



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes St. Pölten betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1991 - 1995 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

### Entscheidungsgründe

Der Bw. erzielte in den streitgegenständlichen Jahren 1991 bis 1995 neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (mit Ausnahme des Jahres 1995) negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb als A.-Vertreter.

Das Finanzamt erließ zunächst für die Jahre 1991 bis 1994 vorläufige Bescheide und berücksichtigte bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb die beantragten Verluste. Der Einkommen-

steuerbescheid für das Jahr 1995 erging zunächst vorläufig unter Annahme von Liebhaberei betreffend die angegebenen Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Betreffend die Umsatz- und Einkommensteuererklärung 1992 wurde der Bw. mit Ergänzungsvorhalt vom 16. September 1993 ersucht, zur Klärung der Frage, ob die vom Bw. ausgeübte Tätigkeit als Einkunftsquelle oder als Liebhabereitätigkeit zu werten ist, Unterlagen vorzulegen bzw. folgende Fragen zu beantworten:

- "1. Welche strukturverbessernden Maßnahmen wurden getroffen um die Ertragslage zu verbessern (Vorlage geeigneter Unterlagen, Schriftverkehr etc.)?
- 2. Vorlage einer längerfristigen Prognoserechnung sowie Angabe, wann mit einem Einnahmenüberschuss zu rechnen ist.
- 3. Bekanntgabe allenfalls bestehender stiller Reserven und das Ausmaß derselben (schätzungsweise)."

Der Bw. wies in seiner Antwort darauf hin, dass er Kataloge und Werbeschreiben verschicken und verteilen werde. Weiters werde er Inserate unter dem Titel "Aufstrebendes Unternehmen" wiederholt in diversen Zeitungen aufgeben. Er werde verstärkt aus diversen Zeitungen Anschriften und Telefonnummern von Menschen heraussuchen, die Arbeit oder ein Zusatzeinkommen suchten und diese dann anrufen, um eine Terminvereinbarung zu treffen. Diese Maßnahmen führten dann dazu, dass der Bw. in Hinkunft mindestens 3 Sponsorgespräche mit Interessenten führen werde. Weiters werde er die auf der Kundenliste aufscheinenden Kunden mindestens einmal telefonisch oder persönlich kontaktieren, um sie über die neuen Produkte, Angebote und beabsichtigte Ausstellungen zu informieren, sowie Bestellungen entgegennehmen. Weiters werde einer Reihe von Leuten einige Produkte eine Woche lang zur Probe überlassen, um so den Einzelhandel anzukurbeln. In diesem Zusammenhang verweise der Bw. darauf, dass zur Zeit circa 400 Produkte angeboten würden. Dieses Angebot werde durch 426 neue Waren und Produkte erweitert, sodass in Hinkunft mit einer erheblichen Geschäftsausweitung gerechnet werden dürfe. Festzuhalten sei, dass von den in Österreich tätigen Direktvertriebsberatern nur ein Prozent in den ersten fünf Jahren Gewinne erwirtschaftete.

Zur angeforderten Prognoserechnung machte der Bw. folgende Angaben:

	1993	1994	1995	1996

Verlust/Gewinn	-60.000,00	0,00	20.000,00	30.000,00
----------------	------------	------	-----------	-----------

			1997	1998
Gewinn			40.000,00	50.000,00

Am 19. März 1997 und 9. April 1997 wurden für die Jahre 1991 bis 1993 und 1995, für die bisher vorläufige Einkommensteuerbescheide ergangen waren, endgültige Bescheide gem. § 200 Abs. 2 BAO erlassen. Zur Begründung wird auf Folgendes verwiesen:

