



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Sch Helmut, geb. Geb.Dat., Adresse, vertreten durch Stb., vom 11. Jänner 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes ABC, vertreten durch Dr. D, vom 7. Dezember 2006 betreffend Einkommensteuer 2005 entschieden:

Der Berufung wird teilweise stattgegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der im angefochtenen Einkommensteuerbescheid angeführten Abgabe betragen:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2005	Einkommen	621,21 €	Einkommensteuer	0 €
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer				0 €

Die Berechnung der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Abgabe sind dem als Anlage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen, das einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bildet.

Entscheidungsgründe

Am 30. Oktober 2006 wurde die Einkommensteuererklärung 2005 elektronisch eingereicht. In der Folge wurde seitens des Finanzamtes in die Originalbelege Einsicht genommen, diese wurden dem Berufungswerber (= Bw.) wieder retourniert. Im Akt verblieben ist eine Aufstellung der Fortbildungskosten 2005, aus der ersichtlich ist, dass von geltend gemachten Aufwendungen von 2.770,71 € lediglich 302,94 € anerkannt wurden. In der Folge wurde am 7. Dezember 2006 der Einkommensteuerbescheid für 2005 erlassen und wurden Einkünfte in Höhe von 1.596,50 € angesetzt. Begründend wurde ausgeführt, die Steuerpflicht einer Tätigkeit setze voraus, dass sie von der Absicht des Steuerpflichtigen getragen sei, insgesamt eine wirtschaftliche Vermögensvermehrung zu erreichen. Die Tätigkeit des Steuerpflichtigen müsse vielmehr ein Streben nach Erzielung eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) erkennen lassen. Andernfalls lege keine Einkunftsquelle vor. Die Tätigkeit als Vertreter sei daher als Liebhaberei einzustufen, da auf lange Sicht keine Erzielung eines Gesamtgewinnes zu erwarten sei.

In der am 11. Jänner 2007 eingereichten Berufung gegen diesen Bescheid wurde ausgeführt:

Es werde die erklärungskonforme Veranlagung beantragt. Ohne in einem Erhebungsverfahren genau die auf die A-Vertretung entfallenden Aufwände zu klären, seien im Bescheid unnachvollziehbare Einkünfte von 1.596,50 € angesetzt worden. Dazu werde eine ergänzende Begründung zum Bescheid gefordert. Der Bw. habe bis zuletzt über die Gewerbeberechtigung als Warenpräsentator und als Versicherungsvermittler/Agent verfügt, nachdem er mit 28. Dezember 2004 die damit obsoletere Berechtigung als Geschäftsvermittler von Bausparverträgen für beendet erklärt hatte. Am Umfang der Tätigkeiten habe sich aber nichts geändert und handle es sich dabei weiterhin um eine einzige selbständige organisatorische Einheit, also um einen einzigen Betrieb des Klienten. Dazu werde insbesondere auf die Begründung zur Entscheidung VwGH 22.11.1995, 94/15/0154 zur Einheitlichkeit einer Werbeagentur und einer Unternehmensberatung bei selbem Standort, keiner konsequenten Trennung in der Verrechnung, und gegenseitiger synergetischer Ergänzung der einzelnen Erlösbereiche, wie bei meinem Klienten, aber auch auf die Entscheidungsbegründungen der übrigen Literatur (zusammengefasst in Doralt, Einkommensteuer, Kommentar Teil 1 bis 3, dritte Auflage, Seite 179, 180) verwiesen. Ergänzend sei der Verweis auf die Entscheidung des VwGH 19.2.1985, 84/14/0104, der bei einem als Einheit anzusehenden Betrieb, eine gesonderte Liebhabereiprüfung einzelner unrentabler Betriebszweige abgelehnt habe. Für den Fall einer abweisenden Berufungsvorentscheidung werde bereits hiermit die Vorlage der Entscheidung an den Unabhängigen Finanzsenat beantragt.

Mit Vorhalt vom 2. Februar 2007 wurde der Bw. aufgefordert zur Bearbeitung der Berufung getrennte Einnahmen- und Ausgabenrechnungen für die beiden Gewerbe Warenpräsentator und Versicherungsagent vorzulegen, da es sich um keine artverwandten Gewerbe handle. Dies betreffe die Jahre 2001 bis 2005. Dieser Vorhalt wurde diesbezüglich beantwortet, dass eine Trennung nicht möglich sei.

Die Berufung wurde dem Unabhängigen Finanzsenat mit Vorlagebericht vom 14. Februar 2007 vorgelegt.

