



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 12

GZ. RV/0954-W/07,
miterledigt RV/0955-W/07

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Hofräatin Dr. Maria Grohe und die weiteren Mitglieder Hofräatin Mag. Regina Vogt, Gerd Wiehart und Dr. Karl Stetter über die Berufung der B.W., W., vertreten durch Appellator Steuerberatungsgesellschaftm.b.H., 1010 Wien, Schenkenstraße 4/6.Stock , gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 8/16/17 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 2001 bis 2004 nach der am 25. November 2011 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2001 bis 2004 wird Folge gegeben.

Diese Bescheide werden abgeändert.

Der Berufung betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2001 bis 2003 wird Folge gegeben.

Diese Bescheide werden abgeändert.

Die Berufung betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2004 wird als unbegründet abgewiesen.

Dieser Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin, in der Folge Bw. genannt, begann im Jahr 2001 mit dem Verkauf von H.- und Aloe-Vera Produkten. Diese Tätigkeit, aus der Verluste aus Gewerbebetrieb von insgesamt € 16.958,42 erzielt worden waren, wurde mit 31.12.2004 eingestellt. Im genannten Zeitraum war die Bw. weiterhin als kaufmännische Angestellte tätig und zwar bei der Firma X sowie in den Jahren 2003 und 2004 zusätzlich auch bei der Firma Y. Aus dieser Tätigkeit bezog sie folgende Einkünfte:

2001 S 275.412,00 (€ rund 20.000,00)

2002 € 15.952,80

2003 € 23.424,91 und

2004 € 24.585,64.

Das Finanzamt veranlagte die Umsatzsteuer und die Einkommensteuer für die Jahre 2001 bis 2003 erklärungsgemäß, jedoch gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig. Als Begründung für die Vorläufigkeit wurde in den Bescheiden betreffend Umsatzsteuer 2001 und 2002 folgendes ausgeführt:

"Da nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss aber wahrscheinlich ist, erfolgte die Veranlagung gemäß § 200 BAO vorläufig."

Die vorläufig ergangenen Einkommensteuerbescheide betreffend die Jahre 2001 und 2002 enthalten keine Begründung für die Vorläufigkeit.

Die vorläufig ergangenen Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2003 enthalten ebenfalls keine Begründung hinsichtlich der Vorläufigkeit.

Im Bescheid betreffend Umsatzsteuer 2004 vom 27. Jänner 2006 wurden weder Umsätze noch Vorsteuern anerkannt. Im Einkommensteuerbescheid 2004 wurden nur Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit berücksichtigt. Mit gleichem Datum wurden die vorläufig ergangenen Umsatz-und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2001 bis 2003 in gleicher Weise wie das Jahr 2004, jedoch gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültig veranlagt. Als Begründung wurde sinngemäß folgendes ausgeführt:

Die gewerbliche Tätigkeit sei als Liebhabereibetätigung im Sinne des § 1 Abs. 2 Zif. 2 Liebhabereiverordnung zu qualifizieren. Der Verkauf von H. - und Aloe-Vera Produkten sei ausschließlich im abgeschlossenen Beobachtungszeitraum 2001 bis 2004 ausgeübt worden. In den Jahren 2001 bis 2004 seien Waren im Wert von € 8.618,21 eingekauft worden. Der

daraus resultierende Verkaufserlös habe € 4.882,88 und der Wert der entnommenen Waren (Eigenverbrauch) € 1.866,80 betragen. Im Jahr der Betriebsaufgabe seien noch Waren im Wert von € 255,24 zugekauft aber lediglich Waren im Wert von € 615,71 weiter veräußert bzw. für Privatzwecke entnommen worden. Bei einer Betrachtung mit Nichtberücksichtigung eines Rohaufschlages müsse festgestellt werden, dass nur 57% des Einkaufes auch weiterveräußert worden seien. Gemäß Liebhabereiverordnung sei das Vorliegen der Absicht einen Gesamtgewinn zu erzielen, insbesondere anhand folgender Umstände zu beurteilen: Ausmaß und Entwicklung der Verluste, marktgerechtes Verhalten, vor allem im Hinblick auf die für die Beratungs- und Verkaufstätigkeit zur Verfügung stehende Zeit. Wenn bei einer Tätigkeit nach den besonderen Umständen des Einzelfalles die Erzielung positiver Einkünfte von Vornherein aussichtslos sei, so liege ein Voluptuarbetrieb vor. Beurteilungskriterium sei nicht das subjektive Ertragsstreben, sondern die objektive Möglichkeit Gewinne zu erwirtschaften. Die von der Liebhabereiverordnung normierte Kriterienprüfung sei im Grunde genommen eine Untersuchung, ob das Erscheinungsbild der Betätigung erwerbstypisch sei. Die Kriterien anhand derer diese Untersuchung zu führen sei, seien Wirtschaftlichkeitskriterien. Zu prüfen sei, ob das Handeln betriebswirtschaftlichen Grundsätzen entspreche und das Erfordernis der objektiven Ertragsfähigkeit gegeben sei, gehe doch die Liebhabereiverordnung davon aus, dass Verluste nicht ewig anerkannt werden könnten. Der Handelswareneinkauf innerhalb des abgeschlossenen Zeitraumes, in dem die Tätigkeit ausgeübt worden sei, sei mit € 8.618,21 um etliches höher als die Umsätze gemäß § 1 Abs. 1 UStG von € 4.882,88 (Eigenverbrauch im selben Zeitraum: € 1.866,80). Die Ursachen liegen nicht in Umständen, die von außen einwirken (schlechte Infrastruktur, Lage in Krisengebieten). Bezüglich der inneren Verlustursachen sei festzuhalten, dass die Abgabepflichtige die Betätigung lediglich nebenberuflich ausübe. Eine bloß als nebenberuflich und naturgemäß zeitlich eingeschränkt ausgeübte Betätigung könne nur schwer ertragreich sein, selbst wenn es in diesem Geschäftszweig unüblich sei, sich an bestimmten Geschäftszeiten zu orientieren. Darüber hinaus sei festzuhalten, dass diese spezielle Art der Tätigkeit einer typisch in der privaten Lebensführung begründeten Neigung, einem "Hobby", entspreche. Ausmaß und Entwicklung der Verluste ließen den Schluss zu, dass in der Anfangsphase mit größerem Engagement um Kunden geworben worden sei. In der Folge sei die Tätigkeit (stark sinkende Einnahmen über die Jahre) hauptsächlich zwecks Deckung des Eigenbedarfs (unverhältnismäßig hoher Eigenverbrauch) aufrecht erhalten worden. Es seien nur mehr in sehr geringem Ausmaß Waren verkauft worden. Diese Art der Tätigkeit sei auf Dauer gesehen objektiv nicht geeignet, einen wirtschaftlichen Erfolg abzuwerfen. Ein Eigenverbrauch von beinahe 22% und "weggeschmissene" Produkte in Höhe von € 1.868,53 (d.s. 22% des gesamten Wareneinkaufes) ließen den Schluss zu, dass das objektive Merkmal

