



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., gegen die Bescheide des Finanzamtes Lilienfeld St. Pölten, vertreten durch MG., betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2006 und 2007 im Beisein der Schriftführerin CS. nach der am 22. März 2012 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Der Bw. (Berufungswerber) erzielte in den streitgegenständlichen Jahren neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, als Privatgeschäftsvermittler der XY. Österreich Handelsgesellschaft m. b. H. negative Einkünften aus Gewerbebetrieb, wobei er folgende Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen erstellte:

	2006	2007
Provisionseinnahmen	1.395,76	521,16
Reisespesen	5.912,52	1.772,76
Werbeaufwand	168,39	
Sonstige Spesen	234,40	351,60
Verlust	-4.919,55	-1.603,20

Der Bw. wurde mit vorläufigem Bescheid gem. § 200 (1) BAO vom 18. Juni 2007 unter Berücksichtigung der negativen Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von € 4.919,55 zur Einkommensteuer 2006 veranlagt.

Am 28. April 2008 erging betreffend Einkommensteuer 2006 ein endgültiger Bescheid gem. § 200 (2) BAO und wurden die Verluste aus der Vertretertätigkeit nicht anerkannt. Begründend wurde wie folgt ausgeführt:

*„Seit Beginn Ihrer Tätigkeit 2006 bis zur Einstellung im Jahr 2007 haben Sie keinen Gesamtgewinn erzielt. Dieser Umstand erfordert die Konsequenz, dass es im gegenständlichen Fall am Vorliegen einer steuerlich relevanten Einkunftsart gem. § 2 EStG mangelt. Entsprechend der sogenannten Liebhabereiverordnung wird Ihre gewerbliche Tätigkeit nunmehr als „Liebhaberei“ beurteilt und die Einkünfte werden nicht mehr festgestellt.“*

Im Bescheid vom selben Tag hinsichtlich Einkommensteuer 2007 wurden die erklärten negativen Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit Verweis auf die Begründung für das Jahr 2006 nicht berücksichtigt.

In der mit Schriftsatz vom 6. Mai 2008 eingebrachten Berufung gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer 2006 führte der Bw. aus, dass die Liebhabereiverordnung bei seiner gewerblichen Tätigkeit nicht zutreffe, da er seine nebenberufliche Arbeit bei der Firma XY. als Verkaufsberater sehr wohl gewinnorientiert begonnen habe. Sein Ziel sei es gewesen dieses Geschäft soweit aufzubauen, um es in zwei bis drei Jahren hauptberuflich auszuüben. Der Bw. habe nur nebenberuflich beginnen können, da jedes neu gegründete Unternehmen eine gewisse Anlaufzeit benötige um wirkliche Gewinne zu erzielen.

Der Bw. habe nicht vorgehabt Tag und Nacht zu arbeiten um „Liebhaberei“ zu betreiben. Er sei durch besondere Lebensumstände (Krebserkrankung der Gattin) gezwungen gewesen, Geld zu verdienen um Arztrechnungen und diverse, sehr hohe Heilkosten zu finanzieren. Er habe sich für diese Tätigkeit entschieden, da von den Managern sehr lukrative Verdienstmöglichkeiten versprochen worden seien, was letztendlich dann aber nicht eingetroffen sei.

Um nachhaltige Verluste zu vermeiden, habe der Bw. das Geschäft nach telefonischer Rücksprache mit dem Finanzamt Anfang Juni 2007 beendet.

In der Berufung gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer 2007 verweist der Bw. auf eine beiliegende korrigierte Einkommensteuererklärung 2007 und ersucht um Neuberechnung. Aus der korrigierten Erklärung für 2007 geht hervor, dass die in die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung für 2007 unter Werbeaufwand aufgenommenen € 1.212,35 den Werbungskosten betreffend nichtselbständige Arbeit zuzuordnen sind. In der Berufung wird weiters ausgeführt, in der ursprünglich eingereichten Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zur Einkommensteuererklärung 2007 seien nur Aufwendungen für Fahrtspesen und geleistete

Zahlungen für Arbeitsmittel angegeben worden, wohingegen Aufwendungen für Telefon, Werbegeschenke oder Nahrungsmittel nicht aufgenommen worden seien. Auch in der korrigierten Einkommensteuererklärung für 2007 finden sich diese Aufwendungen nicht.

