

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. H M in der Beschwerdesache U T, Adresse, vertreten durch Stb , und vertreten durch G Steuerberatung GmbH, Adresse1 gegen die Bescheide des Finanzamt Kirchdorf Perg Steyr vom 08.08.2013, betreffend Einkommensteuer 2010 bis 2012 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensablauf

Der Beschwerdeführer (im Folgenden Bf) erklärte neben seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit in den Jahren 2010 bis 2012 gewerbliche Einkünfte (Verluste) aus seiner Tätigkeit der Handelsvermittlung.

Die Verluste aus dieser Tätigkeit wurden in den Einkommensteuerbescheiden 2010 bis 2012 ursprünglich vom Finanzamt anerkannt.

In der **Niederschrift vom 7. August 2013 über die durchgeführten Nachschau** wurde Folgendes hinsichtlich Einkommensteuer festgehalten:

"Prüfungsfeststellungen:

Es wird auf das Schreiben vom 06.08.2013 verwiesen.

Einkommensteuer:

Vom steuerlichen Vertreter wurde in der Stellungnahme vom 06.08.2013 eingebracht, dass sowohl von einer wesentlichen Änderung der Bewirtschaftung auszugehen ist und dies unter anderem auf Grund der deutlich höheren Umsätze zu sehen ist.

Diesbezüglich ist festzuhalten, dass es sich bei dem im Schreiben vom 06.06.2013 als Umsätze angegebenen Zahlen fälschlicherweise um den erklärten Eigenverbrauch handelt.

Tatsächlich wurden von Frau Lebensgefährtin folgende Umsätze erklärt:

2007 722,09

2008 5.520,71

2009 1.746,94

Weiters ist zu berücksichtigen, dass der Umsatz im Jahr 2010 nicht um den tatsächlichen Eigenverbrauch berichtigt wurde. Geht man von einem geschätzten Eigenverbrauch von rund 4.000,00 € aus, ergibt sich folgende Umsatzentwicklung.

2007 722,09

2008 5.520,71

2009 1.746,94

2010 1.167,11

2011 3.419,54

2012 3.355,43

Vom steuerlichen Vertreter wird eingebracht, dass eine massive Änderung der Tätigkeit durch eine geänderte Abrechnung erfolgte. Bis 2009 wurde Ware auf Lager eingekauft, ab 2010 wurde mittels Vermittlungsprovision (Versand direkt durch die Firma C) abgerechnet.

Die Änderung der Abrechnung kann aus Sicht des Finanzamtes nicht als eine wesentliche Änderung der Bewirtschaftung angesehen werden, da sich dadurch keine Erfolgsauswirkung ergibt.

Von steuerlichen Vertreter wird angemerkt, dass die Umstellung vom Wareneinkauf auf Provisionsverrechnung sehr wohl eine entsprechende ertragssteuerliche Auswirkung hat, nämlich die, dass das sehr hohe Risiko der Lagerhaltung und der damit verbundenen Ausgaben wegfällt und somit den steuerlichen Gewinn bei einem Einnahmen-Ausgaben-Rechner positiv beeinflusst.

Vom steuerlichen Vertreter wird angegeben, dass seitens des Finanzamtes Erkenntnisse, die erst im Nachhinein entstanden sind als Argumente für eine Liebhabereibetätigung angenommen werden. Dass Herr T den Aufwand im Vorhinein nicht abschätzen konnte, stimmt allerdings insofern nicht, dass die Tätigkeit zuvor schon von seiner Lebensgefährtin ausgeführt wurde.

Vom steuerlichen Vertreter wird angemerkt, dass dem nicht zugestimmt werden kann, denn gerade durch massive Anstrengungen von Herrn T wurde versucht, Kunden in den nun vom Finanzamt anerkannten Geschäftsraum zu bekommen, um Reisekosten einzusparen - sowie Umstellung auf das Provisionssystem. Gerade diese Anstrengungen

und Bemühungen sprechen für ein entsprechendes Untemehmerrisiko, das eben in diesem Fall leider nicht zum Erfolg geführt hat. Dies liegt jedoch im Sinne eines Risikos.

Aus den dargestellten Gründen, ist die Tätigkeit aus Sicht der Finanzverwaltung als Liebhaberei gem. § 1 Abs. 1 LVO anzusehen und ein Ausgleich der erklärten Verluste mit anderen Einkünften nicht möglich."

