



Bescheid

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des JP, 2340 Mödling, JGasse, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 8., 16. und 17. Bezirk betreffend Einkommensteuer für den Zeitraum 1992 bis 1996 entschieden:

Die angefochtenen Bescheide werden gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Begründung

Dem vorgelegten Aktenmaterial lässt sich folgender **Sachverhalt** entnehmen:

Der Bw. erzielt Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus einem Dienstverhältnis mit der E, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, sowie Einkünfte aus Gewerbebetrieb als Spielautomatenaufsteller.

Mit 3. 3. 1999 ergingen die Einkommensteuerbescheide der Jahre 1992 und 1993, mit 9. 3. 1999 die Einkommensteuerbescheide der Jahre 1994 bis 1996. In der dem Bw. gesondert übermittelten Bescheidbegründung wird diesem die Rechtsansicht des Finanzamtes bezüglich seiner Tätigkeit als Automatenaufsteller wie folgt dargelegt:

"Gemäß geltender Rechtslage liegen Einkünfte dann vor, wenn eine gewerbliche Tätigkeit mit der Absicht einer Gewinnerzielung ausgeübt wird.

Das Einzelunternehmen (Automatenaufstellung) wurde im Jahr 1989 eröffnet; die Anlaufverluste der ersten drei Jahre d. s. in Summe S (-) 95.919 wurden endgültig anerkannt.

In den Nachjahren (1992 – 1996) wurde hinsichtlich der gewerblichen Tätigkeit ebenfalls ein Totalverlust in Höhe von S -334.018 erwirtschaftet.

Aufgrund der gegebenen Verlustsituation kann nicht davon ausgegangen werden, dass in einem überschaubaren Zeitraum je ein Totalgewinn erwirtschaftet wird.

Betreffend der Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus der Automatenaufstellung wird **daher ab dem Jahr 1992 auf Liebhaberei gem. § 1(2) Liebhabereiverordnung entschieden. Die Verluste aus Gewerbebetrieb sind demgemäß endgültig nicht anzuerkennen**".

Der Bw. erhebt mit 5. 5. 1999 gegen die Einkommensteuerbescheide der Jahre 1992 bis 1996 Berufung und führt seitens des steuerlichen Vertreters die Berufung begründend wie folgt aus:

"1. Die in der Bescheidbegründung angeführte Einstufung der Einkunftsquelle (w. o.) gem. § 1 (2) Liebhabereiverordnung ist u. E. grundsätzlich unrichtig, da es sich bei der in Frage stehenden Tätigkeit in keinem Fall um die Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern handelt, die sich in einem besonderem Maß für die Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen.

Obwohl es sich hierbei wohl um einen Ausfertigungsfehler der Bescheidbegründung handeln dürfte, darf vorweg angemerkt werden, dass die Aufstellung von Unterhaltungsspielautomaten in Hotels u. ä. Einrichtungen in Wintersportregionen, wie z. B. Poolbillardtischen, u. ä. m. und deren Benutzung durch die Gäste gegen Entgelt (Münzeinwurf) in keinem Fall dem Tatbestandsbild des § 1(2) Liebhabereiverordnung (Betätigungen mit Annahme der Liebhaberei) entspricht.

Selbstverständlich handelt es sich bei der o. a. gewerblichen Tätigkeit eindeutig um eine solche mit Gewinnerzielungsabsicht, die in keinsten Weise den Inhalten des § 1(2) entspricht.

Die Bescheidbegründung unterliegt hier wohl nur einem Ausfertigungsfehler, der allerdings hiermit ebenfalls bekämpft wird und u. E. die Nichtigkeit der Bescheide 1992 – 1996 auslösen muss, wegen fehlender, weil falscher Bescheidbegründung.

Es wird ersucht, dieser Berufung stattzugeben und die unrichtigen Bescheide 1992 – 1996 insoweit zu berichtigen, als dies die gem. Begründung unrichtige Einstufung der gewerblichen Automatenaufstellung als Liebhaberei gem. § 1(2) der VO behandelt und somit die erklärten Einkünfte daraus in die berichtigten Bescheide aufzunehmen.

