



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Stb., gegen die Bescheide des FA, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2001 und 2002 nach der am 13. Dezember 2005 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeföhrten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) erzielte in den streitgegenständlichen Jahren neben Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit, Einkünfte (Verluste) aus Gewerbebetrieb aus seiner – im Jänner 2001 begonnenen und im Jahr 2002 beendeten – Tätigkeit als A.-Produktvertreter. Der Gewinn oder Verlust aus Gewerbebetrieb wurde gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermittelt.

In den einzelnen Jahren erklärte der Bw. folgende Betriebseinnahmen und -ausgaben:

	2001 (in ATS)	2002 (in €)
Einnahmen	24.008,17	1.152,65
Ausgaben:		
Kilometergeld	-65.003,34	-3.980,61
Kilometergeld für Mitreisende	-11.647,78	-413,66

Reisekosten	-12.895,00	-724,60
Telefon	-7.117,85	-331,05
Postgebühren	-1.112,00	-1,09
Schulungs-, Seminarunterlagen	-4.057,00	-302,41
Büromaterial	-5.127,00	-16,91
Prospekte, Broschüren	-1.091,55	-107,91
Vorführprodukte	-14.542,91	-495,99
Sozialversicherung, Gebühren	-2.322,00	-82,91
Fachliteratur	-4.755,00	-65,64
Zeitungsanzeigen	-168,00	
Sachaufwand		-18,24
Werbekosten	-531,60	-13,81
Ausgaben gesamt	-130.371,03	-6.554,83
Verlust	-106.362,86	-5.402,18

Die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2001 und 2002 ergingen zunächst – unter Berücksichtigung der geltend gemachten Verluste aus Gewerbebetrieb – gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig.

Mit Bescheiden vom 4. November 2004 wurden obige Bescheide gemäß § 200 Abs. 2 BAO durch eine endgültige Festsetzung, ohne Berücksichtigung der Verluste aus Gewerbebetrieb, ersetzt. In der Begründung wurde ausgeführt, dass gemäß § 2 Abs. 2 LVO 1993 Anlaufverluste – im Regelfall die der ersten 3 Jahre der Betätigung – steuerlich grundsätzlich anzuerkennen seien. Ein solcher Anlaufzeitraum dürfe jedoch nicht angenommen werden, wenn zu erwarten sei, dass eine voraussichtlich zeitlich begrenzte Betätigung bereits vor Anfallen eines Gesamtgewinnes oder eines Gesamtüberschusses beendet werde. Im gegenständlichen Fall sei die Tätigkeit 2001 aufgenommen und 2002 wieder stillgelegt worden. Somit liege eine Einkunftsquelle i. S. d. § 2 EStG nicht vor.

Dagegen wurde Berufung erhoben und eingewendet, dass die Tätigkeit als A.-Produktvertreter mit der ernsthaften Absicht und enormen Bemühungen aufgenommen worden sei, einen Gewinn zu erzielen. So habe der Bw. zu Beginn seiner Tätigkeit alleine über S 9.000,00 in seine Schulung bzw. Fachliteratur und über S 14.000,00 in den Erwerb von

Vorführprodukten investiert. Eine Anfangsinvestition, die ohne die ernsthafte Absicht einer nachhaltigen Gewinnerzielung wohl nicht durchgeführt worden wäre.

Im Jahr 2001 und 2002 weise ein lückenlos geführtes Fahrtenbuch über die erhebliche Anstrengung und das Engagement darauf hin, dass der Bw. alles versucht habe um in den Gewinnbereich zu kommen. Es seien viele Wege zurückgelegt worden um zu Abnehmern zu gelangen.

Zusammenfassend könne gesagt werden, dass der Bw. sehr wohl die Absicht hatte, dauerhaft ein zweites finanzielles Standbein aufzubauen und mit dem Erzielen von Gewinnen ernsthaft gerechnet werden konnte, zumal der Bw. durch seine Lebensgefährtin zu A. gebracht worden sei, die ihrerseits schon vor 2000 als Vertreterin für A. tätig war und deren Anfangsinvestitionen sich durch eine kontinuierliche Ertragsteigerung bereits amortisieren konnten.

