



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Adr.Bw., gegen die Bescheide des Finanzamtes Neunkirchen Wr. Neustadt, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2002 bis 2007 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2002 bis 2007 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.) erzielte in den streitgegenständlichen Jahren 2002 bis 2007 neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit noch (Verluste) aus Gewerbebetrieb ihrer im Jahr 2001 (22.2.2001) begonnenen und im Jahr 2008 (Zurücklegung der Gewerbeberechtigung erfolgte am 8.7.2008) beendeten Tätigkeit als A. -Beraterin. Der Gewinn oder Verlust wird gemäß § 4 Abs 3 EStG 1988 ermittelt.

Darstellung der Einnahmen – und Ausgaben in den Jahren 2001 bis 2007 (in Euro):

	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
--	------	------	------	------	------	------	------

Einn.	8.488,22	11.896,03	13.166,97	14.509,82	12.255,70	6.711,27	2.466,35
Waren/Roh- Hilfsstoffe	11.057,06	1.979,59	11.018,18	10.329,39	10.279,30	4.077,57	228,25
AfA	202,25	202,25	202,25	404,50	404,50	202,42	---
Reise- Fahrtsp.	1.793,30	3.218,07	891,67	1.069,73	450,46	---	8,36
Zinsen u. äbnl. Aufw.	---	1.318,96	1.800,11	2.902,98	2.496,26	2.514,12	2.308,37
übrige Aufw.	19.858,76	17.258,23	7.439,57	4.075,74	1.623,02	1.881,46	1.065,96
eig. Pflichtvers.	---	---	---	---	---	---	89,76
Summe Ausg.	21.854,31	23.977,10	21.351,78	18.782,34	15.253,54	8.675,57	3.682,94
Verlust	-13.366,09	-12.081,07	-8.184,81	-4.272,52	-2.997,84	-1.964,30	-1.234,35

Festzuhalten ist, dass im Jahr 2008 keine Einnahmen mehr erzielt wurden (nur noch zu begleichende Rechnungen von SVA, WKO und Buchhaltung; s. handschriftliche Anmerkung E-Akt 2008 S 1).

Mit vorläufigen Bescheiden betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2001 (datiert vom 25.09.2002), 2002 (datiert vom 27. Mai 2003), 2003 (datiert vom 21. Mai 2004), 2004 (datiert vom 14. März 2005), 2005 (datiert vom 17. Mai 2006) und 2006 (datiert vom 15. März 2007) wurden die Verluste aus Gewerbebetrieb zunächst anerkannt.

Mit endgültigen Bescheiden betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2002 bis 2007 jeweils datiert vom 26. August 2008 wurden die Verluste aus Gewerbebetrieb nicht anerkannt. Begründend wurde ausgeführt:

*"Die Tätigkeit als Warenpräsentator, welche nebenberuflich ausgeübt wurde, ist aufgrund der Strukturierung des Vertriebssystems, das von Direktvertriebsunternehmen straff geregelt ist, ist objektiv nicht dazu geeignet Gewinne zu erzielen (siehe Verhältnis der Einnahmen zu den Aufwendungen für Vorführmaterial, Diäten und Kilometergelder).*

*Nach Durchführung der von der Liebhabereiverordnung geforderten Kriterienprüfung kommt daher das Finanzamt zur Ansicht, dass Sie ihre in der derzeitigen Bewirtschaftungsform ausgeübte Tätigkeit vor dem Erreichen eines Gesamtgewinnes beenden werden (bzw beendet haben) und somit Liebhaberei im Sinne der Liebhabereiverordnung besteht. Die ab 1.1.2002 geltend gemachten Verluste können daher steuerlich nicht anerkannt werden."*

Mit Eingabe vom 29. September 2008 erhob die Bw gegen die endgültigen Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2002 bis 2007 Berufung. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass ihr das eventuelle Problem der Liebhaberei nicht bewusst gewesen sei, da sie beim Erhalt der vorläufigen Bescheide keinerlei Begründung für die Vorläufigkeit in eventuellem Zusammenhang mit Liebhaberei erhalten hätte und sie auch bis zum Erhalt der Einkommensteuerbescheide 2002-2007 keinen Vorhalt oder sonstige Abfrage vom Finanzamt erhalten hätte.

In der Begründung werde auf die Kriterienprüfung gemäß Liebhabereiverordnung Bezug genommen, es gehe jedoch nicht hervor, welche Kriterien in ihrem konkreten Fall betrachtet worden seien, sodass sie auf einzelne Kriterien nicht antworten und diese Kriterienprüfung entkräften hätte können.

