

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag.^a Ingrid Enengel in der Beschwerdesache Bf., Adresse-Bf., vertreten durch Steuerberater, gegen den Bescheid des FA 0001 vom 15.10.2012 betreffend Abweisung des Antrages auf Bescheidaufhebung hinsichtlich Einkommensteuer 2007 bis 2009 sowie Anspruchszinsen 2007 und 2008 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) hinsichtlich der Abweisung des Antrages auf Aufhebung gemäß § 299 BAO der Einkommensteuerbescheide 2007 bis 2009 zulässig, im Übrigen jedoch unzulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.), ein im Beschwerdezeitraum vollzeitbeschäftigter Finanzbeamter, wies in den **Einkommensteuererklärungen 2007 bis 2009** aus seiner nebenberuflich ausgeübten Tätigkeit als A -Vermittler (in weiterer Folge A-Vermittler) und für einen Teil des Jahres 2009 für seine Tätigkeit für die Firmen B (in weiterer Folge Firma B) sowie die Firma C (in weiterer Folge „Firma C“) Verluste in Höhe von € 7.996,60 (2007), € 11.611,67 (2008) und € 13.686,12 (2009) aus.

Nach einer die Jahre **2007 bis 2009 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung** qualifizierte das Finanzamt die Tätigkeit als A-Vermittler als Liebhaberei. Die vom Bf. 2009 unter seinen gewerblichen Einkünften erklärten Einnahmen und Ausgaben aus der Tätigkeit für die Firmen B und C erfasste die Prüferin als eigenen Betrieb und ließ den Verlust als Anlaufverlust zum Abzug zu. Unter **Punkt 7. der Niederschrift** führte die Prüferin betreffend die A-Vermittlertätigkeit Folgendes aus:

„ Beurteilung der Tätigkeit als A-Handelsvermittler (Tätigkeit gem. § 1 Abs. 1 LVO) im Hinblick auf das Versagen des Anlaufzeitraumes gem. § 2 Abs. 2 LVO

Die Tätigkeit des Abgabepflichtigen besteht einerseits in der Vermittlung von Produkten der Fa. A an Private und andererseits in der Anwerbung neuer "Geschäftspartner", für die er in der Folge als "Sponsor" fungiert. Das Vertriebssystem ist nach einem sogenannten "Schneeballsystem" aufgebaut, wobei sich über dem A-Vermittler jene "Sponsoren" befinden, die an seinem Umsatz beteiligt sind und unter ihm (Downlinie) jene A-Vermittler, die von ihm selbst gesponsert werden und an deren Umsätzen er wiederum beteiligt ist. Bei den vermittelten Produkten von A handelt es sich um Produkte des täglichen Bedarfs, wie Reinigungsmittel, Körperpflegeprodukte, Kosmetik, Edelstahl-Garsysteme, Nahrungsergänzungsmittel. Im Rahmen der Organisation des A-Systems dürfen lediglich die Produkte von A vermittelt werden, wobei es keinen Gebietsschutz gibt, die Preise von A festgelegt werden und sämtliche Vorführprodukte von A käuflich erworben werden müssen. Es besteht kein Lagerzwang, keine Mindestumsatzverpflichtung und keine Gebietsbeschränkung. Die Tätigkeit kann neben- oder hauptberuflich ausgeübt und die Arbeitszeit selbst bestimmt werden. Die Kundenbestellungen werden vom A-Vermittler an A weitergeleitet, direkte Bestellungen durch die Kunden sind nicht möglich. Der Einkauf und die Bezahlung der Ware wird vom A-Vermittler durchgeführt, die Auslieferung der Waren erfolgt durch den A-Vermittler direkt an den Kunden, die Bezahlung der Ware erfolgt in der Regel durch Barzahlung nach Auslieferung.

Nach dem A-Sales- und Marketingplan gibt es zwei Möglichkeiten, Umsätze bzw. Einnahmen zu erzielen:

a) Basisprovision durch persönliche Produktvermittlung (Handelsspanne)

die Basisprovision beträgt in der Regel 30% des Geschäftsvolumens; die Bemessungsgrundlage für die Basisprovision errechnet sich aus einem lt. Geschäftspartnerpreislisten festgelegtem Verhältnis zwischen Punktwert (PW = der Wert, der einem Produkt zugeordnet ist) und Geschäftsvolumen (GV); wurden z.B. aus der persönlichen Produktvermittlung 200 Punktwerte erwirtschaftet und beträgt das Verhältnis von PW und GV 1,3759 ergibt sich ein GV in Höhe von 275,18 ($200 \cdot 1,3759$); von diesem GV erhält man nunmehr die Basisprovision in Höhe von 30% (in diesem Fall somit € 82,55); für die Berechnung der Basisprovision werden sämtliche Wareneinkäufe für Kunden, "Lagereinkäufe" und auch Einkäufe von Waren, die zu Vorführzwecken erworben werden, herangezogen. Beim Einkauf für den Eigenbedarf wird bereits auf der Eingangsrechnung ein Nachlass von 30% in Abzug gebracht, in der Basisprovision sind diese Einkäufe nicht enthalten.

b) Leistungsprovision (Verkaufsbonus durch persönliches Geschäftsvolumen und Differenzbonus auf die erzielten Umsätze der "gesponserten" Geschäftspartner)

die Höhe der Leistungsprovision orientiert sich an einer fix vorgegebenen Punktwerttabelle (200 PW = 3%, 600 PW = 6%, 1.200 PW = 9%, 2.400 PW = 12%, 4.000 PW = 15%, 7.000 PW = 18%, 10.000 PW = 21%);

bei einem erzielten Punktwert von 200 durch eigene Produktvermittlung und einem GV von 1,3759 ergäbe sich somit eine Leistungsprovision in Höhe von € 8,25 (GV 275,

18*3%); Unter der Annahme, dass sechs Geschäftspartner gesponsert werden, von denen wiederum jeder einen Punktwert von 200 erreicht, beträgt nunmehr das Gruppenvolumen 1.400 PW und die Leistungs- bzw. Differenzprovision errechnet sich wie folgt: $1.400 \text{ PW} * 1,3759$ ergibt ein GV von 1.926,26; der gesamte Punktwert aller Gruppenmitglieder in Höhe von 1.400 ergibt lt. Tabelle eine Leistungsprovision in Höhe von 9% und somit € 173,36 ($1.926,26 * 9\%$); von dieser Provision wird nunmehr die bereits an die übrigen Gruppenmitglieder von A bezahlte Leistungsprovision (3% auf GV 275,18 an jeden der sechs Geschäftspartner = $275,18 * 3\% * 6 = € 49,53$) in Abzug gebracht;

Die Summe aus der Basisprovision lt. a) und der Leistungsprovision (abzüglich der bereits an die Gruppenmitglieder ausgezahlten Leistungsprovision) lt. b) ergibt nunmehr das monatliche Bruttoeinkommen des A-Vermittlers.

Die im Rahmen des Provisionssystem in Aussicht gestellten "Erfolgsstufen" wie z.B. "Platin", "Rubin", "Perlen", "Smaragd" und "Diamant" setzen eine gewisse Anzahl von Gruppen voraus, die sich in der Bonusstufe "21%" befinden, was einen beträchtlichen Einkauf in der eigenen "Downlinie" voraussetzt.

So sind z. B. zur Erreichung der "Platin-Ebene" bei einem durchschnittlichen Einkauf von € 113,-/Monat pro Mitglied 176 Mitglieder in der Downlinie nötig. Dabei ist eine Monatsprovision in Höhe von € 2.200,- € 3.000,- erzielbar. Die "Diamantebene" (Monatsprovision in Höhe von ca. € 17.000,- setzt bereits 4.477 Mitglieder mit einem durchschnittlichen Einkauf (113,-/Monat/Mitgl.) in der eigenen "Downlinie" voraus (wird nur von rd. 0,02% erreicht);

Wie aus der Provisionsstruktur ersichtlich, ist zur Erzielung entsprechend hoher Einnahmen zur Deckung der umfangreichen Ausgaben die Anwerbung weiterer Kooperations- bzw. Geschäftspartner, die wiederum einen beträchtlichen Umsatz erzielen, unabdingbar. Mit der persönlichen Produktvermittlung an Freunde, Verwandte und Bekannte und der damit verbundene Basisprovision in Verbindung mit einigen wenigen Geschäftspartnern, die sich in der 3% - 9% Leistungsprovisionsebene befinden, ist ein dementsprechender Umsatz nicht erzielbar.

