



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des A. Walter, EDV-Systementwickler und Privatgeschäftsvermittler, geb. 25. Dezember 1945, Adresse, vom 2. Oktober 2000 gegen den Bescheid des Finanzamtes C, vertreten durch Dr. D, vom 4. September 2000 betreffend Einkommensteuer 1999 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der im angefochtenen Einkommensteuerbescheid angeführten Abgabe betragen:

Jahr	Bemessungsgrundlage		Abgabe	
	Art	Höhe	Art	Höhe
1999	Einkommen	34.490,53 € 474.600 S	Einkommensteuer anrechenbare Lohnsteuer	10.335,71 € 142.222,41 S -12.129,93 € - 166.911,40 S
				- 24.689 S
	ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)			- 1.794,23 €

Die Berechnung der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Abgabe sind den als Anlage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen, die einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bilden.

## Entscheidungsgründe

Der Bw. begann neben seiner nichtselbständigen Tätigkeit als EDV-Systementwickler am 05. November 1999 die Tätigkeit als Warenpräsentator für die Firma B. Im Jahr 1999 wurde vom Abgabepflichtigen bei Provisionseinnahmen von ATS 2.247,00 ein Verlust in Höhe von ATS 45.635,92 erklärt. Im Einkommensteuerbescheid 1999 vom 4. September 2000 wurde die B-Tätigkeit als Liebhabereitätigkeit eingestuft und der Verlustausgleich mit den anderen nichtselbständigen Einkünften nicht zugelassen. Zur Begründung führte das Finanzamt aus, dass die Erfahrung zeige, dass diese Tätigkeiten vor Erzielung eines positiven Gesamtüberschusses wieder eingestellt würden.

In der dagegen erhobenen Berufung führte der Bw. aus, dass er das B-Geschäft als Privatgeschäftsvermittler am 5. November 1999 begonnen habe, sodass die Verluste gem. § 1 Abs. 1 LVO für die ersten drei bis fünf Jahre steuerlich immer anzuerkennen seien. Ein Anlaufzeitraum im Sinne des ersten Satzes dürfe dann nicht angenommen werden, wenn nach den Umständen des Einzelfalles damit zu rechnen sei, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes beendet werde. Es stehe fest, dass er seine Tätigkeit keinesfalls beendet habe und in Zukunft auch nicht beabsichtige zu beenden. Damit sei klargestellt, dass die Finanzverwaltung unter Beweis zu stellen habe, dass er die Tätigkeit beenden werde. Es reiche daher keinesfalls aus, Behauptungen aufzustellen, dass mit seiner Tätigkeit als Privatgeschäftsvermittler auch in Zukunft mit keinem positiven Ertrag zu rechnen sei und daher auf Dauer gesehen keine Einkunftsquelle im Sinne des Einkommensteuerrechtes vorliege. Diese pauschalen Begründungsversuche und Behauptungen lehne der VwGH ab (VwGH, Zl. 93/14/0217 vom 21.6.1994). Er habe 1999 ATS 2.247,00 an Provisionseinnahmen erzielt, für das Jahr 2000 prognostiziere er S 50.000, für 2001 S 80.000, für 2002 S 120.000 und für 2003 S 160.000. Der erklärte Verlust 1999 würde sich im Jahr 2000 auf ATS 20.000 reduzieren, sich 2001 in einen Gewinn von ATS 15.000, im Jahr 2002 in einen Gewinn von S 20.000 und im Jahr 2003 in einen Gewinn von S 25.000 verwandeln. Es könne kein Zweifel aufkommen, dass er die Privatgeschäftsvermittlung nicht zum Spaß betreibe, wenn man bedenke, dass sich die Provisionseinnahmen von S 2.247 im Jahr 1999 auf S 50.000 im Jahr 2000 steigern ließen. Genauso verhalte es sich mit der Verlustentwicklung, die im Jahr 2000 stark fallen werde. Nicht zu vergessen sei insbesondere, dass er im Jahr 2001 mit Gewinn rechnen könne. Weiters verweise er auf die Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 8. November 1989, 85/13/0190, wo der angeführte Betrieb Verluste in der Höhe von S 1.236.604 und in den folgenden 5 Jahren Gewinne in Höhe von S 508.030 habe. Gehe man nunmehr von diesen Zahlen aus, so ergäbe sich auf den ersten Blick, dass dieser Betrieb in den letzten 5 Jahren (also insgesamt 10 Jahren Beobachtungszeitraum) nur 41 % der Verluste der ersten 5 Jahre aufgeholt habe. Damit sei klargestellt, dass der VwGH einerseits von den

