



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vom 13. Februar 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Innsbruck, vertreten durch Mag. Bruno Knapp, vom 12. Jänner 2007 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2003 bis 2005 und Einkommensteuer für die Jahre 2004 und 2005 (vorläufige Bescheide gem. § 200 Abs. 1 BAO) entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden insoweit abgeändert, als die in diesen Bescheiden enthaltenen Abgabefestsetzungen für endgültig erklärt werden.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der in den angefochtenen Bescheiden angeführten Abgaben bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber bezog im Berufszeitraum Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und erklärte für die Jahre 2004 bis 2005 darüberhinaus negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Diese streitgegenständliche Tätigkeit des Berufungswerbers besteht in der Verwaltung einer Spielgemeinschaft. Ausgaben in Zusammenhang mit dieser Tätigkeit sind erstmals im Jahr 2003 angefallen. Strittig ist das Vorliegen einer Einkunftsquelle.

Die allgemeinen Geschäftsbedingungen des Berufungswerbers lauten wie folgt:

„1. Vertragsverhältnis

Jeder Spielteilnehmer beauftragt und bevollmächtigt Herrn A im Namen eines jeden Spielteilnehmers eine Tippgemeinschaft zu gründen und Spieleinsätze auf Namen und Rechnung der Tippgemeinschaft zu platzieren, die Spielscheine, Quittungen etc. treuhändisch zu verwahren und die Tippgemeinschaft gegenüber der Österreichischen Lotteriegesellschaft mbh zu vertreten. Darüber hinaus bevollmächtigt jeder Spielteilnehmer Herrn A sämtliche rechtsgeschäftlichen Handlungen vorzunehmen, die mit dem Sinn und Zweck einer Tippgemeinschaft in Zusammenhang stehen.

2. Spielteilnahme

Mit dem von Herrn A übergebenen Antragsformular beantragt der Spielteilnehmer die Aufnahme in eine Spielgemeinschaft und die Entstehung vertraglicher Beziehungen zwischen ihm und Herrn A entsprechend den Teilnahmebedingungen. Die Verträge zwischen den Mitspielern untereinander und den Mitspielern und Herrn A kommen dahin zustande, wenn dieser dem Mitspieler eine schriftliche Annahme seines Angebotes zusendet (verbindliche Teilnahmebestätigung).

Erst durch die verbindliche Anmeldung für sämtliche 52 Anteile der Tippgemeinschaft beginnt diese zu bestehen und wird zu diesem Zeitpunkt die verbindliche Teilnahmebestätigung, die Auskunft über die Anzahl der Anteile, Spieldauer, Ziehungen, Tippreihen etc. enthält, von Herrn A an die Mitspieler versandt.

Mit Zustellung dieser Teilnahmebestätigung erwirbt der Spielteilnehmer einen Anspruch auf jenen Gewinnanteil des Gesamtgewinns der Tippgemeinschaft, welcher seinem jeweiligen Anteil am Einsatz seiner Tippgemeinschaft entspricht.

Meldet sich der Spielteilnehmer unter Verwendung eines Fernkommunikationsmittels (Telefon) direkt bei Herrn A zur Teilnahme an der Tippgemeinschaft an, so ist diese Anmeldung ohne weitere schriftliche Bestätigung verbindlich.

Die Anmeldung der Spielteilnehmer kann ohne Zustimmung von Herrn A nicht einseitig widerrufen werden. Es wird darauf hingewiesen, dass gemäß der Bestimmung des

§ 5 s KschG dem Spielteilnehmer kein Rücktrittsrecht zusteht, da es sich um einen Vertrag der Wett- und Lotteriedienstleistung handelt.

3. Spielvertrag

Das Mitspiel erfolgt in Anteilen an einer Tippgemeinschaft, die aus 52 Anteilen besteht.

Die Tippgemeinschaft spielt mit 52 Tipps pro Ziehung (Ziehungstage Mittwoch und/oder Sonntag). Die von Herrn A erstellten Tipps werden von diesem persönlich an der Lotto-Annahmestelle abgegeben. Joker wird nicht gespielt.

Pro Spielteilnehmer können maximal 8 Anteile an der Tippgemeinschaft erworben werden. Ein Anteil entspricht 1 Tippreihe.

