

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter M in der Beschwerdesache des Bf., Adr., vom 17. Dezember 2008, vertreten durch W., Adr. gegen den Bescheid des Finanzamtes S vom 13. November 2008 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2006 zu Recht erkannt:

I.

**Der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid des Jahres 2006 wird gemäß § 279 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) abgewiesen.**

II.

**Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.**

III.

Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

## Entscheidungsgründe

### 1) Verfahren vor der Abgabenbehörde

#### 1.1 Beginn der Tätigkeit, Betriebsergebnisse 2003, 2004, 2005, 2006 und 2007

Im Dezember 2003 langte bei der Abgabenbehörde ein Fragebogen des Beschwerdeführers über den Beginn einer Tätigkeit aus Geschäftsvermittlung ein.

Im Jänner 2004 wurde von einem Organ der Abgabenbehörde mit dem Beschwerdeführer eine Niederschrift „über die Erhebung/Nachscha anlässlich der Neuaufnahme“ aufgenommen. Der Anlage zur Niederschrift ist Folgendes zu entnehmen:

*„Herr Bf., wohnhaft in Adr.. betreibt seit Mai 2003 eine gewerblich, selbständige Tätigkeit im Bereich "Geschäftsvermittlung".*

*D. h. er vermittelt Geschäftspartner, er erhält Umsatzbeteiligungen aus interner Kreditkarte der Firma WA, Onlinecasino, Sportwetten, Onlinelotterie und interner Aktienmarkt für Mitglieder von WA. Diese Tätigkeiten werden für die Firma WA. in Australien*

(genauere Angaben über die Adresse konnte von Herrn Bf. nicht gemacht werden) ausgeübt.

Die Tätigkeit wird von einem PC (inkl. Internetanschluß) von zu Hause aus ausgeübt.

Die Auszahlung der Einnahmen erfolgt über eine Bank in London (Pay 2) und wird entweder

gleich wieder in Aktien angelegt bzw. an Herrn Bf. nach Österreich überwiesen.

Lt. der Aussage von Herrn Bf. wurden sämtliche Einnahmen aus dieser Tätigkeit bis zum Zeitpunkt der Nachschau wieder in Aktien angelegt. Nach Österreich gelangte aus dieser Tätigkeit noch kein Geld. Herr Bf. erzielt zusätzlich Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit.“

Diese Niederschrift wurde auf Ersuchen des Parteienvertreters, welcher im November 2008 die Vertretung des Beschwerdeführers übernommen hatte, vom Referenten des Unabhängigen Finanzsenates nachweislich zugesandt.

In den Jahren 2003 bis 2007 wurden nachstehende Einnahmen erzielt sowie folgende Aufwendungen als Betriebsausgabe geltend gemacht.

Tabelle der Betriebsergebnisse 2002 bis 2007

Der Beschwerdeführer war unter anderem im Jahr 2006 sowie davor (ab 2001) und danach (bis zum Jahr 2011) als LKW- Fahrer nichtselbständig tätig.

## 1.2 Außenprüfung

### 1.2.1 Niederschrift Schlussbesprechung

Der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 5. November 2008, welche vom Organ der Abgabenbehörde mit dem ehemaligen Parteienvertreter aufgenommen wurde, ist unter anderem Folgendes zu entnehmen:

„Tz 1: Allgemeines:

Herr Bf. erzielte in den Jahren 2003 - 2007 geringste Provisionserlöse der Firmen WA.. . und Y . Die Tätigkeiten wurden mittlerweile beendet und Herr Bf. bezieht nur mehr Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als LKW-Fahrer bei der Fa. C GmbH.

In den Jahren 2003 - 2007 erzielte der Pflichtige nur Überschüsse der Werbungskosten. Es ergab sich für diesen Zeitraum ein Gesamtverlust in der Höhe von € 19.647,34.

Die hauptsächlichen Aufwendungen setzen sich aus Kosten für Telefon, Fortbildung und Reisekosten zusammen. Über die Aufteilung der Telefonkosten (50% Privat) wurden keine Aufzeichnungen geführt.

Angeforderte Belege und Bankbelege konnten nicht erbracht werden.

Über die Eigenerlage des Jahres 2005 konnten ebenfalls keine Nachweise erbracht werden.

*Des weiteren wurden Aufwendungen welche die Gattin betreffen ( L , MS ) als Werbungskosten in Abzug gebracht.*

*Aufgrund dieser Feststellungen werden die Umsatz- u. Einkommensteuerbescheide der Jahre 2003 - 2007 gem. § 303 BAO wiederaufgenommen.*

*Tz 2: Liebhaberei Umsatzsteuer/Einkommensteuer...*

*Einkommensteuer:*

*Gem. § 1 Abs. 1 der Liebhabereiverordnung liegen Einkünfte bei einer Tätigkeit vor, die durch die Absicht veranlaßt ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuß der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen.*

*Aufgrund der oben angeführten Bewirtschaftung bzw. der mittlerweile beendeten Tätigkeit wurde ein Gesamtverlust in der Höhe von € 19.647,34 erwirtschaftet.*

*Die im Prüfungszeitraum geltend gemachten Verluste werden daher nicht anerkannt.*

*Umsatzsteuer:...*

*Parteiengehör:*

*§ 115 BAO: Die Abgabenbehörden haben abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der abgaben wesentlich sind.*

*(2) Den Parteien ist Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben.*

*§ 183 (1) BAO: Beweise sind von Amts wegen oder auf Antrag aufzunehmen.*

*(4) Den Parteien ist vor Erfassung des abschließenden Sachbescheides Gelegenheit zu geben, von den durchgeführten Beweisen und vom Ergebnis der Beweisaufnahme Kenntnis zu nehmen und sich dazu zu äußern.*

*Um den Grundsatz des Parteiengehörs genüge zu leisten, wird Ihnen die Möglichkeit gegeben, innerhalb einer Frist von einer Woche (bis zum 14.11.2008) sich zu den obigen Prüfungsfeststellungen zu äußern.*

*Mit Ihrer Niederschrift auf dem Schlussbesprechungsprotokoll oder bei Nichtbeachtung der Frist, werden die Bescheide wie oben erwähnt, wiederaufgenommen und gemäß den getroffenen Prüfungsfeststellungen neu festgesetzt.“*

*getroffenen Prüfungsfeststellungen neu festgesetzt.“*

## **1.2.2 Stellungnahme des Parteienvertreters zur Niederschrift**

Innerhalb der vom Prüfungsorgan gesetzten Frist nahm der nunmehrige Parteienvertreter zur Niederschrift über die Schlussbesprechung und zu den Prüfungsfeststellungen, wie Folgt Stellung:

*„Sehr geehrter Herr I , wir wurden mit der steuerlichen Vertretung in obiger Angelegenheit von Herrn Bf. beauftragt, nachdem er sich von Herrn CH nicht entsprechend vertreten sah.*