"Seit dem Jahre 1987 bis inkl. 1994 wurden aus der Tätigkeit als Privatgeschäftsvermittler S 698.500,-- Verlust erklärt. Die Veranlagungen seit 1991 erfolgten vorläufig. Entsprechend der zum § 2 EStG 88 ergangenen "Liebhabereiverordnung" (Vdg. des BMF vom 18. 5.1990, BGBI 1990/322 bzw. Novellierung vom 17.12.92, BGBI 93/33), ist festzustellen, dass die Tätigkeit nicht geeignet ist, einen Gesamtgewinn zu erwirtschaften. Es erscheint mehr als unrealistisch anzunehmen, dass die zukünftigen Gewinne (bei ca. S 30.000,- Jahresumsatz) die Summe der bisherigen Verluste übersteigen werden. Dementsprechend waren die bisherigen vorläufigen Veranlagungen für endgültig zu erklären; dies jedoch ohne der steuerlich unbeachtlichen Einkunftsquelle "Privatgeschäftsvermittler". An der umsatzsteuerlichen Unternehmereigenschaft ändert sich hiervon nichts."

Mit Schriftsatz vom 21. April 1997 brachte der Bw. Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 1991 bis 1993 vom 19. März 1997 sowie gegen den Einkommensteuerbescheid 1995 vom 9. April 1997 ein, und verwies darauf, dass für die Beurteilung der Frage, ob eine Tätigkeit als Liebhaberei anzusehen sei insgesamt 2 zeitliche Phasen zu unterscheiden seien, nämlich die Veranlagung ab 1990 – 1992 (hier gelte die Liebhabereiverordnung vom 18. Mai 1990, BGBI 322/90 und die Veranlagung ab 1993 (hier gelte die Liebhabereiverordnung vom 17. Dezember 1992, BGBI 33/92). Der Bw. verweist auf einen Artikel von Neuber in der ÖStZ Nr. 7/95 vom 1. April 1995 S 122, wonach Anlaufverluste im Geltungsbereich der L-VO I (vom 18. Mai 1990, BGBI 322/90) bei Tätigkeit nach § 1 Abs. 1 leg. cit. innerhalb der ersten drei Kalenderjahre anzuerkennen seien. Damit habe Neuber klargestellt, dass die Anlaufverluste, die innerhalb des Zeitraumes von 1989 bis 1992 anfallen, jedenfalls als Einkünfte anzuerkennen seien.

Mit Verweis auf den § 2 Abs. 2 letzter Satz der L-VO II (BGBl 33/92) führt der Bw. aus, es stehe fest, dass er als A.-Vertreter weder im Jahr 1996 noch im Jahr 1997 seine Tätigkeit beendet habe, noch in Zukunft keinesfalls beabsichtige seine Tätigkeit als A.-Vertreter zu beenden.

Der Bw. führt in seiner Berufung weiters folgende erklärte Ergebnisse der Jahre 1993 – 1996 sowie eine Prognoserechnung für die Jahre 1997 und 1998 an:

	1993	1994	1995	1996
Provisionseinn.	39.111,00	36.416,00	32.853,00	32.347,00
Verlust/Gewinn	-54.544,00	-24.858,00	5.732,00	-26.388,00

			1997	1998
Provisionseinn.			50.000,00	70.000,00
Gewinne			20.000,00	30.000,00

Es könne kein Zweifel aufkommen, dass der Bw. die Privatgeschäftsvermittlung nicht zum Spaß betreibe, wenn man bedenke, dass sich die Provisionseinnahmen in Jahr 1996 von S 32.347,-- im Jahr 1998 auf S 70.000,-- steigern ließen, dies bedeute, dass sich der Umsatz gegenüber dem Jahr 1996 um 116 % erhöhen lasse. Genauso verhalte es sich mit der Verlustentwicklung, die vom Jahr 1993 auf das Jahr 1994 stark im Fallen begriffen sei. Aus diesem Grund seien die Verluste der Jahre 1991 bis 1993 und 1995 mit vorläufigem Bescheid anzuerkennen.

