



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Linz  
Senat 4

GZ. RV/0975-L/08  
RV/0976-L/08, RV/0977-L/08

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des H K, Adresse, vom 16. Juni 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr vom 9. Juni 2008 bzw. 10. April 2008 betreffend Einkommensteuer 2002 bis 2007 und den Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2002 entschieden:

### Entscheidungsgründe

Der Abgabepflichtige begann im Jahr 2002 nebenberuflich die **Tätigkeit als Warenpräsentator**. Bei der Bezirkshauptmannschaft Steyr-Land meldete er das Gewerbe der „Warenpräsentation unter ständiger Betrauung seitens eines Auftraggebers“ (Verständigung über die Gewerbeberechtigung vom 22. Jänner 2002) an

Für das Eröffnungsjahr prognostizierte er bei einem Jahresumsatz von 1.500 € einen Gewinn von 500 €, für das Folgejahr einen Umsatz von 1.500 € und einen Gewinn von 1.00 €.

In den Jahren 2002 bis 2009 (soweit aus den Akten ersichtlich) erklärte er folgende Einnahmen und Gewinne/Verluste (in Euro):

Jahr	Einnahmen	Gewinn/Verlust
2002	1027,72	-2820,41
2003	1790,5	-3460,12
2004	1491,03	-1928,97
2005	815,23	-515,71
2006	3184,08	-416,68
2007	3156,74	-1948,42
2008		1847,61
2009		521,72
Summe	11465,3	-8720,98

Für die Jahre 2002 bis 2006 erließ das Finanzamt **vorläufige Einkommensteuerbescheide** in denen die Verluste vorläufig anerkannt wurden. Begründend wurde hinsichtlich des Jahres 2002 ausgeführt, dass nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich sei und deshalb die Veranlagung gemäß § 200 BAO vorläufig erfolgt sei.

Mit **Bescheide vom 10. April 2008** wurden für die Jahre 2003 bis 2007 endgültige Einkommensteuerscheide erlassen, in denen die A-Tätigkeit als Liebhaberei beurteilt wurde und der Verlustausgleich nicht zugelassen wurde. Begründend führte das Finanzamt aus:

„Zur Einkommensteuer sind nur solche Einkünfte heranzuziehen, deren Quellen auf die Dauer gesehen einen Einnahmenüberschuss erwarten lassen. Eine Tätigkeit, die nicht geeignet ist, auf Dauer einen Überschuss abzuwerfen, kommt als Einkunftsquelle i.S. des EStG nicht in Betracht. Es sind daher Verluste aus einer solchen Tätigkeit (Liebhaberei) nicht ausgleichsfähig. Seit Beginn Ihrer Tätigkeit wurden nur Verluste geltend gemacht.“

Mit **Schreiben vom 22. April 2008** erhob der Abgabepflichtige **gegen die endgültigen Einkommensteuerbescheide 2003 bis 2007 Berufung**, die er folgendermaßen begründete:

- „a) Bei Einkommensermittlung durch Einnahmen-Ausgabenrechnung bleibt ein eventuell vorhandener Lagerbestand unberücksichtigt. Für das Jahr 2007 wurde ein Verlust von 1.948,42 geltend gemacht. Demgegenüber steht ein Lagerbestand per 31.12.2007 von 2.313,- zum Einkaufspreis bewertet bzw. 3.480,- zum Verkaufspreis bewertet. (Lagerstand durch die entsprechenden Einkaufsrechnungen belegbar). Demnach wäre im Jahr 2007 unter Einberechnung des Lagerbestandes ein Überschuss von 1.531,58 erzielt worden.
- b) Für den Stichtag 31.3.08 ergibt sich bei einem weiter erhöhten Lagerbestand (2.401,- bzw. 3.780,-) in der Einnahmen-Ausgaben Rechnung ein Plus von 50,-. Da keine größeren Wareneinkäufe mehr notwendig sind, ist für das Jahr 2008 auch in der Einnahmen Ausgabenrechnung mit einem deutlichen Plus zu rechnen 2.000,- bis 4.000,- .
- c) Die hohen Verlust in den Jahren bis 2004 waren durch Anlaufkosten (diverse Anschaffungen, Schulungen...) bedingt, die mittlerweile abgeschlossen sind und nicht mehr anfallen. Das Gesamtergebnis seither (2005, 06, 07 incl. Lagerbestand) beträgt + 599,19.