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 wurde mit Berufungsvorentscheidung gem. § 276 BAO mit folgender Begründung abgewiesen:

*„Wenn innerhalb der ersten 3 Kalenderjahre ab Beginn der Tätigkeit als Vertreter Verluste auftreten, ist kein Anlaufzeitraum anzunehmen, weil damit zu rechnen ist, dass die Tätigkeit vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes aus wirtschaftl. Gründen wieder beendet wird. Im gegenständlichen Fall wurde die Tätigkeit bereits im 2. Jahr wieder beendet. Auf das VwGH-Erkenntnis v. 22.2.2000, 96/14/0038 wird verwiesen. Die hohen Reiseaufwendungen, die Schulungen u. die eingesetzten Arbeitsmittel mussten schon systembedingt zu den erklärten Verlusten u. zur Beendigung der Tätigkeit führen.“*

Der Berufung betreffend Einkommensteuer 2007 wurde teilweise stattgegeben und hinsichtlich der Tätigkeit des Bw. als nebenberuflicher Verkaufsberater der XY. auf die Begründung der Berufungsvorentscheidung betreffend das Jahr 2006 verwiesen.

Der vom Bw. nach telefonischer Rücksprache mit dem Referenten des UFS vorgelegten, mit der XY. Österreich Handelsgesellschaft m. b. H. abgeschlossenen „Vereinbarung für nebenberufliche Provisionsberechtigte“ ist Folgendes – auszugsweise zitiert – zu entnehmen:

*„1. Gegenstand der Vereinbarung*

*Diese Vereinbarung wird zum Zweck einer wirtschaftlichen Zusammenarbeit geschlossen. Herr Bw.x ist berechtigt, im Rahmen seiner selbständigen Tätigkeit Produkte der XY., mit Material (Musterkoffer) und Unterlagen, welche er im Rahmen eines Finanzierungs-Leasing (siehe Pkt. 7) von der XY. erwirbt, in Form von Heimvorführungen bei Kunden zu präsentieren.*

*2. Tätigkeit*

*Ob und in welchem Umfang der XY.-Vermittlungsberechtigte Präsentationsveranstaltungen abhält, hängt allein von seinem Willen und seinem persönlichen Engagement ab.*

*3. Entgelt*

*Der XY.-Vermittlungsberechtigte erhält ausschließlich Provisionen durch Vertragsvermittlung (Einkünfte im Sinne des § 23 EStG) nach dem jeweils gültigen XY. Vergütungssystem:*

- Alle Vertragsarten werden nach Ablauf der Rücktrittsfrist des KSchG, in der jeweils gültigen Fassung (derzeit 1 Woche) mit 50% bevorschusst, wobei Verträge binnen 6 Monaten ihre Rechtskraft erlangen müssen. Sparverträge jedoch nur mit gültiger Einziehungsermächtigung, bei Zahlung mit Erlagschein werden 25% bevorschusst.*
- Ansparverträge werden nach Bezahlung von 30% des Auftragswertes endverprovisioniert.*

- Barverträge werden nach Auslieferung endverprovisioniert.
- Genehmigte Finanzkaufverträge werden nach Einlangen der Anzahlung auf das PSK-Konto der XY. endverprovisioniert.
- Bereits inkassierte, bevorschusste und ausbezahlte Provisionen werden im Falle des Auftragsstornos in Abzug gebracht.
- Sollte aus einer durchgeführten Präsentation kein Provisionsanspruch entstehen, erhalten Sie ein Entgelt nach Maßgabe der gültigen Vergütungsordnung. ...

