



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des J.G., vom 26. März 2001 gegen die Bescheide des Finanzamtes Z vom 28. Februar 2001 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1994, 1996, 1997, 1998, und 1999 sowie vom 26. März 2001 gegen den Bescheid des Finanzamtes Z vom 16. Dezember 1996 betreffend Einkommensteuer 1995 entschieden:

Die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide der Jahre 1994, 1996, 1997, 1998 und 1999 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid des Jahres 1995 wird als verspätet zurückgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber ist seit dem Jahr 1991 neben seiner nichtselbständigen Tätigkeit Warenrepräsentator der Firma A. In den Jahren 1994 bis 1999 wurden folgende Einnahmen-Ausgaben für diese Tätigkeit ausgewiesen:

	1994 ATS	1995 ATS	1996 ATS	1997 ATS	1998 ATS	1999 ATS
Einnahmen						
Provisionen	41.815,11	22.719,12	19.970,22	19.198,00	18.961,00	20.813,00
AKM	2.844,39	4.011,42	8.418,00	2.836,00	58,96	
Summe	44.659,50	26.730,54	28.388,22	22.034,00	19.019,96	20.813,00

Ausgaben

Aufbauhilfen	520,00	545,00	529,00	660,00		
Beiträge/Gebühren	5.133,23	4.900,00	4.995,00	4.900,00	3.500,00	6.272,00
Büromaterial	430,00	150,00		1.447,10	150,00	150,00
Diäten Inland	11.850,00	13.110,00	6.960,00			
Kilometergelder	8.062,50					
Fachliteratur	1.758,00	495,00	445,00	1.935,00	865,00	350,00
GWG					506,70	5.526,00
Inserate	3.180,00					
Rechtsberatung	1.500,00	850,00	900,00	1.080,00	1.100,00	
Reisespesen lt. Beleg	4.200,00	7.000,00	8.050,00	9.660,00	6.440,00	
Telefon - 20% PA				9.000,00		
Vorführprodukte	8.459,00	16.434,00	6.489,40	5.533,20	5.370,95	9.086,45
AFA	2.784,37					
Summe	47.877,10	43.484,00	28.368,40	34.215,30	17.932,65	21.384,45
Verlust	-3.217,60	-16.753,46		-12.181,30		-571,45
Gewinn			19,82		1.087,31	

Die Abgabenbehörde erster Instanz erließ für die Jahre 1994 bis 1999 vorläufige Einkommensteuerbescheide (gem. § 200 BAO), in denen sie die Einkünfte aus der Tätigkeit als Warenpräsentator nicht berücksichtigte. Im Dezember 1996 wurde für das Jahr 1995 in Anwendung der Bestimmungen des § 295 Abs. 1 BAO ein geänderter Einkommensteuerbescheid erlassen, da im Grundlagenbescheid (gemäß § 188 BAO) der G- und Mitges festgestellt worden war, dass nicht, wie der Berufungswerber in seiner Abgabenerklärung angeführt und dem vorläufigen Einkommensteuerbescheid zugrunde gelegt diese Gesellschaft Einkünfte aus selbständiger Arbeit erzielt habe, sondern Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorlägen.

Im Feber 2001 wurden endgültige Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1994, 1996, 1997, 1998 und 1999 erlassen und weder die Verluste noch die Gewinne aus der Tätigkeit als A-Vertreter anerkannt. In der Begründung verweist die Abgabenbehörde erster Instanz auf die im Dezember 2000 an den Berufungswerber ergangene Berufungsentscheidung der Rechtsmittelbehörde (Finanzlandesdirektion für Salzburg) den Zeitraum 1993 betreffend in der dem Begehren des Berufungswerbers auf Veranlagung des Jahres 1993 nicht stattgegeben wurde. In der Begründung führte die Rechtsmittelbehörde unter anderem aus, dass mit Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. 2. 2000, 96/14/0038 die seit Jahren strittige Frage, ob bei bestimmten Privatgeschäftsvermittlertätigkeiten ein Anlaufzeitraum gemäß § 2 Abs. 2 der Liebhabereiverordnung (BGBl Nr: 33/1993 – LVO 1993) anzuerkennen sei oder ob von einer zeitlich begrenzten Tätigkeit ausgegangen werden könne und somit ein Anlaufzeitraum zu verneinen sei, entschieden worden sei. Der Gerichtshof habe ausgesprochen, dass bei keinen Gebietsschutz genießenden und im Schneeballsystem Subvertreter werbenden Privatgeschäftsvermittlern, die Schulungen sowie Vorführmaterial auf