ersten 5 Jahren als Anfangsverluste ausgehe und andererseits einen Beobachtungszeitraum von insgesamt 10 Jahren zubillige. Da er im Jahr 1999 als Privatgeschäftsvermittler einen relativ geringfügigen Verlust erwirtschaftet habe und darüber hinaus, entsprechend der Aufstellung der Verluste der ersten Jahre zum Teil wettgemacht haben werde, könne kein Zweifel aufkommen, dass der Verlust des Jahres 1999 zumindest vorläufig anzuerkennen sei. Er weise darauf hin, dass laut Institut für Gewerbe- und Handwerksforschung für die Geschäftsjahre 1995 und 1996 die Umsatzrentabilität (Gewinn der Betriebsleistung bzw. des Umsatzes) 0,61 % betrage. Würde dies die Finanzverwaltung nicht nur bei den B -Beratern, sonder bei allen Gewerbebetrieben anwenden, so müssten 90 % aller Betriebe als Liebhaberei eingestuft werden. Es sei jedoch bekannt, dass von der Finanzverwaltung nur 10 % der Fälle Liebhaberei angenommen werde. Als weiteren Berufungspunkt wurden Ausgaben für die auswärtige Berufsausbildung der beiden Kinder E. und F. geltend gemacht.

Mit Vorlagebericht vom 20.10.2000 legte das Finanzamt die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

In der Folge gab die Finanzlandesdirektion für Oberösterreich (Berufungssenat 1) mit Bescheid vom 7. August 2000, Zl. RV/877/1-6/2000, der Berufung nur hinsichtlich der auswärtigen Berufsausbildungen der Kinder statt.

Hinsichtlich der B -Tätigkeit ging die Behörde jedoch von einer Liebhabereitätigkeit aus. Unter Bezugnahme auf das Erkenntnis des VwGH vom 22. Februar 2000, 96/14/0038, wurde angenommen, dass der vorliegende Fall mit dem vom VwGH entschiedenen Fall sachverhaltsmäßig vergleichbar sei.

Gegen diese Entscheidung wurde Beschwerde beim VwGH erhoben. Mit Erkenntnis vom 17. Jänner 2007 wurde der Bescheid wegen Rechtswidrigkeit in der Folgeverletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Für das fortgesetzte Verfahren ist nunmehr der Unabhängige Finanzsenat zuständig.

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

Gem. § 1 Abs. 1 LVO liegen Einkünfte bei einer Betätigung vor, die durch die 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 (§ 1 Abs. 1 und 3) nachvollziehbar ist. Das Vorliegen einer derartigen Absicht ist für jede organisatorisch in geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

Gem. § 2 Abs. 2 LVO liegen innerhalb der ersten 3 Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab Beginn einer Tätigkeit (z.B. Eröffnung eines Betriebes) im Sinne des § 1 Abs. 1 jedenfalls Einkünfte vor (Anlaufzeitraum). (...) Ein Anlaufzeitraum im Sinne des ersten Satzes darf nicht angenommen, wenn nach den Umständen des Einzelfalles damit zu rechnen ist, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) beendet wird.

Die Finanzlandesdirektion ging in ihrem Bescheid vom Vorliegen dieser Voraussetzungen aus. Der VwGH führt jedoch in seinem Erkenntnis vom 17. Jänner 2007, Zl. 2002/14/0120 aus: "Die belangte Behörde stellt nicht in Abrede, dass im Beschwerdefall eine Tätigkeit im Sinne des § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung 1993 (im Folgenden: LVO) vorliegt. Nach § 2 Abs. 2 LVO liegen innerhalb der ersten drei Kalenderjahre ab Beginn einer Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 1 jedenfalls Einkünfte vor (Anlaufzeitraum). Ein Anlaufzeitraum darf nicht angenommen werden, wenn nach den Umständen des Einzelfalls damit zu rechnen ist, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) beendet wird. In dem von der belangten Behörde für ihren Standpunkt herangezogenen Verwaltungsgerichtshoferkenntnis vom 22. Februar 2000, 96/14/0038, VwSlgNr 7484/F, hat der Gerichtshof vor dem Hintergrund des damals gegebenen Sachverhaltes unter anderem zum Ausdruck gebracht, der belangten Behörde könne nicht entgegen getreten werden, wenn sie zu dem Schluss gelangt ist, die Tätigkeit eines A-Vertreters sei objektiv gesehen nicht geeignet, Gewinne zu erzielen. Unter Berücksichtigung des Umstandes, dass im damals entschiedenen Beschwerdefall die vom Beschwerdeführer erzielten Umsätze geringer waren als seine Reiseaufwendungen, hielt der Verwaltungsgerichtshof daher die Beurteilung der damals belangten Behörde für zutreffend, der Beschwerdeführer werde seine Tätigkeit als A-Vertreter vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes beenden. Dass diese Beurteilung nicht unbesehen auf andere Fälle eines A-Vertreters übertragen werden kann, hielt der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 2. März 2007, 2006/15/0018, fest. Dass im Beschwerdefall ein vergleichbarer Sachverhalt vorliegt, trifft schon deshalb nicht zu, weil der Beschwerdeführer bereits im dritten Jahr seiner diesbezüglichen Tätigkeit tatsächlich einen Gewinn erzielt hat. Dass die Erzielung eines solchen Gewinnes durch außergewöhnliche Verhältnisse verursacht worden sei, hat die belangte Behörde nicht dargetan. Unter diesen Umständen ist aber die Annahme, eine entsprechende Tätigkeit sei objektiv nicht geeignet, Gewinne zu erzielen, verfehlt. Hinzu kommt, dass die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid einräumt, dass der Beschwerdeführer für einen Privatgeschäftsvermittler der A GmbH "vergleichsweise niedrige" Reiseaufwendungen hatte. Auch diesbezüglich unterscheidet sich der Beschwerdefall somit von dem, dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. Februar 2000 zu Grunde liegenden Fall entscheidend, weil kein Zweifel bestehen kann, dass ein Fall, bei welchem allein die Reiseaufwendungen die