Die Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2010 bis 2012 wurden vom Finanzamt wiederaufgenommen und mit 8. August 2013 **neue Einkommensteuerbescheide für 2010 bis 2012** erlassen, in denen die beschwerdegegenständliche Tätigkeit als Handelsvermittler als Liebhaberei beurteilt wurde und die erklärten Verluste nicht anerkannt wurden. Zur Begründung wurde auf die Niederschrift über die Nachschau vom 07.08.2013 verwiesen.

Mit **Schriftsatz vom 14. August 2013 erhob der Bf gegen diese Einkommensteuerbescheide Berufung** (jetzt als Beschwerde zu sehen), die er folgendermaßen begründete:

"Es wurde eine Nachschau durchgeführt zum Nachschaubericht wurden unsererseits folgende Anmerkungen gemacht.

1. Thema: keine wesentliche Änderung der Bewirtschaftung.

Dem ist entgegen zu halten, dass - wie Sie erwähnen, im Jahr 2010 massive Anstrengungen von Hr. T unternommen wurden (Adaption Geschäftsräumlichkeiten), um eine Änderung der Bewirtschaftung durchzuführen. Dies ist auch entsprechend dokumentiert. Ein eigener Raum für die Präsentation der Waren wurde geschaffen, um das Geschäft entsprechend anzukurbeln und um entsprechende Maßnahmen zu setzen, die Umsätze zu steigern.

Sie haben dies dargestellt.

Frau Lebensgefährtin erzielte 2009 Umsätze in der Höhe von 623,24 ... diese wurden im Bericht der Prüferin falsch dargestellt- es handelte sich bei diesen Angaben um den Eigenverbrauch, das wusste ich nicht und daher war auch meine erste Argumentation in diese Richtung.

Herr T erzielte 2010 Umsätze in der Höhe von 4.787,11 ... somit um fast 8 x soviel Umsatz wie 2009.

Dh es ist auf jeden Fall von einer Einkunftsquelle auszugehen, wie dies in den Liebhabereirichtlinien 2012 RZ 10 letzter Satz: Eine Tätigkeit, die das typische Erscheinungsbild eines Gewerbebetriebes aufweist, ist nur in Ausnahmefällen als Liebhaberei anzusehen (VwGH 20.11.1996, 89/13/0259).

RZ 38 LRL 2012 führt aus:

Die Eröffnung eines unentgeltlich übernommenen Betriebes (Teilbetriebes, einer außerbetrieblichen Betätigung) gilt nur dann als Beginn der Betätigung, wenn die

Betätigung in unmittelbarem zeitlichem Zusammenhang mit der Übernahme völlig verändert wird.

.... im gegenständlichen Fall wurde die Tätigkeit völlig verändert. Umstellung auf Provisionsverrechnung, Adaption Geschäftsraum.

Die Tätigkeit hat sich insoferne massiv geändert, nämlich in der Art, dass man vom Wareneinkauf abgegangen ist und schon ab 2010 - also dem Zeitpunkt des Beginns der Tätigkeit von Hr. T auf eine provisionsmässige Abrechnung ohne Wareneinkauf übergegangen ist, um eben das Risiko des Aufbaus eines Warenlagers zu vermeiden.

Durch die Adaption des Verkaufsraumes hat Herr T natürlich auch bewirkt, dass die Kunden mehr zu ihm gekommen sind und somit belastende Reiseaufwendungen wegfallen.

Dh. durch die massiven Anstrengungen von Hr. T, das Geschäft in Schwung zu bringen, ist jedenfalls von einer Änderung der Bewirtschaftungsart auszugehen, das dokumentiert die Umsatzentwicklung. Die Prüferin nimmt jedoch Erkenntnisse, die erst im Nachhinein entstanden sind (KM-Geld und Zeitaufwand) als Argument dafür, dass von einer Liebhabereitätigkeit auszugehen ist.

Dem ist u. E. nicht so. Denn Herr T konnte im Vorhinein den Aufwand nicht abschätzen, so hat er sich nach Kräften bemüht, das Geschäft am Laufen zu halten bzw. auszubauen. Nicht jeder unternehmerischen Tätigkeit ist Erfolg beschieden und somit mit einem entsprechenden Unternehmerrisiko behaftet. Dieses Unternehmerrisiko hat Herr T auf sich genommen. Wobei er dann doch zu dem Schluss gekommen ist, die Tätigkeit aufzugeben, da sich die Konkurrenz in diesem Geschäftszweig ausgeweitet hat. Somit hat er rechtzeitig den Ausstieg vorgenommen.