In der Begründung werde auch ausgeführt, dass Liebhaberei vorliege, da die Tätigkeit vor Erreichen eines Gesamtgewinnes beendet worden sei. Zumindest die Anlaufverluste würden ihr ihrer Meinung nach zustehen, da laut Richtlinien zur Liebhabereibeurteilung (Erl. des BM für Finanzen vom 23.12.1993 ZI 140661/6-IV/14/97) Punkt 9 betreffend Anlaufzeitraum von vornherein eine zeitliche Begrenzung erkennbar sein müsse. Die alleinige Tatsache der Beendigung spreche noch nicht für eine von vornherein geplante zeitliche Begrenzung.

Sie ersuche daher die obigen Bescheide zu korrigieren und ihre Einkünfte laut Erklärung zu veranlagten bzw ihr das Ergebnis der Kriterienprüfung darzustellen damit sie ihr Berufsbegehren falls notwendig, detaillieren zu können.

Mit Schreiben vom 9 Dezember 2008 wurde der Bw Nachstehendes mitgeteilt:

*"Es wurden folgende Kriterien bei der Bescheiderstellung berücksichtigt: Es sind in den Jahren 2001 bis 2007 Verluste in Höhe von € 44.020,14 entstanden. In keinem einzigen Jahr wurde ein Überschuss erzielt. Gegen das Vorliegen einer Einnahmequelle spricht auch das Verhältnis der Umsätze zu den Verlusten. In den Jahren 2001 und 2002 haben die Verluste sogar die Einnahmen überstiegen. Um Stellungnahme zu oa Kriterien wird ersucht.*

*Weiters wird ersucht zu folgender Frage Stellung zu nehmen:*

*Wurden Maßnahmen gesetzt um den Betrieb in die Gewinnzone zu führen?"*

Mit Schreiben vom 16. Jänner 2009 nahm die Bw zu den oa Fragen wie folgt Stellung:

*"Aufgrund der Tatsache, dass ich in den Jahren meiner gewerblichen Betätigung zahlreiche Aktivitäten gesetzt habe, um meinen Gewerbebetrieb in die Gewinnzone zu bringen, sehe ich Ihre Kriterienprüfung als nicht aussagekräftig an, außerdem ist zu bemerken, dass die Jahre 2001 und 2002 den Beginn meiner gewerblichen Tätigkeit dargestellt haben und ich erst Fuß fassen musste.*

*Folgende Maßnahmen wurden unter anderem gesetzt:*

*Pressewerbung per 31.3.01*

*Teilnahme an der Messe B. am 5.4.01*

*Stand in der M. am 11.5.01*

*Stand bei der Firma C. am 5.5.01*

*Teilnahme am Gesundheitstag in E.*

*Teilnahme an den Gesundheitstagen in D. (insgesamt 6 mal)*

*Ständige Postwurfsendungen in F. und Umgebung*

*Diverse Werbung bei Fit-Läufen*

*Vorträge in diversen Fitnessstudios, Kosmetiksalons und bei Friseurfachgeschäften*

*Teilnahme an der L. in H. im August 02*

*Marktstand in G. am 7.12.02*

*Teilnahme an der M. Med am 28.3.02*

*Stetige Präsenz im Gemeindeblatt F. und D.*

*Teilnahme an der Wellnessmesse K.*

*Wie aus dem beiliegenden beispielhaften Werbematerial ersichtlich ist, wurde auch in Richtung Wellnessberatung und Ernährungsberatung Aktivitäten gesetzt, um zusätzlich zum reinen Produktverkauf, Einnahmen zu lukrieren.*

*Da ich mich wirklich bemüht habe, meinen Betrieb ins Laufen zu bringen und auch bestrebt war (siehe Beilagen) zusätzliche Umsätze durch Beratungsleistungen zu erzielen (es war leider nicht von Erfolg gekrönt), kann ich Ihre Ansicht, dass Einkünfte aus Liebhaberei vorliegen, nicht teilen und ersuche um Erledigung im Sinne meiner Berufung."*

Dem Schreiben wurden zum Beispiel nachstehende Werbematerialien beigelegt:

"Unverbindliche Körperfett-Analyse, Lust auf Figur? Übergewicht gehört schon bald der Vergangenheit an..., Einladung zum Kundenstammtisch, Fit und Schlank durch den Winter, Fit Vital Wohlfühlen, Frühling in Sicht,..."

