



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, Adr, vom 10. Oktober 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 2/20/21/22, vertreten durch Mag. Braunsteiner, vom 10. September 2008 betreffend Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 2005 und 2006 gemäß [§ 299 BAO](#) sowie betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2005 und 2006 entschieden:

1.

Die Berufung gegen die Bescheide vom 10. September 2008, mit welchen die Einkommensteuerbescheide 2005 und 2006 vom 6. November 2007 gemäß [§ 299 BAO](#) aufgehoben wurden, wird als unbegründet abgewiesen.

Diese Bescheide bleiben unverändert.

2.

Der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2005 und 2006 vom 10. September 2008 wird teilweise Folge gegeben.

Diese 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

Die Berufungswerberin (Bw) teilte dem Finanzamt Wien 21/22 am 11.4.2005 mit, dass die um eine Gewerbeberechtigung angesucht habe und um Zuteilung einer Steuernummer ersuche.

Im Mai 2005 übermittelte die Bw dem Finanzamt einen ausgefüllten Fragebogen anlässlich einer Betriebseröffnung.

Den dortigen Angaben zufolge übe die Bw die Tätigkeit eines Warenpräsentators für A-Produkte seit 3.3.2005 aus. Die voraussichtlichen Einkünfte im Jahr würden sich auf € 20.000 belaufen.

Der Einkommensteuererklärung 2005 zufolge haben die Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Kennzahl 330) € -4.273,93 betragen, wurden an Werbungskosten (insgesamt € 3.150,40) Arbeitsmittel (Kennzahl 719) i.H.v. € 366,39, Reisekosten (Kennzahl 721) i.H.v. € 680,32 und Fortbildungs- sowie abzugsfähige Ausbildungskosten (Kennzahl 722) i.H.v. € 2.103,69 geltend gemacht und sind € 721,55 an Versicherungsprämien (Kennzahl 455), € 3.036,60 an Wohnraumschaffung (Kennzahl 456) und € 75,00 an Kirchenbeiträgen (Kennzahl 458) als Sonderausgaben angefallen.

Der Einkommensteuererklärung 2006 zufolge haben die Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Kennzahl 330) € -4.167,21 betragen, wurden an Werbungskosten (insgesamt € 2.020,96) Arbeitsmittel (Kennzahl 719) i.H.v. € 130,46 und Fortbildungs- sowie abzugsfähige Ausbildungskosten (Kennzahl 722) i.H.v. € 1.890,50 geltend gemacht und sind € 1.697,88 an Versicherungsprämien (Kennzahl 455), € 3.036,60 an Wohnraumschaffung (Kennzahl 456) und € 100,00 an Kirchenbeiträgen (Kennzahl 458) als Sonderausgaben angefallen.

Mit Bescheid vom 6.11.2007 wurde die Bw vom Finanzamt Wien 2/20/21/22 zur Einkommensteuer für das Jahr 2005 veranlagt. Bei den Bemessungsgrundlagen wurden Einkünfte aus Gewerbebetrieb von € -4.273,93 angesetzt, steuerpflichtige Bezüge laut Lohnzettel von € 17.248,35, als Werbungskosten € 3.150,40 berücksichtigt. Die Veranlagung ergab eine Gutschrift von € -2.469,93.

Ebenfalls mit Bescheid vom 6.11.2007 wurde die Bw. vom Finanzamt Wien 2/20/21/22 zur Einkommensteuer für das Jahr 2006 veranlagt. Bei den Bemessungsgrundlagen wurden Einkünfte aus Gewerbebetrieb von € -4.167,21 angesetzt, steuerpflichtige Bezüge laut Lohnzettel von € 18.598,40, als Werbungskosten € 2.020,96 € berücksichtigt. Die Veranlagung ergab eine Gutschrift von € -2.616,70.

Mit Vorhalt vom 29.5.2008 wurde die Bw ersucht, „die Fortbildungskosten sowie die Sonderausgaben anhand vom Belegen nachzuweisen. Hinsichtlich der selbständigen Tätigkeit werden Sie ersucht, eine Aufgliederung der ‚übrigen Aufwendungen‘ nachzureichen.

Die Bw legte hierauf einen Ordner vor, dem sich unter anderem entnehmen lässt:

Kontoauszüge betreffend ein gemeinsames Kreditkonto der Bw und ihres Ehegatten(offenbar betreffend Wohnraumschaffung).

Verschiedene Versicherungsbestätigungen betreffend Personenversicherungen.

