

# TE Vwgh Erkenntnis 1999/6/24 97/15/0146

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 24.06.1999

## Index

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

## Norm

BAO §115 Abs1;  
BAO §167 Abs2;  
BAO §21 Abs1;  
EStG 1988 §2 Abs2;  
EStG 1988 §2 Abs3;  
EStG 1988 §2;  
LiebhabereiV §1 Abs2;  
LiebhabereiV §1;  
LiebhabereiV Art2;  
UStG 1972 §2 Abs1;  
UStG 1972 §2 Abs5 Z2;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Pokorny und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Robl als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zeller, über die Beschwerde des Vereins F in G, vertreten durch Gradišnig & Gradišnig, Rechtsanwälte in 9500 Villach, Moritschstraße 7, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Steiermark (Berufungssenat) vom 10. Juli 1997, B V1-10/96, betreffend Umsatz-, Körperschaft- und Gewerbesteuer 1989 bis 1991, zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von 4.565 S binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Der beschwerdeführende Verein betrieb von Dezember 1989 bis Mai 1991 Geldspielautomaten in einem Lokal in Graz, G-Gasse. Ab Mai 1991 stellte er die Automaten in zwei Gaststätten (Graz, S-Gasse, sowie Graz, E-Platz) auf.

Der Beschwerdeführer erzielte in den Jahren 1989 bis 1991 Verluste. Aufgrund einer abgabenbehördlichen Prüfung

gelangte das Finanzamt zur Auffassung, dass mangels Vorlage der Grundaufzeichnungen die erklärten Einspielergebnisse im Schätzungswege um 10 % zu erhöhen seien. Die Prüfung führte zu einer erhöhten Festsetzung der Umsatzsteuerzahllasten und zu Verringerung der in den Körperschaft- und Gewerbesteuerbescheiden ausgewiesenen Verluste.