eigene Kosten erwerben und überdies hohe Reiseaufwendungen tätigen müssten, schon systembedingt im Sinne des § 2 Abs. 2 letzter Satz LVO 1993 damit zu rechnen sei, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes beendet werde. Der Berufungswerber betreibe unbestrittenermaßen seit dem Jahr 1991 eine Privatgeschäftsvermittlung in der Form, wie sie in dem zitierten Erkenntnis des Gerichtshofes angesprochen worden sei. Es werde daher zunächst festgestellt, dass der Berufungswerber aus seiner Tätigkeit als A-Vertreter – abgesehen von sehr geringen Gewinnen in den Jahren 1996 und 1998 – in allen Jahren nur Verluste erzielt habe, sodass sich für die Jahre 1991 bis 1999 insgesamt ein Verlust von ATS 201.407,58 ergäbe. Aus der vom Berufungswerber für das Jahr 1993 vorgelegten Einnahmen/Ausgaben/Rechnung ergäbe sich, dass er die Aufwendungen für Schulungen und Vorführmaterial selbst zu tragen habe und auch hohe Reiseaufwendungen zu tätigen gewesen seien. So hätten allein die Reiseaufwendungen von ATS 36.263,60 die gesamt erzielten Bruttoeinnahmen von ATS 34.990,06 überstiegen, sowie die Aufwendungen für Fachliteratur und Berufsfortbildung und Vorführprodukte hätten ATS 2.410,00 bzw. ATS 18.524,00 betragen. Dies sowie die amtsbekannte Tatsache, dass nebenberuflich tätige Warenpräsentatoren (in der beschriebenen Art der Privatgeschäftsvermittlung, bei der die gesamte Tätigkeit einschließlich Preisgestaltung für die verkauften Produkte straff geregelt seien) in der Regel keine Gewinne erzielen würden, seien nach Ansicht der Rechtsmittelbehörde genug Indizien dafür, dass der Berufungswerber seine Tätigkeit als Warenpräsentator der Firma A vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes einstellen werde. Die Einkunftsquellenvermutung für den Anlaufzeitraum sei daher zu versagen und die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1993 daher abzuweisen gewesen.

Gegen diese mit 28. Feber 2001 erlassenen Bescheide sowie auch gegen den bereits im Dezember 1996 erlassenen Einkommensteuerbescheid des Jahres 1995 wurde berufen und unter anderem ausgeführt, dass er seine Tätigkeit als A-Vertreter im Jahr 1991 begonnen habe und die Verluste der ersten drei bis fünf Jahre gemäß der Liebhabereiverordnung vom 17. Dezember 1992 auf alle Fälle anzuerkennen seien. Außerdem habe er seine Tätigkeit nicht beendet und werde sie auch nicht beenden. Damit sei klargestellt, dass die Finanzverwaltung ihre Behauptung unter Beweis zu stellen habe. Es reiche daher keinesfalls aus Behauptungen aufzustellen, dass aus seiner Tätigkeit als Privatgeschäftsvermittler auch in Zukunft mit keinem positiven Ertrag zu rechnen sei und daher auf Dauer gesehen keine Einkunftsquelle im Sinne des Einkommensteuergesetzes vorliege. Diese pauschalen Begründungsversuche und Behauptungen lehne der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 21. 06. 1994, 93/14/0217 entschieden ab. Die Begründung des Finanzamtes, es werde auf die an ihn ergangene Berufungsentscheidung verwiesen, sei daher unzulässig, da sich diese Entscheidung auf das Jahr 1993 beschränke. Insbesondere weise er darauf hin, dass es der