Beiliegend auch eine Planrechnung, wie sich Umsatz und Gewinn in der Zukunft hätten entwickeln können, wobei zu sehen ist, dass mit einem langfristigen Jahresgewinn von über 1.000,-- gerechnet werden kann, um die Tätigkeit gewinnbringend zu betreiben.

Dh. aus unserer Sicht ist grundsätzlich von einem Gewerbebetrieb auszugehen. Herr T hat sich durch entsprechend massive Maßnahmen sehr bemüht und auch keine Kosten gescheut, um die Umsätze zu erhöhen bzw. Kosten zu senken. Wie die beiliegende Planrechnung zeigt, wäre dies langfristig möglich gewesen, wobei sich dann doch die Erkenntnis durchgesetzt hat, dass sich die Konkurrenzsituation und das Verbraucherverhalten verändert haben.

Es wird ersucht! die ursprünglich dargestellten und auch veranlagten Verluste

2010 -8.991,87

2011 -327.60

2012 -3.132,--

anzuerkennen, da es sich grundsätzlich um keine typische Liebhabereitätigkeit handelt und zum anderen große Anstrengungen (Umbau Verkaufsraum) von Hr. T unternommen wurden, um Gewinne zu erwirtschaften."

In der Beilage zur Beschwerde wurde folgende **Prognose** bermittelt:

	2011								
Provisionen 20%	3.581,65	4.000,00	4.200,00	4.500,00	4.500,00	4.500,00	4.500,00	4.500,00	4.500,00
Ausgaben									
Werkzeugverbrauch	46,67								
Abschreibung Anlagevermögen	397	397	397	397	397	397	397	397	397
Geringw. Wirtschaftsgüter	116,62	100	100	100	100	100	100	100	100
Kilometergelder	361,2	300	300	300	300	300	300	300	300
Diäten	60	60	60	60	60	60	60	60	60
Reisekosten Unternehmer	105,35								
Telefon, Internet	200	120	120	120	120	120	120	120	120
Raum- und Betriebskosten	1.404,00	1.404,00	1.404,00	1.404,00	1.404,00	1.404,00	1.404,00	1.404,00	1.404,00
Büromaterial	94,84	90	90	90	90	90	90	90	90
Druckkosten	11,26								
Werbung	49,33	50	50	50	50	50	50	50	50
Gewerbl. Sozialversicherung	98,65	100	100	100	100	100	100	100	100
Aus- und Fortbildung	355,37								

Mitgliedsbeiträge	100	100	100	100	100	100	100	100	100
Spesen des Geldverkehrs	101,83	100	100	100	100	100	100	100	100
nicht eingelöste Naturalboni	162,11								
versch. fremde Dienstleistungen	98,1								
Steuerberatung	400	400	400	400	400	400	400	400	400
Zinsen und ähnl. Aufwendungen	146,74	100	100	100	100	100	100	100	100
Kosten des Zahlungsverzuges	0,18								
Verlust G+V	327,6	679	879	1.179,00	1.179,00	1.179,00	1.179,00	1.179,00	1.179,00
	Verlust	Gewinn	Gewinn	Gewinn	Gewinn	Gewinn	Gewinn	Gewinn	Gewinn
kumulierter Gewinn		679	1.558,00	2.737,00	3.916,00	5.095,00	6.274,00	7.453,00	8.632,00

Mit **Berufungsvorentscheidungen vom 3. September 2014** wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Begründend führte das Finanzamt aus:

"Die Beschwerde richtet sich gegen die Nichtanerkennung von Verlusten aus einer Tätigkeit als Kosmetikberater in den Jahren 2010 bis 2012. Von dem Prüfungsorgan wurde dabei festgestellt, dass die Tätigkeit vor diesem Zeitraum bereits von der Lebensgefährtin des Bf. ausgeübt worden war und dass in deren Tätigkeitszeitraum bezogen auf die Umsatzhöhe ebenfalls laufend erhebliche Verluste erwirtschaftet worden sind. Auffällig dabei war, dass ein sehr hoher Anteil des Wareneinkaufes für private Zwecke verwendet worden ist und die zu verkaufende Ware letztlich einen geringen Umsatz beschert hat. Es kann daher davon ausgegangen werden, dass die Tätigkeit vor allem auch der Deckung des Eigenbedarfes gedient hat und eine ernsthaft gewinnbringende Tätigkeit von vorn herein nicht beabsichtigt gewesen ist. Dafür spricht dass die Lebensgefährtin als Mutter von vier Kindern vor der Tätigkeit als Kosmetikberaterin immer nur halbtags beschäftigt war und in zeitlicher Hinsicht eine Vollbeschäftigung gar nicht hätte ausüben können und auch der Bf. die Tätigkeit neben

seinem Beruf als vollbeschäftigter Arbeiter in einem Industrieunternehmen ebenfalls nur in eingeschränktem Umfang ausüben hätte können.

