

# TE Vwgh Erkenntnis 2007/3/26 2006/14/0017

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 26.03.2007

## Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;  
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;  
32/04 Steuern vom Umsatz;

## Norm

EStG 1988 §2 Abs2;  
EStG 1988 §2 Abs3;  
LiebhabereiV 1993 §1 Abs1;  
LiebhabereiV 1993 §2 Abs1;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Steiner und die Hofräte Mag. Heinzl, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Robl als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Pfau, über die Beschwerde der M Stadtwerke GmbH in M, vertreten durch Dr. Helmut Destaller, Dr. Gerald Mader und Dr. Walter Niederbichler, Rechtsanwälte in 8010 Graz, Grazbachgasse 5, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Steiermark (Berufungssenat II) vom 17. April 2002, GZ. RV 407/1-10/01, betreffend Körperschaftsteuer 1996 bis 1999, zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von 381,90 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Die beschwerdeführende GmbH hat die Führung von Versorgungs- und Kommunalbetrieben zum Unternehmensgegenstand.

Alleingesellschafterin ist die Stadtgemeinde M.

Unter Tz. 35.2.5 des Betriebsprüfungsberichtes (Prüfungszeitraum 1996 bis 1999) vom 9. Oktober 2000 wird ausgeführt, die Tätigkeit der beschwerdeführenden GmbH umfasse die Teilbetriebe "EVU, Elektroinstallation, Elektrohandel, Kabel-TV, Hallenbad u. Freibad". Seien an einer juristischen Person des privaten Rechts unmittelbar oder mittelbar ausschließlich Körperschaften des öffentlichen Rechts beteiligt, seien nach § 2 Abs. 4 KStG 1988 in einem gesonderten Rechnungskreis geführte Tätigkeiten im Sinne des § 2 Abs. 3 KStG 1988 (Versorgungsbetriebe mit

Wasser, Gas, Elektrizität und Wärme sowie öffentliche Verkehrsbetriebe einschließlich des Rundfunks oder der Hafenbetriebe) als einheitliche Tätigkeit (Versorgungsbetriebverbund) zu werten, auch wenn bei den einzelnen Tätigkeiten die Absicht fehle, Gewinne zu erzielen. Auf das Zusammenfassen derartiger Tätigkeiten in einer juristischen Person des privaten Rechts sei auch § 8 Abs. 2 KStG 1988 (verdeckte Ausschüttungen) nicht anzuwenden. Hallen- und Freibäder seien in § 2 Abs. 3 KStG 1988 nicht genannt. Sie zählten daher nicht zu dem Versorgungsbetriebverbund. Auf diese Bäder seien daher die allgemeinen Besteuerungsgrundsätze des KStG anzuwenden.

Betrachte man die ausgewiesenen Verluste des Hallen- und Freibades und berücksichtige man auch die ohnedies von der Stadtgemeinde M im Subventionsweg getragenen Anlageninvestitionen (sodass sich daraus keine aufwandwirksame Abschreibung ergebe), sei davon auszugehen, dass es sich bei dem Bäderbetrieb zweifellos um einen notorischen Verlustbetrieb handle ("dies schon seit vielen Jahren"). Da die Führung von Frei- und Hallenbädern grundsätzlich zu den kommunalen Aufgaben gehören (Fremdenverkehrsförderung bzw. Infrastrukturmaßnahmen), sei der Betrieb dieser Bäder auch von hohem öffentlichen Interesse. Das Führen eines permanenten "Verlustbereiches" ohne reale Aussicht auf Erfolg könnte nicht im Interesse eines Geschäftsführers einer GmbH (eines "ökonomisch denkenden Kaufmannes") sein. Die von der Beschwerdeführerin getragenen chronischen Verluste stellen somit eine Einkommensverwendung der Stadtgemeinde M dar, sodass insoweit eine verdeckte Ausschüttung im Sinne des § 8 Abs. 2 KStG 1988 anzunehmen sei.

Auf der Grundlage des Prüfungsberichtes ergingen (nach Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO) Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 1996, 1997 und 1998, gegen die die Beschwerdeführerin mit Schriftsatz vom 16. November 2000 Berufung erhob. Die Berufung richtete sich (u.a.) gegen die "Zurechnung der Hallenbadverluste" als verdeckte Ausschüttungen (1996: 826.383 S, 1997: 739.259 S und 1998: 596.101 S). Zur Begründung wurde ausgeführt, anlässlich der Planung und Errichtung hätten sich die Gemeindeväter auf das positive Betriebsergebnis beim Hallenbad einer anderen Gemeinde gestützt und seien der Meinung gewesen, dieses in gleicher Art auch in M umsetzen zu können. Die Prognose habe sich nicht erfüllt, weil die Einnahmen nicht die entsprechende Höhe erreicht hätten. Wenn die vorgesehenen Ergebnisse nicht erreicht würden, könne aber nicht von einer verdeckten Ausschüttung gesprochen werden.

In der Berufungsvorentscheidung vom 29. Mai 2001 vertrat das Finanzamt die Ansicht, dass der Bäderbetrieb als "notorischer Verlustbringer" steuerrechtlich als Voluptuarbetrieb einzustufen sei, wobei Liebhaberei auch einer verdeckten Ausschüttung "logisch vorgeordnet" sei. Substanzielle Einwendungen gegen die rechtliche Beurteilung als Voluptuarbetrieb habe die Beschwerdeführerin nicht vorgebracht. Auch das Nichteinreichen eines geplanten Erfolges führe zum Liebhabereibetrieb. Im Übrigen stellte die Belastung einer privatrechtlich organisierten Körperschaft mit reinen Verlustbetrieben zu Gunsten des Eigentümers eine verdeckte Ausschüttung dar.

