



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des F B, Adresse1, vertreten durch FG WTH-GmbH, Adresse2, vom 9. August 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Grieskirchen Wels vom 13. Juli 2005 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1996 bis 2004 entschieden:

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe betragen, wie in den Berufungsvorentscheidungen

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
1996	Einkommen	18.034,05 €	Einkommensteuer	3.394,57 €
			anrechenbare Lohnsteuer	--3.678,05 €
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)				-283,51 €
Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
1997	Einkommen	19.405,12 €	Einkommensteuer	3.949,51 €
			anrechenbare Lohnsteuer	-4.323,08 €
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)				-373,55 €

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
1998	Einkommen	24.122,17 €	Einkommensteuer	5.830,60 €
			anrechenbare Lohnsteuer	-6.351,64 €
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)				-521,07 €
Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
1999	Einkommen	16.618,51 €	Einkommensteuer	2.933,56 €
			anrechenbare Lohnsteuer	-3.784,21 €
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)				-850,65 €
Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2000	Einkommen	20.989,59 €	Einkommensteuer	4.148,98 €
			anrechenbare Lohnsteuer	-4.456,18 €
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)				-307,20 €
Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2001	Einkommen	24.383,76 €	Einkommensteuer	5.652,78 €
			anrechenbare Lohnsteuer	-6.065,08 €
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)				-412,28 €
Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2002	Einkommen	29.610,88 €	Einkommensteuer	7.672,37 €
			anrechenbare Lohnsteuer	-8.376,36 €
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)				-703,99 €
Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe

2003	Einkommen	26.528,94 €	Einkommensteuer	6.639,47 €
			anrechenbare Lohnsteuer	-6.975,60 €
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)				-336,13 €
Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2004	Einkommen	24.243,90 €	Einkommensteuer	5.596,77 €
			anrechenbare Lohnsteuer	-5.937,06 €
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)				-340,29 €

Die Berechnung der Bemessungsgrundlagen und der Höhe der Abgabe sind den als Anlage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen, die einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bilden.

Entscheidungsgründe

Der Abgabepflichtige begann 1996 mit der Tätigkeit als Warenpräsentator (Kosmetika, Körperpflegemittel, Reinigungsmittel etc.) für die Fa. A.

In dem anlässlich des Beginnes der Tätigkeit übermittelten Fragebogen (Datum: 13. März 1997) nannte er für 1996 einen voraussichtlichen Umsatz von 18.000 S und einen Gewinn von Null Schilling, für 1997 prognostizierte er bei einem Umsatz von 30.000 S ebenfalls ein ausgeglichenes Ergebnis (Null Schilling).

In der am 12. März 1997 beim Finanzamt eingelangten **Einkommensteuererklärung für 1996** erklärte er aus seiner Tätigkeit einen Verlust von 11.851 S (Verlust von 861,25 €).

Im vorläufigen Einkommensteuerbescheid anerkannte das Finanzamt den erklärten Verlust und begründete die Vorläufigkeit des Bescheides gemäß § 200 BAO damit, dass nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich sei.

Für die Jahre 1997 bis 2003 erließ das Finanzamt ebenfalls vorläufige Einkommensteuerbescheide, in denen ebenfalls vorläufig vom Vorliegen einer Einkunftsquelle in Hinblick auf die A -Tätigkeit ausgegangen wurde.

Mit **Bescheide vom 13. Juli 2005** erließ das Finanzamt sowohl den

Einkommensteuerbescheid für 2004 als auch endgültige

Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1996 bis 2003. Die Tätigkeit als A

Warenpräsentator wurde als Liebhabereitätigkeit gewertet und die Verluste bzw. geringen Gewinne wurden einkommensteuerlich nicht berücksichtigt.

Darüber hinaus wurden Prämien zu einer Lebensversicherung nicht als Sonderausgaben abgezogen. Begründend führte das Finanzamt aus:

„Bei keinen Gebietsschutz genießenden und im Schneeballsystem Subvertreterwerbenden, nebenberuflichen Privatgeschäftsvermittlern, die Schulungen sowie Vorführmaterial auf eigene Kosten erwerben und überdies hohe Reiseaufwendungen tätigen müssen, ist schon systembedingt iSd § 2 Abs. 2 letzter Satz Liebhabereiverordnung 1993 damit zu rechnen, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes beendet wird (VwGH 22.02.2000, 96/14/0038).

Da seit Betriebsbeginn (1996) ein Gesamtverlust von 8.145,95 € erwirtschaftet wurde, stellt ihre Tätigkeit als Warenpräsentator keine Einkunftsquelle sondern Liebhaberei dar. Die erklärten Einkünfte aus Gewerbebetrieb konnten daher nicht anerkannt werden.

Da ihre L-Lebensversicherung Pol.Nr. V) innerhalb der steuerlichen Mindestbindefrist rückgekauft wurde, konnten die geltend gemachten Prämien nicht mehr als Sonderausgaben berücksichtigt werden.“

Die dagegen **mit Schriftsatz vom 9. August 2005 gegen die vorgenannten Bescheide eingebrachte Berufung** begründete der Vertreter des Abgabepflichtigen folgendermaßen:

„Der Klient betreibt eine selbständige Tätigkeit als Warenpräsentator und übt diese Tätigkeit seit dem Jahre 1996 aus. Von Beginn an hat der Klient die Einkommensteuerbescheide als vorläufige Bescheide gem. § 200 Abs. 1 BAO mit der Bescheidbegründung "da nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahren die Abgabepflicht zwar noch ungewiss aber wahrscheinlich ist, erfolgte die Veranlagung gem. § 200 BAO vorläufig" erhalten. Nunmehr, anlässlich der Veranlagung 2004 wurden die bisherigen vorläufigen Einkommensteuerbescheide 1996 bis 2003 endgültig veranlagt, wobei die Verluste aus Gewerbebetrieb wegen Liebhaberei nicht anerkannt wurden. Die Behörde stützt sich hier bei der Beurteilung des Sachverhaltes 1996 und Folgejahre auf ein VwGH-Erkenntnis vom 22.02.2000.