Finanzverwaltung nicht gelingen werde den Beweis für die Einstellung seiner Tätigkeit als A-Vertreter zu liefern, da er seine Tätigkeit nicht einstellen werde. Im Jahr 2000 sei es ihm gelungen die Provision um 30% zu steigern. Diese Steigerung werde im Jahr 2001 fortgesetzt werden können. Es sei auch zu bedenken, dass die Firma A zurzeit ca. 1.200 Produkte anbiete, sodass allein aus dieser Tatsache, die Möglichkeiten mehr Umsatz beziehungsweise mehr Provisionsumsatz zu erzielen auf der Hand liege. In der Zwischenzeit koste der Gewerbeschein Warenpräsentator zu sein keinen Schilling mehr. Weiters könne jeder A-Berater sich von den Sozialversicherungsbeiträgen befreien lassen. Diese bedeute, dass die neue Selbstständigkeit für jedermann erschwinglich sein werde. Der Berater erspare sich gegenüber früher ca. ATS 40.000,00. Genau diese Gegebenheit werde ihn in die Lage versetzen, das A-Geschäft schneller erfolgreich aufzubauen. Es werde daher der Antrag gestellt die angefochtenen Bescheide der Jahre 1994 bis 1999 ersatzlos aufzuheben.

Das Finanzamt wies die eingebrachte Berufung betreffend Einkommensteuer 1994, 1996, 1997, 1998 und 1999 durch Erlassung einer Berufungsvorentscheidung (Bescheid) ab. In der Begründung wurde vorerst darauf verwiesen, dass Tätigkeiten, die auf Dauer gesehen nicht geeignet wären, einen Gewinn bzw. Überschuss abzuwerfen, "Liebhaberei" seien und die anfallenden Verluste weder ausgleichs- noch abzugsfähig seien. Zur Vereinheitlichung der Rechtsanwendung bei Vorliegen von "Liebhaberei" sei die Liebhabereiverordnung (BGBl. 1993/33) erlassen worden, die im § 1 Abs. 1 normiere, dass die Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen, anhand objektiver Umstände nachvollziehbar sein müsse. Dies sei im gegenständlichen Verfahren deshalb nicht nachvollziehbar, da der Berufungswerber aus seiner Tätigkeit als Warenpräsentator der Firma A in den Jahren 1991 bis 1999 insgesamt einen Verlust von ATS 201.407,58 erzielt habe. Der Berufungswerber gebe zwar an, dass es ihm im Jahr 2000 gelungen sei, die Provisionen um 30% zu steigern und diese Steigerung im Jahr 2001 fortgesetzt werden könne, aber der Schluss, dass das A-Geschäft insgesamt einen Gesamtgewinn abwerfe, könne daraus nicht gezogen. Auch habe der Berufungswerber keine Prognoserechnung vorgelegt aus der hervorgehe, dass die von ihm behauptete Einsparung von ATS 45.000,00 einen Gesamtgewinn ermöglichen würde. Unter Verweis auf das von der Rechtsmittelbehörde angeführte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes, wonach bei einem keinen Gebietsschutz genießenden und Schneeballsystemwerbenden Privatgeschäftsvermittler, der Schulungen sowie Vorführmaterial auf eigene Kosten erwerben müsse und zudem hohe Reiseaufwendungen habe, wurde dem Berufungswerber vorgehalten, dass aus seinen der Abgabenbehörde erster Instanz für den Zeitraum 1994 bis 1999 vorgelegten Einnahmen – Ausgaben Rechnungen nicht zu entnehmen sei, dass er Reiseaufwendungen gehabt habe und dies für einen Privatgeschäftsvermittler völlig untypisch

sei. Er werde daher darauf aufmerksam gemacht, dass nach den Bestimmungen der Bundesabgabenordnung (§ 131 Abs. 1 Z 2 BAO) unter anderem Eintragungen (Aufzeichnungen) vollständig sein müssten, was bedeute, dass es dem Abgabepflichtigen nicht frei stehe, Ausgaben nach Belieben zu verkürzen, um etwa den Erfolg positiv darzustellen.

Die Einkunftsquellenvermutung sei daher zu versagen und die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide der Jahre 1994, 1996, 1997, 1998 und 1999 abzuweisen gewesen.

Gegen diesen Bescheid wurde eine "Berufung" eingebracht, die von der Abgabenbehörde erster Instanz als Vorlageantrag gewertet wurde.