In der Berufung brachte der Beschwerdeführer im Wesentlichen vor, seine Betätigung sei als Liebhaberei anzusehen. Selbst unter Berücksichtigung der Zuschätzungen, die im Übrigen auch bekämpft würden, erweise sich sein Betrieb nicht als Gewinn bringend.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. In der Begründung wird ausgeführt, für die Zeit ab dem Jahr 1990 (hinsichtlich Umsatzsteuer ab dem 23. Juni 1990) sei die Liebhabereiverordnung BGBI. 322/1990 (LVO 1990) anzuwenden. Für vorangehende Zeiträume sei Liebhaberei nach der Rechtsprechung anzunehmen, wenn einer Betätigung die objektive Ertragsfähigkeit nicht zukomme. Bei der Umsatzsteuer sei eine Sofortbeurteilung anzustellen, auf Grund welcher der Zeitpunkt, auf den eine Prognose zu erstellen sei, zum Leistungszeitpunkt hin verlegt werde. Auch wenn der beschwerdeführende Verein nach den Statuten nicht auf Gewinn ausgerichtet sei, stelle seine Betätigung, die in der Zurverfügungstellung der Geldspielautomaten mit Spiel- und Gewinnmöglichkeit bestehe, objektiv das Erscheinungsbild eines Gewerbebetriebes dar, welcher die Vermutung einer steuerlich beachtlichen Einkunftsquelle für sich habe. Liege nämlich nach dem äußeren Erscheinungsbild ein Gewerbebetrieb vor, könne nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nur in Ausnahmefällen Liebhaberei angenommen werden. Das Auftreten von Verlusten in mehreren Jahren könne noch nicht als Beweis für das Fehlen der objektiven Ertragsfähigkeit herangezogen werden. Bereits am 14. Dezember 1989 habe das Finanzamt eine Nachschau beim Beschwerdeführer durchgeführt und damals festgestellt, dass die Geldspielautomaten, bei denen die Einnahmen und die Auszahlungen aus elektronischen Zählwerken ablesbar seien, beträchtliche Einnahmenüberhänge auswiesen (3.485 zu 2.100; 3.700 zu 700; 810 zu 0; 715 zu 216; 9.700 zu 2.123). Die Ausweitung der Tätigkeit im Streitzeitraum und im Folgejahr 1992 sei ein Indiz dafür, dass der Beschwerdeführer auch subjektiv nicht vom Fehlen der Ertragsfähigkeit ausgegangen sei. Die Erhöhung der Anzahl der angemieteten Geldspielautomaten stelle eine nach außen in Erscheinung getretene Gestion dar, die ein Streben nach Gesamterfolg manifestiere. Das Auftreten von Verlusten reiche für sich allein nicht aus, das Fehlen einer Einkunftsquelle anzunehmen. Im Übrigen ergebe sich aus den Ausführungen von Heidinger in SWK 1990 A II 30, dass erst bei Übersteigen der Umsatzsteuerbelastung von 30 % des Kasseninhaltes Dauerverluste auftreten würden und das Problem der Liebhaberei aktuell werde; im gegenständlichen Fall sei zur Ermittlung des Umsatzes der - vom Beschwerdeführer selber angesetzte - Vervielfacher von 1,8 auf den Kasseninhalt (dieser entspreche einer Gewinnchance von ca. 45 %) herangezogen worden, bei welchem die vorgenannte 30 %-Grenze nicht überschritten werde. Der Ertragsfähigkeit stehe auch die Belastung mit Vergnügungssteuer nicht entgegen. Bedeutsam sei auch, dass bereits im Jahr 1992 ein Gewinn aus Gewerbebetrieb (65.894 S) erzielt worden sei. Für den zeitlichen Geltungsbereich der LVO 1990 sei Folgendes zu beachten: Das Betreiben einer größeren Zahl von Geldspielautomaten (im Jahr 1990 13 bis 18 Geräte, im Jahr 1991 14 bis 16 Geräte) stelle eine unter § 1 Abs. 1 der LVO 1990 fallende Betätigung dar. Bei einer solchen Betätigung sei gemäß § 2 Abs. 2 LVO 1990 im Anlaufzeitraum von drei Jahren jedenfalls von einer Einkunftsquelle auszugehen. Der Liebhabereibegriff der LVO 1990 sei auch für die Umsatzsteuer relevant, sodass vom Vorliegen der Umsatzsteuerpflicht auszugehen sei. Erstmals in der Berufungsverhandlung habe der Beschwerdeführer vorgebracht, er habe den Betrieb am 30. September 1995 eingestellt. Dieser Umstand stehe aber der Annahme einer Einkunftsquelle nicht entgegen. Im Beschwerdefall handle es sich nicht um eine Betätigung, die von vornherein als erfolglos zu qualifizieren gewesen wäre.

Gegen diesen Bescheid wendet sich die Beschwerde, über die der Verwaltungsgerichtshof erwogen hat:

Der Beschwerdeführer bringt vor, als Beweis für das Fehlen der objektiven Eignung einer Tätigkeit zur Erzielung von Gewinnen könne nur das Auftreten anhaltender Verluste angesehen werden. Er habe bis einschließlich 1995 (also sieben Jahre lang) Verluste erzielt; dann sei die Tätigkeit (bei einem negativen Gesamtergebnis) eingestellt worden. Damit seien aber die Voraussetzungen für die Annahme von Liebhaberei gegeben. Es sei auch zu beachten, dass nach Punkt 1.4. seiner Statuten seine Tätigkeit nicht auf Gewinn gerichtet sei. Die erfolgte Hinzuschätzung sei nicht ohne Einbindung jeglicher anderer Beurteilungskriterien geeignet, die Liebhabereieigenschaft zu verneinen, zumal trotz der Hinzuschätzung keine Gewinne hätten errechnet werden können. Ab Inkrafttreten der LVO 1990 komme es auf die Gewinnerzielungsabsicht an. Aufgrund der erwähnten Statutenbestimmung, wonach die Tätigkeit nicht auf Gewinn

gerichtet sei, könne Gewinnabsicht nicht angenommen werden. Die Betätigung des Beschwerdeführers könne daher nicht als solche nach § 1 Abs. 1 LVO 1990 angesehen werden, zumal sich der Vereinszweck auf Freizeitaktivitäten und Geselligkeit beschränke. Die Betätigung sei daher eine solche nach § 1 Abs. 2 LVO 1990.

