

# TE Vwgh Erkenntnis 1995/5/9 95/14/0001

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 09.05.1995

## Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

32/04 Steuern vom Umsatz;

## Norm

EStG 1972 §2 Abs2;

EStG 1972 §2 Abs3 Z3;

EStG 1972 §2;

EStG 1972 §23;

EStG 1988 §2 Abs2 Z3;

EStG 1988 §2 Abs2;

EStG 1988 §2;

EStG 1988 §23;

LiebhabereiV §1 Abs1;

LiebhabereiV §1;

LiebhabereiV Art2;

UStG 1972 §2 Abs5 Z2;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Karger, Dr. Graf, Mag. Heinzl und Dr. Zorn als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Rauscher, über die Beschwerde der S GmbH in W, vertreten durch Dr. R, Rechtsanwalt in L, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich (Berufungssenat I) vom 27. Oktober 1994, Zl. 14/62/2-BK/Km-1994, betreffend Umsatzsteuer für 1988 bis 1991 und Abgabe von alkoholischen Getränken für 1989 bis 1991, zu Recht erkannt:

## Spruch

Der angefochtene Bescheid wird, soweit er Umsatzsteuer 1988 bis 1990 und Abgabe von alkoholischen Getränken für 1989 bis 1990 betrifft, wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben. Im übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von 13.040 S binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Die beschwerdeführende GmbH wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 9. Februar 1988 gegründet. Sie betrieb in den Streitjahren mehrere Gaststätten, in denen sie Geldspielautomaten und Unterhaltungsspielautomaten aufgestellt hatte; weiters betrieb sie derartige Spielautomaten auch in fremden Gastronomiebetrieben. Nach den Feststellungen der belangten Behörde erzielte sie folgende Verluste (in öS):

	steuerliches Ergebnis	IFB	nach Abzug IFB
1988	-466.783	79.171	-387.612
1989	-716.707	288.193	-428.514
1990	-725.757	204.800	-520.957
1991	-1,912.931	166.786	-1,746.145

Die Höhe der Umsätze stellt sich wie folgt dar (in S):

