



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vom 24. September 2008 und 3. Oktober 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Deutschlandsberg Leibnitz Voitsberg vom 9. und 22. September 2008 betreffend Einkommensteuer für 2003-2006 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

I.

In den angefochtenen Bescheiden vertrat das Finanzamt die Auffassung, dass die Tätigkeit der Berufungswerberin (Bw.) als Privatgeschäftsvermittlerin (A-Vertreterin) Liebhaberei sei. Betätigungen, die in absehbarer Zeit keinen Gesamtgewinn erwarten lassen oder die vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes beendet werden, würden keine Einkunftsquelle darstellen. Die Tätigkeit der Bw. als nebenberufliche A-Vertreterin sei nicht aus erwerbswirtschaftlichen Gründen, sondern auf Grund einer in der Lebensführung begründeten Neigung ausgeübt worden. Diese Tätigkeit sei daher als eine solche iSd [§ 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung](#) zu

beurteilen. Die erklärten Verluste aus Gewerbebetrieb für die Jahre 2003-2006 könnten somit nicht anerkannt werden.

II.

Dagegen vertrat die Bw. in den Berufungen den Standpunkt, dass richtigerweise die (erklärten) Verluste aus Gewerbebetrieb berücksichtigt werden müssten. Die Bw. werde im Laufe des Jahres 2010 ihre Vertretertätigkeit fortsetzen. Eine Betriebsaufgabe liege hier daher nicht vor. Unter Berücksichtigung der zukünftigen Gewinne werde auch ein Gesamtgewinn erzielt werden.

III.

Mit Vorhalt vom 25. November 2008 ersuchte das Finanzamt die Bw. um die Aufschlüsselung diverser Betriebsausgaben bzw. um den Nachweis, dass sie in den Jahren 2001-2006 Verbesserungsmaßnahmen gesetzt hat.

IV.

Im Zuge einer persönlichen Vorsprache beim Finanzamt am 2. Dezember 2008 reichte die Bw. diverse Unterlagen nach. In diesem Zusammenhang teilte sie auch mit, dass sie sämtliche Weiterbildungsmaßnahmen zum Geschäftsaufbau wahrgenommen, Kunden und Geschäftspartner intensiv betreut sowie im eigenen Haushalt mehrere Veranstaltungen zum Thema Kochen, Kosmetik und Gesundheit abgehalten habe. Auf Grund des erhofften und geplanten Wachstums sei von 2002-2006 auch eine Steuerberatung hinzugezogen worden. Die Bw. sei mit Erreichung des 56. Lebensjahres (2006) in Pension gegangen. Auf Anraten des Steuerberaters habe sie (damals) das Gewerbe stillgelegt, werde dieses aber im Jahr 2010 wieder reaktivieren. Zwischenzeitig werde das Gewerbe vom Ehegatten ausgeübt.

V.

Laut den beiden Vorlageberichten des Finanzamtes vom 2. Februar 2009 habe die Bw. die gegenständliche Vertretertätigkeit im Jahr 2000 begonnen und im Juni 2006 ruhend gemeldet. Die Bw. behaupte, die Tätigkeit ab 2010 (mit Erreichung des 60. Lebensjahres) wieder fortsetzen zu wollen. In der Zwischenzeit übe der Ehegatte der Bw. die Tätigkeit aus.

VI.

Im Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates vom 23. September 2010 wurde das Finanzamt darauf hingewiesen, dass die Tätigkeit eines A-Vertreters auf Grund ihrer Art im Regelfall typisch erwerbswirtschaftlich sei. Auch im vorliegenden Fall sei die Tätigkeit offenbar nicht nur in einem so geringen Umfang ausgeübt worden, dass sie typischerweise der Lebensführung

zugerechnet werden könnte. Das Finanzamt werde daher um eine Stellungnahme zur Frage nach dem Vorliegen einer Gesamtgewinnerzielungsabsicht (in den einzelnen Jahren des verfahrensgegenständlichen Zeitraumes) anhand der unter [§ 2 Abs. 1 Z 1-6 Liebhabereiverordnung](#) angeführten Kriterien gebeten.

VII.

