



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch CSG Wirtschaftstreuhand- und Steuerberatungs GmbH, 5020 Salzburg, Münchner Bundesstraße 105, vom 11. Mai 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Land, vertreten durch Mag. Wolfgang Praxmarer, betreffend Einkommensteuer für den Zeitraum 2000 bis 2002 im Beisein der Schriftführerin Roswitha Mohr nach der am 24. Oktober 2006 in 5026 Salzburg-Aigen, Aignerstraße 10, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Der Bw. erzielte im Berufszeitraum Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Ab 1. Juli 2000 übte er zudem das Gewerbe eines Warenpräsentators (A-Vertreter) aus und erklärte daraus Verluste in Höhe von S 37.375,00 (2000), S 17.397,00 (2001) und € 247,00 (2002).

Die beigeschlossenen Einnahmen-/Ausgaben-Rechnungen weisen folgende Einnahmen und Ausgaben aus:

	2000	2001	2002
	ATS	ATS	€
<b>Einnahmen</b>			
Provisionen	2.885,86	9.455,57	501,16
<b>Ausgaben</b>			

Aufbauhilfen	1.107,00	170,00	14,61
Beiträge/Gebühren	6.206,00	5.442,00	122,50
Büromaterial	249,90	744,00	13,50
Diäten Inland	3.420,00		
Kilometergelder	18.105,50	10.471,30	
Fachliteratur	323,00	285,00	
GWG	4.990,00		
Inserate/Werbung			15,94
Rechts-/Steuerberatung		1.400,00	102,00
Reisespesen lt. Beleg	3.220,00	1.610,00	120,00
Telefon - 20% PA	2.206,81	3.527,75	359,49
Vorführprodukte	433,00	3.202,71	
AFA			
Summe	40.261,21	26.852,76	748,04
<b>Verlust</b>	<b>37.375,35</b>	<b>17.397,19</b>	<b>246,88</b>

Das Finanzamt erließ zunächst vorläufige Bescheide, in welchen die erklärten negativen Einkünfte aus Gewerbebetrieb angesetzt wurden.

2004 wurde die gewerbliche Tätigkeit als A-Vertreter aufgegeben. Auch in den Jahren 2003 und 2004 wurden Verluste erwirtschaftet.

Mit Datum vom 20. April 2006 erließ das Finanzamt nach § 200 BAO endgültige Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2000 bis 2002, in denen die erklärten negativen Einkünfte aus Gewerbebetrieb außer Ansatz blieben. Das Finanzamt war zur Auffassung gelangt, dass die Tätigkeit eine steuerlich unbeachtliche Liebhabereitätigkeit darstelle, nachdem die Aufwendungen die Einnahmen seit Beginn der Tätigkeit überstiegen hätten.

Gegen diese Bescheide erhob der Bw. durch seinen steuerlichen Vertreter Berufung und begehrte die Berücksichtigung der Anlaufverluste der Jahre 2000 bis 2002.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 19. Mai 2006 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. Für Betätigungen mit Annahme der Einkunftsquelleneigenschaft iSd § 1 Abs. 1 LiebhabereiVO werde allgemein vermutet, dass innerhalb der ersten drei Kalender- bzw. Wirtschaftsjahre ab Beginn der Betätigung Einkünfte vorliegen (§ 2 Abs. 2 LiebhabereiVO). Ein Anlaufzeitraum dürfe aber dann nicht angenommen werden, wenn nach den Umständen des Einzelfalls damit zu rechnen sei, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes beendet werde. Daraus gehe klar hervor, dass es nicht ausreichend sei, das (Nicht-)Vorliegen eines Anlaufzeitraumes im Nachhinein beurteilen zu können, sondern dass Umstände vorliegen müssen, die die zeitliche Begrenzung der Betätigung bereits im Vorhinein zumindest vermuten lassen. Der Verwaltungsgerichtshof habe in VwGH 22.2.2000, 96/14/0038 zu beurteilen gehabt, ob bei bestimmten Privatgeschäftsvermittlungstätigkeiten (A) ein solcher Anlaufzeitraum anzuerkennen sei oder ob von einer zeitlich begrenzten Tätigkeit ausgegangen werden könne und somit ein Anlaufzeitraum zu verneinen sei. In seiner die Beschwerde abweisenden Entscheidung habe der Verwaltungsgerichtshof ua. ausgeführt: "Abschließend wird bemerkt, dass bei keinen Gebietsschutz genießenden und im Schneeballsystem Subvertreterwerbenden Privatgeschäftsvermittlern, die Schulungen sowie Vorführmaterial auf eigene Kosten erwerben und überdies hohe Reiseaufwendungen tätigen müssen, schon systembedingt iSd § 2 Abs. 2 letzter Satz LiebhabereiVO 1993 damit zu rechnen ist, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes beendet wird." Da der Bw. eine ebensolche Tätigkeit ausübe, die durchaus dem Beschwerdefall in den wesentlichen Punkten gleich gelagert sei – was auch aus den im Rahmen der Eröffnung des Unternehmens vorgelegten Unterlagen von A hervorgehe – erlaube es die klare und eindeutige Formulierung des Verwaltungsgerichtshofes durchaus im gegenständlichen Fall von Vorhinein die Einkunftsquelleneigenschaft für den Anlaufzeitraum zu versagen, ohne im Einzelfall prüfen zu müssen, ob Indizien für eine vom Steuerpflichtigen geplante zeitliche Begrenzung seiner Betätigung vorliegen. Die Beurteilung reduziere sich daher darauf, ob der jeweils zu würdigende Sachverhalt dem Sachverhalt, der dem VwGH-Erkenntnis zugrunde lag, gleich gelagert sei oder nicht. Die Berufung sei daher als unbegründet abzuweisen gewesen.