#### 6. Allgemeines

*Der XY.-Berechtigte stellt seine eigene Infrastruktur (Betriebsmittel) zur Verfügung, wie insbesondere seinen Musterkoffer, Lebensmittel, PKW, Telefon u.a. Er ist nicht weisungsgebunden und nicht in den Organismus der XY. eingegliedert. Er unterliegt keinem Konkurrenz- oder Wettbewerbsverbot. Es besteht keine Verpflichtung zur Arbeitsleistung, insbesondere keine persönliche Arbeitsverpflichtung. ..."*

Im zweitinstanzlichen Verfahren wurde weiters folgender Fragenvorhalt mit dem Ersuchen um Beantwortung an den Bw. gerichtet:

- „1. Welche Produkte wurden von Ihnen als Verkaufsberater-XY. angeboten – beziehungsweise – welche Produkte waren Sie berechtigt zu vermitteln?*
- 2. Bestand die Möglichkeit die Einnahmen durch Aufnahme eines anderen Sortiments zu erhöhen?*
- 3. Wie erfolgte der Bestell- und Liefervorgang? Wurden Kundenbestellungen von Ihnen an XY. weitergeleitet? Waren direkte Bestellungen bei XY. durch die Kunden möglich? Wie erfolgte die Auslieferung der bestellten Waren? Erfolgte die Auslieferung durch Sie direkt an die Kunden?*
- 4. Wer legte die Preise der Produkte fest? Waren Preisänderungen durch Vermittler möglich?*
- 5. Gab es einen Lagerzwang, eine Mindestumsatzverpflichtung und eine Gebietsbeschränkung?*
- 6. Konnten Sie ihre Arbeitszeit selbst bestimmen? War es möglich die Tätigkeit hauptberuflich ausüben?*
- 7. Waren Schulungskosten – soweit angefallen – von Ihnen selbst zu bezahlen?*
- 8. Mussten Werbegeschenke von Ihnen selbst bezahlt werden?*
- 9. Bestand Ihre Tätigkeit auch in der Anwerbung neuer XY.-Vermittler?*

*10. Sie führen in Ihrer Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 aus, dass Sie in die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung für 2007 nur Fahrtspesen und geleistete Zahlungen für Arbeitsmittel aufgenommen hätten, nicht aber Telefonkosten, Aufwendungen für Werbegeschenke und Nahrungsmittel. Welche von den von Ihnen eingebrachten Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen für 2007 beinhaltet Ihre tatsächlichen vollständigen Ausgaben im Jahr 2007?"*

Der Bw. führte in Beantwortung des Ergänzungsvorhaltes aus, dass er Koch- und Garsysteme vermittelt habe. Es habe keine Möglichkeit bestanden die Einnahmen durch die Aufnahme eines anderen Sortiments zu erhöhen.

Der Ablauf der Vermittlung begann mit der Vereinbarung eines Termins (telefonisch, persönlich, Empfehlung) für eine Kochvorführung (mind. 4 Paare) beim Kunden. Lebensmittel habe der Bw. selbst besorgen und bezahlen müssen. Kundengeschenke seien je nach Umsatz von XY. bereitgestellt worden. Am Ende der Kochvorführung sei mit jedem anwesenden Paar ein Informationsgespräch (Verkauf) bei ihnen zu Hause vereinbart worden. Wenn es zu einem Abschluss gekommen sei, musste dieser Auftrag beim wöchentlichen Meeting in der Firma abgegeben werden. Direkte Bestellungen von Kunden bei XY. seien angeblich nicht möglich gewesen. Habe der Kunde die Ware erhalten, sei es Aufgabe des Bw. gewesen mit ihm die Übernahme und die Einschulung vorzunehmen. Für sämtliche Anliegen des Kunden sei der Bw. zuständig gewesen.

Der Preis sei von XY. vorgegeben gewesen. Änderungen durch Vermittler seien nicht möglich gewesen.

Lagerhaltung habe es nicht gegeben, es musste nur der Mustersatz für die Kochvorführungen gekauft werden. Auch ein Mindestumsatz sei nicht vorgegeben gewesen. Es habe einen Kundenschutz, aber keine direkte Gebietsbeschränkung gegeben.

Die Arbeitszeit sei von den Kunden abhängig gewesen.