Diese Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist jedoch nur dann anzuwenden, wenn nach den Umständen des Einzelfalles damit zu rechnen ist, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes beendet wird. Daher wurde bei den in der Judikatur angeführten Erkenntnissen immer ein äußerst geringer Umsatz bei hohen Reisekostenaufwendungen und Fahrtkosten erzielt. Bei dem der Entscheidung zugrunde gelegten Erkenntnis waren die Reiseaufwendungen bereits höher als die Umsätze. Außerdem wurde hier eine zeitlich befristete Tätigkeit auf Grund des Schneeballsystems unterstellt. Bei unserem oben angeführten Klienten zeigt sich jedoch eine entgegengesetzte Entwicklung.

Während die Umsätze in den Anlaufjahren noch relativ gering waren (1996 € 1.352,91, 1997 € 811,85, 1998 € 775,15) so konnten diese bis 2003 und 2004 mehr als verdoppelt werden und haben weiterhin steigende Tendenz. In den Jahren 2000 und 2002 wurden bereits erste Gewinne erzielt. Auch die Reisekosten und Fahrtkosten sind nur gering im Verhältnis zum Umsatz.

Laut Mag. Bernhard Renner, Vorsitzender der Außenstelle Linz des UFS und CoAutor der Kommentierung "Liebhaberei" bei Doralt, SWK 10 vom 1.04.2004,

Seite 521 ff: *"Einkünfte liegen vor, wenn eine Betätigung durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen. Dieses Streben muss jedoch anhand objektiver Umstände nachvollziehbar sein. ...*

Für die Anerkennung einer Betätigung als Einkunftsquelle muss nicht unbedingt innerhalb eines bestimmten - absehbaren- Zeitraums ein Gesamtgewinn bzw. Überschuss tatsächlich erwirtschaftet werden vielmehr muss die Betätigung unter normalen wirtschaftlichen Verhältnissen nach Art ihrer Ausübung hiezu überhaupt objektiv geeignet sein. "

Auf Grund des Umstandes, dass unser Klient die gesamte Betriebsführung sehr kostengünstig gestaltet hat und eine permanente Umsatzsteigerung erzielt hat, kann in Zukunft laufend mit Gewinnen kalkuliert werden. Diese laufenden Umsatzsteigerungen widerlegen auch die Aussage, dass es sich hierbei um "totlaufende" Tätigkeiten eines Privatgeschäftsvermittlers handelt. Weiters spricht für eine Einkunftsquelle, dass die Vertriebsproduktpalette umfangreich erweitert wurde (z. B. Schmuck, Haushaltsware, Kosmetika, Ernährungsergänzungsmittel usw.). Durch die soeben erfolgte Umstellung des Vertriebes über Internet ergibt sich ein weiteres noch nicht abschätzbares Entwicklungspotential. Wir vertreten beim Finanzamt Zell am See weitere Warenpräsentatoren mit der gleichen Vertriebsfirma die durchaus nach einer entsprechenden Anlaufphase von 3 - 5 Jahren erhebliche Gewinne erzielt haben (siehe Steuernummern Zahl1). Die Praxis beweist hier, dass in vielen Fällen bei entsprechend langer Marktbearbeitung mit anhaltend positiven Ergebnissen zu rechnen ist.

Wenn nunmehr die Behörde nach dem Erkenntnis des VwGH's vom 22.02.2000/96/14/0038 erklärt, dass von Anbeginn Liebhaberei vorgelegen hat, so waren die vorläufigen Bescheide gem. § 200 Abs. 2 BAO rechtswidrig, da keine Ungewissheit vorgelegen ist. Die Bescheidbegründung aller vorläufigen Einkommensteuerbescheide von 1996 bis einschließlich 2003 entsprach nicht dem vom VwGH judizierten Anforderungen an eine dem Gesetz entsprechende Begründung. Nach § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Die Behörde hat demnach die relevanten Tatsachen in einem einwandfreien Verfahren zu ermitteln und die Beweiswürdigung in der Begründung ihres Bescheides in einer Weise darzutun, die die Nachprüfung der Schlüssigkeit gestattet. Der Grundsatz der freien Beweiswürdigung enthebt die Behörde nicht von der Verpflichtung, in der Bescheidbegründung die bei der Würdigung der einzelnen Beweise als maßgebend erachteten Gesichtspunkte darzulegen. Die vorläufige Bescheidbegründung muss daher erkennen lassen welchen bestimmten Sachverhalt die Behörde ihrer Entscheidung zugrunde gelegt hat.

Laut DDr. Hans Zöchling SWK 36 vom 20.12.1986, Seite 348: *"Auf Grund des prognostischen Totalerfolgsbegriffes wird eine Tätigkeit solange steuerlich anzuerkennen sein, als sie nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Planung einen Totalerfolg verspricht. Die Finanzbehörde ist damit, wie der Steuerpflichtige - verhalten - die Tätigkeit im Vorhinein (= nach dem im Veranlagungszeitraum herrschenden und erkennbaren Verhältnissen) zu beurteilen (Ex-Ante-Betrachtung). Die Liebhaberei-Prüfung hat somit nicht rückschauend am Ende des Beobachtungszeitraumes zu erfolgen. Der Hinweis auf die vorläufige Veranlagung geht fehl, da die damit verbundene Ex-Post-Betrachtung materiell-rechtlich nicht gedeckt ist und überdies zu einer ungerechtfertigten Benachteiligung des Steuerpflichtigen führt. "*

Wenn sich die Behörde nunmehr auf das VwGH-Erkenntnis vom 20.02.2000 beruft, dass wiederum abgeleitet wird vom Erkenntnis 21.06.1994, 93/14/00217 und Erkenntnis vom 12.08.1994, 94/14/0025 so kann von Beginn an von keiner Ungewissheit der Behörde ausgegangen werden.

Dies auch deshalb, da offensichtlich keine Prognoserechnungen angefordert wurden oder sonstige Ermittlungen im Laufe des gesamten Veranlagungsverfahrens von 1996 bis 2004 stattgefunden haben. Erfolgt eine Erlassung eines endgültigen Abgabenbescheides oder einer Endgültigkeitserklärung nicht innerhalb der Verjährungsfrist, gerechnet vom Ablauf des Jahres in dem die Ungewissheit beseitigt wurde, dann ist es der Behörde untersagt die Abgabe - sei es von Amts wegen oder über Antrag - endgültig festzusetzen.