*Herr Bf. hat im Jahr 2003 eine Nebentätigkeit begonnen, für die ein Gewerbe angemeldet und der Vertrieb von Produkten der Firmen WA... . und Y besorgt wurde. Meinem Mandanten wurde, seitens Herrn O , vorgegaukelt, dass auch bei einer Nebentätigkeit problemlos Gewinne mit dem Vertrieb der Produkte zu erzielen seien, d.h. die Tätigkeit war seitens meines Mandanten mit Gewinnerzielungsabsicht gestartet worden und entspricht die Tätigkeit keiner persönlichen Vorliebe meines Mandanten, weshalb keine steuerliche Liebhaberei vorliegt und die bereits rechtskräftig veranlagten Jahre 2003 bis 2006 steuerlich anzuerkennen sind.*

*Zu den Vorhaltungen der Niederschrift:*

*Die Aufteilung der Telefonkosten wurde seitens der WTH V geschätzt und mit 50% betrieblich angesetzt, was meines Erachtens bei dieser Tätigkeit üblich und glaubhaft ist, andernfalls wäre in der Niederschrift entsprechend auszuführen, was gegen diesen Ansatz spricht.*

*Zu den angeforderten Belegen und Bankbelegen ersuche ich um deren Konkretisierung, da die Niederschrift dies vermissen lässt und diese selbstverständlich nachgereicht werden. Ebenfalls ersuche ich um Konkretisierung der Eigenerlage 2005, um diese begründen zu können.*

*Zu den Aufwendungen der Gattin, die als Ausgaben angesetzt wurden handelt es sich um den gemeinsamen Besuch von Weiterbildungsveranstaltungen. Im Zusammenhang mit dem Vertrieb der Produkte wurden zu Hause so genannte Verkaufsparties mit Kosmetik und Kochgeschirrvorführung zusammen mit der Gattin durchgeführt, weshalb mit der Gattin einmal im Jahr eine 2 tägige Veranstaltung der Geschäftspartner besucht wurde, bei der Waren und deren Funktionalität vorgestellt und die Produktpräsentation vermittelt wurde, um die eigenen Verkaufsparties zusammen mit der Gattin erfolgreich gestalten zu können.*

*Zum Vorwurf der steuerlichen Liebhaberei möchte ich ergänzend darauf hinweisen, dass diese für sich allein lt. geltender Judikatur keinen Wiederaufnahmegrund darstellt, weshalb sich die Stellungnahme zu Tz 2 der Niederschrift erübrigt.“*

### **1.2.3 Aufhebung des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2006**

Der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006 wurde im November 2008 in Anwendung des § 299 Abs. 1 BAO aufgehoben und ein geänderter Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006 erlassen.

In der Begründung wurde unter anderem ausgeführt, dass auf Grund der in der Niederschrift vom 5. November 2008 angeführte Bewirtschaftung bzw. der mittlerweile beendeten Tätigkeit ein Gesamtverlust von € 19.647,34 erwirtschaftet worden sei. Der geltend gemachte Verlust sei daher nicht anzuerkennen.

Die bezahlten Steuerberatungskosten seien als Sonderausgabe anerkannt worden.

### 1.3 Berufung

Gegen den geänderten Sachbescheid des Jahres 2006 wurde berufen und unter anderem Folgendes ausgeführt:

*„Die Aufhebung der Bescheide 2006 nach § 299 BAO erfolgte aus dem Grund, dass unserem*

*Mandanten im Zuge der BP hinsichtlich seiner gewerblichen Tätigkeit steuerliche Liebhaberei*

*unterstellt wurde. Nachdem die Einnahmen/Ausgabenrechnung bereits im Zuge der Veranlagung der Finanzbehörde im Detail vorgelegen hat, liegt kein Grund für die Aufhebung rechtskräftig veranlagter Bescheide vor, da nicht einzelne Beträge berichtigt, sondern die gesamten Einkünfte aus Gewerbebetrieb aberkannt werden.*

*Herr Bf. hat im Jahr 2003 eine Nebentätigkeit begonnen, für die ein Gewerbe angemeldet und der Vertrieb von Produkten der Firmen WA... . und Y besorgt wurde.*

*Unserem Mandanten wurde, seitens des Vermittlers der Tätigkeit, Herrn O , vorgegaukelt, dass auch bei einer Nebentätigkeit problemlos Gewinne mit dem Vertrieb der*

*Produkte zu erzielen seien, d.h. die Tätigkeit war seitens unseres Mandanten mit Gewinnerzielungsabsicht gestartet worden und entspricht die Tätigkeit keiner persönlichen Vorliebe unseres Mandanten, weshalb keine steuerliche Liebhaberei vorliegt und die bereits*

*rechtskräftig veranlagten Bescheide steuerlich anzuerkennen sind.*

*Auch hat die Behörde nachdem die gewerblichen Einkünfte 2003 bis 2006 in den Einkommen- und Umsatzsteuerbescheiden regelmäßig endgültig veranlagt wurden, meinen Mandanten immer in dem Glauben belassen, dass keine steuerliche Liebhaberei vorliegt.*

*Die Aufhebung verstößt daher auch gegen den Grundsatz von Treu und Glauben.*

*Weiters setzt die Aufhebung nach § 299 (1) BAO die Rechtswidrigkeit des Inhaltes des aufzuhebenden Bescheides voraus. Im Spruch der ursprünglichen Sachbescheide ist aber keine Rechtswidrigkeit erkennbar und bleibt die Behörde in ihren Aufhebungsbescheiden eine*

*nachvollziehbare Begründung für die Aufhebung schuldig. Nachdem laut geltender VwGH Judikatur eine nachträgliche Beurteilung der Tätigkeit als steuerliche Liebhaberei für sich allein keinen Grund für eine Wiederaufnahme darstellt, kann darin auch keine Rechtswidrigkeit der Sachbescheide unterstellt werden.*

*Ich stelle daher den Antrag die Aufhebungsbescheide und die Sachbescheide ersatzlos aufzuheben.“*

#### **1.4 Berufungsvorentscheidung**

Die Berufung wurde durch Erlassung einer Berufungsvorentscheidung abgewiesen. In der Begründung wurde unter anderem Folgendes ausgeführt:

*„Der Berufungswerber hat im Jahr 2003 neben seiner nichtselbständigen Betätigung eine Nebentätigkeit als Warenpräsentator für die Firmen Y und WA... . begonnen. Es wurden seit Beginn der Tätigkeit bei sehr niedrigen Umsätzen jährlich Verluste erwirtschaftet. Die Verluste überschritten dabei deutlich die erzielten Umsätze. Aufgrund der schlechten Ergebnisse wurde die Betätigung inzwischen beendet.*

*Weder in der Stellungnahme zur Niederschrift vom 5.11.2008 noch im Berufungsschreiben wurden konkrete Bemühungen des Berufungswerbers angegeben, die geeignet wären, die Gewinnsituation der Tätigkeit zu verbessern. Es wurde weiters angegeben, dass dem Berufungswerber seitens des Vermittlers der Tätigkeit "vorgegaukelt" worden sei, dass problemlos Gewinne mit dem Vertrieb der Produkte im Rahmen einer Nebentätigkeit zu erzielen wären. Allein diese Aussage veranschaulicht die fehlende objektive Eignung der Tätigkeit zur Gewinnerzielung.*

*Liegt eine Tätigkeit im Sinne des § 1 Abs. 1 der Liebhabereiverordnung (LVO), BGBI.*

*Nr. 33/1999, 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 (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. Innerhalb der ersten drei Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab Beginn einer Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO, längstens jedoch innerhalb der ersten fünf Jahre ab dem erstmaligen Anfallen von Ausgaben für diese Betätigung (Anlaufzeitraum) liegen nach § 2 Abs. 2 LVO jedoch jedenfalls Einkünfte vor, außer es ist nach den Umständen des Einzelfalls damit zu rechnen, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes beendet wird. 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 sprechende Umstände vorliegen.

