

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch Einzelrichter in der Beschwerdesache über die Beschwerde vom 07.11.2012 gegen den Bescheid der belangten Behörde FA Grieskirchen Wels vom 05.10.2012, betreffend Einkommensteuer 2002 zu Recht:

1. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird - in Übereinstimmung mit dem gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen Einkommensteuerbescheid 2002 vom 15. Juli 2003 - wie folgt abgeändert: Die Einkommensteuer wird für das Jahr 2002 festgesetzt mit -1.417,27 €. Das Einkommen im Jahr 2002 beträgt 10.557,32 €.
2. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang:

Mit gemäß § 200 Abs 1 BAO vorläufigem Bescheid vom 15.7.2003 setzte die belangte Behörde die Einkommensteuer des Beschwerdeführers für das Jahr 2002 mit -1.417,27 Euro fest. Bei der Ermittlung des Einkommens wurden negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv -4.326,77 berücksichtigt.

Mit gemäß 200 Abs 2 BAO endgültigem Bescheid vom 5.10.2012 setzte die belangte Behörde die Einkommensteuer des Beschwerdeführers für das Jahr 2002 mit -55,58 Euro fest. Bei der Ermittlung des Einkommens wurden negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb nicht berücksichtigt. Dies wurde von der belangten Behörde wie folgt begründet:

„ Gem § 1 Abs 1 L-VO wird ihre Tätigkeit als Geschäftsvermittler als Liebhaberei eingestuft.

Die Liebhaberei betrifft die Frage, ob eine Tätigkeit, aus der Verluste entstehen, eine steuerlich beachtliche Einkunftsquelle darstellt. Für die Steuerbarkeit von Einkünften ist daher erforderlich, dass ein Gesamtüberschuss entsteht.

Sie haben seit 1999 aus Ihrer gewerbl. Nebentätigkeit nur Verluste erzielt und somit keinen Gesamtüberschuss erzielt. Ihre Tätigkeit war daher als Liebhaberei einzustufen.“

In der gegen diesen Bescheid eingebrachten Berufung vom 7.11.2012 wurde vom Beschwerdeführer die erklärungskonforme Berücksichtigung der erzielten Verluste aus dem Gewerbebetrieb beantragt und dazu begründend wie folgt ausgeführt:

„ [Der Beschwerdeführer] *begann im Jahr 2001 mit der unternehmerischen Tätigkeit als selbständiger Versicherungsvertreter. Dies erfolgte aufgrund eines langen Krankenstandes sowie einer Neuorientierung seiner beruflichen Tätigkeit. Somit entstanden im Jahr 2001 Anlaufverluste welche zur Sicherung und Erhalt der Einkunftsquelle notwendig waren. Im Jahr 2002 wurden schon Einnahmen erzielt. Diese waren jedoch gering, da von der Versicherung Stornoreisekosten natürlich nicht ausbezahlt wurden. Im Jahr 2003 wurde der Unternehmensaufbau weitergeführt. Leider entwickelte sich das Unternehmen nicht so wie geplant.*

Dies hatte zur Folge, dass mein Mandant 2003 wiederum versuchte mit Dienstverhältnissen seinen Lebensunterhalt für seine Familie zu verdienen.

Aufgrund der Tatbestände hatte es sich um eine EINKUNFTSQUELLE im Sinne der Liebhabereiverordnung 2012 gehandelt. Meine Mandantschaft hat 2003 sofort erkannt, dass unter den bestehenden Rahmenbedingungen kein wirtschaftliches Überleben möglich ist. Dies geht konform mit der RZ 20 der LVO. Somit hat [der Beschwerdeführer] genau im richtigen Zeitraum gehandelt.“ Im Anschluss wurden in der Berufung Auszüge aus den Liebhabereirichtlinien 2012 des BMF wiedergegeben.

Mit Berufungsvorentscheidung der belangten Behörde vom 27.11.2012 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. In der gesondert ausgefertigten Begründung vom selben Tag wurde wie folgt ausgeführt:

„ *Die Erledigung weicht von Ihrem Begehren aus folgenden Gründen ab:*

Der Berufungswerber erzielte in den berufsgegenständlichen Jahren nebenberuflich Einkünfte aus Gewerbebetrieb als Privatgeschäftsvermittler. Ab 1999 wurden Aufwendungen im Zusammenhang mit dieser Tätigkeiten (hauptsächlich Reisekosten, Kurskosten, usw.) abgesetzt. Einnahmen wurden aus dieser Tätigkeit auch erklärt. Jedoch wurde ein Gesamtverlust iHv. € 11294,59 erwirtschaftet.

Das Finanzamt ist der Ansicht, dass diese Tätigkeit nach Ablauf der Anlaufzeit (3 Jahre) gem E7§ [sic!] 1 Abs L-VO als Liebhaberei einzustufen ist und die geltend gemachten Aufwendungen nicht mehr abzugsfähig sind.

