



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des T, Adresse, vom 16. Dezember 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes ABC, vertreten durch HR Dr. HR, vom 30. November 2009 betreffend Einkommensteuer für den Zeitraum 2006 bis 2008 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) war von August 2005 bis Ende Dezember 2007 neben seiner nichtselbstständigen Tätigkeit als Berater im AG (A X) als Warenpräsentator der Firma WP GmbH tätig. Er verfügte auch über eine Gewerbeberechtigung für das Gewerbe "Warenpräsentator" (Entstehungsdatum: 22. September 2005; Endigungsdatum: 31. Dezember 2007).

Für den Berufszeitraum 2006 bis 2008 wurden folgende Einkünfte bzw. Umsätze erklärt:

Jahr	Gewinn/Verlust	Umsätze
2006	€ - 5.732,28	€ 594,98
2007	€ - 4.093,34	€ 1.167,61
2008	€ 0,00	€ 0,00

Die Tätigkeit als Warenpräsentator, aus der Verluste aus Gewerbebetrieb von insgesamt € 9.825,62 erklärt worden waren, wurde mit 31. Dezember 2007 eingestellt.

Im Jänner 2008 wurde die Tätigkeit des Bw. als Warenpräsentator an seine Frau, Mag. R V, übertragen. Mit 1. Jänner 2008 meldete die Frau des Bw. das Gewerbe "Handels- und Handelsagentengewerbe" bei der Bezirkshauptmannschaft X an.

Der Bw. erzielte in den Jahren 2006 und 2007 Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit zwischen rund € 23.000,00 und € 26.000,00. Neben den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit erzielte der Bw. von August 2005 bis Dezember 2007 aus der Tätigkeit als Warenpräsentator der Firma WP GmbH negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Im Zuge der Steuererklärungen 2006 wurde am 24. Juli 2007 vom Finanzamt ABC ein Ersuchen um Ergänzung ausgefertigt und um die Einreichung der unterschriebenen Steuerklärungen sowie der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung 2006 ersucht. Weiters wurde der Bw. ersucht, anzugeben, welche Maßnahmen gesetzt werden, um einen positiven Gesamtüberschuss aus der Warenvertretungstätigkeit erzielen zu können. Es wurde auch um Vorlage des Vertrages mit dem Auftraggeber ersucht.

In Beantwortung dieses Ergänzungsersuchens legte der Bw. am 7. August 2007 die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung für das Jahr 2006 vor:

Einnahmen-Ausgaben-Rechnung	2006
Einnahmen (inkl. 20 % MWSt.)	
Provisionen	€ 594,98
Ausgaben (inkl. 20 % MWSt.)	
Aufbauhilfen	€ 533,21
Beiträge/Gebühren	€ 654,00
Büromaterial	€ 80,07
Diäten (Kilometergeld)	€ 0,00
Fachliteratur/Berufsfortbildungskosten	€ 159,27
GWG	€ 315,26
Rechts-/Steuerberatung	€ 900,00
Reisespesen laut Beleg	€ 119,20
Telefonkosten	€ 177,38
Vorführprodukte	€ 2.820,73
Sonstige Aufwendungen	€ 386,92
AfA ordentlich	€ 69,70
Bez. Vorsteuer lt. Verzeichnis	€ 111,52
Ausgaben Summe	€ 6.327,26
Verlust	€ 5.732,28

Aus der vorgelegten Einnahmen-Ausgaben-Rechnung für das Jahr 2006 wurden Einnahmen in Höhe von € 594,98 erzielt, denen Ausgaben in Höhe von € 6.327,28 gegenüberstanden.

Daraus ergab sich ein Verlust in Höhe von € 5.732,28.

Mit Schreiben vom 7. August 2007 führte der Bw. weiters aus, welche Maßnahmen gesetzt werden würden, um einen positiven Gesamtüberschuss aus der Warenvertretungstätigkeit erzielen zu können. Vorweg werde der Bw. Kataloge und Werbeschreiben verschicken und verteilen. Weiters werde der Bw. Inserate unter dem Titel "Aufstrebendes Unternehmen" wiederholt in diversen Zeitungen aufgeben. Des Weiteren werde der Bw. verstärkt aus diversen Zeitungen Anschriften und Telefonnummern von Menschen heraussuchen, die Arbeit oder ein Zusatzeinkommen suchen und diese dann anrufen, um eine Terminvereinbarung zu treffen. Diese Maßnahmen werden dann dazu führen, dass der Bw. in Hinblick mindestens drei Sponsorgespräche mit Interessenten in der Woche führen werde. Der Bw. werde auch auf seiner Kundenliste aufscheinende Kunden mindestens einmal im Monat telefonisch oder persönlich kontaktieren, um sie über die neuen Produkte und Angebote zu informieren sowie um Bestellungen entgegen zu nehmen und um über beabsichtigte Ausstellungen zu informieren. Als nächsten Schritt werde der Bw. eine Reihe von Leuten mehrere Produkte eine Woche lang zur Probe als Test überlassen, um so den Einzelhandel ankurbeln zu können. Zudem führte der Bw. aus, dass zur Zeit circa 1200 Waren und Produkte angeboten werden. Dieses Angebot sei zuletzt durch 157 neue Waren und Produkte erweitert worden, sodass in diesem Zusammenhang in Hinkunft mit einer erheblichen Geschäftsausweitung gerechnet werden müsse.

Der Bw. legte im Zuge der Beantwortung des Ergänzungsersuchens auch den am 9. August 2005 unterschriebenen Vertrag mit der Firma WP GmbH ("WP-Antrag" mit der Geschäftsnummer 9626798) vor.

Das Finanzamt ABC erließ am 9. August 2007 zunächst einen vorläufigen Bescheid für das Jahr 2006, in welchem die erklärten negativen Einkünfte aus Gewerbebetrieb nicht angesetzt wurden. Dies mit der Begründung, dass die Tätigkeit für die Firma WP GmbH nach den bisherigen Umsätzen keinen positiven Gesamtüberschuss erwarten lasse. Daher erfolge die vorläufige Einstufung als einkommensteuerrechtliche Liebhaberei.

Mit Schreiben vom 28. August 2007, eingelangt am Finanzamt ABC am 29. August 2007, wurde gegen den vorläufigen Einkommensteuerbescheid 2006 vom 9. August 2007 Berufung erhoben und im Wesentlichen ausgeführt:

Die berufliche Laufbahn des Bw. sei durch überdurchschnittlich viele Aus- und Weiterbildungen "unterbrochen" und aus diesem Grund sei jetzt schon absehbar, dass sein Leben im Alter ein sehr armes Leben werde, wenn er jetzt keine entsprechenden Schritte setze. Ein Unternehmen aufzubauen, dass kein Konkursrisiko habe, mit geringem finanziellen Investitionsaufwand gestartet werde und sich die Spesen und Aufwendungen in einem erträglichen Rahmen halten, sei der geeignetste Weg der oben beschriebenen Situation

Rechnung zu tragen und aus diesem persönlichen Grund sei es als Existenzsicherung zu sehen.

Der seriöse Aufbau eines Network-, Empfehlungs- oder Freundschaftsmarketinggeschäftes benötige zu Beginn ein intensives, vor allem zeitliches Engagement, das sich durch klare Ziele, viel Ausdauer und Beharrlichkeit auszeichne und die finanziellen Erträge stark zeitversetzt erwirtschaftet werden, wie das aus Erfahrungen hervorgehe.

Hinsichtlich der Markteinschätzung führte der Bw. aus, dass die "Mund-zu-Mund"-Propaganda immer wichtiger werde. Die finanziellen Mittel, die Produzenten einsetzen müssen, dass sich Produkte am Markt behaupten können, werden immer größer und erreichen immer weniger Menschen. Dies führe dazu, dass Produzenten verstärkt nach neuen Vertriebswegen suchen. Die Produktempfehlung durch professionelle NetworkerInnen sei ein wichtiger Weg, Verbraucher zu erreichen. Professionelles Networking werde z.B. in Österreich derzeit von 0,2 % der Bevölkerung ausgeübt. Daraus sei zu schließen, dass noch genügend Potential vorhanden sei, Menschen für einen gemeinsamen Weg und zur Gründung von "Einkaufsgemeinschaften" mit entsprechenden finanziellen Rückflüssen, basierend auf dem Verursacherprinzip der Empfehlung, zu begeistern und sich dadurch ihre eigene finanzielle Existenz abzusichern und aufzubauen.

Eine Vorschau auf die Entwicklung der monatlichen durchschnittlichen Unternehmenserträge würde ergeben:

Jahr	Unternehmenserträge
2005	€ 6,17
2006	€ 48,41
2007	€ 90,00
2008	€ 250,00
2009	€ 600,00
2010	€ 1.300,00
2011	€ 2.700,00
2012	€ 4.200,00

Weiters führte der Bw. aus, dass die Erfahrungen zeigen würden, dass die Erträge nach circa 5 Jahren meist exponentiell und nicht linear steigen würden. Daher würde dies eine sehr vorsichtige Berechnung darstellen. Die Aufwendungen würden in einem ähnlichen Rahmen wie bisher bleiben – auch das zeige die Erfahrung. Erfahrungsgemäß sinke der zeitliche Aufwand.

Bezüglich der aktiven Beteiligung am Aufbau des Netzwerkes führte der Bw. aus, dass zur Zeit circa 30 Haushalte vernetzt seien, die ihre Produkte direkt bestellen und abrechnen und weitere 25 Haushalte würden von den prof. NetworkerInnen mitversorgt werden.

Jahr	Aktiv am Netzwerkaufbau beteiligt
2005	2 Personen
2006	4 Personen
2007	7 Personen
2008	10 bis 14 Personen
2009	25 bis 30 Personen

Bis 2010 würden circa 220 bis 250 Haushalte vernetzt sein, die aus einer Produktpalette von circa 35.000 verschiedenen Verbrauchs- und Gebrauchsgütern auswählen könnten und die von circa 100 Produzenten und Dienstleistern zur Verfügung gestellt würden und in dieser Form ausschließlich über das Netzwerk anbieten würden.

Hinsichtlich des Netzwerkaufbaues gab der Bw. an, dass grundsätzlich gelte, dass mit einem Team von circa 6 Personen, die aus dem persönlichen sozialen Netzwerk kommen würden ein länderübergreifendes Verbrauchernetzwerk gebaut werden könne. Dies sei auch das Ziel des Bw. Wachstum des Netzes werde durch Duplikation und durch Duplikation der Duplikation erreicht. Die Anstrengungen des Bw. würden in die Richtung gehen, geeignete Personen zu finden, die die angebotenen Produkte in ihren Haushalt einführen und zugleich das Konzept des Networkings weitertragen würden. Dabei spiele der Verkauf von Waren eine untergeordnete Rolle. Zu Beginn des Unternehmensaufbaues würde man sich sehr stark auf diese Aufgabe konzentrieren. In weiterer Folge sei die Betreuung der aktiven NetworkerInnen Hauptaufgabe.

Mit Schreiben vom 3. September 2007 ersuchte das Finanzamt ABC den Bw. um Vorlage der Belege und Unterlagen für das Jahr 2006. Weiters wurde um die Vorlage einer vorläufigen Einnahmen-Ausgaben-Rechnung für die Monate Jänner bis August 2007 ersucht. Der Bw. wurde auch ersucht, anzugeben, welche Bedeutung die auf dem WP-Antrag mit der Geschäftsnummer 9626798 angeführten Personen (Sch Fr und Ba I) haben.

Mit Schreiben vom 19. September 2007 legte der Bw. die vorläufige Einnahmen-Ausgaben-Rechnung für die Monate Jänner bis September 2007 sowie eine Reisekostenabrechnung für das Jahr 2006 vor:

Einnahmen-Ausgaben-Rechnung	Jänner bis September 2007
Einnahmen	
Provisionen	€ 690,08
Ausgaben	
Einkäufe (25 % Vorführprodukte)	€ 1.057,42
Fachliteratur	€ 806,06

Büroaufwand	€ 264,27
Fortbildungen	€ 852,00
Porto	€ 27,30
Fahrtkosten (30 %)	€ 363,07
PKW-Aufwand (30 %)	€ 274,64
Nächtigungsaufwand	€ 381,45
Telefon/Internet anteilig	€ 574,50
Finanzamt	€ 446,26
Wirtschaftskammerumlage	€ 155,00
Hauskosten (16,9 % v. 1.841,08)	€ 311,14
Sozialversicherung d. GW	€ 296,27
Steuerberatungskosten	€ 217,00
Werbungskosten (50 %)	€ 388,35
Ausgaben Summe	€ 6.414,73
Verlust	€ 5.724,65

Der Bw. führte weiters aus, dass die im WP-Antrag genannte Frau I Ba als persönliche Sponsorin eingetragen sei und damit gemäß den Bestimmungen der WP-Geschäftsbedingungen ihre Rolle als Helferin und Mentorin beim Geschäftsaufbau erfülle. Herr Fr Sch sei erfolgreich als Warenpräsentator für die im Netzwerk befindlichen Produzenten tätig und auch er unterstütze direkt den Geschäftsaufbau.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 17. Oktober 2007 wurde der Einkommensteuerbescheid 2006 vom 9. August 2007 geändert und unter Berücksichtigung der jüngsten Rechtsprechung des VwGH (VwGH 2.3.2006, [2006/15/0018](#)) wurden die Anlaufverluste aus den Einkünften aus Gewerbebetrieb anerkannt.