In der Folge wurde seitens der Referentin mit Schreiben vom 21. Jänner 2010 ein Vorhalt ausgefertigt und ausgeführt: "Entgegen Ihren Ausführungen in der Berufung geht die Referentin bei Ihrer Tätigkeit als Vertreter und als B-Berater vom Vorliegen von zwei Beurteilungseinheiten aus.

Dies in Übereinstimmung mit der Judikatur des VwGH (dargestellt an Beispielen in Doralt, Kommentar zum EStG, zu (LVO) § 2, RZ 344 folgende), wo beispielsweise eine Vermittlungstätigkeit und ein Handel mit technischen Produkten als getrennte Beurteilungseinheiten gesehen wurden.

Entscheidend ist hierbei die Verkehrsauffassung. Diesbezüglich ist das Ausmaß der organisatorischen, wirtschaftlichen und finanziellen Verflechtung ausschlaggebend. Eine zur Einheit führende Verflechtung könnte dann angenommen werden, wenn die A-Tätigkeit deshalb "in Kauf genommen" wird, weil sie sich positiv auf die Betriebsführung der gewinnbringenden Tätigkeit (B) auswirkt. Dafür finden sich bislang keine Anhaltspunkte und kein entsprechendes Vorbringen, insbesondere sind auch die Einnahmen aus der B-Tätigkeit nicht gestiegen. Werden wirtschaftlich nicht zusammengehörende Einheiten zusammengefasst oder deren Betriebsergebnis einheitlich ermittelt, so werden sie dennoch keine Beurteilungseinheit im Sinne der LVO: Bitte legen Sie dar, inwieweit sie nach der Verkehrsauffassung eine Verflechtung zwischen Ihren Tätigkeiten sehen.

2) Hinsichtlich der Liebhabereibeurteilung der Beurteilungseinheit Vertreter wurden bislang keine Einwände vorgebracht. Nach dem Steuerakt wurde mit der Tätigkeit als Vertreter im Jahr 2001 (30.11.2001 – Entstehen der Gewerbeberechtigung) begonnen. Falls die Liebhabereieigenschaft bestritten wird, geben Sie bitte die seit 2001 bei dieser Tätigkeit erzielten Einkünfte und Überschüsse bekannt und legen Sie eine Prognoserechnung vor. Die Erlöse aus der A-Tätigkeit wurden seitens der Amtspartei für die Jahre 2002 bis 2005 laut Beilage (siehe beiliegende Kopie) errechnet bzw. wurden die Ausgaben im Schätzungsweg aufgeteilt. Die Schätzung der auf die Tätigkeit als Vertreter entfallenden Ausgaben in Höhe von 30 % aller geltend gemachter Ausgaben erscheint der Referentin keinesfalls zu

geringfügig, da die Einnahmen diesen Anteil (gemeint 30 % der Gesamteinnahmen) bei weitem nicht erreichen. Nach Ihren Ausführungen in der Berufung wäre in einem Erhebungsverfahren zu klären gewesen, welche Aufwände genau auf die A-Tätigkeit entfallen. Da dies aber laut Ihrem Schreiben an das Finanzamt vom 2. Februar 2007 unmöglich ist, ist die Aufteilung zu schätzen. Ein Verschulden des Bw. ist für die Schätzung nicht notwendig. Allfällige inhaltliche Einwände gegen die Schätzung wurden bisher nicht vorgebracht. Um Stellungnahme wird ersucht."

Der Vorhalt wurde mit Schreiben vom 11. Februar 2010 wie folgt beantwortet:

Der Klient übe sowohl als B-Berater als auch als Vertreter eine Vermittlungstätigkeit aus. Dies gehe auch aus den Steuererklärungen hervor in denen kein Wareneinkauf ausgewiesen sei, weshalb eine Übereinstimmung mit der Judikatur des VwGH nicht gesehen werden könne. Eine organisatorische, wirtschaftliche und finanzielle Verflechtung sei jedenfalls gegeben. Dies sei ja gerade zu das Problem, dass nämlich die meisten Aufwände in einem Tätigkeitsfeld nicht eindeutig zugeordnet werden könnten. Organisatorisch sei durch den Ein-Mann-Unternehmenscharakter alles in einer Hand vereint. Es gebe auch nicht getrennte Schreibtische oder Büros, Besprechungsräume in denen die Aktivitäten getrennt gesetzt würden. Die meisten Betriebsmittel würden sowohl für den einen als auch den anderen Bereich eingesetzt und ohne exakte Aufzeichnung darüber wie lange jeweils eine Verwendung erfolgt sei. Natürlich habe sowohl die B-Vermittlung als auch die A-Vermittlung positiven (selten negativen) Einfluss auf die jeweils andere. So hätten sich aus Kundenkontakten in einem Geschäftsfeld immer wieder auch Geschäftsabschlüsse im anderen Bereich ergeben. Finanziell würden beide Bereiche über ein einziges Bankkonto abgewickelt. Da eine exakte Trennung der Aufwände aufgrund der geschilderten Situation unmöglich sei werde bei einer unnatürlichen Trennung nur auf eine Schätzung zurückgegriffen werden können. Ob ein derartiger Besteuerungsansatz (der auch so für die nächsten Jahre gelebt werden müsste) im Sinne einer rechtsstaatlichen Abgabenermittlung und einer darauf passierenden Liebhabereiqualfikation im Sinne der Gleichmäßigkeit der Besteuerung sei, gebe er zu bedenken. Einzig sollte bei unveränderten Voraussetzungen dann auch 2005 derselbe Ansatz erfolgen. Keinesfalls könnte eine derartige Aufteilung durch den Steuerpflichtigen selbst in den Folgejahren dann aber strafrechtliche Konsequenzen haben dürfen.

In der Folge wurden Vorhalt und Vorhaltsbeantwortung der Amtspartei übermittelt.

Mit Schreiben vom 9. März 2010 fertigte die Referentin einen weiteren Vorhalt ab und führte aus: " Im Zuge der Einkommensteuerveranlagung 2005 wurden vom Finanzamt sämtliche Belege zu den geltend gemachten Aufwendungen angefordert und von Ihnen am 15. November 2006 übermittelt. In der Folge wurden im Einkommensteuerbescheid nur

Aufwendungen in Zusammenhang mit der Tätigkeit als B-Berater berücksichtigt, dies im Ausmaß von € 302,94. In Ihrer Berufung wurde ausgeführt, die Zusammensetzung dieses Betrages sei nicht begründet worden.

In der Beilage wird nunmehr eine Aufstellung der geltend gemachten Fortbildungskosten übermittelt. Von den dort geltend gemachten Aufwendungen wurden lediglich € 302,94 als in Zusammenhang mit der B-Tätigkeit stehend anerkannt.

Dabei handelt es sich konkret um folgende Aufwendungen:

B-Seminar Punkt 4	49,84
B-Seminar Punkt 6	56,96
Büromaterial	175,97
Werbung Partei	70,00
Summe	352,77

Hinweis: Bei den Aufwendungen in Zusammenhang mit dem PC wurde ein Privatanteil von 20 % ausgeschieden.

Es ergeben sich folgende anerkannte Aufwendungen Büromaterial:

Tintenpatr.	73,40	14,68	58,72
Inkfilm	21,99		21,99
Batterien	2,50		2,50
Deskjet	59,99	12,00	47,99
CD-Präs	10,00		10,00
Div.	34,77		34,77
			175,97

Die Berücksichtigung von € 302,94 anstelle von € 352,77 dürfte auf einem Rechenfehler beruhen. Es ist beabsichtigt, den Bescheid diesbezüglich zu korrigieren. Bitte nehmen Sie dazu Stellung.

Die in der Beilage zur Einkommensteuererklärung geltend gemachten "übrigen Betriebsausgaben" wurden seitens des Finanzamtes zur Gänze nicht anerkannt.

Es könnte sich dabei um den Wareneinkauf A/Vi und andere damit in Verbindung stehende Kosten handeln. Im Akt befindet sich dazu jedoch kein Hinweis. Bitte nehmen Sie dazu Stellung.

Sollte diese Vermutung nicht richtig sein, wird um (nochmalige) Vorlage der Belege ersucht.

Nach Ansicht der Referentin ist eine Trennung der Aufwendungen möglich und auch zumutbar. Eine Schätzung der Anteile wird bei gemischt genutzten Wirtschaftsgütern regelmäßig vorgenommen und erscheint rechtsstaatlich nicht bedenklich.

Zur Wahrung des Parteiengehörs wird die beabsichtigte Vorgangsweise der Finanzverwaltung für die Folgejahre übermittelt."

In Beantwortung dieses Vorhaltes wurde mit Schreiben vom 24. März 2010 wie folgt ausgeführt:

Es würden die Belege für 2005 übermittelt. Eine Trennung sei so gut es gehe vorgenommen worden und sei auf den Belegen vermerkt. Die Differenz aus Kilometergeldern lt. Belege und angesetzten Kilometer lasse sich nicht trennen, da bei Kundenbesuchen beide Produkte beworben worden seien.