In der Begründung wurde zunächst auf die Ausführungen in der Berufung verwiesen und unter anderem ausgeführt, dass im Jahr 2000 ein Gewinn von ATS 7.006,00 erwirtschaftet worden sei, den das Finanzamt nicht beachtet habe. Betrachte man die Jahre 1994 bis 2000 so ergäbe sich eine klare Tendenz zu einem positiven Gesamtergebnis. Im Übrigen habe der Verwaltungsgerichtshof wiederholt ausgeführt, dass ein Beobachtungszeitraum von 12 Jahren einzuräumen sei, der noch nicht abgelaufen sei. Die Ansicht der Abgabenbehörde, dass jeder A-Berater (keinesfalls Vertreter) die Schulungen und Vorführprodukte auf eigene Kosten erwerben müsse, sei zwar richtig, aber die Finanzverwaltung vergesse jedoch, dass der Besuch der Schulungen und die Anzahl der Vorführprodukte, die angeschafft werden, jeder A-Berater selbst bestimme und somit selbst entscheide, welche Ausgaben und wie viele Schulungen er jeweils besuche. Jeder A-Berater könne daher seine Reisetätigkeit so steuern, dass die Ausgaben hierfür den Einnahmen angepasst seien. Bis heute sei die Finanzverwaltung nicht in der Lage, die Behauptungen im Erkenntnis vom 22. Feber 2000 auch annähernd unter Beweis zu stellen.

Es werde daher der Antrag gestellt, der Berufung Folge zu geben und die angeführten Bescheide der Jahre 1994 bis 1999 aufzuheben.

Die Abgabenbehörde erster Instanz legte die eingebrachte Berufung der Finanzlandesdirektion für Salzburg als Rechtsmittelbehörde vor. Für die Erledigung der Berufung ist die durch das Abgabenrechtsmittelreformgesetz 2002 bedingte Änderung des Rechtsmittelverfahrens ab 1. Jänner 2003 der Unabhängige Finanzsenat - Außenstelle Salzburg (UFS-Salzburg) zuständig.

Nach der Aktenlage wurden in dem Zeitraum 1991 bis 2003 folgende Verluste bzw. Gewinne aus der Tätigkeit als A-Vertreter ausgewiesen:

Jahr	ATS	EURO	ATS
1991	-54.012,39		
1992	-71.770,81		

1993		-44.006,90		
1994		-3.217,60		
1995		-16.753,46		
1996		19,82		
1997		-12.181,30		
1998		1.087,31		
1999		-571,45		
2000		7.006,71		
2001		11.699,95		
	Summe	-182.700,12		-182.700,12
	Umrechnung	-13.277,34	-13.277,34	
2002			890,05	12.247,36
2003			-192,74	-2.652,16
	Summe		-12.580,03	-173.104,93

Über die Berufung wurde erwogen:

Einkünfte liegen 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 (§ 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung BGBl 33/1993).

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:

- Ausmaß und Entwicklung der Verluste,
- Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen,
- Ursachen, auf Grund deren im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Gewinn oder Überschuss erzielt wird,
- marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen,
- marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung,
- 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). 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 (§ 2 Abs. 1 und 2 der Liebhabereiverordnung BGBl. 33/1993 – LVO BGBl 33/1993).

Im Gegensatz zu der vor Inkrafttreten der Liebhabereiverordnung geltenden Rechtslage, wonach zur Beurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft einer Tätigkeit in erster Linie objektive Kriterien (Gewinnerzielungsmöglichkeit) heranzuziehen waren, kommt es seit Geltung der Liebhabereiverordnung in erster Linie auf die Absicht des Steuerpflichtigen an, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen. Liegt - wie im vorliegenden Fall - eine Tätigkeit im Sinn des § 1 Abs 1 Liebhabereiverordnung vor, ist das Vorliegen von Einkünften zu vermuten. Die Vermutung kann jedoch widerlegt werden, wenn die Absicht nicht an Hand objektiver Umstände (§ 2 Abs 1 und 3 LVO BGBl 33/1993) nachvollziehbar ist. Fallen bei Betätigungen im Sinn des § 1 Abs 1 LVO BGBl 33/1993 Verluste an, so ist das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen, insbesondere an Hand der im § 2 Abs 1 Z 1 bis 6 der LVO BGBl 33/1993 genannten Kriterien zu beurteilen. Gemäß § 2 Abs 2 LVO BGBl 33/1993 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 steuerlich 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, vielmehr muss die Absicht an Hand der im § 2 Abs 1 LVO BGBl 33/1993 beispielsweise aufgezählten **objektiven Kriterien** beurteilt werden. Auf Wunschvorstellungen desjenigen, der die Bestätigung entfaltet, kommt es hierbei nicht an (VwGH vom 21. 06. 1994, 93/14/0217).