2. Da u. E. die Bescheidbegründung jedoch auf die Anwendung des § 1(1) Liebhabereiverordnung abzielen dürfte (Betätigung mit der Annahme einer Einkunftsquelle):

Die Bescheidbegründung spricht nämlich von einem Totalverlust 1992 – 1996 in Höhe von S 334.018 und davon, dass in einem überschaubaren Zeitraum kein Totalgewinn erwirtschaftet werden könne.

Es wird in eventu auch gegen die Behandlung der o. a. Tätigkeit i. S. des § 1(1) Liebhabereiverordnung Berufung erhoben und ersucht, die erklärten Einkünfte aus der o. a. Tätigkeit gem. Erklärungen ansetzen zu wollen, und die Bescheide 1992 – 1996 entsprechend berichtigen zu wollen.

Als Begründung dazu führen wir aus:

Die o. a. Wirtschaftsjahre stellen sich wie folgt dar:

Tabelle 1

WJ	Ergebnis	Neuinvestitionen	Absetzung für Abnutzung	IFB
1992 -	56.234,00	144.500,00	46.549,00	35.230,00
1993 -	46.244,00	78.318,00	76.628,00	14.764,00
1994 -	97.244,00	11.170,00	72.360,00	3.351,00
1995 -	134.401,00	-	62.866,00	-
1996	2.108,00	485.000,00	127.040,00	-
1997 -	121.299,00	922.900,00	213.943,00	83.061,00

Die Entwicklung der Einnahmen entwickelte sich dabei wie folgt:

Einnahmen abzüglich Platzmiete:

Tabelle 2

1992	114.619,00
1993	158.940,00
1994	155.619,00
1995	144.329,00
1996	297.910,00
1997	324.023,00

Entsprechend dieser, aus den getätigten Investitionen gesteigerten Einspielergebnissen, ergab sich für 1996, trotz neuerlicher Investitionen von über 400.000 S bereits erstmalig ein Gewinn. 1997 wurde der zu erwartende Gewinn durch einen neuerlichen Investitionsschub verhindert.

Betrachtet man die o. a. Zahlen, so ist erkennbar, dass die Geschäftsleitung erkannt hat, dass nur durch entsprechende Investitionen (neue und modernere Geräte) die Einspielergebnisse entsprechend zu steigern waren. Dies wurde mit 1996 und 1997 mit Investitionen in Höhe von 1,5 Mio. versucht und ergab bereits für 1996 ff eine Verdoppelung der Einnahmen.

Bei Erwerb bzw. Eröffnung des Betriebes waren Automaten vorhanden, welche bei unbegrenzter Spielzeit einen Münzeinwurf von nur 5 S erforderten. Der Trend ging allerdings weg von diesen einfachen Automaten, hin zu den Großsimulatoren.

Großsimulatoren haben, bei hohen Investitionskosten, große wirtschaftliche Vorteile:

- 1. ihre Störungsanfälligkeit ist gleich Null (keine Wartungs- und Fahrkosten)*
- 2. ihre Spielzeit ist generell limitiert (max. 3 Minuten), anders als bei den alten Tischgeräten, wo um S 5 eine oft lange Spielzeit möglich war, wenn der Spieler, das Spiel beherrschte.*
- 3. der Spieleinsatz liegt bei 20 S und das bei limitierten Spielzeit*
- 4. der Trend in den Wintersportgebieten geht deutlich hin zu den Simulatoren (Skifahrer, Snowboardfahrer usw.).*

Herr JP hat, angesichts der o. a. Zahlen, mit 1996 auf diese wirtschaftlichen Aspekte hin, reagiert und die folgen Maßnahmen gesetzt:

- 1. Rückzug aus den vorhandenen Standorten in Wien, weil die Vergnügungssteuer in Wien extrem hoch und im vorhinein, ungeachtet der Einspielergebnisse zu entrichten war*

2. Austausch der vorhandenen Tischgeräte (1996 und 1997) durch Großsimulatoren und damit deutliche Steigerung der Einspielergebnisse bereits 1996 und 1997