In diesem Fall wird der vorläufige Bescheid endgültig unabänderlich. Deshalb sind die Veranlagungen 1996 bis einschließlich 2001 auf Grund der fehlenden Ungewissheit bzw. des fehlenden Ermittlungsverfahrens (keine Prognoserechnung etc.) verjährt. Auf alle Fälle wären dem Klienten auf Grund des Sachverhaltes des Einzelfalles die Verluste des Anlaufzeitraumes von 3 Jahren zugestanden. Zusammenfassend beantragen wir daher auf Grund des dargestellten Sachverhaltes die Einkommensteuerveranlagung 1996 bis einschließlich 2004 entsprechend den eingereichten Erklärungen zu veranlagern. Durch die geschilderte Entwicklung und die dargestellten Ausführungen kann objektiv mit einem Gesamtüberschuss gerechnet werden.

Bei Würdigung aller Umstände ist Herr B F mit den in der zitierten Liebhaberei-Judikatur angeführten Privatgeschäftsvermittlungen nicht vergleichbar. Weiters sind die Jahre 1996 bis einschließlich 2001 auf Grund Verjährung nicht mehr abänderlich. Der vorläufige Bescheid wird laut Judikatur automatisch zum endgültigen.

Weiters wurde die L -Lebensversicherung, die innerhalb der steuerlichen Mindestbindungsfrist zurückgekauft wurde, bei der Veranlagung 1996 bis einschließlich 2004 nicht mehr als Sonderausgabe

berücksichtigt. Gemäß § 18 EStG sind jedoch die Sonderausgaben im Jahr der Bezahlung zu berücksichtigen. Gemäß § 18 Abs. 4 hat eine Nachversteuerung von Versicherungsprämien zu erfolgen, wenn die Mindestbindefrist nicht eingehalten wurde. Die Nachversteuerung hat gemäß § 18 Abs. 5 mit einem Steuersatz von 30% der abgesetzten Beträge für jenes Jahr zu erfolgen in dem die Voraussetzungen für eine Nachversteuerung eingetreten sind.

Da der Klient laut seinen Auskünften die Lebensversicherung im Jahre 2005 steuerschädlich zurückgekauft hat, sind auch im Jahr 2005 30% der bis dahin abgesetzten Beträge nachzuversteuern. Wir beantragen daher die Prämienzahlungen für diese Sonderausgaben von 1996 bis einschließlich 2004 zu berücksichtigen und sodann im Jahr 2005 die Nachversteuerung gesetzeskonform vorzunehmen."

In den **Berufungsvorentscheidungen hinsichtlich Einkommensteuer 1996 bis 2004**

vom 12. September 2005 berücksichtigte das Finanzamt bei den Sonderausgaben die strittigen Prämien zu der L -Lebensversicherung. Die Einstufung der A -Tätigkeit als steuerliche Liebhabereitätigkeit wurde vom Finanzamt beibehalten und die Berufungsvorentscheidung folgendermaßen begründet:

„Die Erledigung weicht von Ihrem Begehren aus folgenden Gründen ab:

Der Berufung ist teilweise stattzugeben.

Die Stattgabe erfolgt hinsichtlich der aufgrund des Rückkaufes erforderlichen Nachversteuerung der Lebensversicherungsprämien. Die Prämien werden bei den laufenden Veranlagungen berücksichtigt, die Nachversteuerung erfolgt einheitlich mit 30% für das Jahr des Rückkaufs (2005).

Der Berufungswerber ist seit dem Jahr 1996 neben seiner nichtselbständigen Tätigkeit

Warenpräsentator der Firma A . Bei den seit dem Jahr 1996 durchgeführten Veranlagungen wurden zunächst vorläufige Bescheide erlassen.

In den Jahren 1996 bis 2004 wurden folgende Einnahmen und Ausgaben für diese Tätigkeit

ausgewiesen und ein Gesamtverlust **von € 8.802,99 (in Schilling: 121.131,77)** erzielt.

Beträge in €	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004
Einnahmen:									
Provisionen	1.352,88	974,19	930,17	1.332,17	1.869,80	2.425,46	2.235,95	2.711,05	2.585,65
Ausgaben:									
Aufbauhilfen	103,56	72,67		15,99	136,98	21,80	18,00		
Beiträge/Gebühr.	346,07	470,56	421,14	366,27	397,88	529,06	557,00		
Büromaterial	64,50	84,19	202,98	184,91	131,63	141,84	297,22		
Diäten	864,15								
Fachliteratur/For	119,18	62,14	64,90	71,22	32,70		44,75		
GWG		405,28	259,3	1 319,03	71,95				
Inserate/Werbung	29,21	26,86				10,68			
Postgebühren	18,75								
Rechts- u. Steuerberatung		71,95	79,94	79,94	87,21	101,74	102,00		
Reisespesen	351,01	643,52	468,01	351,01	234,01	819,02		780,00	780,00
Telefon	317,67	257,58	291,92	424,96	520,26	919,24	919,06		
Verbrauchsgüter		45,67			30,19	21,46			
Vorfürhrprodukte		609,22	369,23			1.366,94			
Sonstige Aufwendungen							15,40	2.463,02	2.782,44
AfA		141,50	141,50	141,50	141,50	116,28	232,55	317,90	420,34
bez. Vorsteuer		113,20				186,08			
Summe Ausgab	2.214,11	3.004,32	2.298,93	1.954,83	1.784,29	4.234,14	2.185,98	3.560,92	3.982,78
Gewinn/Verlust	-861,23	-2.030,13	-1.368,76	-622,67	85,51	-1.808,67	49,97	-849,87	-1.397,13
in Schilling	-11.850,80	-27.935,16	-18.834,56	-8.568,10	1.176,60	-24.887,91	687,56	-11.694,47	-19.224,93

Bei der Darstellung der Betriebsergebnisse wurden auch die AfA-Beträge berücksichtigt, die in den Jahren 1998 bis 2000 sowie 2002 bei der Gewinnermittlung nicht berücksichtigt wurden. 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 Liebhabereiverordnung BGBl 33/1993 idF BGBl " 1999,15).

