

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Renate Schohaj in der Beschwerdesache Bf., gegen den Bescheid des Finanzamtes Hollabrunn Korneuburg Tulln, betreffend Einkommensteuer 2010, beschlossen:

Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 278 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde aufgehoben.

Gemäß § 278 Abs. 2 BAO tritt dadurch das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat.

Gegen diesen Beschluss ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 i.V.m. Art. 133 Abs. 9 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) und § 25a VwGG nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

A) Sachverhalt und Verfahrensgang:

Im Fragebogen anlässlich einer Betriebseröffnung – vom Beschwerdeführer (Bf.) unterfertigt am 26. März 2010 – sind u.a. folgende Angaben enthalten:

Unter Art der Tätigkeit wird X Gesundheitsfachberater angegeben, als Beginn der Tätigkeit der 2. März 2010; nach Angaben des Bf. werde der voraussichtliche Umsatz im Eröffnungsjahr 8.000 – 10.000 Euro, der voraussichtlich Jahresumsatz im Folgejahr 9.000 – 15.000 Euro betragen, der voraussichtliche Gewinn im Eröffnungsjahr wird mit 1.000 – 3.000 Euro, im Folgejahr mit 3.000 – 5.000 Euro angegeben.

Nach einer Mitteilung der Bezirkshauptmannschaft Y vom 2. März 2010 begründete der Bf. das freie Gewerbe „Direktvertrieb“ mit Standort an seiner Wohnadresse.

In seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2010 machte der Bf. neben seinen Einkünften aus der Tätigkeit bei der Firma A GmbH in der Höhe von 32.446,04 Euro und seinen Einkünften aus der Tätigkeit bei der B GmbH in der Höhe von 1.201,63 Euro negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus seiner Tätigkeit als Gesundheitsfachberater (Warenpräsentator) bei der Firma X in der Höhe von -9.388,48 Euro geltend.

Im Fragebogen anlässlich der Aufgabe einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit vom 24. März 2011 gab der Bf. an, dass er seine Tätigkeit als Gesundheitsfachberater mit 31. Dezember 2010 wieder eingestellt habe.

Mit Bescheid vom 27. Juli 2011 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer 2010 in der Höhe von -725,96 Euro endgültig fest und teilte dem Bf. mit, dass im Hinblick darauf, dass die Tätigkeit nur im Jahr 2010 ausgeübt worden sei, es sich um einen abgeschlossenen Zeitraum handle, in dem kein positiver Gesamtüberschuss vorgelegen sei, sodass im vorliegenden Fall von Liebhaberei auszugehen i.S.d. Liebhabereiverordnung auszugehen sei.

In der innerhalb der verlängerten Rechtsmittelfrist rechtzeitig eingebrachten Beschwerde wandte sich der Bf. gegen die Beurteilung seiner Tätigkeit als Liebhaberei. Dazu brachte er vor, dass der Bereich der gesundheitlichen Vorsorge sowie Prävention außerhalb der Schulmedizin, genau wie das Paradigma einer gesunden sowie ausgewogenen Ernährung, im jüngeren, österreichischen Wirtschaftsleben neue und innovative Konzepte darstellten, die, genau wie das Marktsegment der umweltschonenden grünen Technologien, als Wachstumsmarkt anzusehen seien.

Die Einführung neuer Segmente bzw. neuer Konzepte berge eine Vielzahl von Möglichkeiten und Chancen, ebenso wie das Risiko der unternehmerischen Fehlkalkulation. Eine besondere Hürde sei in einem hoch entwickelten Sozialstaat die private Finanzierungsbereitschaft der Kunden, da besonders im Falle Österreichs derzeit noch eine geringe Bereitschaft der breiten Masse vorhanden sei, für die gesundheitliche Vorsorge und präventive Maßnahmen selbst Geld in die Hand zu nehmen. Ein Phänomen, das über Jahre hinweg durch einen fürsorglichen Staat begünstigt, herangewachsen sei.