Das Ziel des Bw. sei es gewesen, diese Tätigkeit nebenberuflich so weit aufzubauen, um sie hauptberuflich ausüben zu können, was durch unvorhersehbare Schwierigkeiten dann aber doch nicht möglich gewesen sei. Da der Bw. seine Frau wegen Ihrer Krebserkrankung oft nicht habe alleine lassen können und die psychischen Probleme bei ihm immer stärker geworden seien (langjähriger Krankenstand folgte) habe er nach Rücksprache mit seinem Finanzamt – um weitere Verluste zu vermeiden – die nebenberufliche Tätigkeit bei XY. beendet. Sein Nachfolger habe sicher durch seine gute Kundenvorbereitung schneller Gewinne erwirtschaftet.

Schulungskosten und Werbegeschenke seien nicht zu bezahlen gewesen.

Die Tätigkeit des Bw. habe auch darin bestanden, neue XY.-Vermittler anzuwerben.

Der Bw. sei verpflichtet gewesen für 2007 eine Einkommensteuererklärung abzugeben, da er Provisionseinnahmen erzielt hatte. Da diese nicht sehr hoch waren, habe er nur Fahrtspesen und die Raten für den Mustersatz angegeben – keine weiteren Kosten. Die seien ihm aber aberkannt worden, somit habe er eine neue Erklärung ohne EA f. XY. abgegeben.

In der am 22. März 2012 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde im Wesentlichen das bisherige Vorbringen wiederholt.

Der Berufungswerber verwies darauf, dass er – selbst Hobbykoch und langjährig im Außendienst beschäftigt – in der XY.-Beratertätigkeit eine Möglichkeit gesehen habe, in Zukunft eine Tätigkeit auszuüben, bei der eine flexiblere Zeiteinteilung möglich sei. Er habe auch erfolgreiche Verkaufsberater des XY. gekannt, die mit dieser Vermittlungstätigkeit sehr gute Geschäfte gemacht hätten.

Der Vertreter des Finanzamtes führte aus, dass die angeführten Beispiele von erfolgreichen XY.-Beratern diese Tätigkeit hauptberuflich ausübten. Dagegen habe der Bw. die Beratertätigkeit im streitgegenständlichen Zeitraum nebenberuflich ausgeübt. Der Finanzamtsvertreter sieht die objektive Ertragsfähigkeit der Betätigung nicht gegeben, da sie nebenberuflich ausgeübt worden sei, der Bw. keinen Gebietsschutz gehabt habe und die Verkaufspreise vorgegeben gewesen seien.

Nach Ansicht des Bw. könnten auch nebenberuflich tätige Verkaufsberater positive Einkünfte erzielen, da die Präsentationen (Kochvorführungen) abends zu Hause bei den Kunden erfolgt seien.

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

Aus den Abgabenerklärungen und deren Beilagen sind für die streitgegenständlichen Jahre 2006 und 2007 folgende Einkünfte beziehungsweise Betriebseinnahmen und –ausgaben ersichtlich:

	2006	2007
Provisionseinnahmen	1.395,76	521,16
Reisespesen	5.912,52	1.772,76
Werbeaufwand	168,39	
Sonstige Spesen	234,40	351,60
Verlust	-4.919,55	-1.603,20
nsA-Einkünfte	28.235,50	28.700,97

Der Bw. war in den Jahren 2006 und 2007 als selbständiger Verkaufsberater für XY. -Produkte (Koch- Gar- und Serviersysteme aus Edelstahl) nebenberuflich tätig. Der für diesen Zeitraum

ermittelte laufende Verlust betrug € 6.522,75. Hinzuweisen ist darauf, dass auch in die (korrigierte) Einnahmen-Ausgaben-Rechnung für 2007 keine Aufwendungen für Telefon, Werbegeschenke und Nahrungsmittel aufgenommen wurden.

Der Berufungswerber vermittelte Interessenten Informationen und Beratung im Rahmen einer sogenannten XY.-Party im privaten Haushalt mit der Kochdemonstration durch den Berater in der Küche. Dabei werden die beim Kochen zum Einsatz gelangenden Nahrungsmittel vom Berater gekauft und bezahlt.