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 hiebei nicht an (vgl. VwGH 12.8.1994, 94/14/0025).

Mit der Frage, ob die Tätigkeit eines Y -Vertreters bzw. einer ähnlichen Tätigkeit eine steuerlich beachtliche Einkunftsquelle darstellt, hat sich der Verwaltungsgerichtshof bereits in

den Erkenntnissen vom 21.6.1994, ZI. 93/14/0217, und vom 12.8.1994, ZI. 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 A-Sponsoren (Subvertreter), die von ihm selbst "gesponsert" (geworben) wurden. Es dürfen lediglich die Produkte von A vermittelt werden, wobei es keinen Gebietsschutz gibt und auch die Preise von A festgelegt werden. Auf der Ausgabenseite solcher Vertreter, die idR 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, Kfz-Kosten, Reisespesen sowie Aufwendungen für Vorführwaren und Telefon an.

Unter derartigen Voraussetzungen ist diese Tätigkeit nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes aber objektiv gesehen nicht zur Erzielung eines Gesamtgewinnes geeignet.

Im Erkenntnis vom 22.2.2000, ZI. 96/14/0038, hat der Verwaltungsgerichtshof auch die Nichtberücksichtigung der Anlaufverluste eines Y -Vertreters 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.*

*Der steuerliche Vertreter des Berufungswerbers hat weder behauptet, dass sich die Tätigkeit*

*des Berufungswerbers von der anderer nebenberuflich tätiger Y -Vertreter unterschieden hätte, noch ist derartiges - wie oben bereits ausgeführt - aus der Aktenlage ersichtlich.*

*Vielmehr spricht die vorliegende Erlös- und Aufwandsstruktur für eine solche Gleichartigkeit. Die Absicht des Berufungswerbers, sich eine nachhaltige Einkunftsquelle zu schaffen, wird nicht in Abrede gestellt, ebenso der Umstand, dass in der Aufbauphase eines Betriebes die Umsätze noch geringer sind. Nachdem aber von der vorgegebenen, vom Berufungswerber nicht beeinflussbaren Vertriebsorganisation, gegenseitiger Konkurrenzierung durch Vertreter und als Subvertreter angeworbenen Kunden, fehlendem Gebietsschutz und daraus folgender*

*Marktverengung auszugehen war, 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 wird bzw. beendet werden muss.*

*Damit ist nach h.o. Ansicht im Sinn des oa. Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes von*

*vornherein die Einkunftsquellenvermutung für den Anlaufzeitraum zu versagen. Dies auch ohne im Einzelfall zu prüfen, ob konkrete Hinweise für eine vom Berufungswerber geplante zeitliche Begrenzung seiner Betätigung vorlagen.“*

## **1.5 Vorlageantrag**

Gegen die Berufungsvorentscheidung wurde ein Vorlageantrag an den Unabhängigen Finanzsenat gestellt und eine mündliche Verhandlung beantragt.

## **2) Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat**

### **2.1 Vorhalt betreffend Telefonkosten**

An den Berufungswerber erging folgender Vorhalt des Referenten des Unabhängigen Finanzsenates:

**„1) Telefonaufwendungen 2003....**

**2) Telefonaufwand, privater Anteil 2004 bis 2007**

Wie der Aufstellung des Prüfers zu entnehmen ist, sind im Jahr 2004 bis 2007 folgende

*Telefonaufwendungen entstanden und die Höhe des Privatanteiles wurde wie folgt mit 80% des Gesamtaufwandes geschätzt:*

	€	Privatanteil bisher in % und €	Privatanteil Prüfung in % und €
2004 Aufwand	496,16	0% 0,00	80% 396,93
2005 Aufwand	943,43	20% 188,69	80% 754,74
2006 Aufwand	2.184,74	10% 218,47	80% 1.747,79
2007 Aufwand	677,47	20% 135,49	80% 541,98

*Auf Grund der Angaben ihres Parteienvertreters (auf den Punkt 3 wird verwiesen) zur Aufteilung der Telefonkosten der Jahre 2003 bis 2007, werden Sie gebeten, die Ihnen in diesem Zeitraum entstandenen Telefonaufwendungen durch die Vorlage der Belege lückenlos nachzuweisen.*

### **3) Angaben ihres Parteienvertreters**

*In der Stellungnahme zur Niederschrift vom 12. November 2008 wird zur Aufteilung der Telefonkosten Folgendes ausgeführt:*

*"Die Aufteilung der Telefonkosten wurde seitens der WTH V geschätzt und mit 50% betrieblich angesetzt, was meines Erachtens bei dieser Tätigkeit üblich und glaubhaft ist, andernfalls wäre in der Niederschrift entsprechend auszuführen, was gegen diesen Ansatz spricht."*

*Im Vorlageantrag vom 12.1.2009 (?), welcher am 24.2.2009 bei der Abgabenbehörde erster*

*Instanz einlangte, wird Folgendes ausgeführt:*

*"Die Telefonkosten in 2004 haben sich gegenüber 2003 mehr als halbiert, da ein eigenes Handy für die berufliche Tätigkeit angeschafft wurde. Die Telefonkosten 2004 und 2005 betreffen nur die des beruflich genutzten Handys und wurden daher zu 100 % angesetzt."*

*Für die Prüfung, in welcher Höhe Ihnen in den Jahren 2003 bis 2007 tatsächlich Telefonaufwendungen (betriebliche und private Aufwendungen) entstanden sind, werden Sie ersucht innerhalb von vier Wochen, ab Zustellung dieses Bedenkenvorhaltes, die*

*angeforderten Unterlagen lückenlos vorzulegen und zu den Angaben ihres Parteienvertreters Stellung zu nehmen.“*

Da das Jahr 2007 nicht beim Unabhängigen Finanzsenat anhängig war, wurde der Zeitraum der Vorlage der angeforderten Belege unter anderem auf die Jahre 2003, 2004 und 2005 eingeschränkt und der Beschwerdeführer nachweislich davon verständigt.

## **2.2 Stellungnahme des Parteienvertreter s und Übersendung von Unterlagen**

Der Parteienvertreter nahm unter anderem wie Folgt Stellung und übersandte Kopien von Unterlagen sowie eine Tabelle der Telefonaufwendungen für die Jahre 2003 bis 2006.

Er führte unter anderem Folgendes aus:

*„Zu oben (Geschäftszahlen des Unabhängigen Finanzsenates) haben wir heute per Email an die Internetadresse des Referenten des Unabhängigen Finanzsenates, Belege, wie diese in den Belegordnern unseres Wissen auch der BP zur Verfügung standen, übermittelt zu*

- MF und WA.... 2003,
- Telefonausgaben 2003 bis 2006.
- Zu den Telefonausgaben 2003, 2004 und 2006 haben wir je eine Excel Aufstellung beigefügt, da die Belege der Mobilkom, One und Telekom für das Jahr 2003 jeweils als einzelne Summenposition seitens der WTH V GmbH gebucht wurde und uns für das Jahr 2004 kein Buchhaltungsausdruck zur Verfügung stand, da lt. ER 11.5.2006 diese von der Kanzlei A erstellt wurde.