Aus dem Beschwerdevorbringen ist erkennbar, dass sich der Beschwerdeführer im Recht verletzt erachtet, dass seine Betätigung als Liebhaberei qualifiziert werde. Im Rahmen dieses Beschwerdepunktes kann der Beschwerdeführer durch die mit dem angefochtenen Bescheid im Instanzenzug erfolgte Vorschreibung von Umsatzsteuer verletzt sein. Hinsichtlich Körperschaft- und Gewerbesteuer ist hingegen wegen der Zugrundelegung einer negativen Bemessungsgrundlage die Steuer mit Null Schilling festgesetzt worden; weder durch diese Abgabenfestsetzung mit Null Schilling noch durch die Festsetzung einer negativen Abgabenbemessungsgrundlage wird der Beschwerdeführer aber im Rahmen des geltend gemachten Beschwerdepunktes in subjektiven Rechten verletzt.

Die LVO 1990 ist nach der Aufhebung ihres eine Übergangsbestimmung enthaltenden Art. II durch das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 12. Dezember 1991, V 53/91, Slg. 12.943 auf Tatbestände anzuwenden ist, die ab ihrem Inkrafttreten (mit dem der Kundmachung der Verordnung im Bundesgesetzblatt folgenden Tag, das ist der 23. Juni 1990) verwirklicht worden sind. Der Verwaltungsgerichtshof hat hinsichtlich Umsatzsteuer ausgesprochen, der aus der Verordnung gewonnene Liebhabereibegriff sei im zeitlichen Geltungsbereich dieser Verordnung grundsätzlich auch im Zusammenhang mit § 2 Abs. 5 Z. 2 UStG heranzuziehen; in zeitlicher Hinsicht seien aber erst nach dem 22. Juni 1990 getätigte Umsätze erfasst (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 17. September 1996, 95/14/0052, m.w.N.). Für den Beschwerdefall bedeutet dies somit hinsichtlich Umsatzsteuer, dass die LVO für Zeiträume vor dem 23. Juni 1990 keine Anwendung findet.

#### 1. Zeitraum vor dem zeitlichen Geltungsbereich der LVO 1990:

In einkommensteuerlicher Hinsicht ist eine Betätigung nur dann als Einkunftsquelle anzusehen, wenn nach der ausgeübten Art der Betätigung objektive Ertragsfähigkeit vorliegt, dh wenn nach der konkreten Art der Wirtschaftsführung ein positives steuerliches Gesamtergebnis innerhalb eines absehbaren Zeitraumes erzielbar ist. Ergibt die Prüfung der objektiven Ertragsfähigkeit kein eindeutiges Bild, so ist zu prüfen, ob die Betätigung mit subjektivem Ertragsstreben, also dem Streben nach Erzielung eines positiven steuerlichen Gesamtergebnisses, ausgeübt wird, wobei dieses Streben durch das Handeln nach Wirtschaftlichkeitsprinzipien zu identifizieren ist. Die Einkunftsquelleneigenschaft kann nicht deshalb verneint werden, weil trotz Vorliegens objektiver Ertragsfähigkeit einer Betätigung im Einzelfall aufgrund von Unwägbarkeiten ein Gesamterfolg nicht erzielt worden ist. Nicht ein tatsächlich erwirtschafteter Gesamterfolg, sondern die objektive Eignung der Betätigung zur Erwirtschaftung eines solchen, subsidiär das nach außen in Erscheinung tretende Streben des Tägen nach einen solchen Erfolg, hat somit als Tatbestandsvoraussetzung des Vorliegens von Einkünften zu gelten (vgl. das hg. Erkenntnis vom 3. Juli 1996, 92/13/0139).