Die Tätigkeit des Berufungswerbers besteht einerseits in der Vermittlung aller Produkte von XY. an Private, andererseits in der Anwerbung neuer XY.-Vertreter. Bei den Produkten handelt es sich um Produkte des täglichen Lebens, nämlich Koch- Gar- und Serviersysteme aus Edelstahl. Die XY.-Vertreter dürfen lediglich die Produkte von XY. vermitteln, wobei sie das Vorführungsmaterial (Mustersatz für die Kochvorführungen) kaufen müssen. Direkte Bestellungen durch Kunden bei XY. sind nicht möglich. Die Auslieferung der bestellten Waren erfolgt durch XY., ebenso wird vom Kunden direkt an XY. bezahlt. Die Preise werden ausschließlich von XY. festgelegt, Preisänderungen durch die XY.-Vertreter sind nicht möglich. Es besteht kein Lagerzwang, keine Mindestumsatzverpflichtung und keine Gebietsbeschränkung. Die XY.-Vermittler können ihre Arbeitszeit selbst bestimmen und die Tätigkeit entweder nebenberuflich oder hauptberuflich ausüben.

§ 1 Liebhabereiverordnung, BGBl. 1993/33 (LVO 1993) lautet – auszugsweise zitiert – wie folgt:

*„(1) 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. ..."*

§ 2 Abs. 2 Liebhabereiverordnung BGBl. 1993/33 lautet wie folgt:

*„(2) 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 Kalenderjahr (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 Zeitraums 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."*

Es handelt sich bei der Tätigkeit des Bw. als Verkaufsberater (Warenpräsentator) unstrittig um eine typisch erwerbswirtschaftliche Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung (LVO). Dies wurde vom Finanzamt auch nicht angezweifelt, allerdings ging dieses davon aus, dass – unter Bedachtnahme auf die Ausführungen des VwGH im Erkenntnis vom 22. Februar 2000, 96/14/0038 – eine zeitlich begrenzte Tätigkeit vorliege und daher ein Anlaufzeitraum im Sinne des § 2 Abs. 2 LVO nicht zur Anwendung komme.

Die LVO stellt in erster Linie auf die Absicht des Steuerpflichtigen ab, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über Werbungskosten zu erzielen. Im Falle von Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO ist das Vorliegen von Einkünften anzunehmen. Voraussetzung ist, dass die Absicht anhand objektiver Umstände nachvollziehbar ist, und zwar – wenn die Betätigung nicht in der entgeltlichen Überlassung von Gebäuden besteht – an Hand objektiver Umstände im Sinne des § 2 Abs. 1 LVO.

Gemäß § 2 Abs. 1 LVO ist das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen, insbesondere an Hand der in den Z 1 bis 6 des § 2 Abs. 1 LVO genannten Kriterien zu beurteilen. Dabei kommt dem Kriterium der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage große Bedeutung zu (VwGH vom 28.2.2002, 96/15/0219, 7.10.2003, 99/15/0209, 20.4.2006, 2004/15/0038, und 12.12.2007, 2006/15/0075).

Die Absicht einen Gesamtgewinn zu erzielen, ist jedoch ein innerer Vorgang (Willensentschluss), der erst dann zu einer steuerlich erheblichen Tatsache wird, wenn er durch seine Manifestation in die Außenwelt tritt. Die Absicht, positive Ergebnisse erzielen zu wollen, muss anhand objektiver – d.h. für einen Dritten nachvollziehbarer – Kriterien beurteilt werden können. Es genügt daher nicht, dass der Berufungswerber die Absicht hatte, Gewinne zu erzielen. Auf Wunschvorstellungen desjenigen, der die Betätigung entfaltet, kommt es nicht an (vgl. VwGH vom 12.8.1994, 94/14/0025).

Auch bei behauptetem subjektivem Ertragsstreben ist aus Gründen der Rechtssicherheit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung davon auszugehen, dass eine erwerbswirtschaftliche Betätigung im Sinne des § 2 EStG 1988 ohne Möglichkeit der Erwirtschaftung eines Ertrages



nicht denkbar ist. Die Ertragsfähigkeit einer Betätigung ist somit bereits im Einkunfts begriff mitgedacht (Doralt/Renner, EStG<sup>14</sup> § 2 Tz 320). Unter Ertragsfähigkeit einer Betätigung ist die objektive Eignung einer Tätigkeit zu verstehen, unter normalen wirtschaftlichen Verhältnissen nach Art ihrer Ausübung einen der positiven Steuererhebung zugänglichen wirtschaftlichen Gesamterfolg abzuwerfen (Doralt/Renner, EStG<sup>14</sup>, § 2 Tz 364; VwGH 26.3.2007, 2006/14/0017).