Jeder Spielteilnehmer erwirbt entsprechend der von ihm bezahlten Spielanteile anteilig Miteigentum an den Wettscheinen und Quittungen, welche sich im Eigentum der Tippgemeinschaft befindet und von Herrn A treuhändisch verwahrt werden.

4. Beiträge und Kosten

Die Kosten für die Teilnahme an der Tippgemeinschaft beinhalten zusätzlich zu Einsätzen, welche die Lotteriegesellschaft für das Mitspielen erhält (€ 0,85 pro Anteil und pro Ziehung), eine Verwaltungsgebühr für Service, Systemerstellung, Porto, EDV etc., welche Herrn A zusteht und betragen insgesamt € 2,20 pro Anteil und pro Ziehung.

Jeder Spielteilnehmer hat die Kosten entsprechend seinen Anteilen und entsprechend der Laufzeit des Teilnahmevertrages im Vorhinein, also jedenfalls bis vor Beginn der ersten Spielrunde des jeweiligen Kalendermonates zu entrichten.

Bei Nichtzahlung des Spielbeitrages wird von Herrn A, um zu gewährleisten, dass jedenfalls 52 Anteile spielen, dieser Spielanteil für die Zeit der Aussetzung selbst übernommen, wobei der Spielteilnehmer jedenfalls keinen Gewinnanspruch erlangt.

5. Gewinnaufteilung und Gewinnauszahlung

Jenes Spielmitglied, das 6 Richtige erzielt, erhält 8 % der Gewinnsumme, die mit dem 6er erspielt wurde. Der Rest, sohin 92 % der Gewinnsumme wird wiederum anteilmäßig unter den Spielteilnehmern gemäß dem Verhältnis ihre Einsätze ausbezahlt. 3er, 4er, 5er und 5er mit Zusatzzahl werden ebenfalls im Verhältnis der Anteile ausbezahlt.

Die Auszahlung der Gewinne ist erst dann möglich, wenn diese bei der Lotteriegesellschaft geltend gemacht werden konnten.

7. Gewinnkontrolle

Die Spielteilnehmer erhalten zur Kontrolle monatlich eine Gewinnübersicht und die Quittungsnummern über die gespielten Tippreihen zugestellt. Gegen diese Gewinnübersicht sowie die Quittungen hat jeder Spielteilnehmer das Recht, 14 Tage schriftlich gegenüber Herrn A Widerspruch zu erheben, andernfalls diese als inhaltlich anerkannt gelten.

Die Auszahlung der Gewinne erfolgt unmittelbar durch Herrn A per Überweisung oder Übersendung eines Schecks an die vom Spielteilnehmer zuletzt bekannte gegebene Adresse. Nicht zustellbare Gewinnansprüche werden 6 Monate von Herrn A treuhändisch verwahrt, nach Ablauf der 6 Monate erlischt der Anspruch des Spielteilnehmers auf den Gewinn.

8. Spieldauer

Die Spieldauer beträgt 1/2 Jahr (52 Ziehungen), wobei das Vertragsverhältnis seitens beider Vertragsparteien unter Einhaltung einer 14tägigen Kündigungsfrist jeweils zum Monatsletzten aufgekündigt werden kann, wenn und soweit vom Spielteilnehmer ein Ersatzspieler bekannt gegeben wird.

9. Sicherung der Spielbeiträge und Gewinne

Herr A schließt auf Namen und Rechnung der Spielgemeinschaft die Spielteilnahme bei der Österreichischen Lotteriegesellschaft ab. Er nimmt die Gewinne für die Spielgemeinschaft entgegen und führt sie einem Sonderkonto zu: die Auszahlung der Gewinne erfolgt durch Herrn A an die Mitspieler. Jeder Mitspieler ist daher auch ermächtigt, Gewinne gegenüber Herrn A geltend zu machen und die Auszahlung derselben an ihn zu verlangen.