d) Die monatlichen Fixkosten belaufen sich zurzeit auf ca. 87,-. Demgegenüber stehen derzeit durchschnittliche monatliche Provisionszahlungen in der Höhe von 100,-. Hinzu kommen noch die Erlöse aus den Verkäufen der oben beschriebenen Lagerbestände.

Aus diesen Daten ersieht man, dass für das Jahr 2008 ganz sicher und wohl auch für die folgenden Jahre mit der Erzielung von Überschüssen zu rechnen ist.

Ich betreibe mein Geschäft nebenberuflich, mit einem Zeiteinsatz von 10 — 12 Stunden in der Woche. Meine Absicht ist und war es auch immer, Gewinne zu erzielen.“

Weiters wurde für die Folgejahre eine Prognose vorgelegt:

Jahr	Einnahmen	Ausgaben	Gewinn
2008	4000	1000	3000
2009	4500	1200	3300
2010	4800	1500	3300
2011	5000	1600	3400
2012	5500	2000	3500

Mit **Berufungsvorentscheidungen vom 9. Juni 2008** wurde die obige Berufung vom Finanzamt inhaltlich abgewiesen und zur Begründung ausgeführt:

„Da ihre nebenberufliche Tätigkeit als Warenpräsentator objektiv gesehen auf Dauer ungeeignet ist einen Gesamtgewinn bzw. Gewinne zu erzielen, stellt dies keine Einkunftsquelle dar. Ferner sei darauf hingewiesen, dass offensichtlich nicht alle Ausgaben geltend gemacht worden sind. (Fehlen der Reiseaufwendungen in den Jahren 2006 und 2007 bei gleichzeitigem Anstieg der Provisionen). Die Berufungen waren daher als unbegründet abzuweisen.“

**Mit Schriftsatz vom 16. Juni 2008 beantragte der Bw. die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz** sowie die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Ergänzend zum Vorbringen in seiner Berufung führte er aus, dass man aus den Daten ersehe, dass für das Jahr 2008 ganz sicher und wohl auch für die folgenden Jahre mit der Erzielung von Überschüssen zu rechnen sei. Er betreibe sein Geschäft nebenberuflich mit einem Zeiteinsatz von 10 bis 12 Stunden in der Woche. Seine Absicht sei und war es auch immer Gewinne zu erzielen. Der Vorhalt, dass offenbar 2006 und 2007 nicht alle Aufwendungen geltend gemacht worden seien, werde zurückgewiesen. Die Reiseaufwendungen hätten sich durch Umstellung der Arbeitsweise (Internet, E-Mail, Videokonferenzen, Skype, ICQ...) auf ein Minimum reduziert. Weiters seien von ihm kaum mehr Meetings besucht worden und Geschäftsgespräche ausschließlich am Gewerbestandort geführt worden.

**Für das Jahr 2002** anerkannte das Finanzamt die Tätigkeit ebenfalls nicht als Einkunftsquelle und erließ mit 9. Juni 2008 einen **endgültigen Einkommensteuerbescheid** (sowie mit gleichem Datum einen Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2002).

Zur Begründung wurde auf die Begründung der Berufungsverfahrensentscheidungen der Jahre 2003 bis 2007 verwiesen.

Auch gegen diesen **Einkommensteuerbescheid 2002** und den **Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszielen 2002** erhebt der Bw. mit Schriftsatz vom 16. Juni 2008 Berufung und verwies zur Begründung auf seine **Berufung** betreffend die Einkommensteuerbescheide 2003 bis 2007.

Mit **Vorlagebericht vom 28. August 2008** wurde die Berufungen dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt und die Abweisung der Berufung „analog den Argumenten“ beantragt.

Mit Schreiben vom 21. März 2011 nahm der Bw. den Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück.