Das Finanzamt äußerte sich im Schreiben vom 22. November 2010 dazu im Wesentlichen wie folgt:

1. Sachverhalt aus Sicht der Behörde

Die Pflichtige ist hauptberuflich als Arbeiterin im Dienstverhältnis (2000-2006 im Bereich Pflegedienst). Seit Anfang 2000 ist sie zusätzlich nebenberuflich als A-Vertreterin tätig. In den Jahren 2000 -2006 wurden hieraus ausschließlich Verluste erzielt. Im Detail betrugen diese:

Jahr	Einnahmen	Einkauf Vorführware	Reisespesen	Verlust
2000	2.269,35	4.569,16	4.927,36	-9.568,47
2001	7.408,27	2.551,83	8.866,23	-6.831,54
2002	5.905,94	2.434,05	3.477,66	-3.192,87
2003	5.807,95	3.525,31	6.128,05	-6.216,45
2004	3.375,00		7.631,00	-10.676,31
2005	1.857,00	2.090,97	8.928,00	-16.848,00
2006	771,80	1.016,50	3.990,00	-9.283,29

(...) Die Reisespesen und somit der Verlust des Jahres 2003 wurden um die sich aus dem nachträglich vorgelegten Fahrtenbuch (iVm der Vorladung am 19.11.2010) ergebenden Fahrtkosten im Betrag von € 5.390,55 erhöht. Im Gespräch vom 19.11.2010 teilte die Pflichtige darüber hinaus betreffend Pensionierung im Jahr 2006 mit, dass diese iVm der Hacklerregelung erfolgte. Um Komplikationen iZm einer weiterhin aktiv ausgeübten Tätigkeit zu verhindern (Geringfügigkeitsgrenze), wurde von der Pflichtigen auf Anraten des beigezogenen Steuerberaters (...) das Gewerbe betreffend "A-Vertretung" ruhend gemeldet.

Die Tätigkeit selbst wurde im Zuge der Veranlagung im Hinblick auf das Zahlenmaterial lt. Gewinnermittlung (minimale Einnahmen, hohe Ausgaben) iVm der tatsächlich ausgeübten Tätigkeit "A-Vertreterin" als Liebhabereibetätigung beurteilt. Dies in der Weise, dass die Tätigkeit unter § 1 Abs. 1 LVO fallend behandelt wurde mit der Folge, dass in ertragsteuerlicher Hinsicht vom vierten Jahr an (somit von 2003 an) von einer Liebhabereibetätigung ausgegangen wurde. Als Konsequenz hieraus ergab sich, dass die dabei erzielten Verluste außer Ansatz blieben.

(...) Strittig ist somit, ob und ab welchem Zeitpunkt die Betätigung als unter Liebhaberei fallend zu behandeln ist.

2. Stellungnahme

Anzuwenden ist in gegenständlichem Fall für den Zeitraum 2003-2006 die Liebhabereiverordnung, BGBl 1993/33 (LVO II).

§ 1 Abs. 2 LVO II zählt dabei diejenigen Tätigkeiten auf, bei denen aus Sicht der Behörde von vorne herein von Liebhaberei auszugehen ist. Es bleibt aber dem Pflichtigen im Rahmen

dieser Tätigkeiten unbenommen, den Nachweis zu erbringen, dass es sich entgegen der Annahme der Finanzbehörde trotzdem um eine Einkunftsquelle handelt. Wenn auch in der Bescheidbegründung ausgeführt wird, dass es sich bei der ausgeübten Tätigkeit um eine unter § 1 Abs. 2 LVO II subsumierbare handelt, so fällt diese mangels dortiger Aufzählung und auf Grund der Höhe der Erlöse in den Anfangsjahren nicht unter diese Bestimmung sondern unter § 1 Abs. 1 LVO II.

§ 1 Abs. 1 LVO II legt wiederum fest, wann von einer Einkunftsquelle auszugehen ist. Ob nach Ablauf eines Anlaufzeitraumes (in gegenständlichen Fall von drei Jahren) im Verlaufe mehrerer aufeinander folgender Jahre noch eine Einkunftsquelle vorliegt, ist im Rahmen einer Jahr für Jahr vorzunehmenden Betrachtung auf Basis des § 2 Abs. 1 LVO II (Kriterienprüfung) nachvollziehbar zu überprüfen. Andernfalls liegt auch bei diesen Tätigkeiten in einkommensteuerlicher Hinsicht Liebhaberei vor. Bei Tätigkeiten, die unter § 1 Abs. 1 der LVO II zu subsumieren sind, ist grundsätzlich von einer Einkunftsquelle auszugehen. Werden jedoch nach Beendigung der Anlaufphase, in gegenständlichem Fall ab 2003, weiterhin Verluste erzielt, so ist beginnend mit 2003 Jahr für Jahr zu untersuchen, ob noch von einer Einkunftsquelle auszugehen ist oder ob schon Liebhaberei vorliegt. Wird aber eine Tätigkeit ausgeübt, bei der die Behörde davon ausgehen kann, dass diese vor Erzielung eines Gesamtgewinnes wiederum eingestellt werden wird, so kann dieser von Anbeginn an die Einkunftsquelleneigenschaft aberkannt werden. Nachdem es keine Anhaltspunkte gibt, auf Grund derer davon ausgegangen werden kann, dass von Anfang an die Ausübung der Tätigkeit nur für einen beschränkten Zeitraum geplant war, ist in gegenständlichem Fall daher auf Basis des § 2 Abs. 1 Z 1-6 LVO II eine Kriterienprüfung durchzuführen, um feststellen zu können, ob ab 2003 noch eine Einkunftsquelle vorliegt oder nicht. Die Ergebnisse der Jahre 2000 -2002 (Anlaufzeitraum) wurden anerkannt.

