzt hätte. Zudem widerspricht dieses Vorbringen jenem in der Vorhaltsbeantwortung vom 28. September 2000, wo der Bw ausschließlich die hohe Vergnügungssteuer und den häufigen Wechsel der Aufstellungsorte als Verlustursachen genannt hat. Dass die Verluste des Automatenverleihs auf „Unwägbarkeiten“ zurückzuführen wären, hat der Bw daher nicht glaubhaft dargetan.

Da die Betätigung des Bw schon deshalb, weil sie nicht erfolbringend sein kann, nicht in der nach § 1 Abs. 1 LVO geforderten Absicht erfolgte, kommt der Frage, ob der Bw ein subjektives Ertragsstreben, auf das nur subsidiär Bedacht zu nehmen ist (Doralt/Renner<sup>8</sup>, § 2 Tz 364; Hofstätter/Reichel, § 2 Tz 14.1, S. 20/10), hatte, keine entscheidende Bedeutung zu. Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenats liegen aber auch die sachverhaltsmäßigen Voraussetzungen für die Annahme eines subjektiven Ertragsstrebens nicht vor.

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Vorerkenntnis ausgesprochen, dass es nicht darauf ankommt, ob die vom Steuerpflichtigen gesetzten Maßnahmen tatsächlich „in die Gewinnzone“ führen, vielmehr ist die Ernsthaftigkeit und Nachhaltigkeit der Verfolgung der im § 1 Abs. 1 LVO beschriebenen Absicht ohne Rücksicht auf ihren tatsächlichen Erfolg zu prüfen. Feststellungen zu den vom Bw behaupteten Maßnahmen und ihrer grundsätzlichen Erfolgseignung habe die belangte Behörde nicht getroffen, weshalb die Begründung des angefochtenen Bescheides ergänzungsbedürftig sei.

Der Bw hat u.a. vorgebracht, das Testen neuer Standplätze und das Abziehen von Geräten von unrentablen Standorten sei ein Indiz für richtiges wirtschaftliches Verhalten.

Es mag zwar zutreffen, dass es wirtschaftlich sinnvoll sein kann, neue Standplätze für das Aufstellen von Spielautomaten zu testen und Geräte von unrentablen Standorten abzuziehen. Diese Maßnahmen sind aber für sich nicht geeignet, einen Spielautomatenbetrieb, der Jahre hindurch keine die Fixkosten deckenden Einnahmen erwirtschaftet, langfristig gewinnbringend zu gestalten, hat doch der Bw in der Vorhaltsbeantwortung vom 28. September 2000 selbst zugestanden, dass der häufige Wechsel der Aufstellplätze nicht einmal zu die Vergnügungssteuer deckenden Einnahmen geführt habe. Wenn aber erkennbar ist, dass mit dem wiederholten

Erproben neuer Aufstellungsorte nicht einmal die Fixkosten deckende Einnahmen zu erzielen sind, so kann in einer Maßnahme, die alleine darin besteht, die Automaten (weiterhin) an ständig wechselnden Orten aufzustellen, keine Maßnahme erblickt werden, die grundsätzlich geeignet wäre, die Betätigung des Bw zu einem Gesamterfolg zu führen.

Der Bw hat weiters behauptet, zur Steigerung des Bekanntheitsgrades und des Umsatzes Werbemaßnahmen gesetzt zu haben. Laut der am 21. September 2003 eingereichten Gegenäußerung zur Stellungnahme der Betriebsprüfung habe es sich dabei bei den Geldspielautomaten um Flugzettelaktionen, die Verteilung von Spielgutscheinen in umliegenden Lokalen und das auffällige Gestalten von Auslagen, bei den Unterhaltungsautomaten um Aufkleber in den Auslagen sowie das Veranstellen von Turnieren gehandelt. Der Bw hat dem Schreiben Werbematerial beigelegt. Dieses sei, wie der Bw in der Berufungsverhandlung erklärte, nur beispielhaft, soweit er solches gefunden habe.

Die Betriebsprüfung hat, wie ihrer Stellungnahme zur Berufung vom 21. August 2003 zu entnehmen ist, festgestellt, dass Werbemaßnahmen weder dokumentiert seien, noch als Betriebsausgaben in den Aufzeichnungen ihren Niederschlag gefunden hätten.

Der Bw erklärt diesen Umstand damit, dass die Flugzettel von seinem Sohn auf einem PC hergestellt und von ihm, mitunter auch vom jeweiligen Lokalinhaber, verteilt worden seien.

Da den Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage bei der Beurteilung der Absicht, einen Gesamtgewinn zu erzielen, besondere Bedeutung zukommt, muss ein solches Bemühen auch durch entsprechende Dokumentation nachgewiesen oder zumindest glaubhaft gemacht sein. Die Absicht, positive Ergebnisse erzielen zu wollen, muss ja anhand objektiver – d.h. für einen Dritten nachvollziehbarer – Kriterien beurteilt werden können (Doralt/Renner<sup>8</sup>, § 2 Tz 356).

An einer solchen Nachvollziehbarkeit, insbesondere auch in Bezug auf die Intensität der Durchführung, mangelt es aber den vom Bw behaupteten Werbemaßnahmen. Die Feststellung der Betriebsprüfung, dass solche Maßnahmen nicht dokumentiert seien bzw. keinen Eingang in die vom Bw geführten Aufzeichnungen gefunden hätten, ist unwiderlegt geblieben.

