

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin C in der Beschwerdesache B gegen die Bescheide des FA Linz vom 20.11.2009, betreffend a) Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs.4 BAO hinsichtlich Umsatzsteuer 2004-2007, b) Umsatzsteuer 2008, c) Einkommensteuer 2004-2008 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde betreffend die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs.4 BAO hinsichtlich Umsatzsteuer 2004-2007 wird stattgegeben und die Bescheide wegen Rechtswidrigkeit des Inhalts aufgehoben.

Die Beschwerden betreffend Umsatzsteuer 2008 und Einkommensteuer 2004-2008 werden abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (= Bf) erklärte neben seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (hauptberufliche Tätigkeit als Bankangestellter) in den berufsgegenständlichen Jahren Einkünfte aus Gewerbebetrieb als Privatgeschäftsvermittler bei A (i.d.F. A). Gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994 verzichtete er auf die Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 und machte im berufsgegenständlichen Zeitraum 2004 bis 2008 sowie darüber hinaus bis zur Betriebseinstellung Ende 2010 vom Vorsteuerabzug Gebrauch.

Nachdem der Vorsteuerabzug vom Finanzamt für die Jahre 2004 bis 2007 gewährt wurde, ergingen am 20.11.2009 Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2004 bis 2007. Die Begründung der Bescheide bestand aus der Zitierung des § 303 Abs. 4 BAO. Weiters wurde ausgeführt: "Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt.

Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit, und die Auswirkungen können nicht als geringfügig angesehen werden."

In den in der Folge ergangenen Umsatzsteuerbescheiden 2004 bis 2007 sowie dem Umsatzsteuerbescheid 2008 wurde die Umsatzsteuer mit Null festgesetzt.

Laut den gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültigen Einkommensteuerbescheiden 2004 bis 2007 sowie dem Einkommensteuerbescheid 2008 betrugen die Einkünfte aus Gewerbebetrieb Null.

Gegen die o.a. Bescheide wurde rechtzeitig Berufung eingebracht und im Wesentlichen ausgeführt, dass

a) ad Wiederaufnahmebescheide: keine neuen Ergebnisse hervorkamen, die eine Wiederaufnahme rechtfertigten. Es habe sich an den Gewinnabsichten nichts geändert, weshalb der Bf vertrauen konnte – bei Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen – dass die bereits endgültig erlassenen Bescheide nicht durch Wiederaufnahme abgeändert werden.

b) ad Umsatzsteuer: Der Bf übte als Privatgeschäftsvermittler eine Tätigkeit im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO aus. Seine Verluste seien darauf zurückzuführen, dass bei Neubeginn der Tätigkeit ein erheblicher Aufwand zur Kundenwerbung erforderlich ist und die Provisionen erst langsam fällig und in weiterer Folge ansteigen werden.

c) ad Einkommensteuer: §§ 1 Abs. 1 und 2 Abs. 2 LVO wurden zitiert und ein Anlaufzeitraum von 5 Jahren behauptet. Weiters wurde angeführt, dass die Anlaufverluste kontinuierlich geschmälert und die Umsätze gesteigert wurden. 2008 habe es einen kleinen Umsatzeinbruch aufgrund der Wirtschaftskrise gegeben; der Bf habe jedoch einen Gewinn erwirtschaftet, da er weniger Vorführprodukte anschaffen musste. Beim Anfallen von Verlusten sei das Vorliegen der Gesamtgewinnabsicht anhand (in der Berufung aufgezählter) Umstände zu beurteilen. Diese aufgezählten Umstände entsprechen der laut Kriterienprüfung gemäß § 2 LVO zu überprüfenden Umstände.