Betriebsausgaben:

Ausgabenseitig fallen im Rahmen der Tätigkeit als A-Vermittler beträchtliche Schulungs- und Seminarkosten, Kfz-Kosten, Reisespesen sowie Aufwendungen für Vorführwaren, Telefon und Büromaterial an. Des Weiteren ist speziell im Bereich der Lukrierung von Geschäftspartnern, für die man als "Sponsor" fungiert, mit einem erhöhten Aufwand an Werbespesen (Repräsentation) und Fahrtkosten zu rechnen. Auch die regelmäßigen Kontakte mit dem eigenen Sponsor, der sich im vorliegenden Fall in der Nähe von Ort5 befindet, verursacht naturgemäß hohe Kosten durch Reiseaufwendungen und Telefonate. Im Rahmen des Konzepts des Multi-Level-Marketing Unternehmens "A" sind umfangreiche Schulungsmodule, Treffen und sog. A-Parties vorgesehen, wobei die Abwicklung über den jeweiligen Sponsor bzw. von der sog. Schwarz-Organisation erfolgt (wöchentliche Sponsortreffen in Ort1, Treffen mit dem persönlichen Sponsor in Ort5, 2-Tages-

Seminare in Ort3 , Kick-Off Veranstaltungen in Ort6 und Ort4 , Startertreffen und Produktschulungen); sämtliche Kosten für die Anreise, Übernachtung und Verpflegung sind vom A-Vermittler selbst zu tragen und erfordert diese intensive Schulungsarbeit naturgemäß auch einen beträchtlichen zeitlichen Einsatz.

mit der Tätigkeit- als A-Vermittler wurde mit 29.10.2006 (Anmeldung) begonnen, wobei bis zur Einreichung des Gewerbescheins im April 2007 lediglich Basisprovisionen durch den Einkauf für den Eigenbedarf erzielt wurden;

ab 04/07 wurde neben dem Direktvertrieb der Geschäftspartnerstatus beantragt und im 08/07 eine Steuernummer beantragt bzw. auf die Steuerbefreiung gem. § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 94 verzichtet. Die Auszahlung der Provisionen erfolgten von 11/06 bis 09/07 netto, ab Oktober 2007 in Form von Bruttobeträgen (die USt für 01 - 09/07 wurde nachgezahlt);

die erste Umsatzsteuervoranmeldung wurde am 03.09.2007 für den Zeitraum 08/2007 eingereicht (inkl. der Vorsteuern für die Anschaffung des Kfz Ford Galaxy am 27.07.07 um den Kaufpreis in Höhe von € 32.000,- bo.);

Aufzeichnungen bzw. Verbuchungsmethoden der Ein- und Verkäufe

durch die Art der Verbuchung der Eingangsrechnungen bzw. der Erlöse bzw. der mehrmaligen Änderung der Vorgangsweise hinsichtlich der Verbuchung ist eine lückenlose und detaillierte Überprüfung in den Jahren 2007-2009 nicht möglich und konnte dahingehend auch vom Pflichtigen keine ausreichende Aufklärung erteilt werden.

nach Ansicht der BP sind die "Wareneinkäufe" (mit Ausnahme der Vorführwaren) lediglich als Durchlaufer zu betrachten (Einkauf und Verkauf in gleicher Höhe), lediglich die Provisionen (Basis- und Leistungsprovisionen) sind als Einnahmen zu erfassen und sind in die Liebhabereibetrachtung miteinzubeziehen.

bisherige Verbuchung bzw. Behandlung der Einkäufe und Verkäufe:

2007:

die Eingangsrechnungen und Erlösaufzeichnungen für das Jahr 2007 konnten nicht vorgelegt und demzufolge auch die Höhe des Einkaufs bzw. die z.T. in Summen verbuchten "Verkaufserlöse" nicht nachvollzogen werden; lediglich die tatsächlich erzielten Provisionserlöse konnten nachgeprüft werden und sind bei Ermittlung der tatsächlichen Einnahmen zugrunde zu legen; die "fiktiv" verbuchten Wareneinkäufe und Warenverkäufe stellen lediglich Durchlaufer dar, eine etwaige Differenz hinsichtlich Einnahmen und Ausgaben dürfte rein buchungstechnischer Art sein und konnte auch nicht aufgeklärt werden.

2008:

im ersten Quartal wurden die Wareneinkäufe verbucht und kalkulatorisch auf den erzielbaren Erlös hochgerechnet und verbucht (Aufzeichnungen); im zweiten Quartal wurden die Wareneinkäufe verbucht und anhand einer händisch geführten Liste die Erlöse und der Eigenverbrauch ermittelt (Ermittlung und Verbuchung

zum Teil nicht nachvollziehbar; ab August wurden die Verkäufe z.T. auf Paragons festgehalten, die Einkäufe weiterhin verbucht, der Eigenverbrauch z.T. nur mehr mittels Monatszusammenstellungen;

2009:

in den ersten beiden Quartalen wurden die Kundenrechnungen als Durchlaufer, der Lagereinkauf, der Eigenverbrauch und die Vorführwaren als Aufwand behandelt bzw. verbucht; der EV und die Verkaufserlöse (Paragons) wurden als Einnahme erfasst; ab dem 3. Quartal wurden nur mehr die Provisionserlöse verbucht, die Wareneinkäufe (Lager, Eigenverbrauch, Kundenrechnungen) wurden als Durchlaufer behandelt und nicht verbucht; auch im Erlösebereich wurden weder der EV noch die Kundenverkäufe festgehalten; lediglich die Vorführwaren wurden als Aufwand verbucht;

auch im Jahr 2010 wurde die Vorgangsweise, lediglich die A-Provisionseinnahmen als Einnahme zu erfassen, beibehalten;

Gegenüberstellung der Einnahmen und Ausgaben (nach Korrektur durch die Bp):

berücksichtigt werden im Einnahmenbereich lediglich die tatsächlich erzielten Provisionseinnahmen, die Wareneinkäufe (Lager, EV, Kundenbestellungen) werden als Durchlaufer behandelt und weder im Ausgaben- noch Einnahmenbereich zum Ansatz gebracht.

WEK-A	2007	2008	2009
Lager (Durchlaufer)	5.127,99	5.684,51	3.968,61
Eigenverbrauch (Durchlaufer)		1.898,87	bei Lager
Kundenbestellungen (Durchlaufer)		2081,92	bei Lager
Sonstiges		15,92	-
Retourware		- 155,84	-
Summe WEK	5.127,99	9.525,38	3.968,61
Erlöse Verkauf A gesamt	- 5.971,44	- 7.826,23	- 2.485,75
Eigenverbrauch		- 1.933,22	- 1.183,83
Summe VK+EV A	- 5.971,44	- 9.759,45	- 3.669,58

Summe Provisionen A.	477,72	2.922,93	2.356,58
-----------------------------	---------------	-----------------	-----------------

Betriebsausgaben ohne WEK:			
Vorführware (2007 nicht gesondert verbucht)		1.775,46	391,90
Kfz-Aufwand inkl. AfA nach Abzug PA	4.517,14	5.232,56	5.505,99
Reisekosten: Diäten, Nächtig., Tickets	623,09	1.152,20	305,86
Schulungen inkl. Fachliteratur	131,18	718,09	737,83
Telefon, Internetaufwand	769,00	392,22	317,41
Portospesen	20,20	64,89	40,20
Büromaterial inkl. Flyer	431,89	835,72	896,14
Werbung, Repräs. für Neukunden potentielle Geschäftspartner	433,99	477,30	154,20
GWG (Bildschirm, Drucker, Tinte)	494,98	396,55	128,34
Sozialversicherung	67,32	91,80	94,08
Sonstiges (Batt., Kleinmat., PC-Aufw.)	339,15	175,67	289,82
Gebühren, Umlagen		352,70	153,35
AfA Laptop, Anschaffung 2008		325,00	325,00
PA Telefon, Internet, Büroaufwand	- 516,03	- 267,83	- 169,92
nichtabzugsfähig.er sonst. Aufwand		- 235,91	- 233,43
Summe Betriebsausgaben	7.311,91	11.486,42	8.936,77
davon geschätzt A.	7.311,91	11.486,42	8.136,77
Adaptierter Verlust laut Bp	- 6.834,19	- 8.563,49	- 5.780,19

Gesamtverlust A 2007 bis 2009: € 21.177,86

Rechtliche Würdigung

a) A-Handelsvermittlung

Gem. § 1 Abs. 1 LVO liegen Einkünfte bei einer Betätigung vor, die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn 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 organisatorische in sich geschlossenen und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

Gem. § 2 Abs. 2 LVO liegen innerhalb der ersten drei Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab Beginn einer Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 1, längstens jedoch innerhalb der ersten fünf Kalenderjahre ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen für diese Betätigung jedenfalls Einkünfte vor (Anlaufzeitraum). Ein Anlaufzeitraum im Sinne des ersten Satzes darf nicht angenommen werden, wenn nach den Umständen des Einzelfalls damit zu rechnen ist, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes beendet wird.

Das bedeutet, dass anhand der zu Betätigungsbeginn bestehenden Umstände von vornherein (ohne vorhergehende Beobachtung) erkennbar sein muss, dass mit der Betätigung in der geführten Art und Weise ein Gesamtgewinn nicht erzielt werden wird.

Eine 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 in § 2 Abs. 1 LVO beispielsweise aufgezählten objektiven Kriterien beurteilt werden. Auf Wunschvorstellungen desjenigen, der die Betätigung entfaltet, kommt es hierbei nicht an. Desweiteren ist zu beachten, dass das Ertragsstreben eines Steuerpflichtigen auf die Erzielung eines Gesamtgewinnes gerichtet sein muss. Die im Laufe der Betätigung erwirtschafteten Gewinne dürfen nicht nur die angefallenen Verluste ausgleichen, sondern müssen darüber hinaus bei einer betrieblichen Einkunftsquelle zu einer Mehrung des Betriebsvermögens führen.