Um das Ziel seiner Prognosen zu erreichen, werde der Bw. mindestens 3 Sponsorgespräche pro Woche führen, die bereits gesponserten A.-Vertreter intensiv schulen, die Kundenbetreuung durch ständige Kontakte und Produktvorstellungen verstärken und mindestens zweimal jährlich Ausstellungen organisieren. Dies führe dazu, dass der stetig steigende Umsatz bei sinkenden Ausgaben zu den erwarteten Gewinnen führen werde.

Maßgeblich seien nur die Ergebnisse der Tätigkeit, die aus den Zahlen der Zukunft abzulesen seien. Gerade bei Gewerbebetrieben sei ein Beobachtungszeitraum wegen der Anlauf- und Aufbauschwierigkeiten von 12 und mehr Jahren einzuräumen. Es sei keinesfalls selten, dass

sich die Umsätze bei A.-Vertretern ab einem Umsatz von S 60.000,00 im nächsten Jahr verdoppeln ließen.

Der Bw. verweist weiters auf eine Berufungsentscheidung der FLD für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 21. Dezember 1995.

Mit Bescheid vom 24. April 1994 wurde der bisher als vorläufig - unter Berücksichtigung der beantragten Verluste aus Gewerbebetrieb - gem. § 200 (1) ergangene Einkommensteuerbescheid 1994, durch eine endgültige Festsetzung der Einkommensteuer 1994 ersetzt, und die beantragten negativen Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit der Begründung nicht anerkannt, dass Liebhaberei vorliege. Die Begründung deckt sich mit jener der Bescheide für die Jahre 1991 bis 1993 vom 19. März 1997.

Dagegen erhob der Bw. mit Schriftsatz vom 1. Mai 1997 Berufung, und verwies auf seine ausführliche Begründung in der Berufung vom 24. April 1997.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 13. November 1997 wurden die Berufungen vom 21. März 1997 und vom 1. Mai 1997 betreffend die Einkommensteuerbescheide 1991 bis 1995 abgewiesen, und führte das Finanzamt zur Begründung wie folgt aus:

“Die Verluste der Jahre 1987 – 1990 wurden als Anlaufverluste anerkannt. Nach Ablauf dieses Zeitraumes ab dem Jahre 1991 ist die Frage der “Liebhaberei” gemäß Liebhabereiverordnung v. 18.5.1990 BGBI. 322/1990 u. Liebhabereiverordnung vom 17.12.1992 BGBI. 33/1992 zu beurteilen.

Steuerrelevante Einkünfte liegen dann vor, wenn eine Betätigung durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn bzw. Gesamtüberschuss zu erzielen. Als Gesamtüberschuss ist der Gesamtbetrag der Überschüsse der Einnahmen über die Werbungskosten abzüglich der Verluste zu verstehen. Liebhaberei liegt dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder die Tätigkeit in einem überschaubaren Zeitraum einen Gesamtgewinn bzw. Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt.

Fest steht, dass im gegenständlichen Fall die Gesamtverluste in Höhe von S 724.896,-- aus den Jahren 1987 – 1996 in keinem Verhältnis zu den Provisionseinnahmen/Umsätzen in Höhe von insgesamt S 384.860,00 stehen.

Außerdem ist anzuführen, dass die Provisionen in den letzten Jahren nicht wesentlich erhöht wurden, sondern im Gegenteil sogar etwas rückläufig wurden. Die Diäten bzw. Kilometergelder erhöhten die Verluste nicht nur geringfügig. Daher erscheint bei Umsätzen von ca. 30.000,-- jährlich die Annahme, in Zukunft Gewinne zu erzielen, die die bisherigen Verluste

übersteigen als unrealistisch. Ebenso führt das Fortführen eines längerfristigen verlustbringen Betriebes ohne entsprechende strukturverbessernde Maßnahmen zwingend zur Annahme von Liebhaberei. Da schon die Maßnahmen, wie schon im Antwortschreiben zum Ersuchen um Ergänzung vom 16.9.1993 beschrieben (z.B. drei Sponsorgespräche, intensive Kundenbetreuung, Ausstellungen), nicht gefruchtet haben (Provisionen/Umsätze sind in etwa stagniert), können die in der Berufung beschriebenen Maßnahmen (drei Sponsorgespräche, intensive Kundenbetreuung, Ausstellungen) nicht ernsthaft als strukturverbessernd gewertet werden, sodass in absehbarer Zeit nicht mit einer Überschusserzielung bzw. einem Gesamtgewinn gerechnet werden kann.