der Gewinnerzielungsabsicht völlig fehle. Das Festhalten an einer offensichtlich wirtschaftlich nicht sinnvollen Betätigung führe im Sinne der Rechtsprechung zur Beurteilung als Liebhaberei, denn aus der positiven Umschreibung der Einkünfte als Gewinn bzw. als Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten in § 2 Abs. 4 EStG sei abzuleiten, dass nur jene Einkunftsquellen ertragsteuerlich zu berücksichtigen seien, die auf Dauer gesehen zu einem Gesamtgewinn bzw. –überschuss führten. Andernfalls liege steuerlich unbeachtliche Liebhaberei vor. Die damit verbundenen Verluste seien ertragsteuerlich weder ausgleichs- noch vortragsfähig. § 2 Abs. 2 Z 2 UStG 1994 sehe vor, dass eine Tätigkeit, die auf Dauer gesehen Gewinne nicht erwarten lasse, nicht unternehmerisch sei. Umsätze aus einer solchen Tätigkeit unterliegen daher einerseits nicht der Umsatzsteuer, andererseits können die mit einer derartigen Tätigkeit verbundenen Vorsteuern nicht abgezogen werden. Bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 LVO decke sich die ertragsteuerliche Beurteilung mit der umsatzsteuerrechtlichen Beurteilung. Hinsichtlich der von der Abgabepflichtigen ausgeübten Tätigkeit liege keine Unternehmereigenschaft vor. Die Begründung wurde anhand folgender Tabelle ziffernmäßig dargestellt:

	2001		2002		2003		2004	
Einnahmen	996,53 €	66%	2.574,35 €	84%	1.070,92 €	70%	241,08 €	39%
Eigenverbrauch	510,37 €	34%	520,50 €	16%	461,28 €	30%	374,65 €	61%
	1.507,03 €	100%	3.049,52 €	100%	1.532,20 €	100%	615,73 €	100%
Wareneinkauf	4.954,27 €		2.574,35 €		834,35 €		255,24 €	
Verlust	-8.745,70 €		-4.584,41 €		-926,82 €		-2.701,49 €	
Annahme: EP = VP	Einnahmen		4.882,88 €	56,7%				
	Eigenverbrauch		1.866,80 €	21,6%				
	"weggeschmissen"		1.868,53 €	21,7%				
	Wareneinkauf		8.618,21 €	100%				

Gegen die Bescheide wurde mit Schriftsatz vom 16. Februar 2006 fristgerecht berufen und als Begründung sinngemäß folgendes vorgebracht:

Bei den erzielten Verlusten handle es sich um anzuerkennende Anlaufverluste. Die Tätigkeit war jedenfalls unternehmerisch im Sinne des § 2 UStG. Liebhaberei im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 2 LVO liege abgesehen von den Fällen der Bewirtschaftung von Luxusgütern und Eigenheimen ausschließlich dann vor, wenn Tätigkeiten, die einer typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen seien, ausgeübt werden und Verluste erzielt werden. Tatsächlich sei der Verkauf von gängigen Kosmetikprodukten kein Hobby, das die Annahme einer Liebhabereibetätigung im Sinne von § 1 Abs. 2 Z 2 LVO zulasse. Diese Bestimmung betreffe andere Betätigungen, wie etwa die der Reiseschriftsteller, Sportler oder Musiker, die ihren Tätigkeiten auf einer in der Lebensführung begründeten

Neigung heraus nachkommen. Der Betrieb der Bw. sei aber niemals aus einer in der Lebensführung liegenden Neigung heraus geführt worden. Es sei auch gänzlich unklar, an welche Art von Neigung dabei zu denken sei. Eine prinzipiell erwerbswirtschaftliche Tätigkeit falle jedenfalls nicht unter § 1 Abs. 2 LVO. Ein Handelsunternehmen sei, auch wenn es in kleinem Umfang betrieben werde, sicherlich eine prinzipiell erwerbswirtschaftliche Tätigkeit. Die Bw. habe den Handel mit Kosmetikprodukten nur aus den Grund betrieben, um damit Geld zu verdienen. Dass die bei Beginn der Tätigkeit erwarteten Erträge nicht erwirtschaftet worden seien, sei an einer falschen, ex post betrachtet, viel zu optimistischen Ertragserwartung gelegen, nicht aber am fehlenden Bemühen oder einer fehlenden Gewinnerzielungsabsicht. Als die Tatsache, dass in absehbarer Zeit keine kostendeckenden Erträge erwirtschaftet werden könnten, offenkundig wurde, sei der Betrieb eingestellt und die unternehmerische Tätigkeit beendet worden. Aus diesem Grund liege auch keine Liebhabereibetätigung im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 2 LVO vor. Zu dieser wäre es erst gekommen, wenn die Bw. ihren Betrieb weitergeführt hätte. Den in der Begründung genannten Kriterien zur Liebhabereibeurteilung sei entgegenzuhalten:

Ausmaß und Entwicklung des Verlustes:

Anfangsinvestitionen verursachten einen hohen Verlust im Jahr 2001, positiver Trend in den Jahren 2002 und 2003, Betriebsaufgabe im Jahr 2004 als offenkundig geworden sei, dass auf Dauer keine Gewinne zu erwarten seien.

Marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die zur Verfügung stehende Zeit:

Bei einer nebenberuflichen Tätigkeit seien die zeitlichen Möglichkeiten naturgemäß beschränkt. Viele Steuerpflichtige gehen jedoch neben ihrer nichtselbständigen Tätigkeit anderen Erwerben nach und erwirtschaften Gewinne. In der Bescheidbegründung werde so argumentiert, als ob jede nebenberufliche Tätigkeit eine liebhabereiverdächtige Betätigung sei.

Besondere Umstände des Einzelfalles wegen derer die Erzielung positiver Einkünfte von vornherein aussichtslos erschienen sei:

Solche Umstände habe es nicht gegeben.

Zu den in der Bescheidbegründung angestellten Berechnungen sei festzuhalten, dass es sich bei den Verlusten um typische Anlaufverluste handle, die daraus resultierten, dass Anfangsinvestitionen in Werbe- und Vorführmaterial notwendig gewesen seien, zwecks Kundengewinnung Waren günstig abgegeben bzw. Proben zum Kennenlernen der Produktpalette an die Kunden abgegeben worden seien. Das Fehlen einer objektiven

Gewinnerzielungsabsicht könne daraus nicht geschlossen werden. Es habe vielleicht ex post gesehen objektiv zu wenige Kunden um Gewinne zu erwirtschaften gegeben, aber sicherlich eine objektiv zum Ausdruck gekommene Gewinnerzielungsabsicht, die sich schon in dem in der Begründung zugestandenen Engagement zur Kundengewinnung manifestiert habe. Die in der Bescheidbegründung genannte Motivation „Deckung des Eigenbedarfes“ erschien unlogisch, wenn nicht gar absurd.

Die Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 12.2.2007 als unbegründet abgewiesen. In der Begründung wurde nochmals darauf verwiesen, dass nur 56% des Wareneinkaufes auch weiter veräußert worden seien. Ein Eigenverbrauch vom beinahe 22% lasse den Schluss zu, dass das objektive Merkmal der Gewinnerzielungsabsicht völlig fehle. Unter der Annahme, dass der Einkaufswert gleich dem Verkaufswert sei, fehlten dann noch 22% (in der Bescheidbegründung als "weggeschmissen" bezeichnet) des Einkaufswertes.

Mit Schriftsatz vom 13. März 2007 stellte die Bw. den Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und beantragte die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung vor dem gesamten Berufungssenat.

In der Begründung wurde folgendes ausgeführt: Die Bescheide 2001 bis 2003 seien vorläufig erlassen worden, wobei als Begründung lediglich angeführt worden sei: "Da nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht noch ungewiss aber wahrscheinlich ist, erfolgte die Veranlagung gemäß § 200 BAO vorläufig." Die Bescheide 2002 und 2003 entbehrten jeder Begründung. Es sei nicht bekannt gegeben worden hinsichtlich welcher Abgabenbeträge und aus welchem Grund, welche Ungewissheit für die Abgabenbehörde erster Instanz bestanden habe. Tatsächlich habe es in keinem der Jahre 2001 bis 2003 eine Ungewissheit, die das Erlassen vorläufiger Bescheide hätte rechtfertigen können, gegeben. Es sei niemals Liebhaberei vorgelegen. In Ermangelung einer Ungewissheit und einer gesetzeskonformen Bescheidbegründung hinsichtlich der vorläufigen Bescheide sei die endgültige Festsetzung unter Anwendung der Bestimmung des § 200 Abs. 2 BAO rechtswidrig. Die Erlassung von endgültigen Bescheiden sei demnach zu Unrecht erfolgt. Auf die Entscheidung des UFS vom 7.12.2006, RV/0146-L/05 werde verwiesen.

Eine Planungsrechnung sei nie abverlangt worden.

Im Wareneinkauf mit der Summe von € 8.618,00 seien auch Aufwendungen für zu Werbezwecken abgegebene Produktproben erfasst worden. Es handle sich dabei um typische Anfangsinvestitionen, die zur Marktaufbereitung getätigt worden seien. In diesen Investitionen manifestiere sich geradezu marktkonformes Verhalten. Der Eigenverbrauch stehe in keinem Zusammenhang mit der objektiven Gewinnerzielungsabsicht. Sowohl die objektive als auch

die subjektive Gewinnerzielungsabsicht seien während des gesamten Zeitraumes der Betätigung gegeben gewesen, sodass die dabei erwirtschafteten Verluste Anlaufverluste seien. Jede Kriterienprüfung im Sinne der LVO komme zu diesem Ergebnis. Die objektive Gewinnerzielungsabsicht sei jedenfalls vorhanden gewesen. Die unternehmerische Planung der Bw. sei immer von Gewinnen ausgegangen. Das Geschäftsmodell werde auch von anderen Personen ausgeübt, die damit Gewinne erzielen und kann damit nicht ohne weiteres als untauglich bezeichnet werden. Dass eine nebenberufliche Tätigkeit zeitlich eingeschränkt sei und deshalb nur schwer ertragreich sein könne, sei eine allgemeine Aussage, die nicht auf den Einzelfall bezogen werden könne. Die Bw. habe sogar mit Zustimmung ihres damaligen Dienstgebers Telefonate, Korrespondenzen und ähnliche Büro- bzw. Organisationstätigkeiten erledigen können. Zu diesem Vorbringen werde der Geschäftsführer der Firma X Herr Helmut M. als Zeuge beantragt. Unternehmerisches Scheitern komme im Wirtschaftsleben vor. Daraus ohne weitere Ermittlungshandlungen und nachvollziehbare Begründung auf Liebhaberei im Sinne des Steuerrechts zu schließen, sei falsch und rechtswidrig. Die von der Bw. ausgeübte Tätigkeit des Verkaufes von Kosmetikprodukten sei keine typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführende Tätigkeit. Für weitere Auslegungen der Bestimmung, etwa auf alle Tätigkeiten, die mit der Absicht auf Erzielung eines Gesamtüberschusses begonnen werden und in weiterer Folge eingestellt werden, weil kein Überschuss erzielt worden sei, sei nach Auffassung der Bw. nicht möglich und widerspreche auch allen Entscheidungen des Verwaltungsgerichtshofes.