Angestachelt durch positive Erfahrungsberichte europaweit sehr erfolgreich tätiger, selbständiger X Berater auf internationalen Veranstaltungen der Firma X International, habe der Bf. Ende 2009 den Entschluss gefasst, die Pionierrolle zu übernehmen und dieses hoch profitable Konzept in Österreich zur Umsetzung zu bringen.

Einen weiteren Anstoß, sich in diesem Bereich selbstständig zu machen, sei der Fakt gewesen, dass der Bf. in seiner unselbständigen Tätigkeit bei der Firma A GmbH, die er seit dem 6. April 2009 ausübe, als Teilzeitkraft beschäftigt sei und somit ein erhebliches Wochenstundenkontingent bereitstellen könne. In seiner ehemaligen Firma, bei der er im Jahr 2008 rund 91.280 Euro brutto verdient habe, sei er es durchwegs gewohnt gewesen, durchschnittlich 60 Stunden pro Woche zu arbeiten. Somit sei gemäß Planung klar gewesen, dass er mindestens 30 Wochenstunden für seine selbstständige Tätigkeit aufbringen könne. Dies stelle einen weiteren Beweis für die Seriosität des Bf. dar, sowie seinen starken Willen, dies professionell auszuüben.

Daher sei seitens des Bf. im vorgelegten Zeitraum ein hoch professionell vorbereiteter Start erfolgt und von Anfang an sei diese Tätigkeit als eine auf Dauer angelegte Erwerbstätigkeit mit Gewinnerzielungsabsicht konzipiert gewesen. Für einen leistungsorientierten Menschen wie den Bf. sei es selbstverständlich gewesen, dies nicht

in Form einer typischen Nebentätigkeit, wie bei anderen Strukturvertrieben (z.B. Z etc.) üblich, auszuüben.

Weitere Fakten, die diesen Umstand untermauern würden, seien seine mannigfaltigen Werbetätigkeiten. So sei er z.B. in Hagenbrunn beim Tag der Grünen mit einem Messestand vertreten gewesen, auch habe er ca. zweimal pro Monat Vorträge in Betrieben von ca. 20 Teilnehmern gehalten. In Zusammenarbeit mit einem namhaften Möbelstudio habe der Bf. seine Kunden eingeladen, um umfangreiche Präsentationen durchführen zu können.

Er sei beständig darauf bedacht gewesen, einen positiven Beitrag zu leisten, indem er versucht habe, die Mauer der Gesundheitsindustrie zu überwinden. So sei er auch in einigen Apotheken vertreten gewesen, um seine Produkte einem möglichst breiten Publikum zu präsentieren.

Beim Niedergang eines namhaften Versandhandelsunternehmens im Jahr 2010 in Österreich habe der Bf. Kontakt zum Betriebsratsvorsitzenden gehabt, der ihm ermöglicht habe, vor der Belegschaft zu referieren, um neue Kunden bzw. Vertriebspartner zu akquirieren. Leider sei der Vorsitzende vorzeitig einem Herzinfarkt erlegen.

Abgerundet könne man somit hervorheben, dass eine – über das übliche Ausmaß einer Nebentätigkeit angelegte – selbstständige Tätigkeit vorgelegen sei. Jedes andere typische Handelsunternehmen hätte auf diese Weise gehandelt.

Es sei gemäß der Kriterienprüfung somit klar festgestanden, dass sowohl objektiv als auch subjektiv ein Gesamtgewinn erwirtschaftbar gewesen wäre. Da – wie oben dargelegt – ein Gesamtgewinn zu erwarten gewesen sei, sei eine Einkunftsquelle im Sinne der Liebhabereiverordnung vorgelegen.

Die vorzeitige Beendigung der Tätigkeit sei auf Grund unabwendbarer Unwägbarkeiten erfolgt. Insbesondere die in Österreich vorherrschende Mentalität, wenig bis gar nichts für Gesundheitsvorsorge auszugeben, stelle dieses unerwartete Ereignis dar. Ein völlig untypisches, unvorhergesehenes Risiko, dem rasch eine wirtschaftlich sinnvolle Reaktion folge.