Besteht objektiv gesehen keine Möglichkeit, Einnahmenüberschüsse zu erzielen, reicht der subjektive Wille hiezu für die Anerkennung einer Einkunftsquelle nicht aus; fehlt einer Betätigung bei der gewählten Bewirtschaftungsart die Eignung zur Erzielung eines Gesamtgewinnes oder Gesamtüberschusses, erfolgt sie nicht in der nach § 1 Abs. 1 LVO geforderten Absicht (Doralt/Renner, EStG<sup>14</sup>, § 2 Tz 356, 364).

Tatbestandsvoraussetzung für das Vorliegen von Einkünften ist nicht ein tatsächlich erwirtschafteter Gesamterfolg (Gesamtgewinn, Gesamtüberschuss), sondern die objektive Eignung einer Tätigkeit zur Erwirtschaftung eines solchen, welche als Kennzeichen des subjektiven Ertragsstrebens nach außen in Erscheinung tritt. (LRL Tz 16, Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei, 2. Auflage, Tz 375 mit Hinweis auf VwGH 30.1.1991, 90/13/0058).

Wird eine typisch erwerbswirtschaftliche Betätigung vor Erzielung eines Gesamtgewinnes eingestellt, so ist sie jedenfalls als Einkunftsquelle zu beurteilen, wenn die Einstellung als wirtschaftlich sinnvolle Reaktion auf gewöhnliche Risiken oder Unwägbarkeiten erfolgt ist und der sich Betätigende bis dahin – wenn vielleicht auch erfolglos – stetig nach Gewinnen gestrebt hat (vgl. Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei, 1. Auflage, S 217).

Ein Anlaufzeitraum darf aber nach § 2 Abs. 2 LVO nicht angenommen werden, wenn nach den Umständen des Einzelfalles damit zu rechnen ist, dass eine Betätigung bereits vor dem Anfallen eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) beendet werden wird. Dies bedeutet, dass anhand der zu Betätigungsbeginn bestehenden Umstände von vornherein erkennbar sein muss, dass mit der Betätigung in der geführten Art und Weise ein Gesamtgewinn (Gesamtüberschuss) nicht erzielt werden kann. (vgl. LRL Tz 42 u. Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei, 2. Auflage, Tz 373 sowie Rauscher/Grübler, Liebhabereibeurteilung bei Betätigungen mit Annahme einer Einkunftsquelle in SWK 2/2008, S 52).

Der Verwaltungsgerichtshof hat in mehreren Erkenntnissen darauf verwiesen, dass die Entscheidung, ob bei Privatgeschäftsvermittlern gem. § 2 Abs. 2 letzter Satz LVO ein Anlaufzeitraum zusteht, unter Berücksichtigung der Vertriebsstruktur und nach einer vorgenommenen Würdigung des Einzelfalles zu erfolgen hat (vgl. VwGH vom 23.3.2006,

2006/15/0018, VwGH vom 28.4.2011, 2008/15/0198 sowie VwGH 23.11.2011, 2008/13/0052).

Bei der Tätigkeit des Berufungswerbers handelt es sich um eine Vermittlertätigkeit, die grundsätzlich nach einem sich totlaufenden Schneeballsystem aufgebaut ist. Das Vertriebskonzept der Fa. XY. basiert wie bei anderen Strukturvertrieben darauf, dass die Kunden selbst wiederum Verkäufer für die Produkte werden. Über dem Bw. befinden sich Manager, die an seinem Umsatz beteiligt sind, unter ihm sind jene XY.-Verkaufsberater, die vom ihm selbst geworben worden sind. Der Verkaufsberater erhält idR 14% des Umsatzes als Provision, weiters gehen 3% seines Umsatzes als Provision an seinen Manager.