Gemäß § 2 Abs. 5 Z. 2 UStG 1972 gilt nicht als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit eine Tätigkeit, die auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten lässt (Liebhaberei). Nach der zu dieser Bestimmung ergangenen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat der für das Einkommensteuerrecht entwickelte Begriff der Liebhaberei auch im Umsatzsteuerrecht grundsätzlich seine Gültigkeit; Liebhaberei in umsatzsteuerlicher Hinsicht ist anzunehmen, wenn unter Bedachtnahme auf den Betriebsgegenstand und die Art der Betriebsführung Gewinne oder Einnahmenüberschüsse überhaupt nicht erwirtschaftet werden können, sodass eine Person dann nicht Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuergesetzes ist, wenn ihre Tätigkeit auf Dauer gesehen und unter Anwendung objektiver Kriterien Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten lässt (vgl. für viele etwa die Erkenntnisse vom 3. November 1986, 86/15/0025, 0056, vom 19. Oktober 1987, 86/15/0105, und vom 3. Juli 1996, 93/13/0171). Für diese Beurteilung steht im Bereich des Umsatzsteuerrechtes kein längerer Beobachtungszeitraum zur Verfügung; die Entscheidung, ob Liebhaberei vorliegt, muss sogleich getroffen werden (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 3. November 1986, Slg. 6168/F, und vom 19. Oktober 1987, Zl. 86/15/0105). Eine Tätigkeit, die bei der "Sofortbeurteilung" Zweifel offen lässt, ob die Ertragsfähigkeit gegeben ist, ist umsatzsteuerlich keine Liebhaberei (vgl. das hg. Erkenntnis vom 16. Dezember 1991, 90/15/0067).

Ob eine konkrete Betätigung objektiv überhaupt nicht geeignet ist, Einnahmenüberschüsse (innerhalb eines bestimmten Zeitraumes) zu erwirtschaften, ist eine auf der Ebene der Sachverhaltsermittlung und Beweiswürdigung zu lösende Tatfrage. Soweit die belangte Behörde im gegenständlichen Fall die Eignung der Betätigung angenommen hat,

hält ihre Beweiswürdigung der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle stand. Die belangte Behörde konnte einerseits davon ausgehen, dass das Betreiben einer großen Zahl von Geldspielautomaten dem Erscheinungsbild eines Gewerbebetriebes entspricht. Sie konnte aber auch anhand des beim Lokalaugenschein aufgrund der Zählerstände der Geldspielautomaten festgestellten Verhältnisses der Spieleingänge und -ausgänge sowie des Prozentsatzes der Gewinnchancen ausschließen, dass ein Gewinn überhaupt nicht erwirtschaftet werden kann. Es kommt im gegenständlichen Fall auch dem Umstand Bedeutung zu, dass der Beschwerdeführer bereits für das dritte auf das Jahr der Betriebsgründung folgende Jahr einen Gewinn erklärt hat; weshalb die Beschwerdebehauptung betreffend einen durchgehenden Verlustzeitraum in den Akten keine Deckung findet.

Dass unter Bedachtnahme auf den Betriebsgegenstand und die Art der Betriebsführung Gewinne oder Einnahmenüberschüsse überhaupt nicht hätten erwirtschaftet werden können, ergibt sich entgegen dem Beschwerdevorbringen auch nicht aus dem Umstand, dass die Tätigkeit im Jahr 1995 wieder eingestellt worden ist, zumal weder im Verwaltungsverfahren noch in der Beschwerde konkret dargetan wird, aus welchen Gründen es zur Einstellung der Tätigkeit gekommen ist.

Der Unternehmereigenschaft des Beschwerdeführers steht auch nicht die Statutenbestimmung, nach welcher keine Gewinne angestrebt würden, entgegen. Wie oben ausgeführt, wird im Einzelfall dann von Liebhaberei iSd § 2 Abs. 5 Z. 2 UStG 1972 auszugehen sein, wenn unter Bedachtnahme auf den Betriebsgegenstand und die Art der Betriebsführung Gewinne bzw. Einnahmenüberschüsse überhaupt nicht erwirtschaftet werden können. Das bedeutet, dass die Unternehmereigenschaft einer Person nicht entscheidend davon abhängig ist, ob sie die Erzielung eines Gewinnes anstrebt (vgl. das hg. Erkenntnis vom 16. Dezember 1991, 90/15/0181).