Das Finanzamt stellte einen Vorhalt mit folgenden Fragen:

1. Vorlage der detaillierten Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen für 2004 bis 2008 (inkl. Aufgliederung der steuerlichen Betriebsausgaben).
2. Aufschlüsselung der Provisionserträge und Vorlage der dazugehörigen Verträge.
3. Vorlage des Vertrags für die Tätigkeit als Warenpräsentator mit der Firma A. Es wird ersucht mitzuteilen, ob für die Tätigkeit ein Gebietsschutz und/oder ein Konkurrenzverbot bestand.
4. Laut Aktenlage üben Sie die Tätigkeit nebenberuflich aus. Wie viele Stunden beträgt Ihre Normalarbeitszeit aus Ihrem Angestelltenverhältnis? Wie viele Stunden wenden Sie für Ihre Tätigkeit als Warenpräsentator auf? Wie viele Verkaufsveranstaltungen haben Sie in den Jahren 2004 bis 2008 (detaillierte Aufstellung mit Datum) abgehalten?
5. Wie akquirieren Sie Ihre Kunden? Erläutern Sie bitte Ihr Vertriebssystem.
6. Wie hoch war der Anteil an Vorführprodukten und Werbemitteln bei den bezogenen Waren?

Die Antworten waren:

ad 1. Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen von 2004 bis 2008 liegen bei.

Daraus ist ersichtlich, dass der Bf wohl Provisionen erlöste, jedoch Verkaufserlöse bloß im Jahr 2008 in Summe von 875,99 € bezeichnete. Verbrauchsgüter wurden nie angeschafft, Vorführprodukte in jedem Jahr. Weiters vielen Ausgaben an für Aufbauhilfen, Beiträge/ Gebühren, Büromaterial, Diäten, Fachliteratur/Berufsfortbildungskosten, Rechts- und Steuerberatung, Reisespesen, Telefonkosten.

ad 2. Aufschlüsselung der Provisionseinnahmen brutto:

2004:	1.059,36 €
2005:	4.439,64 €
2006:	5.299,79 €
2007:	5.424,54 €
2008:	3.623,25 €

ad 3. Vertrag gibt es keinen, es wird lediglich ein Antrag bei der Firma A gestellt.

Gebietsschutz und Konkurrenzverbot bestehen nicht.

ad 4. Normalarbeitszeit im Angestelltenverhältnis 8,5 Std. täglich, nebenberuflicher Warenpräsentator ca. 10 bis 15 Std. wöchentlich. Verkaufsveranstaltungen gibt es keine. Wie im Gewerbewortlaut "Warenpräsentator" werden Waren präsentiert (siehe Homepage der Wirtschaftskammer Gremium Direktvertrieb). Diese Präsentationen dienen zum Ersten der Erklärung, zum Bezug der Produkte direkt von A. Zum Zweiten der Vermittlung des Produktes direkt an einen Kunden (siehe Homepage der Firma A).

ad 5. Persönliche Kontakte und Gespräche.

ad 6. Zum Herzeigen und Vorführen in den Jahren 2004 bis 2008 ca. 16.000,00 € von Produktgruppen wie Haushaltspflege, Autopflege, Kosmetik, Nahrungsergänzung, sowie auch Produktgruppen von Edelstahlgarsets und Wasserfiltersystemen.

Aus den Beilagen ist ersichtlich, dass die gekauften Vorführprodukte betragen:

2004:	3.146,39 €
2005:	4.665,57 €
2006:	3.753,96 €
2007:	3.663,39 €
2008:	818,73 €

Mit Ende 2010 beendete der Bf seine Tätigkeit als Vertreter für A.

Die Gewinne bzw. Verluste in diesen Jahren betrugen:

2004:	-3.387,34 €
2005:	-2.989,77 €

2006:	-2.416,26 €
2007:	-1.207,36 €
2008:	1.332,03 €
2009:	772,73 €
2010:	103,95 €,

das heißt der Bf erwirtschaftete im Zeitraum der Vertretertätigkeit 2004 bis 2010 einen Verlust von 7.792,02 €.

Die Umsatz- und Vorsteuer in diesem Zeitraum betrugen laut Erklärungen:

Jahr	Umsatzsteuer	Vorsteuer
2004	176,56 €	700,44 €
2005	739,94 €	1.263,51 €
2006	883,30 €	1.415,75 €
2007	904,09 €	1.301,55 €
2008	727,51 €	514,20 €
2009	351,36 €	202,71 €
2010	157,47 €	84,39 €
	3.940,14 €	5.482,55 €

Es erging keine Berufungsvorentscheidung.