Einkünfte liegen vor bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis), die durch die Absicht veranlasst, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, und nicht unter Abs 2 fällt.

Gemäß § 2 Abs 2 LVO ist nach Ablauf des Anlaufzeitraumes unter Berücksichtigung der Verhältnisse auch innerhalb dieses Zeitraumes nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen, ob vom Vorliegen von Einkünften auszugehen ist. Eine Absicht ist ein innerer Vorgang (Willensentschluss), der erst dann zu einer steuerlichen erheblichen Tatsache wird, wenn er durch seine Manifestation in die Außenwelt tritt. Es genügt daher nicht, dass der Steuerpflichtige die Absicht hat, Gewinne zu erzielen. Auf Wunschvorstellungen desjenigen, der die Betätigung entfaltet kommt es hierbei nicht an.

Mit der Frage, ob die Tätigkeit eines Privatgeschäftsvermittlers eine steuerlich beachtliche Einkunftsquelle darstellt, haben sich die Höchstgerichte bereits ausgesprochen. Auf der Ausgabenseite solcher Vertreter, die in der Regel nebenberuflich tätig sind und ihre Kunden vor allem im Freundes-, Bekannten- und Verwandtenkreis anwerben, wobei es in der Natur der Sache liegt, dass dieser Kundenkreis binnen kurzer Zeit ausgeschöpft ist, fallen regelmäßig beträchtliche Schulungs- bzw. Seminarkosten, Kfz-Kosten und Reisespesen an. Unter derartigen Voraussetzungen ist die Tätigkeit eines Privatgeschäftsvermittlers nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes aber objektiv gesehen nicht zur Erzielung eines Gesamtgewinnes geeignet. Im Erkenntnis vom 22.02.2000 96/14/0038, hat der Verwaltungsgerichtshof auch die Nichtberücksichtigung der Anlaufverluste als rechtmäßig beurteilt.

In den berufsgegenständlichen Jahren wurden nur Verluste erklärt. Auch in den ersten drei Jahren wurden nur Verluste erklärt. Wenn es nur Verluste aus der Tätigkeit gibt lässt der Umstand nach allgemeiner Lebenserfahrung des [sic!] Schluss zu, dass der Bw die Tätigkeit ohne Gesamtgewinn beendet und einstellt.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen. “

Mit am 21.12.2012 bei der belangten Behörde eingegangenem Schreiben, das in verständiger Würdigung des Anbringens als Antrag auf Vorlage der Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat zu werten war, wurden zunächst im Wesentlichen die bereits in der Berufung vom 7.11.2012 erfolgten Ausführungen wiedergegeben. Allerdings wurde nunmehr nicht mehr das Jahr 2001, sondern das Jahr 1999 als das Jahr genannt, in dem der Beschwerdeführer „mit der unternehmerischen Tätigkeit als selbständiger Versicherungsvertreter [begann] .“

Ergänzend wurde zur Begründung der Berufungsvorentscheidung der belangten Behörde vom 27.11.2012 wie folgt ausgeführt:

„Die Ausführungen in der Bescheidbegründung gehen gem. § 2 Abs. 2 LVO an den Tatbestandsmerkmalen meiner Mandantschaft vorbei. Bei der Tätigkeit hat es sich nicht um eine Wunschvorstellung gehandelt, sondern um die Neuorientierung eine Einkunftsquelle aufzubauen. Auch wurde die überwiegende Zeit dafür verwendet. Und es wurde nicht nur der Freundeskreis versichert. Dass die Tätigkeit leider nicht von Erfolg gekrönt war, lag nicht in der Macht meiner Mandantschaft. Aber auch ‚vergebliche Liebesmüh mit ernstesten steuerlichen Absichten‘ sollte abzugsfähig sein. Somit darf ich nochmals ersuchen die Tätigkeit als Einkunftsquelle anzusehen.“

Mit Ergänzungsersuchen der belangten Behörde vom 25.2.2013 wurde der Beschwerdeführer zu einer Ergänzung der eingebrachten Berufung in folgenden Punkten aufgefordert:

- „ a) Wer war der Auftraggeber bzw. waren die Auftraggeber für die von Ihnen ausgeübte berufsgegenständliche Tätigkeit?*
- b) Wann und aus welchem Grund wurde die betriebliche Tätigkeit beendet?*

c) Nach der Aktenlage wurden ausschließlich negative Einkünfte erzielt? Was waren die Ursachen für diese Ergebnisse?

d) Welche Maßnahmen wurden gesetzt, um zu einem positiven (Gesamt)Ergebnis zu gelangen?“

Dazu nahm der Beschwerdeführer wie folgt schriftlich Stellung:

„ zu Punkt a)