*Die 2 verschiedenen Versionen zu den Telefonkosten (Stellungnahme v. 12.11.2008 und Vorlageantrag 23.2.2009, dürfte beruht auf einer Aussage unseres Mandanten, wobei offenbar die Umstellung auf den Anbieter Etel gemeint ist, da 2005 eine Umstellung auf Etel erfolgt ist und ab 2006 unter Telefonkosten nur mehr ER von Etel gebucht sind.“*

## **2.3 Erörterungstermin am 29. Oktober 2013**

Am 29. Oktober 2013 wurde im Verhandlungsraum des Unabhängigen Finanzsenates ein Erörterungstermin durchgeführt und unter anderem Folgendes niederschriftlich festgehalten:

*„Der Referent trägt den streitgegenständlichen Sachverhalt sowie den bisherigen Verfahrensablauf vor.*

*Den Parteien werden*

- eine Aufgliederung der anhängigen Berufungsverfahren,
- eine Zusammenfassung der Betriebsergebnisse der Jahre 2003 bis 2007,
- der Feststellungen der Außenprüfung sowie

- eine Aufgliederung der Telefonaufwendungen der Jahre 2003 bis 2007 übergeben.

### **1) Beschäftigung als Arbeiter bei Z C GmbH**

7.5.2001 bis 27.9.2009 Arbeiter bei Z C GmbH

Beschäftigung als LKW-Fahrer

Umfang der Tätigkeit, ca. 60 Stunden in der Woche

Tätigkeit in Österreich, vorwiegend Österreich, vereinzelt in die BRD (Tagestouren)

### **2) Nebentätigkeit**

Auszug aus den vorliegenden Verwaltungsakten

29.1.2004 (Vergabe der Steuernummer)

12.12.2003 Geschäftsvermittlung aus interner Kreditkarte der Firma WA , Onlinecasino, Sportwetten, Onlinelotterien und interner Aktienmarkt für Mitglieder WA. .

Lt. Aussage von Herrn Bf. wurden sämtliche Einnahmen aus dieser Tätigkeit bis zum Zeitpunkt der Nachschau wieder in Aktien angelegt.

12.11.2008 (Stellungnahme zu den Feststellungen der AP):

Herr Bf. hat im Jahr 2003 eine Nebentätigkeit begonnen, für die ein Gewerbe angemeldet und der Vertrieb von Produkten der Firmen WA... . und Y besorgt wurde. Unserem Mandanten wurde, seitens des Vermittlers der Tätigkeit, Herrn O , vorgegaukelt, dass auch bei einer Nebentätigkeit problemlos Gewinne mit dem Vertrieb der Produkte zu erzielen seien, d.h. die Tätigkeit war seitens unseres Mandanten mit Gewinnerzielungsabsicht gestartet worden und entspricht die Tätigkeit keiner persönlichen Vorliebe unseres Mandanten, weshalb keine steuerliche Liebhaberei vorliegt und die bereits rechtskräftig veranlagten Bescheide anzuerkennen sind.

2.9.2010 (Lösung Umsatzsteuersignal)

Unser Mandant hat seine betriebliche Tätigkeit bereits beendet. Seit 2008 ist nur mehr eine Arbeitnehmerveranlagung durchzuführen.

Nebentätigkeit als Geschäftsvermittlung aus interner Kreditkarte der Firma WA , Onlinecasino, Sportwetten, Onlinelotterien und interner Aktienmarkt für Mitglieder WA. oder Nebentätigkeit als Warenpräsentator für Y ?

Der Berufungswerber gibt an, dass er zuerst für WA tätig war welche sich aber relativ rasch als Flop erwies und daher wieder eingestellt wurde.

Wann haben Sie mit der Tätigkeit als Warenpräsentator für Y begonnen?

Mit der Tätigkeit als Warenpräsentator für Y wurde Ende 2003 und zu Beginn des Jahres 2004 begonnen. Die ausgewiesenen Erlöse aus Warenverkäufen des Jahres 2003 in Höhe von € 378,09 betreffen Provisionserlöse Firma WA. .

*War ihre Gattin – T – auch als Warenpräsentatorin für Y tätig?*

*Nein. Die Gattin war nur gemeinsam mit dem Berufungswerber als Warenpräsentatorin für Y tätig.*

**3) Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatzsteuer 2003, 2004 und 2005 sowie Einkommensteuer 2003, 2004 und 2005.....**

**3.1 Gründe für die Wiederaufnahme:....**

*Tz 1 – allgemeine Wiederaufnahmegründe 2003 – 2005...*

*Tz 2 – Privatanteile Telefon 2003 – 2005*

*In der Jahreserklärung 2003 wurde nur von den Kosten der A1 Mobilkom 50% als PA ausgeschieden. Des Weiteren können vom Pflichtigen für den Prüfungszeitraum keinerlei Nachweise über die Aufteilung der Telefonkosten in betrieblich und privat veranlasste Kosten erbracht werden.*

*Die Höhe des PA wurde im Prüfungszeitraum im Schätzungswege ermittelt, wobei nicht nachvollziehbar ist wie es zu den jährlichen Abweichungen in der prozentuellen Höhe des ausgeschiedenen PA kommt.*

*Privatanteil 2003 - 50 % nicht aller Telefonkosten*

*Privatanteil 2004 - 0 % Privatanteil*

*Privatanteil 2005 - 20 % der Telefonkosten*

*Privatanteil 2006 - 10 % der Telefonkosten*

*Privatanteil 2007 - 20 % der Telefonkosten*

*Aufgrund des nicht erbrachten Nachweises über die tatsächliche betriebliche Nutzung und im*

*Zusammenhang mit den sehr geringen Erlösen, werden die betrieblich veranlaßten Telefonkosten auf 20 % der gesamten Telefonkosten, geschätzt, was einen PA von 80 % ergibt.*

*Tz 3 – Ausgaben für die Gattin 2004 – 2005...*

*2004...*

*2005...*

*Tz 4 – Beiträge 2003...*

*Mitgliedschaft bei WA.... € 990,34*

*Vertrieb von Produkten der Firmen WA... .*

*Einnahmen?*

*29.1.2004 (Vergabe der Steuernummer)*

*Lt. Aussage von Herrn Bf. wurden sämtliche Einnahmen aus dieser Tätigkeit bis zum Zeitpunkt der Nachschau wieder in Aktien angelegt.*

#### **Tz 5 – Liebhaberei**

##### **Tätigkeit:**

*Herr Bf. erzielte in den Jahren 2003 - 2007 geringste Provisionserlöse der Firmen WA... und Y. Diese Tätigkeiten wurden mittlerweile aufgrund der geringen Erlöse beendet.*

*Neben diesen Tätigkeiten wurden noch Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Fa. C GmbH - LKW Fahrer) erzielt.*

