



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch StB., vom 30. Juni 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 24. März 2006 und 29. Juni 2007 betreffend Umsatzsteuer 2004 und 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

In den angefochtenen Bescheiden wurden die erklärten Umsätze und Vorsteuern aus der Veranstaltung „Sommernacht-Tanz“ als hoheitliche nichtunternehmerische Tätigkeit der Kammer qualifiziert und aus den Bemessungsgrundlagen ausgeschieden.

Anlässlich des erstinstanzlichen Vorhalteverfahrens wurden seitens der steuerlichen Vertretung ein Aktenvermerk über die Endabrechnung der Veranstaltung vom 14. Jänner 2005, div. Kontenblätter und die Protokolle des Präsidialausschusses vom 30. Oktober 2003 und des Vorstandsbeschlusses vom 25. November 2004 (auszugsweise) vorgelegt.

Den erzielten Einnahmen von 70.126,60 € stehen Ausgaben für Saalmieten, Organisationshonorare, Catering, Künstler, Werbeaufwand in diversen Medien, Porto und div. andere Kosten von 204.257,22 € gegenüber, wodurch sich ein Gesamtabgang von 134.130,62 € errechnete.

In der Sitzung vom 30. Oktober 2003 wurde berichtet, mit dem Projekt „Sommernachtstraum“ für das Jahr 2004 werde die Idee verfolgt, ein Fest für alle X. mit dem Ziel der Steigerung des

Standesbewusstseins und des Zusammenhaltes unter den Xn zu veranstalten. Die Idee sei auf Wunsch vieler Kollegen nach einer entsprechenden Veranstaltung geboren worden, die eine Woche vor Schulende in einem Freizeitzentrum stattfinden sollte. Mit der Projektabwicklung sollte eine auf Events spezialisierte Firma, die mit der inhaltlichen Abwicklung (Erstellung eines Gesamtkonzepts, Finanzierungsplan, Organisation etc.) beauftragt werden. Gedacht sei an den Aufbau einer Zeltlandschaft mit mehreren Stationen zu bestimmten Themen, Gastronomieschwerpunkten, Attraktionen wie einer Laser- und Feuershow, eines Roulettetisches des Casinos, wobei der Reinerlös für karitative Zwecke gespendet werden könnte, einer Kunstaussstellung und mehrere Musikgruppen (Jazz, Tanzmusik etc.). Es sei auch geplant, an mögliche Sponsoren (Pharmaindustrie, Banken und Versicherungen) heran zu treten.

Die Idee wurde vom Präsidialausschuss mehrheitlich begrüßt, wobei vom Finanzreferenten im ersten Jahr ein Abgang von 35.000 € eingeplant wurde und unter Berücksichtigung eines Sicherheitspolsters wären etwa 50.000 € für das Kammerbudget zu rechnen. Insgesamt sehe das Projekt einen Kostenrahmen von 110.000 € vor. Im Zuge der weiteren Diskussion sollte das Selbstbild der X. als Gruppe sowie das Standesbewusstsein im Mittelpunkt stehen. Ziel des Events sei die Schaffung von „Atmosphäre“ für und mit Xn. Von einem Teilnehmer der Sitzung wurden auch in Hinblick auf die in der Vergangenheit für die Kammer entstandenen Kosten und die Kritik an früheren X.ällen Bedenken geäußert und eine Kollegenbefragung angeregt, was im Hinblick auf die organisatorische Vorlaufzeit vom Präsidenten abgelehnt wurde. Es wurde letztlich die Durchführung einer gesellschaftlichen Veranstaltung für X. unter Einholung von Vergleichsangeboten beschlossen.

In der Vorstandssitzung vom 25. November 2004 wurde berichtet, für die Durchführung des Balls (wohl: 2005) stehe ein Budget von ca. 50.000 € zur Verfügung, wobei ausgabenseitig Einsparungen bei Veranstaltungsort, Technik, künstlerischer Gestaltung, Catering und Honorar der Agentur vorstellbar wären. Die Veranstaltung sollte weg vom Ball in Richtung Sommerfest gehen, wobei für jüngere Ärztinnen und X. die Ausgabe von ermäßigten Eintrittskarten vorgeschlagen wurde.