Die Beratung der Kunden in Finanzdienstleistungsfragen wurde selbständig und auf Kundenwunsch durchgeführt. Die Auftraggeber wurden selbständig akquiriert. Der Freundes - bzw. Bekanntenkreis hatte nur eine untergeordnete Bedeutung. Der überwiegende Teil wurde von mir selbst akquiriert.

zu Punkt b)

Da ich ständig hohe Ausgaben für den Unternehmensaufbau hatte und nur wenige Einnahmen erzielen konnte, habe ich Ende 2002 beschlossen meine selbständige Tätigkeit ruhend zu melden bzw. einzustellen.

zu Punkt c)

Die Ursache ist in den zu hohen Allgemeinkosten, anteilige Bürokosten, Telefonkosten und Fortbildungskosten zu suchen. Auch wurden beträchtliche Summen immer wieder als Stornoreserve einbehalten. Im Jahre 2011 erfolgte die Endabrechnung mit ca. € 2.800,00.

zu Punkt d)

Zuerst habe ich versucht die Einkünfte durch noch mehr Kundenakquise (verstärkte Inserate, Telefonmarketing, Kundenbesuche) zu steigern. Als ich dann festgestellt habe, dass ich in dieser Richtung keinen Erfolg habe, habe ich mich nach einer unselbständigen Arbeit umgesehen (Personalbereitsteller Zeitwerk: habe jede Arbeit angenommen die angeboten wurde).

Auch erfolgten in den Jahren 2000 und 2001 erhebliche Umsätze die nur durch hauptberuflichen Einsatz erzielt werden können. Meine nebenberuflichen Dienstverhältnisse dienten nur dazu zusätzlich Geld für das Familieneinkommen bereitzustellen. Leider wurde die wirtschaftliche Situation 2002 so schlecht, dass ich aus Existenzgründen gezwungen war die Tätigkeit aufzugeben.

Heute bin ich im Dienstverhältnis erfolgreich in der gleichen Branche tätig. Die Erfahrungen aus meiner selbständigen Tätigkeit haben mir sehr geholfen die Erfordernisse und die speziellen Wünsche der Kunden richtig einzuschätzen.

Leider waren damals die wirtschaftlichen Rahmenbedingungen anders.“

Im Rahmen eines am 2.10.2019 am Bundesfinanzgericht stattgefundenen Erörterungsgespräches wurde die Sach- und Rechtslage mit den Parteien ausführlich erörtert. Im Zuge dessen wurde der Beschwerdeführer insbesondere zu der Art der von ihm ausgeübten Tätigkeit, die von der belangten Behörde als Liebhaberei qualifiziert wurde, sowie zu den diese Tätigkeit begleitenden Umständen befragt.

Mit Schreiben vom 7.10.2019 wurde das Beschwerdebegehren dahingehend abgeändert, dass bei der Ermittlung des Einkommens 2002 negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Betrag von -4.326,77 berücksichtigt werden sollen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Feststellungen

Gemäß § 323 Abs 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art 130 Abs 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Dementsprechend stellt das Bundesfinanzgericht auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt fest:

Der Beschwerdeführer war im Jahr 1999 ganzjährig nichtselbständig tätig und bereitete sich nebenberuflich auf eine Tätigkeit als Finanzberater für einen Strukturvertrieb (X-GmbH mit Sitz in Ort) vor, indem er von der X-GmbH angebotene Kurse und Seminare besuchte. Geschäftsanbahnungen haben im Jahr 1999 noch nicht stattgefunden.

Das freie Gewerbe „Geschäftsvermittlung in Form der Vermittlung von Verträgen zwischen Personen die nach dem Wertpapieraufsichtsgesetz zur Erbringung von Finanzdienstleistungen berechtigt sind und Personen, die derartige Leistungen in Anspruch nehmen wollen, unter Ausschluss jeder den Finanzdienstleistern bzw. den Vermögensberatern vorbehaltenen Tätigkeit“ war laut Gewerberegisterauszug von 23.05.2000 bis 27.06.2002 auf den Beschwerdeführer angemeldet.

Die Tätigkeit des Beschwerdeführers als Finanzberater bestand im Wesentlichen im direkten Kundenkontakt, insbesondere in der Beratung der von ihm akquirierten Kunden und der Vermittlung von Finanzprodukten aus dem Portefeuille der X-GmbH an seine Kunden. Für jeden von ihm vermittelten Geschäftsabschluss erhielt der Beschwerdeführer von der X-GmbH eine Vermittlungsprovision. Eine Anwerbung von Mitarbeitern war nach dem Geschäftsmodell der X-GmbH zwar möglich, wurde vom Beschwerdeführer jedoch nicht unternommen.

Einnahmen erzielte der Beschwerdeführer aus dieser Tätigkeit erstmals im Jahr 2000. Ab April 2000 (bis Mitte September 2001) übte der Beschwerdeführer seine Tätigkeit als Finanzberater hauptberuflich aus.

