



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 4

GZn. RV/1005-L/08,
RV/1492-L/10

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw, inXY, vom 15. Juli 2008 sowie vom 21. Juli 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr, jeweils vom 3. Juli 2008, betreffend **Umsatzsteuer 2004 bis 2007** entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

1. Neben seiner nichtselbständigen Tätigkeit war der Berufungswerber in den Jahren 2004 bis 2007 als Warenpräsentator der Firma Z GmbH tätig. Mit Erklärung vom 7. Februar 2005 verzichtete der Berufungswerber ab dem Jahr 2004 auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer gemäß § 6 Abs 1 Z 27 UStG 1994 und machte in den Jahren 2004 bis 2007 von seinem Recht auf Vorsteuerabzug Gebrauch.

Die in den Jahren 2004 bis 2007 erzielten Erlöse bzw die geltend gemachten Vorsteuerbeträge erklärte der Berufungswerber wie folgt:

	Erlöse:	Vorsteuern:
2004	15,09 €	432,56 €
2005	22,44 €	217,08 €
2006	17,82 €	103,27 €
2007	3,90 €	283,09 €

2. Mit vorläufigen Umsatzsteuerbescheiden 2004 (vom 10.05.2005), **2005** (vom 03.03.2006) und **2006** (vom 24.04.2007) erfolgte die Veranlagung zunächst erklärungsgemäß. Gegen diese Bescheide wurde kein Rechtsmittel ergriffen.

3. Im Vorhalt vom 25. April 2008 teilte das Finanzamt dem Berufungswerber mit, dass es beabsichtige seine Tätigkeit als Warenpräsentator auf Grund der laufenden Verluste als Liebhabereibetätigung gemäß § 1 Abs 2 LVO einzustufen. Das bedeute, dass keine Einkunftsquelle gegeben sei und somit die Verluste steuerlich nicht anzuerkennen seien.

In Beantwortung dieses Vorhaltes teilte der Berufungswerber mit, dass er mit Liebhaberei einverstanden sei, da er in den nächsten Jahren keine Umsätze mehr erzielen würde.

4. Mit endgültigen Umsatzsteuerbescheiden 2004 bis 2006 sowie mit Umsatzsteuerbescheid 2007, jeweils vom 3. Juli 2008, wurde die Umsatzsteuer jeweils mit Null € festgesetzt. Begründend führte das Finanzamt dazu aus, dass der Berufungswerber aus seiner Tätigkeit als Warenpräsentator seit Beginn im Jahr 2004 laufend Verluste erzielt habe. Insgesamt sei in diesen drei Jahren ein Gesamtverlust in Höhe von 4.858,91 € erzielt worden, wobei in den Jahren 2004 bis 2006 ein jährlicher Umsatz zwischen 15,00 € und 22,00 € getätigt worden sei.

Werde eine Tätigkeit, die zwar ihrer Art nach erwerbswirtschaftlich ist, in einem untypisch geringen Umfang ausgeübt, dann sei diese Tätigkeit der Lebensführung zuzurechnen und der Liebhabereibeurteilung gemäß § 1 Abs 2 LVO zu unterziehen. Gemäß § 1 Abs 2 LVO sei Liebhaberei anzunehmen, wenn aus einer Tätigkeit, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründeten Neigung zurückzuführen ist, Verluste entstünden. Es sei denn, dass trotz Auftretens zeitweiliger Verluste innerhalb eines absehbaren Zeitraumes tatsächlich ein Gesamtgewinn zu erwarten sei. Anderenfalls bleibe solange eine Liebhabereibetätigung bestehen, solange nicht eine Änderung der Bewirtschaftung eintritt. Für typisch der Lebensführung zuzurechnenden Betätigungen sei kein Anlaufzeitraum zu gewähren, was bedeute, dass bei Auftreten von Verlusten von Beginn der Tätigkeit an, Liebhaberei anzunehmen sei.

Auf Grund der Umsatz- und Verlustsituation der letzten Jahre sowie des Umstandes, dass in den nächsten Jahren keine Änderung eintreten wird bzw sogar keine Umsätze mehr erzielt werden würden, werde die Tätigkeit des Berufungswerbers als Liebhabereibetätigung nach § 1 Abs 2 LVO eingestuft.