Es sei von Beginn an nicht damit zu rechnen gewesen, dass diese Tätigkeit nach zwei Jahren wieder eingestellt werde. Die Einstellung der Tätigkeit sei ausschließlich auf wirtschaftliche Gründe zurückzuführen, da trotz großer Bemühungen die Ertragslage nicht verbessert werden konnte und der Aufwand im Verhältnis zum Ertrag wirtschaftlich nicht mehr verkraftbar gewesen wäre. Es sei wohl keinem wirtschaftlich vernünftig Denkendem zumutbar eine, wie sich im Nachhinein herausgestellt habe, finanziell unrentable Tätigkeit fortzusetzen.

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 24. Jänner 2004 wies das FA die Berufung als unbegründet ab. Gemäß § 1 LVO liegen Einkünfte bei einer Tätigkeit, die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen, vor. Voraussetzung sei, dass die Absicht anhand objektiver Umstände nachvollziehbar sei. Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH gelten nur Tätigkeiten, die auf Dauer gesehen positive Einkünfte erwarten lassen, als Einkunftsquelle, wobei es in erster Linie auf die objektive Möglichkeit positive Einkünfte zu erzielen, ankomme.

Bei der Tätigkeit als Warenpräsentator sei aufgrund des fehlenden Gebietsschutzes sowie des Umstandes, dass Schulungen und Vorführprodukte auf eigene Kosten erworben und überdies hohe Reiseaufwendungen getätigt werden müssen, schon systembedingt damit zu rechnen, dass die Betätigung vor Erzielen eines Gesamtgewinnes beendet werde.

Daher sei von vornherein die Einkunftsquellenvermutung für den Anlaufzeitraum zu versagen, die Tätigkeit als Warenpräsentator nicht als Einkunftsquelle zu qualifizieren.

Mit Eingabe vom 23. Februar 2005 stellte der Bw. den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und führte in der Begründung aus, dass

gemäß § 2 Abs. 1 LVO mittels einer Kriterienprüfung anhand des sich daraus ergebenden Gesamtbildes zu beurteilen sei, ob von einer Einkunftsquelle auszugehen sei oder nicht.

Im Falle des Bw. würden folgende Kriterien sehr wohl für das Vorliegen einer Einkunftsquelle sprechen:

- Kriterium Ursache der Verluste liege an schlechter Organisation: beim Bw. sei insoweit keine schlechte Organisation vorgelegen, als er sehr wohl Werbe- und Marketingmaßnahmen gesetzt habe. Dies werde anhand der hohen Telefonkosten und den Kauf von Werbematerial und Prospekten nachgewiesen. Seine persönliche Ausbildung habe er mittels Seminarbesuchen bei der Firma A. und den Kauf von Fachliteratur professionalisiert.
- Kriterium marktgerechtes Verhalten: auch anhand dieses Kriteriums könne beim Bw. vom Vorliegen einer Einkunftsquelle ausgegangen werden. Die von ihm angebotenen Produkte seien immer am neuesten Stand gewesen und hätten den gerade im Werbe-TV angebotenen Neuigkeiten entsprochen, zu meist geringeren Preisen. Zusätzlich seien den Kunden kleine Werbegeschenke zur Verfügung gestellt worden, die die Attraktivität des Produktkaufes vom A. noch erhöht hätten.
- Kriterium Verbesserungsmaßnahmen zur Ertragslage: der Bw. habe sehr wohl im Laufe seiner Tätigkeit Maßnahmen zur Verbesserung der Ertragslage gesetzt. Dies sei geschehen durch Reduzierung der laufenden Kosten, wie etwa der Reisekosten. Auf der anderen Seite sei mehr in Prospektmaterial investiert worden, da dadurch das Kaufverhalten und der Erfolg am besten beeinflusst werden konnten.

Obwohl die ersten zwei Kriterien gemäß § 2 Abs. 1 LVO (Ausmaß und Entwicklung der Verluste und Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen) scheinbar für die Liebhaberei-vermutung sprechen, sei doch unter Berücksichtigung der anderen drei oben angeführten Kriterien eindeutig aus dem sich ergebenden Gesamtbild vom Vorhandensein einer Einkunftsquelle auszugehen. Auch müsse nicht nur das enorme persönliche Engagement des Bw. berücksichtigt werden, sondern auch die Tatsache, dass er mit großer Professionalität und Kenntnis den Aufbau eines zweiten finanziellen Standbeins versucht habe. Ein Bemühen, bei dem von Vornherein kein zeitlich befristetes Tätigwerden anzunehmen sei.

