



Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes A vom 14. Juni 2011 betreffend Umsatzsteuer 2010 entschieden:

Der angefochtene Bescheid und die Berufungsvorentscheidung werden gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Begründung

1. Der Berufungswerber (kurz: Bw.) betreibt das Handelsgewerbe gemäß [§ 124 Z 11 GewO 1994](#), beschränkt auf die Privatgeschäftsvermittlung von Produkten der Firma B.

Mit dem auf [§ 299 BAO](#) gestützten Bescheid vom 14.6.2011 wurde der – erklärungsgemäß ergangene – Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2010 vom 8.4.2011 aufgehoben. In dem gleichzeitig ergangenen berichtigten Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2010 wurde von Umsätzen und Vorsteuerbeträgen von null € ausgegangen. Begründend wurde dazu ausgeführt, dass aus der Tätigkeit als B-Vertreter nur Verluste erwirtschaftet werden und diese Tätigkeit bereits als Liebhaberei eingestuft worden sei (siehe Begründung des Einkommensteuerbescheids 1998).

2. In der Berufung gegen diesen Bescheid wurde ausgeführt, dass es sich um eine erwerbswirtschaftliche Tätigkeit der Berufungswerberin (wohl: des Bw.) handle, die unter [§ 1 Abs. 1 LVO](#) falle, und daher Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn nicht vorliege. Beantragt wurde, die Umsatzsteuer für das Jahr 2010 erklärungsgemäß festzusetzen, in eventu den bekämpften

Bescheid ersatzlos aufzuheben und die Umsatzsteuer für das Jahr 2010 entsprechend der Erklärung festzusetzen.

3. Die abweisende Berufungsvorentscheidung des Finanzamts war wie folgt begründet:

Nicht als gewerblich oder beruflich gilt nach [§ 2 Abs. 5 Z. 2 UStG 1994](#) eine Tätigkeit dann, wenn die Tätigkeit auf Dauer gesehen Einnahmenüberschüsse nicht erwarten lässt (Liebhaberei).

Wie aus den veranlagten Jahren ersichtlich ist, trifft dies auch beim Berufungswerber zu. Es konnten keine Überschüsse erwirtschaftet werden. Hinweisend auf die vom Berufungswerber bekannt gegebenen Umsätze in den Umsatzsteuererklärungen für die Jahre 2002 bis 2010 wurden vom Berufungswerber weniger als 700,00 € pro Jahr erwirtschaftet.

Aufgrund der Angaben des Berufungswerbers kann nur der Schluss gezogen werden, dass dieser die Produkte der Firma B nur hobbymäßig und zwar in einem sehr eingeschränkten Umfang vertrieben hat und die Tätigkeit als Vertreter der Firma B hauptsächlich für die Befriedigung der privaten Konsuminteressen genutzt hat. Eine derartige Tätigkeit ist jedoch von [§ 1 Abs. 2 Z 2 LVO](#) umfasst und stellt keine unternehmerische Tätigkeit dar.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

4. Mit Schreiben vom 5.9.2011 wurde der Antrag gestellt, die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen.

Über die Berufung wurde erwogen:

5. Die Vertreterin des Bw. hat sich (in ihrer Berufung) auf die ihr erteilte „Prozessvollmacht“ berufen. Liegt eine solche Vollmacht vor, muss an die Vertreterin zugestellt werden. Ob die Berufungsvorentscheidung wirksam geworden ist, kann daher nicht abschließend beantwortet werden (solange nicht davon ausgegangen werden kann, dass sie der Vertreterin im Original zugekommen ist). Dessen ungeachtet ist die Zuständigkeit des Unabhängigen Finanzsenats zur Entscheidung über die ihm vorgelegte Berufung gegeben.

6. Nach § 6 der Liebhaberei-Verordnung 1993 (kurz: LVO) kann Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn nur bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2, nicht hingegen bei anderen Betätigungen vorliegen.

Nach [§ 1 Abs. 1 LVO](#) liegen 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 LVO) zu erzielen, und die nicht unter § 1 Abs. 2 fällt, Einkünfte vor. Nach [§ 1 Abs. 2 LVO](#) ist Liebhaberei ua. bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern entstehen, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen (Z 1), oder Tätigkeiten entfaltet werden, die

typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind (Z 2).