§ 2 Abs. 1 Z 1 - Ausmaß / Entwicklung der Verluste:

Wie aus der Darstellung für 2000-2006 ersichtlich, so ist schon im Jahr 2002 ein starker Rückgang der Einnahmen eingetreten. Dieser Abfall der Einnahmen hat sich im Jahr 2003 fortgesetzt. Ähnlich verhält es sich bei den Verlusten. Nach einem Absinken der Verluste von 2000-2002 ist erstmals der Verlust des Jahres 2003 stark angestiegen. Dies deswegen, weil die mitunter diese Verluste auslösenden Betriebsausgaben, es handelt sich hierbei im Besonderen um Reisekosten, trotz Rückläufigkeit bzw. Stagnation der Einnahmen in nahezu unveränderter Höhe angefallen sind.

Hat der Verlust des Jahres 2000 das 4,2-fache der Einnahmen betragen, so fiel dieser bis zum Jahr 2002 wohl auf das 0,5-fache ab, jedoch ist dieser im Jahr 2003 wiederum auf das 1,1-fache der Einnahmen angestiegen. Berücksichtigt man die rückläufige Umsatzentwicklung von 2001 bis 2003 und parallel dazu die Ausgabenentwicklung, 33% Anstieg im Jahr 2003 gegenüber 2002 bei nahezu gleich bleibenden Einnahmen, sowohl 2.000 Euro weniger Einnahmen als auch Ausgaben gegenüber 2001, so ist nach Ablauf des Jahres 2003 unschwer erkennbar, dass unter Zugrundelegung des Zahlenmaterials 2001-2003 nur eine Verdoppelung des Umsatzes langfristig zu einem Gewinn führen kann (...)

§ 2 Abs. 1 Z 2 - Verhältnis Verluste / Gewinne:

Seit Beginn der Tätigkeit im Jahr 2000 wurde kein einziges Mal ein Gewinn erzielt, vielmehr wurden bis 2003 nur Verluste erzielt (2000-2003 insgesamt 25.809,33 Euro). Auch dieses Kriterium spricht daher nicht gegen die Annahme, dass es sich bei der Betätigung der Pflichtigen schon ab 2003 um Liebhaberei handelt.

§ 2 Abs. 1 Z 3 - Verlustursache gegenüber Vergleichsbetrieben:

Dass die Pflichtige genauso wie andere Betriebe in der gleichen Branche nicht (...) in der Lage war, einen Gewinn zu erzielen, rekrutiert sich aus betriebsinternen und betriebsexternen Gegebenheiten. Was die relevanten betriebsinternen Umstände anlangt, so handelt es sich einnahmenseitig um das nebenberufliche Ausüben der Tätigkeit und ausgabenseitig um die gleich bleibenden Aufwendungen trotz fallender Einnahmen. Schon auf Grund der

offensichtlich nur geringen Anzahl an Verkaufsabschlüssen sind eben aus diesem Titel heraus nur sehr niedrige Provisionseinnahmen realisiert worden und auch künftighin zu erwarten. Als betriebsexterne Umstände sind einerseits anzuführen, dass die Pflichtige eben für eine Verkaufsorganisation tätig ist, die nach einem Schneeballsystem arbeitet, bei dem vorrangig damit geworben wird, dass dadurch die Produkte für den Eigenbedarf günstiger erworben werden können. Das Anwerben von neuen "Vertretern", wodurch tatsächlich lukrative Provisionen erzielt werden können, ist schwierig und eher auszuschließen. Selbst wenn dies gelänge, führt dies dazu, dass in weiterer Folge durch die steigende Konkurrenzsituation der eigene Umsatz nicht nur stagnieren sondern dieser wegen der eintretenden Marktsättigung sogar fallen würde. Bei einem nach wirtschaftlichen Kriterien geführten Betrieb würde jedenfalls versucht werden, die Ausgaben innerhalb eines überschaubaren Zeitraums in eine vernünftige Relation zur Einnahmenseite, sei es durch Einsparungen im Ausgabenbereich oder durch fruchtbringende Aktivitäten am Einnahmenssektor, zu bringen (...)