Dementsprechend ist das Vorliegen von Liebhaberei d.h. es liegt eine einkommensteuerrechtlich irrelevante Einkunftsquelle vor, anzunehmen."

Gegen die Berufungsvorentscheidung brachte der Bw. mit Schriftsatz vom 27. November 1997 erneut das – als Vorlageantrag zu wertende - Rechtsmittel der Berufung ein, und begründete dieses wie folgt:

Der Bw. verweise, auf die ausführliche Begründung seiner Berufung vom 21. April 1997, auf die das Finanzamt überhaupt nicht eingegangen sei. Insbesondere verweise er auf die Tatsache, dass für die Veranlagungen 1990 – 1992 ausschließlich die Liebhabereiverordnung vom 18. Mai 1990, BGBl. 322/90 anzuwenden sei. Dies bedeute, dass in Übereinstimmung mit Neuber die Verluste innerhalb des Zeitraumes von 1989 bis 1992 anzuerkennen seien. Dies deshalb, da die Umsätze nie unter S 30.000,00 in der Zeit von 1987 bis 1996 gefallen seien. Es kann daher keinesfalls die Auffassung vertreten werden, dass die Absicht einen Gesamtgewinn bzw. Gesamtüberschuss zu erzielen, zu verneinen sei.

Es sei schon richtig, dass die Provisionseinnahmen in den Jahren 1987 bis 1996 S 384.860,00 betragen haben. Richtig sei auch, dass die Verluste 47 % der Provisionseinnahmen ausmachten.

Es sei insbesondere auf die Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 8. November 1989, 85/13/0190, abgedruckt in der SWK, Heft 13, Seite 69 ff, zu verweisen. Die angeführte Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes stelle sich wie folgt dar: Der angeführte Betrieb habe in den ersten fünf Jahren Verluste in der Höhe von S 1.236.604,00 und in den folgenden 5 Jahren Gewinne im Betrage von S 508.030,00 gehabt. Gehe man nunmehr von diesen Zahlen aus, so ergebe sich auf den ersten Blick, dass dieser Betrieb in den letzten fünf Jahren (also nach insgesamt 10 Jahren Beobachtungszeitraum) nur 41 % der Verluste der ersten 5 Jahre aufgeholt habe. Damit sei vorweg klargestellt, dass der Verwaltungsgerichtshof einer-

seits von den ersten 5 Jahren als Anfangsverlust ausgehe und andererseits einen Beobachtungszeitraum von insgesamt 12 Jahren zubillige. Nachdem der Bw. als Privatgeschäftsvermittler im Jahr 1997 nur verhältnismäßig geringfügig einen Verlust erwirtschaftet habe und darüber hinaus entsprechend der Prognoserechnung die Verluste der Jahre zum Teil wettgemacht haben werde, könne kein Zweifel aufkommen, dass die Verluste der Jahre 1991 bis 1995 zumindest vorläufig anzuerkennen seien.

Der Bw. wurde mit Ergänzungersuchen vom 12. Juni 1998 vom FA ersucht, eine Prognoserechnung vorzulegen, aus der hervorgehe, innerhalb welchen Zeitraumes er einen Gesamtgewinn aus seiner Tätigkeit erwirtschaften werde.