7. Der VwGH geht von dem Verständnis aus, dass die Frage, ob Tätigkeiten typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen, abstrakt nach der Verkehrsauffassung und nicht an Hand der subjektiven Verhältnisse zu beurteilen ist (VwGH 16.12.2009, [2008/15/0059](#)). Es ist also nicht auf die konkrete Neigung des Abgabepflichtigen abzustellen, sondern darauf, ob die konkrete Tätigkeit bei Anlegen einer Durchschnittsbetrachtung (Argument "typischerweise") einen Zusammenhang mit einer in der Lebensführung begründeten Neigung aufweist (VwGH 28.11.2007, [2004/15/0128](#)). Was grundsätzlich erwerbswirtschaftlich ist, kann danach keine Tätigkeit sein, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen ist. Auf eine Betrachtung des konkreten Falls kommt es bei Anwendung des § 1 Abs. 2 Z 2 LVO nicht an (VwGH 26.4.2000, [96/14/0095](#), und VwGH 26.4.2000, [96/14/0117](#), zu Privatgeschäftsvermittlern).

8. Bei Privatgeschäftsvermittlern, die ihre Tätigkeit auf der Grundlage eines Gewerbescheins ausüben, als solche nach außen hin in Erscheinung treten und Verkaufsveranstaltungen durchführen, kann – nach der Verkehrsauffassung – davon ausgegangen werden, dass eine erwerbswirtschaftliche Betätigung, dh. eine Betätigung iSd § 1 Abs. 1 LVO, entfaltet wird (vgl. VwGH 28.4.2011, [2008/15/0198](#)).

9. Die Abgabenbehörde erster Instanz bezieht sich in der Begründung des angefochtenen Bescheides auf die Begründung des Einkommensteuerbescheids 1998. In dieser wurde ausgeführt:

Sie haben aus Ihrer Tätigkeit als B-Vertreter bisher nur Verluste erzielt, wobei die Kosten für Vorführprodukte jedes Jahr den erzielten Umsatz bei weitem überschritten haben. Diese Tätigkeit ist daher objektiv gesehen nicht geeignet, Gewinne zu erzielen und dürfte auch vor Erzielung eines Gesamtgewinnes beendet werden. Ein Anlaufzeitraum war daher bei der Überprüfung der Tätigkeit auf "Liebhaberei" nicht zu berücksichtigen.

10. Die Tätigkeit als Privatgeschäftsvermittler wurde mit 1.4.1995 aufgenommen. Per 30.7.2001 erfolgte ein Standortwechsel. Die Tätigkeit wird seither in C ausgeübt (Entfernung von D rund 43 Kilometer).

Die in den Jahren 1995 bis 2010 erzielten Umsätze, in Anspruch genommenen Vorsteuerbeträge und USt-Gutschriften sowie erzielten Verluste aus Gewerbebetrieb betragen:

	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001
Umsätze (€)	1.063,67	473,10	227,83	514,95	407,10	644,37	426,27
Vorsteuern		-316,38	-254,91	-358,94	-181,63	-261,00	-287,43
Gutschrift		-221,76	-209,34	-255,95	-100,21	-132,13	-202,18

Verluste	-2.588,02	-2.148,43	-1.819,00	-1.160,59	-619,75	-958,34	-1.501,20	
2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
271,50	343,41	308,60	255,80	213,46	306,58	371,98	652,86	483,80
-215,25	-190,75	-174,56	-191,80	-167,24	-186,53	-190,97	-266,62	-295,74
-160,95	-122,07	-112,84	-140,64	-124,55	-125,21	-116,57	-136,05	-198,98
1.179,50	-739,72	-677,01	-843,86	-747,20	-751,28	-699,42	-816,14	-845,77

11. Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig 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 ([§ 2 Abs. 1 UStG 1994](#)). Eine Tätigkeit, die auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten lässt (Liebhaberei), gilt nach [§ 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994](#) aber nicht als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit.

Der Unternehmerbegriff engt den Umfang der umsatzsteuerlich relevanten Leistungen bzw. der umsatzsteuerlich relevanten Einkommensverwendung ein (*Ruppe/Achatz, UStG, 4. Aufl., § 2 Tz 41*).

12. Der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (kurz: RL) ist der Begriff des Unternehmers fremd. Die RL spricht vom Steuerpflichtigen.

Nach Art. 9 der RL gilt als Steuerpflichtiger, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und *Ergebnis* selbstständig ausübt. Als „wirtschaftliche Tätigkeit“ gelten danach alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe. Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt insbesondere die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen.