Eine „Zusammenstellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb“ für 2005 und 2006 „betreffend Einkünfte über Vermittlung von Handelswaren und Werbungskosten im Zusammenhang mit beruflicher Fortbildung.“

Die Gewinnermittlung als Privatgeschäftsvermittler für die Jahre 2005 und 2006 zeigt folgende Einnahmen und Ausgaben(Beträge in Euro):

	2005		2006	
Einnahmen (Provisionen)		1.712,43		1.119,11
Ausgaben				
Büromaterial 50% von € 732,78 bzw € 290,92	366,39		130,46	
Fachliteratur 50% von € 519,41 bzw € 307,54	259,70		153,77	
Kilometergeld 4.019 km bzw 4.566 km	1.430,76		1.716,82	
Diäten	161,70		270,90	
Fahrt- und Taxispesen			309,60	
Internet			118,80	
Telefonkosten (75%)	1.375,11		1.123,56	
A Präsentation	2.251,89		1.215,49	
Grundumlage WKO	74,70		74,70	
Sozialversicherung gew.W.	63,81		87,85	
Sonstige Ausgaben	2,30		84,37	
Summe Ausgaben	5.986,36	-5.986,36	5.286,32	-5.286,32
Verlust		- 4.273,93		- 4.167,21

Wie sich aus der Zusammenstellung ergibt, wurden als Werbungskosten (die Bw bezeichnete in der Aufstellung auch die Betriebsausgaben als Werbungskosten) Teile der Betriebsausgaben der Tätigkeit als Privatgeschäftsvermittler (nochmals) steuerlich geltend gemacht.

Zu den Betriebsausgaben liegen teilweise entsprechende Belege vor.

Die nachgewiesenen Aufwendungen betreffen im Wesentlichen Seminare von X, die an verschiedensten Orten in Österreich und in Deutschland stattfanden, sowie verschiedene Audioprogramme und Bücher dieses Unternehmens.

Mit Bescheiden vom 10.9.2008 hob das Finanzamt Wien 2/20/21/22 die Einkommensteuerbescheide 2005 und 2006, jeweils vom 6.11.2007, gemäß [§ 299 BAO](#) auf, da gemäß dieser Bestimmung die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben könne, wenn sich der Spruch des Bescheides als nicht richtig erweise.

Die gleichzeitig ergangenen Einkommensteuerbescheide 2005 und 2006 vom 10.9.2008 weisen jeweils Einkünfte aus Gewerbebetrieb von € 0,00 und Werbungskosten in Höhe des Pauschbetrages von € 132,00 aus, woraus sich Nachforderungen von € 2.321,54 bzw. € 2.094,50 ergaben.

Die Begründung des neuen Einkommensteuerbescheides 2005 lautet:

„Da die aus der Begründung des Sachbescheides sich ergebende inhaltliche Rechtswidrigkeit eine nicht bloß geringfügige Auswirkung hat, war die Aufhebung des im Spruch bezeichneten Bescheides von Amts wegen zu verfügen.

Laut ständiger Rechtsprechung des VwGH ist eine Tätigkeit als A-Vertreter nicht geeignet, innerhalb eines überschaubaren Zeitraumes einen Gesamtüberschuss zu erwirtschaften. Es liegt gemäß [§ 2 Abs. 2 Liebhabereiverordnung](#) steuerlich unbeachtliche Liebhaberei vor.

Die als Werbungskosten beantragten Aufwendungen für Fortbildung (Seminare Y) betreffen ebenfalls die Tätigkeit für die Firma A und konnten nicht anerkannt werden.“

Die Begründung des neuen Einkommensteuerbescheides 2006 lautet:

„Ihre Werbungskosten, die vom Arbeitgeber nicht automatisch berücksichtigt werden konnten, betragen 130,46 €. Da dieser Betrag den Pauschbetrag für Werbungskosten von 132 € nicht übersteigt, werden 132 € berücksichtigt.

Da die aus der Begründung des Sachbescheides sich ergebende inhaltliche Rechtswidrigkeit eine nicht bloß geringfügige Auswirkung hat, war die Aufhebung des im Spruch bezeichneten Bescheides von Amts wegen zu verfügen.

Es wird auf die Begründung des Vorjahresbescheides verwiesen.“

Mit Schreiben vom 9.10.2008 erhob die Bw rechtzeitig das Rechtsmittel der Berufung sowohl gegen die Aufhebungsbescheide gemäß [§ 299 BAO](#) als auch gegen die neuen Einkommensteuerbescheide 2005 und 2006 mit dem Antrag auf erklärungskonforme Veranlagung.

„...Die Tätigkeit als Avertreter ist nach einer mehrjährigen Einarbeits- und Schulungszeit sowie Aufbau eines Kundenstockes erfolgsversprechend.

Niemand beginnt diese Tätigkeit unter dem Kriterium der "Liebhaberei".

Als gewerbliche Tätigkeit nach § 1 Abs. 1 [LVO](#) ist die Absicht ausreichend, einen Gesamtgewinn zu erzielen, die Absicht muss nach objektiven Kriterien nachvollziehbar sein und die Betätigung darf nicht unter Gruppe 2 fallen. Mein Exmann und ich haben diesen Gewerbebereich ergriffen, um in Zukunft einen Selbstständigenstatus zu erlangen. Aufgrund familiärer Umstände (Trennung 2007, Scheidung 2008) erfolgte im September 2007 die Geschäftsübergabe an meinen Mann, da ich von Teilzeitbeschäftigung auf Vollzeit umsteigen musste und mit zwei Kindern die nötige Zeit für den Geschäftsaufbau nicht mehr hatte.