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:

- 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 (z.B. Rationalisierungsmaßnahmen).

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 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 Einzelfalles damit zu rechnen ist, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) beendet wird (§ 2 Abs. 1 und 2 der Liebhabereiverordnung BGBl. 33/1993 - LVO BGBl 33/1993).

Im Gegensatz zu der vor Inkrafttreten der Liebhabereiverordnung geltenden Rechtslage, wonach zur Beurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft einer Tätigkeit in erster Linie objektive Kriterien (Gewinnerzielungsmöglichkeit) heranzuziehen waren, kommt es seit Geltung der Liebhabereiverordnung in erster Linie auf die Absicht des Steuerpflichtigen an, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen. Liegt - wie im vorliegenden Fall - eine Tätigkeit im Sinn des § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung vor, ist das Vorliegen von Einkünften zu vermuten. Die Vermutung kann jedoch widerlegt werden, wenn die Absicht nicht an Hand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3 LVO BGBl 33/1993) nachvollziehbar ist. Fallen bei Betätigungen im Sinn des § 1 Abs. 1 LVO BGBl 33/1993 Verluste an, so ist das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen, insbesondere an Hand der im § 2 Abs. 1 Z 1 bis 6 der LVO BGBl 33/1993 genannten Kriterien zu beurteilen.

Gemäß § 2 Abs. 2 LVO BGBl 33/1993 ist nach Ablauf des Anlaufzeitraumes unter Berücksichtigung der Verhältnisse auch innerhalb dieses Zeitraumes nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen, ob vom Vorliegen von Einkünften auszugehen ist. Eine Absicht 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 Absicht hat, Gewinne zu erzielen, vielmehr muss die Absicht an Hand der im § 2 Abs. 1 LVO BGBl 33/1993 beispielsweise aufgezählten **objektiven Kriterien** beurteilt werden. Auf Wunschvorstellungen desjenigen, der die Bestätigung entfaltet, kommt es hierbei nicht an (VwGH vom 21.06.1994, 93/14/0217).

Mit der Frage, ob die Tätigkeit eines A -Vertreters eine steuerlich beachtliche Einkunftsquelle darstellt, hat der Verwaltungsgerichtshof in den Erkenntnissen vom 21. 06. 1994, 93/14/0217 und vom 12. 08. 1994, 94/14/0025 ausgesprochen, dass es sich bei dem im Einzelnen beschriebenen Vertriebs- und Provisionssystem von derartigen Produkten um eine Vermittlertätigkeit handelt, die grundsätzlich nach einem sich totlaufenden Schneeballsystem aufgebaut ist. Über einem Vertreter befinden sich so genannte "Sponsoren", die an seinem Umsatz beteiligt sind; unter ihm sind jene Sponsoren (Subvertreter), die von ihm selbst "gesponsert" (geworben) wurden. Es dürfen lediglich Produkte der A GmbH vertrieben werden, wobei es keinen Gebietsschutz gibt und auch die Preise von der A GmbH festgelegt werden. Auf der Ausgabenseite solcher Vertreter, die in der Regel nebenberuflich tätig sind und ihre Kunden bzw. Subvertreter vor allem im Freundes-, Bekannten- und Verwandtenkreis anwerben, wobei es in der Natur der Sache liegt, dass dieser Kundenkreis aufgrund der gegenseitigen Konkurrenzierung binnen kurzem ausgeschöpft ist und solcher Art eine Marktverengung eintritt, fallen regelmäßig beträchtliche Schulungs- bzw. Seminarkosten, Kfz-Kosten und Reisespesen an.

Unter derartigen Voraussetzungen ist die Tätigkeit eines A -Vertreters nach **Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes aber objektiv gesehen nicht zur Erzielung eines**

Gesamtgewinnes geeignet. Im Erkenntnis vom 22.02.2000, 96/14/0038, hat der Verwaltungsgerichtshof auch die Nichtberücksichtigung der Anlaufverluste eines A Vertreters als rechtmäßig beurteilt. Bei derartigen, keinen Gebietsschutz genießenden und im Schneeballsystem Subvertreterwerbenden 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 Berufungswerber hat seit Beginn seiner nebenberuflichen Tätigkeit im Jahr 1996 bis zum Jahr 2004 und somit nach über 9 Jahren der Tätigkeit als Warenpräsentator einen Gesamtverlust von **€ 8.802,99 (in Schilling: 121.131,77)** erzielt, sodass unter Berücksichtigung der vorgegebenen Wirtschaftsführung dieser Tätigkeit (Preisbestimmung durch die Firma A, Erwerb der Vorführprodukte, Bestreitung der Schulungskosten, vorgegebenes Vertriebs- und Provisionssystem, kein Gebietsschutz und daher gegenseitige Konkurrenzierung der Warenpräsentatoren innerhalb eines Verkaufsgebietes) damit zu rechnen ist, dass aus dieser Tätigkeit kein Gesamtgewinn erzielbar ist und somit keine Einkunftsquelle sondern eine steuerlich unbeachtlichen Liebhaberei vorliegt. Auch die beiden letztveranlagten Jahre lassen keine gegenteilige Tendenz erkennen.