Die Betätigung ist davon geprägt, dass die zu verkaufenden Produkte bei privaten Produktvorführungen angeboten und verkauft werden, wobei die Auslieferung der Waren im Normalfall durch den Vermittler erfolgt. Es ergibt sich somit ein erheblicher zeitlicher, aber auch wirtschaftlicher Aufwand in Form von Fahrtkosten. Im Durchschnitt der vorliegenden Jahre betragen diese etwa ein Drittel der Umsätze. Geht man somit von einer eingeschränkten Tätigkeit aus stellt sich die Frage, ob es bei solch einer Organisationsform überhaupt möglich ist, gewinnbringend zu arbeiten. Dass das nicht so ist, lässt sich aus den Betriebsergebnissen der Vergangenheit ablesen.

Der Bf. hat mit der Beschwerdeschrift eine Prognoserechnung vorgelegt, aus der sich eine gewinnbringende Tätigkeit ergibt. Dies deshalb, weil die Höhe der prognostizierten Umsätze abweichend vom Mittelwert der letzten Jahre merklich (um 34 %) höher angesetzt worden ist und zwangsläufig anfallende Ausgaben wie Fahrtkosten um vieles geringer als in den letzten Jahren tatsächlich angefallen angesetzt worden sind. Diese Prognoserechnung kann nicht als taugliches Mittel für die Annahme einer gewinnbringenden Tätigkeit anerkannt werden, weil sie nicht auf nachvollziehbaren Zahlenmaterial beruht sondern Vermutungen anstellt, welche zutreffen können oder auch nicht.

Letztlich wurde in der Beschwerde darauf eingegangen, dass nicht eine bereits bestehende Tätigkeit fortgesetzt worden sondern die Tätigkeit aufgrund geänderter organisatorischer Bedingungen als neu begonnen anzusehen sei. Aufgrund des Umstandes, dass künftig nur mehr Provisionserlöse erzielt würden, würde ein großer Teil der Kosten wegfallen und somit eine gewinnbringende Tätigkeit ermöglichen.

Dieser Argumentation kann nicht gefolgt werden, weil die Zahlen der Vergangenheit belegen, dass auch in dieser Zeit der Eigenhandel (mit Ausnahme des Einkaufes selbst verbrauchter Güter) nur einen sehr geringen Umsatz beschert hat, wogegen die Provisionseinnahmen bereits vor der angeblichen Umstellung der Geschäftstätigkeit ein überwiegendes Ausmaß angenommen hatten. Dies lässt sich aus den vorliegenden Mitteilungen nach § 109a EStG leicht nachvollziehen. Überdies ist es nicht nachvollziehbar, dass durch die Einrichtung eines Verkaufsraumes in der eigenen Wohnung eine höhere Kundenfrequenz erzielbar wäre, zumal die vertriebenen Produkte wie schon oben erwähnt regelmäßig bei Produktvorführungen im privaten Bereich der potentiellen Kunden beworben werden.

Die vom Bf. ausgeübte Tätigkeit stellt sich somit als eine solche dar, die aufgrund ihrer Organisationsform auf Dauer gesehen nicht geeignet ist, Gewinne zu erwirtschaften, sodass die Beschwerde als unbegründet abzuweisen war."

Mit Anbringen vom 18. September 2014 wurde die **Vorlage** der gegenständlichen Beschwerden **an das Bundesfinanzgericht beantragt**.

Mit **Vorlagebericht vom 3. Oktober 2014** wurden die Beschwerden dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Sachverhalt

Der Bf bezog in den beschwerdegegenständlichen Jahren hauptberuflich nichtselbständige Einkünfte aus seiner Tätigkeit als Arbeiter bei der W Motoren Firma.

Neben dieser Tätigkeit begann der Bf im Jahr 2010 die Tätigkeit als Privatgeschäftsvermittler für die Fa. C YTB GmbH. Bei den vermittelten Produkten handelt es sich um Kosmetika.