Mit Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2002 bis 2007 datiert vom 20. Februar 2009 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt:

*"Im vorliegenden Fall ist strittig, ob die von Ihnen ausgeübte Tätigkeit als Warenpräsentatorin eine Einkunftsquelle im Sinne des Einkommensteuergesetzes darstellt oder nicht.*

*Bei nebenberuflich ausgeübten gewerblichen Tätigkeiten handelt es sich grundsätzlich um eine Betätigung, die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn zu erzielen. Die Tätigkeit ist nach den Bestimmungen der Liebhabereiverordnung BGBl Nr. 33/1993 (LVO II) zu beurteilen. 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. Fallen bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs 1 LVO Verluste an, so ist das Vorliegen der Absicht einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen, insbesondere anhand der im § 2 Abs 1 Z 1 bis 6 LVO genannten Kriterien (das sind zB Ausmaß und*

*Entwicklung der Verluste sowie deren Verhältnis zu den Gewinnen, Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen) zu beurteilen. Das Ertragsstreben muss darauf gerichtet sein, im Laufe der Betätigung Gewinne bzw Überschüsse in einer Höhe zu erwirtschaften, die nicht nur die angefallenen Verluste ausgleichen, sondern darüber hinaus zu einem Gesamtüberhang der Überschüsse gegenüber den Verlusten führt. Es wurden von Ihnen in den Jahren 2001 bis 2007 Verluste in Höhe von insgesamt € 44.020,14 erzielt. In keinem einzigen Jahr kam es zu einem Überschuss. Da bereits am 8.7.2008 die Tätigkeit eingestellt wurde konnte aufgrund ihrer Tätigkeit als Warenpräsentatorin kein Gesamtüberschuss erzielt werden.*

*Bezüglich der Anerkennung eines Anlaufzeitraumes im Sinne des § 2 Abs 2 LVO ist anzuführen, dass sich der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 22.2.2000, 96/14/0038 erstmals mit der Frage, ob bei bestimmten Privatgeschäftsvermittlern ein Anlaufzeitraum anzuerkennen ist oder ob von einer zeitlich begrenzten Tätigkeit ausgegangen werden kann und somit ein Anlaufzeitraum zu verneinen ist, auseinandergesetzt hat. Der Verwaltungsgerichtshof ist zu dem Schluss gelangt, dass die Tätigkeit eines Warenpräsentators, wie sie von ihnen ausgeübt wird, objektiv gesehen nicht geeignet ist, Gewinne zu erzielen. Insbesondere waren in den Jahren 2001 und 2002 die Verluste höher als die Einnahmen, der Wareneinsatz entspricht ungefähr der Höhe der Einnahmen und es liegt ein erheblicher Anteil an Eigenverbrauch vor.*

*Die in der Vorhaltsbeantwortung vom 16.1.2009 angeführten Maßnahmen wurden zu Beginn ihrer Tätigkeit gesetzt und sind zu diesem Zeitpunkt noch keine strukturverbessernden Maßnahmen, die zur Verbesserung der Ertragslage und Steigerung der Umsätze führen können.*

*Die Berufung war daher abzuweisen."*

Mit Eingabe vom 20. März 2009 ersuchte die Bw um Vorlage der Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat.

Mit Bescheid vom 30. März 2009 wurde die Bw aufgefordert – bis zum 15. April 2009 - die der Berufung anhaftenden Mängel – "Der Vorlageantrag ist nicht unterschrieben" – gem. § 85 Abs 2 BAO zu beheben.

Laut Aktenvermerk vom 2.4.2009 hat die Bw den Vorlageantrag anlässlich einer persönlichen Vorsprache unterschrieben.

Mit Bericht vom 7. Mai 2009 wurde die oa Berufung dem UFS zur Entscheidung vorgelegt.

Die UFS Internetrecherche ergab:

*"A. ist ein Unternehmen für Wellness und Wohlbefinden.*

*Angebotene Produkte: Basisprodukte, Programme, Gewichtskontrolle, Nahrungsergänzungen, Energie, Sport & Fitness, Proteinpower, Support, Kosmetik.*

*Direktvertrieb:*

*"A. bietet Ihnen eine Chance im Bereich Direktvertrieb mit Produkten aus dem boomenden Wellnessmarkt. Menschen aus allen Schichten und Kulturen der ganzen Welt wählen die A. – Karrieremöglichkeit, um sich etwas hinzu zu verdienen, finanziell unabhängig zu werden und*

*ein Gefühl der Zufriedenheit zu erreichen, was in einem normalen Bürojob nur schwer zu finden ist.*