*Nach Erörterung der Sach- und Rechtslage vertritt der Referent die Auffassung, dass für den Zeitraum 2003 bis 2005 eine einkommensteuerlich unbeachtliche Liebhaberei vorliegt.*

*Der Vertreter des Berufungswerbers legt eine Kurzinformation aus dem SWK-Heft 3 vom 20. Jänner 2009, S. 85 vor und verweist auf den 1. Punkt Liebhaberei bei Gewerbebetrieb (§ 2 EStG) und führt ergänzend aus, dass die Verluste der ersten drei Jahre immer anzuerkennen sind (VwGH 24.9.2008, 2006/15/0187)....*

#### **4.2 Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2006**

*Nach Erörterung der Sach- und Rechtslage vertritt der Referent die Auffassung, dass die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2006 zu Recht erfolgte...*

*Abschließend wird vereinbart, dass der Berufungswerber und sein Vertreter innerhalb von 2 Wochen dem Referenten mitteilen werden, ob eine mündliche Verhandlung stattzufinden hat bzw. ob sie sich der Rechtsansicht des Referenten anschließen können.*

#### **2.4 Verzicht auf die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung**

Der Parteienvertreter teilte mit 18. November 2013 mit, dass auf die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung verzichtet werde.

#### **Übergangsbestimmung infolge Auflösung des Unabhängigen Finanzsenates**

Mit 1. Jänner 2014 wurde der Unabhängige Finanzsenat (UFS) aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezembers 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren geht gemäß Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG auf das Bundesfinanzgericht (BFG) über. Dementsprechend normiert § 323 Abs. 38 BAO, dass die am 31. Dezember 2013 beim UFS als Abgabebehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom BFG als Beschwerde im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen sind.

#### **Über die Beschwerde wurde erwogen**

#### **A) Festgestellter Sachverhalt**

Der Beschwerdeführer stand ab dem Jahr 2001 bis zum Jahr 2011 als LKW- Fahrer in einem Dienstverhältnis zu einem österreichischen Transportunternehmen für Mineralölprodukte. Seine durchschnittliche wöchentliche Arbeitszeit betrug nach seinen Angaben ca. 60 Stunden pro Woche. Er war vorwiegend in Österreich als LKW- Fahrer unterwegs sowie fallweise auch in der BRD (Tagestouren).

Neben seiner nichtselbständigen Tätigkeit war er im Jahr 2003 als „Geschäftevermittler“ für WA , in den Bereichen Onlinecasino, Sportwetten, Onlinelotterien und internem Aktienmarkt für Mitglieder WA. tätig, die er nach seinen Angaben relativ rasch wieder einstellte, da sich diese Tätigkeit als „Flop“ erwiesen hat.

Vor Ablauf des Jahres 2003 bzw. zu Beginn des Jahres 2004 hat der Beschwerdeführer gemeinsam mit seiner Ehefrau mit einer nebenberuflichen Tätigkeit als Warenpräsentator für „ Y “ Produkte begonnen, die er offenbar bereits Ende 2006 wieder eingestellt, da im Februar 2007 nur mehr € 8,27 Provisionserlöse für den Monat Jänner 2007 aus dieser Tätigkeit erzielt wurden.

Die in der Einnahmen/Ausgabenrechnung des Jahres 2003 ausgewiesen Erlöse von € 378,09 betreffen ausschließlich Provisionserlöse der Firma WA. . Diesen Einnahmen aus den Provisionserlösen der Firma WA. stehen Ausgaben in Höhe von € 4.033,94 für die Tätigkeit als Geschäftsvermittler für WA. und den Beginn seiner Tätigkeit als Warenpräsentator für „ Y “ Produkte gegenüber. Nach Abzug des Eigenverbrauches in Höhe von € 514,87 verblieb ein Verlust in Höhe von € 3.655,85, der die Einnahme um das ca. Elfache überstieg.

Die Einnahmen des Jahres 2004 in Höhe von € 221,30 betreffen ausschließlich Erlöse aus Warenpräsentationen von „ Y “ Produkten. Diesen Einnahmen stehen Ausgaben in Höhe von € 1.470,05 gegenüber. Im Jahr 2004 wurde ein Verlust von € 1.248,75 erzielt, der die Einnahmen aus der Warenpräsentation von „ Y “ Produkten um das ca. siebenfache überstieg.

Die Einnahmen des Jahres 2005 in Höhe von € 655,70 betreffen ausschließlich Erlöse aus Warenpräsentationen von „ Y “ Produkten. Diesen Einnahmen stehen Ausgaben in Höhe von € 4.296,01 gegenüber. Nach Abzug des Eigenverbrauches in Höhe von € 188,69 verblieb ein Verlust in Höhe von € 3.640,31, der die Einnahme um das ca. siebenfache überstieg.

Die Einnahmen des Jahres 2006 in Höhe von € 647,63 betreffen ausschließlich Erlöse aus Warenpräsentationen von „ Y “ Produkten. Diesen Einnahmen stehen Ausgaben in Höhe von € 10.760,79 gegenüber. Nach Abzug des Umsatzsteuerguthabens in Höhe von € 1.112,55 verblieb ein Verlust in Höhe von € 10.113,16, der die Einnahme um das ca. siebzehnfache überstieg.

Die Einnahmen des Jahres 2007 in Höhe von € 8,27 betreffen ausschließlich Erlöse aus Warenpräsentationen von „ Y “ Produkten für den Zeitraum Jänner 2007. Diesen Einnahmen stehen Ausgaben in Höhe von € 2.749,16 gegenüber. Nach Abzug des

Umsatzsteuerguthabens in Höhe von € 135,49 verblieb ein Verlust in Höhe von € 2.740,88, der die Einnahme um das ca. 332-fache überstieg.

In diesem Zusammenhang wird auf die unter Punkt 1.1 (Beginn der Tätigkeit, Betriebsergebnisse 2003, 2004, 2005, 2006 und 2007) dargestellten Betriebsergebnisse verwiesen.

## B) Beweiswürdigung

### 1) Allgemein

Gemäß § 2a BAO gelten die Bestimmungen der BAO (Bundesabgabenordnung) sinngemäß im Verfahren vor den Verwaltungsgerichten, soweit sie im Verfahren vor der belangten Abgabenbehörde gelten. Die Bestimmung des § 2a (idF FVwGG 2012) erweitert den Anwendungsbereich der BAO, der bisher in den §§ 1 und 2 auf Abgabenbehörden absteht, auf Verwaltungsgerichte und auf Verfahren, soweit die belangte Abgabenbehörde die BAO anzuwenden hat (Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 2a, Tz 1).

Der Grundsatz der freien Beweiswürdigung bedeutet, dass alle Beweismittel grundsätzlich gleichwertig sind und es keine Beweislastregeln (keine gesetzliche Rangordnung, keine formalen Regeln) gibt. Ausschlaggebend ist der innere Wahrheitsgehalt der Ergebnisse der Beweisaufnahmen (Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 167 Tz 6). Nach dem im § 167 Abs. 2 BAO verankerten Grundsatz der freien Beweiswürdigung hat sich das Bundesfinanzgericht – zwar ohne an formale Regeln gebunden zu sein, aber unter Wahrung aller Verfahrensgrundsätze (ordnungsgemäß und vollständig durchgeföhrtes Ermittlungsverfahren, Parteiengehör) – Klarheit über den maßgebenden Sachverhalt zu verschaffen (vgl. VwGH vom 08. 09. 2005, 2001/17/0141). Das Bundesfinanzgericht hat unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Beschwerdeverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht (siehe VwGH vom 06. 07. 2006, 2006/15/0183 und vom 24. 10. 2005, 2001/13/0263).

