



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat XYZ über die Berufung des Bw., vertreten durch Mag. Friedrich Woditschka, gegen den Bescheid des Finanzamtes Mistelbach, vertreten durch ADir. RR Johann Neckam und Amtsdirektorin Herta Schreibvogel, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1999 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe ist dem als Beilage ange- schlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bildet einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) bezog im streitgegenständlichen Jahr neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit noch Einkünfte (Verluste) aus Gewerbebetrieb seiner – im Februar 1996 begonnenen und mit dem Jahr 1999 beendeten – Tätigkeit als Q-Agent. Die Betriebsaufgabe erfolgte per 31.12.1999. Der Betrieb wird von der Gattin des Bw ab 1.1. 2000 weitergeführt. Der Gewinn oder Verlust aus Gewerbebetrieb wird gemäß § 4 Abs 3. EStG 1988 ermittelt.

Anzumerken ist, dass im Zuge einer Nachschau mit Niederschrift vom 31. Mai 1996 (s. Dauerbelege E-Akt) ua unter Punkt 3 der oa Niederschrift festgehalten worden ist, dass die Gattin des Bw seit 1. April 1996 bei ihm angestellt ist.

Eine detaillierte Darstellung der erklärten Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben in den Jahren 1996 bis 1999 befindet sich in der Beilage 1 dieser Entscheidung.

Übersicht über die Summe der Einnahmen und Ausgaben:

	1996	1997	1998	1999
Summe Einn.	123.020,00	172.285,80	240.678,37	267.070,85
Summe Ausg.	-190.913,77	-311.193,19	-317.229,92	-326.947,11
Verlust aus Gew.	67.893,77	138.907,00	76.552,00	59.876,00

Darstellung des Übergangsgewinnes zum 31.12.1999 in Schilling:

	Zuschlag	Abschlag	
Forderungen			
Provisionsabrechnung 12/99		9.406,27	
Vorsteuer	403,24		
Verbindlichkeiten			
Mehrwertsteuer		1.881,25	
Verrechnung NÖ GKK 12/99			7.918,00
Unfallversicherung			725,20
Nachzahlung NÖ GKK			1.600,00
Stromabrechnung			645,21
Gasabrechnung			1.370,98

Rückstellungen				
Beratung				30.000,-
Zahllast	403,24		1.881,25	
Summe		9.406,27		42.259,39
Übergangsverlust				-32.853,12

Darstellung des Veräußerungsgewinnes zum 31.12.1999 in Schilling:

		MWSt	Netto
Auflösung IFB 1996 u. 1997			7.439,00
Übergang Verkaufsräume		0,00	504.000,00
Veräußerungserlös Anlagevermögen und GWG		12.000,00	60.000,00
		12.000,00	571.439,00
Buchwerte Anlagevermögen			-544.499,-
Veräußerungsgewinn			26.940,-
Freibetrag gem. § 24 EStG			-26.940,-
steuerpflicht. Veräußerungsgewinn			0,00

Weiters ist festzuhalten, dass die in den Jahren 1996 bis 1998 vom Bw bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb geltend gemachten Verluste mit endgültigen Bescheiden betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1996 vom 1. Juli 1998, für das Jahr 1997 vom 20. April 1999 und für das Jahr 1998 vom 7. April 2000 anerkannt worden sind.

Im Zuge der Veranlagung zur Einkommensteuer für das Jahr 1999 wurde der in der Einkommensteuererklärung geltend gemachte Verlust des Jahres 1999 in Höhe von S -92.729,00 nicht anerkannt (s. Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1999 vom 24. November 2000). Begründend wurde ausgeführt, dass als Einkunftsquelle nur Tätigkeiten in Betracht kommen würden, die auf Dauer gesehen Gewinne (Einnahmenüberschüsse) erwarten lassen. Fehle dagegen bei einer Tätigkeit objektiv gesehen die Möglichkeit, Gewinne zu erzielen, oder mangle es einem Abgabepflichtigen an der entsprechenden Absicht, so liege keine Einkunftsquelle sondern Liebhaberei im steuerlichen Sinn vor. Im Zeitraum 1996 (Betriebsbeginn) bis 1999 (Betriebsbeendigung) seien nur Verluste (insgesamt S 376.082,00) erzielt worden. Es werde daher "Liebhaberei" unterstellt. Siehe dazu auch VwGH Erkenntnis vom 22. Februar 2000, 96/14/0038.

Mit Eingabe vom 23. Dezember 2000 erhab der steuerliche Vertreter des Bw gegen den oa Bescheid vom 24. November 2000 Berufung. Begründend wurde ausgeführt, dass sich die Berufung gegen die Festsetzung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit Schilling Null, anstelle der laut Erklärung ausgewiesenen S -92.729,00 richten würde.

Im berufungsgegenständlichen Bescheid habe das Finanzamt nämlich festgestellt, dass in den Jahren 1996 (Betriebsbeginn) bis 1999 (Betriebsbeendigung), Verluste von S 376.08,00 angefallen seien, sodass "Liebhaberei" vorliege. Auf das VwGH Erkenntnis vom 22.02.2000, 96/14/0038 sei ergänzend verwiesen worden.

Der Bescheidbegründung sei folgendes entgegenzuhalten:

Die Rechtsansicht des Finanzamtes, wonach bei Vorliegen von Verlusten allein, steuerlich "Liebhaberei" vorliege, sei in dieser Form vehement abzulehnen. Im gegenständlichen Fall seien noch folgende Komponenten zu berücksichtigen:

- 1.) Umsatzausweitung –Standort
- 2.) Arbeitsplätze
- 3.) Mehrfachversicherung

zu1.) Wie den Einnahmen – und Ausgabenrechnungen entnommen werden könne, würden die Umsatzzahlen stark steigende Tendenz zeigen:

	1996	1997	1998	1999
Nettoumsätze	S 123.020,00	S 162.422,00	S 206.981,00	S 220.751,00

Die Steigerung sei deshalb möglich gewesen, weil der im Jahr 1996 allein betriebene Standort S. nicht erweiterbar bzw. verkehrstechnisch ungünstig gelegen sei, sodass ab Juni 1997 ein weiterer Standort in P. (Zentrumsnähe) hinzugekommen sei. Sowohl in S. als auch in P. sei es notwendig gewesen, die Betriebsräume geringfügig zu adaptieren. Nachdem sich auch gezeigt habe, dass am Standort P. wesentlich bessere Umsatzzahlen zu erzielen gewesen seien, seien die Öffnungszeiten am Standort S. erheblich reduziert worden.

zu 2.) Aufgrund dieser betrieblichen Tätigkeit seien zwei zusätzliche Arbeitsplätze für Frauen geschaffen worden. Dadurch würde der Staat zusätzliche Einnahmen an Sozialversicherungsbeiträgen erzielen. In den Jahren 1996 bis 1999 haben die bezahlten

	1996	1997	1998	1999
Dienstgeber- und Dienstnehmer anteile	S 26.391,00	S 33.908,00	S 33.807,00	S 37.042,00

betrugen.

zu 3.) Bezuglich der Ausgaben sei festzustellen, dass beim Betriebsinhaber eine Mehrfachversicherung in der gesetzlichen Sozialversicherung vorzulegen sei, sodass zusätzliche Beiträge an Unfall- und Pensionsversicherung bei der SVA der gewerblichen Wirtschaft bezahlt werden müssten.

	1996	1997	1998	1999
	S 14.394,00	S 24.365,00	S 24.951,00	S 27.668,00

Stellt man den zusätzlichen Einnahmen des Staates aus Versicherungsbeiträgen der rückgezahlten Lohnsteuern gegenüber, so zeige sich, dass die Lohnsteuerrückzahlungen durch die bezahlten Versicherungsbeiträge weit überkompensiert worden seien.

	1996	1997	1998	1999
Lohnsteuer- rückzahlungen	S 18.266,00	S 20.187,00	S 30.615,00	S 0,00

Allein aus dieser Darstellung werde deutlich, welche Zahlungsströme sich zu Lasten und zu Gunsten der Allgemeinheit (des Staates) ergeben würden. Es sei daher eine einseitige, unkorrekte und mit einem rechtsstaatlichen Gedankengut nicht zu vereinbarende Vorgangsweise, wenn in solchen Fällen steuerliche "Liebhaberei" angenommen werde und die komplexe Materie einzig und allein auf das Vorliegen von negativen Einkünften reduziert werde. Vielmehr sei es notwendig, sämtliche Effekte, welche mit einem Betrieb verbunden seien, zu betrachten.