#### *Wachstumsbranche Direktvertrieb*

*Der Direktvertrieb ist ein schnell wachsender, dynamischer Vertriebsweg, der die Möglichkeit bietet, ohne Zwischenhändler zu arbeiten. Der Verkauf der Produkte erfolgt über einen persönlichen Berater, ohne Umweg über den Einzelhandel.*

*Dies bietet viele Vorteile:*

- *Selbständigkeit mit eigener Organisation*
- *Nebenverdienst zum Hauptberuf*
- *Zusatzverdienst zum Haupteinkommen des Partners*
- *Freie Zeiteinteilung, Arbeit von zu Hause aus möglich*
- *Harmonie zwischen Beruf und Familie*
- *Hohe Produktqualität und Standards*
- *Bewährte Geschäftskonzepte und Materialien*

#### *Geschäftsgelegenheit*

*Die Direktvertriebslösung von A. eignet sich für Menschen jeden Alters, unabhängig von ihren bisherigen Erfahrungen. Wir geben Menschen die Möglichkeit, ihren Lebensstil zu verbessern. Dies erreichen wir durch:*

- *Eigenverbrauch unserer hochwertigen Lösungen, die die neuesten Erkenntnisse von Wissenschaft und Natur verbinden*
- *Die Chance zur Selbständigkeit im wachsenden Wellnessmarkt*
- *Trainings und Unterstützung, damit Sie erfolgreich in das Geschäft wachsen können*
- *Eines der großzügigsten Vergütungssysteme (Marketingplan) der Direktvertriebsbranche*
- *Es besteht die Möglichkeit zur Warenrückgabe, bei gleichzeitiger Kündigung des Beratervertrages."*

Mit Schreiben vom 5. Mai 2011 wurde die Bw aufgefordert bekannt zugeben, warum die Einnahmen im Jahr 2006 deutlich sanken und im Jahr 2007 abermals deutlich sanken und welche Bemühungen die Bw zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen im Sinne des §2 Abs 1 Z 6 LVO im Jahr 2004, im Jahr 2005, im Jahr 2006 und im Jahr 2007 gesetzt hätte.

Mit Schreiben vom 7. Juni 2011 teilte die Bw mit, dass die Gründe für den Rückgang der Einnahmen 2006 und 2007 ihr selbst nicht klar seien. Die Nachfrage nach ihren Produkten sei offensichtlich nicht mehr gegeben, ob aus preislichen Gründen oder aus Konkurrenzgründen könne sie leider nicht sagen. Bei genauer Kenntnis hätte die selbst gezielter gegensteuern können.

Da sie leider nicht gewusst habe, warum ihre Ertragslage sich so verschlechtert habe, seien von ihr folgende Maßnahmen gesetzt worden:

Für 2004 und 2005 sei die Werbeagentur "J." beauftragt worden, welche in der Kleinen Zeitung im Grazer Raum Werbung gemacht hätte. Ab dem Sommer 2004 sei das "AT." beauftragt worden in den Niederösterreichischen Nachrichten (wöchentlich) im Rahmen eines sogenannten "Geschäftsaufbaus" Werbung zu machen.

Im Februar 2004 hätten bei einem Seminar in U. zwei Geschäftspartner gewonnen werden können, welche jedoch den gewünschten Erfolg nicht erbracht hätten. Weiters hätte sie am Gesundheitstag in G. und GW. teilgenommen um neue Kunden anzusprechen.

Ab 2005 hätte sie regelmäßig in den Gemeindenachrichten ihrer Heimatgemeinde inseriert. Weiters seien Postwurfsendungen in den umliegenden Gemeinden erfolgt. In den Fitnessstudios hätten regelmäßig Infos aufgelegt. Auch seien Frühlingsaktionen in Form von Postwurfsendungen erfolgt. Einmal pro Woche hätte sie zu Infozwecken einen Tag der offenen Tür veranstaltet und im Internet seien ebenfalls Werbemaßnahmen gesetzt worden. Auf der Seite "O." sei für ihre Unternehmen geworben worden.

In den Jahren 2006-2007 sei fortlaufend die Werbung mittels Internet (O.) erfolgt. Eine eigene Homepage sei erstellt worden. Die Postwurfsendungen seien intensiviert und um Geld zu sparen, seien diese selbst zugestellt worden. Zusätzlich zu den Gemeindenachrichten ihrer Heimatgemeinde sei auch im Ort ihrer selbständigen Tätigkeit in den Gemeindenachrichten inseriert worden.