Die im Zusammenhang mit dieser Tätigkeit vom Beschwerdeführer erklärten Einkünfte sowie die den erklärten Einkünften zugrundeliegende Gewinnermittlung stellten sich in den einzelnen Jahren wie folgt dar:

	1999	2000	2001	2002
<u>Einnahmen:</u>				
Provisionsauszahlungen	-	12.858,96	9.937,39	1.071,03
<u>Ausgaben:</u>				
Telefon	191,91	2.587,33	1.125,42	615,40
Seminar	36,34			
Büromaterial (& Fachliteratur in 1999)	83,28	124,14	251,20	210,78
Inserate		210,15	172,03	
Miete Büro + Parkplatz + Anteil Telefon + Anteil				
Büromat. (bzw Umlagenersatz)		1.757,45	4.250,71	
Büroausstattung		148,53	265,51	
Postgebühren und Stempelmarken		79,36	61,12	15,43
Repräsentationsaufwand und Kundengeschenke		421,87	769,59	11,00
Fachliteratur + Abos		51,60	290,60	15,60
Verwaltungsabgaben Land OÖ. + Prüfungsgebühr				
(bzw Beiträge + Gebühren + Stempelmarken)		465,83	975,88	476,31
Reisekosten		8.214,76	6.681,69	4.201,13
km Geld	1.102,48			
Diäten	265,98			
AfA		179,87	359,73	359,73
SUMME Ausgaben	1.679,99	14.240,89	15.203,47	5.905,38
Gewinn/Verlust	- 1.679,99	- 1.381,93	- 5.266,08	- 4.834,35

Die belangte Behörde erließ vorläufige Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1999 bis 2002, in denen sie die Einkünfte aus der Tätigkeit als Finanzberater wie folgt in Ansatz brachte:

1999: -1.602,22

2000: 276,23

2001: -3.878,77

2002: -4.326,77

Aufgrund der oa Umstände war zu Beginn der Tätigkeit des Beschwerdeführers als Finanzberater nicht von vorneherein davon auszugehen, dass der Beschwerdeführer seine Tätigkeit vor Erzielen eines Gesamtgewinnes beenden wird.

Mit Schreiben vom 7.10.2019 schränkte der Beschwerdeführer sein Beschwerdebegehren dahingehend ein, dass bei der Einkommensermittlung negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Betrag von -4.326,77 Euro zu berücksichtigen seien.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen betreffend die nichtselbständigen Tätigkeiten des Beschwerdeführers beruhen auf den für die jeweiligen Jahre übermittelten Lohnzetteln.

Betreffend die Feststellung, dass nicht von vorneherein davon auszugehen war, dass der Beschwerdeführer seine Tätigkeit vor Erzielen eines Gesamtgewinnes beenden wird, ist darauf zu verweisen, dass der Beschwerdeführer bereits im ersten Jahr, in dem er Leistungen am Markt erbrachte (2000), den Feststellungen der belangten Behörde zufolge einen Gewinn erzielte. Die Tätigkeit des Beschwerdeführers war somit objektiv gesehen geeignet, Gewinne zu erzielen. In diesem Zusammenhang sei auf die unter Punkt 3.2. wiedergegebene Rechtsprechung des VwGH verwiesen.

Im Übrigen sind die obigen Sachverhaltsfeststellungen aktenkundig bzw ergeben sich diese aus den nicht der Aktenlage widersprechenden und auch von der belangten Behörde nicht widerlegten Ausführungen des Beschwerdeführers (vgl insbesondere Niederschrift Erörterungsgespräch vom 2.10.2019).

Vor diesem Hintergrund durfte das Bundesfinanzgericht die obigen Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs 2 BAO als erwiesen annehmen.

3. Rechtliche Beurteilung

Strittig ist im Beschwerdefall, ob die Betätigung des Beschwerdeführers als Finanzberater für einen Strukturvertrieb im Streitjahr zu (negativen) Einkünften iSd § 2 Abs 3 EStG 1988 geführt hat, oder ob diese Betätigung nach der Maßgabe der Liebhabereiverordnung steuerlich unbeachtlich war.

Die Verordnung des Bundesministers für Finanzen über das Vorliegen von Einkünften, über die Annahme einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit und über die Erlassung vorläufiger Bescheide in der im Beschwerdefall anzuwendenden Fassung BGBl II 1999/15 (Liebhabereiverordnung; im Folgenden: LVO) stellt in erster Linie auf die Absicht des Steuerpflichtigen ab, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen. Während bei Verlusten aus einer Betätigung iSd § 1 Abs 2 LVO grundsätzlich Liebhaberei anzunehmen ist, ist im Falle von Tätigkeiten im Sinne des § 1 Abs 1 LVO das Vorliegen von Einkünften zu vermuten.