Die Ausbildung samt Aufbau dauert aufgrund des seitens A erarbeiteten Ausbildungsplanes 3-5 Jahre und bei Erreichen eines bestimmten Punkte-Systems ergeben sich genügend Umsätze, um die anfallenden Aufwendungen zu decken und in einem überschaubaren Zeitraum Gesamtgewinne zu erzielen.

Ein "überschaubarer" Zeitraum sind auch 7-10 Jahre. Die Abrechnung funktioniert nach Bewertungspunkten, wobei der Aufbau von Untergruppen nötig ist. Im gegenständlichen Fall ist aus der Gruppeneinstellung ersichtlich, dass mit 26 Kunden begonnen wurde (1.2006), 12.2006 bereits 30 vorhanden waren und im Juni 2007 40. Von diesen Geschäftspartnern sind weitere Untergruppen gebildet worden.

Auch der Aufbau des Y wird mit rund 5 Jahren konzipiert und vermittelt den Aufbau von Marketingstrategien. Es werden sämtliche Voraussetzungen geschaffen, um eine selbstständige, gewerbliche Tätigkeit als Berater mit positivem Einkommen (das Ziel der langjährigen Ausbildung) zu schaffen. Solche Personen gibt es und nehme ich an, dass diese sehr wohl als steuerpflichtige Unternehmer angesehen werden.

Somit sehe ich (entgegen der auf spezifischen und auf Einzelfälle zugeschnittenen Rechtsmeinung des VwGH) eine Einstufung in den [§ 1 Abs. 1 der LVO](#). Hier ist ein tatsächlich erwirtschafteter Gesamtgewinn nicht Voraussetzung, sondern eine objektive Eignung der Tätigkeit zur Erwirtschaftung eines solchen. Tatsache ist jedenfalls, dass diese Tätigkeit - mit

dem Schulungsprogramm - nur deshalb begonnen wurde, weil die Erzielung eines Gesamtgewinnes geplant war."

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 24.10.2008 wies das Finanzamt Wien 2/20/21/22 die Berufung als unbegründet ab.

Zu den Aufhebungsbescheiden führte das Finanzamt unter anderem aus:

„Die Abgabenbehörde erster Instanz kann gemäß [§ 299 Abs. 1 BAO](#) auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Aufhebungen gemäß [§ 299 Abs. 1 BAO](#) setzen die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraus, die bloße Möglichkeit reicht nicht. Der Inhalt eines Bescheides ist im Sinne des [§ 299 Abs. 1 BAO](#) rechtswidrig, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist, dh. nicht dem Gesetz entspricht. Weshalb diese Rechtswidrigkeit vorliegt, ist für die Anwendbarkeit des [§ 299 Abs. 1 BAO](#) nicht ausschlaggebend.

Der Spruch eines Bescheides ist somit nicht nur dann rechtswidrig, wenn eine Rechtsvorschrift unzutreffend ausgelegt oder übersehen wurde. Ein Bescheid ist überdies inhaltlich rechtswidrig, wenn entscheidungserhebliche Tatsachen oder Beweismittel nicht berücksichtigt wurden.

Laut ständiger Rechtsprechung des VwGH ist eine Tätigkeit als Avertreter nicht geeignet innerhalb eines überschaubaren Zeitraumes einen Gesamtüberschuss zu erwirtschaften. Es liegt gemäß [§ 2 Abs 2 Liebhabereiverordnung](#) steuerlich unbeachtliche Liebhaberei vor. Die als Werbungskosten beantragten Aufwendungen für Fortbildung (Seminare Y) betreffen ebenfalls die Tätigkeit für die Firma A und konnten nicht anerkannt werden.

Die Aufhebung wurde unter Abwägung von Billigkeits-und Zweckmäßigkeitsgründen ([§ 20 BAO](#)) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit und die steuerlichen Auswirkungen können nicht als geringfügig angesehen werden."

Zu den Einkommensteuerbescheiden lautet die Begründung:

„Nach Aktenlage werden durch die Tätigkeit als A-Vertreter nur Verluste erwirtschaftet, was zwangsläufig dazu führt, dass die Tätigkeit nach einiger Zeit beendet werden muss, somit liegt eine zeitlich begrenzte Tätigkeit vor. Nebenberufliche Vertreter erzielen keine Gewinne, da allein die hohen Reisekosten jedes einzelne Geschäft belasten. Die Reisekosten und übrigen Ausgaben sind höher als die Einnahmen. Im Jahr 2006 sind die Einnahmen geringer

als die Reisekosten. Weiters kann durch die Werbung neuer Vertreter das Betriebsergebnis nicht bedeutend verbessert werden, da jeder neu geworbene Vertreter auch ein Konkurrent ist. Bei Privatgeschäftevermittlern, die keinen Gebietsschutz genießen und Subvertreter werben, und Schulungen und Vorführmaterial auf eigene Kosten erwerben und überdies hohe Reiseaufwendungen tätigen müssen, ist systembedingt damit zu rechnen, dass die Betätigung vor Erzielen eines Gesamtgewinnes beendet wird.