Dem Argument, dass diesen Versicherungsbeiträgen auch wiederum Leistungen des Staates gegenüberstehen würden, sei entgegenzuhalten, dass es sich bei den Beiträgen zu einem wesentlichen Teil um Pensionsbeiträge gehandelt habe, für welche die Leistung des Staates erst bei Pensionierung zu erbringen sein werde (Bw geb. 02.09.1967).

Neben den positiven Zahlungsströmen für den Staat aus Versicherungsbeiträgen und Abgaben, würden sich durch das Bestehen von solchen Kleinunternehmen weitere positive Aspekte ergeben. In der Region komme es zu einer Erweiterung des Warenangebotes, weiter könne eine gewinnbringende Nutzung von Liegenschaften durch Anmietung des Geschäftslokales erreicht werden.

Darüber hinaus erfolge eine Kreditgewährung der Banken im abgesicherten Modus, dh die Absicherung erfolge durch die private Liegenschaft des Betriebsinhabers. Das Risiko der Banken werde in einem solchen Fall minimiert und der Betriebsinhaber würde dieses zur Gänze tragen.

Die vorstehenden Ausführungen würden wahrscheinlich nur einen geringen Teil an Argumenten, welche gegen eine derartige Vorgangsweise der Verwaltungsbehörde sprechen würden, beinhalten. Sie seien jedoch geeignet, den berufungsgegenständlichen Bescheid aufzuheben.

Mit dem Verweis auf das Verwaltungsgerichtshoferkenntnis vom 22.02.2000, 96/14/0038 werde einzig und allein bestätigt, dass von der Verwaltungsbehörde ungleiche Sachverhalte gleich behandelt werden würden, was zwangsläufig zu unrichtigen Lösungen führen müsse. Allein die dem Erkenntnis zugrunde liegenden Umsatzzahlen würden jeder Vergleichbarkeit entbehren und würden die eindeutige Absicht des Beschwerdeführers erkennen lassen.

Zusätzlich wäre noch zu berücksichtigen gewesen, dass sich durch die Erweiterung auf den Standort P. der Beobachtungszeitraum bis inklusive 1999 verlängern müsse, sodass auch aus diesem Grund der Verlust aus Gewerbebetrieb für 1999 ausgleichbar sein müsse.

In Erledigung der Berufung werde daher beantragt, die Veranlagung unter Berücksichtigung von negativen Einkünften aus Gewerbebetrieb von S 92.729,00 durchzuführen.

Für den Fall, dass die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt werde, werde um Abhaltung einer mündlichen Verhandlung ersucht.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 16. September 2003 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt, dass im Jahr 1996 aus der berufungsgegenständlichen Tätigkeit ein Verlust von S 67.894,00, im Jahr 1997 ein Verlust von S 138.907,00, im Jahr 1998 ein Verlust von S 76.552,00 und im Jahr 1999 ein Verlust von S 59.876,00 erzielt worden sei. Der Gesamtverlust betrage somit S 266.677,00.

Festzuhalten sei, dass ab dem Jahr 1997 die Summe der Betriebsausgaben sich auf etwas mehr als S 300.000,00 eingependelt hätten, wobei zu bemerken sei, dass diese mit den geringfügig steigenden Einnahmen proportional ebenfalls gestiegen seien.

Festzuhalten sei weiters, dass die Betätigung in der Form und der Gestaltung, wie sie ausgeübt werde, grundsätzlich von vornherein keine Gewinne erwarten lassen würde. In diesem Zusammenhang sei auf die diesbezügliche VwGH-Judikatur hinzuweisen, welche bei den diversen Vertretern, auch als Privatgeschäftsvermittler bezeichnet würden, grundsätzlich von vornherein von einer Nichteinkunftsquelleneigenschaft ausgehen würde (VwGH vom 22.2.2000, 96/14/0038). Um eine derartige analoge Betätigung würde es sich aber in zugrunde liegender Causa handeln. Nunmehr habe der Bw die Geschäfte nicht ausschließlich

selbst getätig, sondern habe sich dabei noch zusätzlich einer Angestellten bedient, während er einer ganztägigen, nichtselbständigen Arbeit nachgeht.

Während die Ausgaben für die Angestellten für die ersten beiden Jahre rund ein Drittel der Betriebsausgaben betragen haben, hätten sich diese in den Folgejahren auf ca. 50% derselben erhöht.

Wenn nunmehr schon der VwGH davon ausgehe, dass in derartigen Privatgeschäftsvermittlerfällen grundsätzlich von Liebhaberei auszugehen sei und es sich dabei um Fälle handle, wo der Bw alleine tätig sei, müsse umso mehr bei zusätzlichen Aufwendungen für eine Angestellte von einer Nichteinkunftsquelleneigenschaft gesprochen werden. Ziehe man noch zusätzlich die Abschreibung und die Zinsaufwendungen hinzu - abgesehen vom immensen Mietaufwand, dann würden für die übrigen Aufwendungen kaum entsprechende Einnahmen zur Deckung verbleiben, sodass sich schon logischerweise daraus vorhersehbar kein Gesamtgewinn erzielen lassen würde. Gemäß Pkt. 6.3. Liebhaberei –Richtlinien seien bei der Beurteilung eines abgeschlossenen Betätigungszeitraumes grundsätzlich nur die Ergebnisse innerhalb dieses Zeitraumes heranzuziehen (im gegenständlichen Fall sei dies der abgeschlossene Zeitraum von 1996 bis einschließlich 1999). Ergebe sich aufgrund der Kriterienprüfung, dass eine Betätigung in einer Art betrieben werde, die von vornherein auf Dauer gesehen keinen Gesamtgewinn (Gesamtüberschuss) erwarten lasse, so liege ungeachtet der Gründe, die zur Beendigung der Betätigung geführt hätten, jedenfalls Liebhaberei vor.

Dies treffe grundsätzlich im gegenständlichen Fall zu, wobei auf die diesbezüglichen vorangehenden Ausführungen des von vornherein Vorliegens von Liebhaberei verwiesen werde.

Werde eine Betätigung, für die nach der Kriterienprüfung des § 2 Abs. 1 Liebhabereiverordnung ein Gesamtgewinn (Gesamtüberschuss) zu erwarten gewesen sei, vor Erzielen dieses Gesamterfolges beendet, so sei

- a) für den abgeschlossenen Zeitraum eine Einkunftsquelle anzunehmen, wenn Unabwendbarkeiten im Sinne des Pkt. 6.2. vorliegen würden,
- b) für den abgeschlossenen Zeitraum nach Maßgabe der verfahrensrechtlichen Möglichkeiten von Liebhaberei auszugehen sei, wenn die Betätigung aus anderen insbesondere privaten, Motiven beendet werde (siehe dazu ebenfalls Pkt. 6.3 der Liebhaberei-Richtlinie). Unter Annahme der Prämisse, dass ein Gesamtgewinn bzw. Gesamtüberschuss erzielbar gewesen sei, was laut der Ansicht der Finanzbehörde erster Instanz unter Bezugnahme auf die bereits getätigten Ausführungen zu verneinen sei, dürfe festgehalten werden, dass keine unerwarteten Umstände vorgelegen seien (siehe Pkt. 6.2 der Liebhaberei-Richtlinie), welche ein Ausbleiben des Gesamterfolges bewirken würden.

Es sei auch schon aus diesem Grunde lediglich daher der abgeschlossene Betätigungszeitraum der Würdigung zu unterwerfen, wobei aufgrund des erzielten Verlustes schlussfolgernd von Liebhaberei auszugehen sei. Die Richtlinien zur Liebhabereiverordnung würden vorsehen, dass ein Gesamtgewinn (Gesamtüberschuss) innerhalb eines absehbaren, überschaubaren Zeitraumes erzielt werden könne. Konkrete Zeitvorgaben würden dabei nicht getätigt werden. Für Gewerbetriebe sehe die VwGH-Rechtsprechung einen Zeitraum von 5 bis 8 Jahren als Beobachtungszeitraum als ausreichend an.

Gehe man nunmehr davon aus, dass man einen 8-jährigen Beobachtungszeitraum zugrundelegen würde, so wäre ein Anstieg der Umsätze (ausgehend vom letzten Umsatz in Höhe von S 220.752,00 unter Einbeziehung der diversen Zuschüsse also von einem Betrag von ca. S 267.000,00) von jährlich S 112.000,00 (unter Berücksichtigung des letzten Verlustes von knapp S 60.000,00) erforderlich, ohne dass die diesbezüglichen Ausgaben aber eine Veränderung nach oben erfahren würden. Gehe man hingegen von dem Zeitraum von 12 Jahren aus, welcher im Erlass zur ersten Liebhabereiverordnung genannt worden sei, so würde immerhin eine Umsatzsteigerung von ca. S 93.000,00 ohne Änderung der Betriebsausgabenhöhe – erforderlich sein. Ein derartiger Anstieg sei aber aus der Art der Betätigung unter Einbeziehung des Ablaufes und der Üblichkeiten im allgemeinen Geschäftsverkehr nicht zu erwarten gewesen.