Daraufhin beantragte der steuerliche Vertreter des Bw. die Vorlage der Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat. Die Bestimmung des § 18 Abs. 7 gehe nicht unbegründet davon aus, dass Anlaufverluste eines Betriebes vortragsfähig und damit auch ausgleichsfähig seien, sondern würde mit dieser Bestimmung selbst für die ersten Jahre Verlustausweise unterstellen. Der Bw. sei seit Jahren als Bierführer beschäftigt. Diese Tätigkeit bedinge, wolle man ein durchschnittliches Auskommen finanzieren, einen körperlich schweren Einsatz. Das

Bemühen sich ein anderwärtiges zweites wirtschaftliches Standbein aufzubauen, sei verständlich. Der Bw. habe daher Geschäftsverbindung mit A aufgenommen. Voraussetzung sei ua. ein Gewerbeschein und die Pflichtversicherung gewesen. Die Geschäftstätigkeit habe im Jahr 2000 begonnen. Die Geschäftspartner von A würden zwei Verdienstmöglichkeiten vorfinden.

1. Die einzelnen Geschäftspartner, somit auch der Bw., agieren als Einzelunternehmer. Das bedeute, sie kaufen im eigenen Namen und auf eigene Rechnung Waren und erhalten hierfür um die 30 Prozent Rabatt und bilde dieser deren Einkunftsquelle.
2. Es liege ein relativ kompliziert aufgebautes Provisionsmodell vor, in welches der Einzelne mit einer Untergrenze von 3 Prozent seines getätigten Umsatzes einsteige und je nach Ausbau des Vertriebssystems mit ihm zuzurechnenden Personen bis auf 21 Prozent ausgedehnt werden könne.

Unter diesen Prämissen gebe es Mitarbeiter von A, die überdurchschnittlich gut verdienen würden. Der Bw. habe zu Beginn seiner Tätigkeit ebenfalls den Willen gehabt, sich im Rahmen der vorgegebenen Möglichkeiten eine nachhaltige Existenzgrundlage bzw. Einkunftsquelle zu schaffen. Diese Einstellung sei dadurch unterbrochen worden, dass gravierende persönliche Einschnitte die überdurchschnittlich täglich erbrachte Arbeitsleistung (Bierführer und Unternehmer) insofern wesentlich beeinflusst hätten, als er mit seinen zwischenmenschlichen Beziehungen tief greifende Schmerzen erdulden habe müssen. Dies habe ihn bewogen, die Tätigkeit mangels noch aufzubringender überdurchschnittlicher Energie mit Mitte 2003 einzustellen. Zum Zeitpunkt der Übernahme der selbständigen Tätigkeit sei dies in keinsten Weise absehbar gewesen, sondern habe sich aus den Unpässlichkeiten des Lebens ergeben. Daraus abzuleiten, dass die bis zu diesem Zeitpunkt erzielten negativen Einkünfte Liebhaberei darstellen würden, sei unzulässig.