Bereits der Umstand, dass der Bw als Beleg für die Durchführung der behaupteten Werbeaktivitäten für einen seit der Betriebseröffnung vergangenen Zeitraum von 6 Jahren nicht mehr vorlegen konnte, als ein paar PC Ausdrucke im A4 Format, bezüglich derer zudem nicht einmal nachvollzogen werden kann, wann sie hergestellt wurden, sowie einige Visitenkarten von Automatencasinos („Spielbons“ Beilage 16), lässt es zweifelhaft erscheinen, dass Werbeaktivitäten in einer Intensität gesetzt wurden, die auf eine Ernsthaftigkeit und Nachhaltigkeit der Verfolgung der in § 1 Abs. 1 LVO beschriebenen Absicht schließen ließe. Es entspricht im Übrigen auch nicht der Lebenserfahrung, dass für Geldspielautomaten intensive

Werbung durch das Verteilen von Flugzetteln und Spielgutscheinen, etwa in umliegenden Lokalen, betrieben wird. Dass die behaupteten Werbeaktivitäten in keiner Weise Eingang in die Aufzeichnungen des Bw gefunden haben – auch wenn die Herstellung der Flugzettel durch den Sohn des Bw keine Kosten verursacht haben mag, so hätte es zumindest Aufzeichnungen über verwendetes Material oder Abrechnungen von Gratisspielbons bzw. Spielgutscheinen und bei Turnieren ausbezahlter Preisgelder geben müssen -, spricht ebenfalls dagegen, dass die behaupteten Maßnahmen einen nennenswerten Umfang erreicht haben.

Die als Beilage 16 vorgelegten Spielbons weisen außerdem keinen Bezug zum Betrieb des Bw auf. Es handelt sich dabei um Visitenkarten von Automatencasinos, wo erfahrungsgemäß mehrere Spielautomaten aufgestellt sind. Einen Hinweis auf vom Bw aufgestellte Automaten enthalten diese Visitenkarten nicht.

Dass der Bw die Auslagen von Lokalen gestaltet hätte, ist ebenfalls nicht nachvollziehbar. Die als Beilagen 17, 19, 20 und 21 vorgelegten Blätter mit Nachbildungen der Portalgestaltung der Lokale X&Y oder ZY lassen sich auf jedem Computer leicht herstellen, sind daher kein Nachweis dafür, dass der Bw diese Gestaltung vorgenommen hätte. Es ist auch nicht ersichtlich, warum der Bw überhaupt Auslagen von Lokalen, in denen er jeweils nur für kurze Zeit seine Automaten aufstellte, so etwa im X&Y in den Monaten November bis Dezember 2001, gestaltet haben soll.

Abgesehen von der mangelnden Nachvollziehbarkeit der behaupteten Maßnahmen weist auch die Art, in der die behaupteten Maßnahmen durchgeführt worden wären, auf keine nennenswerten Aktivitäten hin.

So kann das Anfertigen von Flugzetteln auf dem PC durch den Sohn des Bw nicht als Maßnahme verstanden werden, die geeignet wäre, einen Betrieb, der jahrelang Verluste in Höhe von mehreren hunderttausend Schillingen erwirtschaftet und nicht einmal die Fixkosten deckende Einnahmen abwirft, nachhaltig gewinnbringend zu gestalten. Ein wesentliches Bemühen zur Verbesserung der Ertragslage stellt eine solche Vorgangsweise nicht dar. Ferner kann sich der Bw dem Verteilen von Flugblättern im Hinblick auf seine ganztägige nichtselbständige Beschäftigung nur zeitlich eingeschränkt gewidmet haben, dem jeweiligen Lokalinhaber kann ein Verteilen von Flugzetteln wohl ebenfalls nur nebenher möglich gewesen sein. Derartige Maßnahmen können möglicherweise zu einer kurzfristigen Steigerung der Einnahmen aus konkret beworbenen Automaten beigetragen haben, ein wesentliches Bemühen, das auf eine ernsthafte und nachhaltige Verfolgung der im § 1 Abs. 1 LVO beschriebenen Absicht schließen ließe, kann darin aber nicht erblickt werden.

Aus den vom Bw behaupteten Maßnahmen kann daher ein Streben, den Automatenverleih zu einem steuerlichen Gesamterfolg zu führen, nicht abgeleitet werden.

Mit dem 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 unbeachtliche Wunschvorstellungen. Falls der Bw mit dem Hinweis auf die nach Ablauf der Vorruhestandsregelung bis zum Pensionsantritt erwartete Arbeitslosigkeit seine Absicht andeuten möchte, er habe den Betrieb für den Fall einer Arbeitslosigkeit aufrecht erhalten wollen, so ist auf das Erkenntnis des VwGH vom 9.12.2004, 2000/14/0115, zu verweisen, wonach es auf der Hand liege, dass diese Absicht das Vorliegen von Liebhaberei in keiner Weise entkräften könne.

Da der Automatenbetrieb des Bw nicht erfolbringend sein kann, auch ein subjektives Ertragsstreben nicht vorliegt, erfolgt die Betätigung des Bw nicht in der nach § 1 Abs. 1 LVO geforderten Absicht, weshalb die Berufung spruchgemäß abzuweisen war.

Wien, am 22. Juli 2008