Beigelegt sei die Gewinn- und Verlustrechnung für 2005. Die markierten Beträge würden die Summe der "übrigen Betriebsausgaben ergeben. Der Großteil dieser Betriebsausgaben würde sich nicht eindeutig zuordnen lassen. Wenn nun die Vorjahre, in denen nur Vertretung stattgefunden hätte, verglichen, so würden sich folgende Schlüssel hinsichtlich des Anteils der Aufwendungen ergeben:

Jahr	Anteil Aufwand	Anmerkung
2000	85,1%	
2001	69,7%	
2002	129,3%	Teilung der Kunden mit einem Geschäftspartner
2003	173,1%	Vorbereitung A
2004	167,7%	Erstmalige Einnahmen A

Daraus ergebe sich ein Ergebnis anteilig für 2005

	Einnahmen	Ausgaben	Verlust
B	1899,44	2469,27	-569,83
Sonstige	737,19	2202,01	-1464,82

Es werde angeregt, für alle Bereiche Liebhaberei anzunehmen.

Der Vorhalt samt Vorhaltsbeantwortung wurde mit Schreiben vom 1.6.2010 zur Wahrung des Parteiengehörs an die Amtspartei übermittelt.

Die Amtspartei führte dazu mit Schreiben vom 14. Juli 2010 im Wesentlichen aus: Das Finanzamt gehe davon aus, dass die Einkünfte aus der Tätigkeit als Wb eindeutig positiv seien. Die Frage der Liebhaberei stelle sich demnach nicht. Der vom FA bei den Ausgaben angesetzte Betrag dürfte mit einem Rechenfehler behaftet sein.

Unter der Annahme, dass es sich bei den Jahren 2002 bis 2004 um Anlaufverluste handle, sei die Tätigkeit als Vertreter am 2005 zu Recht als Liebhaberei einzustufen.

Dem Steuerakt wurde entnommen, dass für die Jahre ab 1996 (die Gewerbeberechtigung wurde im Jahr 1996 begründet) folgende Einkünfte aus der Tätigkeit als Wb bzw. als Warenpräsentator (Gewerbeberechtigung wurde 2001 begründet) erklärt wurden:

1996		ATS 79.233
1997		ATS 34.625
1998		ATS 14.245
1999		ATS – 28.937
2000		ATS 5380
2001		ATS 24.441
2002	€ -1.181,03	
2003	€ -2.215,44	
2004	€ -1.998,19	
2005	€ -2.034,65	

Mit Schreiben vom 20.1.2011 wurde ein weiterer Vorhalt an den Bw. ausgefertigt und ausgeführt: "1) Die Belege werden rückübermittelt.

2) Eine Beurteilung der Tätigkeit als B-Berater als Liebhaberei (gemeinsam mit der Tätigkeit als Warenpräsentator), wie von Ihnen angeregt, kommt nicht in Betracht, da bei der Tätigkeit als Wb kein Gesamtverlust vorliegt.

ATS	€	
1996	79233	5758,09
1997	34625	2516,3
1998	14245	1035,22
1999	-28937	-2102,93
2000	5380	390,98
2001	24441	1776,2
2002		310,65
2003		-1094,94
2004		-1112,58
2005		-2034,65
		5442,34

Dies, obwohl bei der gegenständlichen Berechnung die Verluste aus der Tätigkeit als Warenpräsentator nicht herausgerechnet wurden. Für eine Liebhabereibeurteilung bleibt daher kein Raum.

3) Nach der von Ihnen vorgelegten Einnahmen-Ausgaben-Rechnung wurde folgende Aufteilung der Aufwendungen vorgenommen:

	B	Warenpräsentation
Einnahmen	1899,44	737,19
Ausgaben		
Werbeaufwand	70	
Porto	53,82	
Internetkosten	55,39	
Telefonkosten pauschal	150	
Reisekosten belegmäßig	0	240
KFZ-Kosten	1378,91	777,09
Pauschale Komb 10	354,37	
Büromaterial	175,97	
Fachliteratur	10,80	
Steuerberatungskosten	453,42	

Aus- u. Fortbildung	0	594,50
Freiw. Mitgliedsbeitr.	32,40	
Kammerumlage	185	
Sozialversicherung	85,08	
Summe Ausgaben	3005,16	1611,59
Verlust	- 1105,72	- 874,40

Kilometergelder

Zusätzlich zu den im Vorhalt vom 9. März 2010 angeführten Seminaren werden noch die Infoabende OrtePunkte 1, 9 und 15 ihrer Aufstellung der Aus- und Fortbildungskosten) als mit B in Zusammenhang stehend anerkannt.

