



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des A B, Adresse, vertreten durch Mag. Dr. STB, Adresse1, vom 19. November 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Vöcklabruck vom 23. Oktober 2003 betreffend Einkommensteuer 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber hat mit 17. April 2002 die Tätigkeit der Präsentation und des Handels mit Waren (Fa. AW) aufgenommen.

In seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2002 erklärte er einen Verlust von 1.249,57 €.

Vom Finanzamt wurden im Einkommensteuerbescheid 2002 diese negativen Einkünfte aus Gewerbebetrieb nicht berücksichtigt und somit der Verlustausgleich mit den nichtselbstständigen Einkünften aus der Tätigkeit bei der Arbeitgeber nicht zugelassen.

Zur Begründung führte das Finanzamt folgendes an:

Ihre Tätigkeit als Geschäftsvermittler für die Firma AW GesmbH, Adresse3, konnte aus folgenden Gründen nicht als Einkunftsquelle anerkannt werden:

Darstellung der Tätigkeit:

Die Tätigkeit eines AW Beraters besteht einerseits in der Vermittlung aller Produkte der Firma AW an Private und andererseits in der Anwerbung neuer Mitarbeiter deren Sponsor er dann ist. Für neue Agenten werden keinerlei Kopfgelder, Werbeprämien oder Empfehlungsgeschenke ausgegeben. Das Sponsern neuer Agenten lohnt sich für die einzelnen AW Berater deshalb, weil das Vertriebssystem derart aufgebaut ist, dass sich über dem AW Berater jene Sponsoren (=Vermittler) befinden, die an seinem Umsatz beteiligt sind und unter ihm jene AW Berater (= Subvermittler), die von ihm selbst gesponsert (im Sinne von geworben) wurden und an deren Umsätzen er wiederum beteiligt ist.

Bei den Produkten der Firma AW handelt es sich um Produkte des täglichen Bedarfs. Die AW Berater dürfen lediglich die Produkte der Firma AW vermitteln, wobei die Mitarbeiter die Vorführwaren von der Firma kaufen müssen. Im Agentenantrag wird der AW Berater verpflichtet, das AW Handbuch und das AW Verkaufssset entgeltlich zu erwerben.

Kundenbestellungen werden an die Firma AW weitergeleitet. Direkte Bestellungen der Kunden sind nicht möglich. Die Auslieferung der bestellten Waren erfolgt durch den AW Berater direkt an die Kunden. Die Preise werden ausschließlich von der Firma AW festgelegt, Preisänderungen durch den AW Berater sind nicht möglich, außer er gewährt aus eigenem Preisnachlässe. Von Seiten der Firma AW besteht kein Lagerzwang, keine Mindestumsatzverpflichtung und keine Gebietsbeschränkung. Die AW Berater können ihre Arbeitszeit selbst bestimmen und die Tätigkeit entweder nebenberuflich oder hauptberuflich ausüben.

Die Verdienstmöglichkeiten der AW Berater sind im AW Handbuch bzw. im Verkaufs- und Sponsorplan (Aufbauhilfe 1) – wie im Folgenden verkürzt – beschrieben:

Der AW Berater erhält monatlich neben einer Basisprovision einen Leistungsbonus; daneben ist auch die Erzielung diverser anderer Boni möglich. Die Basisprovision beläuft sich auf ca. 30 %; dabei handelt es sich um die Differenz zwischen Einkaufspreis und Verkaufspreis. Alle AW Produkte haben neben einem verbindlich festgesetzten Verkaufspreis zwei Wertzahlen zugeordnet, die für die Festlegung des Verdienstes wesentlich sind: 1. Punktwert (BW), 2. Geschäftsvolumen (GV).

Beim Punktwert handelt es sich um jene Einheit, die für ein Produkt festgelegt ist (bleibt unverändert). Das Geschäftsvolumen hingegen ist ein Schillingwert und dynamisch. Das Geschäftsvolumen und der Punktwert dienen als Basis für die Berechnung der Provision anhand der Leistungsbonustabelle. Die Höhe des Leistungsbonus hängt vom monatlichen persönlichen Gesamtpunktwert ab und ist in 3% bis 21 % des Geschäftsvolumens gestaffelt, wobei der persönliche Umsatz und die Umsätze der gesponserten Mitarbeiter als Berechnungsgrundlage diene. Die Basisprovision wird monatlich zusammen mit dem Leistungsbonus ausbezahlt.

Rechtliche Beurteilung:

Die Verordnung des Bundesministers für Finanzen (BGBl. 1993/33) über das Vorliegen von Einkünften, über die Annahme einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit und über die Erlassung vorläufiger

Bescheide (Liebhabereiverordnung, im Folgenden kurz VO) regelt das Vorliegen einer Einkunftsquelle bei Auftreten von Verlusten.