Nach dem vorliegenden Vertriebs- und Provisionssystem handelt es sich um eine Vermittlertätigkeit, die grundsätzlich nach einem Schneeballsystem aufgebaut ist. Der Vermittler hat durch die von A vorgegeben Strukturen (Vermittlung ausschließlich von A-Produkten, kein Gebietsschutz, Preisfestlegung durch A, hoher Schulungsaufwand, Anschaffung von Vorführwaren auf eigene Kosten, keine Mindestumsatzverpflichtung der eigenen Geschäftspartner) keinen Spielraum, ein marktwirtschaftlich gerechtes Verhalten an den Tag zu legen, um die jeweiligen Umsätze zu steigern. Das System erfordert, um gewinnbringend arbeiten zu können, einen überdurchschnittlich intensiven Zeiteinsatz des jeweiligen Vermittlers. Er hat auch keine Möglichkeit, auf die Geschäftspartner einzuwirken und diese zu einer bestimmten Umsatzleistung zu verpflichten.

Die solcherart nebenberuflich tätigen A-Vermittler lukrieren ihre Kunden bzw. Geschäftspartner vor allem im Freundes-, Bekannten- und Verwandtenkreis, wobei es in der Natur der Sache liegt, dass dieser Kundenkreis aufgrund der gegenseitigen

Konkurrierung binnen kurzer Zeit ausgeschöpft ist und solcher Art eine Marktverengung eintritt.

Auch im vorliegenden Fall war es dem Abgabepflichtigen nicht möglich, seine Provisionseinnahmen so zu steigern, daß eine Tendenz Richtung positives Ergebnis erkennbar ist. Obwohl dem Abgabepflichtige die unentgeltliche Unterstützung seiner Ehegattin bei der Abwicklung seiner Tätigkeit (Führung von Aufzeichnungen, Verkaufstätigkeiten, Mitarbeit beim Verkaufsbasar) zur Verfügung stand und teilweise angefallene Aufwendungen offensichtlich nicht verbucht wurden (Km-Geld für das Fahrzeug der Ehegattin, Diäten im Jahr 2009, div. Reiseaufwendungen), konnte die Ertragssituation nicht verbessert werden.

Wie aus der oa. Gegenüberstellung der Einnahmen und Ausgaben ersichtlich ist, fallen bereits Aufwendungen für das Kfz und Reisekosten an, die die Provisionseinnahmen bei weitem übersteigen. Der in den Jahren 2007 - 2009 erzielte Gesamtverlust (nach Korr. durch die BP) von € 21.177,86 beträgt ein Vielfaches der erzielten Provisionseinnahmen und ist auch im 1. HJ 2010 keine Veränderung in Richtung Ertragssteigerung bzw. Kostenreduktion ersichtlich. Aus den detaillierten Provisionsabrechnungen ist ersichtlich, dass die durchschnittl. monatl. Basisprovision im Jahr 2008 lediglich € 142,- und im Jahr 2009 nur € 96,- beträgt.

Die Leistungsprovision einschließlich der Geschäftspartner bzw. Gruppenmitglieder beträgt im Jahr 2008 durchschnittl. € 93,-/Monat und im Jahr 2009 € 100,-/Monat; durchschnittlich werden Provisionen für 3 Geschäftspartner in Kategorie 6% - 9% Leistungsbonus abgerechnet, wobei fallweise ein neuer Partner hinzukommt, dafür andere wieder wegfallen und somit im vorliegenden Zeitraum keine nennenswerte Steigerung in der Anwerbung von Geschäftspartnern verzeichnet werden konnte.

Aufgrund der oa. systembedingten Vorgaben und der vorliegenden Sachverhaltselemente ist nach Ansicht der BP iSd § 2 Abs. 2. LVO damit zu rechnen, dass die Betätigung vor Erzielung eines Gesamtgewinnes beendet wird und die objektive Fähigkeit einen Gesamtgewinn zu erzielen daher nicht gegeben ist. Die Anerkennung eines Anlaufzeitraums wird somit versagt und sind demzufolge die erklärten Verluste aus der Tätigkeit als A-Handelsvermittler nicht anzuerkennen.

Gem. § 6 LVO sind Betätigungen gem. § 1 Abs. 1 nicht als Liebhaberei im Sinne des § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 anzusehen. Eine unternehmerische Tätigkeit liegt daher auch dann vor, wenn die Betätigung ertragsteuerlich als Liebhaberei eingestuft wird.

b) Handel mit Ölen

Da mit dem Handel im Jahr 2009 begonnen wurde und es sich hierbei um eine Betätigung nach § 1 Abs. 1 LVO handelt, sind die Anlaufverluste der ersten 3 Jahre grundsätzlich anzuerkennen und wird im Einkommensteuerbescheid 2009 der Verlust aus dem Handel in Höhe von € 4.691,64 als Einkünfte aus Gewerbebetrieb erfasst.“

Das Finanzamt erließ **im wiederaufgenommenen Verfahren entsprechende berichtigte Einkommensteuerbescheide 2007 bis 2009**, des Weiteren **Anspruchszinsenbescheide 2007 und 2008**. Die gegen die angeführten Bescheide eingebrachte **Berufung**, nunmehr **Beschwerde** genannt, **wies das Finanzamt wegen Verspätung zurück**.

In der Folge brachte der Bf. am **17.05.2011** den **Antrag auf Aufhebung der Bescheide betreffend Einkommensteuer 2007 bis 2009** sowie der **Bescheide betreffend die Festsetzung von Anspruchszinsen für 2007 und 2008** ein. Aufgrund der vorliegenden Umstände sei in keinem Punkt der Feststellungen der Betriebsprüfung die Vermutung einer vorzeitigen Beendigung zu sehen.

Zum Ausmaß und zur Entwicklung der Verluste:

Der Bf. hielt den „Verlust laut Bp“ und den „Umsatz laut Erklärung“ fest:

in €	Verlust laut Bp	Umsatz laut Erklärung	
2007	-5.761,71	8.003,51	
2008	-8.116,19	15.224,95	
2009	-10.442,23	10.603,12	
2010	-5.075,18	13.459,80	noch nicht veranlagt

Der Bf. habe die Tätigkeit erst im April 2007 ernsthaft begonnen. 2008 sei es zu einer Umsatzsteigerung von rund 100 % gekommen. 2009 habe es wegen Umbauarbeiten (Generalsanierung des Wohnhauses) zeitbedingt Umsatzeinbrüche gegeben. Weiters habe er Waren im Wert von rd. € 4.000,00 eingekauft, die noch nicht verkauft worden seien. In Anbetracht der genannten Zahlen handle es sich dabei nicht um gravierende Verluste.

2010 sei es nach einem mittelmäßigen Beginn bedingt durch eine lebensgefährliche Krankheit der Schwiegermutter fast zu einem Totalstillstand der Tätigkeit gekommen. Im dritten Quartal habe der Bf. mit der Tätigkeit wieder begonnen. Es habe die Vorbereitung für eine große Weihnachtsausstellung, Kundenakquirierungen sowie Anwerben neuer Geschäftspartner gegeben. Der Umsatz im vierten Quartal belaufe sich auf rund € 6.000,00. Es bestehe daher keine Veranlassung, die Tätigkeit vorzeitig zu beenden. Im November 2010 habe er die 15 %ige Erfolgsstufe erreicht. Weiters habe er ab Herbst 2010 bis März 2011 vier weitere Geschäftspartner akquiriert, die wiederum ebenfalls die Absicht gehabt hätten, das Geschäft weiter auszubauen. Auf das VwGH-Erkenntnis vom 02.03.2006, 2006/15/0018, werde hingewiesen.

Zu den Ursachen für die Verluste:

Der Bf. gab an, dass aufgrund der oben geschilderten Sachverhalte es zeitmäßig nicht möglich gewesen sei, höhere Umsätze zu erzielen. Ein weiterer Punkt für die Verluste

sei die hohe AfA für das Kfz gewesen, die noch bis zum ersten Halbjahr 2011 laufe. Des Weiteren sei der Wareneinkauf weiterer Produkte von anderen Lieferanten mit einem Wert der Waren von rd. € 4.000,00 teilweise noch auf Lager gewesen.

Zum marktgerechten Verhalten im Hinblick auf die angebotenen Leistungen:

Aus Unterlagen sei der Ankauf weiterer Produkte für den Direktverkauf ersichtlich, die dem Trend der Leute für die Verwendung von Naturprodukten entsprechen würden. Zusätzliche Lieferanten seien Firma A und Firma B.

Zum marktgerechten Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung:

Auch der Sparmarkt sei an die Preise gebunden, welche von der Zentrale vorgeschrieben werden. A biete wie in der anderen normalen Wirtschaft teilweise Aktionen an. Bei den Produkten der anderen Lieferanten gebe es keine Fixpreise, sondern nur empfohlene Verbraucherpreise.