Nachdem die Beschwerdeführerin zu ihrer Berufung gegen die Körperschaftsteuerbescheide 1996 bis 1998 einen Antrag auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt und gegen den mittlerweile ergangenen Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 1999 eine Berufung (gegen die Zurechnung des Hallenbadverlustes von 826.536 S als verdeckte Ausschüttung) eingebracht hatte, legte die Beschwerdeführerin in einem ergänzenden Schriftsatz vom 12. März 2002 ihren Standpunkt zur "Nichtausgleichsfähigkeit des Badverlustes" näher dar:

Durch die gewinnermittlungsrechtliche Zusammenfassung nach § 7 Abs. 2 KStG 1988 ergebe sich ein automatischer Ausgleich negativer und positiver Erfolgsbeträge der einzelnen Betriebe, ohne dass es besonderer zusätzlicher organisatorischer Vorkehrungen bedürfe. Die Grenze für den Ergebnisausgleich seien die Liebhabereigrundsätze, die auch für ausgegliederte Kapitalgesellschaften zu beachten seien. Zur Frage der Liebhabereibeurteilung des Badebetriebes und zur Prüfung der objektiven Gewinnerzielungsabsicht sei eine Kriterienprüfung nach § 2 Abs. 1 der Liebhabereiverordnung durchzuführen.

Bei dem "Verhältnis der jährlichen Verluste zu den Umsätzen" ergebe sich bereits, dass dieses gegen Liebhaberei spreche, weil in den Jahren 1996 bis 2000 den steigenden Umsätzen sinkende Verluste wie folgt gegenüberstünden:

(in TATS)

1996

1997

1998

1999

2000

Umsatz

1901

2471

2770

2714

2879

Verlust

826

739

595

827

768

Umsatzüberhang

1075

1732

2175

1887

2111

Verlust in % d. Umsatzes

43 %

30 %

21 %

30 %

27 %

Nach dieser Relation stellten sich die jährlichen Verluste in Bezug auf die konkrete Tätigkeit (Badebetrieb) nicht als gravierend dar und deuteten schon die "weitaus höheren Umsatzgrößen auf eine Betätigung mit Gewinnabsicht hin".

Bei den Ursachen der Verluste kämen vorrangig äußere Umstände in Betracht, die bei einem Badebetrieb zwangsläufig in nicht beeinflussbaren klimatischen Bedingungen beständen. Derartige Einflüsse stünden (als höhere Gewalt) der Eigenschaft einer Einkunftsquelle von vornherein nicht entgegen und es entspreche der Branchenerfahrung, dass vergleichbare Betriebe auch in klimatisch günstigeren Gebieten langzeitige Verlustperioden hätten. Das Betreiben des Frei- und Hallenbades sei für die Beschwerdeführerin auch bei Mindererträgen von nachhaltigem Interesse, weil dies für das Unternehmen eine Umwegrentabilität bedeute. Als Teilbetrieb einer Kapitalgesellschaft müsse das Hallenbad aus Sicherheitsgründen auch einen Bademeister als Dienstnehmer (Personalaufwand) beschäftigen (im Gegensatz beispielsweise zu einem Einzelunternehmer, dessen Gehalt sich nicht im steuerlichen Betriebsergebnis niederschlage). Überdies werde die zur Betriebsführung benötigte Energie vom unternehmenseigenen Stromversorgungsbetrieb zur besseren Abgrenzung der Teilbetriebe fremdüblich verrechnet, womit eine Verlusterhöhung des Badebetriebes und eine Gewinnsteigerung des Stromversorgungsbetriebes verbunden sei. Diese "Ergebnisverlagerung" durch fremdübliche Verrechnung habe 1996 157.087 S, 1997 170.494 S, 1998 156.351 S, 1999 144.972 S und 2000 198.513 S betragen. Schließlich seien auch anteilige Aufwendungen der Geschäftsführung "überrechnet" worden, welche "Fixkosten der Stadtwerke darstellen, die auch ohne Bestehen des Badebetriebes anfallen würden" (die überrechneten Fixkosten hätten 1996

50.794 S, 1997 56.758 S, 1998 54.126 S, 1999 58.989 S und 2000 61.172 S betragen).

Ein marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die angebotene Leistung liege ebenfalls vor. So habe durch Attraktivitätssteigerungen (Einbau einer Röhrenrutsche sowie einer Dampfsauna und Erneuerungsmaßnahmen) die Akzeptanz bei den Badegästen erheblich gesteigert werden können. Da im Nahbereich in einem zweijährigen Abstand Erhebungen der Eintrittspreise vergleichbarer Bäder durchgeführt würden, um unter Ausnutzung des eigenen Preispotenzials marktkonform höchstmögliche Preise festzulegen, liege auch ein marktgerechtes Verhalten in Hinblick auf die Preisgestaltung vor. Energiesparmaßnahmen zur Verminderung des Energie- und Wasserverbrauchs seien ebenso als Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage zu nennen, wie eine Reduktion von Eintrittsermäßigung für bestimmte Personengruppen. Auf Grund der Kriterienprüfung des § 2 Abs. 1 Liebhabereiverordnung (L-VO) könne damit von einer objektiv nachvollziehbaren Gewinnerzielungsabsicht ausgegangen werden.