Gemäß § 1 Abs. 1 VO liegen Einkünfte bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis) vor, die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen und nicht unter Abs. 2 fehlt. Voraussetzung ist, dass die Absicht an Hand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3) nachvollziehbar ist. Gemäß § 2 Abs. 2 VO liegen innerhalb der ersten drei Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab Beginn einer Betätigung (z.B. Eröffnung eines Betriebes) im Sinne des § 1 Abs. 1 VO, längstens jedoch innerhalb der ersten 5 Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben) für die Betätigung jedenfalls Einkünfte vor (Anlaufzeitraum).

Gemäß § 2 Abs. 2 VO, letzter Satz, darf ein Anlaufzeitraum im Sinn des ersten Satzes nicht angenommen werden, wenn nach den Umständen des Einzelfalles damit zu rechnen ist, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) beendet wird.

Bei der von ihnen ausgeübten Tätigkeit handelt es sich dem äußeren Erscheinungsbild nach um einen Gewerbebetrieb. Diese Betätigung ist daher unter den Tatbestand des § 1 Abs. 1 VO einzuordnen.

Vermittelt werden zumeist Waren geringen Wertes (z.B. Kosmetika, Körperpflegemittel, etc). Im Hinblick darauf, dass die Einholung von Vermittlungsaufträgen überwiegend in Einzelgesprächen und Einzelberatungen erfolgt, stehe in jedem einzelnen Vermittlungsauftrag, der nur relativ geringe Einnahmen erwarten lässt, hoher Zeitaufwand, hohe Ausgaben für Vorführprodukte und hohe Ausgaben für Fahrtkosten etc. gegenüber.

Betrachtet man ein einzelnes (durchschnittliches) Vermittlungsgeschäft, so ergibt sich im Regelfall ein Verlust, da üblicherweise schon die konkreten, dem einzelnen Geschäft zuzurechnenden Aufwendungen den durchschnittlichen Provisionsertrag übersteigen. Darüber hinaus fallen noch zusätzliche Aufwendungen (z.B. Kosten für Steuerberatung, Beiträge/Gebühren, Werbungsaufwendungen, Aufwendungen für nicht erfolgreiche Geschäftsanbahnungen usw.) an, die ebenfalls durch erzielte Provisionserträge abgedeckt werden müssen, damit die Tätigkeit insgesamt zum wirtschaftlichen Erfolg führt. Weiters wird diese Tätigkeit nur nebenberuflich ausgeübt, wodurch die Ausübung der Tätigkeit zeitlich nur eingeschränkt möglich ist.

Zu erwähnen ist auch, dass die Vermittlung eines Geschäftes in der Regel ein mehrmaliges Aufsuchen der Kunden erfordert. Einmal zum Einholen des Kaufantrages und ein weiteres mal zur Lieferung des gekauften Gegenstandes, da von der Firma AW die persönliche Auslieferung der bestellten Waren empfohlen wird um eine erhöhte Stammkundenbindung zu begründen.

Die dadurch verursachten Reiseaufwendungen belasten daher jedes einzelne Geschäft. Bei kleinen Verkäufen (welche die Masse der Vermittlungsumsätze ausmachen) übersteigen schon die Reisekosten und die Kosten für Vorführmaterial die erzielte Provision.

Zu berücksichtigen ist ferner, dass nicht alle Gespräche erfolgreich verlaufen, sodass ein Teil des Aufwandes vergeblich unternommen wird. Die insgesamt erzielbaren Einnahmen stehen bei der gewählten Art und Weise der Wirtschaftsführung in einem solchen Verhältnis zu den Ausgaben, dass davon auszugehen ist, dass ein dauerhafter Überschuss der Einnahmen über die Ausgaben nicht zu erzielen ist. In den bisher dem Finanzamt bekannt gewordenen Fällen wurden nur Verluste erzielt. Da aus faktischen und wirtschaftlichen Gründen kein AW Berater dauernd die Verluste trägt bzw. tragen kann, erfolgt nach einigen Jahren zwangsläufig die Einstellung der Tätigkeit, was dazu führt, dass durch die Tätigkeit kein Gesamtgewinn erzielbar ist. Aus wirtschaftlichen Gründen ist ein dauerndes in Kauf nehmen von Verlusten nicht zu erwarten, sondern die Einstellung der Tätigkeit als logische Folge.

Unter Berücksichtigung aller Umstände ist davon auszugehen, dass die Tätigkeit vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes beendet wird. Einen Anlaufzeitraum darf somit nicht angenommen werden. Die Tätigkeit ist daher als Liebhabereitätigkeit im steuerlichen Sinn anzusehen. Ein Ausgleich der erklärten Verluste mit anderen (positiven) Einkünften ist nicht möglich.

