

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des T.O., 9150 B, M 14, vertreten durch Mag. Hermann Klokar, Steuerberater, 9125 Kühnsdorf, Fernando-Colazzo-Platz 5, vom 5. Juli 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Klagenfurt vom 23. Juni 2004 betreffend Einkommensteuer 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Der Bw., der im Jahr 2001 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezog, war in der Zeit vom 26. Feber 2001 bis 30. September 2001 freiberuflicher Mitarbeiter bei der O-Vermögensberatung und wies aus dieser Tätigkeit in der Einkommensteuererklärung für 2001 einen Verlust iHv € 2.602,45 aus. Provisionen iHv € 575,22 standen Ausgaben iHv € 3.177,67 (GSVG € 593,60, Km-Geld € 2.435,04, Telefon € 80,00, 12% pauschale Betriebsausgaben € 69,03) gegenüber.

Im Vorhalt vom 30. Jänner 2004 ersuchte das Finanzamt den Bw., ua. den zwischen ihm und der O -Vermögensberatung abgeschlossenen Vertrag sowie das Fahrtenbuch vorzulegen.

Im Einkommensteuerbescheid 2001 qualifizierte das Finanzamt die freiberufliche Tätigkeit als Liebhaberei, weil die Vertretertätigkeit vor Erreichen eines Gesamtgewinnes eingestellt worden sei. Unter Hinweis auf das Erkenntnis vom 22. Feber 2000, Zl. 96/14/0038, gewährte es auch den Anlaufverlust nicht.

Mit der gegen den Einkommensteuerbescheid 2001 eingebrochenen Berufung begehrte der Bw., die freiberufliche Tätigkeit als Einkunftsquelle anzuerkennen und die Anlaufverluste zu berücksichtigen. Er habe die Tätigkeit begonnen, um Einnahmen zu erzielen.

In den beigelegten Unterlagen waren für das Jahr 2001 folgende Zahlungsflüsse ausgewiesen:

| <b>Auszahlungen im Jahr 2001</b>          |             |
|---|-------------|
| Auszahlungsdatum                          | Betrag in € |
| 27.03.01                                  | 608,51      |
| 30.04.01                                  | 1.080,64    |
| <b>Sollsaldenrückführung im Jahr 2001</b> |             |
| Rückführungsdatum                         | Betrag in € |
| 25.07.01                                  | 64,12       |
| 21.09.01                                  | 72,67       |
| 18.10.01                                  | 72,67       |
| 21.11.01                                  | 90,84       |
| 19.12.01                                  | 674,19      |

Mit Vorhalt vom 7. Juli 2004 forderte das Finanzamt den Bw. auf, sämtliche von ihm für die O - Vermögensberatung abgeschlossenen Verträge vorzulegen und des Weiteren bekannt zu geben, in wie vielen Fällen es zum Rücktritt vom Vertrag gekommen sei und warum das Vertragsverhältnis mit der O -Vermögensberatung nach nur sieben Monaten wieder gelöst worden sei.

Mit Schreiben vom 29. Juli 2004 legte die O -Vermögensberatung eine Abrechnungsübersicht vor. Die Sollsaldenrückführungen würden sich aus Stornierungen ergeben, auf Grund derer der Bw. zur Provisionsrückzahlung an die O –Vermögensberatung verpflichtet gewesen sei. Das Vertragsverhältnis mit dem Bw. habe die O – Vermögensberatung per 30. September 2001 auf Grund von Inaktivität beendet.

Die abweisliche Berufungsvorentscheidung begründete das Finanzamt im Wesentlichen damit, dass die O -Vermögensberatung das Vertragsverhältnis nach nur sieben Monaten wegen der Inaktivität des Bw. aufgelöst habe. Der Bw. habe nur fünf Verträge abgeschlossen, von denen drei offensichtlich wieder vollinhaltlich storniert worden seien. Die Reisekosten allein würden die ausgewiesenen Einnahmen um mehr als das Vierfache übersteigen. Die Tätigkeit sei objektiv nicht zur Gewinnerzielung geeignet. Es sei von vornherein zu erwarten gewesen, dass der Bw. die Vertretertätigkeit vor dem Anfallen eines Gesamtgewinnes wieder beenden werde, weshalb auch ein Anlaufverlust keine Berücksichtigung finden könne.