Zu Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen:

Durch die Beendigung der Ausbildungsphase würden sich die Kosten für den Schulungsaufwand, Seminare, etc., reduzieren. Ab 2011 würden die Schulungen nicht mehr in Ort1, sondern in Ort7 stattfinden. Außerdem beabsichtige er, den Ford Galaxy, gegen ein kleineres Fahrzeug aus Kostengründen zu tauschen. Die Kosten für einen Vorführwagen wären geringer.

Durch Arbeitszeitverkürzung auf 80 % ab 2010 im Hauptberuf stehe ab 2010 mehr Zeit zur Verfügung. Die Erstellung einer Homepage für die Werbung im Internet sei im Gange. Aufgrund der Kriterienprüfung sei nach Erachten des Bf. kein Grund für die Nichtanerkennung der Anlaufverluste ersichtlich.

Die Prüferin habe diverse im Zuge der Schlussbesprechung vorgebrachte Punkte nicht berücksichtigt:

Für die Erreichung der Platin-Ebene benötige der A-Vermittler einen Einkaufswert von € 13.759,00, um damit eine Provision von rund € 2.000,00 bis € 3.000,00 zu erzielen. Rein rechnerisch ergebe dies 121 Geschäftspartner a € 113,00 Einkaufswert und nicht - wie im Bericht angeführt - 176.

Für die Diamant-Ebene benötige man laut Bf. sechs Platin-Geschäftspartner mit einem Umsatz von je € 13.759,00 ($6 \times 121 = 726$ Geschäftspartner). Laut Berichterstattung würden für die Diamant-Ebene mit einem Einkommen von monatlich zwischen € 17.000,00 und € 30.000,00 4.477 Geschäftspartner benötigt. Die Differenz betrage 3.751 Geschäftspartner.

Weiters führe die Prüferin aus, dass das Vertriebssystem nach einem sogenannten „Schneeballsystem“ aufgebaut werde. Der Bf. legte einen Artikel der WKO Wien bei, in dem der Unterschied zwischen Schneeballsystem und Warendirektvertrieb dargestellt werde. Weiters einen Artikel aus der "Wiener Wirtschaft" vom 19.3.2004 bezüglich des

Schneeballsystems und des legalen Multi-Level-Marketing-Systems. Sollte es sich beim Direktvertrieb der Firma A um ein Schneeballsystem handeln, wären alle A-Vermittler im illegalen Bereich tätig, dies jedoch mit Gewerbeschein.

Es entspreche nicht den Tatsachen, dass der A-Vermittler durch die von der A vorgegebenen Strukturen keinen Spielraum habe, ein marktwirtschaftlich gerechtes Verhalten an den Tag zu legen, um die Umsätze zu steigern. Fakt sei, dass die Firma A nur Lieferant ist und sich absolut passiv verhalte. Was der A-Vermittler daraus mache, sei seine Angelegenheit. Es gebe keine Verpflichtung, Seminare oder Infoabende zu besuchen, dies geschehe freiwillig. Die Vermittlung ausschließlich von A-Produkten stehe nirgends geschrieben. Der Bf. habe z.B. Produkte von zwei weiteren Firmen in seinem Sortiment (ohne Probleme mit der Firma A zu bekommen). Der intensive Zeitaufwand beschränke sich auf ca. 15 bis 20 Stunden pro Woche. Die Ausführung der Bp betreffend die „systembedingte vorzeitige Einstellung“ entspreche in keiner Art und Weise den Tatsachen.

Der Bf. beantragte eine bisher nicht geltend gemachte Geldspende in Höhe von € 1.000,00 für "Menschen für Menschen für die Karl-Heinz-Böhm Äthiopien Hilfe" 2009 als Sonderausgabe.

Im **Abweisungsbescheid** betreffend die Aufhebung der genannten Bescheide führte das Finanzamt aus, dass die Aufhebung nach § 299 Abs. 1 BAO die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraussetze. Die bloße Möglichkeit einer Rechtswidrigkeit reiche nicht aus (Ritz, BAO, § 299 Tz 13).

Da im gegenständlichen Fall - in welchem der Antragsteller eine Rechtsmittelfrist versäumt habe - in den im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung getroffenen Feststellungen des Finanzamtes keine Unrichtigkeiten erblickt werden könnten, könne dem Begehren auf Aufhebung der Bescheide nicht nachgekommen werden.

Dem Begehren betreffend die nachträglich beantragte Spende in Höhe von € 1.000,00 für 2009 könne nicht gefolgt werden, weil der Bf. weder in seinen Abgabenerklärungen, noch im Verlauf der abgabenbehördlichen Buch- und Betriebsprüfung, noch im dortigen Berufungsverfahren selbst sowie im jetzigen Antragsverfahren einen entsprechenden belegmäßigen Nachweis beigebracht habe.

In der **Beschwerde gegen den Abweisungsbescheid** führte der Bf. aus, dass der Erlass des BMF vom 03.02.2003, AO 720, GZ 05 2601/2-1 IV/5/02, Richtlinien zur Aufhebung gemäß § 299, auf Seite 2, Abschnitt 3, dritter Absatz, Folgendes bestimme:

"Der Bescheidspruch ist nicht nur bei unzutreffender Auslegung von Rechtsvorschriften inhaltlich rechtswidrig. Er ist auch rechtswidrig, wenn entscheidungswesentliche Tatsachen oder Beweismittel nicht berücksichtigt wurden, dies auch dann, wenn die Nichtberücksichtigung auf mangelnder Kenntnis der Abgabenbehörde (z.B. als Folge mangelnder Offenlegung durch die Partei) zurückzuführen ist."

Die Prüferin halte im letzten Absatz auf Seite 6 der Niederschrift über die Schlussbesprechung zutreffend fest, dass die Absicht des Steuerpflichtigen anhand der im § 2 Abs. 1 LVO beispielsweise aufgezählten objektiven Kriterien beurteilt werden müsse. Sie habe diese Kriterienprüfung im Sinne des § 2 Abs. 1 LVO bei der rechtlichen Würdigung nicht ausreichend durchgeführt. Daher seien entscheidungswesentliche Tatsachen oder Beweismittel nicht berücksichtigt und liege eine Rechtswidrigkeit des Inhalts als Voraussetzung für eine Aufhebung gem. § 299 Abs. 1 BAO vor.

Auch erscheine die Begründung für die Wiederaufnahme des Verfahrens, dass zwei getrennte Betriebe vorliegen, als nicht zutreffend. Im Sinne der Rz 411 der EStR sei die Verkehrsauffassung zu beurteilen und auf das Ausmaß der organisatorischen, wirtschaftlichen und finanziellen Verflechtung zwischen den einzelnen Betriebsbereichen abzustellen.

Der Bf. beantragte abschließend den Abweisungsbescheid aufzuheben, seine angeführte Kriterienprüfung rechtlich zu würdigen und die Einkommen- und Anspruchszinsenbescheide gemäß § 299 Abs. 1 BAO aufzuheben.

Den **Vorhalt des BFG vom 03.06.2015** beantwortete der Bf. mit **Schreiben vom 24.06.2015**.

Zur Frage nach dem Plan zu Beginn der Tätigkeit und auf welchen Einnahmen und Ausgaben dieser Plan basierte, teilte der Bf. mit, dass beabsichtigt gewesen sei, die 21 %-Stufe innerhalb von fünf Jahren zu erreichen und soweit den Gruppenaufbau zu stabilisieren, dass ein fixes Monatseinkommen von rd. € 2.500,00 erreicht werde. Der Organisationsplan habe vorgesehen, dass der Bf. innerhalb von zwei Monaten einen aktiven Berater ins Geschäft bringen sollte. Diese Vorgangsweise sollte bis zum Erreichen von ca. 10 bis 15 aktiven Beratern beibehalten werden. Danach sollte die Unterstützung und Mithilfe bzw. Einschulung der aktiven Geschäftspartner erfolgen, bis diese selbst eine konstante 15 %-Gruppe aufgebaut hätten. Dieser Aufbau könne zeitlich vom Plan abweichen, da nicht jeder Interessent, der mit dem Geschäft beginne, gleichmäßig intensiv arbeite. Es gebe immer wieder Ausfälle. Laut Aussage von erfolgreichen Geschäftspartnern würde auf fünf Starter ein aktiver Geschäftspartner entfallen.

Es gebe nur einen **an A gerichteten Online-Antrag vom 30.10.2006**, den der Bf. beilegte. Die von ihm mit der Anmeldung akzeptierten Online-Vertragsbedingungen, vertragszugehörige Dokumente, die A-Geschäftsbedingungen und die Allgemeinen Geschäftsbedingungen und die Inhalte des A-Geschäftspartnerhandbuchs sowie die Nutzungsbedingungen waren nicht angeschlossen.

Nach Einreichung des Antrages schicke die Firma A einen A-Ausweis und einen PIN-Code zu. Mit letzterem und der Geschäftspartnernummer könne der neue Geschäftspartner die Waren bei A bestellen.