Die Vermutung des Vorliegens einer Einkunftsquelle kann widerlegt werden, wenn die Absicht nicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs 1 LVO) nachvollziehbar ist. Fallen bei Betätigungen im Sinn des § 1 Abs 1 LVO Verluste an, so ist das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen, insbesondere anhand der in § 2 Abs 1 Z 1 bis 6 LVO genannten Kriterien zu beurteilen.

Im Beschwerdefall ist unstrittig, dass es sich bei der gegenständlichen Tätigkeit um eine solche gemäß § 1 Abs 1 LVO handelt. Bei Betätigungen iSd § 1 Abs 1 LVO liegen gem § 2 Abs 2 erster Satz LVO innerhalb der *„ersten drei Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab Beginn dieser Betätigung (zB Eröffnung eines Betriebes)“*, *„längstens jedoch innerhalb der ersten fünf Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab dem erstmaligen Anfallen*

von Aufwendungen (Ausgaben) für diese Betätigung [...] jedenfalls Einkünfte vor (Anlaufzeitraum) .“

3.1. Beginn und Dauer des Anlaufzeitraumes

Im Beschwerdefall ist zunächst zu prüfen, ob der „*Beginn dieser Betätigung*“ bzw die „*Eröffnung eines Betriebes*“ gem § 2 Abs 2 erster Satz LVO bereits im Jahr 1999 anzusetzen ist und sich das Streitjahr (2002) somit bereits außerhalb des Anlaufzeitraumes befand oder ob im Jahr 1999 lediglich erstmalig Aufwendungen für diese Betätigung angefallen sind während die Betätigung erst im Jahr 2000 „begonnen“ wurde.

Aufgrund der Art der vom Beschwerdeführer ausgeübten Tätigkeit ist vor diesem Hintergrund im Beschwerdefall die Auslegung des Begriffes „*Eröffnung eines Betriebes*“ von zentraler Bedeutung. Im Schrifttum wird in diesem Zusammenhang mitunter die Ansicht vertreten, dass der Anlaufzeitraum analog zum Verlustvortrag des (sich nicht mehr im Rechtsbestand befindlichen) § 18 Abs 7 EStG 1988 idF vor BGBl I 2006/101 zu sehen sei (vgl *Renner in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* [Hrsg], EStG²⁰ § 2 [LVO] Rz 425). § 18 Abs 7 EStG 1988 in der bis zur mit dem KMU-FG 2006 (BGBl I 2006/101) vorgenommenen Änderung geltenden Stammfassung lautete: „*Anlaufverluste, das sind Verluste, die in den ersten drei Veranlagungszeiträumen ab Eröffnung eines Betriebes entstehen, sind auch bei einem Steuerpflichtigen, der den Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 ermittelt, nach Abs. 6 zu berücksichtigen.*“ Auch diese Bestimmung bediente sich somit des Tatbestandsmerkmals der „*Eröffnung eines Betriebes*“. In einem zu dieser Bestimmung ergangenen Erkenntnis sprach der VwGH aus, dass der Sinn dieser Bestimmung dafür spreche, „*Verlustvortrag des § 18 Abs. 7 analog all jenen Steuerpflichtigen einzuräumen, bei denen ein Beginn einer betrieblichen Betätigung im Sinne der Liebhabereiverordnung anzunehmen sei. Dies sei dann der Fall, wenn ein Betrieb neu begründet werde, ein bestehender Betrieb übernommen (Kauf, Erbgang, Schenkung) und in völlig veränderter Form weitergeführt werde. Eine neue Betriebseröffnung sei auch dann anzunehmen, wenn zwar schon bisher eine betriebliche Tätigkeit ausgeübt worden sei, aber umgewandelt und sodann in einer nicht mehr vergleichbaren Form fortgeführt werde. Auch eine Teilbetriebseröffnung sei als Betriebseröffnung im Sinne des § 18 Abs. 7 zu werten, zumal auch dabei typischerweise eine Anlaufverlustphase gegeben sei*“ (VwGH 30.11.1993, 93/14/0156).

Der VwGH hat somit klargestellt, in welchen Fällen dem Grunde nach ein Vorgang vorliegt, der – sowohl für Zwecke der LVO als auch für Zwecke des § 18 Abs 7 idF vor BGBl I 2006/101 – als „*Eröffnung eines Betriebes*“ qualifiziert. Zum Zeitpunkt, ab dem ein Betrieb als „eröffnet“ anzusehen ist, hat der VwGH in diesem Zusammenhang allerdings keine Aussage getroffen.