Die Ausführungen betreffend die unzulässige Erlassung endgültiger Bescheide werden seitens des Finanzamtes nicht geteilt. Die Bescheide wurden zu Recht zunächst vorläufig erlassen, da bei der ausgeübten Tätigkeit noch Ungewissheit über ihr Gesamtbild bestand. Der Berufungswerber schreibt selbst, dass nach einer entsprechenden Anlaufphase teilweise auch erhebliche Gewinne erzielt werden können. Die Entwicklung im vorliegenden Fall lässt aber diesen Schluss nicht zu. Da aufgrund der eingangs dargestellten Aufstellung und Entwicklung nunmehr diese Ungewissheit weggefallen ist, war spruchgemäß zu entscheiden.“

Im **Schreiben vom 10. Oktober 2005 beantragte der Berufungswerber die Vorlage der Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat** und führte ergänzend aus:

„Wir beantragen die Vorlage der Berufung vom 10.08.2005 über die Einkommensteuerbescheide 1996 bis einschließlich 2004, ausgestellt am 13.07.2005, zur Entscheidung der Abgabenbehörde II. Instanz vorzulegen und teilen dazu ergänzend mit:

Die Berufung wird auf den nicht stattgegebenen Teil eingeschränkt, da die Nachversteuerung der Lebensversicherungsprämie in der Berufungsvorentscheidung bereits positiv erledigt wurde. Berufen wird gegen die endgültigen Einkommensteuerbescheid gem. § 200 Abs. 2 BAO für die Jahre 1996 bis 2003 sowie gegen den Einkommensteuerbescheid 2004. In der Berufungserledigung vom 12.09.2005 erklärt die Behörde, dass auf Grund des Sachverhaltes vom Beginn an, also ohne Berücksichtigung eines Anlaufverlustes ein Liebhabereibetrieb vorgelegen ist. Die Tätigkeit eines A -Vertreters ist daher von Beginn an ein Liebhabereibetrieb und sind daher die Verluste nicht zu berücksichtigen.

Auf Grund dieser Feststellungen muss die Behörde bereits von Beginn an, also seit 1996 Gewissheit über das Vorliegen eines Liebhabereibetriebes haben. Daher besteht seit 1996 keine Ungewissheit und es kann daher auch kein vorläufiger Bescheid gem. § 200 Abs. 1 BAO ausgestellt werden.

Die Behörde hat auch bis einschließlich 31.12.2004 kein diesbezügliches Ermittlungsverfahren durch Einforderung von Prognoserechnungen etc. vorgenommen. Auf Grund der herrschenden Literaturmeinung (siehe auch BAO-Kommentar Reeger-Stoll und Ritz) wird bei Wegfall der Ungewissheit der vorläufige Bescheid zum endgültigen. Erfolgt eine Erlassung eines endgültigen Abgabenbescheides oder einer Endgültigkeitserklärung nicht innerhalb der Verjährungsfrist, gerechnet vom Ablauf des Jahres in dem die Ungewissheit beseitigt wurde, dann ist es der Behörde untersagt die Abgabe - sei es von Amtswegen oder über Antrag - endgültig festzusetzen. In diesem Fall wird der vorläufige Bescheid endgültig unabänderlich. Deshalb sind die Veranlagungen 1996 bis 2001 verjährt, da auf Grund der zitierten Gesetzeslage von Beginn an keine Ungewissheit vorgelegen ist.

Wir beantragen daher die Veranlagungen 1996 bis einschließlich 2001 mit den ursprünglichen vorläufigen Bescheiden wegen Verjährung zu veranlagern und keine Wiederaufnahme wegen Liebhaberei vorzunehmen.“

Mit **Vorlagebericht vom 13. Oktober 2005** wurde die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Der Unabhängige Finanzsenat setzte mit Bescheid vom 28. Juni 2010 die Entscheidung über die Berufung gemäß § 281 iVm § 282 BAO aus, da zu GZ 2009/15/0178 ein hinsichtlich der Verjährungsfrage vergleichbarer Fall anhängig war. Dieses Verfahren wurde vom

Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 29. März 2012 entschieden, sodass das gegenständliche Berufungsverfahren weitergeführt werden konnte.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. A Tätigkeit (Warenpräsentation) als Liebhaberei

A Sachverhalt

Der Bw erklärte in den berufsgegenständlichen Jahren neben seiner nichtselbständigen Tätigkeit bei der Fa. P Metallbau GmbH gewerbliche Einkünfte als Warenpräsentator (Kosmetika, Körperpflegemittel, Reinigungsmittel etc.) für die Fa. A .

Zu den konkreten Details der Tätigkeit sowie den erzielten Ergebnissen wird auf die oben bereits dargestellte Beschreibung in der Begründung der Berufungsentscheidung sowie auf darin zitierten Entscheidungen des Verwaltungsgerichtshofes verwiesen.

Der Bw. hat mit 31. Oktober 2008 seine Gewerbeberechtigung zurückgelegt. Schon ab dem Jahr 2005 erklärte der Bw. keine gewerblichen Einkünfte mehr in seinen Einkommensteuerklärungen, sodass die Tätigkeit als A Warenpräsentator als beendet anzusehen ist, obwohl die Gewerbeberechtigung noch aufrecht war.

B Beweiswürdigung

Der Bw. arbeitete für die Fa. A . Das Vertriebsmodell dieser Firma ist aus diversen Entscheidungen des Unabhängigen Finanzsenates und des Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes (z.B. VwGH vom 21.06.1994, 93/14/021, 12. 08. 1994, 94/14/0025) bekannt.

Der Sachverhalt und das Vertriebsmodell wurde in der Berufungsvorentscheidung ausführlich dargestellt (Vorhaltswirkung der Berufungsvorentscheidung) und gegen die Darstellung des Sachverhaltes wurde im Vorlageantrag nichts Konkretes eingewandt, sodass der Unabhängige Finanzsenat im Wesentlichen von der Richtigkeit der Beschreibung der Tätigkeit des Berufungswerbers ausgehen konnte.

C Rechtliche Beurteilung

Gemäß § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung (LVO) in der für die Streitjahre maßgeblichen Fassung (BGBl 1993/33) liegen Einkünfte bei einer Betätigung (Tätigkeit oder Rechtsverhältnis) vor, die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen und die nicht unter Absatz 2 der Verordnung fällt. Voraussetzung ist, dass die Gewinnerzielungsabsicht anhand

objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 u. 3 LVO) nachvollziehbar ist.

Gemäß § 1 Abs. 2 LVO ist demgegenüber Liebhaberei anzunehmen, wenn Verluste entstehen (Z 1) aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung besonders zur Lebensführung eignen und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen, oder (Z 2) aus typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründeten Neigung zurückzuführenden Tätigkeiten, oder (Z 3:) aus der Bewirtschaftung von bestimmten Eigenheimen, Eigentumswohnungen oder Mietwohngrundstücken. Diese Annahme ist widerlegbar.