Im Vorlageantrag führte der Bw. ergänzend aus, betrieblich tätig gewesen zu sein. Es würde viele gewerbliche Vermögensberater geben, die hohe Gewinne erzielen würden.

Über Vorhalt legte der Bw. noch den zwischen ihm und der O -Vermögensberatung abgeschlossenen Vertrag sowie die Wochenpläne für die Zeiträume 18. bis 24. Dez. 2000, "KW 52", undatiert, "KW 1", 15. bis 21. Jänner 2001, 22. bis 28. Jänner 2001, 5. bis 11. Feber 2001 und 10. bis 16. Feber 2001 vor. Im November 2000 habe er erste Kontakte geschlossen und im Dezember 2000 die ersten Meetings in K. besucht sowie die ersten betrieblichen Fahrten gemacht. Ab 18. Dezember 2000 sei er mit dem Wochenplaner vertraut gewesen und habe solche Aufzeichnungen geführt. Im Regelfall hätten am Montag von 18.00 bis 21.00 Uhr und am Samstag von 9.00 bis 12.00 Uhr Meetings, Schulungen, interne Besprechungen und Weiterbildungen stattgefunden. Außerdem habe es fast jede Woche mit dem Bezirksleiter und Vorgesetzten des Bw., Herrn M.H., wohnhaft in K., Lstraße 34, noch eine persönliche Schulung und Besprechung gegeben. Kundenbesuche habe es überwiegend im Bereich von K. gegeben, der Bezirksleiter M.H. habe ihn in diesem Bereich als weiteren Mitarbeiter einsetzen wollen. In den Monaten Jänner bis April 2001 seien je 1.440 km (vier Fahrten a 90 km pro Woche, in vier Wochen 1.440 km) und zusätzlich noch Fahrten zu Beratungsgesprächen notwendig gewesen, die in den Wochenplänen vermerkt seien. Weitere Wochenpläne seien nicht vorhanden, es könne jedoch glaubhaft mitgeteilt werden, dass das Gewerbe bis 30. April 2004 ausgeübt und ab diesem Zeitpunkt stillgelegt worden sei. Bei der L-GmbH habe es sich nur um eine geringfügige Beschäftigung ohne riesigen Zeitaufwand gehandelt. Der Bw. beantragte noch, betriebliche Fahrten für November und Dezember 2000 anzuerkennen.

Die ergänzend angeforderte "Provisionsliste laut Anhang" legte der Bw. nicht vor.

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

Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind gemäß § 23 Z1 EStG 1988 Einkünfte aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als selbständige Arbeit anzusehen ist.

Im gegenständlichen Fall wird man schon die Qualifikation als Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Frage stellen können, spricht doch die gegebene Sachlage – bloß zwei Verträge wurden abgeschlossen und die Tätigkeit war nach vier Monaten beendet – vielmehr für die "Gelegentlichkeit" als für die "Nachhaltigkeit". Wenn zudem für den Bw. – wie in der Berufung ausgeführt - die Einnahmenerzielung der Beweggrund war, fehlt es auch an der für die gewerblichen Einkünfte erforderlichen Gewinnabsicht, denn diese ist für die Einkünfte aus Gewerbebetrieb unabdingbar. Gewinn bedeutet Totalgewinn, es muss ein Gesamtüberschuss

angestrebt werden, bloße Kostendeckung genügt nicht (vgl. Doralt, EStG, Kommentar, Band II, Tz. 62 zu § 23 EStG 1988).