1988	3,137.187
1989	5,613.805
1990	6,695.281
1991	5,214.719

Am 2. Jänner 1992 verkaufte die Beschwerdeführerin die Geldspielautomaten (Spielautomaten mit Gewinnmöglichkeit) um 1,819.570 S (Buchwert dieser Anlagen: 1,513.900 S) an eine Tochtergesellschaft, weil ein Landesgesetz den Betrieb solcher Anlagen im Bundesland des Sitzes der Beschwerdeführerin ab dem 1. Jänner 1993 untersagte.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 1988 bis 1991 und Abgabe von alkoholischen Getränken 1989 bis 1991, welche geltend machte, die strittige Tätigkeit sei Liebhaberei iSd § 2 Abs. 5 Z. 2 UStG und löste daher keine Abgabepflicht aus, als unbegründet ab. Es sei zu unterscheiden, ob die Abgabentatbestände vor oder nach dem mit 23. Juni 1990 erfolgten Inkrafttreten der Liebhabereiverordnung, BGBl. 322/1990, verwirklicht worden seien. Für die Zeiträume vor dem zeitlichen Geltungsbereich der Liebhabereiverordnung sei zu beachten, daß der Betrieb von Gaststätten und Spielautomaten dem äußeren Erscheinungsbild nach einen Gewerbebetrieb darstelle. Die Erzielung positiver Einkünfte sei bei derartigen Betrieben nicht von vornherein aussichtslos. Im Lichte der für den Bereich der Umsatzsteuer erforderlichen Sofortbeurteilung sei ein zuverlässiger Schluß auf die mangelnde Ertragsfähigkeit der Tätigkeit der Beschwerdeführerin nicht möglich gewesen. Konkrete Umstände, die gegen die Gewinnerzielungsmöglichkeit der Tätigkeit der Beschwerdeführerin sprechen würden, wie ungünstige Lage der Lokale, starke Konkurrenz oder ungünstige Marktlage, seien nicht aufgezeigt worden. Auch aus der Tatsache, daß der Betrieb überhaupt aufgenommen worden sei, sei dessen Ertragsfähigkeit zu ersehen. Dem Vorbringen der Beschwerdeführerin, es sei ohne Finanzplan einfach "drauf los investiert", auf den Verbrauch der liquiden Mittel nicht reagiert, und es seien die Betriebsergebnisse weder kontrolliert noch analysiert worden, sei entgegenzuhalten, daß bis Mitte 1990 zwar Verluste angefallen seien, diese Ergebnisse (gemeint wohl die Jahresabschlüsse) jedoch erst per Juni 1989, Februar 1991 und Juli 1991 vorgelegen seien. Für den Bereich der Umsatzsteuer stehe aber kein längerer Beobachtungszeitraum zur Verfügung. Es müsse vielmehr jeweils sofort beurteilt werden, ob Liebhaberei vorliege. Die Beschwerdeführerin sei nach außen als Unternehmerin aufgetreten, was durch die Rechnungslegungen mit Steuerausweis (Hinweis auf "Re.Nr. 1-4 vom 2.1.1992 an die Fa. AC über insgesamt 118 Unterhaltungs- und Spielautomaten mit einem Gesamtwert von S 1,819.570,- zuzüglich USt von S 363.914,- sowie die übernommene Gutschrift vom 17.8.1992 der A-Brauerei in A, betreffend Bierbezugsverpflichtung"), die Abgabe von Umsatzsteuererklärungen und die Abfuhr von Umsatzsteuer dokumentiert werde. Die Beschwerdeführerin sei daher nicht der Ansicht gewesen, daß mit der Art der (beabsichtigten) Betriebsführung keinesfalls positive Ergebnisse erzielbar wären. Fehlende Marktgerechtigkeit ihres Verhaltens im Hinblick auf die angebotenen Leistungen oder die Preisgestaltung habe die Beschwerdeführerin nicht aufgezeigt. Im übrigen würde auch eine Beurteilung im Zeitpunkt nach Vorliegen der Ergebnisse für 1988 bis Mitte 1990 im Hinblick auf die Umsatzhöhe und die Üblichkeit von Anfangsverlusten nicht zwingend den Schluß zulassen, daß auch in Zukunft keinesfalls Gewinne zu erzielen wären. Aus diesen Gründen sei die Tätigkeit für den Zeitraum vor Inkrafttreten der Liebhabereiverordnung nicht als Liebhaberei anzusehen. Das gleiche Ergebnis ergebe sich aber auch für die nachfolgenden Zeiträume. Die Betätigung der Beschwerdeführerin falle unter § 1 Abs. 1 der

Liebhabereiverordnung. Es seien zwar Verluste angefallen, ob die Gewinnerzielungsabsicht ausnahmsweise fehle, müsse aber an Hand der Umstände des § 2 Abs. 1 der Liebhabereiverordnung geprüft werden. Die Beschwerdeführerin habe selbst zugegeben, daß sie die Erzielung von Gewinnen beabsichtigt habe. Fehlende Marktgerechtigkeit ihres Verhaltens im Hinblick auf die angebotene Leistung oder die Preisgestaltung hätte sich im Verfahren nicht ergeben. Auch die umfangreichen Investitionen, die die Beschwerdeführerin bis einschließlich das Jahr 1991 getätigt habe, würden für die Absicht sprechen, einen Gesamtgewinn zu erzielen.

Gegen diesen Bescheid wendet sich die vorliegende Beschwerde.

Die belangte Behörde hat die Verwaltungsakten vorgelegt und in ihrer Gegenschrift die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde beantragt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Die Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens gehen nicht davon aus, daß der Betrieb von Spielautomaten in fremden Lokalen einen eigenständigen Teilbetrieb der Beschwerdeführerin dargestellt hätte; die Aktenlage ergibt für den Verwaltungsgerichtshof keinen Anhaltspunkt dafür, diese Ansicht als rechtswidrig zu erkennen.

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. hg. 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.