Im Rahmen der freien Beweiswürdigung genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten weniger wahrscheinlich erscheinen lassen oder nahezu ausschließen.

Die Beweiswürdigung muss den Denkgesetzen entsprechen (siehe VwGH vom 31. 10. 1991, 90/16/0176) und darf den allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut nicht widersprechen (VwGH vom 22. 02. 2007, 2006/14/0040).

Zur freien Beweiswürdigung gehört insbesondere auch, ob die im Laufe eines Verfahrens gemachten Angaben mit den Erfahrungen des täglichen Lebens übereinstimmen oder nicht.

Es entspricht den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass jene Ausführungen, die zu Beginn eines Verfahrens gemacht werden, der Wahrheit am nächsten kommen als spätere (VwGH vom 10. 02. 1987, 85/14/0142) bzw. anders lautende Angaben, die später gemacht wurden (VwGH vom 15. 12. 1987, 87/14/0016, 0017). Eine für

den Abgabepflichtigen günstigere Darstellung, die erst nach und nach im Zuge eines Verfahrens gegeben wird, kann nur verminderte Glaubwürdigkeit für sich beanspruchen (VwGH vom 04. 09. 1986, 86/16/0080).

## **2) Beweiswürdigung im gegenständlichen Verfahren**

### **Tätigkeit als Geschäftevermittler für „Y“ Produkte**

Der Richter des Bundesfinanzgerichtes nimmt im Rahmen der freien Beweiswürdigung die Möglichkeit, dass der Beschwerdeführer seine Tätigkeit als Geschäftsvermittler für „Y“ Produkte bereits nach ca. drei Jahren Ende 2006 spätestens im Jänner 2007 beendet hat, denn es wurden keine weiteren Provisionserlöse mehr vereinnahmt und nicht erst im Jahr 2008, wie der Parteienvertreter anlässlich einer Eingabe an die Abgabenbehörde vom 2. September 2010 angab, als erwiesen an.

Diese Möglichkeit hat gegenüber der Möglichkeit, dass diese Tätigkeit auf Dauer angelegt gewesen ist, die überragende Wahrscheinlichkeit bzw. Gewissheit für sich, dass der Beschwerdeführer diese zu Beginn des Jahres 2004 begonnene Tätigkeit bereits Ende des Jahres 2006 bzw. zu Beginn des Jahres 2007 wieder eingestellt hat, da aus dieser nebenberuflich ausgeübten Tätigkeit als Warenpräsentator für „Y“ Produkte

- auf Grund der vorgegebenen Vertriebsstruktur, welche grundsätzlich nach einem sich totlaufenden Schneeballsystem aufgebaut ist,
- der Mitbeteiligung von sogenannten „Sponsoren“, die an seinem Umsatz beteiligt waren, sowie der Tatsache,
- dass nur ausschließlich der Verkauf von „Y“ Produkten möglich war,
- der zu erzielende Verkaufspreis nicht selbst bestimmt werden konnte, sondern festgelegt war,
- keinerlei Gebietsschutz gegenüber anderen Warenpräsentatoren bestand,
- der Kundenkreis aufgrund der gegenseitigen Konkurrenzierung binnen kurzem ausgeschöpft war, und
- dadurch eine Marktverengung eintritt, und auch eingetreten ist,
- bei einer wöchentlichen Arbeitszeit von ca. 60 Stunden als LKW- Fahrer eine Steigerung der Provisionserlöse aus dieser nebenberuflich ausgeübten Tätigkeit aus Geschäftsvermittlung von „Y“ Produkten ausgeschlossen war, sowie
- die auf Grund der mit dieser Tätigkeit hauptsächlich verbundenen Aufwendungen, wie nachstehend dargestellt, für Warenkäufe, Telefonkosten, Reise- und Fahrtspesen, die Einnahmen aus dieser Tätigkeit um ein Mehrfaches überstiegen haben, wie in der Folge dargestellt,

die Erzielung von Gewinnen und damit letztlich auch die Erzielung eines Gesamtgewinnes aus der Tätigkeit als Warenpräsentator von „Y“ Produkten nicht realisierbar waren.

Das Bundesfinanzgericht geht daher davon aus, dass der Beschwerdeführer die Tätigkeit als Warenpräsentator von „Y“ Produkten bereits nach ca. drei Jahren ab Aufnahme der Tätigkeit Ende 2006 bzw. spätestens im Jänner 2007 in dem nur mehr ein Nettoerlös von € 8,27 erzielt wurde wieder eingestellt hat, wie sich dies aus den Verhältnis der Ausgaben zu den erzielten Einnahmen ergibt.

### **2.2.1 Verhältnis Aufwendungen für Waren, Reise- und Fahrspesen, Werbe- und Repräsentationsaufwand sowie Telefonkosten zu den Einnahmen im Zeitraum 2004 bis 2007**

Tabelle

Die mit der Tätigkeit eines Warenpräsentators für „Y“ Produkte verbundenen Aufwendungen haben im Zeitraum seiner Tätigkeit – beginnend im Jahr 2004 und Einstellung der Tätigkeit im Jahr 2007 – die Höhe der Einnahmen um das drei, vier, 14 und 128-fache bzw. im Schnitt der Jahre um das ca. neunfache überstiegen.

### **2.2.2 Verhältnis Aufwendungen für Waren, Reise- und Fahrspesen, Werbe- und Repräsentationsaufwand sowie Telefonkosten zu den Einnahmen im Zeitraum 2004 bis 2006**

Tabelle

Die mit der Tätigkeit eines Warenpräsentators für „Y“ Produkte verbundenen Aufwendungen haben im Zeitraum – beginnend im Jahr 2004 bis Ende 2006 – die Höhe der Einnahmen um das drei, vier und 14-fache bzw. im Schnitt der Jahre um das ca. neunfache überstiegen.

### **2.2.3 Verhältnis Aufwendungen für Waren, Reise- und Fahrspesen, sowie Telefonkosten zu den Einnahmen im Zeitraum 2004 bis 2006**

Tabelle

Allein diese mit der Tätigkeit eines „Y“ Warenpräsentators verbundenen Aufwendungen haben die Höhe der Einnahmen in dem Zeitraum 2004 bis Ende 2006 um das drei, vier und dreizehnfache bzw. im Schnitt der Jahre das ca. achtfache der Einnahmen überstiegen.

### **2.2.4 Gegenüberstellung Einnahmen und Ausgaben im Zeitraum 2004 bis 2006**

Den aus der Tätigkeit eines Warenpräsentators für „Y“ Produkte erzielten Einnahmen haben auf Monate umgerechnet im Zeitraum 2004 bis 2006 ca. 18 Euro im Jahr 2003 bzw. ca. 55 Euro im Jahr 2005 und im Jahr 2006 ca. 54 Euro betragen.