In ihrer Berufung führte die Bw. aus, Feste und gesellige Veranstaltungen einer Körperschaft öffentlichen Rechts begründeten - wenn Nachhaltigkeit gegeben ist - grundsätzlich einen körperschaftsteuerlichen Betrieb gewerblicher Art. Nachhaltigkeit liege nach allgemeinen Grundsätzen vor, wenn eine Tätigkeit wiederholt oder mit Wiederholungsabsicht vorgenommen werde. Gemäß § 5 Z 12 KStG 1988 sei eine spezifische Befreiung von der Körperschaftsteuer für Betriebe gewerblicher Art vorgesehen, deren Gegenstand ausschließlich in der entgeltlichen Durchführung von geselligen Veranstaltungen besteht,

wobei folgende Voraussetzungen gegeben sein müssten, nämlich das ausschließliche Vorliegen einer entgeltlichen geselligen oder gesellschaftlichen Veranstaltung, Höchstdauer sämtlicher Veranstaltungen im Kalenderjahr von vier Tagen, nach außen hin erkennbarer Zweck der materiellen Förderung eines bestimmten gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zweckes im Sinne der §§ 35, 37 oder 38 BAO, nachweisliche Verwendung der Erträge aus der Veranstaltung für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke, Entfaltung gastgewerblicher Aktivitäten (Abgabe von Speisen und Getränken) im Zusammenhang mit derartigen Veranstaltungen an höchstens drei Tagen im Kalenderjahr.

Die Durchführung geselliger Veranstaltungen liege nicht im gesetzlich definierten „hoheitlichen“ Aufgabenbereich der Standesvertretung. Wäre dies der Fall, so wäre die Kammer wohl verhalten diese ohne jährliche Beschlussfassung durchzuführen. Würde der Gesetzgeber gesellige Veranstaltungen von Körperschaften öffentlichen Rechts dem Hoheitsbereich zuordnen, wäre die Regelung des § 5 Z 12 KStG 1988 nicht notwendig. Im konkreten Fall lägen die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung nicht vor, sodass der Betrieb zur Gänze steuerpflichtig sei.

Ob ein Betrieb gewerblicher Art vorliege, sei gemäß dem in § 2 Abs. 3 UStG 1994 enthaltenen Hinweis auf § 2 KStG zu beurteilen, womit die auf dem Gebiet der Körperschaftsteuer von Rechtsprechung und Verwaltung entwickelten Auslegungen maßgeblich seien, wobei vor allem betont werde, dass die Absicht, Gewinn zu erzielen für derartige Betriebe nicht maßgeblich sei. Von einer derartigen wirtschaftlich selbständigen Einrichtung könne dann gesprochen werden, wenn sich die Tätigkeit aus der Gesamtbetätigung der Körperschaft öffentlichen Rechts heraushebt und das äußere Erscheinungsbild eines Gewerbebetriebes biete. Ebenso liege Nachhaltigkeit vor, wenn aufeinander folgende, gleichartige Handlungen unter Ausnützung derselben Gelegenheit und Verhältnisse ausgeführt werden oder die tatsächlichen Verhältnisse auf Beginn oder Fortsetzung dieser Tätigkeit hinweisen, wobei eine in Wiederholungsabsicht vorgenommene einmalige Tätigkeit ausreiche. Das Erfordernis der Einnahmenerzielung sei jedenfalls gegeben, wenn für den Besuch der Veranstaltung ein Entgelt verlangt werde. Die im Rahmen der Betriebe gewerblicher Art entfalteten Tätigkeiten seien jedenfalls als unternehmerisch zu qualifizieren und unterliegen auch dann der Umsatzsteuer, wenn aus der Tätigkeit dauerhaft Verluste erwirtschaftet würden.

Die Berufung wurde vom Finanzamt ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung vorgelegt.

Mit Schreiben des Unabhängigen Finanzsenates wurde die Bw. aufgefordert, die Endabrechnung 2005, weitere Vorstands- und Präsidialbeschlüsse für allfällige weitere Veranstaltungen und entsprechende Vorscheurechnungen für den Zeitraum, innerhalb dessen

mit einem Gesamtgewinn gerechnet werde, vorzulegen. Die entsprechende Betätigung der Veranstaltung „Sommernachttanz“ werde voraussichtlich als eine solche iSd. § 1 Abs. 2 Z 2 LVO gewertet werden. Gemäß § 6 könne Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn nur bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2, nicht hingegen bei anderen Betätigungen vorliegen. Die LVO stelle daher eine Konkretisierung der Bestimmungen des § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 dar.