Es ergeben sich folgende Kilometergelder (die Nummern beziehen sich auf die Darstellung der Fortbildungskosten 2005)

Nicht anerkannte Kilometergelder

2)	50,9
3)	17,8
5)	17,8
6)	69,77
7)	17,8
8)	60,52
10)	85,44
11)	99,68
12)	76,89
14)	73,69
16)	206,8
Summe	777,09

Geltend gemacht	2156
	-777,09
Anzuerkennen	1378,91

Die belegmäßig nachgewiesenen Reisekosten beziehen sich auf Schulungen in Zusammenhang mit Ihrer Tätigkeit als Warenpräsentator und waren demnach dieser Tätigkeit zuzurechnen.

Aus- und Fortbildung

Gemäß ihrer Aufstellung war die Teilnahme an den B-Schulungen gratis. Die Aufwendungen der übrigen Kurse stehen in Zusammenhang mit ihrer Tätigkeit als Warenpräsentator und sind daher dieser Tätigkeit zuzurechnen.

Fachliteratur:

Bereits vom Finanzamt nicht anerkannt das Buch "Aktiv gegen Bluthochdruck" im Betrag von € 27,85. Es handelt sich um keine Fachliteratur, sondern um ein Buch von allgemeinem Interesse. Der Vermerk auf dem Zahlschein, es handle sich um ein Fachbuch zur Nahrungsergänzung kommt diesbezüglich keine Bedeutung zu. Die Aufwendungen wurden gekürzt.

Bitte nehmen Sie zur dargestellten Berechnung Stellung. Entgegen den Berechnungen des Finanzamtes ergibt sich trotz Nichtberücksichtigung der Tätigkeit als Warenpräsentator ein Verlust für das Berufungsjahr.

4) Liebhaberei der Tätigkeit als Warenpräsentator

Nach § 1 Abs. 1 LVO 1993 liegen Einkünfte vor bei einer Betätigung, die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen, und nicht unter Abs. 2 fällt.

Voraussetzung ist, dass die Absicht anhand objektiver Umstände nachvollziehbar ist. Gemäß § 2 Abs. 1 LVO 1993 ist das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen, wenn bei Betätigungen iSd § 1 Abs. 1 Verluste anfallen, 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 die angebotenen Leistungen,
5. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung,
6. Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen.

Aus der gegenständlichen Tätigkeit wurden bisher nur Verluste erzielt. Die Verluste werden durch die hohen Reise- und Fortbildungskosten im Verhältnis zu den geringen Vermittlungsprovisionen verursacht. Die Preisgestaltung ist zentral vorgegeben und kann nicht vom Bw. beeinflusst werden, ebenso die angebotenen Leistungen.

Verluste aus Tätigkeit Warenpräsentation

	Gesamt	Versicherung Warenpräs.	
2002			
Erträge	4027,58	3956,67	70,91
Aufwand	5208,61	3646,02	1562,59
Gewinn		310,65	
Verlust	-1181,03		-1491,68
2003			
Erträge	3028,53	2575,83	452,7
Aufwand	5243,97	3670,77	1573,2
Gewinn			
Verlust	-2215,44	-1094,94	-1120,5
2004			
Erträge	2462,61	2009,98	452,63
Aufwand	4460,8	3122,56	1338,24
Gewinn			
Verlust	-1998,19	-1112,58	-885,61

Bitte nehmen Sie dazu Stellung.

Bitte nehmen Sie zum Punkt 6 Stellung. Werden solche Bemühungen gesetzt? Bitte nehmen Sie auch zu den übrigen Punkten der Liebhabereibeurteilung Stellung.

Sollte der Vorhalt nicht beantwortet werden, werden die Verluste aus der B-Tätigkeit wie oben dargestellt berücksichtigt, es ergibt sich eine teilweise Stattgabe der Berufung."

Der Vorhalt blieb unbeantwortet.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Bw. war im Streitjahr sowohl als B-Berater als auch als Warenpräsentator tätig. Er erklärte in einer einheitlichen Einnahmen-Ausgaben-Rechnung einen Verlust von € 2034,65.

Strittig ist im gegenständlichen Verfahren zunächst, ob zwei getrennte Betriebe vorliegen bzw. ob für den Betrieb des Warenpräsentators von Liebhaberei auszugehen ist. Die Amtspartei ging von zwei getrennten Betrieben und von Liebhaberei beim Betrieb Warenpräsentator aus. Zuletzt wurde vom steuerlichen Vertreter auch angeregt, für beide Betriebe/Tätigkeiten Liebhaberei anzunehmen.

a) Beurteilungseinheit

Zunächst ist zu klären, ob zwei getrennte Betriebe vorliegen, um die Beurteilungseinheit für die Liebhabereibeurteilung feststellen zu können.