Mit Bescheid vom 8. Juli 2008 wurde der Einkommensteuerbescheid 2007 gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig unter Berücksichtigung der Anlaufverluste erlassen.

Mit dem am 14. August 2009 am Finanzamt ABC eingelangten Schreiben teilte der Bw. mit, dass mit 1. Jänner 2008 sein Gewerbe "Direktvertrieb" an seine Frau, Mag. R V, übergeben worden sei. Es falle für ihn aus diesem Grund keine Umsatzsteuer und keine Einkommensteuer an.

Mit Bescheiden vom 30. November 2009 wurden die vorläufig ergangenen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2006 bis 2008 gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültig veranlagt. Die Tätigkeit als Warenpräsentator wurde für die Veranlagungsjahre 2006 bis 2008 als Liebhaberei eingestuft. Als Begründung wurde folgendes ausgeführt:

"Nach § 2 Abs. 2 Liebhabereiverordnung (LVO) liegen innerhalb der ersten drei Kalenderjahre ab Beginn einer Betätigung im Sinn des § 1 Abs. 1 LVO Einkünfte vor (Anlaufzeitraum). Ein Anlaufzeitraum darf nicht angenommen werden, wenn nach den Umständen des Einzelfalles

damit zu rechnen ist, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes beendet wird. Da Sie – wie in Ihrer Eingabe vom 14. August 2009 mitgeteilt – Ihre Tätigkeit per 31.12.2007 bzw. 1.8.2008 eingestellt haben, liegt steuerrechtlich Liebhaberei vor."

Mit Schreiben vom 16. Dezember 2009, eingelangt am Finanzamt ABC am 16. Dezember 2009, legte der Bw. Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide der Jahre 2006 bis 2008 ein und führte im Wesentlichen aus: Es würde sich um eine Übertragung des Geschäftes an seine Frau, Mag. R V, handeln. Dazu sei der von ihm unterzeichnete Antrag mit der Geschäftsnummer 9626798 an seine Frau übergeben worden. Es sei daher kein neuer Antrag bei der Firma WP gestellt worden. Die Frau des Bw. habe auch alle Geschäftspartner und Kunden übernommen. Damit seien alle Ergebnisse aus seinem Geschäftsaufbau übergeben worden. Die Firma WP GmbH mit Sitz in Wien, habe bereits mitgeteilt, dass es sich um eine Übergabe handeln würde. Eine Beendigung seiner Geschäftstätigkeit hätte zur Folge, dass seine Frau mindestens ein Jahr keinen Antrag auf die Ausübung der Tätigkeit als Warenvermittlerin für die Firma WP stellen dürfte. Sie führte das Geschäft aber sofort weiter. Weiters ersuchte der Bw., die angefochtenen Beträge bis zur Erledigung der Berufung auszusetzen.

In der Berufungsvorentscheidung vom 1. März 2010 führte das Finanzamt ABC aus, dass die Argumentation des Bw. in der gegenständlichen Berufung aus folgenden Gründen ins Leere gehen würde: Laut Mitteilung der Firma WP GmbH erwerbe ein Teampartner keine Ansprüche aus dem WP-Geschäft des Geschäftspartners. Daher liege ein abgeschlossener Beurteilungszeitraum vor. Im Übrigen sei die anschließende Betätigung seiner Frau, Mag. R V, bei der Firma WP GmbH ebenfalls als Liebhaberei zu beurteilen gewesen.

Mit Schreiben vom 17. März 2010, eingelangt am Finanzamt ABC am 17. März 2010, stellte der Bw. den Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung an den Unabhängigen Finanzsenat und gleichzeitig wurde die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt. Im Vorlageantrag verwies der Bw. im Wesentlichen auf seine Berufungsausführungen und führte ergänzend aus, dass die Übergabe seines Direktvertriebsunternehmens an seine Frau seine Entscheidung gewesen sei und die Firma WP GmbH nur insofern betreffe, dass diese die Warenlieferungen durchführe. Die Antragsnummer und damit alle Geschäftspartner und Kunden seien an seine Frau als neue Inhaberin des Direktvertriebsunternehmens weitergegeben worden und alle weiteren Angelegenheiten seien mit ihr zu besprechen. Durch die Stilllegung seines Gewerbes (Direktvertrieb) und die gewerberechtliche Anmeldung seiner Frau habe diese Übergabe seine Gültigkeit bekommen. Zudem führte der Bw. aus, dass sich Entscheidungen und Vereinbarungen, die das Finanzamt ABC mit seiner Frau, Mag. R V, treffe, sich seiner Einflussnahme entziehen würden. Weiters ersuchte der Bw. um Aussetzung der Einhebung bis zur Erledigung.

Mit Bescheid vom 22. März 2010 wurde der Antrag auf Aussetzung der Einhebung zurückgewiesen, da im Antrag keine Berechnung für die für die Aussetzung in Frage kommenden Beträge enthalten war.

In der Folge wurde seitens der Referentin am 16. Februar 2012 ein Vorhalt ausgefertigt und ausgeführt:

1. Bitte legen Sie die Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen für 2007 und 2008 vor.
2. Sie waren in den berufsgegenständlichen Jahren (2006 bis 2008)

Privatgeschäftsvermittler der Firma WP. Nach Ihrem Schreiben vom 14.08.2009 haben Sie Ihre Tätigkeit mit 31.12.2007 beendet? Ist dies richtig? Besteht die Gewerbeberechtigung noch?

3. Wie errechneten sich Ihre Einnahmen in den Jahren 2006 bis 2008? Konnten Sie die Verkaufspreise selbst gestalten oder wurden die Preise von der Firma WP vorgegeben? Wie errechneten sich die Provisionen? Bitte geben Sie bekannt, wie die Abrechnung der Provisionszahlungen mit der Firma WP funktionierte, schildern Sie genau Ihre Tätigkeit und legen Sie die Abrechnungen der von der Firma WP erhaltenen Provisionen der Jahre 2006 bis 2008 vor. Bitte legen Sie sämtliche Unterlagen, aus denen deren Berechnung ersichtlich ist, vor. Beschreiben Sie die Verkaufsanbahnung sowie die Abwicklung des Verkaufes im Detail. Inwieweit waren Sie diesbezüglich an die Vorgaben der Firma WP gebunden? Gab es hinsichtlich Ihrer Tätigkeit einen Gebietsschutz?

4. Bitte legen Sie eine Aufstellung der geltend gemachten Aufwendungen der Jahre 2006 bis 2008 vor. Bitte geben Sie den jährlichen Aufwand für Vorführprodukte bekannt. Bitte legen Sie die diesbezüglichen Rechnungen vor. Bitte legen Sie auch die übrigen Ausgabenbelege der Jahre 2006 bis 2008 vor (Aufbauhilfen, Beiträge/Gebühren, Fachliteratur/Berufsfortbildungskosten, Reisespesen, AfA-Verzeichnis).

5. Welcher hauptberuflichen Tätigkeit wird in welchem zeitlichen Umfang seit Beendigung der Tätigkeit als Privatgeschäftsvermittler der Firma WP nachgegangen?

6. Wie viele Produktpräsentationen wurden in den gegenständlichen Jahren von Ihnen durchgeführt? In welchem zeitlichen Ausmaß pro Monat wurde die Tätigkeit von Ihnen ausgeführt? Wo genau haben die Produktvorführungen stattgefunden?

7. War an dem von Ihnen angegebenen Betriebsstandort (Adresse laut Gewerbeberechtigung) eine unternehmerische Struktur vorhanden? Büro, Schaukästen, oder ähnliches?

8. Sie haben in den Jahren 2006 bis 2008 lediglich geringe Umsätze erzielt. Bitte schildern Sie Ihre Kundenstruktur (Fremde, Freunde, Verwandte, ...) und geben Sie bekannt, inwieweit von Ihnen Werbung betrieben wurde bzw. Geschäftsbeziehungen mit Fremden bestanden haben. Wurden Verkaufsveranstaltungen („Parties“) abgehalten? Wie erfolgte die Anwerbung von

Kunden? Bitte legen Sie eine Kundenliste vor. Bitte geben Sie auch bekannt, wie hoch die Umsätze je Kunde in den gegenständlichen Jahren waren.

9. In welchem Ausmaß wurden im Berufszeitraum Vorführprodukte erworben und wofür wurden Sie verwendet? Im Jahr 2006 wurden beispielsweise Vorführprodukte im Ausmaß von € 2.820,73 erworben. Bitte geben Sie bekannt, wie diese verwendet wurden bzw. was mit den Vorführprodukten passierte? Wurden die Reste privat verbraucht?

10. Wurde die Tätigkeit zur Einnahmenerzielung ausgeübt oder diente sie primär der Eigenversorgung oder der Versorgung von Freunden/Familie/Verwandten mit Produkten der Firma WP. Wurden auch für den Privatgebrauch Waren von der Firma WP bezogen? Wenn ja, in welchem jährlichen Umfang? Bitte legen Sie die diesbezüglichen Rechnungen vor.

In Beantwortung des Vorhaltes wurde mit Schreiben vom 26. Februar 2012 durch den Bw. ausgeführt:

ad 1. Die Steuerordner der Jahre 2006 bis 2008 liegen bei.

ad 2. Die Gewerbeberechtigung "Warenpräsentator" wurde ab 22. September 2005 ausgeübt und mit 31. Dezember 2007 legte der Bw. das Gewerbe zurück. Mit 1. Jänner 2008 übernahm das gesamte Geschäft die Frau des Bw., Mag. R V, mit eigener Gewerbeberechtigung.

ad 3. Die Einnahmen setzten sich aus folgenden Bereichen zusammen:

- a. Provisionszahlungen aus der Differenz des Geschäftsvolumens der Geschäftspartner
- b. Rückvergütung der Differenz Großhandels- und Einzelhandelspreisen gemäß Provisionsstufe (siehe Steuerordner).

Der Verkaufspreis lag grundsätzlich im eigenen Ermessen. Es ist zu berücksichtigen, dass der Bw. sein Hauptaugenmerk auf die Präsentation des Geschäftsmodells Network Marketing legte. Die Produkte dienten vorwiegend der Präsentation und Werbung. Am Produktverkauf war der Bw. nicht interessiert. Ein Gebietsschutz lag nicht vor.

ad 4. Sämtliche Aufwendungen sind aus den Steuerordnern ersichtlich.

ad 5. Bis Dezember 2008 war der Bw. Angestellter des Arbeitgeber K und als Berater, Trainer und Produktentwickler, Vollzeit bzw. 30 Wochenstunden, tätig. Von Dezember 2008 bis Oktober 2009 war der Bw. arbeitssuchend bzw. besuchte er die Gründerberatung des A X. Seit November 2009 erfolgte die Gründung und Aufbau eines eigenen Trainings- und Coachingunternehmens.

ad 6. Es wurden durchschnittlich vier Produktpräsentationen pro Monat durchgeführt. Der monatliche zeitliche Aufwand insgesamt betrug ca. 60 bis 70 Stunden. Die Produkt- und Geschäftsmodellpräsentationen fanden sowohl in den dafür adaptierten Räumlichkeiten in Adr. in Ort2, als auch bei den interessierten Personen in deren Wohnungen sowie in öffentlichen Lokalen (z.B. Pe und Gr) statt.

ad 7. Eine unternehmerische Struktur ist und war vorhanden. Dazu gehörten zwei Büros und ein Ausstellungsraum bzw. Ausstellungsvitrinen.

ad 8. Der Aufbau des Geschäftes war auf die Gewinnung von Geschäftspartnern ausgerichtet sowie auf den Aufbau eines Netzwerkes von Kunden, die ihre Produkte direkt von der Firma WP bezogen und bezahlten. Es wurden keine "Parties" abgehalten, bei denen es um den Verkauf von Produkten ging. "Klassische" Kundenwerbung wurde nicht betrieben. Die Umsätze ergaben sich aus den Abrechnungen der Firma WP (siehe Steuerordner).

ad 9. Produkte wurden für den Eigenbedarf und für die Präsentation des Geschäftsmodells Network Marketing erworben. Präsentationsprodukte wurden interessierten Personen kostenfrei überlassen. Es wurden dafür eigene "Warenkörbe" (Bereich Kosmetik; Bereich Reinigung; Bereich Nahrungsmittel und Nahrungsergänzungsmittel) zusammengestellt, die nach der Nutzung wieder an den Bw. zurückgegeben wurden. Fehlende bzw. verbrauchte Produkte wurden vom Bw. ersetzt. "Produktreste" wurden, sofern dies möglich war, auch vom Bw. genutzt.

ad 10. Alle beruflichen Tätigkeiten, die der Bw. bis jetzt ausübte, wurden zur Gewinnerzielung ausgeübt. Dazu gehörte auch Network Marketing. 25 % der insgesamt von der Firma WP bezogenen Waren wurden im eigenen Haushalt genutzt (siehe Steuerordner).