Von den Einwendungen in der Berufung sei lediglich Punkt 1 allenfalls relevant, wonach eine Standortverlegung zwecks Erzielung größerer Umsätze im Jahr 1997 angeführt worden sei. Dieser Erhöhung der Umsatzzahlen stehe jedoch wieder gewaltiger Mietaufwand gegenüber, welcher mehr Umsatz im Jahr 1997 und 1998 verbrauchen würde und lediglich für 1999 (lediglich bezogen auf Mietaufwand und Umsatz) ein Positivum geringerer Natur erbracht habe. Eine Änderung im Verlustwesen sei jedoch dabei nicht getätigt worden.

Hinsichtlich der Ausführungen im fünften Absatz der Seite 3, dass durch die Erweiterung auf den Standort P. der Beobachtungszeitraum inkl. 1999 verlängert werden müsste, sei darauf hinzuweisen, dass es sich dabei um keine Änderung in der Bewirtschaftungsform handeln würde, welche einen neuen Anlaufzeitraum rechtfertigen würde, sondern lediglich um einen in die Kriterienprüfung Eingang findenden Versuch einer Verbesserungsmaßnahme entsprechend § 2 Abs. 1 Z 6 der Liebhabereiverordnung.

Da also in einem abgeschlossenen Zeitraum nur Verluste erzielt worden seien, sei das Berufungsbegehren unter Hinweis auf die vorangehenden Ausführungen abzuweisen.

Mit Eingabe vom 26. September 2003 stellte der steuerliche Vertreter des Bw den Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz. Begründend

wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass den damaligen Berufungsausführungen nichts mehr hinzuzufügen sei, außer dass das angeführte Erkenntnis des VwGH vom 22.02.2000, 96/14/0038 nicht mit dem vorliegenden Fall vergleichbar sei, dass wie üblich alle Berufungsargumente beharrlich ignoriert worden seien und dass bei einem Mietaufwand von S 3.000,00 bzw. S 4.000,00 (nach 2 Jahren) für eine Geschäftsfläche von 84 m² von immensen und gewaltigen Mietaufwendungen zu sprechen sei.

Mit Eingabe vom 31. Jänner 2003 stellte der steuerliche Vertreter des Bw gemäß § 282 Abs 1 Z 1 BAO den Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat.

Im Zuge des Verfahrens vor der Abgabenbehörde II. Instanz wurde der Bw mit Schreiben vom 19. Jänner 2004 aufgefordert nachstehende Fragen zu beantworten und die angesprochenen Unterlagen vorzulegen:

"Aus der Aktenlage ist ersichtlich, dass Sie am 1. Februar 1996 die Tätigkeit eines nebenberuflichen Privatgeschäftsvermittlers (selbständiger Handelsvertreter für die Fa. Q. Agentur) begonnen haben, welche Sie im Jahr 1999 wieder aufgegeben haben.

In diesem Zusammenhang wird um eine genaue Beschreibung ihrer Tätigkeit unter gleichzeitiger Vorlage von geeigneten Unterlagen (Vorlage des Vertrages mit der Fa. Q. – Agentur) gebeten.

Darzustellen wäre unter anderem:

- Welche Produkte haben Sie vertrieben?*
- Wie ist das Vertriebssystem der Fa. Q.- Agentur aufgebaut?*
- Wie erfolgte die Akquisition der Kunden?*
- Mit welchen konkreten Aufgaben ist Ihre Gattin betraut gewesen?*
- Haben Sie sowohl die Räumlichkeiten in ihrem Haus in S. als auch gleichzeitig die gemieteten Räumlichkeiten in P. betrieben?"*

Mit Schreiben vom 2. Juli 2004 (ha eingelangt am 7. Juli 2004) teilte der steuerliche Vertreter des Bw folgendes mit:

Das Waren sortiment der Fa. Q. umfasse Textilwaren, Elektrogeräte, Haushaltsgeräte, Möbel und Spielwaren, d.h. alle Artikel die in einem Q.-Katalog enthalten seien.

Das Vertriebssystem sei der gestalt aufgebaut, dass in den durch Schilder gekennzeichneten Q.-Agenturen eine kleine Auswahl von Produkten in Form von Kommissionswaren verfügbar seien. Der Kunde könne entweder ein auf Lager befindliches Produkt kaufen und mitnehmen, oder das Produkt, welches nicht lagernd sei, bestellen. Es werde sodann in der Zentrale bestellt und sei innerhalb von wenigen Tagen beim Q.-Agenten abholbereit.

Beim Warenlager handle es sich um ein Kommissionslager. Der Verkauf erfolge auf Namen und für Rechnung der Fa. Q. Die Q.-Agentur bestehe aus einem Verkaufslokal, welches zu den üblichen Geschäftszeiten geöffnet habe.

Die Agenturtätigkeit sei im Verkaufslokal S. begonnen worden. Aufgrund der abgelegenen Lage sei sehr bald entschieden worden, ein Geschäftslokal im Zentrum von P. anzumieten, um eine höhere Kundenfrequenz zu erreichen. Die Öffnungszeiten des Geschäftslokales in P. seien Montag bis Freitag von 9:00 bis 12:00 und 15:00 bis 18:00, Samstag 9:00 bis 12:00 Uhr, Donnerstag Nachmittag sei das Geschäftslokal geschlossen gewesen.

Die Öffnungszeiten in S. seien Montag, Mittwoch und Freitag jeweils von 9:00 bis 12:00 Uhr und 15:00 bis 18:00 Uhr. Aufgrund des Schichtdienstes des Bw sei es notwendig gewesen, die Ehegattin des Bw als Dienstnehmerin zu beschäftigen, da ansonsten eine personelle Besetzung während der Öffnungszeiten für beide Standorte nicht möglich gewesen sei.

In diesem Zusammenhang werde festgehalten, dass zusätzlich noch die Beschäftigung einer fremden Aushilfskraft erforderlich gewesen sei.

Die Kundenakquisition erfolge dergestalt, dass diese in die Verkaufsräume gekommen seien und dort nach Besichtigung des Warenangebotes vorhandene Lagerware gekauft oder eine Bestellung abgegeben hätten.

Die Gattin des Bw habe ihn während seines Schichtdienstes in den Verkaufslokalen vertreten und alle damit zusammenhängenden Aufgaben erledigt.

Es sei richtig, dass die Räumlichkeiten in P. und die Räumlichkeiten in S. gleichzeitig betrieben worden seien.

Dem Schreiben beigelegt wurde die Kopie des Agenturvertrages des Bw vom Dezember 1995:

*"Agenturvertrag
abgeschlossen zwischen
Fa. Q.-AG, einerseits und
Bw (im folgenden Agent), andererseits*

Wie folgt:

I.

Vertragsgegenstand und rechtliche Stellung des Agenten

(1) Der Agent wird am Standort S. eine "Q.-Agentur" betreiben. Im Rahmen dieses Unternehmens hat der Agent insbesondere

- Kunden anzuwerben;*
- im Namen und für Rechnung der Fa. Q. ihm zur Verfügung gestellte Waren zu verkaufen;*
- Warenbestellungen entgegenzunehmen und an Fa. Q. weiterzuleiten;*
- Waren an Vertragspartner der Fa. Q. zu übergeben;*
- Umtauschvorgänge und Gewährleistungsfälle abzuwickeln sowie Retourwaren entgegenzunehmen;*

- Kaufpreise für Fa. Q. einzuziehen und ungeschmälert an Fa. Q. abzuführen;
- eine Kunden- und Austauschkartei führen.

(2) Der Agent wird für Fa. Q. als Handelsvertreter i.S. des § 1 HVertG tätig. Als solcher ist er Kaufmann i.S. des § 1 Abs. 2 Ziff. 7 HGB und betreibt ein rechtlich und wirtschaftlich selbständiges Unternehmen. In jenen Fällen, in denen der Agent als Abschlussvertreter der Fa. Q. handelt (vgl. Abs. 5), hat er den Kunden auf das Vertretungsverhältnis aufmerksam zu machen.

Der Agent erklärt über die zur Ausübung seiner Tätigkeit erforderlichen gewerberechtlichen Berechtigungen zu verfügen.