10. Haftung und Garantie

Herr A haftet gegenüber den Mitspielern für eine ordnungsgemäße Organisation des Geschäftsbetriebes, insbesondere steht Herr A gegenüber der Tippgemeinschaft für seine ordnungsgemäße Abwicklung der treuhändisch verwalteten Einsätze und Gewinne und Abrechnung derselben ein und haftet für alle Schäden, die im Rahmen dieser Serviceleistung entsprechend diesen Teilnahmebedingungen schuldhaft verursacht wurden. Im Übrigen haftet er nur bei Vorsatz oder grober Fahrlässigkeit, insbesondere dann, wenn die zum Einsatz gebrachten Computer fehlerhaft arbeiten.

Soweit ein Schaden für Spielteilnehmer weder vorsätzlich noch grob fahrlässig verursacht wurde, ist die vertragliche Haftung auf das 10fache des Mitspieleinsatzes pro Monat beschränkt.

11. Datenschutz

Der Mitspieler nimmt zur Kenntnis, dass seine Daten mittels EDV gespeichert werden, wobei Herr A sich verpflichtet, die Bestimmungen des Datenschutzgesetzes in der jeweils gültigen Fassung zu wahren. Die Bekanntgabe von personenbezogenen Daten sowie Beiträgen und Gewinnen eines Mitspielers kann erst nach ausdrücklicher schriftlicher Einwilligung desselben erfolgen.

12. Schlussbestimmungen

Für sämtliche Rechtsstreitigkeiten, die sich aus dem Vertragsverhältnis der Parteien ergeben können, gilt das Recht der Republik Österreich: ausschließlicher Gerichtsstand für alle sich aus diesem Vertragsverhältnis ergebenden Streitigkeiten ist Innsbruck.

Sollte eine oder mehrere Bestimmungen dieser Teilnahmebedingungen unwirksam sein oder werden, so bleibt die Rechtswirksamkeit der übrigen Bestimmungen hiervon unberührt. Die unwirksame Bestimmung ist durch eine wirksame zu ersetzen, die den mit der unwirksamen Bestimmung verfolgten wirtschaftlichen Zweck soweit wie möglich verwirklicht.“

Um Teilnehmer für die Tippgemeinschaft zu werben, hat der Berufungswerber nach seinen eigenen Ausführungen hauptsächlich persönlich Kundenwerbung durch Kundenbesuche betrieben. Darüberhinaus hat er Postbriefsendungen an Haushalte versandt und hat auch Telefonwerbung betrieben. Weiters ist er durch eine professionell gestaltete Homepage im Internet vertreten, über die man einer Tippgemeinschaft beitreten kann.

Zur Erstellung der allgemeinen Geschäftsbedingungen hat er eine Rechtsanwaltskanzlei beauftragt. Weiters hat er um gewerberechtliche Bewilligung seiner Tätigkeit „Organisation von Tippgemeinschaften“ angesucht und ist diesbezüglich auch eine Eintragung im Gewerberegister erfolgt.

Die Ausgaben des Berufungswerbers in Zusammenhang mit der streitgegenständlichen Tätigkeit betrugen nach den vorliegenden Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen im Jahr 2003 2.259,32 € und resultierten im wesentlichen aus der Adaptierung eines angemieteten Bürolokales.

Im Jahr 2004 betrugen die Ausgaben 4.531,34 €. Betreffend der Einnahmen wurde in der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung darauf verwiesen, dass im Jahr 2004 die Verwaltungstätigkeit für eine Lottogemeinschaft aufgenommen worden sei und aufgrund der noch zu geringen Teilnehmerzahl der Wettbetrieb noch nicht aufgenommen werden hätte können, weshalb keine Einnahmen erzielt worden seien und mit der Aufnahme des Spielbetriebes erst 2006 zu rechnen sei.

Laut Einnahmen-Ausgaben-Rechnung für das Jahr 2005 betrugen die Ausgaben 2.678,21 €. Betreffend der Einnahmen wurde in der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung wortgleich wie in der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung für das Jahr 2004 darauf verwiesen, dass im Jahr 2004 die Verwaltungstätigkeit für eine Lottogemeinschaft aufgenommen worden sei und aufgrund der noch zu geringen Teilnehmerzahl der Wettbetrieb noch nicht aufgenommen werden hätte können, weshalb keine Einnahmen erzielt worden seien; mit der Aufnahme des Spielbetriebes sei erst 2006 zu rechnen.