In der am 25. November 2011 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde zunächst vom steuerlichen Vertreter der Bw. ergänzend folgendes ausgeführt:
Er verweise auf die Bestimmung des § 200 Abs. 1 BAO betreffend die vorläufige Abgabenfestsetzung. Voraussetzung dafür sei, dass zuvor ein Ermittlungsverfahren durchgeführt werde. Dies sei im gegenständlichen Fall von der Abgabenbehörde erster Instanz unterlassen worden. Die Vorläufigkeit sei nicht begründet worden. Die vorläufig ergangenen Bescheide seien daher endgültige und als solche in Rechtskraft erwachsen.
Wäre ein ordnungsgemäßes Ermittlungsverfahren durchgeführt worden, so hätte sich folgendes herausgestellt: Bei den in den Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen unter „Eigenverbrauch, Privatanteil“ verbuchten Beträgen, handle es sich nicht um Produkte, die die Bw. selbst verbraucht habe, sondern um den 50%-igen Privatanteil am gesamten Aufwand an Telefonkosten. Zum Nachweis für dieses Vorbringen wurden die Kontoausdrucke für die Jahre 2001 bis 2004 vorgelegt. Beispielsweise verwies der steuerliche Vertreter auf das Jahr 2001, in dem der Telefonaufwand insgesamt S 14.045,68.- betragen habe und der unter „Eigenverbrauch, Privatanteil“ erfasste Betrag S 7.022,83.- ausmache.

Nach ständiger Judikatur handle es sich bei der Tätigkeit als Warenpräsentator und Handelsvertreter um eine erwerbswirtschaftliche Tätigkeit im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO. Daher sei jedenfalls ein Anlaufzeitraum zu berücksichtigen, der drei bzw. fünf Jahre ab dem erstmaligen Anfallen von Ausgaben betrage. Umsatzsteuerlich handle es sich nach § 6 LVO um eine unternehmerische Tätigkeit. Nur wenn von vornherein vollkommen klar sei, dass die Tätigkeit nicht erfolgversprechend sei, könne nach § 2 Abs. 4 4. Satz LVO auch bei diesen Tätigkeiten Liebhaberei angenommen werden.

Zur konkreten Situation der Bw. sei folgendes auszuführen: Die Bw. sei von ihrem Arbeitgeber angehalten worden künftig nur noch halbtags als Sekretärin zu arbeiten und sei daher bestrebt gewesen, sich etwas dazuzuverdienen. Sie sei nach Recherchen im Internet und Erkundigungen im Bekanntenkreis auf die Tätigkeit als Vertreterin von H. Produkten gestoßen. Ihr sei sehr wohl bewusst gewesen, dass diese Tätigkeit nur dann erfolgversprechend ausgeübt werden könne, wenn sie neue Vertriebspartner anwerbe. Die von der Bw. vor 10 Jahren gemachte Planung sei für die Verhandlung rekonstruiert worden und werde nunmehr vorgelegt. Aus dieser seien die erwarteten Erlöse, der Aufwand, die Anzahl der anzuwerbenden Personen und der voraussichtliche Gewinn für die Jahre 2001 bis 2004 ersichtlich.

Hinsichtlich des Beginns und der Ausgestaltung ihrer Tätigkeit gab die Bw. im Zuge der mündlichen Verhandlung sinngemäß folgendes an:

Zur Kundenwerbung habe sie entweder selbst erstellte Flyer verteilt oder per Postwurfsendung versendet. Man habe auch bei der Firma H. Flyer bestellen können. Weiters habe sie Partys veranstaltet oder an Messen teilgenommen. Sie habe auch ein Zeitungsinserat geschaltet. Es habe zwar Interessenten gegeben, doch hätten sich nicht alle zum Kauf entschlossen bzw. bestellte Produkte wieder zurückgeschickt. Es sei ihr nicht wirklich gelungen, Dauerkunden zu gewinnen, die öfter als zwei bis drei Mal nachbestellt oder Leute zu finden, die wiederum Partys veranstalteten, um Neukunden zu gewinnen.

Der Einstieg in das Vertriebssystem sei in der Weise erfolgt, dass ein „Starterpaket“, bestehend aus vier Produkten bestellt werden habe müssen. Generell sei von der Firma vorausgesetzt worden, die eingekauften Waren auch für Vorführprodukte, für Messen und Partys zu verwenden. Eine eigene Rechnung für Vorführprodukte habe es nicht gegeben. Die Verkaufspreise seien von H. vorgegeben worden. Es habe einen entsprechenden Aufschlag für den Weiterverkauf gegeben, an dessen Höhe sie sich aber nicht mehr erinnern könne. Von der Möglichkeit, nicht abgesetzte Produkte an die Firma zurückzuschicken zu können, habe sie deshalb nicht Gebrauch gemacht, weil sie den Ablauf des Haltbarkeitsdatums, das zugegebenermaßen bei Erwerb der Produkte nicht von ihr kontrolliert worden sei, übersehen habe. Diese Produkte habe sie sodann „weggeschmissen“.

Im Jahr 2003 habe sie eine zweite Halbtagsbeschäftigung angenommen, da der Zuverdienst aus der Verkaufstätigkeit nicht im erwarteten Ausmaß eingetreten war.

Der Vertreter des Finanzamtes verwies in der mündlichen Verhandlung auf eine Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes (vom steuerlichen Vertreter ergänzend bemerkt: "vom 22.2.2000"), wonach eine Tätigkeit, bei der keinen Gebietsschutz genießende, im Schneeballsystem geworbene Vertreter, die Schulungskosten und Kosten für Vorführmaterial selbst tragen und überdies noch hohe Reise- und Telefonkosten haben, schon systembedingt vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes beendet werden wird, sodass von Anfang an Liebhaberei im Sinne des § 2 Abs.4 LVO vorliege. Objektiv betrachtet könne auf Grund der Abnahmeverpflichtung kein Gewinn erzielt werden, egal welche Gewinnvorstellungen die Bw. subjektiv gehabt habe.