Außerdem liege nach Ansicht der Beschwerdeführerin eine Betätigung mit unwiderlegbarer Einkunftsquelleneigenschaft gemäß § 1 Abs. 3 der L-VO vor. Der wirtschaftliche Zusammenhang mit anderen Einkunftsquellen ergebe sich aus dem Zusammenwirken des Stromlieferungs-, Installations- und Elektrobereiches. Unter dem Aspekt einer "Erhöhung der Gesamtrentabilität" sei es vor allem gelungen, durch die Umwegrentabilität über den regionalen Fremdenverkehr, dessen Initiatoren vor allem an der Schaffung von attraktiven, witterungsunabhängigen und zu wiederholten Besuchen einladenden Freizeiteinrichtungen, wie einem Hallenbad, interessiert gewesen seien, sowohl die Beschäftigtenzahl als auch die Umsätze des Gesamtbetriebes erheblich zu steigern, sowie die Arbeitsplätze der Region für die Zukunft nachhaltig zu sichern. Eine Marktpräsenz sei überdies gegeben, weil das Schwimmbad in einem Einzugsgebiet von rd. 45 Kilometern die einzige Freizeiteinrichtung dieser Art darstelle, was für die Beschwerdeführerin für "Strom-, Installations- u. Verkaufsgeschäft auch eine weitere Umwegsrentabilität über den Beherbergungs- und Gaststättensektor bedeutet". Die wirtschaftliche Verflechtung sei "über die Energieabnahme beim Stromversorgungsbetrieb seitens des Hallenbades, über die Umwegsrentabilität durch die Energieabnahme und die laufenden umsatzfördernden Sanierungsmaßnahmen der kontinuierlich ausgelasteten Fremdenverkehrsbetriebe, sowie die anteilige Kostentragung bei der Geschäftsführung seitens des Hallenbades gegeben".

Abgesehen davon, dass eine verdeckte Ausschüttung nach § 8 Abs. 2 KStG 1988 nur dann angenommen werden könnte, wenn die defizitäre Tätigkeit nicht schon auf Grund der Liebhabereigrundsätze steuerlich unbedeutlich sei, liege in der Führung eines Betriebes mit unwiderlegbarer Einkunftsquelleneigenschaft keine Zuwendung eines geldwerten Vorteils an den Anteilsinhaber vor, zumal die Führung eines Bades auch keine hoheitliche Aufgabe einer Gemeinde darstelle.

Nach der Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung am 17. April 2002 (zu der die Beschwerdeführerin noch verschiedene Unterlagen beibrachte, u.a. eine "Verlustwertschöpfungsrechnung 1996 - 2000" und eine

Aufstellung "Baderfolg M. betreffend das Jahr 2000 bzw. normalisiertes Jahr") entschied die belangte Behörde über die Berufungen dahingehend, dass der Berufung betreffend Körperschaftsteuer 1996 bis 1998 (in einem im Beschwerdeverfahren nicht strittigen Punkt) teilweise stattgegeben und die Berufung betreffend Körperschaftsteuer 1999 als unbegründet abgewiesen wurde.

Die Grundsätze der Liebhabereibeurteilung seien auch für den Bereich der Körperschaftsteuer zu beachten. Wegen des nach Ansicht der belangten Behörde "Schlagendwerdens von Liebhaberei für den Bäderkomplex (Hallen-/Freibad)" müsse nicht mehr beurteilt werden, ob auch die Voraussetzungen für die Beurteilung als verdeckte Ausschüttung vorlägen.

Weil die Grundsätze der Liebhabereibeurteilung und der Betriebsbezogenheit der Einkünfteermittlung unter Beachtung des Trennungsprinzips bzw. Fremdvergleiches Anwendung zu finden hätten, sehe sich die belangte Behörde nicht dazu veranlasst, auf die überwiegend "rechtspolitischen" Fragen in der vorgelegten Verlustwertschöpfungsrechnung einzugehen. Die offensichtlich damit von der Beschwerdeführerin auch dokumentierte Vorgangsweise, fiktive Gewinne durch die Eliminierung jeglicher Fremdüblichkeit von Leistungsbeziehungen zu "erzielen", um solcherart nicht in den Anwendungsbereich der Liebhaberei zu gelangen, erscheine außerdem aus prinzipiellen Erwägungen - Gleichbehandlung aller Abgabepflichtigen - und mangels gesetzlicher Handhabe nicht vertretbar. Bei Anerkennung dieser Argumentation würden im Ergebnis u.a. jene "gesamtwirtschaftlichen Gründe oder öffentlichen Interessen" eine rechtliche Relevanz erlangen, für die der Verfassungsgerichtshof im Erkenntnis vom 12. Dezember 1991, V 53 u.a. /91, das "Nichtvorhandensein einer gesetzlichen Basis" festgestellt habe. Die Neufassung der Liebhabereiverordnung vom 15. Jänner 1993, BGBl. Nr. 33/1993 (L-VO 1993), die erstmals bei der Veranlagung für das Jahr 1993 anzuwenden sei, habe dem zitierten Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes Rechnung getragen und in § 1 Abs. 3 auf einen, dem § 1 Abs. 3 Z 1 L-VO 1990 entsprechenden Ausnahmetatbestand verzichtet.

Die Kriterienprüfung anhand des Kataloges nach § 2 Abs. 1 L-VO 1993, die bei Betätigungen nach § 1 Abs. 1 L-VO 1993 durchzuführen sei, erfordere nach den dort angeführten Wirtschaftlichkeitskriterien eine Prüfung, ob eine Tätigkeit ein erwerbstypisches Erscheinungsbild aufweise und somit objektiv ertragsfähig sei. Die Ausgliederung von Tätigkeiten einer Körperschaft öffentlichen Rechts in Kapitalgesellschaften führe nicht automatisch zu einem Verlustausgleich zwischen den gewinn- und den verlustbringenden Betrieben, weil außerhalb der Sonderregelung für Versorgungsbetriebe im Sinne des § 2 Abs. 4 KStG 1988 iVm § 5 Z 2 L-VO 1993 die Grenzen für den Ergebnisausgleich auch entsprechend den Liebhabereigrundsätzen zu beachten seien. Der Prüfung der Gewinnerzielungsabsicht bedürfe es dann nicht, wenn grundsätzlich (vgl. die notorische Verlustlage bei Bäderbetrieben) in einer jeden Zweifel ausschließenden Weise die objektive Ertragslosigkeit erwiesen sei (im Beschwerdefall seien "Dauerverluste im Zeitraum 1979 bis 1999, also über zwanzig Jahre hindurch" vorgelegen). Der Beschwerdeführerin könne auch darin nicht gefolgt werden, dass mit Inkrafttreten der L-VO 1993 ab 1. Jänner 1993 ein neuer Anlaufzeitraum im Sinne des § 2 Abs. 2 L-VO 1993 begonnen habe, zumal damit nicht der Inkrafttretensbeginn einer Rechtsvorschrift gemeint sein könne. Eine "massive, grundlegende Änderung des wirtschaftlichen Engagements" sei im Beschwerdefall auch nicht erkennbar.