3. Reduktion der Wartungs- und Servicekosten infolge geringerer Störungsanfälligkeit der neuen Geräte.

Die o. a. Maßnahme, die in den Jahren 1996 und 1997 Investitionen von S 1,5 Mio. erforderten und zudem für einen Zeitraum von 5 Jahren eine erhöhte AFA auslösen werden (1996, 1997, 1998, 1999, 2000, 2001) und die vorliegenden Rohziffern für 1998 bzw. die bereits eingeleitete Abtretung des wirtschaftlichen Risikos (Vermietung ab 1999) lassen folgende Prognoserechnung zu:

Tabelle 3

WJ					
1998	Einnahmen	400.000,00	Ausgaben o. AfA	150.000,00	
	Überschuss 1998		AFA	230.000,00	20.000,00
1999	Vermietung der Geräte an Betreibergesellschaft				
			AFA	230.000,00	
	Einnahmen	250.000,00			20.000,00
	Überschuss 1999				20.000,00
2000	detto 1999				20.000,00
2001	detto 1999				20.000,00
2002	Einnahmen	250.000,00	AFA	110.000,00	
				140.000,00	120.000,00
2003	Einnahmen	250.000,00	AFA	gegen Null	230.000,00
2004	detto				230.000,00
Überschuss 1998 - 2004 ca.					<u>660.000,00</u>
Verlust 1989 - 1991					
				-	95.919,00
Verlust 1992 - 1996					
		-	332.015,00		
zuzüglich IFB 1992 - 1996					
			53.345,00	-	278.670,00
Verlust 1997					
		-	121.299,00		
IFB 1997					
			83.061,00	-	38.238,00
Gewinnprognose 1998 - 2004					660.000,00
Überschuss 1989 - 2004 (15J.)					247.173,00
Überschuss 1989 - 2004 (15 J.) inkl. IFB Abzug					110.767,00

Bei Fortführung müssten in der Folge (Ersatzinvestitionen eingerechnet) weiterhin Gewinne ab 2005 entstehen (s. o).

Bedenkt man, die o. a. Entwicklung und notwendige Reaktion auf die geänderten Entwicklungen, so

ergibt sich für das angeführte Unternehmen ein Gesamtüberschuss innerhalb von 14 – 15 Jahren, wobei nach der erfolgten Großinvestition der Geräte (1996, 1997) die Wirkung innerhalb von ca. 5 Jahren eintritt.

Es muss dazu angemerkt werden, dass, infolge der Standorte in Fremdenverkehrsgebieten, die Einnahmenentwicklung regelmäßig abhängig von der Auslastung der Fremdeverkehrswirtschaft ist und dabei Faktoren wie Wetter usw. nicht wirklich kalkulierbar sind. Deshalb wird mit 1999 auch das wirtschaftliche Risiko weiter reduziert und die o. a. Geräte samt Standort an eine Betreibergesellschaft vermietet, was eine gewisse Gewinngarantie bedeutet, da die Miete unabhängig von der Tourismusentwicklung eingehen wird und lediglich die Geräteabnutzung (Nachbeschaffung erfolgt durch den Betreiber) aufwandswirksam werden wird, welche sich w. o. angeführt gegen Null entwickelt.

Es wird daher aus o. a. Begründung und der dargestellten Prognoserechnung bzw. des Umstandes, dass das Unternehmen entsprechend auf die geänderten wirtschaftlichen Situationen reagiert hat, ersucht, dieser Berufung stattzugeben und die Verluste für die Jahre 1992 – 1996 ff anerkennen zu wollen und die E-Bescheide 1992 – 1996 entsprechend abändern zu wollen.

Sollte dieser Berufung nicht stattgegeben werden, so ersuchen wir um Vorlage and die Abgabenbehörde 2. Instanz und Anberaumung einer mündlichen Berufungsverhandlung".