Der Berufungswerber erklärte in den am 11. Dezember 2006 beim Finanzamt eingereichten Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2004 bis 2005 jeweils Verluste in Höhe der in den einzelnen Jahren angefallenen Ausgaben und beantragte in den Umsatzsteuererklärungen für die Jahre 2003 bis 2005 jeweils die Vorsteuern aus den betreffenden Ausgaben (2003 in Höhe von 618,22 €, 2004 in Höhe von 521,05 € und 2005 in Höhe von 134,80 €).

Das Finanzamt veranlagte den Abgabepflichtigen mit Bescheiden vom 12. Jänner 2007 erklärungsgemäß zur Umsatzsteuer für die Jahre 2003 bis 2005 und zur Einkommensteuer für die Jahre 2004 und 2005. Diese Abgabenfestsetzungen erfolgten jeweils gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig.

Mit Schreiben vom 9. Februar 2007 erhob der Abgabepflichtige gegen diese Bescheide Berufung und brachte begründend vor, dass eine „endgültige Veranlagung“ zu erfolgen habe, da die Betätigung (Verwaltung von Tippgemeinschaften) aufgrund eines Gewerbescheines ausgeübt werde und damit eine solche mit Einkunftsquellenvermutung im Sinne des § 1 Abs. 1 der Liebhabereiverordnung vorliege, weshalb im dreijährigen Anlaufzeitraum jedenfalls Einkünfte vorliegen würden. Weiters wurde im Berufungsschriftsatz ausgeführt, dass noch keine Einnahmen erzielt worden seien, weil bisher die für eine Tippgemeinschaft notwendige Mindestanzahl an Mitspielern nicht akquiriert werden hätte können.

Mit abweisenden Berufungsvorentscheidungen vom 12. März 2007 wurden die Bescheide betreffend Einkommensteuer dahingehend abgeändert, dass keine Einkünfte (Verluste) aus Gewerbebetrieb berücksichtigt wurden bzw. in den Umsatzsteuerbescheiden die zu berücksichtigenden Vorsteuern jeweils mit 0 € zum Ansatz gebracht wurden.

Die Begründung zu diesen Bescheiden lautet jeweils wie folgt:

„Die vom Berufungswerber steuerlich erklärte Betätigung wird als „Verwaltung einer Tippgemeinschaft“ beschrieben. Diese Verwaltungstätigkeit führt seit dem Entstehen der ersten Ausgaben für diese Aktivität im Jahr 2003 mangels rechtsfähigen Partners zu keinerlei Umsätzen. Die erklärten Vorbereitungshandlungen für eine geplante unternehmerische Betätigung über einen Zeitraum von nunmehr bereits 4 Jahren, welche Ihrer Art nach auch zur privaten Verwendung bestimmt sein können, erscheinen nicht ernsthaft auf die Erbringung von entgeltlichen Umsätzen angelegt zu sein.“

Der Abgabepflichtige stellte sodann mit Schreiben vom 11. April 2007 den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die für die Streitjahre 2003 bis 2005 anzuwendende Liebhabereiverordnung 1993 idF BGBl. II Nr. 358/1997, kurz LVO genannt) enthält in der hier interessierenden Hinsicht folgende Regelungen:

Nach § 1 Abs. 1 LVO liegen Einkünften bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis) vor, die

- durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, und

- nicht unter Abs. 2 fällt.

Voraussetzung ist, dass die Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3) nachvollziehbar ist. Das Vorliegen einer derartigen Absicht ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

Nach § 1 Abs. 2 LVO ist Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, 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) 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.

.....

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.

§ 2 Abs. 1 LVO lautet wie folgt:

Fallen bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 1 Verluste an, so ist nach § 2 Abs. 1 LVO das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, insbesondere anhand folgender Umstände zu beurteilen:

1. Ausmaß und Entwicklung der Verluste,
2. Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen,
3. Ursachen, auf Grund deren im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Gewinn oder Überschuss erzielt wird,
4. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen,

5. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung,

6. Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen (z.B. Rationalisierungsmaßnahmen).

Innerhalb der ersten drei Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab Beginn einer Betätigung (z.B. Eröffnung eines Betriebes) im Sinn des § 1 Abs. 1, längstens jedoch innerhalb der ersten fünf Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben) für diese Betätigung liegen 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. Ein Anlaufzeitraum im Sinn des ersten Satzes darf nicht angenommen werden, wenn nach den Umständen des Einzelfalls damit zu rechnen ist, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) beendet wird (§ 2 Abs. 2 LVO).