Durch die Bezugnahme der RL auf wirtschaftliche Tätigkeiten ist auf nachhaltige, einnahmenorientierte Aktivitäten abzustellen (*Ruppe/Achatz, aaO., § 2 Tz 8*).

13. Eine an ertragsteuerlichen Gesichtspunkten ausgerichtete Auslegung des § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 stünde in Widerspruch zu höherrangigem Unionsrecht. Sie vermag den angefochtenen Bescheid daher nicht zu tragen.

14. Nach Art. 9 der RL ist zu prüfen, ob die Tätigkeit des Steuerpflichtigen *wirtschaftlichen Charakter* hat. Der Begriff des wirtschaftlichen Charakters ist in einem weiten Sinn zu verstehen. Er hat objektiven Charakter. Dabei gelten die Kriterien der Nachhaltigkeit und der Einnahmenerzielung für alle in Art. 9 der RL angeführten Tätigkeiten.

Einnahmenerzielung liegt vor, wenn die Tätigkeit gegen Entgelt ausgeübt wird, doch verleiht die Entgeltlichkeit einer Tätigkeit noch nicht wirtschaftlichen Charakter. Sie ist notwendige, aber nicht hinreichende Bedingung wirtschaftlicher Betätigung (vgl. EuGH 26.6.2007, Rs [C-284/04](#)).

15. Entscheidend ist, dass Tätigkeiten, die – wirtschaftlich gesehen – der *Konsumsphäre* des Steuerpflichtigen (dem Endverbrauch) zuzurechnen sind, aus dem Begriff des Unternehmers (Steuerpflichtigen) ausgeklammert werden. Wer Leistungen in Anspruch nimmt, die eigentlich seiner Privatsphäre zuzuordnen sind, soll nicht deswegen zum Unternehmer (Steuerpflichtigen) mit Vorsteuerabzug werden, weil er in Zusammenhang mit dem Leistungsbezug *auch* eigene Leistungen erbringt (*Ruppe/Achatz*, aaO., § 2 Tz 248).

So ist das Merkmal der gewerblichen oder beruflichen, dh. nachhaltigen Tätigkeit, nach der Rechtsprechung des BFH auf *Grund des Gesamtbilds der Verhältnisse* an Hand verschiedener Kriterien zu beurteilen, die im Einzelfall mit unterschiedlicher Gewichtung heranzuziehen sind. Es sind unter anderem zu würdigen: die Dauer und die Intensität des Tätigwerdens, die Beteiligung am Markt, die Zahl der ausgeführten Umsätze und das planmäßige Tätigwerden (BFH 7.9.2006, V R 6/05, BStBl. II 2007, 148).

Ruppe/Achatz weisen darauf an, dass es an der Einnahmenerzielungsabsicht fehlt, wo Tätigkeiten ohne wirtschaftliches Kalkül, ohne eigenwirtschaftliches Interesse entfaltet werden, was der Fall sein kann, wenn das Verhalten des Leistenden zB von der Absicht der Unentgeltlichkeit, der Gefälligkeit, des familiären Zusammenwirkens udgl. bestimmt ist. In diesen Fällen führen auch allfällige Einnahmen (speziell Kostenerstattungen), die mit dieser Tätigkeit verbunden sind, nicht zur Annahme einer gewerblichen Tätigkeit (aaO., § 2 Tz 58).

16. In der Berufungsvorentscheidung wurde die Ansicht vertreten, dass „auf Grund der Angaben des Bw.“ nur der Schluss gezogen werden könne, dass die Produkte der Firma B nur hobbymäßig und zwar in einem sehr eingeschränkten Umfang vertrieben wurden und die Tätigkeit als Vertreter der Firma B „hauptsächlich für die Befriedigung der privaten Konsuminteressen genutzt“ worden sei. Auf Grund welcher Tatsachenfeststellungen (im Einzelnen) die Abgabenbehörde erster Instanz – in freier Beweiswürdigung (§ 167 Abs. 2 BAO) – zu dieser Folgerung gelangt ist, ist nicht ausgeführt. In den vorgelegten Akten befinden sich weder genaue Aufgliederungen der vom Bw. geltend gemachten Ausgaben bzw. Vorsteuerbeträge, noch lassen sich den Akten andere Anhaltspunkte entnehmen, die die Folgerung zulässig erscheinen ließen, dass die Tätigkeit „hobbymäßig“ betrieben bzw. in erster Linie zur „Befriedigung der privaten Konsuminteressen“ aufrechterhalten worden sei (vgl. taxlex 2010, 12).