Am 1. 6. 2007 wurde seitens der Abgabenbehörde zweiter Instanz der Bw. telefonisch zum Sachverhalt befragt. Dabei wurde eingangs durch den Bw. ausgeführt, dass der Bw. einerseits "Steuersparmodelle über die EB" erworben habe, um den gesetzlichen Bestimmungen entsprechend "sich Lohnsteuer rückzahlen" zu lassen.

Daneben habe er, da der Bw. als "Unternehmensberater" für die EB aufgetreten sei, Kontakt mit einem Automatenaufsteller bekommen, und in weiterer Folge das Gewerbe als Automatenaufsteller betrieben. Dies auch deshalb, als damit „keinerlei arbeitsintensive Tätigkeit“ verbunden gewesen sei, und lediglich die Anschaffung der Automaten erfolgen musste.

Hinsichtlich der Betätigung als Automatenaufsteller wurde der Bw. nach der im Steuerrecht hinsichtlich der Liebhabereibeurteilung erforderlichen Gewinnerzielungsabsicht befragt. Dabei wurde ausgeführt, *diese "war latent da"*. Es wurde vor allem in Geschicklichkeitsgeräte investiert.

Der Bw. wurde weiters befragt, ob die Tätigkeit derzeit noch immer betrieben werde. Die letzten Abgabenerklärungen seien im Jahre 2002 dem Finanzamt übermittelt worden. Der Bw. erklärte, dass die Tätigkeit im Jahre 2005 letztmalig betrieben worden sei. Die Tätigkeit sei somit beendet.

Nach Einschätzung des Bw., der allerdings die Aufzeichnungen nicht bei sich habe, seien in den Jahren 2003, 2004 und 2005 rund S 80.000 an Einnahmen aus der Tätigkeit als Automatenaufsteller überwiesen worden, sollten dem keinerlei Restabschreibungen gegenüber stehen, würde sich für diese Jahre ein Überschuss in eben dieser Höhe ergeben.

Liebhabereibeurteilung:

(1) Vor dem zeitlichen Geltungsbereich der Liebhabereiverordnung:

Aus der Umschreibung der Begriffe "Einkommen" und "Einkünfte" in § 2 EStG haben Schrifttum und Rechtsprechung abgeleitet, daß nur Tätigkeiten, die, auf Dauer gesehen, Gewinne erwarten lassen, als Einkunftsquelle in Betracht kommen und mit ihrem Ergebnis bei der Ermittlung des steuerlichen Einkommens zu berücksichtigen sind. Fehlt bei einer Tätigkeit (einem Betrieb) objektiv gesehen die Möglichkeit, Gewinne zu erzielen, oder mangelt es einem Abgabepflichtigen an der entsprechenden Absicht, liegt keine Einkunftsquelle, sondern Liebhaberei im steuerlichen Sinn vor. Dabei ist zu beachten, daß nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bei der Beurteilung des jeweiligen Falles in erster Linie auf die objektiven Merkmale (*Gewinnerzielungsmöglichkeit*) Bedacht genommen werden muß, während den subjektiven Merkmalen (Absicht des Steuerpflichtigen) nur untergeordnete Bedeutung zukommt. Gewinnerzielungsmöglichkeit ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gegeben, wenn eine Tätigkeit *innerhalb eines überschaubaren Zeitraumes* zu einem positiven Gesamtergebnis führt (vgl. Erkenntnis vom 12. September 1989, 88/14/0137). Tritt innerhalb dieses Zeitraumes eine Änderung der Bewirtschaftungsart ein, so hat die Beurteilung des vor dieser Änderung liegenden Zeitraumes unter der Annahme einer gleichbleibenden Bewirtschaftungsart zu erfolgen.

2. Im zeitlichen Geltungsbereich der Liebhabereiverordnung:

BGBl. 322/1990:

Die Liebhabereiverordnung BGBl. 322/1990 ist - nach der, Aufhebung ihres eine Übergangsbestimmung enthaltenden Art. II durch Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 12. Dezember 1991, V 53/91 - auf Tatbestände anzuwenden, die ab ihrem Inkrafttreten (mit dem der Kundmachung der Verordnung im Bundesgesetzblatt folgenden Tag, das ist der 23. Juni 1990), verwirklicht worden sind (vgl. Erkenntnis vom 5. August 1993, 93/14/0036).