§ 2 Abs. 1 Z 4 - Marktgerechtes Verhalten / Angebotene Leistung:

Die Pflichtige hat sich als A-Vertreterin auf den Verkauf der von ihrer Organisation vorgegebenen Produkte konzentriert. Auf Grund der Einnahmenentwicklung (...) (Einnahmen fallend bzw. stagnierend) ist jedoch ersichtlich, dass die von der Pflichtigen angebotenen Leistungen am Markt, bedingt auch durch die bekannterweise steigende Konkurrenzsituation am Sektor der von ihr vertriebenen Produkte, nur in geringem Ausmaß aufgenommen wurden. Eine Reaktion auf diese Marktgegebenheit durch Anpassung an die tatsächlichen Bedürfnisse, zB durch Erweiterung oder Abänderung der Produktpalette, wurden von der Pflichtigen nicht gesetzt. Diese Maßnahmen konnten von ihr schon deswegen nicht ergriffen werden, weil ihr diese Gestaltungsmöglichkeiten durch die Zugehörigkeit zur genannten Verkaufsorganisation wegen entsprechender vertraglicher Vorgaben untersagt sind.

§ 2 Abs. 1 Z 5 - Marktgerechtes Verhalten / Preisgestaltung:

Wie aus der Zugehörigkeit zur genannten Verkaufsorganisation bekannt, hat die Pflichtige keinerlei Möglichkeit, auf die Preisgestaltung selbst iZm ihren angebotenen Leistungen Einfluss zu nehmen. Dies deswegen, weil zum einen die getätigten Abschlüsse mittels von der Verkaufsorganisation vorgegebener Provisionsschlüssel abgegolten werden (...)

§ 2 Abs. 1 Z 6 - Verbesserungsmaßnahmen:

In der Niederschrift vom 02.12.2008 wird dazu ausgeführt, dass als Maßnahme zur Verbesserung der Ertragslage a) Weiterbildungsmaßnahmen zum Geschäftsaufbau wahrgenommen wurden, b) intensive Kunden- und Geschäftspartnerbetreuung durchgeführt wurde und c) im eigenen Haushalt Veranstaltungen zu den Themen Kochen, Kosmetik und Gesundheit abgehalten wurden. Auf Grund des erhofften und geplanten Wachstums wurde ab 2002 eine Steuerberatungskanzlei hinzugezogen. Betrachtet man diesen Aktivitäten gegenüber die Einnahmenentwicklung (...), dann sind diese einzigen gesetzten Handlungen ohne weitere Begleitmaßnahme offensichtlich nicht dazu geeignet, eine Verbesserung der Ertragslage nach sich zu ziehen. Insgesamt mangelt es daher an konkreten Schritten, die erkennbar darauf ausgerichtet sind, die Betätigung nicht nur kurzfristig sondern überhaupt gewinnbringend zu gestalten.

Amtsbekannte Tatsache ist, dass nebenberuflich tätige A -Vertreter in der Regel keine Gewinne erzielen. Deshalb war auch im zu beurteilenden Fall nach Art der Tätigkeit damit zu rechnen, dass die Pflichtige ihre Tätigkeit noch vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes aus wirtschaftlichen Gründen beenden wird. Diese Annahme wird zusätzlich durch das vorliegende Zahlenmaterial und die Beendigung der Tätigkeit, ob endgültig oder nur vorübergehend ist dabei, wie nachfolgend näher erläutert, irrelevant, erhärtet. Darüber hinaus sind die gesamte Tätigkeit eines A-Vertreters sowie die Preisgestaltung für die von ihm zu verkaufenden Produkte durch die Verkaufsorganisation sehr straff geregelt. Damit wird es der Pflichtigen unmöglich gemacht, hinsichtlich Produktpalette und Preisgestaltung Eigeninitiative zu ergreifen und auf Basis dieser Eckpunkte ihrer Tätigkeit das erzielbare wirtschaftliche Ergebnis maßgeblich zu beeinflussen.