Mit der Frage, ob die Tätigkeit eines A-Vertreters eine steuerlich beachtliche Einkunftsquelle darstellt, hat der Verwaltungsgerichtshof in den Erkenntnissen vom 21. 06. 1994, 93/14/0217 und vom 12. 08. 1994, 94/14/0025 ausgesprochen, 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", die an seinem Umsatz beteiligt sind; unter ihm sind jene A 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 in der Regel 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 und Reisespesen 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. 02. 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 Subvertreterwerbenden Privatgeschäftsvermittlern, die Schulungen sowie Vorführmaterial auf eigene Kosten erwerben und überdies hohe Reiseaufwendungen tätigen müssten, sei schon systembedingt iSd § 2 Abs. 2 LVO damit zu rechnen, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes beendet werde.

Der Berufungswerber hat seit Beginn seiner nebenberuflichen Tätigkeit im Jahr 1991 bis zum Jahr 2003 und somit nach über 12 Jahren der Tätigkeit als Warenpräsentator einen Gesamtverlust von € 12.580,03 (ATS 173.104,93) erzielt, sodass unter Berücksichtigung der vorgegebenen Wirtschaftsführung dieser Tätigkeit (Preisbestimmung durch die Firma A, Erwerb der Vorführprodukte, Bestreitung der Schulungskosten, vorgegebenes Vertriebs- und Provisionssystem, kein Gebietsschutz und daher gegenseitige Konkurrenzierung der Warenpräsentatoren innerhalb eines Verkaufsgebietes) damit zu rechnen ist, dass aus dieser Tätigkeit kein Gesamtgewinn erzielbar ist und somit keine Einkunftsquelle sondern eine steuerlich unbeachtliche Liebhaberei vorliegt.

Zum gleichen Ergebnis gelangt man bei näherer Betrachtung der Betriebseinnahmen und der Betriebsausgaben des Berufungswerbers. Die höchsten Einnahmen des Zeitraumes 1991 bis 2003 wurden im Jahr 1994 mit ATS 44.659,50 erzielt, aber selbst in diesem Jahr war es nicht möglich einen Gewinn zu erzielen, sondern es wurde ein Verlust in Höhe von ATS 3.217,60 ausgewiesen, sodass auch daraus zu schließen ist, dass aus dieser Tätigkeit kein Gesamtgewinn erzielbar ist und daher keine Einkunftsquelle sondern eine steuerlich unbeachtliche Liebhaberei vorliegt, wenn nicht einmal die innerhalb eines zwölfjährigen Zeitraumes erzielten **höchsten Einnahmen** ausreichen einen Gewinn aus dieser Tätigkeit zu erzielen. Hinzukommt noch, dass in dieser Einnahmen – Ausgaben Rechnung bestimmte in den Vorjahren angefallene typische Aufwendungen, wie Bankzinsen und Spesen, Postgebühren und Verbrauchsgüter und damit anzuführende Betriebsausgaben fehlen. Die Annahme der Abgabenbehörde erster Instanz, dass der Berufungswerber ab dem Jahr 1994 die ihm tatsächlich erwachsenen Betriebsausgaben nicht mehr, wie gesetzlich vorgesehen,