Der Bw. führte auch aus, warum er das Geschäft seiner Frau übergeben habe. Ende 2007 sei für den Bw. klar gewesen, dass er wieder als selbstständiger Trainer arbeiten und mit Ende 2008 sein Anstellungsverhältnis beim Verein B7 beenden werde. Es sei nie darum gegangen, ein im Aufbau befindliches Network Marketing-Geschäft aufzugeben, sondern geordnet zu übergeben. Seine Frau, Mag. R V, habe den Entschluss gefasst, Network Marketing hauptberuflich auszuüben, womit ein kontinuierlicher Aufbau sichergestellt worden sei. Hätte der Bw. das Geschäft weitergeführt, wäre die Gründerberatung des AMS nicht umsetzbar gewesen. Das Ziel sei gewesen, rasch circa € 1.000,00 pro Monat Bruttoeinnahmen aus Network Marketing zu erwirtschaften. Dazu habe auch gehört, dass der Warenverkauf, der bis zu diesem Zeitraum noch keine Rolle gespielt habe, in den Vordergrund treten sollte. In den ersten Geschäftsjahren habe der Netzwerkaufbau im Vordergrund gestanden, wodurch die geringen Warenumsätze erklärbar seien. Ein großer Rückschlag sei der Tod des wichtigsten Geschäftspartners, Herr H N aus Au, gewesen. Damit seien der Bw. und seine Gattin wieder am Anfang des Netzwerkaufbaues gestanden.

Der Bw. gab ergänzend an, dass seine Frau ab November 2006 gegenüber der Firma WP GmbH offiziell seine Geschäftspartnerin gewesen sei. Dazu sei die Erreichung eines bestimmten Geschäftsvolumens und eine schriftliche Antragstellung bei der Firma WP GmbH erforderlich gewesen.

Im Zuge der Beantwortung des Vorhaltes verzichtete der Bw. auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Des Weiteren legte der Bw. die Steuerordner der Jahre 2006 bis 2008 sowie Kopien aus dem Gewerberegister, eine Broschüre über "Die Kraft von Network Marketing – Eine seriöse Vertriebsform für unternehmerisch denkende Menschen" und eine Erklärung der (Teil-)Betriebsübertragung (§ 5a iVm § 4 Neugründungs-Förderungsgesetz – NeuFöG) vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob hinsichtlich der in den ersten drei Jahren der Tätigkeit des Bw. erzielten Verlusten von einem Anlaufzeitraum auszugehen ist oder ob eine Tätigkeit vorliegt, bei der nach den Umständen des Einzelfalles damit zu rechnen ist, dass sie vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes beendet wird und daher ein Anlaufzeitraum im Sinn des § 2 Abs. 2 LVO nicht angenommen werden darf. Dazu ist folgendes auszuführen:

Es steht außer Streit, dass es sich bei der gegenständlichen Betätigung des Bw. um eine unter § 1 Abs. 1 der Liebhabereiverordnung (LVO), BGBl. Nr. 33/1993, zu subsumierende, um eine typisch erwerbswirtschaftliche Tätigkeit handelt, die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen und die nicht unter § 1 Abs. 2 LVO fällt. Liegt eine Tätigkeit im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO vor, ist das Vorliegen von Einkünften zu vermuten. Diese Vermutung kann jedoch widerlegt werden, wenn die Absicht, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen, nicht anhand objektiver Umstände nachvollziehbar ist. Das Vorliegen einer derartigen Absicht ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbstständigkeit ausgestatteten Einheit gesondert zu beurteilen. Fallen bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO Verluste an, so ist das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen, insbesondere anhand der im § 2 Abs. 1 Z 1 bis 6 LVO genannten Kriterien (Ausmaß und Entwicklung der Verluste (Z 1) sowie deren Verhältnis zu den Gewinnen (Z 2); Ursachen, aufgrund derer im Gegensatz zu vergleichbaren Tätigkeiten kein Gewinn erzielt wird (Z 3); marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen (Z 4) sowie Preisgestaltung (Z 5); Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen (Z 6)) zu beurteilen. Dabei kommt dem in § 2 Abs. 1 Z 6 genannten Kriterium – Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen – besondere Bedeutung zu (vgl. VwGH 23.2.2005, [2002/14/0024](#); UFS 13.12.2011, RV/0954-W/07).

Die 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 im § 2 Abs. 1 LVO beispielsweise aufgezählten objektiven Kriterien beurteilt werden. Auf Wunschvorstellungen desjenigen, der die Betätigung entfaltet, kommt es hierbei nicht an (vgl. VwGH 12.8.1994, [94/14/0025](#); VwGH 21.6.1994, [93/14/0217](#); UFS 24.3.2011, RV/0975-L/08, RV/0976-L/08, RV/0977-L/08; UFS 24.10.2007, RV/0272-F/05; UFS 13.4.2006, RV/0480-L/04; UFS 25.8.2005, RV/0457-W/05; UFS 10.6.2005, RV/0090-G/05).

Des Weiteren bestimmt § 2 Abs. 2 LVO, dass innerhalb der ersten drei Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab Beginn einer Betätigung (z.B. Eröffnung eines Betriebes) im Sinn des § 1 Abs. 1 LVO, längstens jedoch innerhalb der ersten fünf Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben) für diese Betätigung, jedenfalls Einkünfte vorliegen (Anlaufzeitraum). In diesem Anlaufzeitraum können Anlaufverluste anfallen, ohne dass dies für die Beurteilung der Tätigkeit als Einkunftsquelle schädlich wäre. Gemäß § 2 Abs. 2 letzter Satz LVO darf ein Anlaufzeitraum im Sinne des ersten Satzes nicht angenommen werden, wenn nach den Umständen des Einzelfalles damit zu rechnen ist, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) beendet wird (vgl. UFS 13.12.2011, RV/0954-W/07). Die Beendigung einer Betätigung spricht dabei für sich allein nicht für eine von vornherein geplante zeitliche Begrenzung, sondern es ist zu Beginn der Betätigung (von vornherein) zu beurteilen, ob eine Einkunftsquelle nach dem Gesamtbild der Verhältnisse vorliegt oder nicht bzw. ob für eine zeitliche Begrenzung entsprechende Umstände vorliegen (vgl. UFS 24.10.2007, RV/0272-F/05).

Bei Warenpräsentatoren kann allerdings nicht generell, sondern nur in besonderen Fällen (z.B. Gesamtverlust übersteigt Umsätze aus drei Jahren um ein Vielfaches, Umsätze sind geringer als Reiseaufwendungen) davon ausgegangen werden, dass die Tätigkeit vor Erzielen eines Gesamtgewinnes beendet wird. Liegen entsprechende Umstände nicht vor, sind die Verluste während des Anlaufzeitraumes grundsätzlich anzuerkennen (vgl. LRL 2012, Rz 42; VwGH 28.4.2011, [2008/15/0198](#); VwGH 2.3.2006, [2006/15/0018](#)).

Als Anlaufverluste gelten die Jahre ab Beginn der Betätigung, das sind im vorliegenden Fall die Jahre 2005 bis 2007 (§ 2 Abs. 2 LVO). Da bei dieser Tätigkeit des Bw. von Beginn an Verluste anfallen, ist anhand der Liebhabereiverordnung vorzugehen. Der Anlaufzeitraum ist als Art Beobachtungszeitraum anzusehen und findet seine Rechtfertigung darin, dass der Beginn typisch erwerbswirtschaftlicher Betätigungen grundsätzlich immer mit einem wirtschaftlichen Risiko behaftet ist. Während des Anlaufzeitraumes muss der sich Betätigende allerdings erkennen, ob sich die Betätigung insgesamt lohnend gestaltet bzw. gestalten wird (vgl. UFS 22.12.2011, RV/0139-I/11; UFS 7.4.2008, RV/0787-I/06).

Ist damit zu rechnen, dass die Tätigkeit vor Erzielung eines Gesamtgewinnes aus wirtschaftlichen Gründen eingestellt wird, ist auch kein Anlaufzeitraum anzuerkennen (vgl. VwGH 18.10.2007, [2005/15/0097](#); VwGH 22.2.2000, [96/14/0038](#)). Die Versagung des Anlaufzeitraumes gemäß § 2 Abs. 2 LVO setzt voraus, dass nach den Umständen des Einzelfalles damit zu rechnen ist, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten) beendet wird. Dies bedeutet, dass anhand der zu Betätigungsbeginn bestehenden Umstände von vornherein erkennbar gewesen sein muss, dass mit der Betätigung in der geführten Art und Weise ein Gesamtgewinn (Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten) nicht erzielt werden wird (Vgl. LRL 2012, Rz 42; *Rauscher/Grübler*, Steuerliche Liebhaberei in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis, 2. Auflage, Rz 334).

Der Anlaufzeitraum umfasst die Jahre 2005 bis 2007. Die in diesen Jahren erlittenen Verluste sind nur dann steuerlich unbeachtlich, wenn anhand der Umstände des Einzelfalles von vornherein und ohne mehrjährige Beobachtung zu erwarten gewesen ist, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes beendet wird (vgl. UFS 8.4.2010, RV/0531-L/08). Da die Übergabe an die Frau des Bw. für die Beurteilung der Liebhaberei ohne Bedeutung ist, wurde die Tätigkeit vor Erzielen eines Gesamtgewinnes mit 31. Dezember 2007 beendet. Das Verhältnis des geringen Gewinnes zu den hohen Verlusten in dem vorliegenden Zeitraum spricht für die Annahme der Liebhaberei. Bevor strukturverbessernde Maßnahmen gesetzt werden konnten, wurde die Tätigkeit aufgegeben. Demnach ist die Tätigkeit von Beginn an als Liebhaberei zu werten.

Im Erkenntnis vom 22.2.2000, 96/14/0038, hat sich der Verwaltungsgerichtshof erstmals mit der Frage beschäftigt, ob bei bestimmten Privatgeschäftsvermittlungen ein Anlaufzeitraum iSd § 2 Abs. 2 LVO anzuerkennen ist, oder ob von einer zeitlich begrenzten Tätigkeit ausgegangen und somit ein Anlaufzeitraum verneint werden kann und nach den Umständen des Einzelfalles damit zu rechnen sein wird, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes beendet werden wird. Er führte darin unter anderem aus, dass bei keinen Gebietsschutz genießenden Privatgeschäftsvermittlern, welche Schulungen sowie Vorführmaterial auf eigene Kosten erwerben und überdies hohe Reiseaufwendungen tätigen müssen sowie Provisionen aus Umsätzen von angeworbenen weiteren Beratern lukrieren, schon systembedingt im Sinne des § 2 Abs. 2 letzter Satz LVO damit zu rechnen ist, dass die Betätigung vor Erzielung eines Gesamtgewinnes beendet wird und die objektive Fähigkeit, einen Gesamtüberschuss zu erzielen, daher nicht gegeben ist (vgl. UFS 13.12.2011, RV/0954-W/07).

Im Erkenntnis vom 22.2.2000, 96/14/0038, hat der Verwaltungsgerichtshof auch die Nichtberücksichtigung der Anlaufverluste eines Privatgeschäftsvermittlers als rechtmäßig beurteilt. Bei derartigen, keinen Gebietsschutz genießenden und im Schneeballsystem

Subvertreter werbenden Privatgeschäftsvermittlern, die Schulungen sowie Vorführmaterial auf eigene Kosten erwerben und überdies hohe Reiseaufwendungen tätigen müssten, sei schon systembedingt iSd § 2 Abs. 2 LVO damit zu rechnen, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes beendet werde (vgl. VwGH 23.11.2011, [2008/13/0052](#); UFS 24.3.2011, RV/0975-L/08, RV/0976-L/08, RV/0977-L/08; UFS 10.3.2011, RV/0820-L/09).

Unter diesen Gegebenheiten sind auch so genannte Anlaufverluste nicht zu berücksichtigen (vgl. VwGH 28.4.2011, [2008/15/0198](#); UFS 3.7.2007, RV/0622-L/05).

Bei der Tätigkeit des Bw. als Privatgeschäftsvermittler handelt es sich um eine erwerbswirtschaftliche Tätigkeit. Nach dem von der Rechtsprechung (vgl. VwGH 22.2.2000, [96/14/0038](#); VwGH 11.12.1992, [88/17/0054](#)) geprägten Begriffsinhalt ist

Privatgeschäftsvermittler, wer eine vermittelnde Vertretertätigkeit in Bezug auf Produkte des täglichen Bedarfs (z.B. zur Reinigung von Wohnung, Haus oder Auto, Geschirr, Körperpflegemittel, Kosmetik, Modeschmuck, Nahrungsergänzungsmittel, Geschenkartikel oder Ähnliches) ausübt, die dem Angebot entsprechend in erster Linie gegenüber Letztverbrauchern ausgeübt wird, wobei die Kaufvertragsabschlüsse direkt zwischen dem Abnehmer und dem den Privatgeschäftsvermittler beauftragenden Unternehmer erfolgen.