Zu der von der Beschwerdeführerin im Schriftsatz vom 17. April 2002 aufgeworfenen Frage eines Gesamtgewinnes im Zusammenhang mit einem theoretischen Veräußerungsgewinn des Hallenbades sei zu sagen, dass ein solcher "theoretischer" Veräußerungsgewinn die aufgelaufenen Verluste (bei mehr als zwanzig Jahre ununterbrochener Verlusttätigkeit in Höhe von einem zweistelligen Millionenbetrag) wohl nicht auch nur im Entferntesten kompensieren könnte. Das gewichtige Kriterium im Sinne des § 2 Abs. 1 Z 1 L-VO 1993 (Ausmaß und Entwicklung der Verluste) könne auch durch den im Sinne des § 2 Abs. 1 L-VO 1993 Z 3 relevierten Vergleich mit dem Hallenbad einer anderen Gemeinde (einem nach dem Vorbringen der Beschwerdeführerin auch nicht passenden Vergleichsbetrieb) nicht aufgewogen werden. Im Beschwerdefall bedürfe es "angesichts von Umfang und (struktureller) Nachhaltigkeit der Verluste gar nicht mehr zB interner Faktoren (wie fehlender Unternehmensplanung, schlechter Unternehmensorganisation, schlechtem Qualitätsmanagement und fehlender Marketingkonzeption) im Verhältnis zu einem angeblich positiven Vergleichsbetrieb". Maßgeblich könne nur der Branchendurchschnitt von Vergleichsbetrieben sein; ein permanent positiv gebarendes Hallenbad stelle nach der Verkehrsauffassung einen gänzlich unüblichen "Ausreißer" dar.

Der im Ergänzungsschriftsatz vom 12. März 2002 aus einer isolierten Betrachtung der Jahre 1996 bis 2000 getroffenen

Schlussfolgerung, dass "die Relation in Bezug auf die konkrete Tätigkeit (Badebetrieb) nicht als gravierend angesehen werden könne und dass schon die weitaus höheren Umsatzgrößen auf eine Betätigung mit Gewinnabsicht" hindeuteten, könne nicht beigepflichtet werden. Diese Betrachtung lasse nämlich das Volumen der davor liegenden Verluste außer Ansatz und berücksichtige auch die in regelmäßigen Abständen wiederkehrenden größeren Instandsetzungsarbeiten nicht. Auch sei nicht das Verhältnis der Verluste zu den Umsätzen, sondern jenes zu den Gewinnen oder Überschüssen ein taugliches Beurteilungskriterium im Sinne des § 2 Abs. 1 Z 2 L-VO 1993. Dass jemals auch nur unwesentliche Gewinne angefallen wären, behauptete die Beschwerdeführerin selbst nicht, sodass auch keine Rede von bloß vorübergehenden Verlustphasen sein könne. Umsatzerhöhungen allein könnten auch nicht geeignet sein, nachhaltige betrieblich-strukturelle Verluste in Gewinne umzuwandeln. Die Umsatz- und Verlustentwicklung der Jahre 1998 bis 2000 dokumentiere überdies, dass bei praktisch gleich gebliebenen bzw. geringfügig gesteigerten Umsätzen der Verlust trotzdem nicht gesunken sei. Dass wegen "absoluter" Verlustursachen (äußere Umstände, Klima) ein Verlustausgleich mit ertragsorientierten Betätigungen zugelassen werden müsste, könne vor dem Wortlaut und Sinn der Liebhabereiverordnung und den tragenden Prinzipien des Steuerrechts (z.B. Verursachungs- und Leistungsfähigkeitsprinzip) nicht zutreffend sein.

Die von der Beschwerdeführerin dargestellten Konsequenzen aus der Verrechnung der Energiekosten des unternehmenseigenen Stromversorgungsbetriebes und der Überrechnung der anteiligen Aufwendungen der Geschäftsführung als Fixkosten der Stadtwerke stellten sich (abgesehen von deren nicht ausschlaggebendem betragmäßigen Umfang) als Folge des zwischen einer GmbH und ihren Anteilseignern bzw. zwischen (selbständigen) Betrieben geltenden Trennungsprinzips dar, dessen Konsequenzen die Beschwerdeführerin infolge des Fremdvergleichs uneingeschränkt "gegen sich gelten lassen muss". Inwiefern beispielsweise ein nicht kommunal betriebenes Hallenbad nicht gezwungen wäre, den Strom von einem Energieversorgungsunternehmen zu einem marktüblichen Abnehmerpreis zu beziehen, habe die Beschwerdeführerin nicht aufgezeigt. Das Trennungsprinzip könne auch nicht beiseite geschoben werden, um auf diese Weise für die Liebhabereibeurteilung den Aufwand zu reduzieren bzw. eine steuersubjektübergreifende Betrachtungsweise herbeizuführen, indem der "Förderungseffekt" für andere Steuersubjekte (Betriebe) im Rahmen einer Darstellung der "wirtschaftlichen Verflechtung" argumentativ verwertet werde. Da kein einheitlicher Betrieb vorliege, könne auch keine umfassende Betrachtung Platz greifen und die Beschwerdeführerin auch mit ihrer "Verlustwertschöpfungsrechnung" nichts für ihren Standpunkt gewinnen.