vollständig erfasst hat um bessere Ergebnisse auszuweisen, ist sowohl **nachweisbar** als auch **nachvollziehbar**. Nachweisbar deshalb, da der Berufungswerber für das Jahr 1995 weder den ihm zustehenden Abschreibungsbetrag für das im Jahr 1992 ins Anlagevermögen aufgenommene Wirtschaftsgut "Kochset 22 TLG" in Höhe von ATS 2.783,37 (unter der Annahme, dass das Wirtschaftsgut weiterhin verwendet worden ist) geltend gemacht hat noch den Restbuchwert von ATS 2.784,37 als Betriebsausgabe geltend gemacht hat, wenn man davon ausgeht, dass das Wirtschaftsgut offenbar nicht mehr weiterverwendet worden ist. Nachvollziehbar deshalb, da für die Tätigkeit eines Warenpräsentators hohe Reiseaufwendungen typisch sind. Dies war sowohl bei allen vom Höchstgericht entschiedenen Fällen als auch in allen anderen von den Abgabenbehörden entschiedenen Fällen so und daher sind die vom Berufungswerber vorgelegten Einnahmen – Ausgaben Rechnungen der Jahre 1994 bis 2002 im Hinblick auf die tatsächlich angefallenen Ausgaben nicht glaubwürdig. Es widerspricht der allgemeinen Lebenserfahrung, dass bei dieser Tätigkeit nur in den ersten vier Jahren (1991, 3.950 km, ds. ATS 15.800,00, 1992, 7.799 km ds. ATS 33.316,10, 1993, 5.152 km ds. ATS 22.153,60 und 1994, 1.875 km ds. ATS 8.062,50) Reiseaufwendungen angefallen wären und der Berufungswerber im Durchschnitt dieser Jahre 4.694 km zurücklegte bzw. einen durchschnittlichen Aufwand von ATS 19.833,00 zu tragen hatte, während er ab dem Jahr 1995 bis zum Jahr 2002 – dies ist ein Zeitraum von **acht Jahren** - keinerlei Reiseaufwendungen mehr angefallen wären. Dass der Berufungswerber auch in den Jahren ab 1995 Reiseaufwendungen hatte wird nicht einmal von ihm selbst in Abrede gestellt, wenn er in seiner "Berufung" gegen die abweisende Berufungsvorentscheidung ausführt, dass "*jeder A-Berater seine Reisetätigkeit so steuern kann, dass die Ausgaben hierfür den Einnahmen angepasst sind*". Daraus ist zweifelfrei zu schließen, dass der Berufungswerber zwar eine Reisetätigkeit ausübte, es aber unterließ die ihm entstandenen Aufwendungen, wie in den Jahren 1991 bis 1994, in Höhe des amtlichen Kilometergeldpauschales geltend zu machen und damit der Abgabenbehörde gegenüber offen zu legen. Ferner ist es mit den allgemeinen Denkgesetzen nicht vereinbar, dass dem Berufungswerber im Jahr 1997 ATS 9.000,00 (ds. 40,85% der Gesamteinnahmen dieses Jahres) an Fernspreckgebühren erwachsen sind, während er über Jahre hinweg und zwar von 1992 bis 1996 und 1998 bis 2002 keinerlei Aufwände für Fernspreckgebühren hatte. Auch dies lässt zweifelsfrei den Schluss zu, dass der Berufungswerber beginnend mit 1994 seiner ihm gesetzlich obliegenden Offenlegungsverpflichtung und zwar zur Offenlegung aller ihm aus dieser Tätigkeit erwachsenen Aufwendungen nicht nachgekommen ist und damit einen Einblick in die tatsächlichen Verhältnisse verwehrte. Aber selbst die unvollständige Offenlegung seiner Aufwendungen in den Jahren 1994 bis 2002 haben nicht dazu geführt, dass über den Zeitraum von 1991 bis 2003 ein Gesamtgewinn erzielt werden konnte, sondern ein

Gesamtverlust von € 12.580,03 ds. ATS 173.104,93 ausgewiesen wurde. Selbst wenn man der verfehlten Rechtsauffassung des Berufungswerbers folgt, der vom Ablauf eines Beobachtungszeitraumes von 12 Jahren ausgeht um beurteilen können, ob eine steuerlich unbeachtliche Liebhaberei vorliege oder eine Einkunftsquelle, ist nach Ablauf dieses vermeintlichen zwölfjährigen Beobachtungszeitraumes im Jahr 2003 bei einem Gesamtverlust von € 12.580,03 ds. ATS 173.104,93 die Schlussfolgerung zwingend, dass diese Tätigkeit eine steuerlich unbeachtliche Liebhaberei darstellt und keine Einkunftsquelle vorliegt.