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

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

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

(4) Bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 liegt Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) erwarten lässt. Andernfalls

ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird.

§ 6. Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn kann nur bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2, nicht hingegen bei anderen Betätigungen 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 hierbei nicht an (vgl. VwGH 12.8.1994, 94/14/0025).

Da in allen berufsgegenständlichen Jahren nur Verluste erzielt wurden, ist das Vorliegen der Gewinnerzielungsabsicht insbesondere anhand der in § 2 Abs. 1 LVO angeführten Kriterien zu überprüfen.

1. Ausmaß und Entwicklung der Verluste

In den berufsgegenständlichen Jahren wurden mit Ausnahme geringer Gewinne in den Jahren 2000 und 2002 (85,51 € bzw. 49,97 €; Summe der Gewinne somit 135,48 €) nur Verluste erzielt. Insgesamt wurde ein **Gesamtverlust von 8.802,99 €** erzielt.

Ab 2005 wurden keine Einkünfte aus der Tätigkeit erklärt, somit die Tätigkeit faktisch beendet. Mit 31.10.2008 wurde die Gewerbeberechtigung zurückgelegt.

Dieses Kriterium spricht daher für Liebhaberei.

2. Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen

Insgesamt wurden bis zur Beendigung der Tätigkeit Verluste in Höhe von 8.938,46 € erzielt. In den Jahren 2000 und 2002 wurden geringe Gewinne von 85,51 € bzw. 49,97 € erzielt (Summe der Gewinne somit 135,48 €). Die geringen Gewinne können daher nur als Zufallsgewinne gewertet werden. Im Übrigen wurden im Jahr 2002 gar keine Reisespesen erklärt, was Zweifel an der Richtigkeit dieser Angaben weckt, da die Durchführung einer Vermittlertätigkeit ganz ohne betrieblich verursachte Reisen nicht der allgemeinen Lebenserfahrung entspricht. Bei der Darstellung der Betriebsergebnisse (vgl. oben in der Berufungsvorentscheidung) wurden auch die AfA-Beträge berücksichtigt, die in den Jahren

1998 bis 2000 und 2002 bei der Gewinnermittlung bisher vom Berufungswerber nicht berücksichtigt wurden.

Die bisher erklärten Gewinne betragen nur einen Bruchteil der bisherigen Verluste.

Der höchste bisher erzielte Gewinn beträgt 85,51 €. Dem steht ein Verlust in Höhe von 8.938,46 € gegenüber. Selbst wenn in den Folgejahren jährlich ein Gewinn in Höhe des bisher höchsten Gewinnes erzielt würde, bedürfte es mehr als 104 Jahre um die bisherigen Verluste zu egalisieren.

Dieses Kriterium spricht daher für Liebhaberei.

3. Ursachen, auf Grund deren im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Gewinn oder Überschuss erzielt wird

Die Tätigkeit wird nur nebenberuflich ausgeübt. Die Vertriebsstruktur ist vorgegeben und der Bw. hat keine Möglichkeit über die Preisgestaltung einzugreifen. Preisminderungen könnte er nur auf Kosten seiner Provision geben, was jedoch zu einer Gewinnminderung führen würde. Egal, ob er Subvermittler anwirbt oder nicht, hat er keinen Einfluss ob oder in welchem Ausmaß die Subvertreter ihre Tätigkeiten entfalten. Darüber hinaus ist auf Grund mangelnden Gebietsschutzes jeder angeworbene Subvertreter ein Konkurrent. Darüber hinaus werden die Kunden regelmäßig vor allem im Freundes, Bekannten- und Verwandtenkreis angeworben, wobei es in der Natur der Sache liegt, dass dieser Kundenkreis aufgrund der gegenseitigen Konkurrenzierung in kurzer Zeit ausgeschöpft ist.

Auch wenn der Bw. in der Berufung vorbringt, er habe im Vergleich zu den angeführten Erkenntnissen geringe Reisekosten und Fahrtkosten in Relation zu Umsatz gehabt, ist zu entgegnen, dass sogar bei geringen Reise- und Fahrtkosten nachhaltige Gewinne in nennenswerter Höhe nicht zu erzielen sind.

Im Übrigen wurden im Jahr 2002 gar keine Reisespesen erklärt, was Zweifel an der Richtigkeit dieser Angaben weckt, da die Durchführung einer Vermittlertätigkeit ganz ohne betrieblich verursachte Reisen nicht der allgemeinen Lebenserfahrung entspricht.

Dieses Kriterium spricht daher für Liebhaberei.

4. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen

Da die wesentliche Vertriebsstruktur und die angebotenen Produkte von der Fa. A vorgegeben sind, ist eine Änderung oder Anpassung der angebotenen Leistungen kaum möglich.

Dieses Kriterium spricht daher für Liebhaberei.

5. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung

Die Preise sind von der Fa. A vorgegeben. Eine Preisminderung würde daher auf Kosten der eigenen Provision bzw. der eigenen Gewinnspanne gehen und die Einnahmen noch weiter senken.

Dieses Kriterium spricht daher für Liebhaberei.

6. Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen (zB Rationalisierungsmaßnahmen)

Aufgrund der vorgegebenen Vertriebsstruktur sind strukturverbessernde Maßnahmen (Rationalisierungsmaßnahmen) nur eingeschränkt möglich.

Der Berufungswerber bringt vor, dass er die gesamte Betriebsführung sehr kostengünstig gestaltet habe und die Reisekosten und Fahrtkosten seien im Verhältnis zum Umsatz nur gering. Auch habe er den Vertrieb über das Internet erweitert, was ein noch nicht abschätzbares Entwicklungspotential ergebe.

Dem ist – siehe auch die obigen Ausführungen - entgegenzuhalten, dass sogar bei geringen Reise- und Fahrtkosten nachhaltige Gewinne in nennenswerter Höhe nicht zu erzielen sind.

Im Übrigen wurden im Jahr 2002 gar keine Reisespesen erklärt, was Zweifel an der Richtigkeit dieser Angaben weckt, da die Durchführung einer Vermittlertätigkeit ganz ohne betrieblich verursachte Reisen nicht der allgemeinen Lebenserfahrung entspricht.