Ob das Finanzamt zum Ausdruck bringen wollte, die Vermutung des Vorliegens von Einkünften sei für die Tätigkeit des Berufungswerbers im Sinne des § 2 Abs. 1 LVO als widerlegt anzusehen, wird aus den Ausführungen in den Begründungen zu den Berufungsvorentscheidungen in diesem Zusammenhang ebenso nicht klar wie ein Grund für die Beurteilung des Finanzamtes, die Tätigkeit des Berufungswerbers könnte Ihrer Art nach auch zur privaten Verwendung bestimmt sein. Offen ist auch die Frage, ob das Finanzamt zum Ausdruck bringen wollte, die Betätigung bedürfe gar keiner Widerlegung einer zu vermutenden Eigenschaft als Einkunftsquelle, weil sie außerhalb der im § 2 Abs. 1 LVO angestellten Prüfungskriterien von vornherein gar nicht in Gewinnerzielungsabsicht betrieben worden sei und daher nicht einmal die widerlegbare Vermutung ihrer Eigenschaft als Einkunftsquelle habe begründen können.

Bei der Anwendung der Bestimmungen der LVO durch das Finanzamt auf die Tätigkeit des Berufungswerbers fällt aus den Begründungen der Berufungsvorentscheidungen zunächst die Aussage auf, die Tätigkeit des Berufungswerbers könne ihrer Art nach auch zur privaten Verwendung bestimmt sein.

Sollte das Finanzamt mit dieser Feststellung zum Ausdruck bringen wollen, dass es sich bei der Tätigkeit des Berufungswerbers um eine Tätigkeit, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründet Neigung handle (§ 1 Abs. 2 Z 2 LVO), ohne dies im Übrigen näher zu konkretisieren, ist zunächst darauf zu verweisen, dass die Verwaltung von Tippgemeinschaften von einer Vielzahl von Unternehmen am Markt angeboten wird.

Für eine diesbezügliche Zuordnung der streitgegenständlichen Tätigkeit kommt es darüberhinaus nicht auf die konkrete Neigung des Abgabepflichtigen an bzw. ist diese Frage nicht an Hand der subjektiven Verhältnisse zu beurteilen, sondern ist darauf abzustellen, ob die konkrete Betätigung bei Prüfung anhand eines abstrakten Maßstabes (typischerweise) einen Zusammenhang mit einer in der Lebensführung begründeten Neigung aufweist (vgl. VwGH 16.11.2009, [2008/15/0059](#)). Die Frage, ob eine bestimmte Tätigkeit erwerbswirtschaftlich ist oder typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entspricht, ist daher im Einzelfall anhand ihrer Art, ihres Umfangs und ihrer Intensität und unter Bedachtnahme auf das im Wirtschaftsleben übliche Erscheinungsbild abzuklären.

Bei Anlegen dieses abstrakten Maßstabes kann nach Ansicht des Referenten die Tätigkeit des Berufungswerbers in der Art und Weise wie sie von ihm im Berufszeitraum betrieben wurde, nicht dahingehend beurteilt werden, dass sie typischerweise (nach der Verkehrsauffassung) auf einer in der Lebensführung begründeten Neigung beruht hat.

In diesem Zusammenhang ist nämlich zu berücksichtigen, dass der Berufungswerber um Teilnehmer für die Tippgemeinschaft zu werben, persönlich Kundenwerbung durch Kundenbesuche betrieben, darüberhinaus Postbriefsendungen an Haushalte versandt und auch Telefonwerbung betrieben hat. Weiters ist er durch eine professionell gestaltete Homepage im Internet vertreten, über die man einer Tippgemeinschaft beitreten kann und hat der Berufungswerber zur Erstellung der allgemeinen Geschäftsbedingungen eine Rechtsanwaltskanzlei beauftragt. Zudem wurde von ihm um gewerberechtliche Bewilligung seiner Tätigkeit „Organisation von Tippgemeinschaften“ angesucht und ist diesbezüglich auch eine Eintragung im Gewerberegister erfolgt.