Zum Zweck der Bewerbung werden die Produkte in erster Linie im Freundes-, Bekannten- und Kollegenkreis vorgeführt und präsentiert (geläufige Bezeichnung daher als

"Warenpräsentatoren"). Vielfach (wenn auch nicht notwendigerweise) ist das Vertriebssystem nach dem "Schneeballsystem" aufgebaut und umfasst auch die Anwerbung neuer Vermittler, deren "Sponsor" sodann der anwerbende Privatgeschäftsvermittler ist (vgl. UFS 21.7.2011, RV/0893-L/07, RV/0968-L/08; UFS 7.8.2007, RV/0535-L/06; UFS 7.8.2007, RV/0324-L/06; UFS 6.8.2007, RV/0782-L/06; UFS 2.5.2006, RV/0028-I/06).

Nach dieser auch im berufungsgegenständlichen Fall maßgeblichen Begriffsumschreibung handelt es sich bei der Tätigkeit des Bw. um eine erwerbswirtschaftliche Tätigkeit. Zudem wurde dem Bw. von der Bezirkshauptmannschaft X am 22. September 2005 eine Gewerbeberechtigung mit dem Gewerbewortlaut "Warenpräsentator" ausgestellt. Nach den vorgelegten Unterlagen wurden seitens des Bw. Präsentationen des Geschäftsmodells Network Marketing durchgeführt und zahlreiche Fortbildungsveranstaltungen besucht. Nach dem Gesamtbild der Tätigkeit vertritt die Referentin die Auffassung, dass der Berufungswerber seine Tätigkeit als Privatgeschäftsvermittler aus erwerbswirtschaftlichen Gründen ausgeübt hatte.

Mit der Frage, ob die Tätigkeit eines Privatgeschäftsvermittlers eine steuerlich beachtliche Einkunftsquelle darstellt, hat sich der Verwaltungsgerichtshof bereits in den Erkenntnissen vom 21.6.1994, 93/14/0217, und vom 12.8.1994, 94/14/0025, befasst. Nach dem dort im Einzelnen beschriebenen Vertriebs- und Provisionssystem handelt es sich hierbei um eine

Vermittlertätigkeit, die grundsätzlich nach einem sich totlaufenden Schneeballsystem aufgebaut ist. Über einem Vertreter befinden sich so genannte "Sponsoren", die an seinem Umsatz beteiligt sind; unter ihm sind jene Sponsoren (Subvertreter), die von ihm selbst "gesponsert" (geworben) wurden. Es dürfen lediglich Produkte der Firma WP GmbH vertrieben werden, wobei es keinen Gebietsschutz gibt und auch die Preise von der Firma WP GmbH festgelegt werden. Auf der Ausgabenseite solcher Vertreter, die in der Regel nebenberuflich tätig sind und ihre Kunden bzw. Subvertreter vor allem im Freundes-, Bekannten- und Verwandtenkreis anwerben, wobei es in der Natur der Sache liegt, dass dieser Kundenkreis aufgrund der gegenseitigen Konkurrenzierung binnen kurzem ausgeschöpft ist und solcher Art eine Marktverengung eintritt, fallen regelmäßig beträchtliche Schulungs- bzw. Seminarkosten, Kraftfahrzeugkosten, Reisespesen sowie Aufwendungen für Vorführwaren und Telefon an. Unter derartigen Voraussetzungen ist die Tätigkeit eines Privatgeschäftsvermittlers nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes aber objektiv gesehen nicht zur Erzielung eines Gesamtgewinnes geeignet (vgl. UFS 24.3.2011, RV/0975-L/08, RV/0976-L/08, RV/0977-L/08; UFS 10.3.2011, RV/0820-L/09; UFS 24.10.2007, RV/0272-F/05; UFS 13.4.2006, RV/0480-L/04; UFS 10.6.2005, RV/0090-G/05; UFS 14.4.2005, RV/0390-S/02).

Die Beurteilung der behaupteten Absicht positive Ergebnisse erzielen zu wollen, muss gemäß § 1 Abs. 1 zweiter Satz LVO anhand objektiver für Dritte nachvollziehbarer Kriterien – insbesondere anhand der in § 2 Abs. 1 LVO genannten – möglich sein. Für das Vorliegen der grundsätzlichen Eignung zur Ertragsfähigkeit muss eine Betätigung nicht zwingend tatsächlich einen Gesamtgewinn erwirtschaften, aber objektiv geeignet sein, unter normalen wirtschaftlichen Verhältnisse ein positives Gesamtergebnis erzielen zu können (vgl. UFS 13.12.2011, RV/0954-W/07).

Im gegenständlichen Fall haben die Ausgaben die Provisionseinnahmen in den Jahren 2006 und 2007 um ein Vielfaches überschritten. Die Umstände sprechen daher in offenkundiger Weise dafür, dass die in Rede stehende Betätigung objektiv gesehen nicht nur zur Erzielung eines Gesamtgewinnes geeignet ist und von vornherein damit zu rechnen war, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes beendet wird (vgl. UFS 24.10.2007, RV/0272-F/05).

Unter Gesamtgewinn versteht man das Gesamtergebnis von Beginn der Betätigung bis zu deren Beendigung (Veräußerung, Aufgabe oder Liquidation). Maßgeblich ist daher nicht der (Perioden-)Gewinn, der innerhalb eines Kalenderjahres bzw. Wirtschaftsjahres erzielt wird, vielmehr sind alle Periodenergebnisse, während derer die Betätigung vorliegt unter Einbeziehung eines Übergangsverlustes und Veräußerungsgewinnes zu addieren (vgl. UFS

22.12.2011, RV/0139-I/11; UFS 13.12.2011, RV/0954-W/07; UFS 25.8.2005, RV/0457-W/05; Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG, Anh. I/2 Anm. 54).

Dabei ist auch zu beachten, dass das Ertragsstreben auf die Erzielung eines Gesamtgewinnes oder Gesamtüberschusses gerichtet sein muss. Die im Laufe der Betätigung erwirtschafteten Gewinne oder Überschüsse dürfen nicht nur die angefallenen Verluste ausgleichen, sondern müssen darüber hinaus bei einer betrieblichen Einkunftsquelle zu einer Mehrung des Betriebsvermögens, bei einer außerbetrieblichen Einkunftsquelle zu einem Überhang der Überschüsse gegenüber den Verlusten, führen (vgl. UFS 20.7.2010, RV/0829-G/09; UFS 22.10.2008, RV/0851-G/07; UFS 4.2.2008, RV/0899-W/06, RV/2691-W/06; UFS 7.8.2006, RV/0674-W/05).

Nach VwGH 22.2.2000, [96/14/0038](#), besteht aber keine Gewinnerzielungsabsicht, wenn einzelne Kosten höher als die Umsätze sind. Übersteigen die Verluste eines Vertreters die erzielten Umsätze um ein Vielfaches, wobei allein die Kraftfahrzeugkosten die Umsätze bei weitem übersteigen, und hat der Vertreter keine Möglichkeit, die Vertriebsorganisation und das System der Gewinnung von Subvertretern zu beeinflussen, ist diese Tätigkeit in der Art und Weise voraussichtlich nicht geeignet, Gewinne zu erzielen. Es ist daher damit zu rechnen, dass die Tätigkeit vor Erzielen eines Gesamtgewinns beendet werde, weswegen auch keine Anlaufverluste anzuerkennen sind (vgl. VwGH 22.2.2000, 96/14/0038).

Der Einwand des Bw., dass es bei WP um ein Direktmarketingsystem handelt (im Unterschied zu den gesetzlich verbotenen Schneeball- bzw. Pyramidensystemen) wird als solches zur Kenntnis genommen, ändert jedoch nichts an der Tatsache, dass neben der Vermarktung von Konsumprodukten gleichzeitig Subpräsentatoren angeworben werden, wodurch sich die eigene Provision erhöhen lässt.

Auf der Homepage der Firma WP GmbH (Homepage) wird der Sales- und Marketingplan folgendermaßen erklärt:

"Der WP Sales- und Marketingplan basiert auf einem ausgeglichenen Verhältnis zwischen dem Direktverkauf von Produkten und Dienstleistungen an Kunden und der Gewinnung neuer Geschäftspartner, um Ihr eigenes Geschäft aufzubauen.

Für WP Geschäftspartner gibt es zwei Möglichkeiten, Einkommen zu erzielen:

1. Die Basisprovision (Handelsspanne)

Die Differenz zwischen dem Preis den die Geschäftspartner für die WP Produkte zahlen und dem Verkaufspreis beträgt in der Regel 30 %.

2. Die Leistungsprovision

Die WP Leistungsprovision errechnet sich aus den Umsätzen, die Sie und die Geschäftspartner Ihrer Gruppe erwirtschaftet haben. Die Zahlung der Leistungsprovision an Sie beeinflusst nicht die Auszahlung der Verkaufsboni und Leistungsprovisionen an diese Geschäftspartner.

Die Leistungsprovision ist die Entlohnung für die Mühe und Zeit, die ein WP Geschäftspartner für die Schulung und Unterstützung der von ihm gesponserten Geschäftspartner aufwendet." (vgl. Homepage2).

Der Unterschied vom Networker für die Firma WP GmbH zum Warenpräsentator für die Firma WP GmbH zeigt sich darin, dass der Networker Geschäftspartner sponsere und diese dann eigenständig ihren Produktbedarf bei der Firma WP ordern und abrechnen. Der Networker verkaufe keine Produkte (außer in der Familie), sondern vermittele die Geschäftsidee und den bequemen Einkauf von zu Hause aus (vgl. UFS 12.5.2004, RV/0796-L/03).

Der Bw. führte mit Schreiben vom 26. Februar 2012 aus, dass er am Verkauf der Produkte der Firma WP GmbH nicht interessiert gewesen sei, sondern nur am Aufbau des Network Marketing. Zum besseren Verständnis von Network Marketing legte der Bw. die Broschüre "Die Kraft von Network Marketing – Eine seriöse Vertriebsform für unternehmerisch denkende Menschen" seinem Schreiben bei:

"Network Marketing ist eine spezielle Art des Direktvertriebs, die dem heutigen Zeitgeist entspricht. Die Produkte gelangen vom Hersteller über selbständige Vertriebspartner direkt zum Kunden. Abhängige Beschäftigungsverhältnisse, Hierarchien, Konkurrenzdenken sowie Lohn- und Gehaltsverhandlungen finden in dieser modernen Vertriebsform keine Anwendung mehr. Zudem gewährleistet Network Marketing eine gerechte Art der Entlohnung, nämlich der Leistung entsprechend. Gegen den allgemeinen Trend verzeichnet die Network Marketing Branche seit vielen Jahren ein positives Wachstum.

Wahrscheinlich ist Network Marketing weltweit die beste Vertriebsform für erklärungsbedürftige Produkte. Sie ist eine effektive Methode, um Waren an Kunden zu verteilen. Network Marketing beruht auf der Einsicht, dass zufriedene Kunden anderen Menschen gerne von guten Produkten erzählen. Die Produkte von Networkunternehmen sind nicht im Einzelhandel erhältlich. Der klassische Vertriebsweg wird von einer effektiveren und kostengünstigeren Variante abgelöst, nämlich von der persönlichen Empfehlung.

Die Einsparungen gegenüber dem klassischen Vertriebsweg (für Marketing, Werbung, Filialen, Handelsspannen für Groß- und Einzelhandel, Transport- und Lagerkosten), gibt das Networkunternehmen als Einkaufsrabatte und Umsatzprovisionen an die selbstständigen Vertriebspartner weiter.

Network Marketing könnte man auch als Empfehlungsmarketing bezeichnen. Menschen sind von einem Produkt begeistert und empfehlen es anderen weiter. Der Kunde findet das Produkt nicht "zufällig" in einem Geschäft, sondern bekommt von Mensch zu Mensch die Vorzüge und Besonderheiten des Produktes erklärt. Ein besonderer Service, für den der Empfehler eine Entlohnung bekommt.

Der Vertrieb im Network Marketing baut sich aus selbständigen Vertriebspartnern auf. Möchte ein Kunde die Produkte selbst beim Networkunternehmen vergünstigt einkaufen – für den Eigenverbrauch oder zum Verkaufen – entsteht ein weiterer Vertriebspartner. Schritt für Schritt baut sich ein Netzwerk auf.

Es gibt in der Regel keinerlei Vorgaben für einen bestimmten Umsatz vom Networkunternehmer selbst – und damit auch keinen Verkaufs- oder Leistungsdruck. Jeder entscheidet selbst, wieviel Einsatz er bringt. Deshalb ist Network Marketing ein sehr soziales und gerechtes System. Jeder verdient abhängig von seiner persönlichen Leistung.