Hinsichtlich der Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide/Umsatzsteuer 2004 bis 2007 teilte das Finanzamt mit, dass der Antrag auf Abweisung der Beschwerde nicht mehr aufrechterhalten werde.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

ad a) Gemäß § 279 Abs. 1 BAO hat das Verwaltungsgericht außer in den Fällen des § 278 immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

Gemäß § 279 Abs. 2 BAO tritt das Verfahren durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat.

Gemäß § 307 Abs. 1 erster Satz BAO ist mit dem die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid unter gleichzeitiger Aufhebung des früheren Bescheides die das wiederaufgenommene Verfahren abschließende Sachentscheidung zu verbinden.

Gemäß § 307 Abs. 3 BAO tritt durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheides das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat.

Laut Ritz, BAO⁵, § 307 Tz 3 sind die Wiederaufnahmegründe jedenfalls in der Bescheidbegründung aufzunehmen (VwGH 21.7.1998, 93/14/0187, 0188 u.a.) damit sich die Rechtsmittelbehörde bei der Erledigung der gegen die Verfügung der Wiederaufnahme gerichteten Rechtsmittel auf keine neuen Wiederaufnahmegründe stützen kann.

Im Beschwerdeverfahren ist über die Rechtmäßigkeit des angefochtenen Bescheides zu entscheiden, weshalb einer Beschwerde gegen einen Wiederaufnahmebescheid, der in seiner Begründung keine tauglichen Wiederaufnahmegründe anführt, durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides stattzugeben ist.

Weiters hat die Begründung die für die Ermessensübung maßgebenden Überlegungen zu enthalten (VwGH 9.7.1997, 96/13/0185 u.a.). Nur "formelhaft" auf den Grundsatz des Vorrangs der Rechtsrichtigkeit zu verweisen, verstößt gegen die Begründungspflicht.

W.o.a. ist ersichtlich, dass die Wiederaufnahmebescheide/Umsatzsteuer 2004 bis 2007 nicht nur die entsprechenden tauglichen Wiederaufnahmegründe nicht erklärten, sondern auch die Ermessensübung im o.a. Sinn nur "formelhaft" erfolgte. (In der Folge verzichtete das Finanzamt auch auf die Aufrechterhaltung des Antrages auf Abweisung der Beschwerde).

Es waren i.d.F. die Wiederaufnahmebescheide/Umsatzsteuer 2004 bis 2007 aufzuheben und sind gemäß § 307 Abs. 3 BAO die vor o.a. Wiederaufnahme ergangenen Umsatzsteuerbescheide 2004 bis 2007 zu beachten, da sie wieder aufleben (VwGH 28.2.2012, 2009/15/0170).

ad b) und c) Gemäß § 1 Abs. 1 LVO liegen Einkünfte vor bei einer Tätigkeit (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.

Gemäß § 1 Abs. 2 LVO ist Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste entstehen

1. aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (z.B. Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen, Luxuswirtschaftsgüter) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen oder
2. aus Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind.