Der bloße Umstand fehlender Einnahmen über mehrere Jahre rechtfertigt für sich betrachtet die Beurteilung der Tätigkeit als solche im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 2 LVO nicht. Die allenfalls vom Finanzamt vertretene Auffassung, dass die vom Berufungswerber im Berufszeitraum ausgeübte Tätigkeit eine solche nach § 1 Abs. 2 der anzuwendenden Liebhabereiverordnung darstelle, ist somit verfehlt.

Wenn die Aussage in den Begründungen zu den Berufungsvorentscheidungen, wonach die Tätigkeit des Berufungswerbers ihrer Art nach auch zur privaten Verwendung bestimmt sein könne, im weiteren Text der Bescheidbegründung damit erläutert wird, dass die Tätigkeit seit dem Entstehen der ersten Ausgaben für diese Aktivität im Jahr 2003 „mangels rechtsfähigen Partners zu keinerlei Umsätzen“ geführt habe und die erklärten Vorbereitungshandlungen für eine geplante unternehmerische Betätigung über einen Zeitraum von nunmehr bereits vier Jahren nicht ernsthaft auf die Erbringung von entgeltlichen Umsätzen angelegt zu sein

erscheinen würden, ist vorweg darauf hinzuweisen, dass die objektive Ertragsfähigkeit einer Betätigung nicht Tatbestandsvoraussetzung der im § 1 Abs. 1 LVO geregelten Vermutung ist, wonach bei diesen Betätigungen das Vorliegen von Einkünften zunächst zu vermuten ist.

Im Gegensatz zu der vor In-Kraft-Treten der LVO 1990 bzw. 1993 geltenden Rechtslage, wonach zur Beurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft einer Tätigkeit in erster Linie objektive Kriterien (Gewinnerzielungsmöglichkeit) heranzuziehen waren, kommt es seit Geltung der LVO in erster Linie auf die Absicht des Steuerpflichtigen an, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen (vgl. VwGH 2.3.2006, [2006/15/0018](#)).

Die Einkunftsquellenvermutung einer solchen Tätigkeit kann widerlegt werden, wenn die Absicht des Steuerpflichtigen, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen, nicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 der LVO) nachvollziehbar ist. Dabei ist das Vorliegen der Absicht, insbesondere anhand der im § 2 Abs. 1 Z 1 bis 6 der Liebhabereiverordnungen genannten Kriterien zu beurteilen. Von diesen Kriterien kommt insbesondere dem in § 2 Abs. 1 Z 6 LVO angeführten Kriterium - Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen - besondere Bedeutung zu (vgl. VwGH vom 23.2.2005, [2002/14/0024](#)).

Eine Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO führt rechtlich sohin grundsätzlich zu einer Vermutung des Vorliegens einer Einkunftsquelle, die nach Maßgabe der Regelungen des § 2 Abs. 1 LVO widerlegt werden kann.

Vorweg sei darauf verwiesen, dass nach der Aktenlage für den Referenten des Unabhängigen Finanzsenates angesichts der Tatsache, dass die Tätigkeit des Berufungswerbers (Organisation von Tippgemeinschaften) von einer Vielzahl von Abgabepflichtigen durchaus gewinnbringend betrieben wird, nicht erkennbar ist, dass dem Berufungswerber hinsichtlich der streitgegenständlichen Betätigung von vornherein die Absicht gefehlt hätte, einen Gesamtüberschuss zu erzielen und reicht in diesem Zusammenhang der Umstand fehlender Einnahmen im Berufszeitraum für sich betrachtet nicht aus, die Einkunftsquelleneigenschaft der Betätigung zu verneinen.

Wenngleich dem Finanzamt in seiner Argumentation grundsätzlich gefolgt werden kann, dass der Umstand, dass in den ersten vier Jahren seit dem Entstehen von Ausgaben keinerlei Umsätze erzielt wurden, die Frage zulässt, ob diese Tätigkeit ernsthaft auf die Erbringung von entgeltlichen Umsätzen angelegt ist bzw. ob diese Tätigkeit durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen und ist

insoweit das in § 1 Abs. 1 LVO vorausgesetzte subjektive Element einer Gewinn (Überschuss)erzielungsabsicht nicht unmittelbar erkennbar.