Tabelle

Diesen monatlichen Einnahmen stehen monatliche Ausgaben von ca. 62 Euro im Jahr 2003, ca. 224 Euro im Jahr 2005 und ca. 759 Euro im Jahr 2006 gegenüber.

## **C) Rechtslage**

## **1) Liebhabereiverordnung (LVO)**

**(Stammfassung BGBl 33/1993, idF BGBl 358/1997, BGBl II 15/1999)**

Einkünfte liegen vor bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis), die durch die Absicht veranlaßt ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuß der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, und nicht unter Abs. 2 fällt.

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

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

1. Ausmaß und Entwicklung der Verluste,
2. Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen,
3. Ursachen, auf Grund deren im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Gewinn oder Überschuß erzielt wird,
4. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen,
5. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung,
6. Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen (zB Rationalisierungsmaßnahmen).

Innerhalb der ersten drei Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab Beginn einer Betätigung (zB Eröffnung eines Betriebes) im Sinn des § 1 Abs. 1, längstens jedoch innerhalb der ersten fünf Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben) für diese Betätigung liegen jedenfalls Einkünfte vor (Anlaufzeitraum). Dieser Zeitraum wird durch die Übertragung der Grundlagen der Betätigung auf Dritte nicht unterbrochen. Nach Ablauf dieses Zeitraumes ist unter Berücksichtigung der Verhältnisse auch innerhalb dieses Zeitraumes nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen, ob weiterhin vom Vorliegen von Einkünften auszugehen ist. Ein Anlaufzeitraum im Sinn des ersten Satzes darf nicht angenommen werden, wenn nach den Umständen des Einzelfalls damit zu rechnen ist, daß die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) beendet wird.

(§ 2 Abs. 1 und 2 LVO)

## **2) Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes**

Nach § 2 Abs. 2 LVO liegen innerhalb der ersten drei Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab Beginn einer Betätigung (z.B. Eröffnung eines Betriebes) im Sinn des § 1 Abs. 1,

längstens jedoch innerhalb der ersten fünf Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben) für diese Betätigung jedenfalls Einkünfte vor (Anlaufzeitraum). Nach Ablauf dieses Zeitraumes ist unter Berücksichtigung der Verhältnisse auch innerhalb dieses Zeitraumes nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen, ob weiterhin von Vorliegen von Einkünften auszugehen ist. Ein Anlaufzeitraum im Sinn des ersten Satzes 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 (VwGH 18.10.2007, 2005/15/0097).

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 in § 2 Abs. 1 LVO beispielsweise aufgezählten objektiven Kriterien beurteilt werden. Auf Wunschvorstellungen des Beschwerdeführers kommt es hiebei nicht an, sondern auf ein Streben, auf das an Hand objektiver Umstände geschlossen werden kann (vgl. beispielsweise die Erkenntnisse vom 12.8.1994, 94/14/0025, 16. Dezember 1998, 92/13/0282, vom 30. Juli 2002, 96/14/0020, und vom 19. März 2008, 2005/15/0151).

Dabei ist zu beachten, dass das Ertragsstreben eines Steuerpflichtigen 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 zu einem Überhang der Überschüsse gegenüber den Verlusten führen.

Dabei kommt dem Kriterium der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen (z.B. Rationalisierungsmaßnahmen) nach der Z 6 dieser Bestimmung große Bedeutung zu (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 9. Dezember 2004, 2000/14/0115). Darunter fallen jegliche Schritte, die erkennbar darauf gerichtet sind, die Betätigung nicht nur kurzfristig Gewinn bringend zu gestalten (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 20. April 2006, 2004/15/0038).

Im Erkenntnis vom 22.2.2000, 96/14/0038, hat sich der Verwaltungsgerichtshof mit der Frage, ob bei bestimmten Privatgeschäftsvermittlungen ein Anlaufzeitraum iSd § 2 Abs. 2 LVO anzuerkennen ist oder nicht, auseinandergesetzt. Dazu führte der VwGH aus:

"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 A-Sponsoren (Subvertreter), die von ihm selbst "gesponsert" (geworben) wurden. Es dürfen lediglich die Produkte von A vermittelt werden, wobei es keinen Gebietsschutz gibt und auch die Preise

von A festgelegt werden. Auf der Ausgabenseite solcher Vertreter, die idR 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, Kfz-Kosten, Reisespesen sowie Aufwendungen für Vorführwaren und Telefon an."

## D) Erwägungen

### **Geschäftsvermittler bzw. Warenpräsentator für „Y“ Produkte**

Weder vom Beschwerdeführer noch vom Parteienvertreter wurden Angaben gemacht, ob beim Beschwerdeführer andere als der Abgabenbehörde und den Gerichten mit der Tätigkeit eines Warenpräsentators für „Y“ Produkte bekannten Verhältnisse und vom Vertriebssystem von „Y“ vorgelegen sind bzw. davon abweichen, wie nachfolgend nochmals dargelegt.

Der Beschwerdeführer hatte keinen Kundenstock sodass sein Geschäftsumfang darin bestand, dass seine Kunden Freunde, Bekannte und Geschwister waren, die gelegentlich Produkte bei ihm kauften. Das System von „Y“ erfordert, um gewinnbringend arbeiten zu können, einen überdurchschnittlich zeitintensiven Arbeitseinsatz des jeweiligen Beraters. Der jeweilige Sponsor hat keine Möglichkeit auf die Networker einzuwirken um diese zu einer bestimmten Umsatzleistung zu verpflichten. Es gibt keine Umsatzverpflichtung, daher können Geschäftspartner tun und lassen was sie für richtig halten. Der jeweilige Sponsor hat durch die von Y vorgegebene Struktur keinen Spielraum, ein marktwirtschaftlich gerechtes Verhalten an den Tag zu legen, um die jeweiligen Umsätze zu steigern. Sowohl die Vertriebsstruktur als auch die Preisgestaltung sind vorgegebene Größen.

Wie bereits vorhin ausgeführt, erfordert die Tätigkeit eines Warenpräsentators für „Y“ Produkte einen überdurchschnittlich zeitintensiven Arbeitseinsatz, den der Beschwerdeführer aber bereits auf Grund seiner Beschäftigung als LKW- Fahrer eines Transportunternehmens für Mineralölprodukte, der in Österreich und in der BRD tätig war und bei einer durchschnittlichen wöchentlichen Arbeitszeit von ca. 60 Stunden auch nicht erbringen konnte. Von einer Erhöhung der Einnahmen durch einen weiteren, zeitlich noch intensiveren Einsatz des Beschwerdeführer war nach der allgemeinen Lebenserfahrung im Hinblick auf seine eigenen berufliche Tätigkeit, verbunden mit seinen Dienstreisen in Österreich und der BRD, daher nicht auszugehen.