Auch das behauptete Entwicklungspotentials des Internetverkaufes zeigt sich bisher nicht an objektiven Fakten. Im Gegenteil, die Verluste sind in den Jahren 2003 und 2004 jeweils wieder gestiegen und in der Folge wurde die Tätigkeit eingestellt.

Auch dieses Kriterium spricht daher für Liebhaberei.

Zusammenfassung der rechtlichen Beurteilung hinsichtlich Einkommensteuer

Grundsätzlich liegen bei einer Tätigkeit nach § 1 Abs. 1 LVO gemäß Abs. 2 leg. cit. 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 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 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.

Anlaufzeitraum

Die ersten Ausgaben fielen 1996 an, die ersten Einnahmen ergaben sich 1996. Der Anlaufzeitraum erstreckt sich daher von 1996 bis 1998.

Ein Anlaufzeitraum im Sinn des ersten Satzes des § 2 Abs. 2 LVO 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.

Durch die vorgegebenen Rahmenbedingungen hat der Bw. jedoch keine Möglichkeiten, ein marktwirtschaftlich gebotenes Verhalten zur Verbesserung der Einnahmensituation zu setzen. Dazu kommt, dass in seinem Fall, offensichtlich bedingt durch den eingeschränkten Kundenkreis, die vom Verwaltungsgerichtshof oftmals prognostizierte Marktverengung auch tatsächlich eingetreten ist. All das lässt den Unabhängigen Finanzsenat zu der Auffassung kommen, dass seine Tätigkeit als A Warenpräsentator eine Tätigkeit darstellt, bei der die Vermutung nahe liegt, dass nach den Umständen des Einzelfalles damit zu rechnen sei, dass sie vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes aufgegeben wird.

Dem Bw. ist das offensichtlich letztlich auch selbst klar geworden, als auch in den Jahren 2003 und 2004 trotz geringfügig erhöhter Einnahmen nach wie vor im Vergleich zu den Einnahmen erhebliche Ausgaben auftraten, die zu erheblichen Verlusten führten, und er deshalb die Tätigkeit ab 2005 einstellte.

Wie oben schon dargelegt betragen die bisher erklärten Gewinne nur einen Bruchteil der bisherigen Verluste.

Bei dieser Sachlage kann daraus nur geschlossen werden, **dass die streitgegenständliche Betätigung bei der gewählten Ausübung der Tätigkeit von vornherein aussichtslos war** und damit nur zeitlich begrenzt aufrecht erhalten werden kann und jedenfalls **vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes beendet werden wird**.

Das Finanzamt ist daher zu Recht davon ausgegangen, dass aus diesem Grund auch kein Anlaufzeitraum im Sinn des ersten Satzes des § 2 Abs. 2 LVO angenommen werden darf.

Zeitraum nach dem Anlaufzeitraum (1999 bis 2004)

Für die Jahre nach dem Anlaufzeitraum gilt nach Prüfung der Kriterien des § 2 Abs. 1 LVO nichts anderes. Es ist vom Vorliegen einer Liebhabereitätigkeit auszugehen.

Insgesamt sprechen daher im Wesentlichen alle untersuchten Kriterien für das Vorliegen von Liebhaberei. Bei der gegebenen Art und Weise der Betätigung ist vom dauerhaften Erzielen substantieller Gewinne nicht auszugehen.

Es liegt daher auch in den Jahren 1999 bis 2004 keine steuerlich relevante Einkommensquelle vor.

Vorläufigkeit der Bescheide bzw. Verjährung

Der Berufungswerber bringt in seiner Berufung vor, dass die vorläufige Festsetzung der Abgabe nicht zulässig gewesen sei, da nach der Rechtsansicht des Finanzamtes dieses von vornherein, also seit 1996 Gewissheit über das Vorliegen eines Liebhabereibetriebes gehabt haben müsste. Daher bestehe seit 1996 keine Ungewissheit und es könne daher auch kein vorläufiger Bescheid gem. § 200 Abs. 1 BAO ausgestellt werden. Die Behörde habe auch bis einschließlich 31. Dezember 2004 kein diesbezügliches Ermittlungsverfahren durch Einforderung von Prognoserechnungen etc. vorgenommen. Auf Grund der herrschenden Literaturmeinung (siehe auch BAO-Kommentar Reeger-Stoll und Ritz) werde bei Wegfall der Ungewissheit der vorläufige Bescheid zum endgültigen. Erfolge eine Erlassung eines endgültigen Abgabenbescheides oder einer Endgültigkeitserklärung nicht innerhalb der Verjährungsfrist, gerechnet vom Ablauf des Jahres in dem die Ungewissheit beseitigt wurde, dann sei es der Behörde untersagt die Abgabe - sei es von Amtswegen oder über Antrag - endgültig festzusetzen. In diesem Fall werde der vorläufige Bescheid endgültig unabänderlich. Deshalb seien die Veranlagungen 1996 bis 2001 verjährt, da auf Grund der zitierten Gesetzeslage von Beginn an keine Ungewissheit vorgelegen sei.

Dem ist Folgendes entgegenzuhalten:

Besteht hinsichtlich der im § 2 Abs. 1 oder Abs. 2 Liebhabereiverordnung genannten Umstände noch Ungewissheit, dürfen die betreffenden Bescheide vorläufig ergehen. Ob hiebei vorläufig von Liebhaberei oder vom Vorliegen einer Einkunftsquelle auszugehen ist, richtet sich danach, welche dieser Alternativen als die wahrscheinlichere anzusehen ist.

Der Berufungswerber prognostizierte bei der Anmeldung seiner Tätigkeit (Fragebogen vom 13. März 1997) für das Eröffnungsjahr 1996 einen Umsatz von 18.000 S (1.308,11 €) und für 1997 einen Umsatz von 30.000 S (2.180,19 €). Als Gewinn/Verlust prognostizierte er für beide Jahre ein ausgeglichenes Ergebnis (Null Schilling).

Die Tätigkeit für die Fa. A wird von den Warenpräsentatoren auf verschiedene Art und Weise und verschiedener Intensität ausgeübt.