(3) Der Agent übernimmt aus eigenem die Beschaffung/Aufrechterhaltung des geeigneten Verkaufslokales am Standort samt Einrichtungen sowie dessen Wartung; er ist allein für die Erlangung der für die Eröffnung und den Betrieb des Verkaufsgeschäftes erforderlichen behördlichen Bewilligungen für dessen Finanzierung verantwortlich.

(4) Der Agent unterliegt weder hinsichtlich der Einteilung seiner Arbeitszeit noch hinsichtlich seines arbeitsbezogenen Verhaltens den Weisungen der Fa. Q.

Er kann für seine Tätigkeit im eigenen Namen und auf eigene Rechnung nach eigenem Ermessen Hilfspersonal i.S. des § 1313a ABGB heranziehen:

(5) Der Agent hat für Fa. Q. nur Inkassovollmacht; er ist darüber hinaus – außer in den Fällen laut Absatz (6) und (7) – zu keinen Vertretungshandlungen für die Fa. Q. berechtigt. Bestellungen für Versandwaren darf er für Fa. Q. entgegennehmen, nicht aber im Namen der Fa. Q. annehmen.

(6) Waren, die ihm von Fa. Q. zum Direktverkauf zur Verfügung gestellt wurden, verkauft der Agent im Namen und auf Rechnung der Fa. Q.

(7) Der Agent ist zur Entgegennahme von Retouren, Mängelanzeigen und –rügen, nicht aber zu einer Stellungnahme dazu ermächtigt.

(8) Im übrigen wird das Verhältnis zwischen Agenten und Fa. Q. durch die Q.-Abwicklungsrichtlinien (im folgenden AR) geregelt, die in der jeweils gültigen Fassung, das ist derzeit die Fassung laut Beilage./1, Gegenstand des vorliegenden Vertrages sind. Die Fa. Q. kann die AR ändern, soweit dem Agenten daraus keine wesentliche Mehrbelastung entsteht.

Geänderte AR treten jeweils frühestens 14 Tage nach ihrem Zugang in Kraft, es sei denn, dass die Fa. Q. hiefür eine längere Frist vorsieht.

II. Pflichten des Agenten

Allgemein

(1) Der Agent hat bei der Führung der Q.-Agentur die Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes zu beachten und eine zur Förderung der Interessen beider Vertragsteile geeignete aktive und attraktive Verkaufs- und Vermittlungspolitik zu betreiben. Er verpflichtet sich, Handlungen zu unterlassen, die geeignet sind, den besonderen Ruf und das Ansehen von Fa. Q. nachteilig zu beeinflussen.

Standort

(2) Der Agent sagt zu, den Standort ohne Zustimmung von Fa. Q. nicht zu verlegen; er wird Fa. Q. weiters im vorhinein von einer Verlegung des Geschäftsbetriebes der Q.-Agentur in andere Räumlichkeiten am selben Standort informieren.

Betrieb

(3) Der Agent übernimmt es, die Q.-Agentur am vereinbarten Standort ganzjährig, zumindest 20 Stunden wöchentlich, offen zu halten. Während dieser Zeit hat er selbst oder eine seiner Hilfspersonen anwesend zu sein.

Bestellung, Direktverkauf

(4) Der Agent darf mit seinen Kunden nur zu den jeweils günstigen Preisen, Lieferungs- und Zahlungsbedingung der Fa. Q. verhandeln und für Fa. Q. abschließen; dies gilt sowohl für die von ihm entgegengenommenen Bestellungen als auch für den Direktverkauf. Die Vereinbarung von Ratenzahlungen unterliegt insbesondere den AR.

(5) Der Agent haftet für alle Nachteile, die Fa. Q. daraus entstehen, dass er bei der Vermittlung oder dem Abschluss von Geschäften zwischen Fa. Q. und Kunden die AR oder sonstige ihn nach der vorliegenden Vereinbarung treffende Verpflichtung verletzt, insbesondere auch für nichteinbringliche Kaufpreisforderungen. Ansonsten hat er für Kaufpreisrückstände nicht einzustehen.

(6) Der Agent hat unverzüglich über jeden Zahlungsverzug eines Kunden und ihm bekannt gewordene Exekutionsmaßnahmen Dritter gegen Kunden mit offenen Verbindlichkeiten gegenüber Fa. Q. zu berichten.

Fa. Q. ist berechtigt, Zahlungsrückstände von Kunden selbst einbringlich zu machen.

Außenstände

(7) Fa. Q. behält sich vor, für die Außenstände, die durch die vom Agenten vermittelten oder durch ihn selbst für Fa. Q. abgeschlossenen Ratenkäufe entstehen, eine Obergrenze festzusetzen. Wird diese Obergrenze überschritten, ist Fa. Q. berechtigt, weitere Bestellungen erst auszuführen, wenn sich der Saldo der Außenstände wieder innerhalb des festgesetzten Limits bewegt.

Warensortiment

(8) Der Agent wird für das von ihm für einen Direktverkauf empfohlenen Waren sortiment zusammenstellen und Fa. Q. bekannt geben. Über Umfang und Zusammensetzung des Sortiments ist Einvernehmen zwischen dem Agenten und Fa. Q. herzustellen, wobei beides der Geschäftslager der Q.-Agentur und deren Entwicklung angepasst sein soll. Die zum Verkauf von Fa. Q. zur Verfügung gestellte Ware, ist durch die Fa. Q. gegen Risiken Einbruchsdiebstahl, Feuer, und Wasserleitungsschäden zu versichern. Für andere Risiken trägt der Akten das Risiko des zufälligen Unterganges.

(9) Ware für den Direktverkauf hat der Agent ausschließlich über den Versand der Fa. Q. zu beziehen.

Buchhaltung

(10) Der Agent wird seine Buchhaltung so einrichten und führen, dass sie den gesetzlichen Erfordernissen entspricht und dass Fa. Q. anhand dieser Unterlagen jederzeit die ordnungsgemäße Abführung der für Fa. Q. vereinnahmten Gelder überprüfen kann.

Dazu gehören insbesondere die Aufzeichnungen der täglichen Einnahmen und Ausgaben, soweit sie Fa. Q.-Gelder betreffen (Kassenbuch), ein Verzeichnis der offen stehenden Forderungen gegenüber Kunden (Außenstandskartei) und eine Aufzeichnung der in der Agentur lagernden Fa. Q.-Waren zum 31.1. und 31.7. eines jeden Jahres nach jeweils vorgegebenen Zuordnungskriterien (Warenbestandsaufnahme).

(11) Mitarbeiter der Fa. Q. sind während der üblichen Geschäftszeiten berechtigt, in angemessenen Abständen an Ort und Stelle festzustellen, ob die für Fa. Q. vereinnahmten Gelder ordnungsgemäß abgeführt werden, ob der Warenbestand die vereinbarte Höhe nicht übersteigt und ob die Warenbestandsaufnahme durch den Agenten korrekt erfolgt ist.

III.

Sicherheitsleistungen des Agenten

Als Sicherheit für die mit seinem Einstieg in das Agentursystem für Fa. Q. verbundenen Risiken hat der Agent Fa. Q. die von dieser gesondert genannten Sicherheiten zu stellen.

IV.

Rechte des Agenten

- (1) Der Agent ist dazu berechtigt, unter Erkenntlichmachung seiner Stellung als selbständiger Kaufmann im Geschäftsverkehr als Q.-Agent anzutreten.
- (2) Fa. Q. hat dem Agenten das zur Führung der Q.-Agentur erforderliche "Know-how" im Rahmen einer Einschulung zu vermitteln. Darüber hinaus wird Fa. Q. den Agenten während der Dauer der Zusammenarbeit fortlaufend durch entsprechend qualifizierte Außendienstmitarbeiter betreuen und bei Bedarf auch beraten – so insbesondere auf betriebswirtschaftlichem Gebiet.

V.

Entgeltansprüche des Agenten

- (1) Für alle von ihm an Fa. Q. gezahlten Umsatzerlöse aus Verkauf von Waren im Namen und auf Rechnung der Fa. Q. erhält der Agent eine Provision von 10 % zuzüglich Umsatzsteuer in der gesetzlichen Höhe.

Die Umsatzerlöse ergeben sich aus den Einnahmen, aus dem Verkauf von Waren, wie oben angeführt, abzüglich der Entsorgungskostenbeiträge u.dgl., Direktzustellgebühren, gewährte Rabatte und sonstigen Zahlungsvergünstigungen und Erlösschmälerungen.

Reparaturleistungen des Fa. Q.-Kundendienstes sind nicht provisionspflichtig.