Es liegt somit steuerlich unbeachtlich Liebhaberei vor."

In ihrem dagegen innerhalb verlängerter Frist rechtzeitig erhobenen Vorlageantrag führt die Bw aus:

„Ich habe im Jahr 2004 meine Tätigkeit als Avertreterin und dem Ausbildungsprogramm von Y begonnen.

Diese Tätigkeit ist nach mehrjähriger Einarbeitszeit und Schulungszeit sehr erfolgversprechend. Einkünfte liegen vor bei einer Betätigung, die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen. Dabei ist Voraussetzung, dass die Absicht anhand objektiver Maßstäbe nachvollziehbar ist.

Zu Beginn meiner Tätigkeit war ich teilzeitbeschäftigt, d.h. ich konnte mich meiner Tätigkeit als Avertreterin somit im ausreichenden Maße widmen. Und es war geplant, nach der Erreichung eines Gesamtgewinnes mich hauptberuflich der Tätigkeit als Avertreterin zu widmen.

Die Ausbildung samt Aufbau dauert etwa 3-5 Jahre. Bei Erreichen eines bestimmten Punkte-Systems ergeben sich genügend Umsätze, um die anfallenden Aufwendungen zu decken und in einem überschaubaren Zeitraum einen Gesamtgewinn zu erwirtschaften.

Die Abrechnung funktioniert nach Bewertungspunkten, wobei der Aufbau von Untergruppen nötig ist. Zu Beginn des Jahres 2006 waren bereits 26 Geschäftspartner vorhanden, am Jahresende waren es 30 und im Juni 2007 beliefen sich die Geschäftspartner bereits auf 40. Von diesen Partnern wurden weitere Untergruppen gebildet.

Diese Geschäftspartner sind nicht als Konkurrenten zu betrachten, denn der Umsatz der in der gesamten Gruppe getätigt wird, wird addiert und dadurch ergibt sich ein Punktwert für die Auszahlung der Provision. Ein Gebietsschutz trifft hier nicht zu, denn man hat bei der Auswahl seiner Geschäftspartner freie Hand und kann weltweit Geschäftspartner oder Kunden werben. Von jedem dieser Partner werden wieder Untergruppen gebildet und dadurch erhöht sich die

Provision, was schlussendlich nach einem überschaubaren Zeitraum zur Erreichung eines Gesamtgewinnes führt.

Es gibt ja genügend Beispiele von Leuten, die heute ausschließlich von den Einnahmen aus diesem Geschäft leben.

Aufgrund familiärer Umstände, war ich gezwungen, meine Tätigkeit als A -Vertreterin aufzugeben. Im Jahr 2007 erfolgte die Trennung von meinem Exmann und als Mutter zweier Söhne, die noch die Schule besuchen, war ich gezwungen, wieder eine Vollzeitbeschäftigung anzunehmen.

Ich musste daher meine Gewerbeberechtigung zurücklegen, da mir die zeitlichen Möglichkeiten fehlten, mich ausreichend dem Geschäftsaufbau zu widmen und übergab per 30.9.2007 das Geschäft an meinen Exmann,, der sehr aktiv tätig ist.

Er konnte seinen Umsatz mittlerweile um 100 % steigern und es ist absehbar, dass er in 2 - 3 Jahren Gewinn erwirtschaften wird.

Es war von Beginn an geplant, dass meine Tätigkeit schlussendlich zu einem Gesamtgewinn führt. Die vorzeitige Aufgabe meiner Tätigkeit war aufgrund familiärer Umstände erforderlich und ungeplant. Unter normalen Umständen hätte ich meine Betätigung nicht vor Erzielen eines Gesamtgewinnes beendet.

In den ersten Jahren der Tätigkeit als A-Vertreter sind die hohen Ausgaben in erster Linie bedingt durch hohe Aufwendungen im Zusammenhang mit Schulungskosten und an der Teilnahme an Fortbildungsveranstaltungen. Weiters ergaben sich hohe Kosten durch den Kauf von Präsentationsmaterial.

Gerade in den ersten Jahren der Tätigkeit sind diese Ausgaben notwendig, um die selbständige Tätigkeit zu starten. Auch ein Teil der hohen Reisekosten ist durch den Besuch von Fortbildungsveranstaltungen bedingt. Diese Ausgaben werden in den nachfolgenden Jahren vielfach geringer werden.