In der am 24. Oktober 2006 abgehaltenen Berufungsverhandlung führte der steuerliche Vertreter des Bw. ergänzend aus, Hauptfrage sei, ob objektiv eine Einkunftsquelle vorliege. Gewinne seien über einen bestimmten Zeitraum möglich, da es sonst nicht so viele Amway-Vertreter geben würde. Nach Auskunft von A würden 18 selbst angeworbene Sub-Vertreter reichen, um ein ausreichendes Einkommen zu erzielen, ohne selbst weiterhin als Vertreter tätig sein zu müssen. Die Entwicklung der Geschäftstätigkeit sei durch die Scheidung des Bw. beeinträchtigt und schließlich deshalb aufgegeben worden. Nicht mit der Tätigkeit zusammenhängende Unwägbarkeiten dürften nicht dazu führen, dass die Anlaufverluste nicht anerkannt würden. Dem entgegnete der Vertreter des Finanzamtes, dass der gegenständlich zu beurteilende Sachverhalt mit jenem vergleichbar sei, der dem Erkenntnis des

Verwaltungsgerichtshofes zu Grunde liege. Nur in Ausnahmefällen, z. B. wenn hohe Umsätze erzielt würden, könne bei nebenberuflicher Tätigkeit eine Einkunftsquelle vorliegen. Dies sei beim Bw. nicht der Fall. Der steuerliche Vertreter wies darauf hin, dass die Tätigkeit erst aufgebaut werden musste. Zu Beginn einer Tätigkeit seien die Umsätze naturgemäß gering, dafür gebe es einen Anlaufzeitraum. Der Beruf des Bierführers hätte später aufgegeben werden sollen. Aufgrund der Scheidung sei es aber nicht dazu gekommen.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Liegt eine Tätigkeit im Sinne des § 1 Abs. 1 der Liebhabereiverordnung (LVO), BGBl. Nr. 33/1999, vor, ist das Vorliegen von Einkünften zu vermuten. Diese Vermutung kann jedoch widerlegt werden, wenn die Absicht, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen, nicht anhand objektiver Umstände nachvollziehbar ist. Fallen bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO Verluste an, so ist das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen, insbesondere anhand der im § 2 Abs. 1 Z 1 bis 6 LVO genannten Kriterien (Ausmaß und Entwicklung der Verluste sowie deren Verhältnis zu den Gewinnen; Ursachen, aufgrund derer im Gegensatz zu vergleichbaren Tätigkeiten kein Gewinn erzielt wird; marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen sowie Preisgestaltung; Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen) zu beurteilen. Innerhalb der ersten drei Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab Beginn einer Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO, längstens jedoch innerhalb der ersten fünf Jahre ab dem erstmaligen Anfallen von Ausgaben für diese Betätigung (Anlaufzeitraum) liegen nach § 2 Abs. 2 LVO jedoch jedenfalls Einkünfte vor, außer es ist nach den Umständen des Einzelfalls damit zu rechnen, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes beendet wird. Die Beendigung einer Betätigung spricht dabei für sich allein nicht für eine von vornherein geplante zeitliche Begrenzung, sondern es ist zu Beginn der Betätigung (von vornherein) zu beurteilen, ob eine Einkunftsquelle nach dem Gesamtbild der Verhältnisse vorliegt oder nicht bzw. ob für eine zeitliche Begrenzung sprechende Umstände vorliegen.

Die nach der Liebhabereiverordnung maßgebliche Absicht des Steuerpflichtigen, einen Gesamtgewinn zu erzielen, ist ein innerer Vorgang (Willensentschluss), der erst dann zu einer steuerlich erheblichen Tatsache wird, wenn er durch seine Manifestation in die Außenwelt tritt. Es genügt daher nicht, dass der Steuerpflichtige die subjektive Absicht hat, Gewinne zu erzielen, sondern es muss die Absicht anhand der im § 2 Abs. 1 LVO beispielsweise

aufgezählten objektiven Kriterien beurteilt werden. Auf Wunschvorstellungen desjenigen, der die Betätigung entfaltet, kommt es hiebei nicht an (vgl. VwGH 12.8.1994, 94/14/0025).

Mit der Frage, ob die Tätigkeit eines A-Vertreters eine steuerlich beachtliche Einkunftsquelle darstellt, hat sich der Verwaltungsgerichtshof bereits in den Erkenntnissen vom 21.6.1994, 93/14/0217, und vom 12.8.1994, 94/14/0025, befasst.