- (2) Der Provisionsanspruch ist jeweils durch die Höhe und den Zeitpunkt der bei Fa. Q. einlangenden Kaufpreiszahlungen bedingt. Die Provisionsabrechnung erfolgt monatlich.

(3) Im Falle von Retouren entfällt der Provisionsanspruch des Agenten; Fa. Q. ist berechtigt, bei Retouren die hiefür zuerkannte Provision (vgl. Abs. (1) zurückzubelasten).

(4) Der Agent trägt sämtliche Nebenkosten, einschließlich der Kosten für die Bereitstellung, Einrichtung und Unterhaltung des Geschäftslokales, selbst. Die bei ihm aufgrund der vertraglichen Tätigkeit angefallenen Porto- und Rollgelder werden ihm jedoch von der Fa. Q. gemäß den ihm bekannt gegebenen Konditionen gesondert abgegolten.

Umsatzprämie

- (5) Liegt die Retourenquote im Geschäftsjahr (1.2. bis 31.1.) unter 10 % des über den Agenten abgewickelten erzielten Umsatzes (= Bruttoumsatz abzüglich Retouren) zuzüglich Umsatzsteuer in der jeweiligen gesetzlichen Höhe, so erhält der Agent eine zusätzliche Prämie in Höhe von 1 % der gesamten, i.S. des Abs (1) verminderten Nettofakturerlöse. Bei der Errechnung der Retourenquote wird derjenige Warenbestand, der das zulässige Limit am 31.12. übersteigt, den Retouren zugerechnet.

- (6) Scheidet der Agent während eines Geschäftsjahres aus, so besteht für das angebrochene Geschäftsjahr kein Anspruch auf die Umsatzprämie.

Eröffnet die Agentur am 1.10. eines Jahres, wird die Umsatzprämie bei Vorliegen der Voraussetzungen hiefür nur dann gewährte, wenn auch im darauf folgenden vollen Geschäftsjahr die Retourenquote unter 10 % des Nettoumsatzes bleibt.

Sonderprovision

(7) Für bestimmte Aktionen werden von Fa. Q. im Einzelfall Sonderprovisionen eingeräumt, wobei hierauf kein Rechtsanspruch besteht.

VI.

Werbung

Eröffnung- und Nachfolge Werbung durch Fa. Q.

VII.

Konkurrenzklause

(1) Der Agent verpflichtet sich, während der Laufzeit dieses Vertrages weder direkt noch indirekt für ein anderes Handelsunternehmen, das in wesentlichem Umfang Versandhandel betreibt (im folgenden Konkurrenzunternehmen), tätig zu werden.

(2) Im übrigen ist es dem Agenten freigestellt, andere Tätigkeiten aufzunehmen. Sofern er diese jedoch in den Geschäftsräumlichkeiten der Q.-Agentur auszuüben beabsichtigt, hat Fa. Q. das Recht, aus Gründen des Konkurrenzschutzes und zur Aufrechterhaltung der Einheitlichkeit des Agentursystems eine solche Mitnutzung der Geschäftsräumlichkeiten der Q.-Agentur zu untersagen.

(3) Der Agent hat es bei sonstiger Verpflichtung zur Zahlung einer Vertragsstrafe in Höhe von 30 % der im letzten Jahr verdienten Nettoprovision, mindestens jedoch von S 50.000,-- zu unterlassen, innerhalb eines Jahres ab Beendigung dieses Vertrages, für ein Konkurrenzunternehmen in einer diesem Vertrag entsprechenden oder ähnlichen Weise tätig zu werden.

VIII.

Kundenkartei und Unterlagen

(1) Der Agent stellt Fa. Q. bei Beendigung des Vertrages alle Unterlagen zur Verfügung, die Fa. Q. benötigt, um die ausstehenden Kundenforderungen einzuziehen.

(2) Legt der Agent für seine eigenen Zwecke eine Kundenkartei an, so kann er diese für künftige Geschäftszwecke verwenden.

Er darf sie aber einem Konkurrenzunternehmen weder direkt noch indirekt zugänglich machen. Für jede Kundenadresse, die durch einen Agenten an ein Konkurrenzunternehmen weitergegeben wird, fällt eine Vertragsstrafe in Höhe von S 1.000,-- an.

(3) Fa. Q. ist dazu berechtigt, jederzeit in die vom Agenten zu führende Kundenkartei Einsicht zu nehmen; der Agent hat Fa. Q. auf deren Wunsch eine Ablichtung seiner Kundekartei, die Namen und Anschrift des Kunden zu enthalten hat, zuzusenden.

IX.

Geheimhaltungspflichten

(1) Der Agent wird alle Informationen, die ihm im Rahmen der vertraglichen Zusammenarbeit mit Fa. Q. sowie deren Tochter- und Schwestergesellschaften über geschäftliche Angelegenheiten der Fa. Q. und deren Tochter- und Schwestergesellschaften oder deren Kunden zugänglich gemacht werden, streng vertraulich behandeln.

(2) In jedem Fall der Verletzung der Geheimhaltungspflicht hat der Agent eine Vertragsstrafe in Höhe von S 100.000,-- (Schilling hunderttausend) zu bezahlen.

X.

Laufzeit des Vertrages

(1) Der Vertrag wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen; er kann von beiden Vertragsteilen unter Einhaltung einer Frist von drei Monaten jeweils zum Monatsende gekündigt werden.

(2) Bei Vorliegen eines wichtigen Grundes ist jeder Vertragsteil zur außerordentlichen Kündigung des Vertrages berechtigt.

Wichtige Gründe sind insbesondere:

a) Für Fa. Q.:

1. die Verletzung der Konkurrenzklause und des Geheimhaltungsangebots;
2. die nachhaltige Behinderung der Kontrollrechte der Fa. Q.;
3. die gröbliche Verletzung sonstiger Bestimmungen dieses Vertrages;
4. die rechtskräftige Eröffnung eines Ausgleichs-, Konkurs- oder insolvenz- rechtlichen Verfahrens über das Vermögen des Agenten oder die Ablehnung der Eröffnung eines Insolvenzverfahrens mangels Masse.

b) Für den Agenten:

1. die Einstellung der geschäftlichen Tätigkeit durch Fa. Q.;
2. der nachhaltige Verzug mit der Erfüllung der in Punkt IV dieses Vertrages verankerten Pflichten der Fa. Q. oder deren Nichterfüllung;

(3) In jedem Fall einer Beendigung des Vertrages hat der Agent ab dem Beendigungsstichtag jedwede Verwendung der Marke "Fa. Q." zu unterlassen.

(4) Mit Beendigung des Vertrages hat der Agent des Weiteren Fa. Q. auch die gesamte Lagerware – sei es für einen Direktverkauf bestimmte Ware, sei es Retouren oder sonstige bei ihm lagernde Ware der Fa. Q. – herauszugeben.

XI

Sonstige Bestimmungen

(1) Die in diesem Vertrag vorgesehenen Vertragsstrafen unterliegen keinem richterlichen Mäßigungsrecht. Sie schließen die Geltendmachung eines die jeweilige Vertragsstrafe übersteigenden Schaden nicht aus.

(2) Für den Fall der Unwirksamkeit einer einzelnen Vertragsbestimmung infolge entgegenstehender zwingender gesetzlicher Regelungen vereinbaren die Vertragsteile die Wirksamkeit des gesamten übrigen Vertrags; an die Stelle der unwirksamen Teilregelung soll nach dem Willen der Vertragsteile eine möglichst nahe stehende wirksame Regelung treten.

(3) Gerichtsstand für alle mit diesem Vertrag zusammenhängenden Streitigkeiten zwischen den Vertragsteilen sowie Erfüllungsort ist Linz, Oberösterreich.

(4) Änderungen dieses Vertrages bedürfen der Schriftform und haben nur dann Gültigkeit, wenn sie von beiden Vertragsparteien unterzeichnet sind; dies gilt auch für das einvernehmliche Abgehen von der Schriftform.

(5) Alle Mitteilungen und Verständigungen nach den vorstehenden Bestimmungen bedürfen der qualifizierten Form des eingeschriebenen Briefes.

In der am 28. Februar über Antrag der Partei im Finanzamt in Mistelbach durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung führten der steuerliche Vertreter des Bw, der Bw sowie das Finanzamt als Amtspartei ergänzend aus:

"Bw: Ich bin nichtselbständig bei den ÖBB beschäftigt und dabei im Schichtdienst."

Wir haben in der Zeitung ein Inserat von Q. gelesen und uns gedacht, wir probieren diese Tätigkeit. Ich habe durch den Schichtdienst relativ viel Zeit zu Hause verbracht; meine Gattin konnte aufgrund der beiden kleinen Kinder nicht außer Haus arbeiten.