5. Die dagegen eingebrachten Berufungen vom 15. Juli 2008 (Umsatzsteuer 2007) **und vom 21. Juli 2008** (Umsatzsteuer 2004 - 2006) wurden im Wesentlichen wie folgt begründet:

Gemäß § 6 LVO könne Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn nur bei Betätigungen iSd § 1 Abs 2 LVO, nicht hingegen bei anderen Betätigungen vorliegen. Da der Berufungswerber eine (erwerbswirtschaftliche) Betätigung iSd § 1 Abs 1 LVO ausgeübt habe, könne keine Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn vorliegen. Die Feststellung des Finanzamtes, es liege offensichtlich keine Gewinnerzielungsabsicht vor, mache die Betätigung als Warenpräsentator nicht zu einer Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn, da die Gewinnerzielungsabsicht nicht Hauptzweck der Betätigung sein müsse. Nach Artikel 4 Abs 1 der 6. EG-Richtlinie gelte als Steuerpflichtiger, wer eine der in Absatz 2 genannten wirtschaftlichen Tätigkeit selbständig und unabhängig von ihrem Ort ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis. Für die Frage des Vorliegens der Unternehmereigenschaft sei somit eine Gewinnerzielungsabsicht bzw ein positives Gesamtergebnis nicht erforderlich.

6. Mit Berufungsvorentscheidung vom 26. August 2008 wurde das Berufsbegehren als unbegründet abgewiesen und festgehalten, dass die Tätigkeit des Berufungswerbers als Warenpräsentator für die Jahre 2004 bis 2007 als Liebhabereibetätigung gemäß § 1 Abs 2 LVO eingestuft worden sei und daher sowohl im einkommensteuerlichen als auch im umsatzsteuerlichen Sinn Liebhaberei vorliege.

Tätigkeiten, die ihrer Art nach zwar grundsätzlich typisch erwerbswirtschaftlich veranlasst seien, jedoch nicht auch hinsichtlich ihres Umfangs erwerbstypisch ausgeübt werden, würden Tätigkeiten darstellen, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründeten Neigung zurückzuführen seien. Derartige Tätigkeiten würden unter den Tatbestand des § 1 Abs 2 LVO fallen.

7. Im Vorlageantrag vom 9. September 2008 brachte der Berufungswerber vor, dass eine Tätigkeit, die grundsätzlich erwerbswirtschaftlich sei, keine Tätigkeit sein könne, die typischerweise auf eine in der Lebensführung gegründete Neigung zurückzuführen ist. Auf eine Betrachtung des konkreten Falles komme es bei der Anwendung des § 1 Abs 2 Z 2 LVO nicht an. Der Berufungswerber übe die Tätigkeit vorwiegend zur Einnahmenerzielung aus und diese diene nicht primär der Eigenversorgung und Versorgung von Freunden und Familie mit den von ihm vertriebenen Produkten. Unabhängig davon sei die Erlassung von vorläufigen Bescheiden im umsatzsteuerlichen Sinn unzulässig. Die Finanzbehörde habe ohne Beobachtungszeitraum sofort und endgültig zu entscheiden.

8. Die Berufung wurde sodann dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

9. Im Vorhalt vom 28. Oktober 2010 wurde der Berufungswerber darauf hingewiesen, dass für den Abgabepflichtige folgende gesetzliche Pflichten bestehen: Die Verpflichtung des Unternehmers gemäß § 18 Abs 1 UStG 1994 zur Führung von Aufzeichnungen zur Feststellung

der (Umsatz-) Steuer und der Grundlagen ihrer Berechnung sowie die Verpflichtung nach § 126 BAO zur Führung von (ertragsteuerlichen) Aufzeichnungen betreffend Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben (Einnahmen-Ausgabenrechnung).

Der Berufungswerber wurde daher ersucht, diese Aufzeichnungen sowie sämtliche Eingangsrechnungen, auf Grund derer ein Vorsteuerabzug vorgenommen wurde, vorzulegen.

Darüber hinaus wurde um Beantwortung folgender Fragen gebeten:

„- Wie viele Produktpräsentationen wurden in den gegenständlichen Jahren von Ihnen durchgeführt? Wo wurden diese durchgeführt?