Zum einen wird sie von manchen in der Art und Weise ausgeübt, wie sie dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshof vom 22.02.2000, 96/14/0038 zugrunde liegt, wobei der nebenberuflich, mit geringer Intensität (überwiegend werden nur im näheren Familien- oder Bekanntenkreis Kunden geworben) betriebenen Tätigkeit als Warenpräsentator die Ausgaben dauerhaft über den Einnahmen liegen.

Zum anderen wird die Tätigkeit manchmal nebenberuflich mit größerer Intensität (Kundenkreis geht über den Familien- oder Bekanntenkreis hinaus) betrieben, wobei es jedoch nicht gelingt dauerhaft auf Grund des hohen Zeitaufwandes und der Konkurrenzierung der zT selbst angeworbenen weiteren Warenpräsentatoren dauerhaft in die Gewinnzone zu gelangen.

Weiters gibt es solche, die die Tätigkeit im Lauf der Zeit intensivieren, nicht nur selbst Waren vermitteln, sondern denen es gelingt, weitere Subvermittler in größerer Anzahl zu gewinnen und zT die Tätigkeit in der Folge hauptberuflich ausüben.

Je nach Art der Tätigkeit wird diese von der Rspr. unterschiedlich beurteilt, entweder als Liebhabereitätigkeit, ohne Anerkennung eines Anlaufzeitraumes oder mit Anerkennung eines Anlaufzeitraumes (vgl. z.B. VwGH 22.02.2000, 96/14/0038, 21.06.1994, 93/14/0217 und 12.08.1994, 94/14/0025; UFS 05.06.2009, RV/0080-G/08; UFS 24.03.2011, RV/0976-L/L/08; UFS 17.03.2011, RV/1199-L/09).

Um endgültig beurteilen zu können, auf welche Art und Weise die Tätigkeit tatsächlich ausgeübt wird, bedarf es eines längeren Beobachtungszeitraumes, der die Erlassung vorläufiger Bescheide erforderlich macht. Die Länge dieses Zeitraumes betrug zB beim Erk. des Verwaltungsgerichtshofes vom 22.02.2000, 96/14/0038 drei Jahre, beim Erk. vom 21.06.1994, 93/14/0217 vier Jahre und bei der Berufungsentscheidung des UFS vom 05.06.2009, RV/0080-G/08 fünf Jahre.

Im vorliegenden Fall ist festzustellen, dass auf Grund der Ergebnisse (dauerhaft Verluste in den ersten vier Jahren, ein geringer Gewinn im fünften Jahr und daraufhin der zweithöchste Verlust im sechsten Jahr; Nichterreichen der für das erste und zweite Jahr prognostizierten ausgeglichenen Ergebnisse) frühestens nach Ablauf des Jahres 2001 erstmals eine endgültige Beurteilung der Tätigkeit möglich war.

Zum Beginn der Bemessungsverjährung ist Folgendes anzumerken:

Die Verjährungsfrist beträgt bei der Einkommensteuer fünf Jahre.

Die Verjährung beginnt grundsätzlich mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabeanpruch entstanden ist (§ 208 Abs. 1 lit. a BAO).

Der Abgabeanpruch entsteht bei der Einkommensteuer und bei der Körperschaftsteuer für die zu veranlagende Abgabe mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird.

In den Fällen des § 200 BAO (vorläufige Festsetzung der Abgabe) beginnt gemäß § 208 Abs. 1 lit. d BAO die Verjährung mit dem Ablauf des Jahres, in dem die Ungewissheit beseitigt wurde.

Im gegenständlichen Fall wurde die Erlassung der vorläufigen Bescheide im Wesentlichen ohne weitere Ermittlungen nur durch Zitierung des Gesetzestextes vom Finanzamt begründet.

Im Erkenntnis vom 29.03.2012, 2009/15/0178 hat der Verwaltungsgerichtshof entschieden, dass auch wenn einer vorläufigen Festsetzung keine Ermittlungen vorausgegangen sind und der vorläufige Bescheid keine Begründung für die Vorläufigkeit enthält, für den Beginn der Verjährungsfrist eine tatsächlich bestehende Ungewissheit relevant ist. **Stellt sich daher nach der vorläufigen Festsetzung heraus, dass eine Ungewissheit vorgelegen hat, beginnt die Verjährungsfrist mit dem Ablauf des Jahres, in dem die Ungewissheit tatsächlich beseitigt wurde.**

Wie oben dargelegt wurde, bestand bei Beginn der Tätigkeit als Warenpräsentator für die Fa. A tatsächlich eine Ungewissheit hinsichtlich der Art der Tätigkeit, sodass die Bescheide zu Recht vorläufig erlassen wurden. Die Ungewissheit wurde frühestens durch das Bekanntwerden des Ergebnisses für das Jahr 2001 beseitigt. Die fünfjährige Verjährungsfrist (§ 207 Abs. 2 BAO) begann für die Einkommensteuerbescheide 1996 bis 2001 daher erst mit Ablauf des Jahres 2001 und endete mit 31. Dezember 2006.

Die gegenständlichen Bescheide wurden mit 13. Juli 2005, somit vor Ablauf der Verjährungsfrist, erlassen

Dem Berufungsvorbringen konnte daher in diesem Punkt nicht Folge gegeben werden.

2. Versicherungsprämien als Sonderausgaben

Dem Berufungsvorbringen hinsichtlich der Abzugsfähigkeit der Versicherungsprämien als Sonderausgabe wurde vom Finanzamt bereits in den Berufungsvorentscheidungen Rechnung getragen und ist zwischen den Parteien nicht mehr strittig.

Der Unabhängige Finanzsenat schließt sich diesbezüglich der Ansicht des Finanzamtes an. Die Bescheide waren daher inhaltlich in gleicher Weise wie in den Berufungsvorentscheidungen abzuändern.

Zur Berechnung der Bemessungsgrundlagen und der Höhe der Abgabe wird auf die beiliegenden Berechnungsblätter verwiesen.

Beilage: 9 Berechnungsblätter

Linz, am 29. November 2012