Aus der Vorhaltsbeantwortung geht hervor, dass im Jahr 2005 erzielten Einnahmen in Höhe von 53.827,88 € Ausgaben in Höhe von 120.362,25 € gegenüberstanden. Weitere Vorscheurechnungen konnten nicht vorgelegt werden. Die Bw. beteuerte, man habe schon bei der ersten Veranstaltung mit einem ausgeglichenen Ergebnis gerechnet und diese Veranstaltungen hätten bei entsprechender Akzeptanz zu einer Dauereinrichtung werden sollen. Nachdem auch diese zweite Veranstaltung deutlich negativ abschloss, wurde die wohl einzig vernünftige Entscheidung getroffen, keine weiteren Veranstaltungen dieser Art zu planen und durchzuführen.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 2 Abs. 3 UStG 1994 lautet:

„Die Körperschaften des öffentlichen Rechts sind nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art (§ 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988), ausgenommen solche, die gemäß § 5 Z 12 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 von der Körperschaftsteuer befreit sind, und ihrer land- und forstwirtschaftlichen Betriebe gewerblich oder beruflich tätig. Als Betriebe gewerblicher Art im Sinne dieses Bundesgesetzes gelten jedoch stets

- Wasserwerke,*
- Schlachthöfe,*
- Anstalten zur Müllbeseitigung und*
- zur Abfuhr von Spülwasser und Abfällen sowie*
- die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken durch öffentlich-rechtliche Körperschaften.“*

§ 2 Abs. 1 KStG 1988 lautet:

„§ 2 Betrieb gewerblicher Art einer Körperschaft des öffentlichen Rechts ist jede Einrichtung, die

- wirtschaftlich selbständig ist und*
- ausschließlich oder überwiegend einer nachhaltigen privatwirtschaftlichen Tätigkeit von wirtschaftlichem Gewicht und*
- zur Erzielung von Einnahmen oder im Falle des Fehlens der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr von anderen wirtschaftlichen Vorteilen und*
- nicht der Land- und Forstwirtschaft (§ 21 des Einkommensteuergesetzes 1988)*

dient. Die Absicht, Gewinn zu erzielen, ist nicht erforderlich. Die Tätigkeit der Einrichtung gilt stets als Gewerbebetrieb.“

§ 5 Z 12 KStG 1988 lautet:

„Von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht sind befreit:

Z 12 Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechtes unter folgenden

Voraussetzungen:

- Der Betrieb besteht ausschließlich in der entgeltlichen Durchführung von geselligen oder gesellschaftlichen Veranstaltungen aller Art (insbesondere Feste, Bälle, Kränzchen, Feiern, Juxveranstaltungen, Heurigenausschank, Wandertage, Vergnügungs-Sportveranstaltungen) in der Dauer von höchstens vier Tagen im Jahr, und
- die Veranstaltungen müssen nach außen hin erkennbar zur materiellen Förderung eines bestimmten Zweckes im Sinne der §§ 35, 37 und 38 der Bundesabgabenordnung abgehalten werden, und
- die Erträge aus der jeweiligen Veranstaltung müssen nachweislich für diesen Zweck verwendet werden, und
- mit diesen Veranstaltungen sind an höchstens drei Tagen im Jahr gastgewerbliche Betätigungen (Abgabe von Speisen und Getränken) verbunden.“

§ 2 Abs. 5 UStG 1994 lautet:

„Nicht als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit gilt ...

Z 1 ...

Z 2 eine Tätigkeit, die auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten läßt (Liebhaberei).“

Liebhabereiverordnung BGBl. Nr. 33/1993

§ 6 lautet:

„Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn kann nur bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2, nicht hingegen bei anderen Betätigungen vorliegen.“

§ 1 Abs. 2 lautet:

„Liebhaberei ist bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste entstehen

Z 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) und typischerweise einer besonderen in

der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen oder

Z 2 aus Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind oder

Z 3 aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten.