Diese Tätigkeit wurde in den vorherigen Jahren bereits von seiner Lebensgefährtin ausgeübt und von dieser wurden nur Verluste erzielt.

Bei der vom Bf im Jahr 2010 begonnenen und nebenberuflich ausgeübten Tätigkeit handelt es sich um die Tätigkeit eines Privatgeschäftsvermittlers. Die Tätigkeit besteht darin, ihre Kunden mit den Produkten und Programmen der Fa. C zu versorgen. Die Bf darf dabei lediglich die Produktpalette der Vertriebfirma vertreiben, wobei er das Vorführmaterial von dieser kaufen muss. Auch die Preise werden von der Vertriebfirma festgelegt, indem für jedes Produkt ein vorgeschriebener Festpreis festgesetzt wird, welcher von der Bf nicht verändert werden kann.

Im Jahr 2012 wurde die Tätigkeit wieder beendet.

Die erklärten Ergebnisse betrugen 2010 bis 2012 (Beträge in Euro):

	2010	2011	2012
Einnahmen	4.787,11	3.581,65	402,01
Ausgaben			
Wareneinkauf	8.789,48		
Abschreibung Anlagevermögen	397,00	397,00	198,50
Geringw. Wirtschaftsgüter	519,49	116,62	93,29
Kilometergelder		361,20	
Diäten		60,00	
Reisekosten Unternehmer	1.377,76	105,35	
Telefon, Internet	248,56	200,00	100,00
Raum- und Betriebskosten	1.404,00	1.404,00	702,00
Büromaterial	98,53	94,84	

Druckkosten		11,26	
Werbung	290,59	49,33	182,00
Dekorationsmaterial	131,49		
Gewerbl. Sozialversicherung	88,43	98,65	24,75
Mitgliedsbeiträge	89,00	100,00	100,00
Aus- und Fortbildung	265,21	355,37	
Spesen des Geldverkehrs	34,41	101,83	54,16
nicht eingelöste Naturalboni		162,11	24,11
Verbrauchsmaterial	20,71		
versch. fremde Dienstleistungen		98,10	107,03
Zinsen und ähnl. Aufwendungen	8,48	146,74	47,99
Kosten des Zahlungsverzuges		0,18	0,18
Werkzeugverbrauch		46,67	
Reinigungsmaterial	9,84		
Postgebühr	6,00		
Summe Ausgaben	13.778,98	3.909,25	1.634,01
Verlust	-8.991,87	-327,60	-1.232,00

Lt. der vom Bf vorgelegten Prognose hätten sich ausgehend von den Ergebnissen 2011 bei Weiterführung des Betriebes folgende Ergebnisse für die Folgejahre ergeben:

	2011								
Provisionen 20%	3.581,65	4.000,00	4.200,00	4.500,00	4.500,00	4.500,00	4.500,00	4.500,00	4.500,00
Ausgaben									
Werkzeugverbrauch	46,67								

Abschreibung Anlagevermögen	397	397	397	397	397	397	397	397	397
Geringw. Wirtschaftsgüter	116,62	100	100	100	100	100	100	100	100
Kilometergelder	361,2	300	300	300	300	300	300	300	300
Diäten	60	60	60	60	60	60	60	60	60
Reisekosten Unternehmer	105,35								
Telefon, Internet	200	120	120	120	120	120	120	120	120
Raum- und Betriebskosten	1.404,00	1.404,00	1.404,00	1.404,00	1.404,00	1.404,00	1.404,00	1.404,00	1.404,00
Büromaterial	94,84	90	90	90	90	90	90	90	90
Druckkosten	11,26								
Werbung	49,33	50	50	50	50	50	50	50	50
Gewerbl. Sozialversicherung	98,65	100	100	100	100	100	100	100	100
Aus- und Fortbildung	355,37								
Mitgliedsbeiträge	100	100	100	100	100	100	100	100	100
Spesen des Geldverkehrs	101,83	100	100	100	100	100	100	100	100
nicht eingelöste Naturalboni	162,11								
versch. fremde Dienstleistungen	98,1								