Zur Klärung des beschwerdegegenständlichen Sachverhaltes ist primär festzustellen, ob die Tätigkeit des Bf's als A-Vertreter unter § 1 Abs. 1 LVO oder § 1 Abs. 2 LVO fällt. Es ist dabei zu beachten, dass der Bf im Zeitraum, in dem er die A-Vertreterstätigkeit ausübte (2004 bis 2010) zum einen einen Verlust von insgesamt 7.792,02 € erwirtschaftete, der progressionswirksam die Einkommensteuer minderte, zum anderen die von ihm lukrierte Vorsteuer die Umsatzsteuer um mehr als 1.500,00 € überstieg. Der dazu tretende Umstand, dass er bei dieser o.a. Konstellation die Tätigkeit 2010 einstellte lässt seine Absicht, einen Gesamtgewinn zu erzielen, nicht erblicken. Dieser Eindruck wird auch unterstützt durch den Umstand, dass vom Bf Verkaufsgüter nie erworben wurden, er bloß Vorführprodukte erwarb: Bekannterweise werden diese Vorführprodukte nicht an Käufer weiterverkauft, sondern vom jeweiligen Vertreter selbst verwertet. Dies wird auch bestätigt durch den Umstand, dass während der beschwerdegegenständlichen Vertreterstätigkeit laut der von ihm vorgelegten Unterlagen er nur Provisionserlöse im o.a. Umfang und keine Verkaufserlöse (bis auf 2008 im Umfang von bloß 875,99 €) erzielte.

Wie sich aus dem Erkenntnis des VwGH vom 22.2.2000, 96/14/0038 ergibt, beruht die Vermittlertätigkeit bei A auf einem sich totlaufenden Schneeballsystem: Es werden nur A-Produkte vermittelt, A legt die Preise fest, es gibt keinen Gebietsschutz. Über dem Vertreter sind am Umsatz beteiligte Sponsoren, unter ihm sind die A-Sponsoren, die von ihm gesponsert werden. Subvertreter werden vor allem im persönlichen Umkreis angeworben, wodurch es in der Natur der Sache liegt, dass aufgrund der so entstehenden gegenseitigen Konkurrenzierung eine Marktverengung eintritt und der Kundenkreis in Kürze ausgeschöpft ist. Daneben fallen laufend (wie auch im beschwerdegegenständlichen Fall gegeben) beachtliche Schulungs-, Telefon-, Kfz-Kosten u.ä. an: Beim Betrieb einer Tätigkeit unter diesen Umständen erachtet es der VwGH als schlüssig anzunehmen, dass sie objektiv nicht geeignet ist, Gewinne zu erzielen und so die Annahme gerechtfertigt ist, dass die Tätigkeit vor Erzielen eines Gesamtgewinnes beendet wird (der VwGH hat diese Rechtsansicht im Erkenntnis vom 23.11.2011, 2008/13/0052 bestätigt).

Da – w.o.a. – der Bf seine A-Tätigkeit vor Erzielen eines Gesamtgewinnes beendete und die Nebenumstände (wie angeführt: Verkaufserlöse nur in geringem Maß nur 2008, kein Ankauf von Verbrauchsgütern sondern nur von Vorführwaren, laufend bestehende Kfz-Kosten, Reise-, Telefon-, Rechtsberatungs- und Schulungskosten, Verluste waren progressionswirksam, Vorsteuern überstiegen die Umsatzsteuer) den Umständen laut o.a. VwGH-Judikaten gleichen, sowie er die A-Tätigkeit nur in seiner knappen Freizeit neben einer verantwortungsvollen hauptberuflichen Tätigkeit als Bankangestellter ausübte (pro Arbeitstag 2 bis 3 Std. bzw. sollte dies nicht der Fall sein, am Wochenende 10 bis 15 Std.), ist davon auszugehen, dass die Tätigkeit des Bf's für A eine Tätigkeit darstellte, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung des Bf's begründete Neigung zurückzuführen war, d.h. er sie hobbymäßig betrieb, weshalb eine Subsumtion des Sachverhaltes unter § 1 Abs. 2 Z 2 LVO zu erfolgen hat. Da Kriterienprüfung

und Anlaufzeitraum gemäß § 2 LVO nur bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 1 LVO zu überprüfen sind, war auf die diesbezüglichen Beschwerdeausführungen nicht einzugehen. Es war in der Folge die Beschwerde hinsichtlich der Einkommensteuerbescheide 2004 bis 2008 als unbegründet abzuweisen.

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

Es war in der Folge auch die Beschwerde hinsichtlich Umsatzsteuerbescheid 2008 als unbegründet abzuweisen.

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs.4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs abweicht.

Linz, am 9. September 2014