Die Annahme von Liebhaberei kann in diesen Fällen nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 ausgeschlossen sein. Das Vorliegen der Voraussetzungen der Z 1 und 2 ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.“

Die vorliegenden Erkenntnisquellen zur Deutung des § 2 Abs. 5 UStG 1994 sind

widersprüchlich. Während in den Materialien ein Liebhabereibegriff entwickelt wird, der im Gegensatz zur ertragsorientierten wirtschaftlichen Tätigkeit, zu dem nach

betriebswirtschaftlichen Grundsätzen geführten Betrieb steht, also die durch persönliche Neigungen und Interessen geprägte Tätigkeiten betrifft, stellte die – in den Materialien

ebenfalls zit. Rechtsprechung des VwGH letztlich nahezu eindimensional auf das objektive rechnerische Ergebnis einer Tätigkeit, und zwar offenbar verstanden als steuerlicher Gewinn,

ab. In diesem letzten Verständnis ist der Liebhabereibegriff für die Umsatzsteuer aus

mehreren Gründen nicht akzeptabel. Wenn dort eine Tätigkeit als unternehmerisch angesehen wird, die (bloß) auf Einnahmenerzielung ausgerichtet ist (wobei die Rechtsprechung

tatsächliche Einnahmenerzielung idR genügen lässt, *Ruppe, aaO, Tz. 57*), dann muss es Unternehmer geben, die auf Dauer gesehen keine Überschüsse erwirtschaften. Eine Norm, die den Unternehmerbegriff mit objektiver Gewinnerzielung verknüpft, ist damit unvereinbar. Das Erfordernis widerspruchsfreier Interpretation verlangt aber, dem Liebhabereibegriff einen engeren Inhalt beizulegen, denn nach der Belastungskonzeption der USt als allgemeine Einkommensverwendungssteuer dürfte die Steuerpflicht unternehmerischer Leistungen nicht davon abhängig sein, wie der Leistende bei Erstellung seiner Leistung kalkuliert. Ein rein erfolgsabhängiger Liebhabereibegriff ist überdies verfassungsrechtlich bedenklich, weil er letztlich zu einer unterschiedlichen steuerlichen Belastung von gleichen Leistungen führt, je nachdem, ob die unternehmerische Tätigkeit einen Gewinn abwirft (erwarten lässt) oder nicht. Zum gleichen Ergebnis führt der Gedanke der Wettbewerbsneutralität, der zu den leitenden Prinzipien der Umsatzsteuer zählt: Werden innerhalb der Unternehmernetz Leistungen in selbständige Rechtsträger ausgegliedert, so soll dies nach dem Konzept des UStG keine Kostenbelastung durch USt zur Folge haben (*Ruppe, UStG 1994³, § 2, Tz. 243-246*). *Ruppe* (aaO, Tz. 248) bemerkt in diesem Zusammenhang allerdings auch, der richtige Kern der Vorschrift ist die Ausklammerung von Tätigkeiten, die – wirtschaftlich gesehen – der Konsumsphäre (dem Endverbrauch von Leistungen) zuzuordnen sind, aus dem Unternehmerbegriff. Wer Leistungen in Anspruch nimmt, die eigentlich seiner Privatsphäre zuzuordnen sind, soll nicht deswegen zum Unternehmer werden, weil er im Zusammenhang mit dem Leistungsbezug auch eigene Leistungen erbringt. Dieser Grundgedanke lässt sich nicht durch isolierte Betrachtung der objektiven Erfolgssituation, sondern nur unter Bedachtnahme auf die gesamten Umstände der Tätigkeit sachgerecht verwirklichen. *Stoll* habe einen Interpretationsweg gewiesen, der die aufgezeigten Antinomien und Bedenken ausräumt, indem er auf die Berufsbildtypizität des Leistungsverhaltens und auf die objektive Ertragserzielungsabsicht abstellt (*Stoll, Verluste, 90 f, 155 ff*). Auf diesem Grundgedanken baut auch die Liebhabereiverordnung des BMF, speziell deren zweite Fassung auf.

Gemäß § 6 Liebhabereiverordnung (LVO) kann Liebhaberei nur bei Betätigungen iSd § 1 Abs. 2 vorliegen. Damit ist für die ustl Liebhaberei eine abschließende Regelung getroffen worden, die den Liebhabereibegriff gesetzeskonform enger fasst als im ESt- Recht. Als ustl Liebhaberei kommen nur Tätigkeiten in Betracht, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind, wobei die Vermutung widerlegt werden kann, indem glaubhaft gemacht wird, dass die Erzielung eines Gesamtgewinnes in einem absehbaren Zeitraum zu erwarten ist.