Wenn auch den von der Beschwerdeführerin dargestellten Gestioneen hinsichtlich der Kriterien des § 2 Abs. 1 Z 4 bis 6 L-VO 1993 eine grundsätzliche Eignung zur "Ertragsverbesserung" nicht abgesprochen werden könne, würde doch angesichts der Aussichtslosigkeit der Betätigung und des nachhaltigen Erwirtschaftens ausschließlich von Verlusten ein marktgerechtes Verhalten im Sinne des § 2 Abs. 1 Z 4 L-VO 1993 darin liegen, dass die Tätigkeit eingestellt werde. Dass die dargestellten Maßnahmen die strukturelle Ertragsunfähigkeit ändern könnten, werde auch von der Beschwerdeführerin nicht behauptet. Angesichts des aufgezeigten Verlustvolumens könne auch die im Verlauf der mündlichen Verhandlung überreichte Darstellung "betreffend das Jahr 2000 bzw. normalisiertes Jahr" nicht von Relevanz sein, wobei auch angemerkt werden müsse, dass Abzinsungen im Hinblick auf das Nominalwertprinzip im Abgabenrecht regelmäßig nicht zulässig seien. Da die L-VO 1993 das subjektive Ertragstreben in den Mittelpunkt der Betrachtung stelle, sei im Rahmen der durch § 2 Abs. 1 L-VO normierten Kriterienprüfung das Schwergewicht auf die bis zu dem jeweiligen Veranlagungsjahr eingetretene Entwicklung zu legen, nicht hingegen auf nachfolgende Jahre. Die - auf Grund der wirtschaftlichen bzw. sonstigen äußeren Gegebenheiten völlig unrealistische - Absicht, einen Gewinn zu erzielen, genüge nicht, die Absicht müsse vielmehr anhand der insbesondere in § 2 Abs. 1 L-VO aufgezählten objektiven Kriterien beurteilt werden.

Auch der Ansicht, es liege eine Betätigung mit unwiderlegbarer Einkunftsquelleneigenschaft nach § 1 Abs. 3 L-VO 1993 vor, könne nicht gefolgt werden. Die Umwegrentabilität sei nach der Aufhebung des § 1 Abs. 3 Z 1 der L-VO 1990 durch den Verfassungsgerichtshof nicht mehr vom Tatbestand des § 1 Abs. 3 L-VO 1993 erfasst. Nach dem Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes sei bei einem Streben nach Erzielung angemessener Einnahmen unter Inkaufnahme von Verlusten das Vorliegen von Einkünften ebenso zu verneinen wie in Fällen, in denen nicht gesamtwirtschaftliche oder im öffentlichen Interesse liegende regionale Gründe, sondern andere Motive für die Aufnahme oder Fortsetzung einer Tätigkeit maßgeblich seien. Die "Gesamtinterdependenz aller wirtschaftlichen Aktivitäten innerhalb einer Region" verkörpere nicht die durch § 1 Abs. 3 der L-VO 1993 nunmehr eingeschränkte Rentabilitäts- (Marktpräsenz- und Verflechtungs-) Betrachtung für den Gesamtbetrieb. Die in dieser Bestimmung angesprochenen "Gründe der

Gesamtrentabilität usw." könnten nur solche der betrieblichen Einheiten des Steuerpflichtigen sein. Den diesbezüglichen Ausführungen der Beschwerdeführerin fehle jegliche Quantifizierung und sei auch kein "statistisch nachvollziehbarer Konnex" ertragsund/oder umsatzmäßig zwischen den einzelnen Betrieben (z.B. Umsatzentwicklung des Badebetriebes und Strombetriebes) feststellbar. Auch sei nicht erkennbar, warum die in der Berufungsergänzung aufgezeigten "Rentabilitätsvorteile" größer sein könnten als der Nachteil aus den Dauerverlusten. Ein enger wirtschaftlicher Zusammenhang sei auch dann nicht gegeben, wenn die Bäder ihre wichtigsten Betriebsstoffe (Wasser, Licht, Wärme, Brennstoffe) von den Versorgungsbetrieben beziehen. Auf die "Ungleichartigkeit und Ungleichgewichtigkeit der von einem EVU und einem Bäderbetrieb befriedigten Bedürfnisse der Bevölkerung" sei ebenso hinzuweisen, wie darauf, dass diese "durch den Gesetzgeber ex lege in § 2 Abs. 4 Satz 3 und 4 bzw. § 2 Abs. 3 KStG 1988" zum Ausdruck gebracht werde.

Durch die Einbeziehung des "Liebhabereibereichs Bäderbetriebe" und den damit bewirkten bzw. versuchten Ertragsausgleich außerhalb des gesetzlich zugelassenen Versorgungsbetriebverbundes habe die Anteilseignerin der Beschwerdeführerin jedenfalls im Wege der solcherart verminderten Körperschaftsteuer einen Teil der von ihr letztlich direkt (im Wege von Verlustabdeckungen) zu tragenden Aufwendungen des ausgegliederten Rechtsträgers finanziert, die zwar auf kommunalen und regionalen Überlegungen der "Versorgung der Bevölkerung im weitesten Sinne" beruhten, "zu welcher Gestion aber abgabenrechtlich keine Handhabe (mehr) besteht".

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde nach Erstattung einer Gegenschrift und Vorlage der Verwaltungsakten durch die belangte Behörde erwogen:

Nach § 2 Abs. 3 zweiter Satz KStG 1988 ist ein Versorgungsbetrieb nur ein Betrieb, der die Bevölkerung mit Wasser oder Gas oder Elektrizität oder Wärme versorgt oder der dem öffentlichen Verkehr einschließlich des Rundfunks oder dem Hafenbetrieb dient.