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

#### **1. Einkommensteuer 2002 bis 2007**

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).

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

Im Gegensatz zu der vor Inkrafttreten der Liebhábereiverordnung geltenden Rechtslage, wonach zur Beurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft einer Tätigkeit in erster Linie objektive Kriterien (Gewinnerzielungsmöglichkeit) heranzuziehen waren, kommt es seit Geltung der Liebhábereiverordnung 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 Liebhábereiverordnung 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).

### **1.a) Anlaufzeitraum 2002 bis 2004**

Von beiden Parteien unbestritten liegt im vorliegenden Fall eine Tätigkeit iSd § 1 Abs. 1 LVO vor.

Mit der Frage, ob die Tätigkeit eines Privatgeschäftsvermittlers 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 A 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 A 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 Subvertreter werbenden Privatgeschäftsvermittlern, die Schulungen sowie Vorführmaterial auf eigene Kosten erwerben und überdies hohe Reiseaufwendungen tätigen müssten, sei schon systembedingt iSd § 2 Abs. 2 LVO damit zu rechnen, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes beendet werde

Der VwGH führt jedoch in seinem Erkenntnis vom 17. Jänner 2007, Zl. 2002/14/0120 aus: "Die belangte Behörde stellt nicht in Abrede, dass im Beschwerdefall eine Tätigkeit im Sinne des § 1 Abs. 1 Liebhábereiverordnung 1993 (im Folgenden: LVO) vorliegt. Nach § 2 Abs. 2 LVO liegen innerhalb der ersten drei Kalenderjahre ab Beginn einer Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 1 jedenfalls Einkünfte vor (Anlaufzeitraum). Ein Anlaufzeitraum 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. In dem von der belangten Behörde für ihren Standpunkt herangezogenen Verwaltungsgerichtshoferkenntnis vom 22. Februar 2000, 96/14/0038, VwSlgNr 7484/F, hat der Gerichtshof vor dem Hintergrund des damals gegebenen Sachverhaltes unter anderem zum Ausdruck gebracht, der belangten Behörde könne nicht entgegen getreten werden, wenn

sie zu dem Schluss gelangt ist, die Tätigkeit eines A-Vertreters sei objektiv gesehen nicht geeignet, Gewinne zu erzielen. Unter Berücksichtigung des Umstandes, dass im damals entschiedenen Beschwerdefall die vom Beschwerdeführer erzielten Umsätze geringer waren als seine Reiseaufwendungen, hielt der Verwaltungsgerichtshof daher die Beurteilung der damals belangten Behörde für zutreffend, der Beschwerdeführer werde seine Tätigkeit als A-Vertreter vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes beenden.

Dass diese Beurteilung nicht unbesehen auf andere Fälle eines A-Vertreters übertragen werden kann, hielt der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 2. März 2007, 2006/15/0018, fest.

Es ist zwar festzuhalten, dass der Berufungswerber seine Tätigkeit grundsätzlich im Wesentlichen in der Art und Weise durchgeführt hat, wie sie z.B. im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 21. 06. 1994, 93/14/0217 beschrieben ist.

Dass im Beschwerdefall ein vergleichbarer Sachverhalt vorliegt, trifft jedoch im vorliegenden Fall unter anderem deshalb nicht zu, weil, wie (unbestritten vom Finanzamt) im Vorlageantrag vorgebracht, die Tätigkeit sich durch die Arbeitsweise (Internet, E-Mail, Videokonferenzen, Skype, ICQ...) in weiten Bereichen anders darstellt. Darüber hinaus geht durch die im Akt aufliegenden Rechnungskopien (von der Fa. WN in Adr1 und der Fa. OM GmbH aus Adr2) hervor, dass jedenfalls nicht nur Produkte einer Firma vermittelt wurden.