Die Frage ob Liebhaberei iSd § 2 Abs. 5 Z. 2 UStG vorliegt, ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes regelmäßig danach zu beurteilen, ob einer Tätigkeit der Charakter einer Einkunftsquelle abzusprechen ist (vgl. hg. Erkenntnis vom 17. November 1992, 89/14/0128). Gleiches gilt auch zur Abgabe von alkoholischen Getränken.

Zur Umsatzsteuer hat der Verwaltungsgerichtshof erkannt, daß insbesondere in jenen Fällen, in denen am Leistungsaustausch Unternehmer beteiligt sind, die Entscheidung, ob Liebhaberei vorliege, sofort getroffen werden müsse. Demnach sei in diesen Fällen eine Tätigkeit iSd § 2 Abs. 5 Z. 2 UStG dann anzunehmen, wenn aus der Betätigung im konkreten Fall Gewinne bzw. Einnahmenüberschüsse überhaupt nicht erwirtschaftet werden können (vgl. hg. Erkenntnisse vom 3. November 1986, 86/15/0025, 0056, und vom 16. Dezember 1991, 90/15/0067); dies bedeutet aber nicht, daß in derartigen Fällen ein anderes Kriterium für die objektive Ertragsfähigkeit herangezogen werden kann, als die Prognose auf die Erzielung eines Gesamtgewinnes innerhalb eines überschaubaren Zeitraumes.

Die belangte Behörde stützt ihre rechtliche Beurteilung, daß Liebhaberei nicht vorliege, im wesentlichen darauf, daß die Beschwerdeführerin im Zeitraum bis Mitte 1990 ihre Verlustlage noch gar nicht (ausreichend) gekannt habe, daß sie Umstände, die gegen die Gewinnerzielungsmöglichkeit sprächen, nicht aufgezeigt habe, und daß sie sich als Unternehmerin geriere habe. Weiters führt sie aus, daß Anfangsverluste nicht ungewöhnlich seien und ein Gewerbebetrieb nur in Ausnahmefällen als Liebhaberei zu qualifizieren sei.

Nun trifft es zwar zu, daß bei Tätigkeiten, die ihrem äußeren Erscheinungsbild nach einen Gewerbebetrieb darstellen und die somit nicht bloß einer persönlichen Neigung des Steuerpflichtigen entspringen, nur in Ausnahmefällen Liebhaberei anzunehmen ist (vgl. hg. Erkenntnis vom 30. Jänner 1991, 90/13/0058). Der geschlossene Verlustzeitraum von vier Jahren mit steigender Verlusttendenz stellt aber ein zu beachtendes Indiz dar, aufgrund dessen die Behörde hätte prüfen müssen, ob ein derartiger Ausnahmefall vorliegt.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat diese Prüfung dadurch zu erfolgen, daß beurteilt wird, ob

die Betätigung innerhalb eines überschaubaren Zeitraumes zu einem Gesamtgewinn führt. Im gegenständlichen Fall hat die Beschwerdeführerin ihre Tätigkeit zu Beginn des Jahres 1992 im Hinblick auf das Verbot bestimmter Spielautomaten ab 1993 wesentlich geändert, was eine Änderung der Bewirtschaftungsart nahelegt. Die belangte Behörde hätte daher prüfen müssen, ob tatsächlich eine Änderung der Bewirtschaftungsart anzunehmen ist und gegebenenfalls unter der Annahme gleichbleibender Bewirtschaftung die objektive Ertragsfähigkeit beurteilen müssen. Die Frage, ob es die Beschwerdeführerin unterlassen habe, gegen die Gewinnerzielungsmöglichkeit sprechende Umstände aufzuzeigen, kann nur im Rahmen dieser Prognose auf einen Gesamtgewinn unter dem Aspekt der die Beschwerdeführerin treffenden Mitwirkungspflicht Berücksichtigung finden. Auch der Umstand, daß Anlaufverluste nicht ungewöhnlich sind, kann lediglich in diesem Rahmen Bedeutung haben. In keiner Weise relevant für die Frage der Liebhaberei ist, ob sich die Beschwerdeführerin, etwa durch Einreichung von Umsatzsteuererklärungen, als Unternehmerin geriert hat.