Der Bf. habe daher im Sinne eines ordentlichen Kaufmanns gehandelt, indem er diesem Ereignis frühzeitig entgegengetreten sei. Die für ihn einzig wirtschaftlich und sozial rechtfertigende Handlung sei gewesen, die Tätigkeit zu beenden. Dies habe er in vorbildlicher Weise getan, bevor durch einen Konkurs die Volkswirtschaft in Österreich weiter geschädigt worden wäre. Anderen wäre dies egal gewesen und es wäre eine enorme Belastung entstanden, die wir alle zu tragen hätten.

Daher sei es auf Grund der Fakten gegeben, der oben beschriebenen Tätigkeit die Einkunftsquelleneigenschaft anzuerkennen.

Für den Fall der Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht beantragte der Bf. eine mündliche Berufungsverhandlung vor dem gesamten Berufungssenat. Diesen Antrag hat der Bf. mit Eingabe vom 27. April 2016 zurückgezogen.

B) Rechtliche Beurteilung:

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

Unstrittig ist, dass es sich bei der vom Bf. nebenberuflich ausgeübten Tätigkeit als X Gesundheitsfachberater grundsätzlich um eine Betätigung handelte, die durch die Absicht veranlasst war, einen Gesamtgewinn zu erzielen. Die Tätigkeit war mithin hinsichtlich des streitgegenständlichen Jahres 2010 nach den Bestimmungen des § 1 Abs. 1 LVO vom 17.12.1992, BGBl. Nr. 33/1993, zu beurteilen.

Liegt eine Tätigkeit im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO vor, ist das Vorliegen von Einkünften zu vermuten. Die Vermutung kann jedoch widerlegt werden, wenn das subjektive Element der Absicht der Erzielung eines Gesamtgewinnes oder Gesamtüberschusses nicht an Hand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3 LVO) nachvollziehbar ist.

Da das in § 1 Abs. 1 LVO vorausgesetzte subjektive Element einer Gewinn(Überschuss)erzielungsabsicht nicht unmittelbar erkennbar ist, ist anhand objektiver Kriterien darauf zu schließen, ob ein Ertragsstreben vorliegt. Das Ertragsstreben des Steuerpflichtigen 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.

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 (das sind 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. Fehlt die Absicht, eine insgesamt ertragsbringende Tätigkeit zu entfalten, ist das Ergebnis der Betätigung - mag es auch die Tatbestandsmerkmale einer Einkunftsart im Sinne 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, Anh. I/2, Anm. 1).

Gemäß § 2 Abs. 2 LVO erster Satz liegen innerhalb der ersten drei Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab Beginn einer Betätigung im Sinn des § 1 Abs. 1 leg. cit. jedenfalls

Einkünfte vor (Anlaufzeitraum). Ein solcher Anlaufzeitraum darf nur dann 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. 1 und 2 LVO). 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.

Der Anlaufzeitraum ist als eine Art Beobachtungszeitraum anzusehen und findet seine Rechtfertigung darin, dass der Beginn typisch erwerbswirtschaftlicher Betätigungen grundsätzlich immer mit einem wirtschaftlichen Risiko behaftet ist. Während des Anlaufzeitraumes muss der sich Betätigende allerdings erkennen, ob sich die Betätigung insgesamt lohnend gestaltet bzw. gestalten wird.

Im gegenständlichen Fall nahm der Bf. die Tätigkeit als Gesundheitsfachberater am 2. März 2010 auf und beendete sie per 31. Dezember 2010 wieder.

Strittig ist, ob es sich bei dieser Tätigkeit nach dem Gesamtbild der Verhältnisse um eine Betätigung handelte, deren objektive Möglichkeit, einen Gesamtüberschuss zu erzielen, gegeben war und damit hinsichtlich der in den ersten drei Jahren aus dieser Tätigkeit erzielten Verluste ein Anlaufzeitraum angenommen werden darf oder ob eine Tätigkeit vorliegt, bei der nach den Umständen des Einzelfalles damit zu rechnen war, dass sie vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes beendet würde und daher ein Anlaufzeitraum im Sinne des ersten Satzes des § 2 Abs. 2 LVO nicht zu gewähren ist.