In all den Jahren hätte sie regelmäßig am Gesundheitstag in D. teilgenommen. Weiters sei eine regelmäßige Teilnahme an der Frauenmesse "La Donna" in H. und an den Wellnessmessen in K. und in B. erfolgt, um neue Kundenschichten ansprechen zu können.

Zu erwähnen sei auch noch die Teilnahme am Ärztezentrum in der M., jeden ersten Samstag im Monat, wo sie an einem Stand mit anderen Kollegen ihre Produkte präsentieren hätte können.

Mit Schreiben 29. Juni 2011 wurde dem Finanzamt als Amtspartei zur Wahrung des Parteiengehörs das oa Schreiben der Bw zur Stellungnahme übermittelt.

Mit Schreiben vom 28. Juli 2011 nahm die Vertreterin des Finanzamtes dazu wie folgt Stellung:

*"Nach Ansicht des Finanzamtes wurden ab dem Jahr 2004 keine strukturverbessernden Maßnahmen im Sinne des § 2 Abs. 1 Z 6 LVO gesetzt. Die in der Vorhaltsbeantwortung angeführten Maßnahmen erfolgten auch bereits in den Jahren 2001 bis 2003 (s. Schreiben der*

*Bw vom 16.01.20099). Es ist daher nicht zu erkennen, dass ab dem Jahre 2004 durch die Bw besondere Bemühungen erfolgten um die Ertragslage zu verbessern.*

*Allein die Tatsache, dass in den streitgegenständlichen Jahren der Wareneinsatz nur geringfügig von den Erlösen abweicht (s. Beilagen), lässt erkennen, dass die Tätigkeit in der betriebenen Weise von Beginn an keine Aussicht hatte, sich lohnend zu gestalten.*

*Ein Indiz für die mangelnde Gewinnerzielungsabsicht ist auch die vorhandene weitere Einkunftsquelle der Bw. Im gegenständlichen Fall stehen Einkünfte aus der nichtselbständigen Tätigkeit (KZ 245) 2002 in Höhe von € 21.113,92, 2003 in Höhe von € 21.718,32 in Höhe von € 29.101,47, 2005 in Höhe von € 23.083,36, 2006 in Höhe von 25.017,36 und 2007 in Höhe von € 26.342,46 zur Verfügung."*

### **Über die Berufung wurde erwogen:**

Strittig ist, ob die nebenberufliche Tätigkeit der Bw als A. –Beraterin, welche sie im Jahr 2001 begonnen und im Jahr 2008 beendet hat, eine Einkunftsquelle im Sinne des Einkommensteuergesetzes darstellt.

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

Unstrittig ist, dass die gegenständliche Tätigkeit als Betätigung zu werten ist, die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn zu erzielen. Die Tätigkeit ist nach den Bestimmungen der Liebhabereiverordnung (LVO) BGBl Nr. 33/1993 (LVO II) zu beurteilen.

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

Da das in § 1 Abs 1 LVO vorausgesetzte subjektive Element einer Gewinn(Überschuss)-erzielungsabsicht nicht unmittelbar erkennbar ist, ist anhand objektiver Kriterien darauf zu schließen, ob ein Ertragsstreben vorliegt. Das Ertragstreben des Steuerpflichtigen muss auf die Erzielung eines Gesamtgewinnes oder Gesamtüberschusses gerichtet sein. Die im Laufe der Betätigung erwirtschafteten Gewinne oder Überschüsse dürfen nicht nur die angefallenen Verluste ausgleichen, sondern müssen darüber hinaus bei einer betrieblichen Einkunftsquelle zu einer Mehrung des Betriebsvermögens, bei einer außerbetrieblichen Einkunftsquelle zu einem Überhang der Überschüsse gegenüber den Verlusten, führen.

#### **1. Anlaufverluste 2001 - 2003:**



Als Anlaufverluste gelten die Jahre ab Beginn der Betätigung, das sind im vorliegenden Fall die Jahre 2002 bis 2004 (§ 2 Abs 2 LVO). Da bei dieser Tätigkeit von Beginn an Verluste anfallen, ist anhand der Liebhabereiverordnung vorzugehen.