Einkommen wird erzielt aus

- 1. dem Verkauf der Produkte*
- 2. Provisionen für die Umsätze der Vertriebspartner (Eigenverbrauch und Verkauf)*

Wächst die Vertriebsmannschaft, kann dies zu hohem Einkommen führen.

Im Network Marketing steht der Produktvertrieb im Vordergrund.

Begeisterte Kunden empfehlen Produkte gerne weiter. Hierfür gibt es vom Hersteller eine Vergütung. Es entsteht ein Netzwerk aus Kunden und aktiven Weiterempfehlern. Die eingesparten Aufwendungen für Werbung, Groß- und Einzelhandel werden an die Empfehler ausgeschüttet.

Jeder Vertriebspartner schließt einen Vertrag direkt mit dem Networkunternehmen ab. Das ist die Voraussetzung, um tätig werden und Produkte zum Einkaufspreis beziehen zu können.

Jeder Vertriebspartner im Network Marketing ist selbstständig und dadurch motiviert, sein eigenes Geschäft erfolgreich zu betreiben. Er ist in der Regel gut über seine Produkte informiert und berät seine Kunden gerne. Die ausschließlich umsatz- und damit leistungsorientierte Bezahlung fördert das Engagement.

Die Aufgabe des Vertriebspartners ist es, Menschen über die Produkte und die Geschäftsidee zu informieren.

Durch den Aufbau einer eigenen Vertriebsmannschaft im Network Marketing besteht die Möglichkeit, seine Arbeitskraft zu multiplizieren und an der Aufbauarbeit zu partizipieren. Schritt für Schritt kann ein großes Netzwerk entstehen und damit ein wachsendes passives Einkommen, das zu mehr Freiheit führt."

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates steht jedoch fest, dass das Ziel, egal ob als Warenpräsentator oder als Aufbauer eines Netzwerkes, letztlich der Verkauf der Produkte sein muss. Dahingehend ist auch die Behauptung des Bw., dass er nicht am Produktverkauf, sondern sein Hauptaugenmerk auf die Präsentation des Geschäftsmodells "Network Marketing" gelegt habe, realitätsfern. Wie der vom Bw. beschriebene Aufbau des Systems zeigt und wie sich auch aus der Broschüre über "Die Kraft von Network Marketing – Eine seriöse Vertriebsform für unternehmerisch denkende Menschen" ergibt, geht es letztlich um

den Verkauf der von der Firma WP GmbH vertriebenen Produkte. Einkommen wird einerseits aus dem Verkauf der Produkte und andererseits aus Provisionen für die Umsätze der Vertriebspartner erzielt (vgl. Broschüre "Die Kraft von Network Marketing – Eine seriöse Vertriebsform für unternehmerisch denkende Menschen", S 8). Nur wer selbst viel verkauft, oder verkaufen lässt, kann erfolgreich sein (vgl. UFS 22.10.2008, RV/0851-G/07). Von dieser Tatsache muss auch im vorliegenden Fall ausgegangen werden.

Nach § 2 Abs. 2 LVO liegen innerhalb der ersten drei Kalenderjahre ab Beginn einer Betätigung im Sinn des § 1 Abs. 1 LVO Einkünfte vor (Anlaufzeitraum). Ein Anlaufzeitraum darf nicht angenommen werden, wenn nach den Umständen des Einzelfalles damit zu rechnen ist, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes beendet wird. Da der Bw. seine Tätigkeit mit 31. Dezember 2007 eingestellt hat, liegt steuerrechtlich Liebhaberei vor. Der Einwand des Bw., alle seine bisher ausgeübten Tätigkeiten in Gewinnerzielungsabsicht betrieben zu haben und dass sein Ziel gewesen sei, rasch circa € 1.000,00 pro Monat Bruttoeinnahmen aus Network Marketing zu erwirtschaften, geht ins Leere, da es auf seine Wunschvorstellung eben nicht ankommt. Die subjektive Absicht des Bw., Gewinne zu erzielen, wird auch nicht bestritten. Bei realistischer Betrachtung waren Bruttoeinnahmen in Höhe von € 1.000,00 pro Monat tatsächlich nicht erzielbar und beruhten daher offensichtlich ausschließlich auf Wunschdenken des Bw.

Wie auch der VwGH in seinem Erkenntnis vom 12.8.1994, 94/14/0025, ausgeführt hat, ist eine Absicht 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 Absicht hat, Gewinne zu erzielen, vielmehr muss die Absicht anhand der im § 2 Abs. 1 LVO beispielsweise aufgezählten objektiven Kriterien beurteilt werden. Auf Wunschvorstellungen desjenigen, der die Betätigung entfaltet, kommt es hierbei nicht an (vgl. VwGH 27.5.1999, [97/15/0113](#); VwGH 21.6.1994, [93/14/0217](#); UFS 5.9.2007, RV/0337-L/06).

Besteht daher objektiv gesehen keine Möglichkeit, Einnahmenüberschüsse zu erzielen, reicht der behauptete (subjektive) Wille, Überschüsse zu erzielen, für das Vorliegen einer steuerlich zu beachtenden Einkunftsquelle nicht aus (vgl. VwGH 29.1.2003, [97/13/0015](#); VwGH 7.9.1993, [90/14/0025](#)). Für das Vorliegen der grundsätzlichen Eignung zur Ertragsfähigkeit muss eine Betätigung nicht zwingend tatsächlich einen Gesamtgewinn erwirtschaften, aber objektiv geeignet sein, unter normalen wirtschaftlichen Verhältnissen ein positives Gesamtergebnis erzielen zu können (vgl. UFS 21.7.2011, RV/0319-W/09).

Im hier zu beurteilenden Fall hat der Bw. die Tätigkeit als nebenberuflicher Warenpräsentator im Jahr 2005 begonnen, erklärte jedoch der Abgabenbehörde erstmals im Jahr 2006 Einkünfte hieraus. In den Jahren 2006 und 2007 wurden bereits erheblich höhere Ausgaben getätigt als

Einnahmen erzielt wurden. Trotz ausdrücklichem Ersuchen der Referentin im Schreiben vom 16. Februar 2012 legte der Bw. die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung für das Jahr 2007 nicht vor. In der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung für das Jahr 2006 wies der Bw. keine Fahrtkosten und Diäten als Ausgaben auf. Unter die erklärten Reisespesen fielen lediglich Parkgebühren und Nächtigungskosten. Dies legt den Schluss nahe, dass die tatsächlichen Aufwendungen für das Kraftfahrzeug des Bw. nicht einbezogen worden sind, um den erklärten Verlust zu mindern. Nach Ansicht der Referentin erfordert dies eine Berichtigung der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung um die vom Bw. nicht erklärten, jedoch auf Grund seiner Ausführungen unzweifelhaft und systembedingt gegebenen und von ihm auch im Zuge der Vorlage der Reisekostenabrechnung ersichtlichen Ausgaben für Fahrtkosten und Diäten.

Eine betrieblich veranlasste Reise im Sinne des § 4 Abs. 5 EStG 1988 liegt vor, wenn sich der Steuerpflichtige aus betrieblichem bzw. beruflichem Anlass mindestens 25 Kilometer vom Mittelpunkt der Tätigkeit entfernt und eine Reisedauer von mehr als drei Stunden bei Inlandsreisen und von mehr als fünf Stunden bei Auslandsreisen vorliegt und kein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wird. Als Mittelpunkt der Tätigkeit gilt jedenfalls jene Betriebsstätte des Arbeitgebers, in welcher der Arbeitnehmer "Innendienst" verrichtet. Als "Innendienst" gilt jedes Tätigwerden im Rahmen der unmittelbaren beruflichen Obliegenheiten, wie z.B. Vorbereitungs- und Abschlussarbeiten eines Vertreters (vgl. LStR 2002, Rz 284). Als Reisekosten kommen insbesondere Fahrtkosten (Werbungskosten allgemeiner Art), Tagesgelder gemäß § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 iVm § 26 Z 4 EStG 1988 und Nächtigungsaufwand in Betracht (vgl. LStR 2002 Rz 285).

Fahrtkosten stellen keine spezifischen Reisekosten im Sinne des § 4 Abs. 5 EStG 1988 dar (vgl. LStR 2002 Rz 287). Fahrtkosten stellen unabhängig davon, ob das Erfordernis einer Reise erfüllt ist, im tatsächlichen Ausmaß Werbungskosten dar. Für die Berücksichtigung von Fahrtkosten als Werbungskosten ist daher weder die Zurücklegung größerer Entfernungen noch das Überschreiten einer bestimmten Dauer erforderlich. Der Anspruch auf Fahrtkosten besteht grundsätzlich unabhängig vom Anspruch auf Tagesgeld (vgl. LStR 2002 Rz 288). Als Werbungskosten sind Fahrtkosten grundsätzlich – also auch bei Verwendung eines eigenen Kraftfahrzeuges – in Höhe der tatsächlichen Aufwendungen zu berücksichtigen (vgl. VwGH 8.10.1998, [97/15/0073](#); LStR 2002 Rz 289).

Bei Kraftfahrzeugen ist zu unterscheiden, ob die betriebliche oder die private Nutzung überwiegt. Da das Kraftfahrzeug des Bw. überwiegend privat genutzt wurde, ist der auf die betriebliche Nutzung entfallende Aufwand Betriebsausgabe. Das amtliche Kilometergeld kann in einem derartigen Fall als Schätzungshilfe herangezogen werden. An Stelle des amtlichen Kilometergelds steht es dem Steuerpflichtigen frei, die tatsächlichen Kosten nachzuweisen (VwGH 20.10.2001, [97/14/0140](#)). Bei beruflichen Fahrten von nicht mehr als 30.000 km im

Kalenderjahr sind die amtlichen Kilometergelder im Schätzungsweg als tatsächliche Kosten anzusetzen (vgl. LRL 2002, Rz 371). Werden die Kilometergelder beansprucht, so ergeben sich die Werbungskosten anhand der Anzahl der beruflich gefahrenen Kilometer. Mit dem amtlichen Kilometergeld sind alle Aufwendungen mit Ausnahme der Reparaturkosten aufgrund außerordentlicher Ereignisse, z.B. Unfallkosten bei Betriebsfahrten, abgegolten. Demnach sind die Aufwendungen für AfA, Treibstoff, Öl, Service- und Reparaturkosten auf Grund des laufenden Betriebes, Zusatzausrüstungen (Winterreifen, Autoradio, Navigationsgerät usw.), Steuern, (Park-)Gebühren, Mauten, Autobahnvignette, Versicherungen aller Art (einschließlich Vollkasko-, Insassenunfall- und Rechtsschutzversicherung), Mitgliedsbeiträge an Autofahrerclubs (z.B. ÖAMTC, ARBÖ) sowie Finanzierungskosten abgegolten (vgl. UFS 30.10.2003, RV/2271-W/02; *Doralt*, EStG-Kommentar, Tz 220 zu § 16; LRL 2002, Rz 372). Liegt eine Reise vor, stellen die Mehraufwendungen für Verpflegung und Unterkunft Betriebsausgaben dar. Als Tagesgeld kann der Werbungskostenabzug für den Verpflegungsmehraufwand in Höhe von € 26,40 für 24 Stunden geltend gemacht werden. Die Aliquotierung erfolgt stets nach 24-Stunden-Zeiträumen. Diese Frist wird durch jede Reise ausgelöst. Eine Fortbewegung bis zu drei Stunden löst keinen 24-Stunden-Zeitraum aus. Bis zu drei Stunden Reisedauer steht auch dann kein Werbungskostenabzug aus dem Titel "Verpflegungsaufwand" zu, wenn sie innerhalb eines von einer längeren Reise ausgelösten 24-Stunden-Zeitraums mit noch nicht vollem Tagesgeldanspruch anfallen. Bei längeren Reisen ist für jede angebrochene Reisesunde ein Zwölftel von € 26,40 absetzbar. Dauert eine Reise mehr als elf Stunden, so steht der volle Satz zu. Das Erkenntnis des VwGH vom 30.10.2001, [95/14/0013](#), wonach bei einer eintägigen Reise generell kein Verpflegungsmehraufwand zusteht, ist nicht anzuwenden (vgl. LStR 2002 Rz 311).

Bei Auslandsreisen ist für den Verpflegungsaufwand an Stelle des Betrages von € 26,40 täglich der in der Reisegebührenvorschrift der Bundesbediensteten für das jeweilige Land vorgesehene Höchstsatz heranzuziehen. Dauert eine Reise im Ausland länger als drei Stunden, so kann für jede angefangene Stunde der Auslandsreise ein Zwölftel des Auslandstagsatzes gerechnet werden. Das volle Tagesgeld steht für 24 Stunden zu (vgl. LStR 2002 Rz 312). Für Auslandsreisen nach Deutschland beträgt die Tagesgebühr € 35,30 und die Nächtigungsgebühr € 27,90 (vgl. LStR 2002 Rz 1405).