Bereits im Jahr 2006 reduzierten sich meine Ausgaben um 20%. Die Reduktionen wären in den Folgejahren noch erheblich deutlicher..."

Mit Bericht vom 8.1.2009 legte das Finanzamt Wien 2/20/21/22 die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Zu den Aufhebungsbescheiden

[§ 299 BAO](#) lautet:

„§ 299. (1) Die Abgabenbehörde erster Instanz kann auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

(2) Mit dem aufhebenden Bescheid ist der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden. Dies gilt nur, wenn dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung beider Bescheide zuständig ist.

(3) Durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides (Abs. 1) tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung (Abs. 1) befunden hat.“

Die Aufhebungsbescheide vom 10.9.2008 lassen in Zusammenschau mit den gleichzeitig ergangenen Einkommensteuerbescheiden – gerade noch – erkennen, dass die Rechtswidrigkeit der ursprünglichen Einkommensteuerbescheide darin erblickt wird, dass einerseits die Tätigkeit eines A-Vertreters nicht geeignet sei, innerhalb eines überschaubaren Zeitraumes einen Gesamtgewinn zu erwirtschaften und daher steuerlich unbeachtliche Liebhaberei vorliege, und andererseits als Werbungskosten geltend gemachte Aufwendungen tatsächlich die Tätigkeit als Privatgeschäftsvermittlerin betreffen.

Der Unabhängige Finanzsenat kann es dahingestellt lassen, ob der erste zur Begründung der Rechtswidrigkeit herangezogene Grund die Aufhebungsbescheide begründen kann.

Die doppelte Berücksichtigung von Aufwendungen – einerseits als (tatsächliche oder vermeintliche) Betriebsausgaben bei der Betätigung als Privatgeschäftsvermittlerin, andererseits nochmals als (vermeintliche) Werbungskosten bei den nichtselbständigen Einkünften – ist rechtswidrig.

Die Bw hat offenbar jene (von ihr immer als Werbungskosten bezeichneten) Betriebsausgaben, für die das Einkommensteuerformular bei den Werbungskosten möglicherweise passende Kennzahlen vorsieht, auch bei den Kennzahlen für Werbungskosten eingetragen. Hierdurch kam es zu einer doppelten Erfassung von Aufwendungen.

Dadurch, dass das Finanzamt zunächst erklärungsgemäß (tatsächliche oder vermeintliche) Aufwendungen doppelt berücksichtigt hat, waren die ursprünglichen Einkommensteuerbescheide mit Rechtswidrigkeit behaftet.

Die (zutreffende) Begründung für die Ermessensübung hat das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung nachgeholt.

Die Berufung gegen die Aufhebungsbescheide ist daher als unbegründet abzuweisen.

2. Zu den Einkommensteuerbescheiden

Hinsichtlich der Werbungskosten ist auf das Vorgesagte zu verweisen.

Sollten die von der Bw diesbezüglich geltend gemachten Aufwendungen steuerlich anzuerkennen sein, dann handelt es sich um Betriebsausgaben und nicht um Werbungskosten.

Mangels ersichtlicher Werbungskosten bei den nichtselbständigen Einkünften ist für Werbungskosten jeweils nur der Werbungskostenpauschbetrag von € 132,00 anzusetzen.

Zur Frage, ob die Betätigung als Privatgeschäftsvermittler, insbesondere auch von Vertretern von A-Produkten, sind bereits eine Vielzahl an Entscheidungen des VwGH und des UFS ergangen.

[§ 1](#) und [§ 2 Liebhabereiverordnung BGBl. 33/1993](#) (in der Folge: [LVO](#)) lauten:

„§ 1. (1) Einkünfte liegen 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.

(2) Liebhaberei ist bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste entstehen

1. aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (zB Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen, Luxuswirtschaftsgüter) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen oder

2. aus Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind oder

3. aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten.

Die Annahme von Liebhaberei kann in diesen Fällen nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 ausgeschlossen sein. Das Vorliegen der Voraussetzungen der Z 1 und 2 ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

(3) Liebhaberei liegt nicht vor, wenn eine Betätigung bei einer einzelnen Einheit im Sinn des Abs. 1 vorletzter Satz, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit weiteren Einheiten steht, aus Gründen der Gesamrentabilität, der Marktpräsenz oder der wirtschaftlichen Verflechtung aufrechterhalten wird."

„§ 2. (1) Fallen bei Betätigungen im Sinn des § 1 Abs. 1 Verluste an, so ist 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).*

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

(3) Abs. 2 gilt nicht für Betätigungen im Zusammenhang mit der entgeltlichen Überlassung von Gebäuden. Das Vorliegen einer Absicht im Sinn des § 1 Abs. 1 ist in diesem Fall nach dem Verhältnis des Zeitraumes, innerhalb dessen ein Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuß geplant ist, zu einem absehbaren Zeitraum zu beurteilen. Als absehbarer Zeitraum gilt ein Zeitraum von 25 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 28 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).