In einem solchen Fall ist aber in weiterer Folge - wie bereits dargestellt - anhand der im § 2 Abs. 1 LVO aufgezählten objektiven Kriterien darauf zu schließen, ob ein Ertragsstreben vorliegt.

Da im Rahmen der im § 2 Abs. 1 Z 1 bis 6 LVO genannten Kriterien insbesondere dem in § 2 Abs. 1 Z 6 LVO angeführten Kriterium - Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen - besondere Bedeutung zu kommt (VwGH 23.2.2005, [2002/14/0024](#)), kann dem Berufungswerber aus dem Umstand, dass er die notwendige Teilnehmeranzahl von 444 auf 222 Teilnehmer reduziert hat, und damit insoweit der Versuch unternommen wurde, eine Verbesserung der Ertragslage herbeizuführen, die Absicht einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen, nicht abgesprochen werden.

Wenngleich im vorliegenden Fall diese Maßnahme offenkundig nicht den gewünschten Erfolg herbeigeführt hat, ist zu berücksichtigen, dass es nicht darauf ankommt, ob die Maßnahmen tatsächlich zum Erfolg führen.

Gemäß § 2 Abs. 2 LVO erster Satz liegen innerhalb der ersten drei Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab Beginn einer Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 1 jedenfalls Einkünfte vor (Anlaufzeitraum). Dieser Anlaufzeitraum ist als eine Art Beobachtungszeitraum anzusehen und findet seine Rechtfertigung darin, dass der Beginn typisch erwerbswirtschaftlicher Betätigungen grundsätzlich immer mit einem wirtschaftlichen Risiko behaftet ist.

Erst nach Abschluss dieses Zeitraumes ist unter Berücksichtigung der Verhältnisse auch innerhalb dieses Zeitraumes nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen, ob weiterhin von einem Vorliegen von Einkünften auszugehen ist. Stellt sich bei einer Tätigkeit nach § 1 Abs. 1 LVO (mit Ausnahme der Vermietung) objektiv erst nach mehreren Jahren heraus, dass sie niemals erfolgreich sein kann, kann sie dennoch bis zu diesem Zeitpunkt als Einkunftsquelle anzusehen sein. Erst wenn die Tätigkeit dann nicht eingestellt wird, ist sie für Zeiträume ab diesem Zeitpunkt als Liebhaberei zu qualifizieren (vgl. VwGH 7.10.2003, 99/15/0209; 14.12.2005, [2002/13/0131](#)).

Ein Anlaufzeitraum im Sinne des ersten Satzes darf nur dann nicht angenommen werden, wenn nach den Umständen des Einzelfalles damit zu rechnen ist, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) beendet wird.

Betrachtet man die streitgegenständliche Tätigkeit des Berufungswerbers für sich, so ist nicht zu erkennen, inwiefern dieser die objektive Eignung zur Möglichkeit der Erzielung eines Gesamtüberschusses fehlen sollte, sodass schon systembedingt mit einer Beendigung der Tätigkeit vor Erzielung eines Gesamtgewinnes zu rechnen gewesen wäre. Darüber hinaus schließt die Betätigung in der Art und Weise wie sie vom Berufungswerber betrieben wurde, jedenfalls nicht aus, dass zumindest im Anlaufzeitraum - ungeachtet der Erfolglosigkeit der strukturverbessernden Bemühungen des Berufungswerbers - eine auf die Planung, Organisation und Durchführung von Tippgemeinschaften gerichtete und objektiv zur Erzielung eines Gesamtüberschusses geeignete Tätigkeit ausgeübt worden ist.

Darüberhinaus liegen nach Auffassung des Referenten keine Umstände vor und wurden solche auch vom Finanzamt nicht ins Treffen geführt, die darauf schließen lassen, dass der Berufungswerber die Erfolglosigkeit seiner Betätigung bereits in einem der ersten drei Jahre erkennen hätte müssen.

Dass sich allenfalls zu einem späteren Zeitpunkt herausstellt, dass die Betätigung niemals erfolbringend sein kann, kann bei einer § 1 Abs. 1 LVO - Tätigkeit lediglich dazu führen, dass zu diesem Zeitpunkt, falls die Betätigung dann nicht eingestellt wird, der Übergang von einer Einkunftsquelle zur Liebhaberei festzustellen ist (vgl. VwGH 16.5.2007, [2002/14/0083](#)).