Ob vom Vorliegen von steuerlich relevanten Verlusten auszugehen ist oder nicht, erfordert die Feststellung der Beurteilungseinheit. Das Vorliegen von Liebhaberei ist für jede organisatorisch in sich geschlossene mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen (siehe § 1 Abs. 1 letzter Satz und Abs. 2 letzter Satz der LVO).

Für die Frage, ob unterschiedliche Aktivitäten eines Steuerpflichtigen einen einheitlichen Betrieb (eine einheitliche Berufsausübung) bilden oder nicht, ist in erster Linie die Verkehrsauffassung maßgeblich (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20. November 1989, 88/14/0230, mit weiteren Hinweisen, VwGH 30. 9. 1992, 90/13/0033).

Mehrere gleichartige, organisch nebeneinander stehende Betriebe, in der Hand desselben Unternehmers, sind in aller Regel als einheitlicher Betrieb anzusehen, da die Vermutung dafür spricht, dass diese deshalb in einer Hand vereinigt sind, weil sie sich gegenseitig stützen und ergänzen (vgl. Jirkuff, Der einheitliche Gewerbebetrieb, ÖStZB 1977, 258, unter Hinweis auf den ehemaligen deutschen Reichfinanzhof, Urteil vom 28. September 1938, VI 611/38, RStBl. S. 1117).

Die Beurteilung des einheitlichen Betriebes findet ihre Grenze in der Verkehrsauffassung insofern, als Tätigkeiten, die nach der Verkehrsauffassung keine Einheit bilden, auch nicht auf Grund organisatorischer Verflechtung (einheitliche Gewinn bzw. Überschussermittlung) zu einer Einheit werden.

Es kommt somit nicht auf den Willen des Unternehmers, sondern auf die Verkehrsauffassung an.

Für die Beurteilung von Tätigkeiten als einheitlicher Betrieb ist notwendig, dass zwischen mehreren Tätigkeiten ein derart enger sachlicher Zusammenhang besteht, dass nach der allgemeinen Verkehrsauffassung nur ein Betrieb als Besteuerungsgegenstand in Betracht kommen kann. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn eine wirtschaftliche, organisatorische oder technische Verflechtung von Betrieben gegeben ist, also zwischen den

Betrieben ein Verhältnis der wirtschaftlichen Über- und Unterordnung oder die Stellung eines Betriebes als Hilfsbetrieb zu einem anderen Betrieb vorliegt. Der VwGH stellt in ständiger Rechtsprechung (bspw. 25.02.2003, 98/14/0088; 21.05.1990, 88/15/0038) vor allem auf die Ergänzungsfähigkeit ab, sofern die Art der Betriebszweige nicht gleichartig sind. Liegt hingegen weder Gleichartigkeit noch Ergänzung vor, ist von einer Beurteilung als einheitlicher Gewerbebetrieb abzugehen.

Umgelegt auf den gegenständlichen Fall bedeutet das:

Die Tätigkeit als B-Berater und als Warenpräsentator werden vom Bw. als Einzelunternehmen geführt. Es gibt ein Bankkonto für beide Tätigkeiten und wurde im Berufungsjahr eine einheitlich Einnahmen-Ausgaben-Rechnung für beide Tätigkeiten erstellt. Nach Ansicht der Referentin liegen jedoch nach der Verkehrsauffassung zwei getrennte Betriebe vor, da sich die beiden Betriebe nicht ergänzen und nicht artverwandt sind. Ebensowenig ist ein Über- oder Unterordnungsverhältnis erkennbar. Auch einen engen sachlichen Zusammenhang zwischen dem Vermitteln von Bausparverträgen und der Tätigkeit eines Warenpräsentators vermag die Referentin nicht zu erkennen. Die organisatorische Verflechtung durch die Person des Unternehmers (Bw.) vermag daran nichts zu ändern.

Auch der VwGH hat die Vermittlungstätigkeit und den Handel mit technischen Produkten als zwei getrennte Beurteilungseinheiten eingestuft (VwGH vom 27.5.1999, 87/15/0113).

Nach der Verkehrsauffassung stellen demnach die Tätigkeit eines B-Beraters und eines Warenpräsentators keinen einheitlichen Gewerbebetrieb dar. Es liegen zwei Beurteilungseinheiten vor.

b) Gewinnermittlung

Für das streitgegenständliche Kalenderjahr und die Vorjahre wurde für beide Tätigkeiten eine einheitliche Einnahmen-Ausgaben-Rechnung erstellt. Zur Liebhabereibeurteilung ist daher zunächst festzustellen, wie hoch die Einkünfte aus den jeweiligen Tätigkeiten waren.