Nach dem dort im Einzelnen beschriebenen Vertriebs- und Provisionssystem handelt es sich hierbei um eine Vermittlertätigkeit, die grundsätzlich nach einem sich totlaufenden Schneeballsystem aufgebaut ist. Über einem Vertreter befinden sich so genannte "Sponsoren", die an seinem Umsatz beteiligt sind; unter ihm sind jene A-Sponsoren (Subvertreter), die von ihm selbst "gesponsert" (geworben) wurden. Es dürfen lediglich die Produkte von A vermittelt werden, wobei es keinen Gebietsschutz gibt und auch die Preise von A festgelegt werden. Auf der Ausgabenseite solcher Vertreter, die idR nebenberuflich tätig sind und ihre Kunden bzw. Subvertreter vor allem im Freundes-, Bekannten- und Verwandtenkreis anwerben, wobei es in der Natur der Sache liegt, dass dieser Kundenkreis aufgrund der gegenseitigen Konkurrenzierung binnen kurzem ausgeschöpft ist und solcher Art eine Marktverengung eintritt, fallen regelmäßig beträchtliche Schulungs- bzw. Seminarkosten, Kfz-Kosten, Reisespesen sowie Aufwendungen für Vorführwaren und Telefon an.

Unter derartigen Voraussetzungen ist die Tätigkeit eines A-Vertreters nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes aber objektiv gesehen nicht zur Erzielung eines Gesamtgewinnes geeignet.

Im Erkenntnis vom 22.2.2000, 96/14/0038, hat der Verwaltungsgerichtshof auch die Nichtberücksichtigung der Anlaufverluste eines A-Vertreters als rechtmäßig beurteilt. Bei derartigen, keinen Gebietsschutz genießenden und im Schneeballsystem Subvertreterwerbenden Privatgeschäftsvermittlern, die Schulungen sowie Vorführmaterial auf eigene Kosten erwerben und überdies hohe Reiseaufwendungen tätigen müssten, sei schon systembedingt iSd § 2 Abs. 2 LVO damit zu rechnen, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes beendet werde.

Der steuerliche Vertreter des Berufungsführers hat weder behauptet, dass sich die Tätigkeit des Berufungsführers von der anderer nebenberuflich tätiger A-Vertreter unterscheiden hätte, noch ist derartiges aus der Aktenlage ersichtlich. Vielmehr spricht die oben dargestellte Erlös- und Aufwandsstruktur für eine solche Gleichartigkeit. Die Absicht des Bw., sich eine nachhaltige Einkunftsquelle zu schaffen, wird nicht in Abrede gestellt, ebenso der Umstand, dass in der Aufbauphase eines Betriebes die Umsätze noch geringer sind. Nachdem aber von der vorgegebenen, vom Berufungswerber nicht beeinflussbaren Vertriebsorganisation,

gegenseitiger Konkurrenzierung durch Vertreter und als Subvertreter angeworbenen Kunden, fehlendem Gebietsschutz und daraus folgender Marktverengung auszugehen war und allein die Kilometergelder höher waren als die erzielten Einnahmen, war die gegenständliche Tätigkeit objektiv nicht zur Gewinnerzielung geeignet bzw. war von vornherein damit zu rechnen, dass die Betätigung vor dem Erreichen eines Gesamtgewinnes beendet wird bzw. beendet werden muss.

Damit ist nach Ansicht des UFS im Sinn des oa. Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes von vornherein die Einkunftsquellenvermutung für den Anlaufzeitraum zu versagen. Dies auch ohne im Einzelfall zu prüfen, ob konkrete Hinweise für eine vom Bw. geplante zeitliche Begrenzung seiner Betätigung vorlagen.

Dass die belastende private Situation des Bw. die Geschäftsentwicklung negativ beeinflusst hat, wird vom Unabhängigen Finanzsenat nicht bezweifelt. Dies ändert jedoch nichts daran, dass die zu beurteilende Tätigkeit objektiv nicht zur Erzielung eines Gesamtgewinnes geeignet war. Auch ohne die in die Aufbauphase fallende Scheidung war damit zu rechnen, dass der Bw. seine Tätigkeit als A-Vertreter vor dem Erreichen eines Gesamtgewinnes systembedingt beenden wird und waren deshalb die Anlaufverluste steuerlich nicht anzuerkennen.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Salzburg, am 24. Oktober 2006