Voraussetzung für die Geltendmachung des Nächtigungsaufwands als Werbungskostenabsetzbetrag ist das Vorliegen einer tatsächlichen Nächtigung, die mit Aufwendungen verbunden ist. Der Nächtigungsaufwand ist alternativ in Höhe der nachgewiesenen tatsächlichen Kosten oder ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten in Höhe von € 15,00 bei Inlandsreisen bzw. bei Auslandsreisen mit dem jeweiligen Höchstsatz für Bundesbedienstete pro Nächtigung absetzbar. Der zu berücksichtigende Nächtigungsaufwand

umfasst sowohl die Kosten der Nächtigung selbst als auch die Kosten des Frühstücks (vgl. LStR 2002 Rz 315). Nimmt der Steuerpflichtige gemeinsam mit einem Angehörigen an einem Seminar teil, dann sind die Aufwendungen für den Angehörigen in der Regel keine Betriebsausgaben, es sei denn, das Seminar vermittelt auch für den Angehörigen fach einschlägiges Wissen (vgl. *Doralt*, EStG-Kommentar, Tz 365 zu § 4). Da nach den Angaben des Bw. seine Frau ab November 2006 seine Geschäftspartnerin gewesen sei, sind auch die Aufwendungen für die Nächtigungskosten seiner Frau als Betriebsausgaben anzuerkennen.

Die Fahrtkosten und Diäten für das Jahr 2006 wurden folglich von der Referentin auf Basis der vom Bw. vorgelegten Reisekostenabrechnung in Höhe von insgesamt € 3.145,41 (6647 km x € 0,376, sohin € 2.499,27 ergänzt um Tagesgelder und Nächtigungskosten in Höhe von € 646,13, ergibt insgesamt € 3.145,41) berechnet. Dieser Wert umfasst daher auch die vom Bw. geltend gemachten Nächtigungskosten, die der Bw. in den Einkommensteuererklärungen 2006 als Reisespesen anführte.

Unter Hinzurechnung der in den Einnahmen-Ausgaben-Rechnung für das Jahr 2006 nicht berücksichtigten bzw. zu niedrig angeführten Aufwendungen erzielte der Bw. im Rahmen seiner Tätigkeit als Warenpräsentator folgenden Verlust:

Einnahmen-Ausgaben-Rechnung 2006	Werte lt. Einkommen- steuererklärung	Werte lt. vorgelegter Steuerordner
Einnahmen (inkl. 20 % MWSt.)		
Provisionen	€ 594,98	€ 594,98
Ausgaben (inkl. 20 % MWSt.)		
Aufbauhilfen	€ 533,21	€ 533,21
Beiträge/Gebühren	€ 654,00	€ 654,00
Büromaterial	€ 80,07	€ 80,07
Fahrtkosten/Diäten	€ 0,00	€ 3.145,41
Fachliteratur/Berufsbildungskosten	€ 159,27	€ 159,27
GWG	€ 315,26	€ 315,26
Mehrwertsteuer	€ 0,00	€ 831,07
Postgebühren	€ 0,00	€ 106,2
Rechts-/Steuerberatung	€ 900,00	€ 900,00
Reisespesen laut Beleg	€ 119,20	€ 0,00
Telefonkosten	€ 177,38	€ 177,38
Vorführprodukte	€ 2.820,73	€ 3.372,61
Sonstige Aufwendungen	€ 386,92	€ 298,73

AfA ordentlich	€ 69,70	€ 69,70
Bez. Vorsteuer lt. Verzeichnis	€ 111,52	€ 111,52
Ausgaben gesamt	€ 6.327,26	€ 10.754,50
Verlust	€ 5.732,28	€ 10.159,52

Im Jahr 2006 fielen Fahrtkosten/Diäten in Höhe von € 3.145,41 sowie Beiträge/Gebühren in Höhe von € 654,00 an. Zusätzlich wurden Aufwendungen für Vorführprodukte in Höhe von € 2.820,73 erklärt. Die erzielten Einnahmen im Jahr 2006 betrugen € 594,98. Zudem fielen weitere Aufwendungen an, die vom Bw. in der Einkommensteuererklärung 2006 nicht berücksichtigt wurden. Die Aufwendungen für die Begleichung der Mehrwertsteuer betrugen im Jahr 2006 € 831,07 und Aufwendungen für Postgebühren fielen in Höhe von € 106,27 an. Hinsichtlich der Telefonkosten ist zudem anzuführen, dass nur die Rechnungen bis 14. August 2006 in der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung berücksichtigt wurden. Daher ergibt sich im Vergleich zu den Telefonkosten für das Jahr 2007 ein verhältnismäßig niedriger Wert. Bezüglich der hohen Aufwendungen für Beiträge und Gebühren ist anzuführen, dass sich dieser Wert ausschließlich aus den Kosten für die Eintrittskarten für die Schulungen bzw. Seminare zusammensetzt. Dabei muss aber auch erwähnt werden, dass in der Regel die Kosten für zwei Eintrittskarten pro Schulung bzw. Seminar geltend gemacht wurden. Des Weiteren fielen für die in der Regel in St. stattfindenden Schulungen keine Reisekosten bis St. an, sondern es wurden zum Teil überhaupt keine Reisekosten oder lediglich Reisekosten bis Ried geltend gemacht. Daraus schließt die Referentin, dass dem Bw. für die Teilnahme an den Schulungen in St. keine Fahrtkosten entstanden sind, da der Bw. vermutlich bei anderen Teilnehmern mitfahren konnte.

Hinsichtlich der vom Bw. erklärten Aufwendungen für Vorführprodukte ist anzuführen, dass der Bw. von den bestellten Produkten jene als Vorführprodukte deklarierte, die einer Mehrwertsteuerbelastung von 20 % unterliegen. In der Vorhaltsbeantwortung vom 26. Februar 2012 führte der Bw. aus, dass 25 % der bezogenen Waren im eigenen Haushalt genutzt wurden. Dieser Eigenverbrauch in Höhe von 25 % würde dazu führen, dass von der Summe der bezogenen Waren im Ausmaß von € 4.496,81, 25 % für den Eigenverbrauch abgezogen werden müssen. Dies würde zu Aufwendungen für Vorführprodukte in Höhe von € 3.372,61 führen. Dieser Wert würde die vom Bw. erklärten Aufwendungen für Vorführprodukte in Höhe von € 2.820,73 um € 551,88 übersteigen.

Zusammenfassend ergibt sich daher für das Jahr 2006, dass die Reisekosten sowie die Aufwendungen für Vorführprodukte mehr als das Fünffache der erzielten Einnahmen ausmachen. Bereits diese beiden Werte weisen darauf hin, dass die Aufwendungen um ein Vielfaches höher waren als die erzielten Umsätze und es daher nach objektiven Kriterien nicht möglich sein wird, einen Gesamtgewinn zu erzielen.

Da der Bw. für das Jahr 2007 keine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung vorgelegt hatte und sich im Akt nur eine vorläufige Einnahmen-Ausgaben-Rechnung für Jänner bis September 2007 befand, berechnete die Referentin auf Basis der in den vorgelegten Steuerordnern enthaltenen Belege die Aufwendungen für das Jahr 2007. Die vorläufige Einnahmen-Ausgaben-Rechnung konnte für die Berechnungen nicht herangezogen werden, da die dort angeführten Aufwendungen mit den in den vorgelegten Steuerordnern enthaltenen Belegen nur zum Teil übereinstimmen. Unter Zugrundelegung der auf Basis der vorhandenen Aktenlage durchgeführten Berechnungen der Referentin, erzielte der Bw. im Rahmen seiner Tätigkeit als Warenpräsentator im Jahr 2007 folgenden Verlust:

Einnahmen-Ausgaben-Rechnung 2006	Werte lt. Einkommen- steuererklärung	Werte lt. vorgelegter Steuerordner
Einnahmen (inkl. 20 % MWSt.)		
Provisionen	€ 1.167,61	€ 1.167,61
Ausgaben (inkl. 20 % MWSt.)		
Aufbauhilfen	€ 728,42	€ 728,42
Beiträge/Gebühren	€ 1.096,50	€ 1.096,50
Büromaterial	€ 207,20	€ 217,60
Fahrtkosten/Diäten	€ 0,00	€ 5.236,87
Fachliteratur/Berufsbildungskosten	€ 137,61	€ 137,61
GWG	€ 226,06	€ 226,06
Mehrwertsteuer	€ 0,00	€ 446,26
Postgebühren	€ 0,00	€ 0,00
Rechts-/Steuerberatung	€ 173,00	€ 173,00
Reisespesen laut Beleg	€ 517,30	€ 0,00
Telefonkosten	€ 482,84	€ 482,84
Vorfürprodukte	€ 1.692,02	€ 4.393,52
Sonstige Aufwendungen	€ 0,00	€ 1.119,09
AfA ordentlich	€ 0,00	€ 0,00
Bez. Vorsteuer lt. Verzeichnis	€ 0,00	€ 0,00
Ausgaben gesamt	€ 5.260,95	€ 14.257,77
Verlust	€ 4.093,34	€ 13.090,16

Für das Jahr 2007 wurden die Fahrtkosten und Diäten von der Referentin auf Basis der vom Bw. vorgelegten Reisekostenabrechnungen in Höhe von insgesamt € 5.236,87 (7835 km x € 0,376, sohin € 2.945,96 ergänzt um € 940,75 für bezahlte Reisekosten an seine Frau und um Tagesgelder und Nächtigungskosten in Höhe von € 1.350,16, ergibt insgesamt € 5.236,87) berechnet.

Der Bw. führte in der Einkommensteuererklärung 2007 Aufwendungen für die Vorführprodukte in Höhe von € 1.692,02 sowie Beiträge/Gebühren in Höhe von € 1.096,50 an. Demgegenüber wurden im Jahr 2007 Einnahmen in Höhe von € 1.167,61 erzielt. Daraus folgt, dass die Fahrtkosten/Diäten das Dreifache der Provisionserträge ausmachten. Zudem überstiegen die erklärten Aufwendungen für Vorführprodukte die Provisionserträge um über € 500,00. Überdies fielen Aufwendungen für Beiträge/Gebühren fast in Höhe der Provisionserträge an.

Hinsichtlich der Aufwendungen für Vorführprodukte für das Jahr 2007 geht die Referentin davon aus, dass die vom Bw. erklärten Aufwendungen nicht die tatsächliche Situation widerspiegeln. Der Bw. führte in der Einkommensteuererklärung 2007 nur jene Produkte als Vorführprodukte an, die von August bis Dezember 2007 bei der Firma WP GmbH bestellt wurden und die zudem einer Mehrwertsteuerbelastung von 20 % unterliegen. Dies erscheint der Referentin insofern realitätsfern, da es nicht üblich ist, dass in einem Jahr von Jänner bis Juli keine Vorführprodukte bezogen werden. Diese vom Bw. gewählte Vorgangsweise legt auch den Schluss nahe, dass lediglich ein Teil der bestellten Produkte als Vorführprodukte angeführt wurden, um den erklärten Verlust zu mindern. Unter Einbeziehung aller im Jahr 2007 bestellten und verrechneten Produkte würde sich ein Gesamtbetrag von € 5.858,03 ergeben. Unter Abzug der vom Bw. angeführten 25 % für den Eigenverbrauch, würden Aufwendungen für Vorführprodukte in Höhe von € 4.393,52 anfallen. Unter Verwendung der vom Bw. gewählten Methode (als Vorführprodukte jene Produkte anzuführen, die einer Mehrwertsteuerbelastung von 20 % unterliegen) würde dies sogar zu Aufwendungen für Vorführprodukte von insgesamt € 4.598,90 führen. Aus diesen Gründen erscheint der Referentin der vom Bw. erklärte Wert in Höhe von € 1.692,02 als zu niedrig. Die Ausgaben für Vorführprodukte wurden daher nach Ansicht der Referentin nicht vollständig erfasst, um die Verlustsituation besser darzustellen.

Unter Berücksichtigung der vom Bw. vorgelegten Einkommensteuererklärung 2007 ergibt sich weiters, dass der Bw. für das Jahr 2007 keine sonstigen Aufwendungen angeführt hatte. Sonstige Aufwendungen wurden jedoch im Jahr 2006 in Höhe von € 386,92 erklärt. Diese sonstigen Aufwendungen setzten sich aus den im Ausmaß von 16,9 % entstandenen, anteiligen Kosten für zwei Büroräume zusammen und umfassten die Kosten für Kanalgebühren, Grundsteuer, Müllabfuhrgebühr sowie die Kosten für den Rauchfangkehrer, für das Heizmaterial und für die Haushaltsversicherung. Für das Jahr 2007 wurden keine sonstigen Aufwendungen erklärt. Unter Einbeziehung der vorgelegten Rechnungen würden sich jedoch sonstige Aufwendungen in Höhe von € 1.119,09 ergeben. Diese sonstigen Aufwendungen würden die Kosten für Kanalgebühren, Grundsteuer, Müllabfuhrgebühr sowie die Kosten für die Heizung, die Versicherung und den Rauchfangkehrer umfassen. In den

sonstigen Aufwendungen würden auch die anteiligen Aufwendungen hinsichtlich Grunderwerbsteuer und Gerichtsgebühren enthalten sein.

Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer sind ungeachtet der tatbestandmäßigen Voraussetzungen nur dann abzugsfähig, wenn ein beruflich verwendetes Arbeitszimmer nach der Art der Tätigkeit des Steuerpflichtigen notwendig ist und der vom Arbeitszimmer bestimmte Raum tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich betrieblich oder beruflich genutzt wird (vgl. VwGH 2.6.2004, [2003/13/0166](#); VwGH 23.5.1996, [94/15/0063](#); *Atzmüller/Krafft* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, MSA EStG 12. EL § 20 Anm. 36). Bildet ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, sind die darauf entfallenden Aufwendungen und Ausgaben einschließlich der Kosten seiner Einrichtung auch nur dann abzugsfähig, wenn ein beruflich verwendetes Arbeitszimmer nach der Art der Tätigkeit des Steuerpflichtigen unbedingt notwendig ist und der zum Arbeitszimmer bestimmte Raum tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich genutzt wird (vgl. VwGH 31.10.2000, [95/15/0186](#); VwGH 23.5.1996, [94/15/0063](#); LStR 2002, Rz 324). Die steuerliche Anerkennung von Aufwendungen für ein Arbeitszimmer und für Einrichtungsgegenstände der Wohnung setzt stets voraus, dass die Art der Tätigkeit des Steuerpflichtigen den Aufwand unbedingt notwendig macht und dass der zum Arbeitszimmer bestimmte Raum tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich genutzt wird (vgl. VwGH 31.10.2000, [95/15/0186](#); LStR 2002, Rz 328). Als Werbungskosten im Zusammenhang mit einem häuslichen Arbeitszimmer kommen insbesondere anteilige Mietkosten, anteilige Betriebskosten (Beheizung, Beleuchtung, sonstige Betriebskosten), bei Eigenheimen oder Eigentumswohnungen anteilige Absetzung für Abnutzung sowie anteilige Finanzierungskosten in Betracht. Eine Berücksichtigung der Absetzung für Abnutzung oder der Finanzierungskosten kommt auch dann in Betracht, wenn das Eigenheim oder die Eigentumswohnung im gemeinsamen Eigentum des Steuerpflichtigen und eines Angehörigen (z.B. Ehegatten) steht, soweit der ohne besondere Vereinbarung beruflich genutzte Anteil der Räumlichkeiten im Miteigentumsanteil Deckung findet (vgl. LStR 2002 Rz 334). Soweit kein Zusammenhang mit einer Einkunftsquelle vorliegt, können angefallene Aufwendungen hingegen keine einkommensteuerliche Berücksichtigung finden (vgl. VwGH 23.5.2000, [99/14/0301](#)). Daher konnten beispielsweise die Aufwendungen für die Lebensversicherung des Bw. nicht berücksichtigt werden. Da der Bw. aufgrund seiner Tätigkeit als Warenpräsentator nach den Bestimmungen des Gewerblichen Sozialversicherungsgesetzes (GSVG) pflichtversichert war, stellen die von ihm diesbezüglich geleisteten Beiträge sohin Pflichtversicherungsbeiträge nach den sozialversicherungsgesetzlichen Bestimmungen dar. Demnach würden auch die Beiträge zur

gewerblichen Sozialversicherung und die Wirtschaftskammerumlage zu den sonstigen Aufwendungen zählen.

Des Weiteren hat der Bw. für die Jahre 2006 und 2007 keine Bewirtungskosten geltend gemacht, obwohl dem Bw. aus der Bewirtung von Geschäftspartner und Interessenten Kosten entstanden sind. Aufwendungen oder Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden sind nicht abzugsfähige Repräsentationsaufwendungen (vgl. EStR 2000 Rz 4814). Repräsentationsaufwendungen iSd § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 sind Aufwendungen, die zwar durch den Beruf des Steuerpflichtigen bedingt sind bzw. im Zusammenhang mit der Erzielung steuerpflichtiger Einkünfte anfallen, aber auch sein gesellschaftliches Ansehen fördern. Aufwendungen, die dazu dienen, geschäftliche Kontakte aufzunehmen und zu pflegen bzw. bei Geschäftsfreunden eingeführt zu werden, um als möglicher Ansprechpartner in Betracht gezogen zu werden, sind grundsätzlich nicht abzugsfähige Repräsentationsaufwendungen (vgl. VwGH 13.10.1999, [94/13/0035](#); EStR 2000 Rz 4809). Repräsentationsaufwendungen stellen auch Aufwendungen oder Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden dar (vgl. *Atzmüller/Krafft* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, MSA EStG 12. EL § 20 Anm. 52). Geschäftsfreunde sind Personen, mit denen eine geschäftliche Verbindung besteht oder angestrebt wird (vgl. *Atzmüller/Krafft* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, MSA EStG 12. EL § 20 Anm. 56; EStR 2000 Rz 4816). Dient die Bewirtung hauptsächlich der Repräsentation oder weist sie Repräsentationsmerkmale in nicht untergeordnetem Ausmaß auf, ist sie gemäß § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 zur Gänze nicht abzugsfähig (vgl. *Atzmüller/Krafft* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, MSA EStG 12. EL § 20 Anm. 63; EStR 2000 Rz 4825). Zur Hälfte abzugsfähig sind werbewirksame Bewirtungsaufwendungen, bei denen die Repräsentationskomponente untergeordnet ist. Die repräsentative Mitveranlassung darf nur ein geringes Ausmaß erreichen (vgl. EStR 2000 Rz 4821). Hiefür ist der Nachweis des Zutreffens der Voraussetzungen für jede einzelne Ausgabe erforderlich. Die Beweislast liegt beim Steuerpflichtigen, der den Aufwand geltend macht. Erforderlich ist die Darlegung, welches konkrete Rechtsgeschäft im Rahmen der Bewirtung zu welchem Zeitpunkt tatsächlich abgeschlossen wurde bzw. welches konkrete Rechtsgeschäft im Einzelfall ernsthaft angestrebt wurde (vgl. VwGH 3.5.2000, [98/13/0198](#); EStR 2000, Rz 4823). Nach § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 dürfen Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben nicht abgezogen werden. Darunter fallen auch Aufwendungen oder Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfremden, außer der Steuerpflichtige weist nach, dass die Bewirtung der Werbung dient und die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiegt (vgl. VwGH 3.5.2000, [98/13/0198](#)). Die Angabe des Namens des Bewirteten stellt keinen Nachweis darüber dar, dass die Bewirtung der Werbung gedient und die berufliche Veranlassung weiters überwogen hat. Da der Bw. den Nachweis der zwei Voraussetzungen – Werbezweck und

erhebliches Überwiegen der betrieblichen oder beruflichen Veranlassung – nicht erbracht hatte, stellen die Bewirtungsaufwendungen nicht abzugsfähige Repräsentationsaufwendungen dar.

Der Bw. erwirtschaftete sohin in den Jahren 2006 und 2007 jeweils jährliche Verluste, wobei den Provisionseinnahmen in Höhe von € 1.762,59 Ausgaben in Höhe von € 25.012,27 gegenüberstanden. Der im Rahmen der Betätigung als Warenpräsentator aufgelaufene Gesamtverlust 2006 bis 2007 betrug folglich € 23.249,68. Allein aufgrund der Tatsache, dass in den streitgegenständlichen Jahren 2006 und 2007 die Reisekosten sowie die Vorführprodukte höher waren als die erzielten Einnahmen und die Ausgaben für Beiträge/Gebühren im Jahr 2006 die Provisionserträge überstiegen und im Jahr 2007 nur geringfügig unter den Provisionserträgen lagen, ist systembedingt iSd § 2 Abs. 2 letzter Satz LVO damit zu rechnen, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes beendet wird bzw. beendet werden muss. Dabei ist aber auch anzuführen, dass sich die Provisionserträge zum größten Teil aus den auf die eigenen Bestellungen erzielten Provisionen zusammensetzten.

Dass es Warenpräsentatoren gibt, die es schaffen Gewinne (Gesamtgewinne) zu erwirtschaften, wird hier nicht in Zweifel gezogen. Zu beurteilen ist, ob die hier vorliegende Art und Weise der Tätigkeit geeignet ist, einen Gesamtgewinn zu erwirtschaften. Die vorliegenden Daten weisen jedoch keineswegs darauf hin, dass dies im berufsgegenständlichen Fall möglich gewesen wäre. In den Jahren 2006 und 2007 waren bereits die Fahrtkosten/Diäten höher als die erzielten Provisionserlöse. Dass in der Art und Weise kein Gewinn zu erzielen sein wird, hat auch der Bw. erkannt und folglich die Tätigkeit mit Ende Dezember 2007 wieder eingestellt. Dabei ist der Einwand des Bw., dass er die Tätigkeit als Warenpräsentator nicht beendet habe, sondern die Betätigung an seine Frau, Mag. R V, übertragen habe, unerheblich.

Bei einem "abgeschlossenen Betätigungszeitraum" wird eine Betätigung vor Erzielung eines Gesamterfolges beendet (z.B. durch Einstellung der Betätigung oder durch Übertragung der Einkunftsquelle). Die Beendigung einer Betätigung vor Erzielung eines Gesamterfolges hat für sich allein gesehen keinen Einfluss auf die für den abgelaufenen Zeitraum vorzunehmende Beurteilung, ob die Betätigung in der ausgeübten Weise geeignet gewesen wäre, einen Gesamterfolg abzuwerfen (vgl. VwGH 8.2.2007, [2004/15/0079](#); VwGH 24.9.1999, [97/15/0082](#)). Bei jener Person – im gegenständlichen Fall bei der Frau des Bw. –, an die die Einkunftsquelle übertragen wurde, ist eine neuerliche Liebhabereiprüfung vorzunehmen (vgl. VwGH 22.9.1987, [86/14/0196](#); *Doralt/Renner*, EStG-Kommentar, Tz 457 zu § 1 Abs. 2 LVO). Da in objektiver Betrachtungsweise die Tätigkeit auch nach Übernahme der Tätigkeit durch die Frau des Bw. zu keinem Gesamtgewinn geführt hat und daher keine Einkunftsquelle,

sondern eine steuerlich unbeachtliche Liebhaberei vorliegt. Dies insbesondere auch deshalb, da während der gesamten Tätigkeitsperiode Verluste angefallen sind und die Tätigkeit für die Firma WP GmbH nur nebenberuflich ausgeübt wurde. Entgegen den Ausführungen des Bw. im Zuge der Vorhaltsbeantwortung vom 26. Februar 2012, in der der Bw. angab, dass seine Frau die Tätigkeit als Privatgeschäftsvermittlerin hauptberuflich ausüben werde, erzielte seine Frau neben der Tätigkeit als Privatgeschäftsvermittlerin Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit. Des Weiteren muss beachtet werden, dass der Bw. im Berufszeitraum einer nichtselbstständigen Beschäftigung nachgegangen ist und daher seinen Lebensunterhalt nicht durch die gegenständliche Tätigkeit bestreiten muss. Bis Dezember 2008 war der Bw. Angestellter des Arbeitgeber K und als Berater, Trainer und Produktentwickler in Vollzeit bzw. zu 30 Wochenstunden beschäftigt. In den Jahren 2006 und 2007 wurden nur Verluste erklärt. Wenn es nur Verluste aus der Tätigkeit gibt, lässt dieser Umstand nach allgemeiner Lebenserfahrung den Schluss zu, dass der Bw. die Tätigkeit ohne Gesamtgewinn beenden wird. Niemand wird auf Dauer nebenberuflich eine Tätigkeit ausüben, die keinen positiven Beitrag zum Einkommen leistet, sondern im Gegenteil, das Einkommen schmälert, da die Verluste durch Einnahmen aus der nichtselbstständig ausgeübten Tätigkeit abgedeckt werden müssen (vgl. UFS 10.3.2011, RV/0820-L/09).