In diesem Zusammenhang wird darauf verwiesen, dass aufgrund des Umstandes, dass die LVO das subjektive Ertragstreben in den Mittelpunkt der Betrachtung stellt, 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 ist (vgl. VwGH 28.2.2002, [96/15/0219](#)).

Da auch Umstände, die den Schluss zulassen würden, dass der Berufungswerber die Tätigkeit als Organisator von Spielgemeinschaften nur zeitlich begrenzt ausüben wollte (vgl. LRL 1997, 9.9, wonach von vornherein ein Umstand für eine zeitliche Begrenzung erkennbar sein muss) für den Unabhängigen Finanzsenat nicht ersichtlich sind, sind die Verluste der Jahre 2003 (laut Finanzamt Beginn der Tätigkeit) bis 2005 bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb als Anlaufverluste gemäß § 2 Abs. 2 LVO anzuerkennen und die entsprechenden Vorsteuern zu gewähren.

Fallen weiterhin Verluste an, kann zwar die wirtschaftlich vernünftige Reaktion auch darin bestehen, die Betätigung einzustellen. Die steuerliche Anerkennung der Verluste der ersten drei Jahre bleibt aber auch dann aufrecht, wenn sich nach Ablauf des Anlaufzeitraumes aufgrund der Kriterienprüfung (§ 2 Abs. 1 Z 1 bis 6 LVO II) ergibt, dass keine Einkunftsquelle vorliegt.

Für die Beurteilung der Folgejahre, die nicht Berufungsgegenstand sind, wird allgemein darauf verwiesen, dass eine Tätigkeit, bei der sich objektiv gesehen erst nach Ablauf des Anlaufzeitraumes herausstellt, dass sie niemals erfolbringend sein kann, dennoch bis zu diesem Zeitpunkt als Einkunftsquelle angesehen werden kann (VwGH 28.2.2002, 96/15/0024). Die Erlassung von vorläufigen Bescheiden zum Zwecke der Beobachtung der Erfolgsaussichten ist im Übrigen unzulässig, weil es - worauf bereits hingewiesen wurde - nicht darauf ankommt, ob strukturverbessernde Maßnahmen, tatsächlich zum Erfolg führen, sondern die Maßnahmen nur ihrer Art nach geeignet sein müssen, die Ertragslage zu verbessern (VwGH 23.2.2005, [2002/14/0024](#)). Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage haben im Rahmen der Kriterienprüfung wesentliche Bedeutung (vgl. VwGH 27.5.1999, [97/15/0113](#)). Wird die Betätigung sofort nach Ablauf des Anlaufzeitraumes als Liebhaberei beurteilt, so hat die Abgabenbehörde darzutun, dass und aufgrund welcher Umstände der Abgabepflichtige spätestens zu diesem Zeitpunkt erkennen hätte müssen, dass seine Betätigung niemals erfolbringend sein würde. Nach Ansicht des Referenten des Unabhängigen Finanzsenates bedarf dies aber entsprechender Sachverhaltsfeststellungen durch das Finanzamt, anhand derer der Abgabepflichtige nachvollziehen kann, aus welchen Umständen die Erfolglosigkeit zu diesem Zeitpunkt für ihn nach Ansicht des Finanzamtes erkennbar gewesen wäre. In diesem Zusammenhang wird allenfalls weiteren strukturverbessernden Maßnahmen besondere Bedeutung beizumessen sein. Wie lange die (vorübergehende) Fortsetzung einer an sich aussichtslosen Tätigkeit noch als wirtschaftlich vernünftig angesehen werden kann, ist nach den Umständen des Einzelfalles - jedenfalls nicht rückwirkend in einer Art ex post Betrachtung - zu beurteilen (VwGH 23.2.2005, [2000/13/0092](#)).

Da eine Ungewissheit im Sinne des § 200 Abs. 1 BAO im Berufungsfall nicht vorliegt, fehlt eine gesetzliche Voraussetzung, um im Rahmen des Ermessens die Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide vorläufig zu erlassen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 29. März 2010