Steuerberatung	400	400	400	400	400	400	400	400	400
Zinsen und ähnl. Aufwendungen	146,74	100	100	100	100	100	100	100	100
Kosten des Zahlungsverzuges	0,18								
Verlust G+V	327,6	679	879	1.179,00	1.179,00	1.179,00	1.179,00	1.179,00	1.179,00
	Verlust	Gewinn	Gewinn	Gewinn	Gewinn	Gewinn	Gewinn	Gewinn	Gewinn
kumulierter Gewinn		679	1.558,00	2.737,00	3.916,00	5.095,00	6.274,00	7.453,00	8.632,00

tatsächlicher Verlust 2010 bis 2012 - 10.551,47 €

prognostizierter Gewinn 2013 bis 2020 +8.632,00 €

somit Gesamtverlust 2010 bis 2020 (11 Jahre) - 1.919,47 €

Beweiswürdigung

Die Art der Tätigkeit als Geschäftsvermittler für die Fa. C ist grundsätzlich von der Fa. C vorgegeben und straff geregelt und es wurden bereits in mehreren ähnlichen Fällen von Privatgeschäftsvermittlern durch den Unabhängigen Finanzsenat (z.B. RV/0787-I/06, v. 7.4.2008) und den Verwaltungsgerichtshof (z.B. 22.2.2000, Zl. 96/14/0038) Fälle entschieden, in denen das Vertriebssystem der Fa. C beschrieben wurde. Das Vertriebssystem kann daher als amtsbekannt vorausgesetzt werden.

Die Höhe der erzielten Verluste ergibt sich aus den Erklärungen des Bf.

Die Ausführungen über die Tätigkeit ergeben sich aus dem Akteninhalt und sind unbestritten.

Zur Prognose wird auf die weiter unten gemachten Ausführungen verwiesen.

Rechtslage

Gemäß § 2 Abs. 2 EStG 1988 ist Einkommen der Gesamtbetrag der Einkünfte aus dem im Abs. 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18), und außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35) sowie der Freibeträge nach den §§ 104 und 105.

Gemäß Abs. 3 leg.cit. unterliegen gemäß Z. 3 Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23) der Einkommensteuer.

Zu § 2 Abs. 3 EStG 1988 wurde vom Bundesminister für Finanzen die Liebhabereiverordnung (LVO) erlassen (Fassung BGBl. 1993/33).

Gemäß § 1 Abs. 1 LVO liegen Einkünfte vor bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis), die durch Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten 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 Selbstständigkeit ausgestatteten Einheit gesondert zu beurteilen.

Gemäß § 2 Abs. 2 LVO liegen 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 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 Sinn des ersten Satz darf nicht angenommen werden, wenn nach den Umständen des Einzelfalls damit zu rechnen ist, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes beendet wird (§ 2 Abs. 2 letzter Satz LVO).

Gemäß § 2 Abs. 1 LVO 1993 ist das Vorliegen der Absicht einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen, falls bei Betätigung im Sinn des § 1 Abs. 1 Verluste anfallen, insbesondere an Hand folgender Umstände zu beurteilen:

1. Ausmaß und Entwicklung der Verluste
2. Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen
3. Ursachen auf Grund derer 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 (z.B. Rationalisierungsmaßnahmen).

Gemäß § 3 Abs. 1 ist unter Gesamtgewinn der Gesamtbetrag der Gewinne zuzüglich steuerfreier Einnahmen abzüglich des Gesamtbetrages der Verluste zu verstehen. Steuerfreie Einnahmen sind nur insoweit anzusetzen, als sie nicht zu einer Kürzung von Aufwendungen (Ausgaben) führen. Wertänderungen von Grund und Boden, der zum Anlagevermögen gehört sind nur bei der Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 anzusetzen.

Erwägungen

Bei der gegenständlichen Tätigkeit handelt es um eine solche im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO.

Es daher eine Kriterienprüfung vorzunehmen.

Kriterienprüfung:

1. Ausmaß und Entwicklung der Verluste

Es wurden 2010 bis 2012 nur Verluste erzielt. 2012 wurde die Tätigkeit eingestellt.

Dieses Kriterium spricht für das Vorliegen von Liebhaberei.

2. Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen

Es wurden keine Gewinne erzielt. Somit ergibt sich über den Tätigkeitszeitraum ein Gesamtverlust.

Dieses Kriterium spricht für das Vorliegen von Liebhaberei.

3. Ursachen auf Grund derer im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben (Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen) kein Gewinn oder Überschuss erzielt wird.

Das gesamte Vertriebssystem und die zu vermittelten Waren werden von der Fa. C vorgegeben und straff geregelt. es besteht kaum Spielraum für Veränderungen am Vermittlungssystem.

Darüber hinaus wird die Tätigkeit nebenberuflich neben einer Vollzeitstelle bei der W Motoren Firma ausgeübt. Die zeitlichen Möglichkeiten sind daher sehr begrenzt.