In einem ebenfalls zu § 18 Abs 7 idF vor BGBl I 2006/101 ergangenen Erkenntnis (VwGH 24. 11. 2011, 2008/15/0298) sprach der VwGH zunächst zum Sinn dieser Bestimmung aus, dass es dabei „*um die Einräumung des Verlustvortrages für typische Verlustsituationen, im Speziellen um die Einräumung des Verlustvortrages in der typischen*

Verlustsituation des Beginnes einer bestimmten betrieblichen Tätigkeit“ gehe. Daran anschließend sprach der VwGH aus, dass eine an diesem Zweck der Regelung des § 18 Abs 7 EStG 1988 orientierte Interpretation erhele, „*dass mit dem Veranlagungszeitraum ab ‚Eröffnung eines Betriebes‘ im Sinne dieser Bestimmung jenes Jahr gemeint ist, in welchem im Zuge der Aufnahme einer betrieblichen Tätigkeit erstmalig Aufwendungen angefallen sind. Typischerweise fallen im Rahmen einer Betriebsgründung Aufwendungen bereits an, bevor der Betrieb in der Lage ist, Leistungen am Markt anzubieten und Betriebseinnahmen zu erzielen.*“ Würde man demgegenüber betreffend den Zeitpunkt der Betriebseröffnung auf den Beginn der Bereitstellung von Leistungen abstellen, bestünde für Verluste der Vorbereitungsphase regelmäßig keine Vortragsmöglichkeit. Gegen diese Auslegung spreche auch nicht, dass der Bundesminister für Finanzen in der Folge in den Verordnungen BGBl 1990/322 und BGBl 1993/33 den Begriff „*Eröffnung eines Betriebes*“ in einem anderen Zusammenhang verwendet habe.

Der Zeitpunkt der „*Eröffnung eines Betriebes*“ ist demnach im Anwendungsbereich des § 18 Abs 7 idF vor BGBl I 2006/101 mit dem erstmaligen Anfall von Aufwendungen im Zuge der Aufnahme einer betrieblichen Tätigkeit gleichzusetzen. Allerdings definiert die LVO betreffend den Beginn des Fristenlaufes für den Anlaufzeitraum zwei unterschiedliche Anknüpfungspunkte: Während der dreijährige Anlaufzeitraum grundsätzlich ab dem Beginn der Betätigung bzw der „*Eröffnung eines Betriebes*“ zu laufen beginnt, beträgt der Anlaufzeitraum bis zu fünf Jahre, wenn bereits vor dem Beginn der Betätigung bzw der „*Eröffnung eines Betriebes*“ Aufwendungen (Ausgaben) anfallen. Im Anwendungsbereich der LVO ist eine Gleichsetzung des Zeitpunktes der „*Eröffnung eines Betriebes*“ mit dem Zeitpunkt des erstmaligen Anfalles von Aufwendungen somit auszuschließen, da andernfalls die Normierung eines fünfjährigen Anlaufzeitraumes ins Leere ginge.

Somit ist der Tatbestand der „*Eröffnung eines Betriebes*“ zwar sowohl im Anwendungsbereich des § 18 Abs 7 idF vor BGBl I 2006/101 als auch im Anwendungsbereich der LVO übereinstimmend dahingehend auszulegen, dass darunter Fälle zu subsumieren sind, in denen ein Betrieb neu begründet wird, in denen ein bestehender Betrieb übernommen (Kauf, Erbgang, Schenkung) und in völlig veränderter Form weitergeführt wird und in denen eine bereits bisher ausgeübte Tätigkeit umgewandelt und sodann in einer nicht mehr vergleichbaren Form fortgeführt wird. Die unterschiedlichen systematischen und teleologischen Zusammenhänge, in denen das Tatbestandsmerkmal der „*Eröffnung eines Betriebes*“ jeweils eingebettet ist, machen es allerdings erforderlich, betreffend den Zeitpunkt der Eröffnung eines Betriebes danach zu differenzieren, ob ein Anwendungsfall des § 18 Abs 7 idF vor BGBl I 2006/101 oder der LVO vorliegt und somit insoweit eine unterschiedliche Auslegung dieses Tatbestandsmerkmals vorzunehmen.

In diesem Zusammenhang ist anzumerken, dass der Gesetzgeber nach der herrschenden Ansicht grundsätzlich mit ein und demselben Begriff in verschiedenen Gesetzen, ja sogar innerhalb desselben Gesetzes, einen verschiedenen Sinn verbinden kann (vgl zB *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung III 1291; *Engisch*, Einführung in das juristische Denken¹¹, 140

mwN). Nach *Engisch* ergebe sich diese „*Relativität der Rechtsbegriffe*“ unvermeidlich aus dem Eingehen der Begriffe in jeweils andere systematische und teleologische Zusammenhänge (*Engisch* , Einführung in das juristische Denken¹¹ , 140).