- Bitte legen Sie eine Kundenliste vor und geben Sie bekannt, wie hoch die Umsätze je Kunde in den gegenständlichen Jahren waren.

- Haben Sie auch für den privaten Bedarf Waren von der Firma Z bezogen? Wenn ja, in welchem jährlichen Umfang? Bitte legen Sie die diesbezüglichen Rechnungen vor.

- Es ist allgemein bekannt, dass Warenpräsentatoren der Firma Z auch günstig für den Privatgebrauch einkaufen können. Diese Begünstigungen beziehen sich nicht nur auf die klassischen Z - Produkte, wie etwa Kosmetikartikel, Reinigungsartikel, Nahrungsergänzungsmittel, etc., sondern es können darüber hinaus auch günstigere Telefentarife abgeschlossen, Reisen günstiger gebucht und auch andere Handelwaren, wie Kaffee und Unterhaltungselektronik verbilligt bezogen werden.

Im Hinblick auf die Höhe Ihrer jährlichen Umsätze, liegt daher die Vermutung nahe, dass das Angebot dieser Vergünstigungen und damit private Motive ausschlaggebend für die Aufnahme der Tätigkeit als Warenpräsentator bei der Firma Z waren und nicht die Aufnahme einer unternehmerischen Tätigkeit, mit dem Zweck Einnahmen zu erzielen. Für diese Annahme spricht auch Ihre per Fax vom 19. Mai 2008 ausgesprochene ausdrückliche Zustimmung zur Liebhabereibeurteilung Ihrer Tätigkeit. "

Nachdem dieser Vorhalt unbeantwortet blieb, wurde der Berufungswerber mit Schreiben vom 23. November 2010 erneut aufgefordert, eine Antwort einzubringen. Dieses Schriftstück wurde nach einem erfolglosen Zustellversuch am 26. November 2010 (Beginn der Abholfrist) beim Zustellpostamt hinterlegt. Auch auf dieses Schreiben erfolgte keine Antwort.

Über die Berufung wurde erwogen:

I. Gesetzliche Grundlagen

1. Unternehmer ist gemäß **§ 2 Abs 1 UStG 1994**, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig ist.

Nach **§ 2 Abs 5 Z 2 UStG 1994** gilt eine Tätigkeit, die auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten lässt (Liebhaberei) nicht als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit.

Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn kann gemäß **§ 6 LVO** nur bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs 2 LVO, nicht hingegen bei anderen Betätigungen vorliegen. Nach

§ 1 Abs 2 Z 2 LVO ist Liebhaberei dann anzunehmen, wenn Verluste aus einer Tätigkeit entstanden sind, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind.

Wenn eine Tätigkeit ertragsteuerlich als Liebhaberei und daher nicht als Einkunftsquelle behandelt wird, so kann in umsatzsteuerlicher Hinsicht dennoch ein nicht als Liebhaberei zu beurteilender Betrieb vorliegen, weil das umsatzsteuerliche Verständnis von Liebhaberei seit dem UStG 1994 wesentlich enger gefasst ist als das ertragsteuerliche (vgl. *Ruppe*, Umsatzsteuergesetz 1994³, Tz 254 f zu § 2). Eine rein erfolgsorientierte und damit auf Gewinn gerichtete Interpretation der Liebhabereibestimmung des § 2 Abs 5 Z 2 UStG 1994 stünde nämlich ansonsten in Widerspruch zu **Art 9 Abs 1 der MwStSystRL** (vgl. diesbezüglich die im Wesentlichen gleich lautende Bestimmung des Art 4 Abs 1 der Sechsten Mehrwertsteuer-Richtlinie vom 17. Mai 1977, 77/388/EWG).