Dieses Kriterium spricht für das Vorliegen von Liebhaberei.

4. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen

Das gesamte Vertriebssystem und die zu vermittelten Waren werden von der Fa. C vorgegeben.

Dieses Kriterium spricht für das Vorliegen von Liebhaberei.

5. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung

Die Preise sind von der Fa. C vorgegeben. Das Provisionssystem ist von der Fa. C vorgegeben.

Es besteht daher diesbezüglich kein Gestaltungsspielraum.

Dieses Kriterium spricht für das Vorliegen von Liebhaberei.

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

Im konkreten Fall wurde durch Einrichtung eines Raumes zur Warenpräsentation versucht, die Kunden zum Besuch des Vermittlers zu bewegen, um die Fahrtkosten zum Aufsuchen der Kunden gering zu halten.

Dies Kriterium spricht daher gegen das Vorliegen von Liebhaberei.

Insgesamt sprechen fünf von sechs untersuchten Kriterien für das Vorliegen von Liebhaberei.

Die Tätigkeit wurde 2010 begonnen. Der Anlaufzeitraum umfasst daher die Jahre 2010 bis 2012.

Ausnahmsweise ist trotz Einstufung der Tätigkeit als solche iSd § 1 Abs. 1 LVO ein Anlaufzeitraum gemäß 2 Abs. 2 LVO dann nicht anzunehmen, wenn **nach den Umständen des Einzelfalls damit zu rechnen ist, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes beendet wird** (§ 2 Abs. 2 letzter Satz LVO).

Die Steuerbarkeit von Einkünften setzt nicht nur die Erfüllung der Tatbestandsmerkmale der in § 2 Abs. 3 EStG 1988 aufgezählten Einkunftsarten voraus, sondern auch die Absicht, eine insgesamt ertragbringende Tätigkeit zu entfalten. Fehlt es an einer derartigen Absicht ist das Ergebnis der Betätigung - mag es auch die Tatbestandsmerkmale einer Einkunftsart des EStG 1988 erfüllen - steuerlich nicht beachtlich, sondern als Liebhaberei dem Bereich der privaten Lebensführung (§ 20 EStG 1988) zuzurechnen (Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, Anhang I/II Anmerkung 1).

Da das in § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung vorausgesetzte subjektive Element einer Gewinn (Überschuss) Erzielungsabsicht nicht unmittelbar erkennbar ist, ist anhand objektiver Kriterien darauf zu schließen, ob ein Ertragstreben vorliegt. Das Ertragstreben des Steuerpflichtigen muss darauf gerichtet sein, im Laufe der Betätigung Gewinne bzw. Überschüsse in einer Höhe zu erwirtschaften, die nicht nur die angefallenen Verluste ausgleichen, sondern darüber hinaus zu einer Mehrung des Betriebsvermögens bzw. zu einem Gesamtüberhang der Überschüsse gegenüber den Verlusten führen. Als Tatbestandsvoraussetzung für das Vorliegen von Einkünften hat nicht ein tatsächlich erwirtschafteter Gesamterfolg, sondern die objektive Eignung einer Tätigkeit zu Erwirtschaftung eines solchen, das nach außen in Erscheinung tretende Streben des Tätigen nach einem solchen Erfolg zu gelten (vgl. UFS GZ. RV/1365-W/04 vom 19.9.2005).

In seinem Erkenntnis vom 22.2.2000, Zl. 96/14/0038 hat der Verwaltungsgerichtshof ausgeführt, dass bei keinen Gebietsschutz genießende und im Schneeballsystem Subvertreter werbende Privatgeschäftsvermittler, die Schulungen sowie Vorführmaterial auf eigene Kosten erwerben und überdies hohe Reiseaufwendungen tätigen müssen, schon systembedingt iSd § 2 Abs. 2 letzter Satz LVO 1993 damit zu rechnen war, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes beendet werden wird.

Das Ergebnis der bisherigen Tätigkeit ergibt einen Gesamtverlust 2010 bis 2012 von -10.551,47 €. Gewinn wurde bisher in keinem Jahr erzielt.