In unserem Einfamilienhaus in S. haben wir einen Verkaufsraum eingerichtet.

Damals gab es im Bezirk M. keine andere Q.-Agentur.

S. hat etwa 900 Einwohner; es gibt einen Lebensmittelladen und zwei Gasthäuser.

Etwa alle zwei Stunden geht der Postautobus nach P.

Die Verkäufe haben ausschließlich im Verkaufslokal stattgefunden; Hausbesuche bei Kunden sind nicht erfolgt.

Der Grund, warum Käufer in das Geschäft kamen und nicht von zu Hause aus bestellt haben war der, dass Versandspesen für den Kunden entfallen sind. Außerdem konnte der Kunde Waren zur Ansicht bestellen, sich diese im Geschäft anschauen und bei Nichtgefallen ohne weiteren Aufwand gleich im Geschäft zurückgeben.

Von der Fa. Q. wurde das Agenturgeschäft beworben; wir haben selbst hier keine Aufwendungen gehabt.

S. war vom Umsatz her für die Fa. Q. allein nicht interessant, sodass wir dann das zweite Lokal in P. aufgemacht haben. Das Lokal in S. haben wir aber beibehalten, um die Kunden aus dem Raum S. – teilweise ältere Leute, die im Ort kaufen wollten – nicht zu verlieren.

Ende 1997, Anfang 1998 konnte ich nicht mehr in H. arbeiten, sondern war mein Dienstort in B. in T., etwa 20 bis 25 km entfernt. Dadurch war es mir nicht mehr möglich, so sehr wie vorher im Geschäft mitzuarbeiten.

Ursprünglich war ich ca. die Hälfte der Öffnungszeiten selbst im Lokal, nach der Versetzung konnte ich nur noch sehr wenig im Geschäft sein. Ich war jeden zweiten Tag im Nachtdienst.

Ich wurde gleichsam über die Nacht nach T. versetzt. Bei Geschäftseröffnung habe ich damit nicht rechnen können. Jetzt bin ich wieder in H.

Steuerlicher Vertreter des Bw: Da das Finanzamt keine Prognoserechnung verlangt hat, gibt es auch keine Prognoserechnung, wie das Geschäft weitergegangen wäre.

Zum vom Finanzamt zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22.2.2000, 96/14/0038 ist darauf hinzuweisen, dass sich der dort entscheidende Sachverhalt von dem hier vorliegenden mehrfach grundlegend unterscheidet. Der Verwaltungsgerichtshof hatte über einen als Vertreter tätigen Privatgeschäftsvermittler mit hohen Fahrtkosten und marginalen Umsatz zu entscheiden, während der Bw. über ein fixes Geschäftslokal verfügt hat, seine Verkaufsprovision erhielt und die Werbung von Q. übernommen wurde.

Durch die Anmietung des Geschäftslokals in P. kam es zu einer Änderung der Bewirtschaftung, die einen entsprechenden längeren Beobachtungszeitraum nach sich ziehen müsste.

Wie der Bw. erkannt hat, dass aufgrund der Umstände der Betrieb in der bisherigen Form nicht fortführbar war, kam es zur Übergabe an die Gattin. Die Gattin hätte 1996 in Folge damals fehlender kaufmännischer Praxis keine Gewerbeberechtigung erhalten. Nunmehr wird das Geschäft von der Gattin unter Entfall ihrer Personalkosten weitergeführt; auch bei der Sozialversicherung gab es eine Reduktion der Beiträge. Es gab dann einen Umbau der Straße in P., der sich über zwei Jahre erstreckt hat, was mit Geschäftseinbußen verbunden war. In Summe dürfte jetzt das Geschäft ausgeglichen bilanzieren.

Vertreter des Finanzamtes: Eine Prognoserechnung wurde infolge des abgeschlossenen Beobachtungszeitraumes nicht verlangt. Die Eröffnung des Lokals in P. ist nach Ansicht des Finanzamtes zwar eine Verbesserungsmaßnahme, führt aber nicht zu einer Änderung der

Bewirtschaftung. Bei den hohen Fixkosten konnte nach Ansicht des Finanzamtes auf Dauer kein Gewinn erwirtschaftet werden.

Bei der gegebenen Situation hätte es auch in Zukunft keinen Gewinn geben können.

Bw.: Das Einfamilienhaus in S. hat ca. 150 m² verbaute Fläche; das Verkaufslokal umfasst etwa 45 m². Das Verkaufslokal war ursprünglich eine Garage.

Etwa 1/3 der Umsätze wird auf das Lokal in S. zurückzuführen sein, etwa 2/3 auf das Lokal in P.

Nunmehr wird von der Gattin hauptsächlich das Lokal in P. betrieben; in S. haben wir nur mehr einmal in der Woche offen. Eine weitere Verkäuferin gibt es nicht mehr.

Das Lokal in S. wurde und wird beibehalten, um die Einwohner von S. betreuen zu können. Das wurde auch von Q. stets unterstützt.

Ein Q. Vertreter hat uns die Umsatzzahlen von Q. in dem Bereich genannt, sodass wir mit entsprechendem Geschäft rechnen konnten. Wir werden auch weiterhin alle paar Monate von Q. besucht.

Vertreter des Finanzamtes: Es ist zwar richtig, dass sich die Verluste von 1997 auf 1998 etwa halbiert haben; die Aufwendungen sind allerdings in Summe gleich geblieben.

Steuerlicher Vertreter des Bw: Möglicherweise wurden die Betriebskosten von S. im Jahr 1997 zusammengefasst und nicht aufgeschlüsselt in den anderen Jahren.

Zu der Tabelle der Berichterstatterin ist festzuhalten, dass in den Beleuchtungs- und Beheizungskosten nicht nur S. sondern auch P. enthalten ist.

Bw: Der Kredit wurde aufgenommen, um die Garage umzubauen und einzurichten. Der Kredit wurde dann aufgestockt, um P. zu adaptieren.

P. wurde Mitte 1997 eröffnet. Der Mietvertrag erhielt eine Klausel, dass nach 1, 1 1/2 Jahren eine Mieterhöhung vorgenommen wird. Das Lokal war bereits ab Februar gemietet. Nach zwei Jahren ist somit eine Mieterhöhung um S 1.000,00 erfolgt.

In den Folgejahren dürfte ein geringerer Prozentsatz als 25 % von S. als betrieblich veranlasst angesetzt worden sein, was die verbrauchsabhängigen Kosten anbelangt.

Der Vertreter ersucht abschließend, der Berufung Folge zu geben. "

Der Senat hat erwogen:

Strittig ist, ob die nebenberuflich ausgeübte Tätigkeit des Bw als Q.-Agent eine Einkunftsquelle im Sinne des Einkommensteuergesetzes darstellt.

Zu Recht unbestritten ist, dass die gegenständliche – im Jahr 1996 begonnene und vom Bw nebenberuflich ausgeübte gewerbliche - Tätigkeit als Betätigung zu werten ist, die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn zu erzielen. Die Tätigkeit ist mithin hinsichtlich des Jahres 1999 nach den Bestimmungen des § 1 Abs. 1 LVO vom 17.12.1992 BGBI.

Nr. 33/1993 (LVO II) zu beurteilen.

Betätigungen mit Annahme einer Einkunftsquelle umfassen nach dem Wortlaut des § 1 Abs. 1 LVO Tätigkeiten oder Rechtsverhältnisse, die durch die Absicht veranlasst sind,

einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen und nicht unter die Betätigung mit Annahme von Liebhaberei fallen.

Es wird im § 1 Abs. 1 LVO somit das subjektive Element der Absicht der Erzielung eines Gesamtgewinnes oder Gesamtüberschusses vorausgesetzt. Da diese innere Einstellung nicht unmittelbar erkennbar ist, wird die Nachvollziehbarkeit dieser Absicht anhand objektiver Umstände verlangt. Diese objektiven Umstände ergeben sich aus § 2 Abs. 1 und 3 LVO.

Das Ertragstreben des Stpf. muss auf die Erzielung eines Gesamtgewinnes oder Gesamtüberschusses gerichtet sein. Die im Laufe der Betätigung erwirtschafteten Gewinne oder Überschüsse dürfen nicht nur die angefallenen Verluste ausgleichen, sondern müssen darüber hinaus bei einer betrieblichen Einkunftsquelle zu einer Mehrung des Betriebsvermögens, bei einer außerbetrieblichen Einkunftsquelle zu einem Überhang der Überschüsse gegenüber den Verlusten, führen.