Entgegen der Auffassung der Bw. könne auch eine Tätigkeit im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO- etwa die Tätigkeit einer Kosmetikberaterin- dann unter den Liebhabereibegriff des § 1 Abs. 2 LVO fallen, wenn sie in geringem Umfang ausgeübt werde.

Der Behauptung der Bw., die Tätigkeit sei auch vom Büro aus betrieben worden, widersprächen die hohen Telefonkosten.

Weiters verweise er auf den Lohnzettel aus dem Jahr 2001, wonach die Bw. S 490.000.- verdient habe. Dass es sich dabei um eine Teilzeitbeschäftigung gehandelt habe, sei nicht ersichtlich.

Auch ein Vergleich der Zahlen für den Einkauf und den Verkauf sprächen gegen ein wirtschaftlich sinnvolles Handeln.

Hinsichtlich des Vorbringens der Bw., die zunächst vorläufig veranlagten Bescheide seien mangels Durchführung eines Ermittlungsverfahrens zu Unrecht ergangen, vertrete das Finanzamt die Auffassung, dass es der Bw. offen gestanden wäre, bereits gegen diese Bescheide ein Rechtsmittel zu ergreifen.

Der steuerliche Vertreter replizierte abschließend, das von der Amtspartei angeführte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22.2.2000 sei auf den gegenständlichen Fall nicht anwendbar, da dort die Einkunftsquelleneigenschaft mit der Begründung verneint worden sei, dass die Reisekosten doppelt so hoch wie die Einnahmen aus dem Warenverkauf gewesen seien. Dieser Sachverhalt liege im gegenständlichen Fall nicht vor.

Da die Geschäftstätigkeit der Bw. nun schon 10 Jahre zurückliege, sei nicht mehr eindeutig zu klären, ob sie während des gesamten Jahres 2001 oder etwa erst ab Juli halbtags beschäftigt gewesen sei. Jedenfalls ergebe sich aus den im Akt erliegenden Einkommensteuerbescheiden, denen auch die dem Finanzamt von den Arbeitgebern übermittelten Lohnzettel zu Grunde liegen, dass die unter der Kennzahl 245 erfassten Einkünfte von S 275.000.- unter Berücksichtigung von 20 % Sozialversicherung und Arbeitnehmeranteilen S 343.000.- und

nicht S 490.000.- betragen haben. Im Jahr 2002 hätten sich die Einkünfte auf S 206.000.- deutlich verringert, sodass auch darin das Bestreben der Bw. erkennbar sei, sich zu ihrer Teilzeitbeschäftigung etwas dazuzuverdienen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 200 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabenpflicht zwar ungewiss aber wahrscheinlich ist, oder wenn der Umfang der Abgabenpflicht noch ungewiss ist. Gemäß Abs. 2 leg. cit. ist die vorläufige Abgabenfestsetzung durch eine endgültige zu ersetzen, wenn die Unsicherheit beseitigt ist. Gibt die Beseitigung der Ungewissheit zu einer Berichtigung der vorläufigen Festsetzung keinen Anlass, so ist ein Bescheid zu erlassen, der den vorläufigen zum endgültigen Abgabenbescheid erklärt.

Gemäß § 93 Abs. 3 lit. a BAO hat ein Bescheid eine Begründung zu enthalten, wenn ihm ein Anbringen (§ 85 Abs. 1 oder 3) zugrunde liegt, dem nicht vollinhaltlich Rechnung getragen wird, oder wenn er von Amts wegen erlassen wird.

Auch Ermessensentscheidungen sind zu begründen (vgl. VwGH vom 22.5.2002, 2002/15/0041).

Richtig ist, dass die gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig ergangenen Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2001 und 2002 als Begründung für die Vorläufigkeit lediglich den Gesetzestext zitieren. Der vorläufig ergangene Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2003 enthält gar keine Begründung für die Vorläufigkeit, ebenso nicht die vorläufig ergangenen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2001 bis 2003.

An das Fehlen der Begründung in einem Bescheid hat der Gesetzgeber allerdings von sich aus keine Konsequenzen geknüpft. Im Fall des Fehlens einer Begründung in einem Bescheid hat der Bescheidadressat gemäß § 245 Abs. 2 BAO tätig zu werden, wonach der Lauf der Berufungsfrist durch einen Antrag auf Mitteilung der einem Bescheid ganz oder teilweise fehlenden Begründung (§ 93 Abs. 3 lit. a) gehemmt wird. Die Begründung eines Bescheides hat nämlich nur informative, für sich nicht normative Bedeutung. Sie ist im Zweifel, wenn der Spruch des Bescheides nicht klar genug ist und der Auslegung bedarf, zur Interpretation des Spruches heranzuziehen, eine darüber hinausgehende Verbindlichkeit kommt der Begründung jedoch nicht zu (vgl. *Stoll*, BAO-Kommentar, Seite 964, 2. Absatz). Obwohl nun eine entgegen § 93 Abs. 3 lit. a BAO fehlende oder mangelhafte Begründung eine Verletzung von Verfahrensvorschriften darstellt, steht dies der Annahme der Bescheidqualität der Erledigung nicht entgegen (*Ritz*, BAO³, Kommentar, Tz 27 zu § 93; VwGH 17.8.1998, 97/17/0401).

Weiters wird auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 29.11.2006, 2004/13/0075 und die dort zitierte weitere Rechtsprechung verwiesen, wonach ein endgültiger Bescheid gem. § 200 Abs. 2 BAO auch dann ergehen kann, wenn die Erlassung des vorläufigen Bescheides zu Unrecht erfolgt sein sollte. Ausdrücklich weist der Verwaltungsgerichtshof in diesem Erkenntnis daraufhin, dass dem Berufungswerber im seinerzeitigen Verfahren zur Erlassung der vorläufigen Bescheide offengestanden wäre, den Ausspruch der Vorläufigkeit anzufechten.