Im Gegensatz zu der vor Inkrafttreten der Liebhabereiverordnung geltenden Rechtslage, wonach zur Beurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft einer Tätigkeit in erster Linie objektive Kriterien (Gewinnerzielungsmöglichkeit) heranzuziehen waren, kommt es seit Geltung der Liebhabereiverordnung - im Bereich der Betätigungen nach § 1 Abs. 1 der Verordnung - in erster Linie auf die *Absicht des Steuerpflichtigen an*, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuß der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen.

Grundsätzlich ist festzuhalten, dass die Betätigung des Betreibens von Spielautomaten regelmäßig im Sinne des § 1 Abs. 1 der Verordnung durch die Absicht veranlaßt ist, einen Gesamtgewinn zu erzielen, und nicht unter § 1 Abs. 2 der Verordnung fällt.

Beim Anfall von Verlusten ist nach Ablauf des Anlaufzeitraumes unter Berücksichtigung der Verhältnisse auch innerhalb dieses Zeitraumes nach dem Gesamtbild der Verhältnisse, insbesondere unter Berücksichtigung der in § 2 Abs. 1 aufgezählten *Kriterien zu beurteilen*, ob ausnahmsweise die Gewinnerzielungsabsicht fehle.

3. Im zeitlichen Geltungsbereich der Liebhabereiverordnung BGBl. Nr. 33/1993

ab 1. Jänner 1993 (hier für die Jahre 1993 bis 1996):

Gemäß § 1 Abs. Liebhabereiverordnung, liegen Einkünfte bei einer Betätigung vor, die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen und nicht unter Abs. 2 fällt. Seit Geltung der Liebhabereiverordnungen kommt es in erster Linie auf die Absicht des Steuerpflichtigen an, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen (vgl. für viele das hg. Erkenntnis vom 12. August 1994, 94/14/0025).

Liegt - wie im vorliegenden Fall von beiden Parteien nicht in Abrede gestellt - eine Tätigkeit im Sinn des § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung 1993 vor, ist das Vorliegen von Einkünften zu vermuten. Die Vermutung kann jedoch widerlegt werden, wenn die Absicht nicht an Hand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3 LVO) nachvollziehbar ist.

Nach § 2 Abs. 2 LVO liegen innerhalb der ersten drei Kalenderjahre ab Beginn einer Betätigung im Sinn des § 1 Abs. 1 leg. cit. jedenfalls Einkünfte vor (Anlaufzeitraum). Ein Anlaufzeitraum darf nicht angenommen werden, wenn nach den Umständen des Einzelfalls damit zu rechnen ist, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) beendet wird.

Stellt sich bei einer Tätigkeit nach § 1 Abs. 1 LVO (mit Ausnahme der Vermietung) objektiv erst nach mehreren Jahren heraus, dass sie niemals erfolgreich sein kann, kann sie dennoch bis zu diesem Zeitpunkt als Einkunftsquelle anzusehen sein. Erst wenn die Tätigkeit dann nicht eingestellt wird, ist sie für Zeiträume ab diesem Zeitpunkt als Liebhaberei zu qualifizieren (vgl. für viele das Erkenntnis vom 7. Oktober 2003, 99/15/0209).

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. Dabei kommt dem in § 2 Abs. 1 Z. 6 LVO genannten Kriterium - *Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen* - besondere Bedeutung zu. Gemäß § 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 (vgl. die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. Februar 2002, 96/15/0219, und vom 7. Oktober 2003, 99/15/0209).

In diesem Zusammenhang hat der Bw. festgestellt, dass marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die angebotene Leistung und marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung vorliege und daß der Bw. bis in vor allem in den Jahren 1996 und 1997 umfangreiche Investitionen (lt. Anlageverzeichnis S 1.407.900,00) – vom Bw. als Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage bezeichnet - getätigt habe.