Unter den Tatbestand des Abs. 2 Z 2 fallen Tätigkeiten, die ohne Zusammenhang mit Wirtschaftsgütern in typisierender Betrachtungsweise auf eine in der Lebensführung begründeten Neigung zurückzuführen sind (z.B. Reiseschriftsteller, Sportamateure).

Die Veranstaltung von Bällen oder ballähnlichen Ereignissen in der von der Bw. gepflogenen Art und Weise dient primär der Pflege gesellschaftlichen Images der von ihr vertretenen Interessen und des Ansehens des Berufsstandes. Ein Indiz ist hierfür der Bericht aus der Sitzung vom 30. Oktober 2003 anlässlich der berichtet wurde, dass mit dem Projekt „Sommernachtstraum“ für das Jahr 2004 die Idee verfolgt werde, ein Fest für alle X. mit dem Ziel der Steigerung des Standesbewusstseins und des Zusammenhaltes unter den X. n zu veranstalten, wobei von den Befürwortern des Projektes von vornherein ein Abgang von 50.000,00 € kalkuliert wurde, angeführt. Von einem Teilnehmer der Sitzung wurden auch in Hinblick auf die in der Vergangenheit für die Kammer entstandenen Kosten und die Kritik an früheren X. bällen Bedenken geäußert.

Nach der älteren Judikatur des VwGH habe für die Umsatzsteuer das Erfordernis eines längeren Beobachtungszeitraumes, wie er im Ertragsteuerrecht zur Beurteilung herangezogen wird, keine Berechtigung, da in den Fällen, in denen am Leistungsaustausch Unternehmer beteiligt seien, die Entscheidung, ob Liebhaberei vorliegt, sofort getroffen werden müsse. Im gegenständlichen Fall erscheint diese Frage eher von geringerer Bedeutung, zumal die Aufwendungen der Ballbesucher als Leistungsempfänger regelmäßig den vom Vorsteuerabzug ausgeschlossenen Repräsentationsaufwendungen zuzurechnen sind.

In seinem Urteil vom 26. September 1996, C-230/94 „*Renate Enkler*“ führte der EuGH aus, im Falle der Vermietung eines „Wohnmobils“, das seiner Art nach sowohl zu wirtschaftlichen als auch zu privaten Zwecken verwendet werden kann, wären alle Umstände seiner Nutzung zu prüfen, um festzustellen, ob es tatsächlich zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen verwendet werde. Zu diesem Zweck kann ein Vergleich zwischen den Umständen, unter denen die wirtschaftliche Tätigkeit gewöhnlich ausgeübt wird, vorgenommen werden; auch wenn allein anhand der vom Nutzer erzielten Ergebnisse nicht ermittelt werden kann, ob die nachhaltige Erzielung von Einnahmen angestrebt wird, sei es angebracht, die tatsächliche Dauer der Vermietung, die Zahl der Kunden und die Höhe der Einnahmen zu berücksichtigen. Entsprechend der Rz. 30 des Urteils hat der Gerichtshof die konkrete Feststellung dieser Umstände letztendlich dem nationalen Gericht überlassen.

Wie dem Vorhalteverfahren entnommen werden konnte, schloss auch die zweite Veranstaltung mit einem deutlich negativen Abgang von 66.534,37 € ab und es wurde diese unternehmerische Tätigkeit wieder eingestellt.

Abgesehen davon wurde die Betätigung nach § 1 Abs. 2 LVO von der Bw. nicht weiter angezweifelt, sodass weitere Ausführungen darob entbehrlich erscheinen. Generelles Charakteristikum derartiger Betätigungen ist ein nach der Verkehrsauffassung im besonderen Maße bestehender Bezug zur Lebensführung, der idR die Annahme, dass auftretende Verluste

gerade darauf zurück zu führen sind, rechtfertigt. Daher müssen immer schon ganz besondere Verhältnisse vorliegen, um eine Einkunftsquelle anzunehmen (*Quantschnigg, ÖStZ 1990, 137 ff, Punkt 13. 1*). Derartige konnte die Bw. nicht vorbringen und damit auch die von der Verordnung statuierte Vermutung der Liebhaberei nicht entkräften.