Nach der Maßgabe obiger Ausführungen ist festzuhalten, dass der Zeitpunkt der „*Eröffnung eines Betriebes*“ gem § 2 Abs 2 LVO nicht mit dem Zeitpunkt des erstmaligen Anfalles von Aufwendungen gleichzusetzen ist. Ebenso wenig kann – entgegen der Ansicht der belangten Behörde – als Zeitpunkt der „*Eröffnung eines Betriebes*“ jener Zeitpunkt, in dem erstmalig eine Einnahmenerzielungsabsicht feststellbar ist, qualifiziert werden. Dies aus folgenden Gründen: Vor eine Prüfung der erklärten Einkünfte (Verlust aus Gewerbebetrieb) des Beschwerdeführers nach den Gesichtspunkten einer Liebhabereibeurteilung hat zunächst die Beurteilung der Frage zu treten, ob der Beschwerdeführer die zu prüfenden Ergebnisse überhaupt auf Grund einer Betätigung in einer der gesetzlich aufgezählten Einkunftsarten „erwirtschaftet“ hat (VwGH 30.10.1996, 94/13/0165; VwGH 18.3.1997, 96/14/0045). Werden Aufwendungen als negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb geltend gemacht, setzt dies nach § 23 Z 1 EStG 1988 voraus, dass die (negativen) Einkünfte aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung erzielt worden sind, die mit Gewinnabsicht unternommen worden ist und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr dargestellt hat (VwGH 30.10.1996, 94/13/0165). Eine gewerbliche Tätigkeit liegt nach der Rsp des VwGH bereits in der Vorbereitungsphase vor, „*sohin vor Erzielung der ersten Einnahmen vor, wenn sich der innere Entschluß des Steuerpflichtigen zur Aufnahme der werbenden Betätigung durch entsprechende Handlungen dokumentiert und der Steuerpflichtige zielstrebig auf die Betriebseröffnung hinarbeitet*“. Dabei sei besonderes Gewicht darauf zu legen, „*daß auf Grund der bereits gesetzten Handlungen des Steuerpflichtigen die eindeutige Absicht der künftigen Betriebseröffnung erweislich ist*“ (VwGH 18.3.1997, 96/14/0045).

Auch Aufwendungen, die vor der Betriebseröffnung anfallen, können demnach grundsätzlich zu negativen Einkünften aus Gewerbebetrieb führen. Dies setzt aber nach der oa Rsp des VwGH voraus, dass die Aufwendungen mit Gewinnerzielungsabsicht (und somit auch mit Einnahmenerzielungsabsicht) getätigt werden. Würde man das erstmalige Vorliegen einer Einnahmenerzielungsabsicht im Anwendungsbereich der LVO in zeitlicher Hinsicht mit der „*Eröffnung eines Betriebes*“ gleichsetzen, wäre demnach ausgeschlossen, dass bereits vor der Betriebseröffnung Aufwendungen vorliegen, die steuerliche berücksichtbar sind. Dies würde allerdings dem Sinn und Zweck der in § 2 Abs 2 LVO vorgesehenen Anknüpfung eines fünfjährigen Anlaufzeitraumes an das erstmalige Anfallen von Aufwendungen zuwiderlaufen, da durch diese Anknüpfung – in zeitlich begrenztem Umfang – Aufwendungen, die bereits vor Betriebseröffnung anfallen, in den Anlaufzeitraum miteinbezogen werden und damit steuerlich verwertbar sein sollen.

Vor diesem Hintergrund kann nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes als maßgeblicher Zeitpunkt für die „*Eröffnung eines Betriebes*“ nur auf das (erstmalige) Anbieten von Leistungen am Markt und die Erzielung von Betriebseinnahmen abgestellt werden (vgl auch *Renner in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* [Hrsg], EStG²⁰ § 2 [LVO] Rz 435/1, wonach

auf den erstmaligen Zufluss von Einnahmen abzustellen sei). Dies wird im Übrigen auch bestätigt durch das Erkenntnis des VwGH vom 19.3.2008, 2005/15/0151, in dem der VwGH für den Beginn des Fristenlaufes die erstmalige Einnahmenerzielung für maßgeblich erachtete: *„Der dreijährige Anlaufzeitraum läuft grundsätzlich ab dem Beginn der Betätigung, sohin ab dem erstmaligen Erzielen von Einnahmen. Fallen bereits vor dem Erzielen von Einnahmen Aufwendungen (Ausgaben) an, beträgt der Anlaufzeitraum bis zu fünf Jahre (Doralt/Renner, EStG8, § 2 Tz 435f).“*

Im Beschwerdefall fielen erstmals im Jahr 1999 Aufwendungen an, die mit der vom Beschwerdeführer ausgeübten Tätigkeit als Finanzberater in Zusammenhang standen. Leistungen wurden jedoch erst im darauffolgenden Jahr (2000) am Markt angeboten und damit Einnahmen erzielt. Das Streitjahr 2002 befindet sich folglich grundsätzlich sowohl innerhalb des mit dem erstmaligen Anfall von Aufwendungen zu laufen beginnenden Fünfjahresfrist als auch innerhalb der ab Beginn der Tätigkeit bzw Eröffnung des Betriebes zu laufen beginnenden Dreijahresfrist und somit innerhalb des Anlaufzeitraumes.