Der Bw. legte daraufhin folgende Prognoserechnung betreffend die Jahre 1998 bis 2002 vor:

	1998	1999	2000	2001	2002
Umsatz (brutto)	<b>55.000,00</b>	<b>60.000,00</b>	<b>70.000,00</b>	<b>80.000,00</b>	<b>120.000,00</b>
Gewinn/Verlust	<b>26.279,00</b>	<b>26.215,00</b>	<b>34. 715,00</b>	<b>40.365,00</b>	<b>47.475,00</b>
Ausgaben(brutto)	<b>28.721,00</b>	<b>33.785,00</b>	<b>32.285,00</b>	<b>39.635,00</b>	<b>72.525,00</b>
Aufbauhilfen	700,00	800,00	1.200,00	1.200,00	2.700,00
Beiträge/Geb.	3.055,00	3.500,00	3.500,00	4.000,00	6.750,00
Büromaterial	600,00	800,00	900,00	1.100,00	1.960,00
Diäten	2.190,00	3.750,00	4.050,00	4.050,00	7.875,00
Km-Geld	14.306,00	16.635,00	16.635,00	16.635,00	33.000,00
Fachliteratur	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
GwG	0,00	0,00	0,00	500,00	1.500,00
Werbung	1.500,00	2.000,00	2.500,00	3.000,00	6.000,00
Postgeb.	500,00	600,00	600,00	700,00	1.200,00
Steuerber.	750,00	800,00	800,00	850,00	1.350,00
Reisesp. (Beleg)	1.400,00	1.400,00	1.600,00	1.600,00	2.700,00
Telefon	3.000,00	3.500,00	3:500	4:000,00	6.000,00
Vorführprodukte	0,00	0,00	0,00	2.000,00	1.500,00

### **Über die Berufung wurde erwogen:**

Strittig ist, ob die Tätigkeit des Bw. als Privatgeschäftsvermittler (A.-Vertreter) eine Einkunftsquelle im Sinne des Einkommensteuergesetzes darstellt.

Bei der Privatgeschäftsvermittlung im hier angesprochenen Sinn handelt es sich einerseits um die Vermittlung von Produkten durch Vertreter bzw. "Berater" an Private, andererseits um die Anwerbung neuer Vertreter durch den "Sponsor".

Der Produktvertrieb erfolgt vielfach in Form von Party- oder Haustürgeschäften. Das Vertriebssystem ist nach dem sogenannten "Schneeballsystem" aufgebaut, wobei sich über dem A.-Vertreter der "Sponsor" befindet, der an seinem Umsatz beteiligt ist, und unter ihm jene Vertreter, die von ihm selbst "gesponsert" werden und an deren Umsätzen er wiederum beteiligt ist. Dieses Schneeballsystem bewirkt, dass die Anzahl der Kunden für den Vertreter zunächst erfreulich steigt. Mit einer zeitlichen Verzögerung tritt jedoch durch eben dieses System eine Marktverengung und eine gegenseitige Konkurrenzierung ein.

Die Vertreter dürfen lediglich die Produkte (im Allgemeinen Kleinwaren) der Handelskette vermitteln, wobei sie das Vorführungsmaterial von dieser Handelskette kaufen müssen. Die Auslieferung der bestellten Waren erfolgt durch die Vertreter direkt an die Kunden. Die Preise werden ausschließlich von der Handelskette festgelegt. Preisänderungen durch die Vertreter sind nicht möglich. Es besteht kein Lagerzwang, keine Mindestumsatzverpflichtung und vor allem keine Gebietseinschränkung. Nach dem Verkaufs- und Sponsorplan erhält der Vertreter monatlich neben einer Basisprovision einen Leistungsbonus; daneben ist die Erzielung diverser anderer Boni möglich.

Unbestritten ist, dass die gegenständliche im Jahr 1987 vom Bw. begonnene und nebenberuflich ausgeübte Tätigkeit als Betätigung zu werten ist, die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn zu erzielen (§ 1 Abs. 1 LVO).