Die vom Finanzamt erlassenen und von der Bw. unbekämpft gebliebenen vorläufigen Bescheide sind daher, auch wenn der Grund der Vorläufigkeit den Bescheiden betreffend die Jahre 2001 bis 2003 nicht zu entnehmen ist, in Rechtskraft erwachsen. Das Finanzamt war daher verpflichtet diese vorläufigen Bescheide durch endgültige Bescheide zu ersetzen, da die Bw. ihren Betrieb einstellte.

Hinsichtlich der strittigen Frage, ob die Tätigkeit der Bw., nämlich der Verkauf von H.- und Aloe-Vera Produkten, eine erwerbswirtschaftliche Tätigkeit i.S. des § 1 Abs. 1 LVO oder eine Tätigkeit ist, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen ist (§ 1 Abs. 2 Zif. 2 LVO), ist folgendes auszuführen:

Gemäß § 1 Abs. 1 LVO liegen Einkünfte bei einer Tätigkeit vor, die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen und die nicht unter Abs. 2 fällt (erwerbswirtschaftliche Tätigkeiten). Voraussetzung ist, dass die Absicht an Hand objektiver Umstände nachvollziehbar ist. Bei Tätigkeiten i. S. des § 1 Abs. 1 LVO ist das Vorliegen von Einkünften zu vermuten. Diese Vermutung kann widerlegt werden, wenn die Absicht nicht an Hand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 LVO) nachvollziehbar ist. Fallen bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 1 Verluste an so ist an Hand der in § 2 Abs. 1 Zif. 1 bis 6 aufgestellten Kriterien zu prüfen, ob Gewinnerzielungsabsicht besteht, wobei dem in Zif. 6 genannten Kriterium-Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen- besondere Bedeutung zukommt (vgl. VwGH vom 23.2.2005, 2002/14/0024).

Im Einzelnen lauten die Kriterien wie folgt:

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

Gemäß Abs. 2 liegen innerhalb der ersten drei Jahre, längstens innerhalb der ersten fünf Jahre ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben) jedenfalls Einkünfte vor. In diesem Anlaufzeitraum können Anlaufverluste anfallen, ohne dass dies für die Beurteilung der Tätigkeit als Einkunftsquelle schädlich wäre.

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 Sinne 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.

Demgegenüber ist gem. § 1 Abs. 2 Zif. 2 LVO Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste aus Tätigkeiten entstehen, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind. Gemäß Abs. 4 liegt jedoch Liebhaberei nicht vor, wenn diese Tätigkeit dennoch in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt. Maßgeblich ist die objektive Ertragsfähigkeit.

Gemäß § 6 LVO kann Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn nur bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO nicht hingegen bei anderen Betätigungen vorliegen.

Bei Beurteilung der Frage, ob es sich um eine Tätigkeit handelt, die typischerweise auf eine in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen ist, ist nicht auf die konkrete Neigung des Steuerpflichtigen abzustellen, sondern darauf, ob die konkrete Tätigkeit bei Anlegen einer Durchschnittsbetrachtung („typischerweise“) einen Zusammenhang mit einer in der Lebensführung begründeten Neigung aufweist. So urteilte der Verwaltungsgerichtshof etwa im Erkenntnis vom 28.11.2007, Zi. 2004/15/0128, dass die über den Familien- und Freundeskreis hinausgehende Veranstaltung von Konzerten eines Pianisten keine Tätigkeit sei, die typischerweise auf eine in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sei, auch wenn sie durch eine persönliche Neigung geleitet worden sei. Zu dem gleichen Ergebnis gelangte er im Erkenntnis vom 14.12.2005, Zi. 2002/13/0131, in dem er feststellte, dass die Tätigkeit eines Wahlarztes grundsätzlich eine erwerbswirtschaftliche Tätigkeit darstelle auch „wenn die Lebensführung insgesamt durch seinen Beruf als Arzt bestimmt gewesen sei und er von einer darin begründeten Neigung geleitet gewesen sein mag“.

Es ist daher im gegenständlichen Fall die grundsätzliche Frage zu klären, ob die Tätigkeit der Bw., nämlich der Verkauf von Aloe-Vera- Produkten bzw. H. -Produkten, eine erwerbswirtschaftliche Tätigkeit im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO ist und die daraus entstandenen Verluste Anlaufverluste sind, die an der Beurteilung der Tätigkeit als Einkunftsquelle nichts ändern oder ob es sich um eine Tätigkeit handelt, die typischerweise auf eine besondere in

der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen ist und damit als Liebhaberei im Sinne des §1 Abs. 2 Zif. 2 LVO zu beurteilen ist. Gemäß § 6 LVO liegt in diesem Fall auch umsatzsteuerlich Liebhaberei vor, da Unternehmer nur ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt. Darunter ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen zu verstehen, auch wenn die Absicht Gewinn zu erzielen fehlt (§ 2 Abs. 1 UStG 1994).

Nicht als gewerblich oder beruflich gilt jedoch nach § 2 Abs. 5 Zif. 2 UStG 1994 eine Tätigkeit dann, wenn diese auf Dauer gesehen Einnahmenüberschüsse nicht erwarten lässt (Liebhaberei).

Bei H. Produkten handelt es sich, wie der Internetseite www.wikipedia.at zu entnehmen ist um "Produkte zur Gewichtskontrolle, Körperpflege und Nahrungsergänzungsmittel. Das Vertriebssystem von H. besteht aus weltweit über 2,2 Mio. selbstständigen Beratern (Zahlen aus 2011), die in einem Multi-Level-Marketing-System organisiert sind. Allerdings ist nur ein kleiner Teil davon wirklich als Wiederverkäufer tätig und erreicht den Mindestumsatz, um überhaupt auf der untersten Stufe des Marketingplans (Supervisor) aufgenommen zu werden, während der Großteil die Produkte lediglich für den Eigenbedarf kauft. Wie bei anderen Strukturvertrieben basiert das Vertriebssystem von H. darauf, dass die Kunden selbst wiederum Verkäufer für die Produkte werden. Für den Umsatz des Wiederverkäufers erhält nicht nur er selbst eine Provision, sondern auch derjenige, der ihn zuvor angeworben hat. Damit eine solche Struktur funktioniert, muss die Produktmarge hoch sein. Die Verkäufer sind selbstständig und in ihrem Arbeits- und Zeiteinsatz nur sich selbst verantwortlich.