§ 2 Abs. 4 zweiter bis vierter Satz KStG 1988 normieren Folgendes:

Betriebe, die von juristischen Personen des privaten Rechts geführt werden, sind nach den für diese Rechtsform geltenden Vorschriften zu besteuern. Sind an der juristischen Person des privaten Rechts unmittelbar oder mittelbar ausschließlich Körperschaften des öffentlichen Rechts beteiligt, gelten in einem gesonderten Rechnungskreis geführte Tätigkeiten im Sinne des § 2 Abs. 3 als einheitliche Tätigkeit, auch wenn bei den einzelnen Tätigkeiten die Absicht fehlt, Gewinn zu erzielen. Auf das Zusammenfassen derartiger Tätigkeiten in einer juristischen Person des privaten Rechts ist § 8 Abs. 2 KStG 1988 nicht anzuwenden.

§ 5 Z 2 der für die Streitjahre anzuwendenden Liebhabereiverordnung BGBI. Nr. 33/1993 (L-VO 1993), bestimmt, dass die §§ 1 bis 4 dieser Verordnung nicht anzuwenden sind für juristische Personen des privaten Rechts, an denen unmittelbar oder mittelbar ausschließlich Körperschaften des öffentlichen Rechts beteiligt sind, soweit § 2 Abs. 4 dritter Satz KStG 1988 anzuwenden ist.

Die vor der erstmals bei der Veranlagung für das Jahr 1993 anzuwendenden L-VO 1993 (vgl. § 8 leg. cit.) in Kraft gestandene L-VO 1990, BGBI. Nr. 322/1990, hob der Verfassungsgerichtshof mit dem Erkenntnis vom 12. Dezember 1991, V 53 u.a., VfSlg 12943, in Teilbereichen auf (Gesetzwidrigkeit der Annahme des Vorliegens von Einkünften auch im Falle der Inkaufnahme von Verlusten aus gesamtwirtschaftlichen oder im öffentlichen Interesse liegenden regionalen Gründen; Gesetzwidrigkeit der Anordnung der Rückwirkung). Insgesamt interpretierte der Verfassungsgerichtshof dabei die Regelung der L-VO 1990 (die insoweit durch die L-VO 1993 auch inhaltlich keine Änderung erfahren hat;

vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer III A, Tz. 14.1 zu § 2) folgendermaßen:

"Steht fest, dass eine Betätigung (eine Tätigkeit oder ein Rechtsverhältnis) durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen (§ 1 Abs. 1 Satz 1) und entstehen dabei keine Verluste (§ 1 Abs. 2 und § 2), so liegen Einkünfte im Sinne der Abgabengesetze vor.

Kommt es hingegen zu Verlusten, so ist zu untersuchen, ob Wirtschaftsgüter bewirtschaftet werden, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen oder typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind (§ 1 Abs. 2). Ist dies der Fall, so liegen Einkünfte vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten wenigstens erwarten lässt (§ 2 Abs. 4). Ist hingegen

keiner der für eine Liebhaberei sprechenden Umstände im Sinne des § 1 Abs. 2 gegeben, so ist das Vorliegen der im § 1 Abs. 1 beschriebenen Absicht nach einem Zeitraum von drei Jahren ab Beginn der Betätigung (längstens jedoch von fünf Jahren ab dem erstmaligen Anfall von Aufwendungen) unter Berücksichtigung der Verhältnisse innerhalb dieses Zeitraumes nach dem Gesamtbild der Verhältnisse (§ 2 Abs. 2) anhand der im § 2 Abs. 1 beispielhaft genannten Umstände zu beurteilen und so die Ernsthaftigkeit und Nachhaltigkeit der Verfolgung dieser Absicht ohne Rücksicht auf ihren tatsächlichen Erfolg zu prüfen.

Nur dann liegen trotz Verlusten ohne weiteres (negative) Einkünfte im Sinne der Abgabengesetze vor, wenn diese Verluste aus einer auf Erzielung angemessener Einnahmen gerichteten Betätigung aus den im § 1 Abs. 3 näher genannten Gründen (bloß) in Kauf genommen werden."

Im Beschwerdefall ging die belangte Behörde davon aus, dass es sich bei dem von der beschwerdeführenden GmbH (neben einem Versorgungsbetriebverbund) geführten Bäderbetrieb als - unstrittig - organisatorisch in sich geschlossener und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestatteter Einheit (vgl. § 1 Abs. 1 letzter Satz L-VO 1993) um eine Tätigkeit im Sinne des § 1 Abs. 1 L-VO 1993 gehandelt habe, wobei die dafür an sich bestehende Vermutung für das Vorliegen von Einkünften nach Maßgabe der Kriterienprüfung nach § 2 Abs. 1 L-VO 1993 widerlegt worden sei (zur Anwendung der allgemeinen Grundsätze der Liebhaberei bei von derselben juristischen Person des privaten Rechts außerhalb des Versorgungsbetriebverbundes geführten Betrieben - z.B. Freibad, Hallenbad - vgl. etwa auch Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei, Wien 2003, S. 255).

In der Beschwerde sieht sich die Beschwerdeführerin in ihren Rechten insbesondere dadurch verletzt, dass "die Abgabenbehörde weder auf den Aspekt eines neuen Beobachtungszeitraumes näher eingegangen ist, noch die wirtschaftlich begründeten ertragssteigernden Maßnahmen ausreichend gewürdigt und auch nicht die richtigen Schlussfolgerungen aus der 'Verlustwertschöpfungsrechnung' sowie aus dem zu § 1 (3) L-VO II Vorgebrachten gezogen hat".