Was das von der Pflichtigen in der Berufung ins Treffen geführte Argument anlangt, dass sie ihre Tätigkeit im Jahr 2010 fortsetzen wird, ist anzumerken, dass diese (...) dann keine Aussicht auf Erfolg hat, wenn diese unter den gleichen Voraussetzungen abläuft, wie sie in den Jahren 2000-2006 erfolgte. Diesfalls stellt auch die ab 2010 reaktivierte Tätigkeit als A-Vertreterin (...) eine Liebhabereitätigkeit dar. Erfolgsaussichten im Sinne der Erzielung von nachhaltigen Gewinnen hat die Betätigung ab 2010 nur dann, wenn zum Unterschied von der bis 2006 gewählten Art der Ausübung eine gravierende Umstellung der Bewirtschaftungsform stattfindet. Eine solche wesentliche Änderung der Wirtschaftsführung läge dann vor, wenn die Bewirtschaftung z.B. durch Umstellung oder Ausweitung der Produktpalette, durch erhebliche und nachhaltige Preisänderungen bei gleich bleibender Produktpalette oder durch Erweiterung des Verkaufsumfanges entsprechend intensiviert werden würde. Wird diese Änderung in der Bewirtschaftung tatsächlich durchgeführt, dann stellt jedoch die bisherige Periode von 2000-2006 iVm der bisherigen Art der Betriebsführung einen abgeschlossenen Beobachtungszeitraum dar (...) Die Periode 2000-2006 ist daher unabhängig davon zu beurteilen, ob im Zeitraum ab 2010 von einer Einkunftsquelle auszugehen ist oder nicht. Unabhängig von der beabsichtigten Fortsetzung der bisherigen Tätigkeit im Jahr 2010 ist für den Zeitraum ab 2003 von einer Liebhabereibetätigung auszugehen.

Betrachtet man nunmehr das unter "§ 2 Abs. 1 Z 3" dargelegte Kriterium, siehe dortige Ausführungen, so spricht dieses iVm den Ausführungen in den Z 4 und 6 für die Annahme einer Liebhabereibetätigung schon ab 2003. Ebenso stellt das unter "§ 2 Abs. 1 Z. 4" angeführte Kriterium iVm dem der Z 3 wegen des Nichtreagierens auf die Marktlage durch Leistungsumstellung ein Indiz für Liebhaberei dar. Darüber hinaus sprechen auch die unter Z 1 und 2 aufgezählten und erörterten Kriterien gegen eine Gewinnerzielungsabsicht der Pflichtigen.

Insgesamt betrachtet ist daher die Tätigkeit der Pflichtigen als A-Vertreterin objektiv gesehen nicht dazu geeignet, Gewinne zu erzielen.

Auf Grund obiger Kriterienprüfung ist daher bereits ab dem Jahr 2003 von Liebhaberei auszugehen (...)

VIII.

Dagegen brachte die Bw. in ihrer Stellungnahme vom 6. Dezember 2010 im Wesentlichen vor, dass sie in den Jahren 2000-2006 im Rahmen eines Angestelltenverhältnisses als DGKS (Anm.: diplomierte Gesundheits- und Krankenschwester) beschäftigt gewesen sei und Ende 2000 auch noch die Berechtigung zur freiberuflichen Ausübung der Tätigkeit als DGKS erworben habe. Das Finanzamt habe ihr im Jahr 2000 aber mitgeteilt, dass ihre nichtselbständige Tätigkeit, ihre freiberufliche Tätigkeit als DGKS und das Direktvertriebsgewerbe im Steuerbereich zusammengehören würden. Was die Verlusterhöhung 2003 (Anm.: um bisher nicht berücksichtigte Fahrtspesen) laut o.a. Schreiben des Finanzamtes anlangt, so mache die Bw. die Fahrtspesen nicht geltend, weshalb der Verlust dem entsprechend auch auf 825,90 Euro zu verringern sei. Im Mai 2010 habe sie ihre Tätigkeit als A-Vertreterin wieder aufgenommen. Der Jahresabschluss ihres Direktvertriebes für 2010 werde ausgeglichen sein. Beim Gewerbe: Personenbetreuung (Gewerbeanmeldung: 1. Juli 2010) ergebe sich ein steuerlicher Gewinn. Zu den Ausführungen des Finanzamtes betreffend die Verluste 2003-2006 werde bemerkt, dass der dort aufscheinende Verlust 2003 auf einer nachträglichen Verlusterhöhung seitens des