Aber selbst wenn man die Aktivitäten des Bw. als gewerbliche Einkünfte ansehen wollte, stellt sich hier die Frage der Liebhaberei. Entgegen der Ansicht des Bw. ist bei gewerblichen Einkünften die Einstufung als Liebhaberei grundsätzlich schwieriger als bei den nicht betrieblichen bzw. den § 1 Abs. 2 der Liebhabereiverordnung, BGBI. Nr. 33/1993 (LVO) idF BGBI. II 358/1997, zuzurechnenden Betätigungen. Aber auch die Nichtgewährung eines Anlaufverlustes ist nicht generell ausgeschlossen (vgl. die Erkenntnisse des VwGH vom 22. 1. 2004, 98/14/0003 betreffend EDV-Dienstleistungen, und vom 22. 2. 2000, 96/14/0038 betreffend einen A-Vertreter).

Gemäß § 1 Abs. 1 LVO liegen Einkünfte vor 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) zu erzielen, und
- nicht unter Abs. 2 fällt.

Voraussetzung ist, dass die Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3) nachvollziehbar ist. Das Vorliegen einer derartigen Absicht ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

Unter Gesamtgewinn ist gemäß § 3 Abs. 1 LVO der Gesamtbetrag der Gewinne zuzüglich steuerfreier Einnahmen abzüglich des Gesamtbetrages der Verluste zu verstehen. ...

Innerhalb der ersten drei Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab Beginn einer Betätigung (zB 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 liegen gemäß § 2 Abs. 2 LVO jedenfalls Einkünfte vor (Anlaufzeitraum). Dieser Zeitraum wird durch die Übertragung der Grundlagen der Betätigung auf Dritte nicht unterbrochen. Nach Ablauf dieses Zeitraumes 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 Satzes darf nicht angenommen werden, wenn nach den Umständen des Einzelfalles damit zu rechnen ist, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) beendet wird.

Ist "systembedingt" damit zu rechnen, dass eine Betätigung vor Erzielen eines Gesamtgewinns infolge "Totlaufen des Systems" beendet wird, ist kein Anlaufzeitraum anzuerkennen. In derartigen Fällen kann somit ohne konkretes Eingehen auf den Einzelfall

von einer zeitlichen Befristung ausgegangen werden (Doralt, EStG, Kommentar, Bd. I, Tz. 444 zu § 2 EStG 1988, und die dort zitierte Judikatur und Literatur).

In der Präambel des zwischen der O und dem Bw. abgeschlossenen, mit 26. Feber 2001 datieren Vertrages heißt es wie folgt:

"O ist eine Vermittlungsgesellschaft, die sich mit der Vermittlung von Kapitalanlagen, Bauspar- und Versicherungsverträgen befasst. Zur Durchführung ihrer Vermittlungsaufgaben bedient sich die O einer eigenen Außendienstorganisation, deren Teil der Agent mit der Rechtswirksamkeit vorliegenden Vertrages wird. Das O -Vertriebssystem baut auf dem Leistungsprinzip auf. Je größer die Gesamtleistung, desto größer der Verdienst. Dies gilt auch für Leistung und Verdienst des Agenten. Das Einkommen des Agenten ist unbegrenzt. Grundlage des Systems ist die freie Gestaltung der unternehmerischen Tätigkeit des Agenten. Dieser ist selbständiger Gewerbetreibender. Als solcher wird der Agent sämtliche, ihn betreffenden Steuern, öffentlichen Abgaben und Gebühren aus seiner Tätigkeit selbst tragen und abführen sowie die notwendigen Erklärungen gegenüber den entsprechenden Behörden abgeben. Der Agent trägt als freier Unternehmer für seine Tätigkeit auch das volle Risiko und ist daher vor Beginn seiner Tätigkeit zur Schaffung sämtlicher gesetzlicher Voraussetzungen, insbesonders der Gewerbeberechtigung für seine selbständige Tätigkeit, sowie der Anschaffung der entsprechenden Betriebsmittel, allein verantwortlich. Der Agent ist verpflichtet, sofort bei Unterfertigung dieses Vertrages sein aufrechtes Sozialversicherungsverhältnis unter Angabe der Beitragsnummer bei der Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft nachzuweisen. ...