Zum "abgeschlossenen Beobachtungszeitraum durch Änderung der Rechtslage" trägt die Beschwerde vor, der Verfassungsgerichtshof habe mit dem Erkenntnis vom 12. Dezember 1991, VfSlg 12934, u.a. § 1 Abs. 3 Z 1 der L-VO 1990 aufgehoben, womit sich für darunter fallende Betätigungen, wie z.B. ein regional bedeutendes Schwimm- bzw. Hallenbad, eine gänzlich andere Rechtslage ergeben habe. Derartigen Betätigungen sei im Anwendungsbereich der L-VO 1990 trotz Verlusterzielung unwiderlegbar Einkunftsquelleigenschaft zugekommen, sofern auf angemessene Einnahmen (z.B. marktgerechte Eintrittspreise) geachtet worden sei. Bis zur Änderung dieser Rechtslage sei daher ein abgeschlossener Beobachtungszeitraum anzunehmen. Die erstmalige Qualifikation dieser Betätigung nach § 1 Abs. 1 L-VO 1993 durch die Abgabenbehörde mit 1. Jänner 1993 bedinge somit einen neuen Anlaufzeitraum nach § 2 Abs. 2 L-VO 1993. Die Kriterienprüfung nach § 2 Abs. 1 L-VO 1993 hätte somit nach Ansicht der Beschwerdeführerin nur die Ergebnisse ab 1. Jänner 1993 umfassen müssen, wobei ein neuer Anlaufzeitraum von drei Jahren zu unterstellen sei.

Nach § 2 Abs. 2 erster Satz L-VO 1993 liegen innerhalb der ersten drei Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab Beginn einer Betätigung (z.B. Eröffnung eines Betriebes) im Sinne des § 1 Abs. 1, längstens jedoch innerhalb der ersten fünf Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben) für diese Betätigung, jedenfalls Einkünfte vor (Anlaufzeitraum). Nach Ablauf dieses Zeitraumes ist unter Berücksichtigung der Verhältnisse auch innerhalb dieses Zeitraumes nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen, ob weiterhin vom Vorliegen von Einkünften auszugehen ist (2 Abs. 2 dritter Satz L-VO 1993).

Abgesehen davon, dass selbst ein mit 1. Jänner 1993 begonnener dreijähriger Anlaufzeitraum des § 2 Abs. 2 erster Satz L-VO 1993 bereits vor dem Streitzeitraum der Jahre 1996 bis 1999 abgelaufen gewesen wäre, kann allein in der Aufhebung der - ohnedies auch nur für den Geltungsbereich der L-VO 1990 - in Kraft gestandenen so genannten unwiderleglichen Einkunftsquellenvermutung nach § 1 Abs. 3 Z 1 L-VO 1990 durch den Verfassungsgerichtshof und der anschließenden Neuregelung noch kein der Sachverhaltsebene zuzuordnender "Beginn einer Betätigung" gesehen werden. Aus den Fristenbestimmungen des § 2 Abs. 2 L-VO 1993 ist daher für die Beschwerdeführerin nichts zu gewinnen.

Das völlig unbestimmt gehaltene Beschwerdevorbringen, wonach die in den Jahren 1993 ff angefallenen Verluste (bis incl. 2000 rd. 9,5 Mio S) unter Berücksichtigung eines theoretischen Veräußerungsgewinnes "aus den baulichen Anlagen des Badebetriebes kompensiert" würden, könnte im Übrigen selbst dann keinen objektiven Nachweis für

einen Gesamtgewinn bieten, wenn tatsächlich ein Betriebsbeginn zum 1. Jänner 1993 zu unterstellen wäre.

Zur Kriterienprüfung nach § 2 Abs. 1 L-VO 1993 räumte die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid den von der Beschwerdeführerin gesetzten Maßnahmen zwar eine Eignung zur "Ertragsverbesserung" ein, sah es unter dem Gesamtbild der Verhältnisse (insbesondere nachhaltige - hohe - Verlustsituation) jedoch als aussichtslos an, insgesamt eine Ertragsfähigkeit der Betätigung zu bewirken. Eine Unschlüssigkeit dieser Beweiswürdigung ist auch aus der Sicht der Streitjahre nicht zu erkennen, zumal die Verlustsituation öffentlicher Bäder notorisch ist (vgl. auch den Hinweis in der Beschwerde auf die unwiderlegliche Einkunftsquellenvermutung nach § 1 Abs. 3 Z 1 L-VO 1990) und die Beschwerdeführerin beispielsweise nicht einmal behauptet hat, der Gestaltung der Eintrittspreise wären Gewinn bringende oder auch nur kostendeckende Kalkulationen zu Grunde gelegen. Warum nur fehlende oder geringfügige Umsätze (ohne wirtschaftliches Gewicht) gegen das Vorliegen einer Einkunftsquelle sprechen würden, ist der Beschwerde nicht zu entnehmen.

Da die L-VO 1993 das subjektive Ertragstreben in den Mittelpunkt der Betrachtung stellt, ist im Rahmen der durch § 2 Abs. 1 leg. cit. normierten Kriterienprüfung das Schwergewicht auf die bis zum jeweiligen Veranlagungsjahr eingetretene Entwicklung, nicht hingegen auf nachfolgende Jahre zu legen (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 23. Februar 2005, 2002/14/0024).

Soweit die Beschwerde in einem "Exkurs" auf die (im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung vorgelegte) "Beilage Baderfolg betreffend das Jahr 2000 bzw. normalisiertes Jahr" hinweist, kommt dieser damit schon deshalb für die davor liegenden Streitjahre nur eine eingeschränkte Bedeutung zu. Darüber hinaus ist dieser auch lt. Beschwerde "vereinfachten Form" einer Prognoserechnung nicht zu entnehmen, inwiefern das darin ausgewiesene - zahlenmäßig - annähernd ausgeglichene Ergebnis tatsächlich nach steuerrechtlichen Grundsätzen ermittelt worden wäre (auf die steuerrechtlich nicht zulässige Vorgangsweise des Ausweises abgezinster Beträge weist beispielsweise auch der angefochtene Bescheid zu Recht hin).