Finanzamtes beruhe. Was das Ausmaß bzw. die Entwicklung der Verluste (Z 1) anlangt, so bedauere die Bw. sehr, dass sie die ersten drei Jahre im Vertrieb Anlaufverluste gemacht habe, es sei jedoch keine Absicht dahinter gestanden, und sie sei gewillt, mit ihrem Gewerbe – neben ihrer DGKS-Tätigkeit – in den Gewinnbereich zu kommen. Wie erwähnt, seien die Reisespesen im Jahresabschluss nicht geltend gemacht worden. Seminare, Schulungen, Info-Besuche und Weiterbildung im Berufsleben seien jedoch unumgänglich gewesen. Die Kunden und Geschäftspartner seien im Direktvertrieb zu betreuen, sonst gebe es kein Wachstum. Wie vom Finanzamt angemerkt, habe die Bw. auf die Preisgestaltung keinen Einfluss. Ab 2004 habe sie einen Steuerberater aktiviert, um die Freiberuflichkeit, den Direktvertrieb und die nichtselbständige Tätigkeit (als angestellte DGKS) in ein geordnetes System zu bringen. Was das marktgerechte Verhalten bzw. die angebotenen Leistungen (Z 4) betrifft, so habe sie auf die Marktgegebenheiten durch Anpassung an die tatsächlichen Bedürfnisse im Rahmen ihrer Möglichkeiten reagiert, und zwar in Form von Produktvorführungen, Kundenbetreuung und Seminarbesuchen. Was die Verbesserungsmaßnahmen (Z 6) anlangt, so habe sie die Tätigkeit als A-Direktvertriebsberaterin nicht beendet, sondern aus bereits genannten Gründen der Pensionierung ruhend gemeldet und nach vier Jahren wieder aktiviert. Es sei sehr schwierig, nach vier Jahren einen Gewerbebetrieb wieder neu aufzubauen und seinen Kundenstock neuerlich zu gewinnen. Aus dieser Überlegung – und auf Anraten ihres Steuerberaters – habe sie so gehandelt. Zu den Erfolgsaussichten für 2010 werde noch bemerkt, dass die Preisgestaltung im Direktvertrieb vorgegeben sei. Die Geschäftspartner und Kunden betreffend das A-Geschäft habe die Bw. mehr oder weniger halten können. Zusätzlich betreibe sie seit 1. Juli 2010 mit Erfolg (siehe die beiden beiliegenden Rechnungen) das Personenbetreuungsgewerbe. Seit November 2010 habe die Bw. eine weitere Produktpalette dazu genommen, um gewinnbringend zu wirtschaften. Bei A gelinge es ihr aus den o.a. Gründen aber nicht, auf der Stelle große Gewinne zu erreichen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. LIEBHABEREI

Gemäß [§ 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung](#) liegen Einkünfte vor bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis), die

- durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, und
- nicht unter Abs. 2 fällt.

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

Wenn bei Betätigungen im Sinn des § 1 Abs. 1 Verluste anfallen, ist gemäß [§ 2 Abs. 1 Liebhabereiverordnung](#) 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 (zB Rationalisierungsmaßnahmen).

Gemäß [§ 2 Abs. 2 Liebhabereiverordnung](#) liegen innerhalb der ersten drei Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab Beginn einer Betätigung (zB Eröffnung eines Betriebes) im Sinn des § 1 Abs. 1, längstens jedoch innerhalb der ersten fünf Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben) für diese Betätigung 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.

Beurteilungseinheit bei betrieblichen Einkünften ist der einzelne Betrieb, Teilbetrieb oder Nebenbetrieb (vgl. Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei², Rz 31, mwN).

Bei typisch erwerbswirtschaftlichen Betätigungen ist die Liebhabereibeurteilung durch Kriterienprüfung vorzunehmen. Dabei ist nach Ablauf des Anlaufzeitraumes unter Berücksichtigung der Verhältnisse auch innerhalb dieses Zeitraumes nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen, ob weiterhin vom Vorliegen von Einkünften auszugehen ist. Für jedes Kalenderjahr ist im Nachhinein gesondert zu beurteilen, ob die

Gesamtgewinnerzielungsabsicht im Sinne eines stetigen Strebens des sich Betätigenden nach Gewinnen anhand objektiver Umstände nachvollziehbar ist (Jahr-zu-Jahr-Beurteilung) (vgl. dazu: Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei², Rz 342).

Vor diesem Hintergrund wird zunächst festgestellt, dass die Bw. aus ihrer Vertretertätigkeit im verfahrensgegenständlichen Zeitraum Einnahmen in Höhe von 5.807,95 Euro (2003), 3.375,00 Euro (2004), 1.875,00 Euro (2005) und 771,80 Euro (2006) sowie Verluste in Höhe von 6.216,45 Euro (2003), 10.676,31 Euro (2004), 16.848,00 Euro (2005) und 9.283,29 Euro (2006) erzielt hat. Der seit Beginn der Tätigkeit (2000) erzielte Gesamtverlust (62.616,93 Euro) übersteigt die Gesamthöhe der Einnahmen (27.395,31 Euro) um mehr als das Doppelte, wobei schon allein die Reisespesen eine Höhe von rd. 160% der Einnahmen erreichen (vgl. Stellungnahme des Finanzamtes vom 22. November 2010, Beilage /2).

