



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 9. September 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Deutschlandsberg Leibnitz Voitsberg vom 2. Juli 2008 betreffend Einkommensteuer für 2004 bis 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer Außenprüfung gelangte das Finanzamt zur Auffassung, dass die im Jahr 2003 begonnene - bis einschließlich 2006 ausgeübte - Tätigkeit des Berufungswerbers (Bw.) als Privatgeschäftsvermittler (A-Vertreter) Liebhaberei darstelle, wobei die erklärten negativen Betriebsergebnisse auch nicht als Anlaufverluste zu berücksichtigen seien (vgl. Außenprüfungsbericht Tz 2).

In diesem Sinne ergingen auch die hier angefochtenen (endgültigen) Bescheide.

Dagegen brachte der Bw. in der Berufung im Wesentlichen vor, dass er seine Tätigkeit als A-Vertreter sehr wohl mit Gewinnabsicht betrieben habe. Im Jahr 2006 habe er allerdings erkennen müssen, dass seine Bemühungen in den vorangegangenen Jahren auf Grund „diverser Unwägbarkeiten“ „keine Früchte“ getragen hätten, und so habe er sich bemüht, zumindest die noch vorhandenen Produkte zu verkaufen, um den finanziellen Schaden in Grenzen zu halten. Hätte er die diese Entwicklung bereits im Jahr 2003 gekannt, hätte er

niemals das Gewerbe angemeldet und so viel Zeit und Geld investiert. Seine Vertretertätigkeit sei aber auch objektiv ertragsfähig gewesen. Unternehmerisches, nicht vorhersehbares Risiko (Stornos von abgeschlossenen Verkäufen, Produktpräsentationen ohne Umsätze, etc.) sei bei der Prüfung objektiver Ertragsmöglichkeiten nämlich nicht anzusetzen. Abgesehen davon müsste im vorliegenden Fall jedenfalls ein dreijähriger Anlaufzeitraum gewährt werden. Außerdem hätten hier auch keine vorläufigen Bescheide ergehen dürfen.

Darüber entschied das Finanzamt mit abweisender Berufungsvorentscheidung. In diesem Zusammenhang stellte das Finanzamt auch eine sehr ausführliche Kriterienprüfung iSd [§ 2 Abs. 1 Z 1-6 Liebhabereiverordnung](#) an. Nach Ansicht des Finanzamtes dürfe im vorliegenden Fall gemäß [§ 2 Abs. 2 Liebhabereiverordnung](#) auch kein Anlaufzeitraum angenommen werden. Was die in der Berufung weiters relevierte Frage anlangt, ob die seinerzeitige Erlassung vorläufiger Einkommensteuerbescheide zu Recht oder zu Unrecht erfolgt sei, so wäre diese im Rahmen einer Berufung gegen die vorläufigen Bescheide zu klären gewesen.

Dagegen brachte der Bw. im Vorlageantrag im Wesentlichen lediglich vor, dass das Finanzamt seiner Ansicht nach die Anlaufzeit zu wenig berücksichtigt habe. Somit dürften richtigerweise „die ersten beiden Jahre nicht der Liebhaberei unterstellt werden“. Im Falle einer Liebhabereibeurteilung sollten aber wenigstens die Steuerberaterkosten als Sonderausgaben berücksichtigt werden.

Mit Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates vom 23. September 2010 wurde der Bw. darauf hingewiesen, dass nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 22.2.2000, [96/14/0038](#)) die Verluste in Fällen von A-Vertretern, bei denen der Gesamtverlust die Umsätze um ein Vielfaches übersteigt, die Umsätze geringer sind als die Reiseaufwendungen etc., nicht – und zwar auch nicht während des Anlaufzeitraumes – anzuerkennen seien. Der Bw. werde um Bekanntgabe der Gründe ersucht, weshalb seiner Ansicht nach diese Rechtsprechung im vorliegenden Fall nicht anwendbar sein solle. Außerdem werde der Bw. um die betragliche Konkretisierung und die Übermittlung belegmäßiger Nachweise (Rechnungen, Zahlungsbelege, etc.) bezüglich der im Vorlageantrag erwähnten „Steuerberaterkosten“ gebeten.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 29. Oktober 2010 ging der Bw. lediglich auf den Punkt „Steuerberaterkosten“ ein, indem er diesbezügliche Rechnungen und Zahlungsbelege nachreichte. Laut den vorgelegten Unterlagen erfolgten die diesbezüglichen Zahlungen in den Jahren 2005 und 2006.

Diesbezüglich äußerte sich das Finanzamt im Schreiben vom 12. November 2010 dahingehend, dass der auf den nachgereichten Belegen angeführte Vertreter lediglich

gewerblicher Buchhalter sei. Kosten für einen gewerblichen Buchhalter würden aber keine Sonderausgaben darstellen.

Dies wurde dem Bw. mit Schreiben des Unabhängigen Finanzsenates vom 19. November 2010 vorgehalten.

Der Bw. gab dazu keine Stellungnahme mehr ab.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. LIEBHABEREI

Gemäß [§ 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung](#) liegen Einkünfte vor bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis), 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.