Gemäß § 2 Abs 2 LVO erster Satz liegen innerhalb der ersten Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab Beginn einer Betätigung im Sinne des § 1 Abs 1 leg.cit. jedenfalls Einkünfte vor (Anlaufzeitraum). Ein solcher Anlaufzeitraum darf jedoch nicht angenommen werden, wenn nach den Umständen des Einzelfalles damit zu rechnen ist, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes beendet wird (§ 2 Abs 1 und 2 LVO). Die Beendigung einer Betätigung spricht dabei für sich allein nicht für eine von vornherein geplante zeitliche Begrenzung, sondern ist es ist zu Beginn der Betätigung (von vornherein) zu beurteilen, ob eine Einkunftsquelle nach dem Gesamtbild der Verhältnisse vorliegt oder nicht bzw ob für eine zeitliche Begrenzung sprechende Umstände vorliegen.

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

Im gegenständlichen Fall hat die Bw die Tätigkeit als A. Beraterin im Jahr 2001 aufgenommen. Die Fa. A. ist ein Unternehmen für Wellness und Wohlbefinden. Der Vertrieb der Produkte und Programme erfolgt ausschließlich über Berater. Dieser ist nicht berechtigt von den von A. festgelegten Preisen und Konditionen gegenüber dem Kunden abzugehen.

Im Erkenntnis vom 22.2.2000, 96/14/0038 hat sich der Verwaltungsgerichtshof erstmals mit der Frage, 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. Der VwGH hat die Beweiswürdigung, die zu den Sachverhaltsfeststellungen führte aus denen die Nichtanerkennung eines Anlaufzeitraumes resultiert, auf ihre Schlüssigkeit geprüft und unbeanstandet gelassen.

Er führte darin unter anderem aus, dass bei keinen Gebietsschutz genießenden Privatgeschäftsvermittlern, welche Schulungen sowie Vorführmaterial auf eigenen 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.

Im Erkenntnis vom 2.3.2006, 2006/15/0018 hat der Verwaltungsgerichtshof Folgendes ausgeführt:

*"Liegt - wie im vorliegenden Fall von der belangten Behörde nicht in Abrede gestellt – eine Tätigkeit im Sinn des § 1 Abs 1 Liebhabereiverordnung 1993 (im Folgenden : LVO) vor, ist das Vorliegen von Einkünften zu vermuten. Die Vermutung kann jedoch widerlegt werden, wenn die Absicht nicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs 1 und 3 LVO) nachvollziehbar ist.*

*Nach § 2 Abs 2 LVO liegen innerhalb der ersten drei Kalenderjahre ab Beginn einer Betätigung im Sinn des § 1 Abs 1 leg.cit. jedenfalls 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 (Gesamtüberschusses) beendet wird.*

*Stellt sich bei einer Tätigkeit nach § 1 Abs 1 LVO (mit Ausnahme der Vermietung) objektiv erst nach mehreren Jahren heraus, dass sie niemals erfolbringend sein kann, kann sie dennoch bis zu diesem Zeitpunkt als Einkunftsquelle anzusehen sein. Erst wenn die Tätigkeit dann nicht eingestellt wird, ist sie für Zeiträume ab diesem Zeitpunkt als Liebhaberei zu qualifizieren (vgl. für viele das hg. Erkenntnis vom 7. Oktober 2003, 99/15/0209)."*

Das Finanzamt geht grundsätzlich davon aus, dass es sich bei der gegenständlichen Tätigkeit um eine solche iSd § 1 Abs 1 LVO handelt und, dass schon systembedingt iSd § 2 Abs 2 letzter Satz der LVO 1993 damit zu rechnen ist, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes beendet wird.

Ob die sachverhältnismäßigen Voraussetzungen für die vom Finanzamt vertretene Ansicht, ein Anlaufzeitraum sei nicht anzunehmen, vorgelegen sind, ist eine Frage der Beweiswürdigung.

Bei der von der Bw im Jahr 2002 begonnenen und nebenberuflich ausgeübten Tätigkeit handelt es sich unbestrittenermaßen um die Tätigkeit eines Privatgeschäftsvermittlers. Die Tätigkeit besteht darin, ihre Kunden mit den Produkten und Programmen der Fa. A. zu versorgen. Die Bw darf dabei lediglich die Produktpalette der Vertriebfirma vertreiben, wobei sie das Vorführmaterial von dieser kaufen muss. Auch die Preise werden von der Vertriebfirma festgelegt, indem für jedes Produkt ein vorgeschriebener Festpreis festgesetzt wird, welcher von der Bw nicht verändert werden kann.

Die Beurteilung der behaupteten Absicht positive Ergebnisse erzielen zu wollen, muss daher gem. § 1 Abs 1 zweiter Satz LVO anhand objektiver für Dritte nachvollziehbarer Kriterien – insbesondere anhand der in § 2 Abs 1 LVO genannten – möglich sein. Besteht daher objektiv gar keine Möglichkeit der Einnahmenüberschusserzielung, reicht der subjektive Wille hiezu für die Anerkennung als Einkunftsquelle nicht aus.