Voraussetzung ist, dass die Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3) nachvollziehbar ist. Gemäß § 2 Abs. 1 LVO ist, wenn bei Betätigungen im Sinn des § 1 Abs. 1 Verluste anfallen, das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, insbesondere anhand folgender Umstände zu beurteilen:

1. Ausmaß und Entwicklung der Verluste,
2. Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen,
3. Ursachen, auf Grund deren im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Gewinn oder Überschuss erzielt wird,
4. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen,
5. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung,
6. Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen (z. B. Rationalisierungsmaßnahmen).

Rechtsfolgen des § 289 Abs. 1 BAO:

Gem. § 289 Abs. 1 BAO ist eine Berufung weder zurückzuweisen noch als zurückgenommen oder als gegenstandslos zu erklären, so kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die erste Instanz erledigen, wenn Ermittlungen unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können.

Es liegt somit im Ermessen der Abgabenbehörde zweiter Instanz, ob sie unterlassene Ermittlungen selbst durchführt, Ermittlungsaufträge gem. § 279 Abs. 2 erteilt oder nach § 289 Abs. 1 die Berufung kassatorisch erledigt.

Zweck der Kassationsmöglichkeit des § 289 Abs. 1 ist die Entlastung der Abgabenbehörde zweiter Instanz und die Beschleunigung des zweitinstanzlichen Berufungsverfahrens (vgl. Ritz, BAO, § 289 Tz. 5).

Im Berufungsfall ist nicht zu erkennen, dass das Finanzamt auch nur den Versuch unternommen hätte, die Tätigkeit des Bw. und sein subjektives Ertragstreben anhand der LVO - insbesondere der Kriterien des § 2 Abs. 1 Z. 1 bis 6 leg.cit. - zu beurteilen und die für den Berufungsfall erforderlichen Erwägungen darzulegen. Eine Auseinandersetzung mit den Vorbringen des Bw., hinsichtlich seiner *Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen*, enthält die Bescheidbegründung nicht. Ebenso wenig ist die Behörde auf die Einwendungen des Bw. eingegangen, dass er versucht habe, das wirtschaftliche Risiko zu reduzieren indem mit dem Jahre 1999 die Geräte samt Standort an eine Betreibergesellschaft vermietet worden seien, was eine gewisse Gewinngarantie bedeutet habe.

Nach dem Gesagten durfte die Behörde allein aus der Entwicklung der Einkünfte bis zu der vom Bw. Behaupteten Einstellung der Tätigkeit im Jahr 2005 ertragsteuerlich noch nicht auf

Liebhabelei schließen, denn stellt sich bei einer Tätigkeit nach § 1 Abs. 1 LVO (mit Ausnahme der Vermietung) objektiv erst nach mehreren Jahren heraus, dass sie niemals erfolbringend sein kann, kann sie dennoch bis zu diesem Zeitpunkt als Einkunftsquelle anzusehen sein. Erst wenn die Tätigkeit dann nicht eingestellt wird, ist sie für Zeiträume ab diesem Zeitpunkt als Liebhabelei zu qualifizieren (vgl. für viele das Erkenntnis vom 7. Oktober 2003, 99/15/0209). Zusammenfassend sind nach der Diktion des § 289 Abs. 1 BAO seitens der Abgabenbehörde erster Instanz Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen worden (betreffend die Punkte 3 bis 6 der Kriterienprüfung; die Art der Spiele, Aufstellorte, Verträge mit Betreibergesellschaft), bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden können, weswegen die angefochtenen Bescheide von der Abgabenbehörde zweiter Instanz, zumal die erforderlichen Erhebungen einen viele Jahre zurückliegenden Beurteilungszeitraum (Jahre 1992 bis 1996) betreffen, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufzuheben waren.

In Ansehung obigen, als äußerst umfangreich zu bezeichnenden Ermittlungsaufwand (s. o), kam eine Nachholung der entsprechenden Handlungen durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz nicht in Betracht und waren daher aus Zweckmäßigkeits- und Billigkeitserwägungen die angefochtenen Bescheide unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz gemäß § 289 Abs. 1 BAO aufzuheben.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 26. Juni 2007