Wenn die Abgabenbehörde in ihrer Bescheidbegründung vom 27. Juli 2011 ausführt, dass auf Grund des Umstandes, dass die Tätigkeit als X Gesundheitsfachberater nur im Jahr 2010 ausgeübt worden sei und es sich somit um einen abgeschlossenen Zeitraum handle, in dem kein positiver Gesamtüberschuss vorgelegen sei, von Liebhaberei im Sinne der Liebhabereiverordnung auszugehen sei, verkennt sie damit die Rechtslage, denn einziges Kriterium für den Ausschluss des Anlaufzeitraumes ist die von Anfang an erkennbare Unmöglichkeit der Erzielung eines Gesamtüberschusses.

Im Erkenntnis vom 22.2.2000, 96/14/0038 hat sich der Verwaltungsgerichtshof erstmals mit der Frage, ob bei bestimmten Privatgeschäftsvermittlungen ein Anlaufzeitraum i.S.d. § 2 Abs. 2 LVO anzuerkennen ist oder ob von einer zeitlich begrenzten Tätigkeit ausgegangen werden kann und somit ein Anlaufzeitraum zu verneinen ist, auseinandergesetzt. Er führte darin unter anderem aus, dass bei keinen Gebietsschutz genießenden Privatgeschäftsvermittlern, welche Schulungen sowie Vorführmaterial auf eigene Kosten erwerben und überdies hohe Reiseaufwendungen tätigen müssen sowie Provisionen aus Umsätzen von angeworbenen weiteren Beratern lukrieren, schon **systembedingt** im Sinne des § 2 Abs. 2 letzter Satz LVO damit zu rechnen ist, dass die Betätigung vor Erzielung eines Gesamtgewinnes beendet wird und die objektive Fähigkeit, einen Gesamtüberschuss zu erzielen, daher nicht gegeben ist.

Ob im gegenständlichen Fall von der Tätigkeit eines vergleichbaren Privatgeschäftsvermittlers, der keine Möglichkeit hatte, die Vertriebsorganisation und das System der Gewinnung von "Interessenten" bzw. "Beratern" zu beeinflussen, weswegen die Tätigkeit bei dieser Art der Wirtschaftsführung objektiv nicht geeignet war, Gewinne zu erzielen, auszugehen war, und daher nach den Umständen des Einzelfalles von Anfang an damit zu rechnen war, dass die Betätigung vor Erzielung eines Gesamtüberschusses beendet wird und somit die Anlaufverluste nicht anzuerkennen sind, kann mangels ausreichender Sachverhaltsermittlungen (z.B. konkrete Kenntnis der X Vertragsbedingungen mit dem Bf.) in den vorgelegten Akten nicht beurteilt werden. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass im Streitjahr immerhin Erlöse in der Höhe von 7.046,95 Euro erzielt wurden, während sich die Reise- und Fahrtspesen lediglich auf 398,67 Euro beliefen.

Doch selbst für den Fall, dass die Abgabenbehörde bei ihrer Beurteilung, dass im gegenständlichen Fall von Anfang an erkennbar gewesen sei, dass die Tätigkeit verlustträchtig bleiben würde und letztlich zwangsläufig vor dem Erzielen eines Gesamtüberschusses der Einnahmen über die Werbungskosten beendet werden müsse, zu dem Ergebnis gelangt ist, dass der Anlaufzeitraum auszuschließen war, hat sie es verabsäumt, für das erste Jahr der Betätigung eine Kriterienprüfung gemäß § 2 Abs. 1 Liebhabereiverordnung durchzuführen. Die entsprechenden Kriterien müssen im Einzelfall untersucht und ausreichend geklärt werden, wozu es entsprechender Tatsachenfeststellungen bedarf:

So wären die Provisionserträge aufzuschlüsseln (Verkäufe an Kunden, Provisionsanteile an Downlines), der zeitliche Umfang und der Intensität der Tätigkeit sowie der Art der Organisation zu klären, die Art der Kundenaquirierung und des Vertriebssystems zu klären sowie die Anzahl und Zusammensetzung der Kunden (Fremde oder überwiegend Bekannte, Verwandte und Freundeskreis) zu ermitteln.