Mit Schreiben vom 4. November 2003 erhob der Abgabepflichtige gegen den

Einkommensteuerbescheid 2002 Berufung. Zur Begründung führte er aus, dass seine gewerbliche Tätigkeit als Liebhaberei eingestuft worden sei, da davon ausgegangen werde, dass keine Gewinne erzielt werden könnten. Er lege die Gewinnermittlung für den Zeitraum Jänner bis September 2003 bei, aus der ersichtlich sei, dass das vorläufige Ergebnis 159,71 € betrage. Da er sein Gewerbe sehr engagiert betreibe und sich weitere Umsatzzuwächse erwarte, und damit Gewinne, ersuche er um Abänderung des Bescheides.

Mit **Vorlagebericht vom 24. November 2003** wurde die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2002 der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 2 Abs. 2 EStG 1988 ist Einkommen der Gesamtbetrag der Einkünfte aus dem im Abs. 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18), und außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35) sowie der Freibeträge nach den §§ 104 und 105.

Gemäß Abs. 3 leg.cit. unterliegen gemäß Z. 3 Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23) der Einkommensteuer.

Zu § 2 Abs. 3 EStG 1988 wurde vom Bundesminister für Finanzen die Liebhabereiverordnung (LVO) erlassen (Fassung BGBl. 1993/33).

Gemäß § 1 Abs. 1 LVO liegen Einkünfte vor bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis), die durch Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten 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 Selbstständigkeit ausgestatteten Einheit gesondert zu beurteilen.

Gemäß § 2 Abs. 2 LVO liegen innerhalb der ersten drei Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab Beginn einer Betätigung (z.B. Eröffnung eines Betriebes) im Sinn des § 1 Abs. 1, längstens jedoch innerhalb der ersten fünf Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben) für diese Betätigung jedenfalls Einkünfte vor (Anlaufzeitraum). Dieser Zeitraum wird durch die Übertragung der Grundlagen der Betätigung auf Dritte nicht unterbrochen. Nach Ablauf dieses Zeitraums ist unter Berücksichtigung der Verhältnisse auch innerhalb dieses Zeitraumes nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen, ob weiterhin vom Vorliegen von Einkünften auszugehen ist. **Ein Anlaufzeitraum im Sinn des ersten Satz darf nicht angenommen werden, wenn nach den Umständen des Einzelfalls damit zu rechnen ist, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes beendet wird** (§ 2 Abs. 2 letzter Satz LVO).

Gemäß § 2 Abs. 1 LVO 1993 ist das Vorliegen der Absicht einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen, falls bei Betätigung im Sinn des § 1 Abs. 1 Verluste anfallen, insbesondere an Hand folgender Umstände zu beurteilen:

1. Ausmaß und Entwicklung der Verluste
2. Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen
3. Ursachen auf Grund derer im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben (Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen) kein Gewinn oder Überschuss erzielt wird,
4. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen
5. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung
6. Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen (z.B. Rationalisierungsmaßnahmen).

Gemäß § 3 Abs. 1 ist unter Gesamtgewinn der Gesamtbetrag der Gewinne zuzüglich steuerfreier Einnahmen abzüglich des Gesamtbetrages der Verluste zu verstehen. Steuerfreie Einnahmen sind nur insoweit anzusetzen, als sie nicht zu einer Kürzung von Aufwendungen (Ausgaben) führen. Wertänderungen von Grund und Boden, der zum Anlagevermögen gehört sind nur bei der Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 anzusetzen.

Anlaufzeitraum (Berufungsjahr 2002)

Der Berufungswerber übte im Berufszeitraum die Tätigkeit der Präsentation und Handels mit Waren aller Art für die Firma AW aus. Zur Beschreibung der Tätigkeit wird auf die obige Darstellung der Tätigkeit, wie sie vom Finanzamt in der Begründung des angefochtenen Bescheides gegeben wurde, verwiesen. Gegen die Darstellung der Tätigkeit wurde vom Berufungswerber in der Berufung kein Einwand erhoben, sodass der Unabhängige Finanzsenat keine Bedenken hegt, diese Tätigkeitsbeschreibung der Entscheidung zugrunde zu legen.

Die Tätigkeit wurde 2002 begonnen. Der Anlaufzeitraum umfasst daher die Jahre 2002 bis 2004.

Grundsätzlich ist trotz Einstufung der Tätigkeit als solche iSd § 1 Abs. 1 LVO ein Anlaufzeitraum gemäß 2 Abs. 2 LVO dann nicht anzunehmen, wenn **nach den Umständen des Einzelfalls damit zu rechnen ist, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes beendet wird** (§ 2 Abs. 2 letzter Satz LVO).