Umsätze übersteigen, eine andere Beurteilung erfordert, als ein Fall, in welchem die Reiseaufwendungen "vergleichsweise niedrig" sind. Die belangte Behörde hat in diesem Zusammenhang unberücksichtigt gelassen, dass der Beschwerdeführer nach dem Inhalt der Verwaltungsakten zum Beispiel für das Jahr 2000 Reiseaufwendungen von wenig mehr als 10 % der erklärten Provisionseinnahmen (und für 2001 noch wesentlich weniger) geltend gemacht hat. Die belangte Behörde zeigt aber auch mit ihrem Hinweis, der Beschwerdeführer habe die in der Berufung angeführten Prognosewerte für das Jahr 2001 nicht erreicht, keine schlüssige Begründung für die Annahme auf, der Beschwerdeführer würde seine Betätigung vor dem Erreichen eines Gesamtgewinnes beenden. Zwar ist es richtig, dass der Beschwerdeführer im Jahr 2001 die prognostizierten Provisionserträge um rund S 30.000,-- und den prognostizierten Gewinn um rund S 2.500,-- verfehlte. Der Beschwerdeführer verfehlte aber auch im Jahr 2000 die prognostizierten Werte, allerdings insofern, als er an Stelle der prognostizierten Provisionserträge von S 50.000,-- solche von mehr als 60.000,-- und an Stelle eines prognostizierten Verlustes von S 20.000,-- lediglich einen solchen von rund S 15.000,-- erzielte. Insgesamt erzielte der Beschwerdeführer somit in den Jahren 2000 und 2001 hinsichtlich des Gewinnes einen besseren Wert als er prognostiziert hatte und im Jahr 2001 gegenüber dem Jahr 2000 - bei geringeren Provisionserträgen - einen Gewinn an Stelle eines Verlustes. Vor diesem Hintergrund ist die Annahme der belangten Behörde, der Beschwerdeführer hätte seine Geschäftserfolge gegenüber dem Jahr 2001 nicht mehr steigern können, unschlüssig. Nicht nachvollziehbar ist auch die darauf, dass der Beschwerdeführer somit erst nach insgesamt sieben Jahren einen Gesamtgewinn erzielen könne, gestützte Folgerung, der Beschwerdeführer würde "nach allgemeiner Lebenserfahrung" und nach nicht näher dargestellten "Erfahrungen des Senates in anderen Fällen" die in Rede stehende Tätigkeit vor Erreichen eines Gesamtgewinnes beenden. Die Begründung des angefochtenen Bescheides ist daher insgesamt nicht geeignet, dessen Spruch zu tragen. Der angefochtene Bescheid war daher wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften gemäß § 42 Abs. 2 Z. 3 lit. c VwGG aufzuheben."

Wie der VwGH zutreffend ausführt, hat der Bw. bereits im dritten Jahr seiner Tätigkeit einen Gewinn erzielt. Unter diesen Umständen sei aber die Annahme, eine entsprechende Tätigkeit sei objektiv nicht geeignet, Gewinne zu erzielen, verfehlt. Auch in den Jahren 2001 bis 2005 wurden nach den vorgelegten Einkommensteuererklärungen Gewinne erzielt. Zudem gibt es keine Anzeichen für eine bevorstehende Einstellung der Tätigkeit.

Die Verluste des Jahres 1999 (Eröffnungsjahr) sind daher jedenfalls anzuerkennen. Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Linz, am 12. März 2007