(4) Bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 liegt Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuß der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) erwarten läßt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird. Bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 gilt als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben)."

Bei Betätigungen i.S.d. [§ 1 Abs. 1 LVO](#) ist das Vorliegen von Einkünften somit zu vermuten. Die Vermutung kann jedoch widerlegt werden, wenn die Absicht nicht anhand objektiver Umstände ([§ 2 Abs. 1 LVO](#)) nachvollziehbar ist.

Nach [§ 2 Abs. 2 LVO](#) 1993 liegen innerhalb der ersten drei Kalenderjahre ab Beginn einer Betätigung i.S.d. [§ 1 Abs. 1 LVO](#) 1993 jedenfalls Einkünfte vor (Anlaufzeitraum). Ein Anlaufzeitraum darf nicht angenommen werden, wenn nach den Umständen des Einzelfalls damit zu rechnen ist, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) beendet wird.

Unstrittig ist zu Recht, dass die Betätigung als Privatgeschäftsvermittler keine Hobbytätigkeit mit Liebhabereivermutung im Sinne von [§ 1 Abs. 2 LVO](#), sondern eine Betätigung im Sinne von [§ 1 Abs. 1 LVO](#) ist.

Strittig ist allerdings, ob die während des Anlaufzeitraumes erwirtschafteten Verluste nach [§ 2 Abs. 2 LVO](#) abzugsfähig sind.

Aus ihrer rund zweieinhalbjährigen Betätigung hat die Bw folgende Ergebnisse erzielt:

	2005		2006	
Einnahmen (Provisionen)		1.712,43		1.119,11
Ausgaben				

Büromaterial 50% von € 732,78 bzw € 290,92	366,39		130,46	
Fachliteratur 50% von € 519,41 bzw € 307,54	259,70		153,77	
Kilometergeld 4.019 km bzw 4.566 km	1.430,76		1.716,82	
Diäten	161,70		270,90	
Fahrt- und Taxispesen			309,60	
Internet			118,80	
Telefonkosten (75%)	1.375,11		1.123,56	
A Präsentation	2.251,89		1.215,49	
Grundumlage WKO	74,70		74,70	
Sozialversicherung gew.W.	63,81		87,85	
Sonstige Ausgaben	2,30		84,37	
Summe Ausgaben	5.986,36	-5.986,36	5.286,32	-5.286,32
Verlust		- 4.273,93		- 4.167,21

Im Jahr 2007 stehen laut der Beilage zur Einkommensteuererklärung E 1 Einnahmen von € 868,04 Betriebsausgaben von € 4.200,26 gegenüber, die sich wie folgt zusammensetzen:

Reise- und Fahrtspesen € 1.997,28, Werbe- und Repräsentationsaufwendungen € 219,52, Pflichtversicherungsbeiträge € 67,32, übrige Betriebsausgaben € 1.916,14.

Tatsächlich wurde die Betätigung im Jahr 2007 infolge der Trennung vom Ehegatten beendet. Laut Einkommensteuererklärung 2008 erfolgte die Trennung am 4.2.2007, laut Berufung die Einstellung der Geschäftstätigkeit der Bw im September 2007.

Die Verluste während des Betätigungszeitraumes betrugen € 4.273,93, € 4.167,21 und € 3.332,22.

Die Einnahmen waren im ersten Jahr mit € 1.712,43 am höchsten, fielen dann im auf € 1.119,11 und sanken im letzten Jahr auf € 868,04.

Fest steht, dass die Betätigung tatsächlich innerhalb der ersten drei Jahre und ohne Erzielung eines Gesamtgewinns aufgegeben wurde. Allerdings spricht die Beendigung einer Tätigkeit allein nicht dafür, dass diese von vornherein nur auf einen begrenzten Zeitraum angelegt war.

Auslösend für die Beendigung war die Trennung der Bw von ihrem Ehegatten und nicht der Umstand der bisherigen Verlusterzielung.

Diese Angabe ist glaubwürdig. Es entspricht der Lebenserfahrung, dass die Bw in dieser Situation die ihr zur Verfügung stehende Zeit in eine nichtselbständige Vollzeitbeschäftigung

und in die Betreuung ihrer beiden Kinder investiert und nicht das Risiko einer selbständigen Tätigkeit tragen möchte.

Für die Streitjahre 2005 und 2006 ist von Bedeutung, ob in diesen Jahren von vornherein erkennbar gewesen sein musste, dass mit der Betätigung in der geführten Art und Weise kein Gesamtgewinn erzielt werden kann.

Die Bw selbst bestreitet vorgehabt zu haben, ihre Betätigung vor dem Erreichen eines Gesamtgewinns zu beenden.