17. Die vom Bw. geltend gemachte Gutschrift ist zwar nicht bedeutend (sie beträgt 198,98 €). Mit Rücksicht auf die anhaltende Lukrierung von Vorsteuerbeträgen erscheint es aber – auch aus *generalpräventiven* Gründen – zweckmäßig, die Unternehmereigenschaft des Bw. in einem übergreifenden zeitlichen Zusammenhang zu prüfen. Mit Rücksicht auf den Umfang der Ermittlungen, die zur Gewinnung eines solchen *Gesamtbilds der Verhältnisse* ausreichend sein können, erscheint es zweckmäßig, den angefochtenen Bescheid (sowie die Berufungsvorentscheidung) gemäß § 289 Abs. 1 BAO aufzuheben, zumal es nicht die Aufgabe einer Abgabenbehörde *zweiter Instanz* sein kann, erstmals Ermittlungen vorzunehmen, die auf die *Gewinnung* von Sachverhaltselementen zur Geltendmachung von Abgabenansprüchen gerichtet sind. Der Abgabenbehörde erster Instanz soll jedoch die Möglichkeit gegeben sein, die von ihr geäußerten Zweifel am wirtschaftlichen Gehalt der Tätigkeit des Bw. auf ihre Berechtigung hin zu überprüfen (zur umsatzsteuerlichen Beurteilung der Tätigkeit von Warenpräsentatoren siehe beispielsweise UFS 23.11.2011, RV/0086-L/07; UFS 16.6.2011, RV/1038-L/08; UFS 21.12.2010, RV/1005-L/08; UFS 1.6.2010, RV/0039-L/07; UFS 2.9.2009, RV/0538-S/09; UFS 3.4.2009, RV/0728-I/07; UFS 7.8.2007, RV/0535-L/06).

18. Im Rahmen einer solchen Prüfung wird auch der Frage nachzugehen sein, ob es zutreffend ist, dass „bei Neubeginn der Tätigkeit“ (gemeint wohl: in C) „ein erheblicher Aufwand zur Werbung von Kunden erforderlich ist und die Provisionen erst langsam fällig werden und in weiterer Folge ansteigen werden“, zumal der Bw. eine solche Tätigkeit in C seit dem Jahr 2001 (dh. über neun Jahre) entfaltet und zuvor schon sechs Jahre in D ausgeübt hat; weiters, ob es zutreffend sein kann, dass eine solche Tätigkeit „vorwiegend zur Einnahmenerzielung und nicht primär zur Eigenversorgung und Versorgung von Freunden und Familie“ ausgeübt wird. Da diese Einwände bereits in der Berufung erhoben wurden, konnten die in der Berufungsvorentscheidung enthaltenen gegenteiligen Folgerungen erst recht nicht ohne Auseinandersetzung mit dem Berufungsvorbringen getroffen werden.

19. Die Frage, ob die Tätigkeit eines Privatgeschäftsvermittlers, der keine wirtschaftliche Tätigkeit iSd der RL ausübt, weil das Motiv der Tätigkeit zB vorrangig im verbilligten Warenvererb für den Privatgebrauch besteht, unter § 1 *Abs. 2 LVO* zu subsumieren ist (*Ruppe-Achatz, aaO., § 2 Tz 256*, unter Hinweis auf UFS 2.9.2009, RV/0538-S/09), braucht hier nicht geklärt zu werden. Folgt man der Ansicht, dass es sich bei der Tätigkeit eines Privatgeschäftsvermittlers um eine erwerbstypische Betätigung iSd § 1 *Abs. 1 LVO* handelt, erscheint es dennoch nicht ausgeschlossen, in solchen Fällen von einer nichtunternehmerischen Tätigkeit (bzw. nicht steuerpflichtigen Tätigkeit iSd RL) auszugehen. [§ 6 der LVO](#) 1993 spricht zwar aus, dass Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn nur bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO, nicht hingegen bei anderen Betätigungen vorliegen kann. Die LVO vermag aber

keine umsatzsteuerrechtlich relevante Tätigkeit zu begründen, wo sie nach den Vorgaben des Unionsrechts (zur steuerlichen Erfassung des Endverbrauchs) ausgeschlossen ist.

20. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 6. März 2012