Nimmt man die prognostizierten Gewinne, die in der vorgelegten Prognose angegeben sind, so ergibt sich für den Zeitraum 2010 bis 2019 folgendes Bild:

Jahr	Verlust	Gewinn
------	---------	--------

2010 (tatsächlich)	-8.991,87	
2011 (tatsächlich)	-327,60	
2012 (tatsächlich)	-1.232,00	
2013 (Prognose)		679,00
2014 (Prognose)		879,00
2015 (Prognose)		1.179,00
2016 (Prognose)		1.179,00
2017 (Prognose)		1.179,00
2018 (Prognose)		1.179,00
2019 (Prognose)		1.179,00
2020 (Prognose)		1.179,00
	-10.551,47	8.632,00

Insgesamt ergibt sich bei dieser Betrachtung für den Zeitraum 2010 bis 2020 **immer noch ein Gesamtverlust** von -1.919,47 €.

Es erscheint dem Bundesfinanzgericht nicht glaubhaft, dass eine nebenberufliche Tätigkeit, die doch einen hohen Zeitaufwand in Anspruch nimmt, solange ausgeübt werden wird, ohne dass insgesamt ein wirtschaftlich positives Ergebnis erwirtschaftet wird. Gerade bei nebenberuflichen Tätigkeiten wird typischerweise ein baldiges Zusatzeinkommen erwartet, um die durch die nebenberufliche Tätigkeit hervorgerufenen zusätzlichen Belastungen auch sinnvoll erscheinen zu lassen.

Es liegt daher offensichtlich eine Art Tätigkeit vor, die auch der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 22.2.2000, Zl. 96/14/0038 vor Augen gehabt hat.

Zur vorgelegten Prognose ist jedoch noch Folgendes anzumerken:

Mit der vorgelegten Prognose soll die Eignung der Tätigkeit Gewinne bzw. einen Gesamtgewinn zu erzielen, nachgewiesen werden.

Eine Prognose hat jedoch von realistischen Annahmen auszugehen. Nach den Angaben des Bf geht er von steigenden Einnahmen (ausgehend von den tatsächlich im Jahr 2011 erzielten Einnahmen von 3.581,65 € prognostiziert er in den Folgejahren von 4.000 €, steigend auf 4.200 € auf dauernd 4.500 € jährlich erzielbare Einnahmen) aus.

Dem Bf war jedoch offensichtlich klar, dass nebenberuflich durch ihn keine höheren Einnahmen als im Jahr 2011 erzielbar werden würden, was auch dazu geführt hat, dass er 2012 die nebenberufliche Vermittlertätigkeit aufgegeben hat.

Auch das Finanzamt führte in der Begründung zur Berufungsvorentscheidung aus, dass *"... die Höhe der prognostizierten Umsätze abweichend vom Mittelwert der letzten Jahre merklich (um 34 %) höher angesetzt worden ist und zwangsläufig anfallende Ausgaben*

wie Fahrtkosten um vieles geringer als in den letzten Jahren tatsächlich angefallen angesetzt worden sind. Diese Prognoserechnung kann nicht als taugliches Mittel für die Annahme einer gewinnbringenden Tätigkeit anerkannt werden"

Dass nebenberuflich keine Gewinne erzielbar waren, konnte der Bf auch an den Ergebnissen der Tätigkeit seiner Lebensgefährtin erkennen, die in den Jahren davor diese Vermittlertätigkeit ausübte hatte.

Passt man die erzielbaren Einnahmen in der Prognose auf realistische, wirklichkeitsnahe 3.500 € jährlich an, so vermindern sich die Einnahmen im Prognose-Zeitraum 2013 bis 2020 um 7.200 €. Der Gesamtverlust für den Zeitraum 2010 bis 2020 beträgt dann 9.119,47 €.

Schon die vom Bf selbst vorgelegte Prognose belegt, dass innerhalb eines Zeitraumes von 2010 bis 2020 kein Gesamtgewinn erzielt werden kann. Umso deutlicher wird das durch die Adaptierung der Zahlen der Prognose auf realistische, wirklichkeitsnahe Werte.

Beim vorliegenden Sachverhalt können daher nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes **die Verluste der Jahre 2010 bis 2012**, obwohl es sich um den Anlaufzeitraum iSd des § 2 Abs. 2 LVO handelt, in Anwendung des letzten Satzes dieser Bestimmung **nicht anerkannt werden**.

Die Beschwerde war daher abzuweisen.

Zulässigkeit einer Revision

Zur Frage der Beurteilung der Tätigkeit von nebenberuflichen Geschäftsvermittler gibt es verwaltungsgerichtliche Judikatur, z.B. Erk. v. 22.2.2000, Zl. 96/14/0038.

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Linz, am 29. Dezember 2014