Es kann den gesetzlichen Formulierungen des § 2 Abs. 2 EStG 1988 über den Verlustausgleich im Zusammenhang mit der Definition der Überschusseinkünfte im § 2 Abs. 4 Z 2 EStG 1988 wohl das Verständnis entnommen werden, dass unter Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 EStG 1988 nur die wirtschaftlichen Ergebnisse solcher Tätigkeiten verstanden werden dürfen, die sich in der betriebenen Weise objektiv zur Erzielung eines der Besteuerung zugänglichen Gesamterfolges in vertretbarer Zeit eignen und denen auch das Bestreben des Tägen zur Erwirtschaftung eines solchen Erfolges zugrunde liegt. Der normative Gehalt der Vorschrift des § 2 EStG 1988 reicht jedoch nicht so weit, die Anforderungen eines in einem bestimmten Zeitraum tatsächlich erwirtschafteten Gesamterfolges als Tatbestandmerkmal steuerlich beachtlicher Einkünfte zu tragen (VwGH 3.7.1996, 93/13/0171; ÖStZB 1996, 397).

Eine Betätigung iSd § 1 Abs. 1 LVO liegt vor, wenn der Stpf. mit einer Gewinnerzielungsabsicht agiert. Somit ist der subjektive Wille ausschlaggebend. Um die subjektive Absicht aber nachvollziehen zu können, sind objektiv beobachtbare Kriterien (insbesondere jene des § 2 Abs. 1) heranzuziehen. Bei Betätigungen iSd § 1 Abs. 2 ist anders vorzugehen, denn dort wird rein auf die objektive Ertragsfähigkeit (vgl. § 2 Abs. 4) abgestellt.

Der Verwaltungsgerichtshof (s. VwGH 3.7.1996, 93/13/0171) hielt in einem verstärkten Senat fest an der Auffassung, dass die Einkunftsquelleneigenschaft einer Betätigung in erster Linie danach zu beurteilen ist, ob die geprüfte Tätigkeit in der betriebenen Weise objektiv Aussicht hat, sich lohnend zu gestalten. Dem subjektiven Ertragstreben desjenigen, der sich betätigt, komme für die Beurteilung der wirtschaftlichen Ergebnisse der Tätigkeit als Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 der Einkommensteuergesetze dann Bedeutung zu, wenn die Prüfung der

objektiven Komponente der Ertragsfähigkeit der Betätigung kein eindeutiges Bild ergibt; dies allerdings nur insoweit, als solches Ertragstreben durch ein Handeln nach Wirtschaftlichkeitsprinzipien nach außen erkennbar in Erscheinung tritt. Festzuhalten sei ferner daran, dass unter der Ertragsfähigkeit einer Betätigung als Tatbestandvoraussetzung ihrer Einkunftsquelleigenschaft die Eignung der Tätigkeit zu verstehen ist, einen der positiven Steuererhebung aus der betroffenen Einkunftsart zugänglichen wirtschaftlichen Gesamterfolg innerhalb eines absehbaren Zeitraumes abzuwerfen.

Das Waren sortiment der Fa. Q.-AG umfasst Textilwaren, Elektrogeräte, Haushaltsgeräte, Möbel und Spielwaren, d.h. alle Artikel die in einem Q.-Katalog enthalten sind. Das Vertriebssystem ist dergestalt aufgebaut, dass in den durch Schildern gekennzeichneten Q.-Agenturen eine kleine Auswahl von Produkten in Form von Kommissionsware verfügbar ist. Der Kunde kann entweder ein auf Lager befindliches Produkt kaufen und mitnehmen, oder das Produkt, welches nicht lagernd ist, bestellen. Es wird sodann in der Zentrale bestellt und ist innerhalb von wenigen Tagen beim Q.-Agenten abholbereit.

Beim Warenlager handelt es sich um ein Kommissionslager. Der Verkauf erfolgt auf Namen und für Rechnung der Fa. Q.-AG. Der Q.-Agent darf mit seinen Kunden nur zu den jeweiligen gültigen Preisen, Lieferungs- und Zahlungsbedingungen der Fa. Q.-AG verhandeln und abschließen; dies gilt sowohl für die von ihm entgegengenommenen Bestellungen als auch für den Direktverkauf. Für alle von ihm an Q.-AG gezahlten Umsatzerlöse aus Verkauf von Waren im Name und auf Rechnung der Q.-AG erhält der Q.-Agent eine Provision von 10% zuzüglich Umsatzsteuer in der gesetzlichen Höhe. Die Umsatzerlöse ergeben sich aus den Einnahmen, aus dem Verkauf von Waren, abzüglich der Entsorgungskostenbeiträge und dgl., Direktzustellgebühren, gewährte Rabatte und sonstige Zahlungsvergünstigungen und Erlösschmälerungen. Die Provisionsabrechnung erfolgt monatlich. Der Q.-Agent trägt sämtliche Nebenkosten, einschließlich der Kosten für die Bereitstellung, Einrichtung und Unterhaltung des Geschäftslokales, selbst. Die bei ihm aufgrund der vertraglichen Tätigkeit angefallenen Porto- und Rollgelder werden ihm jedoch von Fa. Q.-AG gemäß den ihm bekanntgegebenen Konditionen gesondert abgegolten. Der Q.-Agent übernimmt es, die Q.-Agentur am vereinbarten Standort ganzjährig, zumindest 20 Stunden wöchentlich, offen zu halten. Während dieser Zeit hat er selbst oder eine seiner Hilfspersonen anwesend zu sein.

1.1. Anlaufverluste 1996 bis 1998:

Als Anlaufverluste gelten die Jahre ab Beginn der Betätigung, das sind im vorliegenden Fall die Jahre 1996 bis 1998 (§ 2 Abs. 2 der LVO). Da bei dieser Tätigkeit von Beginn an Verluste anfallen, ist anhand der Liebhabereiverordnung vorzugehen.

Im vorliegenden Fall wurden die Anlaufverluste aus der Tätigkeit des Bw hinsichtlich der Jahre 1996 bis 1998 mit endgültigen Bescheiden betreffend Einkommensteuer vom 6. Juni 1998 für das Jahr 1996 in Höhe von S -67.894,00, vom 20. April 1999 für das Jahr 1997 in Höhe von S -138.907,00, und vom 7. April 2000 für das Jahr 1998 in Höhe von S -76.552,00 anerkannt.

1.2. Verlust des Jahres 1999:

Ab welchem Zeitpunkt eine Tätigkeit nun endgültig als Liebhaberei einzustufen ist, wird seit der Liebhabereiverordnung der Kriterienprüfung (§ 2 Abs. 1 Z 1 – 5 LVO) überlassen, wobei folgende Aspekte maßgeblich sind:

1. Ausmaß und Entwicklung der Verluste;
2. Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen;
3. Ursache, aufgrund deren im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Gewinn oder Überschuss erzielt wird;
4. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung;
5. Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde (Rationalisierungs-)Maßnahmen.

Die Gesamtgewinnbetrachtung stellt sich anhand der oben angeführten Kriterien im gegenständlichen Fall so dar, dass in den Jahren 1996 bis 1999 Einnahmen in Höhe von S 803.055,02 Ausgaben in Höhe von S 1.146.284,00 gegenüber stehen. Unter Einbeziehung eines Übergangsverlustes in Höhe von S -32.853,12 und eines Veräußerungsgewinnes in Höhe von S 26.940,00 ergibt sich somit ein Gesamtverlust in Höhe von S 349.142,08.

Festzuhalten ist, dass sich der Verlust des Jahres 1998 (iHV 76.552,00) um fast die Hälfte gegenüber dem Jahr 1997 (iHv 138.907,00) reduziert hat und auch der laufende Verlust des Jahres 1999 ist gegenüber dem Jahr 1998 weiter gesunken.

Unter Gesamtgewinn versteht man das Gesamtergebnis von Beginn der Betätigung bis zu deren Beendigung (Veräußerung, Aufgabe oder Liquidation). Maßgeblich ist daher nicht der (Perioden-)Gewinn, der innerhalb eines Kalenderjahres bzw Wirtschaftjahres erzielt wird, vielmehr sind alle Periodenergebnisse, während denen die Betätigung vorliegt unter Einbeziehung eines Übergangsverlustes und Veräußerungsgewinnes (Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG, Anh I/2 Anm. 54) zu addieren.

Der Verwaltungsgerichtshof hat bei nebenberuflichen Privatgeschäftsvermittlern, die keinen Gebietschutz genießen und im "Schneeballsystem" Subvertreter werben, Schulungen sowie Vorführmaterial selbst zahlen und überdies hohe Reiseaufwendungen tätigen müssen,

ausgeführt, dass schon systembedingt iSd § 2 Abs.2 letzter Satz LVO 1993 damit zu rechnen ist, dass diese Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes beendet werden muss (vgl. VwGH 22.2.2000, ZI 96/14/0038).