Dem Vorwurf des Berufungswerbers, dass in der Begründung der Abgabenbehörde erster Instanz auf die an ihn ergangene Berufungsentscheidung der Rechtsmittelbehörde verwiesen worden sei und dies unzulässig sei, ist zu erwidern, dass dies zulässig gewesen ist (siehe Ritz, Bundesabgabenordnung², § 93 Tz 15). Es ist nämlich nicht rechtswidrig, in der Begründung eines Bescheides bzw. der Bescheide auf die eines anderen, der Partei bekannten Bescheides – im gegenständlichen Verfahren war dies der Verweis in der Begründung der Einkommensteuerbescheide der Jahre 1994, 1996 bis 1999 auf die an den Berufungswerber ergangene Berufungsentscheidung der Rechtsmittelbehörde vom 12. Dezember 2000 – zu verweisen (siehe VwGH 07. 02. 1989, 86/14/0162, 14. 09. 1992, 91/15/0044, 27. 05. 1998, 95/13/0171, 0174, 25. 06. 1998, 97/15/0061).

Der vom Berufungswerber vertretenen Ansicht, dass die *"Finanzverwaltung nicht in der Lage ist, die Behauptungen im Erkenntnis vom 22. Feber 2000 auch annähernd unter Beweis zu stellen"*, ist zu entgegnen, dass sowohl die Abgabenbehörde erster Instanz als auch die Rechtsmittelbehörden (Finanzlandesdirektion für Salzburg und der Unabhängige Finanzsenat) ohne gegen die Denkgesetze zu verstoßen, die amtsbekannte Tatsache, dass nebenberuflich tätige A-Vertreter in der Regel keine Gewinne erzielen, in ihre Überlegungen einbeziehen können und dürfen und es daher nicht des Beweises der Einstellung der Tätigkeit bedarf bzw. die Nichteinstellung der Tätigkeit zu keiner anderen rechtlichen Beurteilung führt. Der Berufungswerber hat weder behauptet, seine Tätigkeit unterscheide sich von der anderer A-Vertreter, noch ist dies aus der Aktenlage erkennbar. Vielmehr wird die gesamte Tätigkeit der A-Vertreter einschließlich der Preisgestaltung für die verkauften Produkte von der A-GmbH straff geregelt (vgl nochmals die diesbezüglichen Ausführungen im bereits erwähnten Erkenntnis vom 21. 06. 1994, 93/14/0217). Wie der Verwaltungsgerichtshof im eben erwähnten Erkenntnis sowie im Erkenntnis vom 12. 08. 1994, 94/14/0025, ausgeführt hat, kann den Abgabenbehörden nicht erfolgreich entgegen getreten werden, wenn sie zu dem Schluss gelangen, die Tätigkeit eines A-Vertreters **sei objektiv gesehen nicht geeignet, Gewinne zu erzielen**. Der Abgabenbehörden haben aber auch bei der von ihnen vorgenommenen Würdigung des Einzelfalles - insbesondere auf Grund der Tatsachen, dass der Berufungswerber ab dem Jahr 1994 unvollständige Einnahmen – Ausgabenrechnungen

vorlegte und selbst diese nicht zu nachhaltigen buchmäßigen "Gewinnen" geführt haben, sondern trotzdem Verluste ausgewiesen wurden sowie die Behauptungen des Berufungswerbers nach einer Umsatzausweitung sowie die "neue Selbständigkeit sei für jedermann erschwinglich" jeglicher Grundlage entbehren, wenn der Berufungswerber durch nachweisbare und nachvollziehbare Minderungen der Aufwendungen seinen Offenlegungspflichten nicht nachkommt.