## 2. Zeitraum im zeitlichen Geltungsbereich der LVO 1990:

Für den zeitlichen Geltungsbereich der LVO 1990 ist zu prüfen, ob die belangte Behörde die Tätigkeit des Beschwerdeführers zu Recht als solche nach Abs. 1 und nicht als solche des Abs. 2 des § 1 der Verordnung eingestuft hat.

Gemäß § 1 Abs. 2 LVO 1990 ist Liebhaberei zu vermuten bei einer Betätigung, wenn Verluste entstehen 1. aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (z.B. Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen, Luxuswirtschaftsgüter, Wirtschaftsgüter, die der Befriedigung des persönlichen Wohnbedürfnisses dienen) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen oder 2. aus Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind.

Für die Subsumtion unter § 1 Abs. 2 LVO 1990 ist u. a. entscheidend, dass sich die im Rahmen der zu prüfenden Betätigung verwendeten Wirtschaftsgüter von ihrem Umfang (ihrer Anzahl) her für die private Nutzung eignen (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 2 Tz 33.1).

Der Beschwerdeführer hat für den Streitzeitraum Umsätze in folgender Höhe erklärt: 71.745 S (1989), 1.974.667 S (1990), 3.692.444 S (1991). Die Umsatzsteuererklärung für 1992 weist den Umsatz mit 3.789.877 S aus. Diese Umsätze sind nach den Feststellungen der belangten Behörde durch den Betrieb von 13 bis 18 Geldspielautomaten erzielt worden. Wenn die belangte Behörde davon ausgegangen ist, dass eine Betätigung, die im Betreiben einer so großen Zahl von Geldspielautomaten besteht, nicht eine solche iSd § 1 Abs. 2 LVO ist, kann dies nicht als rechtswidrig erkannt werden.

Soweit der Beschwerdeführer auf Statutenbestimmungen hinweist, ist ihm entgegenzuhalten, dass die Frage, ob sich ein Wirtschaftsgut iSd § 1 Abs. 2 LVO in besonderem Maß für die private Nutzung eignet bzw einer privaten Neigung entspricht, abstrakt nach der Verkehrsauffassung und nicht nach den Verhältnissen des jeweiligen Steuerpflichtigen zu beurteilen ist (vgl. das hg. Erkenntnis vom 21. Mai 1997, 92/14/0185, 0187).

Somit hat die belangte Behörde die Betätigung des Beschwerdeführers zu Recht als solche iSd § 1 Abs. 1 LVO angesehen. Bei einer derartigen Betätigung ist aber gemäß § 2 Abs. 2 LVO 1990 für die ersten drei Kalenderjahre ab Beginn der Betätigung Liebhaberei zwingend auszuschließen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 9. Mai 1995, 95/14/0001).

Der Beschwerdeführer bringt schließlich vor, im angefochtenen Bescheid habe die belangte Behörde zu Unrecht ausgeführt, es habe ein widersprüchliches Berufungsbegehren gegeben, weil im Verwaltungsverfahren einerseits die Zuschätzung bekämpft, andererseits die Beurteilung als Liebhaberei begehrte worden sei. Tatsächlich sei das Begehren

darauf gerichtet gewesen, die Betätigung als steuerlich nicht relevant anzusehen.

Zu diesem Vorbringen ist auszuführen, dass die belangte Behörde das Berufungsbegehren ohnedies in diesem Sinne, wie es der Beschwerdeführer verstanden wissen will, angenommen hat; sie ist davon ausgegangen, dass das Begehren darauf abzielt, die Betätigung als steuerlich nicht relevante Liebhaberei einzustufen.

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

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBI. 416/1994.

Wien, am 24. Juni 1999

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:1999:1997150146.X00

**Im RIS seit**

13.12.2001

**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)