Aus dem vorgelegten Marketingplan, dem Geschäftskonzept, gehe hervor, dass der Bf. für den Aufbau der Platinstufe sechs Gruppen mit je einem Teamleiter sowie sechs Geschäftspartner, also 42 Berater, mit einem Monatsumsatz von € 500,00 benötigen

würde; dabei handle es sich um Sollzahlen, verständlicherweise würden die Umsätze in der Praxis variieren.

Für den Diamantstatus würde der Bf. sechs Gruppen mit einem Gesamtumsatz von jeweils insgesamt € 21.000,00 benötigen. Bei einem Umsatz pro Berater von € 500,00 würden insgesamt 252 (6 x 42) aktive Berater mit einem Monatsumsatz von je € 500,00 benötigt. Es ist nur allzu verständlich, dass dieses Ziel jahrelange gezielte Aufbauarbeit erfordere. Die Berechnung der Prüferin mit 4.477 notwendigen Beratern habe der Bf. nicht nachvollziehen können.

Er habe die A-Tätigkeit nicht eingestellt und beabsichtige dies auch nicht. Die rein aus der A-Tätigkeit erzielten Ergebnisse seien in der Beilage ersichtlich.

Den Ford Galaxy habe er aus Gründen der Kostenersparnis 2011 veräußert und den Verkaufserlös von € 15.000,00 brutto ordnungsgemäß versteuert. Er habe einen kleineren PKW der Marke Ford C-Max als Vorführwagen angeschafft, für den ein Vorsteuerabzug nicht zulässig sei. Für die A-Tätigkeit habe er wegen technischer Unkenntnis keine Internetseite erstellt.

Bis 2011 habe er versucht, das Geschäft mit A weiter aufzubauen. Er sei entsprechend motiviert gewesen und habe auch den erforderlichen Einsatz eingebracht. Im Frühjahr 2012 sei seine Schwiegermutter zum Pflegefall geworden und in ein Altersheim gekommen, dies habe an der Substanz als auch an der zur Verfügung stehenden Zeit gezehrt. In dieser Zeit habe er zwar die Ausbildung als A-Vermittler abgeschlossen, jedoch aufgrund des Geschäfts mit den ätherischen Ölen habe er sich erst in dieser Materie einlesen müssen. Er habe einige von der Firma B angebotenen Seminare und Schulungen besucht und sei nur mehr selten auf Veranstaltungen von A anzutreffen gewesen.

Das Hin- und Hergerissen-Sein zwischen beruflichen und privaten Verpflichtungen habe vorerst bis zum Ableben seiner Schwiegermutter im April 2014 gedauert, danach sei sein Schwiegervater an Lungenkrebs im fortgeschrittenen Stadium erkrankt und im August 2014 verstorben. Der Bf. habe aufgrund dieser Umstände und Unwägbarkeiten im Juni 2014 einen Herzinfarkt erlitten und sei danach rund fünf Monate im Krankenstand gewesen.

Zum Glück habe der Bf. diese widrigen Umstände nunmehr hinter sich gebracht und sich doch entschlossen, im selbständigen Bereich nochmals durchzustarten. Er habe ein Verkaufslokal in der Nähe seines Wohnsitzes gefunden und am 02.05.2015 eröffnet. Dort biete er die Produkte der Firmen B und C an und führe auch Sponsortermine für interessierte Personen durch.

Auf Grund der Feststellungen der Bp habe der Bf. die Tätigkeit bei A ab dem Jahr 2011 als Liebhaberei behandelt und in den Einkommensteuererklärungen ab 2011 nicht mehr angeführt.

Für die Firma C brachte er die Broschüre „Frühling/Sommer 2014 ... genieße das Leben“ bei, in der Produkte aufgelistet waren.

Die Firma B sei ein amerikanischer Konzern, der europäische Firmen mit ätherischen Ölen beliefere. Von der europäischen Zentrale London würden die europäischen Vertriebspartner beliefert. Die Produkte würden die Vertriebspartner direkt an den Letztverbraucher mit einer Handelsspanne von 24% vom Bruttoverkaufspreis liefern. Die zweite Möglichkeit sei der Direktvertrieb mit Organisationsaufbau, ein effektiver Aufbau sei beim Bf. aus Zeitgründen nicht möglich gewesen.

Die Firma C sei ein Produzent von Naturprodukten mit Sitz in Ort 5. Die Firma verkaufe an Wiederverkäufer mit Gewerbeschein und UID-Nr., die Handelsspanne betrage ca. 50% vom Verkaufspreis. Bis April 2015 sei der Verkauf mittels Katalog und persönlicher Kontakte von zuhause aus erfolgt, ab Mai 2015 habe er ein Verkaufslokal angemietet, wo die Geschäfte abgewickelt würden.

Die Prüferin legte noch die Grundlagen für die von ihr notwendige Anzahl der Geschäftspartner bzw. des Umsatzvolumens dar. Der Bf. gab an, die Zahlen der Prüferin nicht in Frage gestellt zu haben, er habe nur die Anzahl der A-Vermittler nicht für das Erreichen der einzelnen Erfolgsstufen nachvollziehen können. Die Prüferin habe offensichtlich die Zahlen aus einer Studie aus 2003 übernommen, die nicht mehr gültig seien.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Das BFG geht von folgendem Sachverhalt aus und stützen sich die Feststellungen auf die in Klammer angeführten Beweismittel bzw. wird dort die Unstrittigkeit festgehalten:

Der Bf. war in den Jahren 2007 bis 2009 Finanzbeamter mit Vollzeitbeschäftigung. Aus seiner nebenberuflich ausgeübten Tätigkeit als A-Vermittler wies er 2007 bis 2009 Verluste aus Gewerbebetrieb aus, ab 2009 waren darin auch die Einkünfte aus dem Handel mit Ölen der Firmen B und C enthalten.

Ab April 2007 hatte der Bf. bei A Geschäftspartnerstatus und war als A-Vermittler tätig. Im August 2007 beantragte er eine Steuernummer und stellte einen Regelbesteuerungsantrag. Die erste Umsatzsteuervoranmeldung reichte der Bf. am 03.09.2007 für den Zeitraum 08/2007 ein, darin die Vorsteuer für den am 27.07.2008 um € 32.000,00 angeschafften Ford Galaxy (Niederschrift über die Schlussbesprechung, Seite 3, letzter Absatz).

Der Bf. brachte für die A-Tätigkeit nur den Online-Antrag bei, nähere Unterlagen über die A-Geschäftsbedingungen fehlen (Vorhaltsbeantwortung 24.06.2015).

Als A-Vermittler konnte der Bf. Provisionen aus seinen eigenen Umsätzen erzielen (Basisprovision), des Weiteren konnte er auch an den von ihm unterstützten Personen, die ihrerseits wiederum eine Gruppe aufbauen sollten, erzielten Umsätzen mitpartizipieren (Leistungsprovision), wodurch ihm - gestaffelt nach Umsatzvolumen bzw. Punktwerten (der Gruppe) - ein zusätzliches Einkommen ermöglicht wurde (Marketingkonzept).

In dem am 30.08.2007 beim Finanzamt eingelangten Fragebogen gab der Bf. den Beginn der Tätigkeit als A-Vermittler mit „Juni 2007“ an. Den voraussichtlichen Jahresumsatz für das Eröffnungsjahr sowie für das Folgejahr bezifferte er mit „unter 30.000,00“, den Gewinn des Eröffnungsjahres mit „nicht bekannt“, zum Gewinn des Folgejahres machte er keine Angaben (Fragebogen).

Der Bf. hat die Tätigkeit als A-Vermittler bis Ende Juni 2015 nicht beendet. Bezüglich der bis Juni 2015 erzielten Einnahmen sowie der Ausgaben verwies der Bf. pauschal auf die Beilagen zur Vorhaltsbeantwortung, ohne diese zu präzisieren (Vorhaltsbeantwortung 24.06.2015, Pkt. 5). Im Zeitraum Frühjahr 2011 bis August 2014 waren die Schwiegereltern des Bf. erkrankt bzw. verstorben. Im Juni 2014 erlitt der Bf. einen Herzinfarkt mit einem fünfmonatigen Krankenstand (Vorhaltsbeantwortung 24.06.2015, Allgemein).

Anlässlich der für 2007 bis 2009 durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfungen gab der Bf. zu den „Feststellungen der Bp“ (Bp-Arbeitsbogen, siehe Beilage zum Erkenntnis) die „Stellungnahme zu den Bp-Feststellungen“ ab (Bp-Arbeitsbogen, dem Erkenntnis als „Beilage A“ angeschlossen).

Die Prüferin adaptierte die Einnahmen und Ausgaben 2007 bis 2009 der Tätigkeit als A-Vermittler. Einnahmenseitig erfasste sie nur die Provisionen von A, ausgabenseitig nur die mit den Provisionseinnahmen im Zusammenhang stehenden Ausgaben. Sie qualifizierte diese Tätigkeit als Liebhaberei. Die Ergebnisse aus der Tätigkeit für die Firmen B und C erfasste die Prüferin als eigenen „Betrieb“ und gewährte die Anlaufverluste (Pkt. 7 und 8 der Niederschrift zum Bp-Bericht).