Im Gegensatz zur Auffassung des Finanzamtes entspricht es keineswegs ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, dass die Tätigkeit als A-Vertreter jedenfalls ungeeignet sei, innerhalb eines überschaubaren Zeitraums einen Gesamtüberschuss zu erwirtschaften.

Die Abgabenbehörden haben zunächst bei langjährig Verluste erzielenden A-Vertretern zwar Liebhaberei festgestellt, aber einen Anlaufverlust gemäß [§ 2 Abs. 2 LVO](#) anerkannt (vgl. etwa die den Erkenntnissen VwGH 21.6.1994, [93/14/0217](#), und VwGH 12.8.1994, [94/14/0025](#), zugrunde liegenden Abgabenverfahren).

In einem Erkenntnis hat der VwGH die Auffassung vertreten, bei keinen Gebietsschutz genießenden und im Schneeballsystem Subvertreterwerbenden Privatgeschäftsvermittlern, die Schulungen sowie Vorführmaterial auf eigene Kosten erwerben und überdies hohe Reiseaufwendungen tätigen müssen, sei schon systembedingt i.S.d. [§ 2 Abs. 2 letzter Satz LVO](#) 1993 damit zu rechnen, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes beendet wird (VwGH 22.2.2000, [96/14/0038](#)).

In den Erkenntnissen VwGH 26.4.2000, [96/14/0117](#), und VwGH 26.4.2000, [96/14/0095](#), hat der VwGH ausgesprochen, die Tätigkeit als A-Vertreter sei eine erwerbswirtschaftliche Betätigung i.S.d. [§ 1 Abs. 1 LVO](#) und keine typischerweise in der Lebensführung begründete Betätigung i.S.d. [§ 1 Abs. 2 LVO](#).

In einer Reihe jüngerer Erkenntnisse hat der VwGH ausgesprochen, allein auf Grund der Vertriebsstruktur von A könne nicht gesagt werden, A-Vertreter werden typischerweise ihre Betätigung vor Erreichen eines Gesamtgewinnes einstellen.

Es komme vielmehr auf die Verhältnisse des Einzelfalles an, wobei der Gerichtshof auch bei hohen Anfangsverlusten nicht generell von der Annahme einer Einstellung vor Erreichen eines Gesamtgewinns ausgeht.

Die Feststellung, die Betätigung werde vor Erzielen eines Gesamtgewinns aufgegeben, müsse schlüssig getroffen werden (VwGH 2.3.2006, [2006/15/0018](#); VwGH 17.1.2007, [2002/14/0120](#); VwGH 18.10.2007, [2005/15/0097](#); VwGH 24.9.2008, [2006/15/0187](#); VwGH 28.4.2011, [2008/15/0198](#); VwGH 23.11.2011, [2008/13/0052](#)).

So hat der VwGH im Erkenntnis VwGH 2.3.2006, [2006/15/0018](#), bei Verlusten bei steigenden Einnahmen, die Ansicht vertreten, die Betriebsergebnisse ließen nicht ohne Weiteres den Schluss zu, dass die Tätigkeit nicht nur objektiv nicht ertragbringend sei, sondern ihr von vornherein auch die Absicht gefehlt habe, Gewinne zu erzielen.

Mehrere Erkenntnisse des VwGH zeigen, dass der Gerichtshof auch bei A-Vertretern die Erzielung eines Gesamtgewinns im Einzelfall durchaus für möglich hält (VwGH 17.1.2007, [2002/14/0120](#); VwGH 18.10.2007, [2005/15/0097](#); VwGH 24.9.2008, [2006/15/0187](#); VwGH 28.4.2011, [2008/15/0198](#)), dies andererseits im Einzelfall auch verneint (VwGH 23.11.2011, [2008/13/0052](#)).

Das Finanzamt hat im gegenständlichen Fall allein auf Grund der Betriebsergebnisse der Jahre 2005 und 2006 beurteilt, ohne an Hand einer Prognoserechnung der Bw zu prüfen, ob im konkreten Fall mit einer Beendigung der Betätigung vor Erzielung eines Gesamtgewinns zu rechnen sei.

Die Bw bringt vor, dass sie die Anzahl ihrer „Geschäftspartner“ von zunächst 26 auf 30 und zuletzt auf 40 erhöht habe und sie vom Umsatz der gesamten Gruppe profitiere.

Die Ausgaben, die während der Betätigung anfielen, sanken kontinuierlich, ebenso die Verluste.

Warum die Einnahmen sanken, hat das Finanzamt nicht erhoben – hier kann der Grund in den persönlichen Umständen der Bw, die sich Anfang 2007 von ihrem Ehegatten getrennt hat, gelegen sein.

Das Finanzamt begründet seine Auffassung, es liege eine zeitlich begrenzte Tätigkeit vor, neben – nach der jüngeren Rechtsprechung nicht allein ausschlaggebenden – systembedingten Überlegungen im Wesentlichen damit, nebenberufliche Vertreter erzielten keine Gewinne, da allein die hohen Reisekosten jedes einzelne Geschäft belasten.