Darum ist nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates ohne weitere Begründung die Nichtanerkennung eines Anlaufzeitraumes unter Hinweis auf die obige Rechtsprechung nicht möglich.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates ist aus den Ergebnissen des vorliegenden Falles zu erkennen, dass die erzielten Verluste bei weitem nicht so hoch sind, wie in dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. 02. 2000, 96/14/0038 (dort höchster Jahresverlust 128.982 S = 9.373 €, im vorliegenden Fall höchster Jahresverlust von 3.460 €) und weiters durch die **vorläufige Anerkennung** der Verluste der Jahre 2002 bis 2006 das Finanzamt selbst dokumentiert, dass es von vornherein nicht für ausgeschlossen hielt, dass ein Gesamtgewinn erzielbar ist. Dies sind nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates daher eindeutige Indizien, die dafür sprechen, dass jedenfalls für den Anlaufzeitraum die Gewinnerzielungsabsicht anzunehmen ist und die Verluste des Anlaufzeitraumes anzuerkennen sind.

Den Berufungen für die Jahre 2002 bis 2004 war daher Folge zu geben.

## **1b) Einkommensteuer 2005 bis 2007**

Fallen bei Betätigungen im Sinn des § 1 Abs. 1 LVO BGBI 33/1993 auch nach dem Anlaufzeitraum 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 BGBI 33/1993 genannten Kriterien zu beurteilen. Gemäß § 2 Abs. 2 LVO BGBI 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 BGBI 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).

Im Folgenden sind daher die im § 2 Abs. 1 LVO BGBI 33/1993 beispielsweise aufgezählten objektiven Kriterien zu untersuchen.

### **1. Ausmaß und Entwicklung der Verluste**

Nach einem Verlusthöhepunkt im 2. Tätigkeitsjahr sanken die Verluste bis auf 416,68 € im 5. Jahr und stiegen im 6. Jahr wieder auf 1.948,42 €. Von 2002 bis 2007 wurden Verluste in einer Gesamthöhe von 11.090,31 erklärt. Die Einnahmen im gleichen Zeitraum betragen 11.465,30 €.

Das Ausmaß der Verluste spricht daher für das Vorliegen für Liebhaberei.

### **2. Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen,**

Die Verluste betragen von 2002 bis 2007 insgesamt 11.090,31. Die erklärten Gewinne 2008 und 2009 betragen insgesamt 2.369,33. Das bisherige Gesamtergebnis ergibt somit einen Verlust von 8.720,98. Der Gewinn ist von 2008 auf 2009 auch wieder gesunken. Auch wurden die in der Prognose vorausgesagten Gewinne für diese Jahre bei weitem nicht erreicht.

Auch dieses Kriterium spricht für das Vorliegen von Liebhaberei.

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

Ein Grund für das Nichterreichen eines dauernden entsprechend hohen Gewinnes liegt darin, dass die Tätigkeit nur nebenberuflich mit einem verhältnismäßig geringen Zeiteinsatzes von

10 bis 12 Stunden wöchentlich ausgeübt wird. Neben seiner nichtselbständigen Tätigkeit kann die Arbeitszeit auch nur begrenzt ausgeweitet werden.

Auch dieses Kriterium spricht für das Vorliegen von Liebhaberei.

#### **4. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen**

Soweit die Tätigkeit für die Fa. A ausgeübt wird, werden die zu vermittelnden Produkte von der Fa. A bestimmt.

Dies spricht eher für das Vorliegen von Liebhaberei.

Es werden aber auch offensichtlich Produkte anderer Firmen vermittelt.

#### **5. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung**

Soweit die Tätigkeit für die Fa. A ausgeübt wird, wird der Preis von der Fa. A festgelegt. Rabatte durch den Vermittler gehen auf Kosten der Einnahmen des Berufungswerbers.

Auch dieses Kriterium spricht eher für das Vorliegen von Liebhaberei.

#### **6. Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch Strukturverbessernde Maßnahmen (z.B. Rationalisierungsmaßnahmen)**

Die Reiseaufwendungen hätten sich nach Angaben des Bw. durch Umstellung der Arbeitsweise (Internet, E-Mail, Videokonferenzen, Skype, ICQ...) auf ein Minimum reduziert. Weiters seien von ihm kaum mehr Meetings besucht worden und Geschäftsgespräche ausschließlich am Gewerbestandort geführt worden.