Nach Zurückweisung der Beschwerde gegen die Bescheide stellte der Bf. am 17.06.2011 den Antrag auf Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 2007 bis 2009 sowie der Anspruchszinsenbescheide 2007 und 2008 (Antrag). Die Anfechtung der Abweisung dieses Antrages bildet nun den Gegenstand des vorliegenden Verfahrens.

Die A-Tätigkeit ist nach strengen Strukturen aufgebaut, es besteht keine Mindestabnahmeverpflichtung und kein Gebietsschutz. Der Bf. hat Reise- und Schulungskosten sowie die Aufwendungen für Vorführmaterial selbst zu tragen (seitens des Bf. unwidersprochene Feststellungen der Prüferin). Der Bf. darf für A nur Produkte von A verkaufen (nicht widerlegte Feststellung der Prüferin).

Die Aufwendungen für Reisekosten und das Kfz haben die Provisionseinnahmen (um ein Vielfaches) überstiegen, der 2007 bis 2009 adaptierte Gesamtverlust hat ein Vielfaches der Provisionseinnahmen betragen. Die durchschnittliche monatliche Basisprovision des Bf. hat 2008 € 142,00 und 2009 € 96,00 und die durchschnittliche monatliche Leistungsprovision 2008 € 93,00 und 2009 € 100,00 betragen. Durchschnittlich wurden Provisionen für drei Geschäftspartner in der Kategorie 6% bis 9% abgerechnet (seitens des Bf. unwidersprochen gebliebene Feststellungen in der Niederschrift über die Schlussbesprechung, Seite 7, 3. bis 5. Abs.).

Der Bf. hat für die A-Tätigkeit entgegen seiner Ankündigung keine Internetseite erstellt (Bf. in der Vorhaltsbeantwortung vom 24.06.2015, Pkt. 8.).

Die Verfahrensparteien gehen von einer unterschiedlichen Anzahl der Gruppenmitglieder bzw. des Umsatzes jedes Mitgliedes für das Erreichen der Platin- und Diamantebene aus (Niederschrift zur Schlussbesprechung bzw. Vorbringen im Beschwerdeverfahren). Beide Parteien legten hinsichtlich des Zahlenmaterials Unterlagen vor ((Beilage zur Email der Prüferin vom 09.06.2015, vom Bf. vorgelegter Folder als Beilage zur Vorhaltsbeantwortung vom 24.06.2015).

Der Bf. behauptet die Rechtswidrigkeit des Inhalts der angefochtenen Bescheide, das Finanzamt wäre bei (hinreichender) Durchführung der Kriterienprüfung zur Einkunftsquelleneigenschaft der A-Tätigkeit gelangt, keines der Kriterien würde für eine vorzeitige Beendigung sprechen (Beschwerde).

Im Jahr 2010 hat der Bf. aus der Tätigkeit der Firmen A, B und C Einnahmen von 14.535,26 (darin 20%-ige Provisionseinnahmen von A von € 3.626,84) und Ausgaben von € 19.610,44 und somit einen Verlust von € 5,075,18 ausgewiesen (vorgelegte Erfolgsrechnung für 2010).

Ab 2011 hat der Bf. die Einkünfte aus der Tätigkeit als A-Vermittler nicht mehr in den Steuererklärungen erfasst, er ist von Liebhaberei ausgegangen (Vorhaltsbeantwortung vom 24.06.2015, Pkt. 8).

Die Firma B ist nach dem Direktvertriebssystem aufgebaut, die Firma C verkauft an Wiederverkäufer. Die Handelsspannen weichen der Höhe nach von jenen von A ab. B und C geben nur empfohlene Richtpreise ab (Vorhaltsbeantwortung).

Rechtliche Beurteilung:

A. Antrag auf Aufhebung gemäß § 299 BAO der Einkommensteuerbescheide 2007 bis 2009:

Die Abgabenbehörde kann gemäß **§ 299 Abs. 1 BAO** auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist. Der Antrag hat zu enthalten:

1. die Bezeichnung des aufzuhebenden Bescheides;
2. die Gründe, auf die sich die behauptete Unrichtigkeit stützt.

Der Inhalt eines Bescheides ist nicht richtig, wenn der **Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht**. Weshalb diese Rechtswidrigkeit vorliegt (etwa bei einer unrichtigen Auslegung einer Bestimmung, bei mangelnder Kenntnis des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes, bei Übersehen von Grundlagenbescheiden), ist für die Anwendbarkeit des § 299 Abs. 1 nicht ausschlaggebend (Ritz, BAO, Kommentar, 4. Aufl., Tz. 10 zu § 299 BAO, sowie die dort zitierte Literatur).

Die Aufhebung setzt die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraus; die bloße Möglichkeit reicht nicht. Die Aufhebung wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit setzt daher grundsätzlich

die (vorherige) Klärung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes voraus (Ritz, BAO, Kommentar, 4. Aufl., Tz. 13 zu § 299 BAO, sowie die dort zitierte Judikatur).

Einkünfte liegen gemäß **§ 1 Abs. 1 LVO** 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 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.

Fallen bei Betätigungen im Sinn des § 1 Abs. 1 Verluste an, so ist gemäß **§ 2 Abs. 1 LVO** das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, insbesondere anhand folgender Umstände zu beurteilen:

1. Ausmaß und Entwicklung der Verluste,
2. Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen,
3. Ursachen, auf Grund deren 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 **§ 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 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 Einzelfalls damit zu rechnen ist, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) beendet wird.

Für die Frage der Nichtgewährung des Anlaufverlustes im Sinne des § 2 Abs. 2 letzter Satz LVO sei - so der **VwGH in seinem Erkenntnis vom 17.12.1998, 97/15/0081** - eine

ex ante Betrachtung anzustellen und nicht ex post festzustellen, dass die Betätigung ohne die Erzielung eines Gewinnes eingestellt worden sei. Bei einer Betätigung, die von vornherein auf einen befristeten, überschaubaren Zeitraum ausgerichtet ist, liegt der Fall des § 2 Abs. 2 letzter Satz LVO dann vor, wenn sich die Betätigung aus der Sicht der Verhältnisse des Anlaufzeitraumes als nicht ertragsfähig darstellt.

Der VwGH hat in seinem **Erkenntnis vom 22.02.2000, 96/14/0038**, ausgeführt, 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 LVO 1993 damit zu rechnen ist, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes beendet wird.

Der Bf. behauptet unter Bezugnahme auf die Ausführungen in einem Erlass des BMF im Beschwerdeverfahren, dass Rechtswidrigkeit des Inhalts vorliegen würde, weil die Prüferin „nicht ausreichend“ die Kriterienprüfung durchgeführt hätte und damit „entscheidungswesentliche Tatsachen oder Beweismittel nicht berücksichtigt“ seien. Weder im Antrag noch in der Beschwerde hat aber der Bf. Tatsachen oder Beweismittel KONKRET BEZEICHNET, die die Prüferin nicht berücksichtigt hätte. Er begehrt im Wesentlichen, seiner Kriterienprüfung zu folgen und die Anlaufverluste anzuerkennen.

Dem Bf. ist beizupflichten, dass die Prüferin keine nach Ziffern des § 2 Abs. 1 LVO geordnete „tabellarische Kriterienprüfung“ vorgenommen hat. Das heißt aber nicht, dass sie inhaltlich nicht auf die einzelnen Punkte eingegangen wäre.

Betrachtet man den Wortlaut des § 2 Abs. 2 LVO, so verlangt er aber nicht, dass aufgrund der Ergebnisse der Kriterienprüfung mit der vorzeitigen Beendigung zu rechnen gewesen wäre, sondern dass „nach den Umständen des Einzelfalls“ mit einer vorzeitigen Beendigung zu rechnen war. Diese Betrachtung war - so der VwGH - in einer ex ante-Betrachtung der Verhältnisse des Anlaufzeitraumes zu treffen.

Vorweg darf festgehalten werden, dass für das BFG das Wort „Schneeballsystem“ hier keine Behauptung einer illegalen Tätigkeit erkennen lässt, sondern nur den (Stufen)aufbau und die damit verbundene Möglichkeit der Einnahmenerzielung benennen sollte.

Zumal es sich um ein Provisionssystem handelt, war es hier nicht abwegig, nur die aus Basis- und Leistungsumsätzen erzielten Provisionserlöse in Ansatz zu bringen. Der Bf. hat auch nicht behauptet, dass die Prüferin die Provisionen und die dazugehörigen Betriebsausgaben in unrichtiger Höhe angesetzt hätte.

Das BFG teilt nicht die Auffassung des Bf., dass die Ergebnisse der Firmen A, B und C gemeinsam zu erfassen wären. Die näheren Ausführungen mögen dem Pkt. „Zum marktgerechten Verhalten im Hinblick auf die angebotenen Leistungen“ entnommen werden.