Die Steuerbarkeit von Einkünften setzt nicht nur die Erfüllung der Tatbestandsmerkmale der in § 2 Abs. 3 EStG 1988 aufgezählten Einkunftsarten voraus, sondern auch die Absicht, eine insgesamt ertragbringende Tätigkeit zu entfalten. Fehlt es an einer derartigen Absicht ist das Ergebnis der Betätigung – mag es auch die Tatbestandsmerkmale einer Einkunftsart des EStG 1988 erfüllen – steuerlich nicht beachtlich, sondern als Liebhaberei dem Bereich der privaten Lebensführung (§ 20 EStG 1988) zuzurechnen (Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, Anhang I/II Anmerkung 1).

Da das in § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung vorausgesetzte subjektive Element einer Gewinn (Überschuss) Erzielungsabsicht nicht unmittelbar erkennbar ist, ist anhand objektiver Kriterien darauf zu schließen, ob ein Ertragstreben vorliegt. Das Ertragstreben des Steuerpflichtigen muss darauf gerichtet sein, im Laufe der Betätigung Gewinne bzw. Überschüsse in einer Höhe zu erwirtschaften, die nicht nur die angefallenen Verluste ausgleichen, sondern darüber hinaus zu einer Mehrung des Betriebsvermögens bzw. zu einem Gesamtüberhang der Überschüsse gegenüber den Verlusten führen. Als Tatbestandsvoraussetzung für das Vorliegen von Einkünften hat nicht ein tatsächlich erwirtschafteter Gesamterfolg, sondern die

objektive Eignung einer Tätigkeit zu Erwirtschaftung eines solchen, das nach außen in Erscheinung tretende Streben des Tätigen nach einem solchen Erfolg zu gelten (vgl. UFS GZ. RV/1365-W/04 vom 19.9.2005).

In seinem Erkenntnis vom 22.2.2000, Zl. 96/14/0038 hat der Verwaltungsgerichtshof ausgeführt, dass bei keinen Gebietsschutz genießende und im Schneeballsystem Subvertreter werbende Privatgeschäftsvermittler, die Schulungen sowie Vorführmaterial auf eigene Kosten erwerben und überdies hohe Reiseaufwendungen tätigen müssen, schon systembedingt iSd § 2 Abs. 2 letzter Satz LVO 1993 damit zu rechnen war, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes beendet werden wird.

Im vorliegenden Fall, der nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates auf Grund der Tätigkeitsbeschreibung ohne Zweifel mit dem vom Verwaltungsgerichtshof entschiedenen Fall sachverhaltsmäßig vergleichbar ist, kommt der Unabhängige Finanzsenat ebenfalls zu der Ansicht, dass von vornherein damit zu rechnen war, dass die Tätigkeit vor dem Erreichen eines Gesamtgewinnes beendet werden würde.

Folgende Ergebnisse wurden bisher erklärt:

Jahr	2002	2003	2004	2005	2006
Gewinn/Verlust in €	-1.249,57	56,43	116,5	61,34	79,89
Umsatz in €	1.743,17	1.779,09	2.372,93	2.429,1	1.270,08

Bis 2006 konnte nur einmal ein Jahresgewinn von mehr als 100 € erzielt werden und auch der Umsatz ist auf 1.270,08 € zurückgegangen.

Das Ergebnis der bisherigen Tätigkeit ergibt einen Gesamtverlust 2002 bis 2006 von -935,41 €. Der höchste Gewinn wurde bisher 2004 mit 116,50 € erklärt, der durchschnittliche Gewinn in den Jahren 2003 bis 2006 beträgt 78,54 €. Bei Erzielen eines durchschnittlichen Gewinnes von ebenfalls 78,54 € bedürfte es weitere 11,9 Jahre, **das sind dann insgesamt mehr als 17 Jahre, um auch nur den bisher entstandenen Verlust auszugleichen.**

Es erscheint dem Senat nicht glaubhaft, dass eine nebenberufliche Tätigkeit, die doch einen gewissen Zeitaufwand in Anspruch nimmt, solange ausgeübt werden wird, ohne dass insgesamt ein wirtschaftlich positives Ergebnis erwirtschaftet wird. Gerade bei nebenberuflichen Tätigkeiten wird typischerweise ein baldiges Zusatzeinkommen erwartet, um die durch die nebenberufliche Tätigkeit hervorgerufenen zusätzlichen Belastungen auch sinnvoll erscheinen zu lassen.

Es liegt daher offensichtlich genau jene Tätigkeit vor, die auch der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 22.2.2000, Zl. 96/14/0038 vor Augen gehabt hat.

Beim vorliegenden Sachverhalt kann daher nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates der **Verlust des Jahres 2002**, obwohl es sich um den Anlaufzeitraum iSd des § 2 Abs. 2 LVO handelt, in Anwendung des letzten Satzes dieser Bestimmung **nicht anerkannt werden**.

Die Berufung war daher abzuweisen.

Linz, am 4. September 2007