Auf Basis dieser Zahlen hat das Finanzamt für die Jahre 2003-2006 nach dem Gesamtbild der Verhältnisse – unter Berücksichtigung auch der Verhältnisse innerhalb des Anlaufzeitraumes (2000-2002) – eine Beurteilung getroffen, ob weiterhin vom Vorliegen von Einkünften auszugehen ist. Schlussendlich ist das Finanzamt unter Berücksichtigung der Kriterien gemäß [§ 2 Abs. 1 Z 1-6 Liebhabereiverordnung](#) sowie auf Grund einer Gesamtbetrachtung zum Ergebnis gelangt, dass in keinem einzigen Jahr des verfahrensgegenständlichen Zeitraumes von einer Gesamtgewinnerzielungsabsicht der Bw. iSd [§ 2 Abs. 1 Liebhabereiverordnung](#) auszugehen ist (vgl. Stellungnahme vom 22. November 2010).

Der Unabhängige Finanzsenat schließt sich der Liebhabereibeurteilung des Finanzamtes an; dies auf Grund nachstehender Überlegungen:

- [§ 2 Abs. 1 Z 1 Liebhabereiverordnung](#) - Ausmaß und Entwicklung der Verluste:

Während der gesamten Zeit der Betätigung bis zur Ruhendmeldung des Gewerbes (2006) wurden ausschließlich negative Betriebsergebnisse erzielt, wobei die von Anfang an (2000) gravierenden Verluste im verfahrensgegenständlichen Zeitraum (2003-2006) bei steigender Tendenz die abnehmenden Einnahmen um ein Vielfaches überstiegen und die Einnahmen nicht einmal die Höhe der Reisespesen erreichten.

- [§ 2 Abs. 1 Z 2 Liebhabereiverordnung](#) - Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen:

Bis zur Ruhendmeldung des Gewerbes (2006) wurden nie Gewinne nie erzielt.

- [§ 2 Abs. 1 Z 3 Liebhabereiverordnung](#) - Ursachen, auf Grund deren im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Gewinn oder Überschuss erzielt wird:

Wie das Finanzamt zutreffend festgestellt hat, ist das Faktum, dass die Bw. – genau so wie auch andere A-Vertreter – nie in der Lage war, gewinnbringend zu agieren, sowohl auf betriebsinterne als auch auf betriebsexterne Gegebenheiten zurückzuführen. Betriebsintern ist dabei in Rechnung zu stellen, dass die Bw. ihre Vertretertätigkeit bloß nebenberuflich ausgeübt hat, weshalb sie sich dieser ihrer Vertretertätigkeit auch nur im eingeschränkten Maß widmen konnte; betriebsextern, dass es sich im vorliegenden Fall bekanntermaßen um eine Verkaufsorganisation (A) handelt, die nach dem Schneeballsystem arbeitet, womit zwangsläufig eine Marktverengung bzw. -sättigung einhergeht. In Anbetracht dieser schwierigen Ausgangsbedingungen Erfolg versprechende Maßnahmen zur Verbesserung der von Beginn an sehr ungünstigen Einnahmen-Ausgabenrelation wurden nie gesetzt (siehe dazu auch die folgenden Ausführungen zu [§ 2 Abs. 1 Z 6 Liebhabereiverordnung](#)).

- [§ 2 Abs. 1 Z 4 Liebhabereiverordnung](#) - marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen:

Eine Erweiterung bzw. Abänderung der Produktpalette ist im vorliegenden Fall nicht erfolgt. Im Übrigen waren der Bw. offenbar schon auf Grund der vertraglichen Vorgaben diesbezügliche Gestaltungsmöglichkeiten verwehrt.

- [§ 2 Abs. 1 Z 5 Liebhabereiverordnung](#) - marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung:

Gestaltungsmöglichkeiten in preislicher Hinsicht waren der Bw. auf Grund der vertraglichen Vorgaben verwehrt.