Da die Produkte von H. Verbrauchsprodukte sind, sind als Zielgruppe vor allem Daueranwender gesucht. Ziel des Geschäfts ist die langfristige Nutzung durch die Kunden, was nach Firmenangabe auch darin begründet ist, dass ein Ergebnis oder Resultat der Nutzung in der Regel erst nach einer längeren Anwendung eintreten kann. Die erste Aufgabe eines H. -Partners ist dementsprechend der Aufbau eines persönlichen Kundenstammes. Der Wiederverkäufer gewinnt neue Interessenten für die Produkte, durch Einzel- oder Gruppenpräsentationen sollen die Interessenten zu Käufern werden. In der Praxis gibt es sehr unterschiedlich große Kundenstämme. Nach Angaben von H. ist eine Zahl von 20 bis 50 Belieferungen pro Monat bei einem entsprechenden Zeitaufwand und Kreis von Dauerbeziehern realistisch.

Käufer der H. -Produkte erhalten eine Geld-zurück-Garantie auf die gekauften Produkte. Der Vertriebspartner selbst ist Kommissionär und kann, auf der Basis der im deutschsprachigen Raum geltenden Gesetze für den Kommissionsverkauf, die nicht abgesetzten Produkte wieder an H. zurückgeben.

Ein finanzielles Risiko durch fehlenden Absatz entsteht dann, wenn der Vertriebspartner sich nicht an die vom Hersteller vorgegebene Rückgabelösung hält, also zwar Produkte einkauft, aber die nicht verkauften nicht zurückgibt.“

Der Bw. ist insofern zuzustimmen als es sich bei einer Verkaufstätigkeit in der Weise wie sie von der Bw. betrieben wurde, um eine erwerbswirtschaftliche Tätigkeit im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO handelt (vgl. UFS vom 7.8.2007, Zi. RV/0324-L/06 betreffend einen Privatgeschäftsvermittler). Wird jedoch, wie der Vertreter des Finanzamtes richtig ausführte, eine Tätigkeit in einem so geringen Umfang ausgeübt, dass sie bei abstrakter Betrachtung den Charakter einer Freizeitbeschäftigung hat, so kann sie im Einzelfall typisch der Lebensführung zuzurechnen sein (VwGH vom 22.3.2006, Zi. 2002/13/0158) Diese Meinung vertreten auch Rauscher/Grübler in "Steuerliche Liebhaberei", 2. Auflage. S. 106, wenn sie darauf verweisen, dass unter §1 Abs. 2 Zif. 2 LVO nicht nur typische Hobbytätigkeiten fallen sondern auch Betätigungen, die ihrer Art nach zwar erwerbswirtschaftlich sind, jedoch dann typisch der Lebensführung zuzurechnen sein werden, wenn sie in einem untypisch geringen Umfang ausgeübt werden und Umstände hinzutreten, die eine Nähe zur Lebensführung aufweisen. In der Bescheidbegründung verwies das Finanzamt in diesem Zusammenhang auf den hohen Eigenverbrauch. Nachdem von der Bw. in der mündlichen Berufungsverhandlung aufgeklärt werden konnte, dass es sich bei den in den Einnahmen-Ausgabenrechnungen unter „Privatanteil, Eigenverbrauch“ ausgewiesenen Beträgen um den Anteil der Bw. an den insgesamt angefallenen Telefonkosten, den sie im Ausmaß von jeweils 50 % selbst trug, gehandelt hat, können diese Beträge nicht mehr als tragfähige Begründung dafür herangezogen werden, dass die grundsätzlich erwerbswirtschaftliche Tätigkeit der Bw. in so geringem Umfang ausgeübt worden sei, dass dennoch von einer Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 2 Zif. 2, also von einer auf einer persönlichen Neigung beruhenden Tätigkeit, ausgegangene werden müsse.

Wenn der Vertreter des Finanzamtes, nach seiner Aussage in Zusammenhang mit § 2 Abs. 4 LVO, auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22.2.2000, Zi. 96/14/0038 verweist, so ist dazu folgendes auszuführen:

In diesem Erkenntnis 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. Der diesem Erkenntnis zu Grunde liegende Sachverhalt bezog sich also auf § 2 Abs. 2 letzter Satz, ging somit von einer grundsätzlich erwerbswirtschaftlichen Tätigkeit aus.

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 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.

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

Die Tätigkeit der Bw. bestand im gegenständlichen Fall darin, ihre Kunden mit den Produkten der Firma H. zu versorgen. Die Bw durfte dabei lediglich deren Produktpalette vertreiben. Auch die Preise waren vorgegeben.

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.

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
(Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG Anh I/2 Anm 54) zu addieren.

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.

Die Bw. hatte weder Reiseaufwendungen noch Schulungskosten im nennenswerten Ausmaß. Entgegen der Auffassung der Amtspartei bestand auch keine generelle Abnahmeverpflichtung. Nur das „Starterpaket“ musste gekauft werden. Eine Abnahmeverpflichtung in der Weise, dass nur Produkte von H. verkauft werden durften, spricht noch nicht gegen eine erwerbswirtschaftliche Tätigkeit. Die Bw. veranstaltete Messen und Partys und verteilte Flyer, um Kunden zu werben. Die Bw. hat die eingekauften Waren zwar auch als Muster und Proben ihren potentiellen Kunden zur Verfügung gestellt, ob und in welchem Umfang sie dies im Hinblick auf eine mögliche Neukundengewinnung für vertretbar erachtete, war jedoch ihre eigene Entscheidung und lässt keinen Schluss darüber zu, ob mit dieser Tätigkeit eine Gewinnerzielung von vornherein ausgeschlossen war. Bei der von der Bw. ausgeübten Tätigkeit bestand die Möglichkeit das wirtschaftliche Risiko dadurch zu minimieren, dass nicht verkaufte Produkte an H. zurückgeschickt werden konnten. Dass die Bw. dies aus eigenem Verschulden nicht tat, da sie den Ablauf des Haltbarkeitsdatums übersehen hatte, lässt ebenfalls keinen Schluss darauf zu, dass die Tätigkeit jedenfalls vor Erzielung eines Gesamtgewinnes beendet worden wäre.