3.2. Eignung der Tätigkeit zur Gewinnerzielung

Wie unter Punkt 3.1. dargelegt wurde, befindet sich das Streitjahr 2002 grundsätzlich noch innerhalb des Anlaufzeitraumes iSd § 2 Abs 2 LVO. Bei einer Betätigung gem § 1 Abs 1 LVO ist allerdings dann kein Anlaufzeitraum zuzuerkennen, *„wenn nach den Umständen des Einzelfalles damit zu rechnen ist, dass die Betätigung bereits vor dem Anfallen eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) beendet wird“* (§ 2 Abs 2 letzter Satz LVO).

Ein Anlaufzeitraum ist demgemäß nach der Rsp des VwGH insbesondere dann nicht anzuerkennen, wenn „systembedingt“ damit zu rechnen ist, dass eine Betätigung vor Erzielen eines Gesamtgewinnes infolge „Totlaufen des Systems“ beendet wird und diese Annahme durch ein auffallendes Missverhältnis zwischen den erzielten Einnahmen und den diesen Einnahmen gegenüberstehenden Aufwendungen bestätigt wird (vgl VwGH 23.11.2011, 2008/13/0052, wonach neben der Vertriebsstruktur im gegenständlichen Fall von der belangten Behörde zu berücksichtigen gewesen sei, dass allein die Reisespesen in den einzelnen Jahren die Einnahmen um das Vier- bis Fünffache überstiegen hätten).

Ist die Betätigung auf Grund der konkreten Ausgestaltung jedoch nicht von vornherein als aussichtslos erkennbar, steht der Anlaufzeitraum zu (vgl Renner in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn [Hrsg], EStG²⁰ § 2 [LVO] Rz 442 mit Verweis auf VwGH 28.11.2007, 2006/14/0062).

In dem von der belangten Behörde im Rahmen der Beschwerdevorentscheidung zitierten Erkenntnis (VwGH 22.2.2000, 96/14/0038) hat der VwGH vor dem Hintergrund des damals gegebenen Sachverhaltes unter anderem zum Ausdruck gebracht, der belangten Behörde könne nicht entgegengetreten werden, wenn sie zu dem Schluss gelangt ist, die Tätigkeit eines A-Vertreters (Warenpräsentators) sei objektiv gesehen nicht geeignet, Gewinne zu erzielen. Unter Berücksichtigung des Umstandes, dass im damals entschiedenen Beschwerdefall die vom Beschwerdeführer erzielten Umsätze

geringer waren als seine Reiseaufwendungen, hielt der Verwaltungsgerichtshof daher die Beurteilung der damals belangten Behörde für zutreffend, der Beschwerdeführer werde seine Tätigkeit als A-Vertreter vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes beenden.

Dass diese Beurteilung nicht unbesehen auf andere Fälle von Privatgeschäftsvermittlern übertragen werden kann, hielt der VwGH bereits in seinem Erkenntnis vom 2.3.2006, 2006/15/0018, fest (vgl auch *Renner in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* [Hrsg], EStG²⁰ § 2 [LVO] Rz 444/1 mwN). In einem ebenfalls zu einem A-Vertreter ergangenen Erkenntnis hat der VwGH ausgesprochen, dass bei einem Privatgeschäftsvermittler, der im dritten Jahr seiner diesbezüglichen Tätigkeit tatsächlich einen Gewinn erzielt, die Annahme, dass die Tätigkeit objektiv nicht geeignet sei, Gewinne zu erzielen, verfehlt sei (VwGH vom 17.1.2007, 2002/14/0120).

Unter Verweis auf die unter Punkt 1 getroffene Feststellung, wonach im Beschwerdefall aufgrund der Gesamtumstände zu Beginn der Tätigkeit des Beschwerdeführers als Finanzberater nicht von vorneherein davon auszugehen war, dass der Beschwerdeführer seine Tätigkeit vor Erzielen eines Gesamtgewinnes beenden wird, ist dem Beschwerdeführer vor dem Hintergrund obiger Ausführungen somit ein Anlaufzeitraum zuzuerkennen. Da dieser Anlaufzeitraum auch das Streitjahr umfasst (siehe dazu oben unter Punkt 3.1.), ist spruchgemäß zu entscheiden.

4. Unzulässigkeit der Revision

Gemäß § 25a Abs 1 VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art 133 Abs 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen.

Gegen eine Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß Art 133 Abs 4 B-VG die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Mit dem vorliegenden Erkenntnis weicht das Bundesfinanzgericht nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab, sondern folgt den insbesondere in dem Erkenntnis vom 19.3.2008, 2005/15/0151, sowie in dem Erkenntnis vom 17.1.2007, 2002/14/0120, zum Ausdruck gebrachten Judikaturlinien, weshalb gemäß § 25a Abs 1 VwGG spruchgemäß zu entscheiden ist.