Wenn bei Betätigungen im Sinn des § 1 Abs. 1 Verluste anfallen, ist gemäß [§ 2 Abs. 1 Liebhabereiverordnung](#) 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 (zB Rationalisierungsmaßnahmen).

Gemäß [§ 2 Abs. 2 Liebhabereiverordnung](#) liegen innerhalb der ersten drei Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab Beginn einer Betätigung (zB 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 jedenfalls Einkünfte vor (Anlaufzeitraum). Dieser Zeitraum wird durch die Übertragung der Grundlagen der Betätigung auf Dritte nicht unterbrochen. 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.

Im vorliegenden Fall hat der Bw. aus seiner Vertretertätigkeit Einnahmen in Höhe von 284,62 Euro (2003), 49,54 Euro (2004), 55,80 Euro (2005) und 49,02 Euro (2006), insgesamt daher 439,98 Euro, und Verluste in Höhe von 3.300,97 Euro (2003), 2.521,60 Euro (2004), 2.567,31 Euro (2005) und 1.882,76 Euro (2006), insgesamt daher 10.272,64 Euro erzielt. Der erzielte Gesamtverlust beträgt somit ein Zigfaches der erzielten Einnahmen.

Unstrittig ist, dass der verfahrensgegenständliche Sachverhalt im Wesentlichen jenem gleicht, welcher dem Erkenntnis VwGH 22.02.2000, [96/14/0038](#), zu Grunde liegt (vgl. Vorhalt vom 23. September 2010; Vorhaltsbeantwortung des Bw. vom 29. Oktober 2010). In diesem Erkenntnis hat der Verwaltungsgerichtshof die Liebhabereibeurteilung der belangten Behörde bestätigt und weiters zum Ausdruck gebracht, dass bei einem keinen Gebietsschutz genießenden und im Schneeballsystem Subvertreterwerbenden Privatgeschäftsvermittler (A-Vertreter), der Schulungen sowie Vorführmaterial auf eigene Kosten erwerben und überdies hohe Reiseaufwendungen tätigen muss, wobei der Gesamtverlust die Umsätze um ein Vielfaches übersteigt und die Umsätze geringer sind als die Reiseaufwendungen, schon systembedingt iSd § 2 Abs. 2 letzter Satz LVO damit zu rechnen ist, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes beendet wird.

Eine derartige Beendigung ist auch im vorliegenden Fall tatsächlich erfolgt (vgl. Berufungsvorentscheidung vom 24. Oktober 2008).

Im Übrigen hat der Bw. auch gegen die den Liebhabereistandpunkt des Finanzamtes stützende ausführliche Kriterienprüfung laut Berufungsvorentscheidung, in welcher das Finanzamt - unter Berücksichtigung der Kriterien gemäß [§ 2 Abs. 1 Z 1-6 Liebhabereiverordnung](#) sowie auf Grund einer Gesamtbetrachtung – zutreffenderweise zum Ergebnis gelangt ist, dass in keinem einzigen Jahr des verfahrensgegenständlichen Zeitraumes von einkommensteuerlich relevanten Einkünften auszugehen ist, bis zuletzt keine substantiierten Einwendungen erhoben.

Daher ist auch im vorliegenden Fall Liebhaberei – ohne Anlaufzeitraum im Sinne des [§ 2 Abs. 2 erster Satz Liebhabereiverordnung](#) – anzunehmen.

2. WEITERE BERUFUNGSPUNKTE

Gemäß [§ 200 Abs. 2 BAO](#) ist, wenn die Ungewissheit (Abs. 1) beseitigt ist, die vorläufige Abgabefestsetzung durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist im Verfahren über die endgültige Abgabefestsetzung für die Beantwortung der Frage, ob der seinerzeitige Abspruch über die Vorläufigkeit dem Gesetz entsprochen hat, kein Raum mehr (vgl. Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO⁴, § 200 E 80, mwN).

Gemäß [§ 18 Abs. 1 Z 6 EStG 1988](#) sind bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben Steuerberatungskosten, die an berufsrechtlich befugte Personen geleistet werden, abzuziehen, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind.

Nach herrschender Rechtsauffassung sind gewerbliche Buchhalter nicht im o.a. Sinne zur Steuerberatung befugt, weshalb an sie geleistete Honorare auch keine Sonderausgaben darstellen (vgl. Doralt, EStG¹⁰, § 18 Tz 246, mwN).

Was nun die Frage anlangt, ob die (seinerzeitige) vorläufige Erlassung der „Vorgängerbescheide“ zu den angefochtenen Bescheiden zu Recht oder zu Unrecht erfolgt ist, so geht bereits aus der o.a. Rechtsprechung klar hervor, dass dafür im Verfahren über die endgültige Abgabefestsetzung kein Raum mehr ist.

Was schließlich den Punkt: „Steuerberaterkosten“ betrifft, so steht unbestrittenermaßen fest, dass die diesbezüglich nachgewiesenen Zahlungen aus den Jahren 2005 und 2006 an einen gewerblichen Buchhalter geleistet wurden (vgl. Vorhalt vom 19. November 2010). Nach o.a. herrschender Rechtsauffassung kommt in diesem Zusammenhang daher kein Sonderausgabenabzug in Betracht.

Somit war wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 14. April 2011