Es ist dem Beschwerdeführer zwar gelungen im Jahr 2005 eine Steigerung der Einnahmen gegen über dem Jahr 2004 zu erreichen aber eine weiterer Steigerung im Jahr 2006 war offenbar nicht mehr möglich, sodass der Beschwerdeführer im Jahr 2006 erkannt hat, dass man – entgegen den Versprechungen des Vermittlers der Tätigkeit – bei dieser Nebentätigkeit nicht problemlos Gewinne erzielen kann und er daher diese

Tätigkeit vor Erzielung eines Gesamtgewinnes einstellte, denn es wurden nur mehr im Februar 2007 Einnahmen von ca. acht Euro erzielt und dann keine mehr.

Der Steigerung der Einnahmen im Jahr 2005 um ca. 434 Euro gegenüber dem Jahr 2004 steht aber eine ca. 6.55fache Steigerung der Ausgaben auf ca. 2.826 Euro gegenüber. Eine weitere Steigerung der Einnahmen im Jahr 2006 war offenbar dann nicht mehr möglich, denn den annähernd gleich hohen Einnahmen des Jahres 2006 (ca. 648 Euro) gegenüber den Einnahmen des Jahres 2005 (ca. 656 Euro) steht eine Steigerung der Ausgaben um das ca. 16.62 fache im Jahr 2006 auf ca. 10.760 Euro gegenüber.

Durch die vorgegebenen Rahmenbedingungen beim Vertrieb von „Y“ hatte der Beschwerdeführer nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes jedoch keine Möglichkeiten, ein marktwirtschaftlich gebotenes Verhalten zu setzen um nachhaltig die Einnahmen steigern zu können. Dazu kommt, dass in seinem Fall, offenbar bedingt durch den eingeschränkten Kundenkreis, die vom Verwaltungsgerichtshof oftmals prognostizierte Marktverengung auch tatsächlich eingetreten ist.

Weder der Beschwerdeführer noch der Parteienvertreter haben unter anderem dargelegt, welche Bemühungen zu einer nachhaltigen Verbesserung der Ertragslage gesetzt wurden.

All das lässt das Finanzgericht zu der Auffassung kommen, dass der Beschwerdeführer seine Tätigkeit als Warenpräsentator für „Y“ Produkte, auf Grund der negativen Betriebsergebnisse in nicht unbeträchtlicher Höhe, die Vermutung nahe liegend ist, dass nach den Umständen des Einzelfalles, wie diese beim Beschwerdeführer vorgelegen sind, damit zu rechnen ist, dass die Tätigkeit objektiv betrachtet nicht geeignet war jemals einen Gewinn bzw. einen Gesamtgewinn zu erzielen.

Die Abgabenbehörde ist nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes daher zu Recht davon ausgegangen, dass kein Anlaufzeitraum im Sinn des ersten Satzes des § 2 Abs. 2 LVO angenommen werden darf.

### **3) Keine Anerkennung der Verluste für die ersten drei Jahre**

Der Parteienvertreter zieht aus dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 24. 09. 2008, 2006/15/0187, die eine Beschwerde einer nebenberuflich tätigen Warenpräsentatorin von „Y“ Produkten betraf, den Schluss, dass bei der Tätigkeit eines Warenpräsentators für „Y“ Produkte die in den ersten drei Jahren erzielten Verluste immer anzuerkennen seien.

Diesem Schluss bzw. der Ansicht des Parteienvertreters ist zu erwidern,

- dass der Verwaltungsgerichtshof in seiner Rechtsprechung immer wieder und auch im Zusammenhang mit seiner Rechtsprechung zu „Y“ immer wieder dargelegt hat, dass die Aussagen in einem Erkenntnis nicht unbesehen auf andere Fälle übertragbar sind, wie dies der Parteienvertreter tut und daher
- jeder Einzelfall gesondert zu prüfen ist.

Der Parteienvertreter übersieht aber insbesondere, dass das dem von ihm zitierten Erkenntnis kein gleich gelagerter, sondern ein völlig anders gelagerter Sachverhalt zugrunde lag.

Die Beschwerdeführende Warenpräsentatorin hat in den Jahren 2003, 2004 und 2005

- nicht nur die Einnahmen pro Jahr um ca. 1.800,00 bzw. um ca. 3.000,00 Euro gegenüber dem Beginn ihrer Tätigkeit gesteigert,
- die Betriebsausgaben im Jahr 2005 erheblich gesenkt aber insbesondere
- bereits im dritten Jahr ihrer Tätigkeit einen Gewinn aus ihrer Tätigkeit als Warenpräsentatorin von „Y“ Produkten erzielt, wie nachfolgende dargestellt:

Jahr	Einnahmen	Ausgaben	Betriebsergebnis
2003	1.031,55	4.348,05	- 3.316,50
2004	2.827,16	4.219,49	- 1.392,33
2005	4.092,25	3.566,78	+ 525,47

Der Beschwerdeführer hat hingegen

- in den Jahren 2004, 2005, 2006 und 2007 nur Einnahmen von ca. 221,-, ca. € 656,-, € 648,- und ca. 8,- erwirtschaftet,
- in den Jahren 2004 bis 2007 nur negative Betriebsergebnisse erzielt, wobei im Jahr 2006 die Ausgaben seiner Tätigkeit als Warenpräsentator für „Y“ Produkte die Einnahmen um das 16,62 fache überstiegen haben,

und damit wurde nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes vom Verwaltungsgerichtshof ein anders gelagerter Sachverhalt – entgegen der Ansicht des Parteienvertreters, dass ein ähnlich gelagerter Fall vom Gerichtshof entschieden worden ist – beurteilt, sodass die Vermutung nahe liegt und ohne gegen die Denkgesetze zu verstößen der Beschwerdeführer seine nebenberufliche Tätigkeit als Warenpräsentator für „Y“ Produkte vor Erzielung eines Gesamtgewinnes aufgeben wird bzw. Ende 2006 spätestens aber im Jänner 2007 in dem nur mehr Provisionseinnahmen von ca. acht Euro erzielt wurden auch tatsächlich aufgegeben hat.

#### **4) Abweisung der Beschwerde**

Die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid des Jahres 2006 war abzuweisen, da

- bei einem keinen Gebietsschutz genießenden und
- im Schneeballsystem Subvertreter werbenden Privatgeschäftsvermittler von „Y“ Produkten,
- die Schulungen sowie Vorführmaterial auf eigene Kosten erwerben und
- überdies hohe Reiseaufwendungen tätigen müssen

schon systembedingt im Sinne des § 2 Abs. 2 letzter Satz L-VO 1993 damit zu rechnen ist, dass die Betätigung vor dem Erzielen einen Gesamtgewinnes beendet wird und weder der Beschwerdeführer noch der Parteienvertreter behauptet haben, dass sich die Tätigkeit des Beschwerdeführers als Warenpräsentator von „Y Produkten“ von denen anderer durch den Verwaltungsgerichtshof abweisend entschiedene Beschwerden anderer nebenberuflich tätiger Y -Vertreter unterschieden hätte.

#### **E) Zulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Verfahren war weder eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zu lösen noch fehlt eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Das Bundesfinanzgericht ist in seinem Erkenntnis der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes betreffend der Beurteilung eines nebenberuflich tätigen Warenpräsentators für „Y“ Produkte gefolgt (siehe unter anderem die Erkenntnisse 22.2.2000, 96/14/0038 und 23. 11. 2011, 2008/13/0052).

Salzburg-Aigen, am 27. Oktober 2015