2005

Von der Fa. B wurde eine Mitteilung gem. § 109 a EStG übermittelt, die Einkünfte von € 1.899,44 aufweist. Andere Erlöse wurden in Höhe von € 737,19 erklärt.

Nach den Ausführungen des Bw. (siehe Schreiben an den UFS vom 11.2.2010, eingelangt am 12.2.2010) ist eine eindeutige Trennung der Aufwände nicht möglich. Eine solche hat daher bei gemischten Aufwänden im Schätzungsweg zu erfolgen. Ein Verschulden des Abgabepflichtigen an der Schätzung ist nicht erforderlich.

Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese gemäß § 184 BAO zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Von der Amtspartei wurden Betriebsausgaben in Höhe von € 302,94 anerkannt und die Einkünfte mit € 1596,50 angesetzt.

Warum Betriebsausgaben nicht anerkannt wurden und welche nicht anerkannt wurden, ergibt sich aus dem strittigen Bescheid nicht. Ebenso wenig, warum die in der Steuererklärung geltend gemachten "übrigen Betriebsausgaben" zur Gänze nicht anerkannt wurden. Dabei handelt es sich nach der vorliegenden Einnahmen-Ausgaben Rechnung um Büromaterial, Steuerberatungskosten, Kammerumlage, Telefonkosten etc., bei denen keine Bedenken hinsichtlich einer Anerkennung als Betriebsausgaben bestehen. Ebenso wenig ist erkennbar, dass diese Ausgaben der Tätigkeit des Warenpräsentators zugeordnet wurden bzw. aus welchen Gründen eine solche Zuordnung erfolgt sein könnte.

Ausgehend von der im Zuge der Vorhaltsbeantwortung vorgelegten Einkünfteermittlung für 2005 ergeben sich folgende Beträge in Euro (Begründung zu den einzelnen Punkten sodann unterhalb – Abweichungen zur Einkünfteermittlung in Fettschrift):

	B	Warenpräsentation
Einnahmen	1899,44	737,19
Ausgaben		
Werbeaufwand	70	
Porto	53,82	
Internetkosten	55,39	
Telefonkosten pauschal	150	
Reisekosten belegmäßig	0	240
KFZ-Kosten	1378,91	777,09
Pauschale Komb 10	354,37	
Büromaterial	175,97	

Fachliteratur	10,80	
Steuerberatungskosten	453,42	
Aus- u. Fortbildung	0	594,50
Freiw. Mitgliedsbeitr.	32,40	
Kammerumlage	185	
Sozialversicherung	85,08	
Summe Ausgaben	3005,16	1611,59
Verlust	- 1105,72	- 874,40

Kilometergelder

Zusätzlich zu den im Vorhalt vom 9. März 2010 angeführten Seminaren werden noch die Infoabende OrtePunkte 1, 9 und 15 ihrer Aufstellung der Aus- und Fortbildungskosten) als mit B in Zusammenhang stehend anerkannt.

Es ergeben sich folgende Kilometergelder:

Nicht anerkannte Kilometergelder

2)	50,9
3)	17,8
5)	17,8
6)	69,77
7)	17,8
8)	60,52
10)	85,44
11)	99,68
12)	76,89
14)	73,69
16)	206,8

Summe 777,09

Geltend gemacht	2156
	-777,09
Anzuerkennen	1378,91

Die belegmäßig nachgewiesenen Reisekosten beziehen sich auf Schulungen in Zusammenhang mit Ihrer Tätigkeit als Warenpräsentator und waren demnach dieser Tätigkeit zuzurechnen.

Aus- und Fortbildung

Gemäß ihrer Aufstellung war die Teilnahme an den B-Schulungen gratis. Die Aufwendungen der übrigen Kurse stehen in Zusammenhang mit ihrer Tätigkeit als Warenpräsentator und sind daher dieser Tätigkeit zuzurechnen.

Fachliteratur:

Bereits vom Finanzamt nicht anerkannt das Buch "Aktiv gegen Bluthochdruck" im Betrag von € 27,85. Es handelt sich um keine Fachliteratur, sondern um ein Buch von allgemeinem Interesse. Der Vermerk auf dem Zahlschein, es handle sich um ein Fachbuch zur Nahrungsergänzung kommt diesbezüglich keine Bedeutung zu. Die Aufwendungen wurden gekürzt.