#### **1.1. Anlaufverluste**

Als Anlaufzeitraum gelten gem. § 2 Abs. 2 der LVO I (BGBl. Nr. 322/1990) die ersten drei Jahre der Betätigung, das wären im vorliegenden Fall die Jahre 1987 – 1989. Die LVO I ist aber nur für die Veranlagungen der Jahre 1990, 1991 und 1992 anzuwenden. Jedenfalls für die vor dem Jahr 1990 liegenden Zeiträume sind die in den ersten drei Kalenderjahren ab dem Beginn einer Betätigung auftretenden Verluste **nicht unabhängig vom fernerem Vorliegen einer Einkunftsquelle anzuerkennen**, weil die Bestimmung des § 2 Abs. 2 Liebhabereiverordnung 1990 außerhalb des Geltungsbereiches der Liebhabereiverordnung keine Bedeutung hat (vgl. VwGH vom 16. November 1993, 93/14/0144 und vom 21. Juni 1994, 93/14/0217).

Es wurden aber - insofern zum Vorteil des Bw. - für die außerhalb des streitgegenständlichen Verfahrens liegenden Zeiträume laut Berufungsvorentscheidung die Verluste der Jahre 1987 bis 1990 als "Anlaufverluste" – außerhalb der Geltung der LVO I - anerkannt.

Wenn der Bw. mit Hinweis auf Neuber (ÖStZ Nr. 7/95 vom 1. April 1995 S 122) darauf verweist, die Anlaufverluste, die innerhalb des Zeitraumes von 1989 bis 1992 anfallen, seien jedenfalls als Einkünfte anzuerkennen, ist ihm entgegenzuhalten, dass für das Jahr 1989 kein Anlaufverlust gem. § 2 Abs. 2 LVO I in Frage kommt, da die LVO I noch nicht in Geltung war, und für den Zeitraum 1990 bis 1992, die LVO zwar Geltung hatte, der Bw. aber keine Anlaufverluste in diesem Zeitraum erwirtschaftete, denn die ersten drei Jahre der Betätigung des Bw. fallen in den Zeitraum 1987 – 1989.

Das Erkenntnis des VwGH vom 21. Juni 1994, 93/14/0217 mit ähnlich gelagerten Zeiträumen wie im gegenständlichen Verfahren wird im vom Bw. zitierten Artikel von Neuber besprochen:

"Mit Liebhabereiverordnung des BMF vom 17.12.1992, BGBl. 1993/33, anzuwenden ab der Veranlagung 1993, wurde die Liebhabereiverordnung vom 18. 5.1990, BGBl. 1990/322 mit 31.12.1992 außer Kraft gesetzt. Damit sind Anlaufverluste, die innerhalb des Zeitraumes von 1990 bis 1992, wenn auch nur teilweise (etwa wenn das erste Jahr der Betätigung 1988 oder 1989 war) anfallen, jedenfalls als Einkünfte anzuerkennen."

Dem VwGH-Erkenntnis vom 21. Juni 1994, 93/14/0217 liegt ein Sachverhalt zugrunde, bei dem ein Anlaufverlust für das Jahres 1990 von der belangten Behörde als Einkünfte anerkannt wurde, wobei der Beginn der Betätigung im Jahre 1988 lag. Da nun im gegenständlichen Fall der Beginn der Betätigung ins Jahr 1987 fällt, liegt im Zeitraum der Geltung der LVO I, d. i. ab 1990 kein Anlaufverlust mehr vor.

## **1.2. Verluste der Jahre 1991 – 1995**

Ab welchem Zeitpunkt eine Tätigkeit nun endgültig als Liebhaberei einzustufen ist, wird seit der Liebhabereiverordnung aufgrund der Kriterienprüfung (§ 2 Abs. 1 Z 1 – 6 LVO II) entschieden. Für die Jahre 1990 bis 1992 ist – wie bereits ausgeführt – die Liebhabereiverordnung in der Fassung vom 18. Mai 1990, BGBl. Nr. 322/1990 (LVO I), anzuwenden. Ab dem Jahr 1993 ist die am 15. Jänner 1993 kundgemachte Liebhabereiverordnung BGBl. Nr. 33/1993 (LVO II) anzuwenden. Die Liebhabereiverordnung BGBl. Nr. 33/1993 unterscheidet sich von der Liebhabereiverordnung BGBl. Nr. 322/1990 hinsichtlich des § 2 Abs. 1 Z 1 bis 6 – d. i. die Kriterienprüfung - nicht.