Dass (wie sich den Belegen entnehmen lässt) mehrfache Fahrten von Wien nach (offenbar) B, nach C, nach D, nach F und nach G mit entsprechenden Kosten verbunden sind, ist klar ersichtlich. Diese Fahrten dienten der Ausbildung als A-Vertreter und sind „systembedingt“.

Dass hingegen die Fahrt- und Reisekosten in Bezug auf die einzelne Geschäftsvermittlung „jedes einzelne Geschäft belasten“ kann nicht festgestellt werden

Es ist durchaus anzunehmen, dass bei Vermittlungen im Raum Wien sich die hierauf entfallenden Fahrtkosten in Grenzen halten werden.

Endet, wie die Bw angibt, die Ausbildung nach 3-5 Jahren, fallen ab diesem Zeitpunkt geringere Fahrt- und Reisekosten für Aus- und Fortbildung an, und dies kann für die Erzielung eines Gesamtgewinns sprechen.

Schließlich hat die Bw darauf verwiesen, dass sie nichtselbständig nur teilzeitbeschäftigt erwerbstätig war und sich daher – wäre es nicht zu den Änderungen in den persönlichen Verhältnissen gekommen – der Vertriebstätigkeit entsprechend widmen hätte können.

Unwidersprochen blieb auch die Angabe der Bw, dass der von der Bw aufgebaute Kunden- und Subvermittlerstock bei ihrem geschiedenen Gatten mit dazu beiträgt, dass dieser innerhalb einer Zeitspanne von rund 5 Jahren bereits einen Gewinn erwirtschaften werde.

Weitere Ermittlungen sind angesichts der mittlerweile verstrichenen Zeit und der vergleichsweise geringen steuerlichen Auswirkungen nicht zweckmäßig.

Es kann daher nach den vom Finanzamt getroffenen Sachverhaltsfeststellungen für die Jahre 2005 und 2006 nicht von vornherein davon ausgegangen werden, dass die gegenständliche Tätigkeit niemals Erfolg bringend ausgeübt werden könne und dass die Betätigung zwingend vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes beendet werden wird (vgl. etwa zuletzt UFS 13.12.2011, RV/0954-W/07; UFS 21.7.2011, RV/0319-W/09; UFS 18.4.2011, RV/0525-W/09; UFS 24.3.2011, RV/0975-L/08, alle ebenfalls zu Privatgeschäftsvermittlern).

Zu wirtschaftlichen Betätigungen gehört auch ein unternehmerisches Risiko. Häufig kann erst nach einem längeren Zeitraum beurteilt werden, ob sich eine Betätigung langfristig ertragreich gestaltet. Gerade um neuen Unternehmern das Risiko einer langfristig verlustbringenden Tätigkeit abzumildern, sieht [§ 2 Abs. 2 LVO](#) einen Anlaufzeitraum vor, in welchem Verluste grundsätzlich steuerlich anzuerkennen sind. Damit hat der Unternehmer drei Jahre Zeit zu beurteilen, ob die von ihm begonnene Betätigung ertragreich sein wird.

Für den Anlaufzeitraum sind die Kriterien des [§ 2 Abs. 1 Z 1 bis 6 LVO](#) nicht zu prüfen. Die steuerliche Anerkennung der Verluste der ersten drei Jahre bleibt auch dann aufrecht, wenn sich nach Ablauf des Anlaufzeitraumes ergibt, dass auf Grund der Prüfung anhand der Kriterien des [§ 2 Abs. 1 Z 1 bis 6 LVO](#) keine Einkunftsquelle vorliegt (vgl. *Wiesner/Grabner/Wanke*, MSA EStG, Anh. I/2 Anm. 32).

Nur in wenigen Ausnahmefällen soll bei einer Betätigung mit Einkunftsquellenvermutung dieser Anlaufzeitraum nicht gelten und zwar dann, wenn nach den Umständen des Einzelfalles damit zu rechnen ist, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes aufgegeben wird. Damit sollen Betätigungen, bei denen von vornherein die Aussichtslosigkeit der Gewinnerzielung feststeht, auch nicht für drei Jahre einen Verlustabzug ermöglichen.

Im vorliegenden Fall kann jedoch nicht mit Sicherheit gesagt werden, dass die Bw, hätten sich nicht ihre Lebensumstände geändert, die Tätigkeit als A-Vertreterin vor Erzielen eines Gesamtgewinns aufgegeben hätte.

Der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2005 und 2006 ist insoweit Folge zu geben, als ein Anlaufzeitraum für die Betätigung als Privatgeschäftsvermittler und daher die Verluste aus Gewerbebetrieb berücksichtigt werden.

Hingegen kommt die nochmalige Berücksichtigung von Aufwendungen als Werbungskosten nicht in Betracht.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Wien, am 13. Februar 2012