Entgegen den Berechnungen des Finanzamtes ergibt sich trotz Nichtberücksichtigung der Tätigkeit als Warenpräsentator ein Verlust für das Berufungsjahr aus der Tätigkeit als Wb.

2001 bis 2004

Für die Vorjahre ergeben sich folgende Beträge:

	Gesamt	Versicherung Warenpräs.	
2002			
Erträge	4027,58	3956,67	70,91
Aufwand	5208,61	3646,02	1562,59
Gewinn		310,65	
Verlust	-1181,03		-1491,68
2003			
Erträge	3028,53	2575,83	452,7
Aufwand	5243,97	3670,77	1573,2
Gewinn			
Verlust	-2215,44	-1094,94	-1120,5
2004			
Erträge	2462,61	2009,98	452,63
Aufwand	4460,8	3122,56	1338,24
Gewinn			
Verlust	-1998,19	-1112,58	-885,61

Diese Beträge wurden mit Vorhalt vom 20.1.2011 vorgehalten und blieben unbestritten.

c) Liebhaberei

Im zweiten Schritt ist zu prüfen, ob die Tätigkeit als Warenpräsentator Liebhaberei darstellt.

Unstrittig handelt es sich bei gegenständlicher Betätigung um eine unter § 1 Abs. 1 LVO 1993 zu subsumierende, um eine typisch erwerbswirtschaftliche. Grundsätzlich ist bei einer solchen Tätigkeit das Vorliegen von Einkünften zu vermuten. Diese Vermutung kann jedoch widerlegt werden, wenn die Absicht, einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen, nicht anhand objektiver Umstände nachvollziehbar ist.

Nach § 1 Abs. 1 LVO 1993 liegen Einkünfte vor bei einer Betätigung, die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen, und nicht unter Abs. 2 fällt.

Voraussetzung ist, dass die Absicht anhand objektiver Umstände nachvollziehbar ist. Gemäß § 2 Abs. 1 LVO 1993 ist das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen, wenn bei Betätigungen iSd § 1 Abs. 1 Verluste anfallen, 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 die angebotenen Leistungen,
5. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung,
6. Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen.

Die Gewerbeberechtigung als Warenpräsentator wurde am 30. November 2001 begründet.

Aus der gegenständlichen Tätigkeit wurden bisher nur Verluste erzielt. Die Verluste werden durch die hohen Reise- und Fortbildungskosten im Verhältnis zu den geringen Vermittlungsprovisionen verursacht. Die Preisgestaltung ist zentral vorgegeben und kann nicht vom Bw. beeinflusst werden, ebenso die angebotenen Leistungen. Strukturverbessernde Maßnahmen sind bei dieser Ausgangslage nur erschwert möglich und auch nicht ersichtlich. Eine Prognoserechnung wurde trotz Vorhaltes vom 21. Jänner 2010 nicht vorgelegt.

Diese Umstände wurden dem Bw. mit Vorhalt vom 20. Jänner 2011 zur Stellungnahme vorgehalten. Ebenso wurde um Stellungnahme zu den übrigen Punkten der Liebhabereibeurteilung gebeten. Der Vorhalt blieb unbeantwortet. Für diesen Fall wurde seitens der Referentin im Vorhalt darauf hingewiesen, dass sie vom Vorliegen von Liebhaberei ausgeht.

Die Tätigkeit als Warenpräsentator ist demnach Liebhaberei.

d) Tätigkeit als B-Berater

Die Gewerbeberechtigung wurde im Jahr 1996 begründet. Eine Beurteilung der Tätigkeit als B-Berater als Liebhaberei (gemeinsam mit der Tätigkeit als Warenpräsentator), wie vom Bw. angeregt, kommt nicht in Betracht, da bei der Tätigkeit als Wb kein Gesamtverlust vorliegt.

Folgende Ergebnisse wurden erklärt:

ATS	€	
1996	79233	5758,09
1997	34625	2516,3
1998	14245	1035,22
1999	-28937	-2102,93
2000	5380	390,98
2001	24441	1776,2
2002		310,65
2003		-1094,94
2004		-1112,58
2005		-2034,65
		5442,34

Es ergibt sich ein Gesamtgewinn in Höhe von € 5.442,34. Dies, obwohl bei der gegenständlichen Berechnung die Verluste aus der Tätigkeit als Warenpräsentator nicht herausgerechnet wurden. Für eine Liebhabereibeurteilung bleibt daher kein Raum.

Der Berufung war spruchgemäß teilweise stattzugeben.

Linz, am 7. April 2011