Der § 2 Abs. 1 LVO betreffend Kriterienprüfung lautet:

"Fallen bei Betätigungen im Sinn des § 1 Abs. 1 Verluste an, so ist 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)."

Die Gesamtgewinnbetrachtung (siehe Beilage) stellt sich anhand der oben angeführten Kriterien im gegenständlichen Fall so dar, dass allein schon die geltend gemachten Kilometergelder und Diäten in den Jahren 1989 bis 1993 die erzielten Umsätze aus der Vermittlungstätigkeit übersteigen.

Auch konnte die vom Bw. im Juni 1998 abgegebene Prognoserechnung für den Zeitraum 1998 bis 2002 in keiner Weise realisiert werden. Dies zeigt eine Darstellung der prognostizierten Einnahmen und der tatsächlichen Einnahmen in diesem Zeitraum:

Einnahmen laut Prognose des Bw. vom Juni 1998:

1998	1999	2000	2001	2002
55.000,00	60.000,00	70.000,00	80.000,00	120.000,00

Tatsächliche Einnahmen laut Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen des Bw.:

1998	1999	2000	2001	2002
3.587,28	3.824,44	17.706,00	3.888,38	2.145,64

Wenn der Bw. in seiner Berufung vom 21. April 1997 ausführt, es könne kein Zweifel auftreten, dass er die Privatgeschäftsvermittlung nicht zum Spaß betreibe, wenn man

---

bedenke, dass sich die Provisionseinnahmen des Jahres 1996 von S 32.347,00 im Jahr 1998 auf S 70.000,00 steigern ließen, so ist auf die tatsächlichen Provisionseinnahmen des Jahres 1998 in Höhe von S 3.587,28 zu verweisen. Der Bw. gab aber auch in der Prognoserechnung nicht an, wie er die Umsatzzahlen ermittelt hat bzw. durch welche Maßnahmen er diese erreichen wolle.

Auch fällt auf, dass der Bw. in der Prognoserechnung für die Jahre 1998 bis 2002 sehr wohl Kilometergelder in Höhe von rund 14.000,00 für das Jahr 1998, von rund S 16.000,00 jeweils für die Jahre 1999 bis 2001 und S 33.000,00 für das Jahr 2002 prognostiziert hat, welche jedoch in der entsprechenden Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen der angesprochenen Jahre zur Gänze fehlen. Entgegen der Prognoserechnung werden in den Jahren 1997 und 1998 sehr geringe Ausgaben, und unrealistischerweise in den Jahren 1999 – 2002 überhaupt keine Ausgaben mehr in den entsprechenden Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen geltend gemacht. Eine entsprechende Erklärung dafür findet sich jedoch nicht.

Weiters waren die vom Bw. in der Beantwortung des Vorhaltes vom 16. September 1993 und in der Berufung vom 21. April 1997 angeführten Maßnahmen (z.B. Sponsorgespräche, Kundenwerbung und Organisierung von Ausstellungen) zur Einnahmensteigerung – auf Grund der vorliegenden Daten - nicht erfolgreich.

Wenn der Bw. das Erkenntnis des VwGH vom 8. November 1989, 85/13/0190 anführt, in dem der VwGH betreffend die Einkunftsquelleneigenschaft einer Vermietungstätigkeit abzusprechen hatte, bei welcher in den ersten 5 Jahren Verluste von S 1.236.604,00 und in weiteren 5 Jahren Gewinne in Höhe von S 508.030,00, angefallen sind, somit 41 % der Verluste aufgeholt worden sind, ist für den Bw. nichts zu gewinnen, da in seinem Fall Verluste im Zeitraum 1987 bis 1996 in Höhe von S 724.896,00, Gewinnen im Zeitraum 1995, sowie 1996 bis 2002 in Höhe von S 42.977 – das sind **5,92 % der Verluste**- gegenüberstehen.