Unter der Ertragsfähigkeit einer Betätigung als Tatbestandsvoraussetzung ihrer Einkunftsquelleneigenschaft ist die Eignung der Tätigkeit zu verstehen, einen der positiven Steuererhebung zugänglichen wirtschaftlichen Gesamterfolg innerhalb eines absehbaren Zeitraumes abzuwerfen (vgl. z.B. Hofstätter/Reichel, aaO, Tz. 14.2 zu § 2, S. 20/10). Wenn die Beschwerdeführerin bei der von ihr dem Berufungssenat vorgelegten "Verlustwertschöpfungsrechnung 1996 - 2000" nur unter Hinzurechnung des "direkten Beitrages zum Staatshaushalt" (etwa den Sozialabgaben und den von den Löhnen und Gehältern abhängigen Steuern) oder unter Eliminierung der "gegenüber dem als Einzelunternehmen betriebenen Hallenbades anfallenden Löhne u. Gehälter" zu jährlichen "Gewinnen" kommt, kann dies schon deshalb dahingestellt bleiben, weil eine solche Berechnung offenkundig nicht der Einkünfteermittlung nach den maßgebenden steuerrechtlichen Vorschriften entspricht. Dass lt. Beschwerde Zweck dieser Rechnung die Darstellung gewesen sei, "wie verpflichtende gesetzliche Vorschriften, deren Beachtung die Sorgfaltspflicht des ordentlichen Geschäftsleiters bedingt, die jährlichen Betriebsergebnisse des Bäderbetriebes beeinflusst haben", vermag nicht aufzuzeigen, warum damit die mangelnde Eignung als Einkunftsquelle ersetzt werden könnte.

Im Erkenntnis vom 12. Dezember 1991, VfSlg 12943, hat der Verfassungsgerichtshof zur Begründung der Aufhebung der Bestimmung des § 1 Abs. 3 Z 1 der L-VO 1990 ausgesprochen, liege die Aussicht auf einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten so fern, dass die Absicht, einen solchen Gewinn (Überschuss) zu erzielen, nicht mehr ernst genommen werden könne, sondern nur mehr das Streben nach Erzielung angemessener Einnahmen unter Inkaufnahme von Verlusten in Betracht komme (§ 1 Abs. 3 Z 1), so sei das Vorliegen von Einkünften ebenso zu verneinen wie in Fällen, in denen nicht gesamtwirtschaftliche oder im öffentlichen Interesse liegende regionale Gründe, sondern andere Motive für die Aufnahme oder Fortsetzung der Tätigkeit maßgeblich seien. Wenn die L-VO 1990 hier gleichwohl eine Erwerbsquelle annehme, widerspreche sie dem Gesetz.

Nach Aufhebung des § 1 Abs. 3 Z 1 L-VO 1990 durch den Verfassungsgerichtshof liegt nach § 1 Abs. 3 L-VO 1993 Liebhaberei - nur mehr - dann nicht vor, wenn eine Betätigung bei einer einzelnen Einheit im Sinne des Abs. 1 vorletzter Satz (richtig wohl: letzter Satz; vgl. das hg. Erkenntnis vom 30. April 2003, 98/13/0114), die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit weiteren Einheiten steht, aus Gründen der Gesamtrentabilität, der Marktpräsenz oder der wirtschaftlichen Verflechtung aufrechterhalten wird.

Warum seitens eines Unternehmens, das ansonsten lt. Beschwerde die Teilbereiche "Elektrizitätsversorgungsunternehmen (EVU), Elektroinstallation- und Elektrogerätehandel, Kabel-

TV(Gemeinschaftsantennenanlage)" unterhält, ein nachhaltig defizitärer "Bäderbetrieb (Hallen- und Freibad)" nur deshalb aufrechterhalten werden sollte, weil dies Gründe der Gesamtrentabilität, der Marktpräsenz oder der wirtschaftlichen Verflechtung gebieten würden, macht die Beschwerdeführerin nicht einsichtig. Abgesehen davon, dass nach der Verkehrsauffassung derartige Tätigkeiten nicht notwendig gemeinsam ausgeübt werden, blieb das diesbezügliche Vorbringen unbestimmt. Dies gilt auch für die weitgehend allgemein gehaltenen Hinweise in der Beschwerde, wonach beispielsweise den "im Fremdenverkehr gewerblich tätigen Kunden" bewusst sei, dass sich "die Unternehmensbereiche wechselseitig bedingen und langfristig nur Bestand haben, wenn Umsätze in entsprechender Höhe erzielt werden" oder durch den "Badebetrieb als langfristig wirksamen infrastrukturellen Wettbewerbsvorteil gegenüber den anderen Stromanbietern" eine für die "Gesamtrentabilität des Unternehmens förderliche Marketingmaßnahme" gegeben sei. Zur "Umwegsrentabilität" und zum Vorbringen betreffend Interesse der Arbeitnehmer an der Beibehaltung ihrer Arbeitsplätze und "jenes der öffentlichen Hand an der Leistung von Abgaben und Beiträgen (zahlenmäßige Darstellung dieser Interessen: siehe Wertschöpfungsrechnung)" ist die Beschwerdeführerin an die Ausführungen im oben zitierten Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes zu erinnern, wonach es für die Frage des Vorliegens einer Einkunftsquelle nicht maßgeblich ist, ob die vom Abgabepflichtigen ausgeübte Tätigkeit im volkswirtschaftlichen oder sonstigem öffentlichen Interesse liegt (vgl. auch das hg. Erkenntnis vom 29. November 2006, 2004/13/0075).

Die Beschwerde erweist sich damit als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VerordnungBGBI. II Nr. 333/2003.

Wien, am 26. März 2007

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2007:2006140017.X00

**Im RIS seit**

04.05.2007

**Zuletzt aktualisiert am**

17.05.2013

**Quelle:** Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)