Für die Ansicht der Prüferin und in weiterer Folge des Finanzamtes war an „allgemeinen Grundlagen“ entscheidend, dass

- das A-Vertriebssystem nach dem Schneeballsystem aufgebaut ist,
- der Vermittler durch die von A vorgegebenen Strukturen (Vermittlung ausschließlich von A-Produkten, kein Gebietsschutz, Preisfestlegung durch A, hoher Schulungsaufwand, Anschaffung von Vorführwaren auf eigene Kosten, keine Mindestumsatzverpflichtung der eigenen Geschäftspartner) keinen Spielraum hat, ein marktwirtschaftlich gerechtes Verhalten an den Tag zu legen, um die jeweiligen Umsätze zu steigern,
- für ein gewinnbringendes Arbeiten ein überdurchschnittlicher intensiver Zeiteinsatz des jeweiligen Vermittlers notwendig ist,
- er keine Möglichkeit hat, auf die Geschäftspartner einzuwirken und diese zu einer bestimmten Umsatzleistung zu verpflichten,
- die Kunden bzw. Geschäftspartner vor allem im Freundes-, Bekannten- und Verwandtenkreis gelegen sind und es in der Natur der Sache liegt, dass dieser Kundenkreis aufgrund der gegenseitigen Konkurrerung binnen kurzer Zeit ausgeschöpft ist und solcher Art eine Marktverengung eintritt.

Bezogen auf den Bf. war entscheidend, dass

- der Bf. die A-Vermittlertätigkeit nebenberuflich ausübte,
- es dem Bf. nicht möglich war, seine Provisionseinnahmen so zu steigern, dass eine Tendenz Richtung positives Ergebnis erkennbar ist, dies trotz unentgeltlicher Unterstützung seiner Ehegattin bei der Abwicklung seiner Tätigkeit (Führung von Aufzeichnungen, Verkaufstätigkeiten, Mitarbeit beim Verkaufsbasar) und der teilweisen Nichtverbuchung angefallener Aufwendungen (Km-Geld für das Fahrzeug der Ehegattin, Diäten im Jahr 2009, div. Reiseaufwendungen),
- bereits Aufwendungen für das Kfz und Reisekosten die Provisionseinnahmen bei weitem überstiegen haben - so haben, ausgehend von den korrigierten Ergebnissen - die Aufwendungen für das Kfz inkl. AfA nach Abzug des Privatanteiles sowie für die Reisekosten von zusammen € 5.140,23 (2007), € 6.384,76 (2008) und € 5.811,85 (2009) betragen und das 10,76-fache (2007), 2,18-fache (2008) und 2,47-fache (2009) der Provisionseinnahmen von € 477,72 (2007), € 2.922,93 (2008) und € 2.356,58 (2009) ausgemacht.
- der in den Jahren 2007 bis 2009 erzielte Gesamtverlust (nach Korrektur durch die Bp) von € 21.177,86 ein Vielfaches der erzielten Provisionseinnahmen betragen hat und auch im 1. Halbjahr 2010 keine Veränderung in Richtung Ertragssteigerung bzw. Kostenreduktion ersichtlich war,
- laut Provisionsabrechnungen die durchschnittliche monatliche Basisprovision im Jahr 2008 lediglich € 142,- und im Jahr 2009 nur € 96,-, sowie die Leistungsprovision einschließlich der Geschäftspartner bzw. Gruppenmitglieder im Jahr 2008 durchschnittl. € 93,-/Monat und im Jahr 2009 € 100,-/Monat betragen hat, und
- durchschnittlich Provisionen für drei Geschäftspartner in Kategorie 6% - 9% Leistungsbonus abgerechnet wurden, wobei fallweise ein neuer Partner hinzugekommen, dafür andere wieder wegfallen sind und somit im vorliegenden

Zeitraum keine nennenswerte Steigerung in der Anwerbung von Geschäftspartnern zu verzeichnen war.

Der Bf. bestreitet eine Vielzahl der für den Anlaufzeitraum getroffenen Feststellungen der Prüferin nicht, so etwa die Höhe der Provisionseinnahmen und dass diese Einnahmen nicht einmal zur Deckung der Reisekosten und der AfA für das Kfz ausreichten. Auch erhebt er keine Einwendungen gegen die Anzahl der Geschäftspartner und der von ihnen erreichten Prozentstufen. Zumal der Bf. begehrt, seine Kriterienprüfung – vermutlich jene des Antrages - zu überprüfen, wird auf die einzelnen Einwendungen bei den nachfolgend angeführten Kriterien eingegangen:

Zu „Ausmaß und Entwicklung der Verluste“:

Im Antrag auf Aufhebung gemäß § 299 BAO setzt der Bf. zu diesem Kriterium die für ihn zweifellos günstigeren „Verluste lt. Bp“ an. Auf der anderen Seite führt er zum gleichen Punkt dort den – aus betragsmäßiger Sicht wiederum für ihn günstigeren - „Umsatz lt. Erklärung“ an. Mit dieser Vorgangsweise vermag der Bf. eine Rechtswidrigkeit nicht aufzuzeigen und für sein Begehren nichts zu gewinnen.

Zwar sind die Einnahmen laut Bp der Jahre 2007 auf 2008 gestiegen und die Verluste von 2007 auf 2008 gesunken, was grundsätzlich ein Indiz in Richtung Einkunftsquelle ist, doch sind von 2008 auf 2009 die Einnahmen gesunken und die Verluste angestiegen, was wiederum in Richtung Liebhaberei geht. Ein anhaltender Aufwärtstrend war also nicht zu verzeichnen.

Aus dem Hinweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 02.03.2006, 2006/15/0018, vermag der Bf. beim vorliegenden Sachverhalt nichts zu gewinnen. Hier sind die Provisionseinnahmen aus der A-Tätigkeit gegenüber jenen aus dem dem Erkenntnis zugrunde liegenden Sachverhalt betragsmäßig „bescheiden“, in allen Jahren übersteigen die Verluste die Einnahmen in nicht unbeträchtlichem Ausmaß und waren die Kfz- und Reisekosten durch die Einnahmen nicht gedeckt. Zudem war in dem dem Erkenntnis zugrunde liegenden Sachverhalt der Zeitaufwand für die hauptberufliche Tätigkeit mit nur 20 Wochenstunden bedeutend geringer als im hier vorliegenden, die Beschwerdeführerin des zitierten Falles verfügte über ein deutlich höheres Zeitpotential.

Die vom Bf. geschilderten Geschehnisse stellte das Finanzamt nicht in Abrede, konnte aber aus ihnen keine Rechtswidrigkeit ableiten.

Zu den „Ursachen der Verluste“:

Die auch nach Ansicht des Bf. bestehende bloß nebenberufliche Tätigkeit des vollzeitbeschäftigten Finanzbeamten und die hohe AfA fürs Kfz - zumindest bis 2011 - waren auch für das Finanzamt entscheidungsrelevante Facetten.

Der vom Bf. 2009 einer höheren Einnahmenerzielung entgegen stehende - rein privat verursachte und nicht als etwas Unvorhergesehenes zu wertende - Umbau des Privathauses spricht bei einem ohnehin schon sehr eingeschränktem zeitlichen Potential für die nebenberufliche Tätigkeit gegen die vom Bf. behauptete Gewinnerzielungsabsicht.

Für 2010 führte der Bf. die Erkrankung der Schwiegermutter ins Treffen, schilderte aber für das dritte bzw. vierte Quartal einen neuen Beginn bzw. Aufwärtstrend.

Zum „marktgerechten Verhalten im Hinblick auf die angebotenen Leistungen“:

Vorauszuschicken ist, dass der Bf. den Inhalt der Vereinbarungen mit den Firmen A, B und C im Verfahren vor dem BFG nicht bekannt gegeben hat, weil er die maßgeblichen Geschäftsbedingungen nicht vorlegte.

Der Bf. nennt nun den Ankauf weiterer Produkte für den Direktvertrieb, gemeint damit die Produkte der Firmen B und C, als Kriterium für ein marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die angebotenen Leistungen. Laut Bf. lagen bei B und C andere Voraussetzungen vor, so gaben diese Firmen nur Preisempfehlungen ab, zudem waren die jeweiligen Handelsspannen der Höhe nach andere.

Allein schon aufgrund dieser unterschiedlichen Voraussetzungen sind auch nach Ansicht des BFG verschiedene „Beurteilungseinheiten“ gegeben bzw. ist die Tätigkeit bei A eine eigene Beurteilungseinheit. Es mag sein, dass der Bf. Produkte der Firmen B und C neben A vertreiben durfte. Dass er die Produkte von B und C unter dem Namen von A hätte vertreiben dürfen, hat der Bf. nicht behauptet.

In der separaten Betrachtung von A ist daher nach Ansicht des BFG keine Rechtswidrigkeit gelegen. Angemerkt wird noch, dass das Finanzamt die Einnahmen und dazugehörige Ausgaben von B und C ermittelt und die Verluste als Anlaufverluste im Jahr 2009 gewährt hat.

Die ab 2009 ausgeübte Tätigkeit für die Firmen B und C kann daher für die Tätigkeit bei A nicht als „Marktanpassung“ angesehen werden und hat - wie der Bf. selbst ausführte - ihm Zeit des ohnehin für nebenberufliche Tätigkeiten schon sehr kleinen Zeitpolsters abverlangt. Eine Rechtswidrigkeit kann daher nicht darin erblickt werden, dass das Finanzamt dieses Kriterium nicht in Richtung Einkunftsquelle gehend wertete.