Denn fallen bei einer betrieblichen Einheit im Sinne des § 1 Abs. 1 leg. cit. zunächst Gewinne an, später aber Verluste oder umgekehrt, dann ist zu prüfen, ob die Gewinne oder Überschüsse nicht nur unwesentlich sind. Stehen die positiven Ergebnisse in Relation zur Höhe der Verluste, d.h. sind sie von wirtschaftlicher Bedeutung, dann spricht das gegen die Annahme von Liebhaberei. Dabei ist ein objektiver Maßstab anzulegen, d.h. es muss festgestellt werden, ob die Betätigung überhaupt die Aussicht hat, ein insgesamt positives Ergebnis erzielen zu können. Liebhaberei liegt vor, wenn auf Dauer gesehen kein positives Gesamtergebnis erzielt werden kann. Unter Gesamtgewinn versteht man das Gesamtergebnis von Beginn der Betätigung bis zu deren Beendigung. Maßgeblich ist daher nicht der (Perioden-) Gewinn, der

---

innerhalb eines Kalenderjahres bzw. Wirtschaftsjahres erzielt wird, vielmehr sind alle Periodenergebnisse, während denen die Betätigung vorliegt, zu addieren.

Auf den gegenständlichen Fall bezogen bedeutet dies, dass in den Jahren 1987 – 2002 Einnahmen in Höhe von S 476.252,75, Ausgaben in Höhe von S 1.157.848,71 gegenüberstehen. Der Bw. hat somit einen Gesamtverlust in Höhe von S 681.595,94 erwirtschaftet (siehe Beilage 1).

§ 1 Abs. 1 der L-VO verlangt für das Vorliegen einer betrieblichen Einkunftsquelle die Absicht der Erzielung eines Gesamtgewinnes. Nach Meinung des unabhängigen Finanzsenates hat der Bw. bei dieser Art der Wirtschaftsführung keine Möglichkeit, innerhalb eines absehbaren Zeitraumes einen Gesamtgewinn zu erwirtschaften.

Berücksichtigt man nämlich, dass die Zahlen - sowohl jene der im Zuge der Veranlagung für das Jahr 1992 vorgelegten ersten Prognoserechnung als auch der im Juni 1998 vorgelegten Prognoserechnung für den Zeitraum 1998 – 2002 angesichts der tatsächlichen erwirtschafteten Umsätze bzw. Betriebsergebnisse - deutlichst nicht erreicht werden konnten (2002: Prognose Umsatz S 120.000,00, tatsächlicher Umsatz S 2.145,64) und unterstellt man nunmehr – ausgehend von den zuletzt erwirtschafteten Gewinnen für die Jahre 1997 bis 2002 – ab 2003 weiter einen durchschnittlich jährlichen Gewinn in Höhe von S 6.200,00, so wird der im Zeitraum 1987 bis 2002 angefallene Gesamtverlust in Höhe von S 681.595,94 frühestens nach 109 Jahren amortisiert.

Eine Amortisationsdauer dieser Länge kann aber nicht mehr als absehbarer Zeitraum angesehen werden, da bei einer nebenberuflichen Tätigkeit bei Einkünften in durchschnittlicher Höhe aus der nichtselbständigen Tätigkeit eine wirtschaftlich denkende Person sich schon nach sehr kurzer Zeit zusätzliche Einkünfte erwartet.

Der unabhängige Finanzsenat erachtet daher im gegenständlichen Fall den Zeitraum von 16 Jahren (1987 bis 2002) als ausreichend, um zum Ergebnis zu kommen, dass die vom Bw. ausgeübte Tätigkeit als Privatgeschäftsvermittler endgültig nicht als steuerlich relevante Einkunftsquelle anzuerkennen ist.

Daher war spruchgemäß zu entscheiden.

1 Beilage