Da die Abgabenbehörde keine ausreichenden Tatsachenfeststellungen in die genannte Richtung getroffen hat, auf deren Grundlage die hier zu entscheidende Frage, ob eine Tätigkeit vorliegt, die objektiv geeignet ist, einen Gesamtüberschuss zu erzielen, beantwortet werden könnte, und darüber hinaus keine Kriterienprüfung im Sinne des § 2 Abs. 1 Liebhabereiverordnung durchgeführt wurde, erweist sich der entscheidungsrelevante Sachverhalt als in allen für die steuerliche Beurteilung der strittigen Betätigung wesentlichen Punkten nicht oder nicht ausreichend erhoben.

Weder sind die im Vorlagebericht angeführten „typischen Direktvertriebsprodukte“ ein Kriterium für die Liebhabereibeurteilung noch ersetzt der Hinweis auf ein von einem X Vertriebspartner aufgelegtes Fachbuch, welches bei Liebhabereigefahr die richtigen Argumente liefere, die Sachverhaltsermittlungen.

Des Weiteren hätte die Durchführung der seitens der Abgabenbehörde unterlassenen Ermittlungen zu einem anders lautenden Bescheid führen können, weil für den Fall der Nichterfüllung des letzten Satzes des § 2 Abs. 2 Liebhabereiverordnung bzw. bei Vorliegen

eines Ergebnisses der Kriterienprüfung gemäß § 2 Abs. 1 Liebhabereiverordnung in Richtung Einkunftsquelle die negativen Einkünfte aus Gewerbebetrieb für das Streitjahr 2010 anzuerkennen gewesen wären.

Somit sind die Voraussetzungen des § 278 Abs. 1 BAO für eine Aufhebung unter Zurückverweisung erfüllt.

Mit Rücksicht auf den Umfang der Ermittlungen, die zur Gewinnung eines entsprechenden Gesamtbildes der Verhältnisse erforderlich sind, erscheint es zweckmäßig, den angefochtenen Bescheid gemäß § 278 Abs. 1 BAO aufzuheben, da es nicht im Sinne des Gesetzes wäre, wenn das Bundesfinanzgericht, statt seine (umfassende) Kontrollbefugnis wahrnehmen zu können, jene Instanz ist, die erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt ermittelt und einer Beurteilung unterzieht (vgl. Ritz, BAO, § 278, Tz 5).

Für die Ermessensübung zugunsten einer Bescheidaufhebung und somit gegen die Verfahrensergänzung durch das Bundesfinanzgericht spricht zum einen der Grundsatz der Verfahrensökonomie, weil im Hinblick auf das kontradiktorische Rechtsmittelverfahren alle Beweisergebnisse erst wieder der Amtspartei zur allfälligen Stellungnahme vorgehalten werden müssten; zum anderen der Gesichtspunkt, dass dem Bf. der volle Instanzenzug erhalten bleiben soll.

Es wird an der Abgabenbehörde liegen, nach Ermittlung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes einen neuen Bescheid zu erlassen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

C) Unzulässigkeit einer Revision:

Gegen einen Beschluss des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil der Beschluss von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die Formalerledigung der Aufhebung und Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde bei Unterlassung wesentlicher Ermittlungen hat grundsätzlich Eingang in die höchstgerichtliche Judikatur gefunden (vgl. z.B. VwGH 26.4.2005, 2004/14/0059, VwGH 28.6.2007, 2006/16/0220). Die dazu vorliegende Rechtsprechung des VwGH ist nicht als uneinheitlich zu bezeichnen und die vorliegende Entscheidung berücksichtigt die Überlegungen des VwGH zu Formalerledigungen der Aufhebung und Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde bei Unterlassung wesentlicher Ermittlungen.