Nach dieser Bestimmung gilt als Steuerpflichtiger, wer eine **wirtschaftliche** Tätigkeit **unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbständig** ausübt. Voraussetzung ist somit die Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit. Als „**wirtschaftliche Tätigkeit**“ gelten gemäß **Art 9 Abs 1 (2. Satz) der MwStSystRL** „*alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden...*“

Der Berufungswerber befindet sich somit grundsätzlich im Recht, wenn er vermeint, eine fehlende Gewinnerzielungsabsicht sei für den Bereich der Umsatzsteuer unbeachtlich. Allerdings verlangt Art 9 Abs 1 der MwStSystRL die Ausübung einer **wirtschaftlichen Tätigkeit**, welche nur dann als solche angesehen wird, wenn diese mit dem Bestreben, **nachhaltig** Einnahmen zu erzielen, betrieben wird. Auch aus Sicht des Gemeinschaftsrechts ist daher eine Abgrenzung zwischen der unternehmerischen Einnahmenerzielung einerseits und der privaten Bedürfnisbefriedigung ("Konsum") andererseits zulässig und geboten. Es genügt also nicht, die Tarnkappe gelegentlicher Einnahmenerzielung über Hobbys und Privatvergnügen überzuziehen, um als Unternehmer den Vorsteuerabzug zu erhalten. Entscheidend ist, ob im Kern eine marktwirtschaftliche Tätigkeit zur Einnahmenerzielung entfaltet wird oder Privatvergnügen als unternehmerische Tätigkeit getarnt (kaschiert) wird (vgl. *Pülzl*, SWK 2001, S 750; *Steckenbauer-Gschwandtner*, Die Tätigkeit des Warenpräsentators als umsatzsteuerliche Liebhaberei, taxlex 2010, 12 ff).

Hiezu hat der EuGH in der Rechtssache *Inzo* (8.6.2000, C-400/98) unter anderem festgehalten, dass in Fällen von Betrug oder Missbrauch, in denen der Betroffene z. B. die Absicht, eine bestimmte wirtschaftliche Tätigkeit aufzunehmen, nur vorgespiegelt, in Wirklichkeit jedoch versucht hat, abzugsfähige Gegenstände seinem Privatvermögen zuzuführen, die Steuerbehörde rückwirkend die Erstattung der abgezogenen Beträge verlangen kann, da diese Abzüge aufgrund falscher Erklärungen gewährt wurden. Derartige Scheinhandlungen können **keine Unternehmereigenschaft** vermitteln.

2. Gemäß § 115 Abs 1 BAO haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind.

Die Abgabenbehörde trägt somit zwar die Feststellungslast für alle Tatsachen, die vorliegen müssen, um einen Abgabenanspruch geltend machen zu können, doch befreit dies die Partei **nicht von ihrer Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht**. Es trifft zwar zu, dass die amtswegige Ermittlungspflicht auch dann besteht, wenn der Abgabepflichtige seine Verpflichtungen (Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht) verletzt hat. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (etwa vom 22.04.2009, 2004/15/0144) tritt jedoch die Verpflichtung der Behörde, den Sachverhalt nach allen Richtungen über das von ihr als erwiesen erkannte Maß hinaus zu prüfen, in dem Ausmaß zurück, in dem die **Partei zur Mitwirkung an der Wahrheitsfindung** ungeachtet ihrer Verpflichtung hiezu **nicht bereit ist oder eine solche unterlässt** (vgl. für viele die Erkenntnisse vom 30.05.2001, 99/13/0024 und vom 27.11.2001, 97/14/0011).

II. Rechtliche Würdigung

3. Im Vorhalteverfahren wurde der Berufungswerber aufgefordert, die Aufzeichnungen nach § 18 Abs 1 UStG 1994, nach § 126 BAO (Einnahmen-Ausgabenrechnungen der Jahre 2004 bis 2007) sowie sämtliche Eingangsrechnungen, auf Grund derer ein Vorsteuerabzug vorgenommen wurde, vorzulegen. Darüber hinaus wurde er ersucht, konkrete Fragen zum Sachverhalt zu beantworten. Den mehrmaligen Aufforderungen kam der Berufungswerber nicht nach, weshalb der Referentin weder Aufzeichnungen und Belege noch Darstellungen zum Sachverhalt vorliegen. Daraus folgt, dass die für den konkreten Fall bedeutsamen Umstände nicht offen gelegt wurden, weshalb **nach Aktenlage zu entscheiden** war:

Nach den vorliegenden Umsatzsteuererklärungen erzielte der Berufungswerber aus seiner Tätigkeit als Warenpräsentator Erlöse bzw machte Vorsteuern in folgender Höhe geltend:

	Erlöse:	Vorsteuern:
--	----------------	--------------------

2004	15,09 €	432,56 €
2005	22,44 €	217,08 €
2006	17,82 €	103,27 €
2007	3,90 €	283,09 €

Aus dieser Aufstellung kann geschlossen werden, dass die im Zusammenhang mit der Tätigkeit als Warenpräsentator stehenden Ausgaben (für die offensichtlich das Recht auf Vorsteuerabzug in Anspruch genommen wurde) die Erlöse wesentlich überstiegen haben und dies nicht nur im Jahr der Eröffnung des Gewerbes, sondern auch in den darauf folgenden Jahren. Der Berufungswerber hat offensichtlich so gut wie keine Produktpräsentationen durchgeführt und damit auch nur minimale Erlöse erzielt.

Auf Grund dieses Missverhältnisses und der allgemein bekannten Tatsache (siehe dazu UFS vom 1. Juni 2010, RV/0039-L/07 sowie vom 2. September 2009, RV/0538-S/09), dass Warenpräsentatoren der Firma Z auch günstig für den Privatgebrauch einkaufen können, liegt daher die Vermutung nahe, dass das Angebot dieser Vergünstigungen und damit **ausschließlich private Motive** ausschlaggebend für die Aufnahme der Tätigkeit als Warenpräsentator waren und nicht die Aufnahme einer unternehmerischen Tätigkeit, mit dem Zweck nachhaltig Einnahmen zu erzielen. Für diese Annahme spricht auch die in ertragsteuerlicher Hinsicht ausgesprochene Zustimmung des Berufungswerbers vom 19. Mai 2008 zur Einstufung als steuerlich unbeachtliche Liebhabereibetätigung.

Das weit gefächerte Produktsortiment der Firma Z umfasst nämlich durchwegs gängige und attraktive Gebrauchsartikel (zB Kosmetik- und Toiletteartikel, Reinigungsmittel, Schmuck, Nahrungsergänzungsmittel, Tiernahrung, Getränke und Haushaltswaren, wie etwa Kochgeschirr und Kochmesser), welche als Vorführprodukte günstiger erworben werden können und sich in typisierender Betrachtungsweise für den eigenen privaten Gebrauch besonders eignen. Darüber hinaus werden auch preisgünstigere Telefontarife, Unterhaltungselektronik und Reisen angeboten (siehe <http://www.Z.at/catalog>).

Nachdem dem Berufungswerber die Zweifel an seiner Unternehmereigenschaft vorgehalten wurden und dieser den Ausführungen der Referentin nicht entgegengetreten ist, gelangt die Referentin auf Grund der Aktenlage zu der Überzeugung, dass der Berufungswerber nie ernsthaft die Absicht hatte eine unternehmerische Tätigkeit zu entfalten, sondern vielmehr die wenigen vertriebenen Produkte an einen nicht feststellbaren Personenkreis (vermutlich an Familienmitglieder und Bekannte) veräußert hat. Die behauptete Aufnahme der Tätigkeit als Z - Warenpräsentator diene vornehmlich den privaten Konsuminteressen des Berufungswerbers und seiner Angehörigen, womit in den berufsgegenständlichen Jahren weder eine

unternehmerische Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs 1 UStG 1994 noch eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne des Art 9 Abs 1 der MwStSystRL vorlag. Das Finanzamt hat somit zu Recht von einer Festsetzung von Umsatzsteuer abgesehen.

4. Im Vorlageantrag vom 9. September 2008 wurde darauf hingewiesen, dass die Erlassung von vorläufigen Bescheiden unzulässig sei. Hierzu ist zu bemerken, dass gegen die vorläufigen Umsatzsteuerbescheide 2004 bis 2006 **kein** Rechtsmittel eingebracht wurde und diese damit rechtskräftig wurden. Die Einwendungen gegen die Vorläufigkeit der Bescheide gehen folglich ins Leere und hätten vielmehr bereits in einer Berufung gegen die vorläufigen Bescheide vorgebracht werden müssen.

Die Berufung war somit als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 21. Dezember 2010