- [§ 2 Abs. 1 Z 6 Liebhabereiverordnung](#) - Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen (zB Rationalisierungsmaßnahmen):

Die seitens der Bw. diesbezüglich erwähnten Maßnahmen (Weiterbildung zum Geschäftsaufbau, Kunden- und Geschäftspartnerbetreuung, Abhaltung von Veranstaltungen zu den Themen: Kochen, Kosmetik und Gesundheit im eigenen Haushalt, Hinzuziehung einer Steuerberatungskanzlei ab 2002) waren für sich betrachtet auf Grund des Fehlens weiterer Begleitmaßnahmen (zB Rationalisierungsmaßnahmen) offensichtlich ungeeignet und auch gar nicht erkennbar darauf ausgerichtet, die von Anfang an ungünstige Einnahmen-Ausgabenrelation zu verbessern und die Betätigung insgesamt gewinnbringend zu gestalten. Im Übrigen stellen nach herrschender Rechtsauffassung Maßnahmen, die offenbar nicht geeignet sind, den Betätigungserfolg zu verbessern, keine strukturverbessernden Maßnahmen im o.a. Sinne dar. Das Festhalten an einer

offensichtlich nicht wirtschaftlich sinnvollen Betätigung zieht aber deren Beurteilung als Liebhaberei nach sich (vgl. Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei², Rz 360 und 366).

Das auf Grund der o.a. Überlegungen gewonnene Gesamtbild spricht daher eindeutig bereits ab dem Jahr 2003 (= nach Ablauf des Anlaufzeitraumes 2000-2002) gegen die Annahme einer Gesamtgewinnerzielungsabsicht im o.a. Sinne und somit für die Beurteilung der verfahrensgegenständlichen Vertreter Tätigkeit als Liebhaberei. Dieses Ergebnis steht aber auch mit der amtsbekannten Tatsache, dass A-Vertreter idR keine Gewinne erzielen, im Einklang. Wie oben ausgeführt wird es den A-Vertretern durch die Verkaufsorganisation auf Grund der straffen Regelung der gesamten Tätigkeit ja auch unmöglich gemacht, hinsichtlich Produktpalette und Preisgestaltung entsprechende Eigeninitiative zu ergreifen und auf Basis dieser Eckpunkte ihrer Tätigkeit das erzielbare wirtschaftliche Ergebnis maßgeblich im positiven Sinne zu beeinflussen.

Im Übrigen hat die Bw. gegen die o.a. Kriterienprüfung des Finanzamtes vom 22. November 2010 kein substantiiertes Vorbringen erstattet. So übersieht die Bw. in ihrer Vorhaltsbeantwortung vom 6. Dezember 2010 etwa, dass die Liebhabereibeurteilungseinheit im vorliegenden Fall eben nur der Vertreterbetrieb („Direktvertriebsgewerbe“) ist. Eine Einbeziehung der nichtselbständigen Tätigkeit und der freiberuflichen Tätigkeit der Bw. als DGKS kommt hier dagegen nicht in Betracht. Auch was die Verlusterhöhung durch das Finanzamt für 2003 anlangt, ist die Bw. im Irrtum, denn der Ansatz von Betriebsausgaben ist nicht antragsabhängig. Gemäß [§ 4 Abs. 4 EStG 1988](#) sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Dass die gegenständlichen Reisespesen (Fahrkosten) in Höhe von 5.390,55 Euro nicht betrieblich veranlasst wären, wird aber nicht einmal von der Bw. behauptet. Was die Wiederaufnahme der A-Vertreter Tätigkeit im Jahr 2010 betrifft, so kommt diesem Umstand auf Grund der hier anzustellenden Jahr-zu-Jahr-Beurteilung keine Bedeutung zu. Aber auch darauf, ob die Bw. die Verluste mit „Absicht“ erzielt habe, kommt es hier nicht an, denn die Frage nach der Gesamtgewinnerzielungsabsicht ist – entsprechend dem oben Gesagten - auf Grund objektiver Umstände nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu bejahen oder zu verneinen.

2. SONSTIGES

Der Unabhängige Finanzsenat sieht keine Bedenken, gemäß dem Vorschlag des Finanzamtes laut Stellungnahme vom 22. November 2010 bisher nicht berücksichtigte Sonderausgaben unter dem Titel: „freiwillige Weiterversicherung“ in Höhe von 81,37 Euro (2003), 83,16 Euro (2004), 85,08 Euro (2005) und 43,80 Euro (2006), sowie unter dem Titel: „Steuerberatkungskosten“ in Höhe von 476,80 Euro (2004), 518,44 Euro (2005) und 488,93 Euro (2006) im Rahmen der Berufungsentscheidung zum Ansatz zu bringen.

Somit war wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Beilagen: 4 Berechnungsblätter

Graz, am 1. Juli 2011