Der Beschwerdeführer darf lediglich Produkte von XY. vertreten. Er hat keine Möglichkeit, seine Einnahmen durch Aufnahme eines anderen Sortiments zu erhöhen.

Die Verkaufsberater müssen das Vorführungsmaterial (Mustersatz für die Kochvorführungen) kaufen und sind auch die beim Kochen zum Einsatz gelangenden Nahrungsmittel vom Berater einzukaufen und zu bezahlen.

Die Preise werden ebenfalls durch XY. festgelegt. Der Bw. hatte also auf die Preisgestaltung wegen der Vorgaben beziehungsweise im Hinblick auf die Konkurrenzsituation keinen Einfluss.

Es gibt für die vom Bw. vertriebenen Waren keinen Gebietsschutz. Damit musste der Bw. aber von vornherein mit einer Reihe von Mitbewerbern rechnen, die mit den gleichen Überlegungen um Käufer werben und damit für ihn die Wahrscheinlichkeit aus den Werbeaktionen mit Gewinn auszusteigen, reduzieren.

Der Berufungswerber übte die Tätigkeit nur nebenberuflich aus. Wenn der Bw. darauf verweist, die nebenberufliche Ausübung der Tätigkeit sei für deren erfolgreiche Ausübung keine Einschränkung, da die Präsentationen abends bei den Kunden stattfänden, ist zu erwidern, dass die Vermittlungstätigkeit nicht nur in der Präsentation besteht, sondern auch Vorbereitungsarbeiten zu leisten sind und die gleichzeitige Ausübung einer hauptberuflichen Tätigkeit nur wenig Raum für Erholung und Konzentration auf die nebenberufliche Tätigkeit zulässt. Angesichts des Umstandes, dass die XY.-Beratertätigkeit lediglich nebenberuflich ausgeübt wurde, kann davon ausgegangen werden, dass sie mangels Zeitkapazitäten nicht mit dem entsprechenden Einsatz und damit auch nicht mit dem erforderlichen Ertragsstreben ausgeführt werden konnte.

Der Unabhängige Finanzsenat stellt fest, dass der Beschwerdeführer im Streitzeitraum Einnahmen von € 1.926,92 erwirtschaftet hat, denen Ausgaben von € 8.439,67 gegenüberstehen.

Stellt man den in den Jahren 2006 und 2007 erklärten Umsätzen einzelne Ausgabenpositionen

gegenüber, so ergibt sich, dass allein die Reisespesen ein Vielfaches der Umsätze ausmachen (2006: das 4,4-fache, 2007: das 3,40-fache).

Die Verluste sind in jedem Jahr mindestens dreimal so hoch wie die Umsätze. Dazu ist darauf zu verweisen, dass auch in der (korrigierten) Einnahmen-Ausgaben-Rechnung für 2007 keine Aufwendungen für Telefon, Werbegeschenke und Nahrungsmittel aufgenommen wurden, was den Verlust weiter erhöht hätte.

Auf Grund der Höhe der Verluste – vor allem in Relation zu den Umsätzen –, der Tatsache, dass die Tätigkeit nebenberuflich ausgeübt wurde und der Bw. weder auf die angebotenen Produkte noch auf deren Preis Einfluss nehmen konnte, war somit die Tätigkeit ausgehend von den Rahmenbindungen (Vertriebsstruktur) und in der Art und Weise wie der Bw. die Tätigkeit betrieben hat, nicht geeignet, auf Dauer gesehen Gewinne zu erzielen und somit von der Beendigung der Tätigkeit vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes auszugehen.

Wenn der Bw. sich nach seinen Angaben für diese Tätigkeit entschieden hat, da von den Managern sehr lukrative Verdienstmöglichkeiten versprochen worden seien, was letztendlich dann aber nicht eingetroffen sei, wird eingestanden, dass er letztlich davon ausgegangen ist, offenbar nicht realisierbare Ertragszahlen zu erreichen.