In der am 13. Dezember 2005 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt, dass im Jahr 2001 auch versucht worden sei, einen neuen Absatzmarkt in Kroatien zu erschließen. Der Bw. sei in diesem Jahr drei- bis viermal nach Kroatien gereist, wodurch auch die hohen Kilometerkosten entstanden seien, doch sei das Geschäft dann doch nicht ins Laufen gekommen. Sein Ziel sei es immer gewesen, ein zweites finanzielles Standbein zu schaffen und nicht steuerliche Vergünstigungen zu erlangen. Da alle

Bemühungen nicht gefruchtet hätten, habe er sich dann im August 2002 entschlossen, den Gewerbeschein zurückzulegen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob die nebenberufliche Tätigkeit des Bw. als Privatgeschäftsvermittler der A. GmbH – die im Jahr 2001 begonnen und im Jahr 2002 wieder beendet wurde – eine Einkunftsquelle im Sinne des Einkommensteuergesetzes darstellt.

Grundsätzlich ist davon auszugehen, dass die Tätigkeit eines Privatgeschäftsvermittlers eine typisch erwerbswirtschaftliche Betätigung darstellt. Liegt eine Tätigkeit im Sinne des § 1 Abs. 1 der Liebhábereiverordnung, BGBl. 33/1993 (LVO) vor, ist das Vorliegen von Einkünften zu vermuten. Diese Vermutung kann jedoch widerlegt werden, wenn die Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen, nicht anhand objektiver Umstände nachvollziehbar ist. Fallen bei Betätigungen im Sinne 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 im § 2 Abs. 1 Z 1 bis 6 LVO genannten Kriterien (Ausmaß und Entwicklung der Verluste sowie deren Verhältnis zu den Gewinnen; Ursachen, aufgrund derer im Gegensatz zu vergleichbaren Tätigkeiten kein Gewinn erzielt wird; marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen sowie Preisgestaltung; Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen) zu beurteilen.

Innerhalb der ersten drei Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab Beginn einer Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO, längstens jedoch innerhalb der ersten fünf Jahre ab dem erstmaligen Anfallen von Ausgaben für diese Betätigung (Anlaufzeitraum) liegen nach § 2 Abs. 2 LVO jedoch jedenfalls Einkünfte vor, außer es ist nach den Umständen des Einzelfalls damit zu rechnen, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes beendet wird. Die Beendigung einer Betätigung spricht dabei für sich allein nicht für eine von vornherein geplante zeitliche Begrenzung, sondern es ist zu Beginn der Betätigung (von vornherein) zu beurteilen, ob eine Einkunftsquelle nach dem Gesamtbild der Verhältnisse vorliegt oder nicht bzw. ob für eine zeitliche Begrenzung sprechende Umstände vorliegen.

Die nach der Liebhábereiverordnung maßgebliche Absicht des Steuerpflichtigen, einen Gesamtgewinn zu erzielen, ist ein innerer Vorgang (Willensentschluss), der erst dann zu einer steuerlich erheblichen Tatsache wird, wenn er durch seine Manifestation in die Außenwelt tritt. Es genügt daher nicht, dass der Steuerpflichtige die subjektive Absicht hat, Gewinne zu erzielen, sondern es muss die Absicht anhand der im § 2 Abs. 1 LVO beispielsweise

aufgezählten objektiven Kriterien beurteilt werden. Auf Wunschvorstellungen desjenigen, der die Betätigung entfaltet, kommt es hierbei nicht an (vgl. VwGH 12.8.1994, 94/14/0025).