Im gegenständlichen Fall wird die Tätigkeit genau in der Art für die Firma WP GmbH ausgeübt, wie es im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 22.2.2000, [96/14/0038](#), beschrieben ist. Dass der Bw. keinen Gebietsschutz genießt, geht aus seiner Vorhaltsbeantwortung vom 26. Februar 2012 hervor. Ebenso wurde im angeführten Schreiben vom Bw. ausgeführt, dass sowohl Materialkosten für Vorführungen, als auch Schulungskosten von ihm selbst zu tragen waren. Auch die ab dem Jahr 2007 zusätzlich angebotenen Produkte der Firma WP GmbH waren offensichtlich nicht geeignet, die Ertragslage zu steigern. Das Vorbringen des Bw. in seinem Schreiben vom 7. August 2007, er werde zur Erwirtschaftung eines Gesamtgewinnes Kataloge und Werbeschreiben verschicken und verteilen, Inserate zwecks Werbung von Sponsoren schalten und arbeitssuchende bzw. an Zusatzeinkommen interessierte Personen auf deren Inserate hin kontaktieren, seine Kunden regelmäßig betreuen und informieren, kann keine strukturverbessernde Maßnahmen begründen, da alle diese Maßnahmen wiederum offensichtlich zu zusätzlichen, das Betriebsergebnis negativ beeinflussenden Aufwendungen führen, ohne dass hiermit gezwungenermaßen die beabsichtigte Ertragssteigerung verbunden sein muss. Zudem bedeutet die Werbung neuer Vertreter, dass jeder neu geworbene Berater ein Konkurrent des ihnwerbenden ist, weswegen sich durch die Werbung neuer Vertreter bzw. Berater die Umsätze nicht beliebig steigern lassen (vgl. VwGH 21.6.1994, [93/14/0217](#); UFS 7.4.2008, RV/0787-I/06). Da der Bw. die Tätigkeit als Warenpräsentator mit 31. Dezember 2007

beendete, geht die Referentin davon aus, dass der Bw. die angekündigten Maßnahmen nie umgesetzt hat. Da der Bw. trotz ausdrücklichem Ersuchen der Referentin im Schreiben vom 16. Februar 2012 keine Kundenliste und keine Aufstellung der Umsätze je Kunde vorlegte, kann der Unabhängige Finanzsenat nicht beurteilen, welche Kunden bzw. Geschäftspartner für den Aufbau des Netzwerkes einen entscheidenden Beitrag leisteten. Welche Auswirkungen der Tod des wichtigsten Geschäftspartners, Herr H N aus Au, für den Aufbau des Netzwerkes gehabt haben soll, ist dem Unabhängigen Finanzsenat nicht ersichtlich, da Herr H N am 28. Februar 2009, also mehr als ein Jahr nach Beendigung der Tätigkeit des Bw., gestorben ist. Bei der Beurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft der vom Bw. ausgeübten Tätigkeit ist somit, nach dem Gesamtbild der Verhältnisse und unter Bedachtnahme auf sowohl objektive Kriterien (Gewinnerzielungsmöglichkeit) als auch auf subjektive Kriterien (Gewinnerzielungsabsicht), festzustellen, dass bei der Beurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft der vom Bw. ausgeübten Tätigkeit, nach den Umständen des Einzelfalles damit zu rechnen ist, dass sie vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes beendet wird. Nachdem somit aber von der vorgegebenen, vom Bw. nicht beeinflussbaren Vertriebsorganisation, gegenseitiger Konkurrenzierung durch Vertreter und als Subvertreter angeworbenen Kunden, fehlendem Gebietsschutz und daraus folgender Marktverengung auszugehen war, nur geringfügige Umsätze erzielt wurden und die Verluste ein Vielfaches der Umsätze erreicht haben bzw. diese zumindest erheblich überstiegen haben, war die gegenständliche Tätigkeit objektiv nicht zur Gewinnerzielung geeignet bzw. war von vornherein damit zu rechnen, dass die Betätigung vor dem Erreichen eines Gesamtgewinnes beendet werden würde und konnten daher auch die Anlaufverluste steuerlich nicht berücksichtigt werden. Wie die Auseinandersetzung mit den vom Bw. vorgelegten Unterlagen ergeben hat, war es dem Bw. nicht möglich, seine Einnahmen im Rahmen des Netzwerkaufbaues so zu steigern, dass reale Gewinne in einer Höhe erzielt werden konnten, die ein positives Ergebnis nicht nur als Illusion erscheinen lassen. Der Unabhängige Finanzsenat ist weiters der Meinung, dass das Netzwerk-Marketing des Bw. eine Tätigkeit darstellt, bei der die Vermutung nahe liegt, dass nach den Umständen des Einzelfalles damit zu rechnen ist, dass sie vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes aufgegeben wird. Das Finanzamt ist daher zu Recht davon ausgegangen, dass aus diesem Grund auch kein Anlaufzeitraum im Sinne des ersten Satzes des § 2 Abs. 2 LVO angenommen werden darf (vgl. UFS 22.10.2008, RV/0851-G/07; UFS 12.2.2008, RV/1846-W/05).

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates mag es zwar zutreffen, dass der Bw. in der ihm zur Verfügung stehenden Freizeit potentielle Kunden geworben und versucht hat ein marktgerechtes Verhalten zu setzen, doch damit wird nur deutlich, dass eben von einem nebenberuflich tätigen Privatgeschäftsvermittler nur geringe Umsätze getätigt werden können,

die mit entsprechend hohen Ausgaben verbunden sind (vgl. UFS 4.2.2008, RV/0899-W/06, RV/2691-W/06).

Im vorliegenden Fall liegt ein abgeschlossener Betätigungszeitraum (von 2005 bis 2007) vor. Der Bw. erwirtschaftete in den Jahren 2006 und 2007 einen Gesamtverlust in Höhe von € 23.249,68. Demgegenüber betrugen die erzielten Provisionseinnahmen insgesamt nur € 1.762,59. Da die erzielten Verluste des Bw. im Jahr 2006 mehr als das Siebzehnfache der Provisionseinnahmen ausmachten und im Jahr 2007 mehr als das Elffache der Provisionseinnahmen betrugen und der Bw. keine Möglichkeit hat, die Vertriebsorganisation zu beeinflussen, ist diese Tätigkeit in der Art und Weise, wie sie betrieben wird, voraussichtlich nicht geeignet, Gewinne zu erzielen (vgl. VwGH 12.8.1994, [94/14/0025](#)). Da die Tätigkeit vor Erzielung eines Gesamtgewinnes eingestellt wurde, kann auch kein Anlaufverlust gewährt werden. Die Verluste der Jahre 2006 und 2007 sind demnach nicht anzuerkennen, die Berufung war daher betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2006 und 2007 abzuweisen. Aus der Tätigkeit des Bw. wurden nur Verluste erzielt. Nach dem Sachverhalt bestand keine Aussicht nachhaltige Gewinne in nennenswerter Höhe zu erzielen, geschweige denn die entstandenen Verluste zu egalisieren, um in absehbarer Zeit einen Gesamtgewinn zu erzielen. Der Unabhängige Finanzsenat schließt sich daher der vom Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis 22.2.2000, 96/14/0038, vertretenen Rechtsansicht an, dass bei der vorliegenden Tätigkeit damit zu rechnen ist, dass sie vor Erzielen eines Gesamtgewinnes beendet werden wird. Somit darf ein Anlaufzeitraum nicht angenommen werden. Es ist auch für die ersten drei Jahre nicht vom Vorliegen einer Einkunftsquelle auszugehen (vgl. UFS 15.6.2011, RV/0213-L/11). Ein Anlaufzeitraum ist nicht anzunehmen, denn die Tätigkeit ist objektiv nicht geeignet, Gewinne hervorzubringen (vgl. UFS 5.9.2007, RV/0337-L/06).

Zusammengefasst ist somit auszuführen, dass die vom Bw. ausgeübte Betätigung als Warenpräsentator von Beginn an nicht zur Erzielung eines (Gesamt-)Gewinnes geeignet war. Dies insbesondere auf Grund des Ausmaßes der erzielten Verluste und deren Verhältnis zu den erwirtschafteten Provisionseinnahmen. Die behaupteten Bemühungen um Verbesserung der Ertragslage wurden zum einen nach der Aktenlage nicht nachvollziehbar ergriffen und waren zum anderen von Anfang an in der angestrebten Form nicht erfolgversprechend. Dem Bw. ist nach den vorliegenden objektiven Umständen eine von Anfang gegebene ernsthafte Gewinnerzielungsabsicht abzuerkennen. Nachdem die Tätigkeit als Warenpräsentator noch vor Erzielung eines Gesamtgewinnes mit 31. Dezember 2007 beendet wurde, besteht für die Referentin kein Zweifel, dass deren Ausübung von vornherein ohne ernsthafte nachhaltige Gewinnerzielungsabsicht erfolgt war.

Der Bw. führte in seiner Berufung vom 16. Dezember 2009 weiters aus, dass er seine Geschäftstätigkeit nicht beendet habe, sondern dass er seine Geschäftstätigkeit im Jänner

2008 an seine Frau, Mag. R V, übergeben habe. Diesbezüglich ist auszuführen, dass die natürliche Person *einzel*n steuerpflichtig ist (**Grundsatz der Individualbesteuerung**) und es gibt keine Zusammenveranlagung mehrerer Personen, insbesondere keine Haushaltsbesteuerung (vgl. UFS 14.5.2010, RV/0002-F/09; *Doralt*, EStG-Kommentar, Tz 3 zu § 1; *Grabner/Wiesner* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, MSA EStG 12. EL § 1 Anm. 3). Die persönliche Steuerpflicht bezieht sich auf die einzelne natürliche Person (vgl. *Grabner/Wiesner* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, MSA EStG 12. EL § 1 Anm. 1; *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer, § 2 Rz 10; EStR 2000, Rz 5). Dazu ist weiters festzustellen, dass das Einkommensteuergesetz keine Haushaltsbesteuerung kennt. Ob der Steuerpflichtige allein oder mit einer anderen Person in einem Haushalt lebt, bzw. verheiratet ist, ist für die Einkommensbesteuerung bedeutungslos. Das Einkommensteuergesetz folgt daher dem Prinzip der Individualbesteuerung (vgl. UFS 20.3.2008, RV/0466-W/08).

Dies bedeutet daher, dass der Bw. durch die Übertragung der Geschäftstätigkeit an seine Frau, seine Geschäftstätigkeit als Warenpräsentator beendete. Der Einwand des Bw., dass seine Frau ab November 2006 gegenüber der Firma WP GmbH offiziell seine Geschäftspartnerin gewesen sei, ist für die Einzelbesteuerung irrelevant. Den Ausführungen des Bw. ist diesbezüglich auch die E-Mail vom 10. Dezember 2009 von der Firma WP GmbH entgegenzuhalten, in welcher ausgeführt wurde, dass die Frau des Bw., Mag. R V, ab 20. Dezember 2006 seine Teampartnerin gewesen sei. Dies widerspricht den Angaben des Bw. in seinem Schreiben vom 26. Februar 2012 indem er anführte, dass seine Frau ab November 2006 seine Geschäftspartnerin gewesen sei. Zudem wurde in dieser E-Mail erläutert, dass sämtliche Tätigkeiten, wie z.B. das Sponsern von neuen Geschäftspartnern oder das Tätigen von Kundenbestellungen, ausschließlich dem Geschäftspartner möglich sind und dass ein Teampartner keine Ansprüche aus dem WP Geschäft des Geschäftspartners erwerbe.

Der vom Bw. vorgebrachte Einwand, dass es sich aufgrund der im Zuge der Vorhaltsbeantwortung vorgelegten Erklärung der (Teil-)Betriebsübertragung (§ 5a iVm § 4 Neugründungs-Förderungsgesetz-NeuFöG) um eine Geschäftsübergabe handelt, ist hinsichtlich der Beurteilung der Anerkennung der Anlaufverluste unerheblich.

Durch die Schaffung einer bisher nicht vorhandenen betrieblichen Struktur wird ein Betrieb neu eröffnet, der der Erzielung von betrieblichen Einkünften dient. Bei Aufnahme einer Betätigung gemäß § 1 Abs. 1 LVO stehen die Begünstigungen des NeuFöG grundsätzlich zu (vgl. NeuFöR Rz 48). Bei einer Betätigung gemäß § 1 Abs. 1 LVO wird für den Beobachtungszeitraum von drei Jahren jedenfalls eine Einkunftsquelle unterstellt, weshalb bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen die Begünstigungen des NeuFöG zu gewähren sind. Stellt sich nach dem Beobachtungszeitraum heraus, dass Liebhaberei vorliegt, führt dies nicht

zum Wegfall der seinerzeit gewährten Begünstigungen (vgl. NeuFöR Rz 54). Eine beispielsweise nach Übertragung beim Übergeber stattfindende Qualifikation der Einkünfte als Liebhaberei-Einkünfte kann – bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen – daher keine Änderung in der Qualifikation als NeuFöG-begünstigter Übertragungsvorgang bewirken (vgl. *Urník*, Zweifelsfragen zu Betriebsübertragungen unter Anwendung der Vorschriften des NeuFöG, SWK 2/2003, 64 (FN 5)).

Da die Betätigung des Bw. als Warenpräsentator mit 31. Dezember 2007 beendet wurde, scheinen im Einkommensteuerbescheid 2008 vom 30. November 2009 keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb auf. Die Begründung "*Lt. Einkommensteuerbescheid 2006 liegt Liebhaberei vor. Daher Wegfall der Voraussetzungen für eine vorläufige Veranlagung.*" findet daher im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008 keine Deckung und hat daher zu entfallen. Der Spruch des Bescheides bleibt aber unverändert, sodass die Berufung auch hinsichtlich dieses Jahres abgewiesen wird.

Gesamthaft war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: Die im Zuge der Vorhaltsbeantwortung übermittelten Ordner werden retourniert.

Linz, am 16. April 2012