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.

Wenn man sich nun die Einnahmen und Ausgaben der Bw in den Jahren 2001 bis 2003 ansieht, so stehen 2001 Einnahmen in Höhe von € 8.488,22, Ausgaben in Höhe von 21.854,31, 2002 Einnahmen in Höhe von € 11.896,03 Ausgaben in Höhe von € 23.977,10 und 2003 Einnahmen in Höhe von € 13.166,97 Ausgaben in Höhe von € 21.351,78 gegenüber.

Bezogen auf den Anlaufzeitraum stehen somit Einnahmen in Höhe von € 33.551,22 Ausgaben in Höhe von € 67.183,19 gegenüber, somit ein Verlust in Höhe von € 33.631,97.

Im vom Verwaltungsgerichtshof entschiedenen Fall vom 22.2.2000, 96/14/0038 waren Jahresumsätze von lediglich S 502 bis S 19.328 erzielt worden. Der in drei Jahren erwirtschaftete Gesamtverlust (S 170.972) überstieg die Gesamtumsätze dieser drei Jahre (S 32.696) um ein Vielfaches und die getätigten Umsätze waren geringer als die Reiseaufwendungen des Beschwerdeführers. Diese Konstellation kann daher nicht unbesehen auf den vorliegenden Fall übertragen werden, da es bei der Beurteilung auf die Verhältnisse des Einzelfalles ankommt.

Zwar kann das Vorhandensein einer weiteren Einkunftsquelle neben der verlustbringenden aus der ein Stpfl seinen Lebensunterhalt bestreitet und Verluste abdecken kann, Indiz für mangelnde Gewinnerzielungsabsicht sein (vgl. *Renner*, *ecolex* 2011, 261). Im gegenständlichen Fall stehen Einkünfte aus der nichtselbständigen Tätigkeit (KZ 245) 2001 in Höhe von € 20.403,15, 2002 in Höhe € 21.113,92 und 2003 in Höhe von € 21.718,32 den Verlusten aus Gewerbebetrieb des Anlaufzeitraumes gegenüber.

Der UFS kann aber hier – entgegen der Ansicht des Finanzamtes - nicht erkennen, dass die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit neben der Deckung des Lebensunterhaltes auch auf eine zusätzliche Leistungsfähigkeit zur Abdeckung von gewerblichen Verlusten hindeuten. Die Bw hat sicher von vornherein die subjektive Absicht gehabt, Gewinne zu erzielen.

Es konnte daher nach Ansicht des UFS bei dieser Sachlage bei diesem Einzelfall somit nicht von vornherein davon ausgegangen werden, dass die Tätigkeit als niemals Erfolg bringend angesehen werden konnte und dass die Betätigung zwingend vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes beendet werden wird.

Die Verluste des Anlaufzeitraumes sind daher aus oa Gründen anzuerkennen.

## 2. Verluste der Jahre 2004-2007:

Ab welchen Zeitpunkt eine Tätigkeit nun endgültig als Liebhaberei einzustufen ist, wird seit der Liebhabereiverordnung der Kriterienprüfung (§ 2 Abs 1 Z 1 -6 LVO) überlassen, wobei folgende Aspekte maßgeblich sind.

Fallen bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO Verluste an, so ist das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen, insbesondere anhand der im § 2 Abs. 1 Z 1 bis 6 LVO genannten Kriterien (das sind Ausmaß und Entwicklung der Verluste sowie deren Verhältnis zu den Gewinnen; Ursachen, aufgrund derer im Gegensatz zu vergleichbaren Tätigkeiten kein Gewinn erzielt wird; marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen sowie Preisgestaltung; Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen) zu beurteilen. Fehlt die Absicht, eine insgesamt ertragbringende Tätigkeit zu entfalten, ist das Ergebnis der Betätigung - mag es auch die Tatbestandsmerkmale einer Einkunftsart im Sinne des EStG 1988 erfüllen - steuerlich nicht beachtlich, sondern als Liebhaberei dem Bereich der privaten Lebensführung (§ 20 EStG 1988) zuzurechnen (*Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG 1988, Anh. I/2, Anm. 1).

Die Gesamtgewinnbetrachtung stellt sich anhand der oa Kriterien im gegenständlichen Fall so dar, dass in den Jahren 2002 bis 2007 folgende Einnahmen und Ausgaben erzielt wurden.