Ob solche nicht näher bezifferten Ertragszahlen überhaupt zu erreichen gewesen wären, kann dahingestellt bleiben, weil die Ertragseignung der Betätigung nach der konkret gewählten Bewirtschaftungsart zu beurteilen ist. Die konkret gewählte Bewirtschaftungsart, die einerseits mit beträchtlichen, die erzielten Einnahmen um ein Vielfaches übersteigenden Aufwendungen und andererseits einer von der Firma XY. vorgegebenen, starren Preisgestaltung verbunden war, konnte objektiv gesehen nicht geeignet sein, Gewinne zu erzielen. Wenn der Bw. in seiner Berufung ausführt, er habe die Tätigkeit Anfang Juni 2007 beendet, um nachhaltige Verluste zu vermeiden, ist damit ein weiteres Indiz gegeben, dass die konkret gewählte Bewirtschaftungsart objektiv nicht geeignet war, Gewinne zu erzielen. Eine Betätigung, der im Hinblick auf die gewählte Bewirtschaftungsart von vornherein die Eignung zur Erzielung eines Gesamtgewinnes fehlt, erfolgt nicht in der von § 1 Abs. 1 LVO geforderten Absicht und ist daher keine Betätigung in diesem Sinn. Sie führt daher auch nicht zu Einkünften (vgl. VwGH 15.11.1994, 94/14/0083).

Da die Betätigung des Bw. schon deshalb, weil sie nicht erfolbringend sein kann, nicht in der nach § 1 Abs. 1 LVO geforderten Absicht erfolgte, kommt der Frage, ob der Bw. ein subjektives Ertragsstreben, auf das nur subsidiär Bedacht zu nehmen ist (Doralt/Renner, EStG<sup>14</sup>, § 2 Tz 364; Hofstätter/Reichel, Einkommensteuer-Kommentar, § 2 Tz 14.1), ebenso wenig Bedeutung zu wie der vom Bw. ins Treffen geführten Reaktion der Betriebseinstellung, zur Vermeidung nachhaltiger Verluste.

Es kann damit auf die Erkenntnisse des VwGH vom 22.2.2000, 96/14/0038 und vom 23.11.2011, 2008/13/0052 verwiesen werden, wonach bei einem keinen Gebietsschutz genießenden und im Schneeballsystem Subvertreterwerbenden (nebenberuflichen) Privatgeschäftsvermittler systembedingt im Sinne des § 2 Abs 2 letzter Satz LVO damit zu rechnen sei, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes eingestellt werde.

Zur oben angeführten Literaturmeinung, wonach eine Einstellung einer typisch erwerbswirtschaftlichen Tätigkeit vor Erzielung eines Gesamtgewinnes, jedenfalls als Einkunftsquelle zu beurteilen ist, wenn die Einstellung als wirtschaftlich sinnvolle Reaktion auf gewöhnliche Risiken oder Unwägbarkeiten erfolgt ist, muss für den gegenständlichen Fall festgehalten werden, dass die Tätigkeit in der betriebenen Art und Weise nicht geeignet war einen Gesamtgewinn zu erzielen und daher mit der Einstellung keine Reaktion auf gewöhnliche Risiken oder Unwägbarkeiten vorlag.

Eine Unwägbarkeit im oben angeführten Sinne kann die Erkrankung der Ehefrau des Bw. nicht darstellen, da die Tätigkeit gerade zur Finanzierung der anfallenden Kosten im Zusammenhang mit der Erkrankung aufgenommen wurde. Soweit sich im Rahmen der Tätigkeit herausgestellt hat, dass der Bw. seine Ehefrau nicht alleine lassen konnte und die psychischen Probleme beim Bw. durch die angeführte Situation immer stärker wurden, könnte dies eine Unwägbarkeit darstellen.

Das Vorliegen einer Unwägbarkeit kann aber deshalb dahingestellt bleiben, da der Unabhängige Finanzsenat aufgrund der oben angeführten Vertriebsstruktur und der konkret gewählten Bewirtschaftungsart davon ausgeht, dass der Bw. seine Vermittlertätigkeit nicht aufrecht erhalten und vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes beenden wird, weshalb ein Anlaufzeitraum vom Finanzamt zu Recht nicht angenommen wurde.

Daher war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 2. April 2012