Integrierende Bestandteile dieses Vertrages sind die im Anhang befindliche Provisionsordnung, nach der sich die wechselseitigen, in Geld bestehenden Ansprüche zwischen O und den Agenten regeln, sowie der ebenfalls im Anhang befindliche, jeweils letztgültige Karriereplan."

Der Bw. soll im November 2000 die ersten Kontakte geschlossen und im Dezember 2000 die Meetings in K. besucht haben, per 30. April 2001 hat er aber bereits sein Gewerbe ruhend gelegt. In den vier Monaten seiner Betätigung erwirtschaftete er aus den letztendlich verbliebenen zwei Verträgen Einnahmen von rd. € 575,00, denen Betriebsausgaben von beinahe € 3.200,00 gegenüber standen. Die Betriebsausgaben haben das rd. Fünfeinhalfache der Einnahmen betragen, der Verlust belief sich auf das rd. Viereinhalfache der Einnahmen.

Den Angaben des Bw. folgend sind pro Monat allein 1.440 km für Fahrten nach Klagenfurt zwecks Meetings, Schulungen, internen Besprechungen und Weiterbildungen sowie Besprechungen mit dem Vorgesetzten notwendig gewesen. Bei Ansatz des amtlichen Kilometergeldes fallen hiefür monatliche Betriebsausgaben von rd. € 513,00 an. Hinzu kommen als Fixposten die Sozialversicherungsbeiträge, die – nimmt man das Jahr 2000 – auch zu einer monatlichen Belastung von durchschnittlich € 50,00 führen. Unter Berücksichtigung von monatlichen Telefonkosten von rd. € 20,00 ergeben sich somit fixe monatliche Betriebsausgaben iHv € 583,00. Diesen Betrag erwirtschaftete der Bw. nicht einmal in vier Monaten, seine durchschnittlichen monatlichen Einnahmen haben rd. € 144,00 (€ 575,00 dividiert durch 4 Monate) betragen. Der Bw. durfte in ganz Österreich tätig werden, weil für ihn kein Gebietsschutz bestand (vgl. Pkt. II des Vertrages, "Tätigkeit des Agenten"), er

war aber wiederum hiedurch vor zusätzlicher Konkurrenz in keiner Weise geschützt, die in jedem von der O angeworbenen Agenten gelegen war.

Bei monatlichen Einnahmen von rd. €144,00 und Ausgaben von rd. 600,00 ist eine Gewinnerzielung somit aussichtslos. Steigende Einnahmen würden naturgemäß auch mit höheren Ausgaben verbunden sein, so dass sich die Situation nicht nachhaltig verbessern würde. Bereits in der Präambel ist das Leistungsfähigkeitsprinzip ausdrücklich und eindeutig festgehalten. "Je größer die Gesamtleistung, desto größer der Verdienst" lässt ein entsprechendes Maß an Engagement vermuten, das für die Erzielung eines Gewinns notwendig sein wird. Bei monatlichen Fixkosten von beinahe €600,00, Fehlen eines Gebietsschutzes und dem Umstand, dass der Bw. ein besonderes Engagement nicht darlegte, sondern bereits nach vier Monaten das Gewerbe stilllegte, war gewissermaßen "systemimmanent" von vornherein zu erwarten, dass der Bw. die Tätigkeit vor Erzielung eines Gesamtüberschusses aufgeben wird. Sein in der Berufung dargelegter Grund für den Beginn der Tätigkeit, nämlich die Einnahmenerzielung, reicht für die Qualifikation einer Tätigkeit als Einkunftsquelle nicht aus, weil für diese die Erzielung eines zumindest möglichen Gewinnes bzw. Gesamtüberschusses gefordert ist. Der Bw. hat während des gesamten Verfahrens in keiner Weise dargelegt, dass er irgendwelche Bemühungen unternommen hätte, seine Ertragssituation zu verbessern. Letztendlich wurde das Vertragsverhältnis auch wegen seiner Inaktivität aufgelöst.

Bei der gegebenen Sachlage konnte dem Begehr des Bw. kein Erfolg beschieden sein, weshalb die Berufung als unbegründet abzuweisen war.

Klagenfurt, am 12. April 2005