Auch wenn auf Grund des lange zurückliegenden Zeitraumes nicht mehr eindeutig erklärt werden kann, ab wann genau die Bw. im Jahr 2001 nur mehr teilzeitbeschäftigt war, so zeigt einerseits das Sinken der Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit im Jahr 2002 und andererseits die Aufnahme eines zweiten Beschäftigungsverhältnisses ab dem Jahr 2003, dass die Bw. auf Grund ihrer finanziellen Situation eine Tätigkeit anstrebte, die über eine rein hobbymäßige Tätigkeit hinausgehen sollte.

Zwar kann das Vorhandensein einer weiteren Einkunftsquelle neben der verlustbringenden aus der ein Steuerpflichtiger 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 S 275.412.- (€ 20.015.-), 2002 in Höhe € 15.982,80, 2003 in Höhe von insgesamt € 23.444,91 und 2004 in Höhe von insgesamt € 24.585,44.- den Verlusten aus Gewerbebetrieb des Anlaufzeitraumes in Höhe von € 14.256,93.- gegenüber.

Der Berufungssenat kann aber hier 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 somit zweifelsohne von Vornherein die subjektive Absicht gehabt, Gewinne zu erzielen.

Es konnte nach Ansicht des Senates bei dieser Sachlage somit nicht von vornherein davon ausgegangen werden, dass die Tätigkeit niemals Erfolg bringend ausgeübt werden könne und dass die Betätigung zwingend vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes beendet werden wird.

Für die Jahre 2001 bis 2003 sind daher die jeweils erzielten Verluste einkommensteuerrechtlich als Anlaufverluste im Sinne des § 2 Abs. 2 LVO anzuerkennen.

Da es sich auch um eine unternehmerische Tätigkeit im Sinne § 2 Abs. 1 UStG 1994 iVm § 6 LVO handelt, stehen die Umsätze erklärungsgemäß und die gem. § 12 Abs. 1 UStG 1994 geltend gemachten Vorsteuerbeträge zu.

Hinsichtlich Einkommensteuer des Jahres 2004 war folgendes zu erwägen:

Wie bereits ausgeführt kommt bei der Prüfung der Kriterien des § 2 Abs. 1 LVO hinsichtlich der subjektiven Gewinnerzielungsabsicht in verlustbringenden Jahren jenem der Zif. 6, nämlich der Art und dem Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen, besondere Bedeutung zu.

Die Bw hat offensichtlich im Jahr 2004 zunächst nicht erkannt, dass die von ihr betriebene typisch erwerbswirtschaftliche Betätigung nicht mehr wirtschaftlich sinnvoll ist und hat weiterhin Waren, wenn auch in geringerem Ausmaß als im Jahr 2003 (€ 834,35.-) um € 255,24.- eingekauft. Die Telefonkosten waren mit € 374,65 mehr als doppelt so hoch wie die Einnahmen, hingegen nur um € 86,63.- geringer als jene des Vorjahres mit € 461,28.-.

Es ist also davon auszugehen, dass die Bw. weiterhin versuchte telefonisch Kunden zu werben, obwohl ihr diese Vorgangsweise auf Grund ihrer bisherigen Erfahrungen wenig erfolgversprechend erscheinen musste. Auf Grund des Fehlens weiterer Begleitmaßnahmen kann nicht davon gesprochen werden, dass die Bw. Bemühungen gesetzt hätte, die von Anfang an ungünstige Einnahmen-Ausgabenrelation zu verbessern. Weiters ist darauf zu verweisen, dass die Bw. im Jahr 2004 aus ihrer nichtselbständigen Tätigkeit € 24.585,44.- lukrierte, damit mehr als im Jahr davor (€ 23.444,91). Daraus ist zu schließen, dass dem erhöhten Gehalt auch ein vermehrter Zeitaufwand gegenüberstand, der es der Bw. unmöglich machte entsprechende weitere Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage ihrer Nebentätigkeit zu setzen. Das Festhalten an einer offensichtlich nicht bzw. nicht mehr wirtschaftlich sinnvollen erwerbswirtschaftlichen Betätigung zieht nach Lehre und Rechtsprechung deren Beurteilung als Liebhaberei nach sich und zwar ab jenem Zeitpunkt, ab dem erkennbar ist, dass die verlustbringende Betätigung auch für die Zukunft keinen Gesamtgewinn in einem angemessenen Zeitraum erwarten lässt.

Für das Jahr 2004 ist daher einkommensteuerrechtlich von Liebhaberei im Sinn des § 1 Abs. 1 iVm § 2 Abs. 2 LVO auszugehen und ist der für dieses Jahr geltend gemachte Verlust nicht anzuerkennen.

Da gem. § 6 LVO umsatzsteuerliche Liebhaberei nur bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO vorliegen kann, nicht hingegen für typisch erwerbswirtschaftliche Betätigungen war der Berufung hinsichtlich Umsatzsteuer 2004 stattzugeben.

Von der Einvernahme des beantragten Zeugen Herrn Helmut M. konnte gemäß § 183 BAO iVm § 167 BAO abgesehen werden, da das Vorbringen, die Bw. habe während ihrer hauptberuflichen Tätigkeit mit Erlaubnis des Arbeitgebers Telefonate in Zusammenhang mit ihrer nebenberuflichen Tätigkeit führen dürfen, vom Senat nicht in Abrede gestellt wurde.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Beilagen: 9 Berechnungsblätter

Niederschrift über den Verlauf der mündlichen Berufungsverhandlung

Wien, am 13. Dezember 2011