Der Senat der Finanzlandesdirektion für Salzburg als Rechtsmittelbehörde für das Berufungsverfahren das Jahr 1993 betreffend und die Abgabenbehörde erster Instanz sowie der Unabhängige Finanzsenat im gegenständlichen Verfahren die Jahre 1994, 1996, 1997, 1998 und 1999 betreffend sind zu dem Schluss gekommen, dass der Berufungswerber seine Tätigkeit als A-Vertreter vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes systembedingt beenden werde, weswegen **kein Anlaufzeitraum** anzunehmen ist – auch nicht einer von fünf Jahren –, wie der Berufungswerber in Verkennung der Rechtslage meint. Daran ändern auch die Vorbringen des Berufungswerbers nichts, dass die Jahre 1994 bis 2000 eine klare Tendenz zu einem positiven Gesamtergebnis zeigen, wenn die Einnahmen – Ausgaben Rechnungen nachweisbar und nachvollziehbar unvollständig sind und der Berufungswerber nach seinen eigenen Ausführungen ohnehin die Betriebsergebnisse nach seinen Vorstellungen "steuern" könne. Auch die Behauptungen des Berufungswerbers, dass die "neue Selbständigkeit für jedermann erschwinglich" sei womit offenbar die Werbung neuer A-Vertreter gemeint ist oder das eine Produktpalette von 1.200 Produkte von selbst eine Umsatzsteigerung zur Folge hätten – der Berufungswerber ist offenbar der Ansicht, dass sich diese Produkte von selbst verkaufen würden - und dadurch das Betriebsergebnis in Hinkunft bedeutend verbessert werden könnte, vermögen daran nichts zu ändern. Denn wie der Verwaltungsgerichtshof im bereits mehrfach zitierten Erkenntnis vom 21. 06. 1994, 93/14/0217, ausgeführt hat, sei jeder neu geworbene A-Vertreter auch ein Konkurrent des ihnwerbenden A-Vertreters, weswegen sich durch die Werbung neuer A-Vertreter die Umsätze nicht beliebig steigern ließen. Abschließend wird daher bemerkt, dass bei keinen Gebietsschutz genießenden und im Schneeballsystem Subvertreterwerbenden Privatgeschäftsvermittlern, die Schulungen sowie Vorführmaterial auf eigene Kosten erwerben und überdies hohe Reiseaufwendungen tätigen müssen - auch wenn sie diese über **acht Jahre** hinweg **nicht angeführt** werden -, schon systembedingt iSd § 2 Abs 2 letzter Satz LVO 1993 damit zu rechnen ist, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes beendet wird. Die Abgabenbehörde erster Instanz hat daher zu Recht die Tätigkeit des Berufungswerbers als A-Vertreter als eine steuerlich unbeachtliche Liebhaberei und nicht als Einkunftsquelle beurteilt. Diese Beurteilung der Abgabenbehörde erster Instanz sowie die Beurteilung des UFS- Salzburg stehen im Einklang mit der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hinsichtlich der

abgabenrechtlichen Beurteilung der Tätigkeit von A-Vertretern als "Liebhaberei" und damit der vom Berufungswerber ausgeübten Nebentätigkeit als A-Vertreter, was dem Berufungswerber bei Durchsicht der von ihm und in dieser Entscheidung mehrfach zitierten Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 21. 06. 1994, 93/14/0217 bzw. vom 22. 02. 2000, 96/14/0038 offenbar entgangen sein dürfte.

Die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide der Jahre 1994, 1996, 1997, 1998 und 1999 war daher abzuweisen.

Die Abgabenbehörde hat eine Berufung durch Bescheid zurückzuweisen, wenn die Berufung nicht fristgerecht eingebracht wurde (§ 273 Abs. 1 lit a BAO idF des AbgRmRefG).

Die Berufungsfrist beträgt einen Monat (§ 245 Abs. 1 Satz 1 BAO).

Die Frist zur Einbringung einer Berufung ist eine im Gesetz determinierte Fallfrist (Ausschlussfrist, Präklusivfrist) bei deren Versäumung ein Recht – im gegenständlichen Verfahren eine materiell-rechtliche Überprüfung des angefochtenen Bescheides durch den Unabhängigen Finanzsenat - verloren geht. Im gegenständlichen Verfahren ist unbestritten, dass gegen den im Dezember 1996 an den Berufungswerber ergangenen und zugestellten Einkommensteuerbescheid des Jahres 1995 erst im Feber 2001 das Rechtsmittel der Berufung eingebracht worden ist.

Die Berufung wurde somit verspätet eingebracht und war daher in Anwendung des § 245 Abs. 1 BAO zurückzuweisen.

Salzburg, am 14. April 2005