Diese vorgegebenen Grundsätze sind durchaus vereinbar mit der vom Gesetz- und Verordnungsgeber vorgezeichneten Überlegungen zur Beurteilung solcher Tätigkeiten, die im Nahebereich zu Aufwendungen persönlicher Lebensführung liegen. Die Veranstaltung von vorwiegend verlustbringenden Bällen und Festen, die weniger nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen geführt, sondern mehr aus Gründen der Repräsentation unterhalten werden, zählt wohl dazu, zumal in den Gremien der Trägerkörperschaft ausdrücklich umfängliche Ermäßigungen bei bestimmten Gruppen von Ballbesuchern wie JungX., Studenten, Präsenz- oder Zivildienstleistende hineinreklamiert wurden. Somit ist auf Grund selbst auferlegter Einnahmenbeschränkungen auf mangelndes subjektives Ertragsstreben zu schließen. Ebenso wurden die von Minderheitsfraktionsvertretern im Hinblick auf erwartete Abgänge geäußerten Einsparungsüberlegungen nicht weiterverfolgt.

Die Rechtsentwicklung zur umsatzsteuerlichen Liebhaberei des UStG 1972 ist vielfältig und wechselvoll. Zum einen wurde versucht, Vorsteuerüberhänge gewinnloser Unternehmer über den Eigenverbrauchstatbestand zu verhindern und zum anderen wurden Vorsteuerauschlussstatbestände geschaffen. All diese Regelungen verstießen gegen den Gleichheitssatz und wurden letztlich vom VfGH für verfassungswidrig erklärt, weil sie verlustbringende Tätigkeiten in exzessiver Weise schlechter als gewinnbringende stellte (E 9. Dezember 1982, G 33/81, Slg 9579, 28. Februar 1983, G 123/81 Slg. 9641). Das vorliegende Ergebnis kommt einer unechten Steuerbefreiung ähnlich dem der Entscheidung des BFH-Urteil v. 12. Dezember 1996, V R 23/93, BStBl. II 1997, 368 nahe, in dem weder die erzielten Einnahmen versteuert noch Vorsteuern gewährt werden (ähnlich *Zorn, SWK 2004, S 640*, zum Bereich von Liebhaberei bei der sog. kleinen Vermietung, *Sarnthein, ÖStZ 2005, 273*).

Die von der Bw. reklamierte Qualifikation eines Betriebes gewerblicher Art mag unter Ausklammerung der Grundsätze steuerlicher Liebhaberei zutreffen.

Die ältere Judikatur des VfGH hatte Liebhaberei bei Betrieben gewerblicher Art ausgeschlossen, da die objektive Ertragsfähigkeit kein Begriffsmerkmal eines derartigen Betriebes sei. Allerdings hat er auch mehrfach einen gegenteiligen Standpunkt vertreten und den Liebhabereibegriff auch für Körperschaften öffentlichen Rechts angewendet (VfGH 28. Oktober 2007, 93/14/0224).

Das in der Berufung allgemein gehaltene Vorbringen, bei einem Betrieb gewerblicher Art sei die Absicht, Gewinne zu erzielen, zeigt keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf, zumal die Qualifikation einer bestimmten Tätigkeit als Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn nicht auf Unternehmen bestimmter Rechtsform beschränkt ist und daher können sowohl Körperschaften des Privatrechts als auch öffentlich-rechtliche Körperschaften betroffen sein. Damit übernimmt der VwGH die Rechtsprechung des EuGH, die von einer Rechtsformneutralität der Umsatzsteuer ausgeht (EuGH 6. November 2003, Rs. C- 45/01 „*Christoph-Dornier-Stiftung für Klinische Psychologie*“, 10. September 2002, Rs. C- 41/00, „*Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH*“).

Soweit die Bw. sich auf angeblich für sie sprechende Richtlinien oder Erlässe bezieht, mögen diese Hinweise in ihrer Allgemeinheit sachverhaltsgegenständlich zu keiner anderen Qualifizierung führen. Im Übrigen handelt es sich dabei um Auslegungen des Bundesministeriums für Finanzen, nach welchen Kriterien vom Vorliegen eines Betriebes gewerblicher Art ausgegangen wird. Der Argumentation, wonach im Gegenschluss (argumentum e contrario) die Unternehmereigenschaft jedenfalls dann abzuleiten sei, wenn die Voraussetzungen der Körperschaftsteuerbefreiung im Sinne des § 5 Abs. 1 Z 12 KStG nicht gegeben sei, kann nicht näher getreten werden, zumal dessen ungeachtet die Liebhabereigrundsätze bei der Beurteilung der Unternehmereigenschaft zu beachten waren.

Graz, am 8. Juli 2009