Mit der Frage, ob die Tätigkeit eines A.-Vertreters eine steuerlich beachtliche Einkunftsquelle darstellt, hat sich der Verwaltungsgerichtshof bereits in den Erkenntnissen vom 21. Juni 1994, 93/14/0217 und vom 12. August 1994, 94/14/0025 befasst und ist dabei zu der Auffassung gelangt, dass es sich bei dem im Einzelnen beschriebenen Vertriebs- und Provisionssystem von A.-Produkten um eine Vermittlertätigkeit handelt, die grundsätzlich nach einem sich totlaufenden Schneeballsystem aufgebaut ist. Über einem Vertreter befinden sich so genannte "Sponsoren" (Subvertreter), die an seinem Umsatz beteiligt sind; unter ihm sind jene Sponsoren (Subvertreter), die von ihm selbst "gesponsert" (geworben) wurden. Es dürfen lediglich Produkte der A. GmbH vertrieben werden, wobei es keinen Gebietsschutz gibt und auch die Preise von der A. GmbH festgelegt werden. Auf der Ausgabenseite solcher Vertreter, die i. d. R. nebenberuflich tätig sind und ihre Kunden bzw. Subvertreter vor allem im Freundes-, Bekannten- und Verwandtenkreis anwerben, wobei es in der Natur der Sache liegt, dass dieser Kundenkreis aufgrund der gegenseitigen Konkurrenzierung binnen kurzem ausgeschöpft ist und solcher Art eine Marktverengung eintritt, fallen regelmäßig beträchtliche Schulungs- bzw. Seminarkosten, Kfz-Kosten, Reisespesen sowie Aufwendungen für Vorführwaren und Telefon an.

Unter derartigen Voraussetzungen ist die Tätigkeit eines A.-Vertreters nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes aber objektiv gesehen nicht zur Erzielung eines Gesamtgewinnes geeignet.

Im Erkenntnis vom 22. Februar 2000, 96/14/0038, hat der Verwaltungsgerichtshof auch die Nichtberücksichtigung der Anlaufverluste eines A.-Vertreters als rechtmäßig beurteilt. Bei derartigen, keinen Gebietsschutz genießenden und im Schneeballsystem Subvertreter werbenden Privatgeschäftsvermittlern, die Schulungen sowie Vorführmaterial auf eigene Kosten erwerben und überdies hohe Reiseaufwendungen tätigen müssten, sei schon systembedingt i. S. d. § 2 Abs. 2 LVO damit zu rechnen, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes beendet werde.

Der steuerliche Vertreter des Bw. hat weder behauptet, dass sich die Tätigkeit des Bw. von der anderer nebenberuflich tätiger A.-Vertreter unterschieden hätte, noch ist derartiges aus der Aktenlage ersichtlich. Vielmehr sprechen die oben dargestellte Erlös- und Aufwandsstruktur und die Ausführungen des steuerlichen Vertreters, dass die hohen Anlaufverluste unter anderem auf erhöhte Kosten für Werbung (insb. Reisekosten i. Z. m. Kundenbesuchen) und Schulung zurückzuführen seien, für eine solche Gleichartigkeit. So haben sowohl im Jahr 2001 als auch im Jahr 2002 allein die Reisekosten von S 89.546,00

(2001) bzw. € 5.118,00 (2002) die erklärten Provisionserlöse von S 24.008,17 bzw. € 1.152,65 überstiegen.

Auch mag es zwar zutreffen, dass der Bw. durch Anbieten der neuesten Produkte, der Verteilung kleiner Werbegeschenke sowie den Versuch weitere Absatzmöglichkeiten im Ausland zu erschließen ein marktgerechtes Verhalten gesetzt hat, doch damit wird nur deutlich, dass eben von einem nebenberuflich tätigen Warenpräsentator nur geringe Umsätze getätigt werden können, die mit entsprechend hohen Ausgaben verbunden sind. Das Bemühen eines jeden einzelnen wird nicht in Abrede gestellt, nachdem aber von der vorgegebenen, vom Bw. nicht beeinflussbaren Vertriebsorganisation, gegenseitiger Konkurrenzierung durch Vertreter und als Subvertreter angeworbenen Kunden, fehlendem Gebietsschutz und daraus folgender Marktverengung auszugehen war, nur geringfügige Umsätze erzielt wurden und die Verluste ein Vielfaches der Umsätze erreicht haben bzw. diese zumindest erheblich überstiegen haben, war die gegenständliche Tätigkeit objektiv nicht zur Gewinnerzielung geeignet bzw. war von vornherein schon systembedingt damit zu rechnen, dass die Betätigung vor dem Erreichen eines Gesamtgewinnes beendet würde und konnten daher auch die Anlaufverluste steuerlich nicht berücksichtigt werden.

Wien, am 14. Dezember 2005