Dem Erkenntnis vom 22.2.2000, ZI 96/14/0038, lag eine Privatgeschäftsvermittlung zugrunde, bei der einerseits die Vermittlung von Produkten durch Vertreter bzw. "Berater" an Private, andererseits die Anwerbung neuer Vertreter durch den "Sponsor" erfolgte.

Der Produktionsvertrieb erfolgt vielfach in Form von Party- oder Haustürgeschäften. Das Vertriebssystem selbst ist nach dem sogenannten "Schneeballsystem" aufgebaut, wobei sich über dem jeweiligen Vertreter der "Sponsor" befindet, der an dem Umsatz beteiligt ist, und unter ihm jene Vertreter die von ihm selbst "gesponsert" werden und an deren Umsätzen er wiederum beteiligt ist. Dieses Schneeballsystem bewirkt, dass die Anzahl der Kunden für den Vertreter zunächst erfreulich steigt. Mit einer zeitlichen Verzögerung tritt jedoch durch eben dieses System eine Marktverengung und eine gegenseitige Konkurrenzierung ein.

Die Vertreter der Fa. A. GmbH – auf die sich das Erkenntnis bezog - dürfen lediglich die Produkte (im Allgemeinen Kleinwaren) der Handelskette vermitteln, wobei sie das Vorführmaterial von dieser Handelskette kaufen müssen. Die Auslieferung der bestellten Waren erfolgt durch die Vertreter direkt an die Kunden. Die Preise werden ausschließlich von der Handelskette festgelegt. Preisänderungen durch die Vertreter sind nicht möglich. Es besteht kein Lagerzwang, keine Mindestumsatzverpflichtung und vor allem keine Gebietseinschränkung. Neben dem Verkaufs- und Sponsorplan erhält der Vertreter monatlich neben einer Basisprovision einen Leistungsbonus; daneben ist die Erzielung diverser anderer Boni möglich.

Nach Meinung des Senates kann die im vorliegenden Fall streitgegenständliche Tätigkeit des Bw als Q- Agent mit der Tätigkeit eines A-Vertreters, welche dem oa Erkenntnis des VwGH vom 22.2.2000, ZI 96/14/0038) zugrundegelegen ist, nicht verglichen werden.

Dies deswegen, weil

- o es im Bezirk M. keine Konkurrenz durch andere Q. Agenturen gibt;
- o im Gegensatz zum A.Vertriebssystem den Erfolg nicht wesentlich von der Anwerbung von Subvertretern abhängt, da der Q-Agent nicht Produkte im "Schneeballsystem" vertreibt.
- o die Kunden in das Geschäftslokal kommen und lagernde Waren sofort kaufen und mitnehmen oder zur Ansicht bestellen;
- o keine hohen Fahrtkosten anfallen;
- o keine Hausbesuche bei den Kunden stattfinden;

- die Werbung von der Fa. Q. übernommen wird und
- für die Ausübung der Tätigkeit zunächst die Garage im Einfamilienhaus des Bw umgebaut worden ist und später ein zentrumsnahe Lokal in P. eröffnet worden ist, welches zu den üblichen Geschäftsöffnungszeiten geöffnet war.

Eine Betätigung ist nur dann als Einkunftsquelle iSd Einkommensteuergesetzes anzusehen, wenn sie geeignet ist, innerhalb eines absehbaren Zeitraumes einen Totalgewinn (Einnahmenüberschuss) zu erwirtschaften.

Seit Beginn der Tätigkeit des Bw im Jahr 1996 bis zur Veräußerung im Jahr 1999 fielen nur Verluste an. Der Bw versuchte jedoch durch das Setzen von verschiedenen Maßnahmen zu einer wirtschaftlicheren Betriebsführung zu kommen.

Wie dem Schreiben vom 2. Juli 2004 des steuerlichen Vertreters des Bw zu entnehmen ist erkannte der Bw bereits im Jahr 1997, dass der verkehrstechnisch ungünstig gelegene Standort in S. nicht lukrativ genug ist, und mietete ein ebenerdiges Lokal bestehend aus einem Geschäftslokal und 2 Nebenräumen inklusive WC und Kochnische im Ausmaß von 84 m² um einen monatlichen Mietzins von S 3.000,00 in Zentrumsnähe von P. Dies führte zwar - wie der Gegenüberstellung der Einnahmen der Jahre 1997 und 1998 zu entnehmen ist - zu einer Steigerung der Agenturprovisionen, aber auch zu einem zusätzlichen Mietaufwand. Eine Stilllegung des Standortes in S. wollte der Bw nicht durchführen, um einerseits auch der älteren Bevölkerung in S. die Möglichkeit zu geben bei Fa. Q. einzukaufen, andererseits aus wirtschaftlichen Überlegungen, da immerhin ca. 1/3tel der Gesamtumsätze auf den Standortes in S. zurückzuführen sind.

Ende 1997, Anfang 1998 ist es zu einer Verlegung des Dienstortes des Bw von H. nach B. in T. gekommen und dadurch konnte der Bw nicht mehr so wie bisher im Geschäft mitarbeiten, da er jeden zweiten Tag Nachdienst hatte. Mit dieser unvorhergesehenen Änderung bei der nichtselbständigen Arbeit des Bw konnte dieser bei Geschäftseröffnung im Jahr 1996 nicht rechnen. Um die personelle Besetzung während der Öffnungszeiten am Standort in P. (Montag – Freitag von 09:00 bis 12:00 Uhr und 15:00 bis 18:00 Uhr, Samstag 09:00 bis 12:00 Uhr, Donnerstag Nachmittag sei das Geschäftslokal geschlossen gewesen) und die Öffnungszeiten am Standort in S. (Montag, Mittwoch und Freitag jeweils von 09:00 bis 12:00 Uhr und 15:00 bis 18:00 Uhr) zu gewährleisten, war daher die Einstellung einer zusätzlichen fremden Aushilfskraft erforderlich.

Nach Meinung des Senates hat der Bw durch das Setzen von Verbesserungsmaßnahmen (Schaffung eines zweiten Standortes in Zentrumsnähe von P., Erhöhung der Kundenfrequenz,

Einstellung einer Aushilfskraft) versucht auf die äußereren und inneren Einflüsse, die zu den Verlusten geführt haben, zu reagieren.

Durch die Veränderung bei der nichtselbständigen Arbeit des Bw sind unerwartete Umstände vorgelegen, welche sich auf das Ausbleiben des Gesamterfolges ausgewirkt haben. Derartige Umstände vermögen auch bei abgeschlossenem Betätigungszeitraum trotz Erzielen eines Gesamtverlustes das Vorliegen von Liebhaberei auszuschließen (vgl.

Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, Art. 4/2, Anm. 8). Hätte der Bw., wie ursprünglich geplant, selbst maßgeblich im Betrieb mitgearbeitet, und dadurch auch den Personalaufwand deutlich reduziert, wäre ein Erfolg des Unternehmens nicht unwahrscheinlich gewesen. Im streitgegenständlichen Jahr 1999 erkannte der Bw, dass der Betrieb in der bisherigen Form für ihn nicht fortführbar ist und gab seine nebenberufliche Tätigkeit als Q.-Agent auf, da aufgrund der Verlegung seines Dienstortes er nicht mehr – wie ursprünglich geplant – viel Zeit zu Hause verbringen konnte.

Wird eine typisch erwerbswirtschaftliche Betätigung vor Erzielung eines Gesamtgewinnes eingestellt, so ist sie jedenfalls als Einkunftsquelle zu beurteilen, wenn die Einstellung als wirtschaftlich sinnvolle Reaktion auf gewöhnliche Risiken oder Unwägbarkeiten erfolgt ist und der sich Betätigende bis dahin – wenn vielleicht auch erfolglos – stetig nach Gewinnen gestrebt hat.

Nach Meinung des Senates ist daher die gewerbliche nebenberuflich ausgeübte Tätigkeit des Bw auch im Jahr 1999 als Einkunftsquelle anzusehen und somit ist der Verlust des Jahres 1999 in Höhe von S -92.729,00 (laufender Verlust iHv S -59.876,00 plus Übergangsverlust iHv S -32.853,12) steuerlich anzuerkennen.

Es war daher aus oa Gründen spruchgemäß zu entscheiden.

Beilagen:	1 Darstellung der Einnahmen-Ausgaben der Jahre 1996 bis 1999 und
	je ein Berechnungsblatt in ATS und EUR betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1999

Wien, 4. März 2005