Soweit sich die belangte Behörde auf die Rechtsprechung zum Erfordernis der "Sofortbeurteilung" für umsatzsteuerliche Zwecke gestützt hat, verkennt sie, daß die "Sofortbeurteilung" nur den Zeitpunkt, auf welchen eine Prognose zu erstellen ist, zum Leistungszeitpunkt hinverlegt, das Erfordernis einer objektiv erstellten - vom subjektiven Eindruck des Steuerpflichtigen unabhängige - Prognose nach der Möglichkeit eines Gesamtgewinnes innerhalb eines überschaubaren Zeitraumes aber nicht beseitigt.

Da es somit die belangte Behörde in Verkennung der Rechtslage unterlassen hat, entsprechende Erhebungen über die Möglichkeit der Erzielung eines Gesamtgewinnes anzustellen, hat sie den angefochtenen Bescheid, soweit er die Jahre 1988 bis 1990 betrifft, mit Rechtswidrigkeit des Inhaltes belastet, weshalb er in diesem Umfang gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG aufzuheben war.

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. hg. Erkenntnis vom 5. August 1993, 93/14/0036).

Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. nochmals hg. Erkenntnis 93/14/0036 mwN) der aus der Liebhabereiverordnung BGBl. 322/1990 gewonnene Liebhabereibegriff im zeitlichen Geltungsbereich dieser Verordnung grundsätzlich auch im Zusammenhang mit § 2 Abs. 5 Z. 2 UStG heranzuziehen. Festzuhalten ist, daß die in der Verordnung gebrauchten Worte "Vermutung" und "Widerlegung" entsprechend dem Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 12. Dezember 1991, V 53/91, als "untechnische" zu verstehen sind (vgl. hg. Erkenntnis vom 30. Juni 1992, 92/14/0044); es handelt sich um einen Komplex von Regel-Ausnahmen-Gegenausnahmen.

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.

Im Beschwerdefall ergibt sich, daß die Betätigung des Bewirtschaftens von Gastronomiebetrieben im Zusammenhang mit dem Betreiben einer großen Zahl 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.

Gemäß § 2 Abs. 2 der Liebhabereiverordnung liegt im Anlaufzeitraum der ersten drei Kalenderjahre ab Beginn einer Betätigung jedenfalls keine Liebhaberei vor. Im gegenständlichen Fall fällt nur mehr der entsprechende Zeitraum des Jahres 1990 unter § 2 Abs. 2 der Verordnung. Soweit der angefochtene Bescheid das Jahr 1990 betrifft, war er allerdings aus den unter 1. genannten Gründen aufzuheben.

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. In diesem Zusammenhang hat die belangte Behörde - unbestritten - festgestellt, daß marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf

die angebotene Leistung und marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung vorliege und daß die Beschwerdeführerin bis in das Jahr 1991 umfangreiche Investitionen (lt. Anlageverzeichnis ca 947.000 S, im wesentlichen Spielgeräte) - dies sind Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage - getätigt habe. Wenn die belangte Behörde aufgrund dieser Verhältnisse, insbesondere im Hinblick auf die in den umfangreichen Investitionen zum Ausdruck kommenden Bemühungen zur Ertragssteigerung und aufgrund des Umstandes, daß erst das vierte Jahr der Betätigung vorliegt, Gewinnerzielungsabsicht angenommen und daher Liebhaberei ausgeschlossen hat, kann dies nicht als rechtswidrig erkannt werden. Der Umstand, daß der Beschwerdeführerin ab 1993 das Betreiben bestimmter Geräte durch Gesetz untersagt war, spricht als nicht von der Beschwerdeführerin beeinflußt, nicht gegen die Gewinnerzielungsabsicht.

Soweit der angefochtene Bescheid das Jahr 1991 betrifft, verletzt er somit die Beschwerdeführerin in ihren subjektiven Rechten nicht, weshalb die Beschwerde in diesem Umfang gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen war.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VO BGBl. 416/1994.

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:1995:1995140001.X00

**Im RIS seit**

20.11.2000

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

© 2024 JUSLINE

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

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