Zum „marktgerechten Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung“:

Das bloß pauschal gehaltene Vorbringen, dass auch der Spar-Markt an Preise gebunden wäre und es daher Aktionen gebe, vermag das Gebunden-Sein des Bf. an die von A vorgegebenen Preise nicht in Abrede zu stellen. Die von ihm pauschal behauptete Möglichkeit eines marktgerechten Verhaltens hat er nicht näher konkretisiert und durch Unterlagen belegt. Demzufolge kann auch aus der vom Finanzamt angenommenen Preisbindung keine Rechtswidrigkeit des Inhalts abgeleitet werden.

Zu "Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen":

Der Bf. gibt an, keinen Schulungsaufwand mehr zu haben, ab 2011 seien zudem die Schulungen nicht mehr in Ort1. Er habe ab 2010 aufgrund der Reduktion des Beschäftigungsausmaßes im Hauptberuf auf 80% mehr Zeit. Die AfA sinke aufgrund der Anschaffung eines neuen Kfz im Jahr 2011.

Wenn der Bf. - wie oben festgehalten – gerade im 3. und 4. Quartal 2010 durch gute Einnahmen und Akquirieren von Personal sogar bis ins Frühjahr 2011, sowie durch niedrigere Kfz-Kosten und Reisespesen und einem aufgrund der Stundenreduktion im Hauptberuf größeren Zeitpolster für nebenberufliche Tätigkeiten einen Aufschwung erlebt haben müsste, so ist nicht verständlich, warum er dann „den Feststellungen der Bp folgend“ die Tätigkeit als A-Vermittler von sich aus ab 2011 als Liebhaberei behandelte. Dass er für die Jahre bis 2015 keine Ausgaben mehr bekannt gab, bereits ab 2011 kaum noch an Schulungen oder Treffen teilnahm, lässt vielmehr den Schluss zu, dass er sich nur mehr in eingeschränktem bzw. in dem für die Deckung des Eigenbedarfs erforderlichen Ausmaß mit A Geschäftsbeziehungen hatte. Für das BFG war auch nicht die Höhe der bis 2015 erzielten Einnahmen aus A nachvollziehbar, bezüglich der der Bf. nur auf die Beilagen zur Vorhaltsbeantwortung verwies, ohne dass aber diese eine entsprechende Aufstellung enthielten.

Geht man davon aus, dass der Bf. bis Ende 2010 und 2011 den ihm größtmöglichen Einsatz für seine nebenberufliche Tätigkeit als A-Vertreter gegeben hat, so war aber bei der bis dahin vorliegenden Konstellation die Erzielung eines Gewinnes nicht möglich. Der Bf. hat auch keinerlei Anhaltspunkte gegeben, die eine andere Ansicht eröffnet hätten.

Angemerkt wird, dass der Bf. - so in der Vorhaltsbeantwortung des BFG - innerhalb von fünf Jahren in die 21%-ige Stufe kommen wollte, er hat aber z. B. nicht dargetan, wie und in welchen Schritten und mit welcher Anzahl von Mitgliedern dies in den einzelnen Jahren erfolgen sollte. 2011 war aber bereits das vierte Jahr der Betätigung, doch finden sich keine Ansätze, die einen zur Auffassung kommen ließen, dass der Bf. in die Nähe seines behaupteten Zieles rücken hätte können. Ein Blick in die ersten Angaben des Bf. zu seiner Tätigkeit als A-Vermittler zeigt, dass seine Angaben in dem am 30.08.2007 beim Finanzamt eingelangten Fragebogen - Umsatz für 2007 und 2008 von „unter € 30.000,00“ - wohl sehr weitläufig gefasst waren. Seine (fehlenden) Angaben zum Gewinn der ersten beiden Jahre sprechen nicht für einen zu Beginn der Tätigkeit auf Gewinnerzielung gerichteten Plan. Mag der Bf. grundsätzlich die Gewinnerzielung gewollt haben, so dürfte den Erstangaben zufolge kein hinreichend konkretisierter Plan, insbesondere hinsichtlich der zu erwartenden Ausgaben, vorhanden gewesen sein.

Bezüglich der Divergenzen in der Berechnung der Platin- bzw. Diamantstufe ist festzuhalten, dass sich für die 176 Mitglieder à € 113,00 in etwa der gleich Umsatz ergibt wie bei 42 Mitgliedern à € 500,00. Angesichts der seitens des Bf. unwidersprochen gebliebenen Ausführungen der Prüferin - „... durchschnittlich werden Provisionen für 3 Geschäftspartner in Kategorie 6% - 9% Leistungsbonus abgerechnet, wobei fallweise ein neuer Partner hinzukommt, dafür andere wieder wegfallen und somit im vorliegenden Zeitraum keine nennenswerte Steigerung in der Anwerbung von Geschäftspartnern verzeichnet werden konnte.“ - bedarf es keiner näheren Auseinandersetzung mit diesen unterschiedlichen Berechnungen der Parteien. Fazit ist, dass der Bf. mit drei Geschäftspartnern in der Kategorie 6 bis 9% Leistungsbonus allein schon noch sehr weit von den im Marketingplan für die 21%-Stufe geforderten Voraussetzungen entfernt war.

Was die (im Verfahren vor dem BFG) genannten Hindernisse der Einnahmenerzielung anlangt, wie der Einzug der Schwiegermutter ins Altersheim im Jahr 2012, der Tod der Schwiegereltern im Jahr 2014 sowie die eigene Herzerkrankung mit monatelangem Krankenstand, so betreffen diese die Jahre 2012 bis 2014, in denen der Bf. selbst von Liebhaberei ausging.

Wenn auch die Prüferin in den angefochtenen Bescheiden keine „formelle“, tabellarische Kriterienprüfung durchführte, so ist sie inhaltlich letztendlich auf die einzelnen Punkte der Kriterienprüfung eingegangen. Die vom Bf. zu den zuvor genannten Kriterien festgehaltenen Ausführungen vermögen nach Ansicht des BFG eine Rechtswidrigkeit des Inhalts der angefochtenen Einkommensteuer- und der davon abgeleiteten Anspruchszinsenbescheide nicht aufzuzeigen. Mit seinen teilweise pauschal gehaltenen Vorbringen vermochte der Bf. die von der Prüferin aufgezeigten „Verhältnisse des Einzelfalles“, denen das Finanzamt folgte, nicht zu entkräften.

Was die begehrte Spende anlangt, so fehlte der belegmäßige Nachweis im Zeitpunkt der Prüfung und wurde dieser auch im Antrag auf Aufhebung oder dem diesbezüglichen Beschwerdeverfahren nicht beigebracht.

Das BFG teilt daher die Ansicht des Finanzamtes im Abweisungsbescheid betreffend den Antrag auf Aufhebung gemäß § 299 BAO, wonach keine Rechtswidrigkeit des Inhalts der zuvor erlassenen Bescheide zu erblicken war. Nach all dem Gesagten erfolgte daher die Abweisung des Antrages auf Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 2007 bis 2009 zu Recht.

B. Antrag auf Aufhebung gemäß § 299 BAO der Anspruchszinsenbescheide 2007 und 2008:

Der Bf. hat keine Einwendungen gegen die Berechnung der Anspruchszinsen erhoben, sondern möchte nur eine auf sein Beschwerdebegehren im Einkommensterverfahren gestützte Aufhebung der Anspruchszinsenbescheide 2007 und 2008. Zumal bezüglich der Einkommensteuer keine Änderung eintritt, ist auch das diesbezügliche Begehren betreffend Anspruchszinsen abzuweisen. Die Abweisung hat aber jedenfalls zu erfolgen, weil gemäß § 252 BAO Anspruchszinsenbescheide abgeleitet vom jeweiligen Einkommensteuerbescheid ergehen und im Falle einer (teilweisen) Stattgabe der Berufung gegen einen Einkommensteuerbescheid der jeweilige Anspruchszinsenbescheid nicht im Rechtsmittelverfahren „angepasst“, sondern ein „neuer“ Anspruchszinsenbescheid erlassen würde.

Der Antrag auf Aufhebung der Anspruchszinsenbescheide 2007 und 2008 war daher als unbegründet abzuweisen.

C. Un/Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts-

hofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Wenngleich es zur Frage der Nicht/gewährung von Anlaufverlusten bereits Judikatur gibt, so sind jedoch die Fälle derart einzelfallbezogen, sodass im gegenständlichen Fall die Revision bezüglich der Abweisung des Antrages auf Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 2007 bis 2009 für zulässig erklärt wird.

Da die Anspruchsbescheide von den Einkommensteuerbescheiden abgeleitete Bescheide sind und eine „selbstständige“ Anfechtung des Inhalts der Anspruchszinsenbescheide nicht erfolgte, ist mangels einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung betreffend die Abweisung des Antrages auf Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 2007 und 2008 die Revision unzulässig.

Klagenfurt am Wörthersee, am 2. September 2015