Jahr	Einnahmen in Euro	Ausgaben in Euro	Gewinn/Verlust in Euro
2001	8.488,22	21.854,31	-13.366,09
2002	11.896,03	23.977,10	-12.081,07
2003	13.166,97	21.351,78	-8.184,81
2004	14.509,82	18.782,34	-4.272,52
2005	12.255,70	15.253,54	-2.997,84
2006	6.711,27	8.675,57	-1.964,30
2007	2.466,35	3.682,94	-1.234,35
Summe	69.494,36	113.577,58	-44.100,98

In den Jahren 2001 bis 2007 stehen Einnahmen in Höhe von € 69.494,36 Ausgaben in Höhe von € 113.577,58 gegenüber. Es wurde somit ein Gesamtverlust in Höhe von € 44.100,98 erwirtschaftet.

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 denen die Betätigung vorliegt unter Einbeziehung eines Übergangsverlustes und Veräußerungsgewinnes (*Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG Anh I/2 Anm 54) zu addieren.

Die Entwicklung der Verluste in den Jahren 2001 bis 2007 zeigen eine fallende Tendenz von € - 13.366, 09 im Jahr 2001 auf €-1.234,35 im Jahr 2007 auf.

Nach Ansicht des UFS hat die Bw – entgegen der Ansicht des Finanzamtes im Schreiben vom 28. Juli 2022 - sehr wohl nach Ablauf des Anlaufzeitraumes strukturverbessernde Maßnahmen gesetzt. Im Jahr 2004 hat die Bw mittels einer Werbeagentur im Grazer Raum und auch in den Niederösterreichischen Nachrichten (wöchentlich) im Rahmen eines sogenannten "Geschäftsaufbaues" Werbung gemacht, was auch zu einem Anstieg der Einnahmen im Jahr 2004 auf € 14.509,82 geführt hat.

Im Jahr 2005 hat die Bw regelmäßig in ihrer Heimatgemeinde in den Gemeindenachrichten inseriert und Postwurfsendungen in den umliegenden Gemeinden verschickt. Auch in den Fitnessstudios wurden Infos aufgelegt und es erfolgten Frühlingsaktionen in Form von regelmäßigen Postwurfsendungen und einmal pro Woche hätte sie zu Infozwecken einen Tag der offenen Tür veranstaltet. Auf der Seite "O. " sei für ihre Unternehmen geworben worden und auch eine eigenen Homepage erstellt.

In den Jahren 2006 und 2007 erfolgte laufend die Werbung mittels Internet.

Nach Ansicht des UFS ist daraus erkennbar, dass die Bw versucht hat ein marktgerechtes Verhalten zu setzen und es ihr auch durch den Einsatz von Werbemaßnahmen (zB Postwurfsendungen, Vorträge, Präsenz im Gemeindeblatt, Teilnahme bei diversen Messen usw.) gelungen ist Neukunden zu werben und dadurch die Einnahmen in den Jahren 2001 bis 2004 zu steigern. Ab dem Jahr 2005 zeigt sich bei den Einnahmen jedoch wieder eine fallende Tendenz.

Die Bw hat durch das Setzen von Verbesserungsmaßnahmen (gezielte Werbemaßnahmen, Informationstage, Gesundheitstage usw) versucht auf die inneren und äußeren Einflüsse, die zu den Verlusten geführt haben zu reagieren.

Die Bw hat aber im Jahr 2008 offensichtlich erkannt, dass die Nachfrage nach ihren Produkten offensichtlich nicht mehr gegeben war und auch ihre Maßnahmen zur Gegensteuerung nicht mehr ausreichen.

Wird eine typisch erwerbswirtschaftliche Betätigung vor Erzielung eines Gesamtgewinnes eingestellt, so ist sie jedenfalls als Einkunftsquelle zu beurteilen, wenn die Einstellung als wirtschaftlich sinnvolle Reaktion auf gewöhnliche Risiken oder Unwägbarkeiten erfolgt ist und der sich Betätigende bis dahin – wenn vielleicht auch erfolglos – stetig nach Gewinnen gestrebt hat.

Nach Meinung des UFS ist daher die gewerbliche nebenberuflich ausgeübte Tätigkeit der Bw auch in den Jahren 2004 bis 2007 als Einkunftsquelle anzusehen und auch die Verluste der Jahre 2004 bis 2007 steuerlich anzuerkennen.

Es war daher aus oa Gründen spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 6 Berechnungsblätter

Wien, am 5. August 2011