Diese Veränderungen der Tätigkeit nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten sprechen eher für das Handeln nach Gewinnerzielungsgesichtspunkten.

Betrachtet man zusammenfassend alle untersuchten Kriterien, so ergibt sich, dass die allermeisten Kriterien für das Vorliegen von Liebhaberei sprechen. Trotz vereinzelter Verbesserungsmaßnahmen ist insbesondere bei Betrachtung der Höhe der bisher erzielten Gewinne im Verhältnis zu den Verlusten (bei der Höhe der bisherigen Gewinne ist ein Ausgleich der bisherigen Verluste in absehbarem Zeitraum nicht zu erwarten) nicht zu erkennen, dass aus der Tätigkeit insgesamt ein positiver Beitrag zum Gesamteinkommen des Bw. erzielt werden kann. Die Anerkennung der Tätigkeit als steuerlich relevante Einkunftsquelle kann daher nicht erfolgen, sondern die Tätigkeit ist als steuerliche Liebhaberei zu bewerten.

#### **2. Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2002**

Das streitgegenständliche Berufungsbegehren ist auch gegen die Festsetzung von Anspruchszinsen für das Jahr 2002 gerichtet, wobei sich die Berufungsbegründung ausschließlich auf die Rechtswidrigkeit des zu Grunde liegenden Einkommensteuerbescheides für das betreffende Jahr stützt.

Gemäß § 205 Abs. 1 BAO sind Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen (Abs. 3), nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen (Anspruchszinsen).

Nach dem Normzweck des § 205 BAO gleichen Anspruchszinsen die Zinsvorteile bzw. Zinsnachteile aus, die für den Abgabepflichtigen dadurch entstehen, dass für eine bestimmte Abgabe der Abgabenanspruch immer zum selben Zeitpunkt — hier für die Einkommensteuer 2002 mit Ablauf des Jahres 2002 entsteht, die Abgabenfestsetzung aber zu unterschiedlichen Zeitpunkten erfolgt:

Anspruchszinsenbescheide sind zwar mit Berufung anfechtbar. Der Zinsenbescheid ist aber an die im Spruch des zur Nachforderung oder Gutschrift führenden Bescheides ausgewiesene Nachforderung bzw. Gutschrift gebunden. Gemäß § 252 Abs. 1 iVm Abs. 2 BAO kann ein Bescheid, dem Entscheidungen eines Abgabenbescheides zugrunde liegen, nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Abgabenbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind. Wegen dieser Bindung ist der Zinsenbescheid nicht — wie auch im gegenständlichen Fall — mit der Begründung anfechtbar, dass der maßgebende Einkommensteuerbescheid inhaltlich rechtswidrig sei (VwGH 27.8.2008, 200611 5/01 50).

Erweist sich der Stammabgabenbescheid nachträglich als rechtswidrig und wird er entsprechend geändert (oder aufgehoben), so wird diesem Umstand mit einem an den Abänderungsbescheid (Aufhebungsbescheid) gebundenen Zinsenbescheid Rechnung getragen. Es erfolgt daher keine Abänderung des ursprünglichen Zinsenbescheides, sondern ergeht ein weiterer Zinsenbescheid (Gutschriftszinsen als Folge des Wegfalls einer rechtswidrigen Nachforderung, weil nunmehr ohne Grundlage eines entsprechenden Stammabgabenbescheides).

Die Berufung gegen den Bescheid betreffend die Festsetzung von Anspruchszinsen für das Jahr 2005 war sohin unabhängig vom Ausgang des Berufungsverfahrens betreffend den

Einkommensteuerbescheid für dieses Jahr— als unbegründet abzuweisen (vgl. Ritz, a.a.O., Tz 32ff zu § 205; UFS 11.3.2010, RV/0274-L/08, mwN).

Angemerkt wird aber, dass auf Grund des Wegfalls der entsprechenden Nachforderung an Einkommensteuer für das Jahr 2002 — wie beschrieben — von Amts wegen ein entsprechender Anspruchszinsenbescheid mit der Vorschreibung von Gutschriftszinsen zu ergehen hat.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 3 Berechnungsblätter

Linz, am 24. März 2011