

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache Bf., gegen die Bescheide des Finanzamtes Hollabrunn Korneuburg Tulln, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2007 bis 2009, zu Recht erkannt:

1. Der Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer 2007 wird stattgegeben.

Die Einkommensteuer für das Jahr 2007 wird festgesetzt mit -1.491,62 Euro.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Einkommensteuer für das Jahr 2007 ergeben sich aus dem Einkommensteuerbescheid 2007 vom 17. Februar 2009.

2. Die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer 2008 und 2009 wird abgewiesen.

Die angefochtenen Einkommensteuerbescheide 2007 und 2008 bleiben unverändert.

3. Gegen dieses Erkenntnis ist gemäß Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) eine Revision nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

### A) Sachverhalt und Verfahrensgang:

Die Beschwerdeführerin (Bf.) ist Frühpensionistin und betreibt – wie aus der Mitteilung der Bezirkshauptmannschaft A vom 7. November 2002 hervorgeht - das freie Gewerbe „Warenpräsentator“ mit Standort an ihrer Wohnadresse. Aus dieser Tätigkeit erklärte die Bf. in den Streitjahren 2007 bis 2009 neben ihren Pensionseinkünften durchwegs Verluste.

Die Bf. ist zudem Gesellschafterin der B GesmbH und Mitgesellschafter und erzielt aus dieser Beteiligung in den Streitjahren 2007 und 2008 negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb (2007: -1.681,80 Euro; 2008: -974,77 Euro).

Infolge der Liquidation der Gesellschaft beantragt die Bf. im Streitjahr 2009 die Verrechnung der Mindestkörperschaftsteuer in der Höhe von 16.393,08 Euro mit ihrer Einkommensteuer.

### 1. Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2007 bis 2009

Mit Bescheid vom 17. Februar 2009 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer 2007 in der Höhe von -1.791,62 Euro fest.

Mit Bescheid vom 22. Februar 2010 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer 2008 in der Höhe von -3.012,3 Euro fest.

Mit Bescheid vom 22. März 2012 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer 2009 in der Höhe von 5.417,65 Euro fest.

## **2. Betriebsprüfung betreffend die Jahre 2005 bis 2009**

Für die Jahre 2005 bis 2009 fand bei der Bf. eine abgabenbehördliche Prüfung (in weiterer Folge BP) gemäß § 147 Abs. 1 BAO statt.

### **2.1. Niederschrift vom 23. Februar 2012**

Während der abgabenbehördlichen Prüfung wurde seitens der Betriebsveranlagung, Team 4, mit der Bf. und ihrem steuerlichen Vertreter am 23. Februar 2012 eine Niederschrift aufgenommen, in welcher die Bf. wie folgt zu Protokoll gab:

*„Ich bin seit 1.12.2003 frühzeitig in Pension gegangen. Mit 7.11.2002 habe ich bereits das Gewerbe **Warenpräsentator** bei der BH A angemeldet für die Aktivität **C Direktvertrieb**. Sämtliche Produkte wurden von mir angekauft und mit Aufschlag von 30% fix an meine Kunden weiterverkauft. Der Aufschlag war fix und wäre ab einem erheblich höheren Umsatz gestaffelt gewesen. Diese Umsatzhöhe habe ich aber nie erreicht. Zusätzlich hätte ich ein Netzwerk von Partnern aufbauen können und hätte am Umsatz dieser Partner zusätzlich Provisionen bekommen können. Ca. 10 Partner konnte ich aufbauen, aber diese Provisionen von den Partnern wurden nur bezahlt, wenn man selbst einen bestimmten Mindestumsatz (d.h. Mindesteinkauf pro Monat von € 150) lukrieren konnte. Da das Warenlager immer größer und der Verkauf nicht besser wurden, erfolgte von mir ein Umstieg zu **D** mit Jänner 2006.*

*D sind hauptsächlich Nahrungsergänzungsmittel. Hier ist jedoch kein direkter Verkauf, nur für den Eigenbedarf musste man einkaufen. Hauptaufgabe war daher nur, Partner zu werben, und für deren Eigenbedarf wurden Provisionen in gestaffelter Höhe bezahlt. Multi Level Marketing bis zur Stufe 9 möglich. Ich selbst erreichte nur die Stufe 3. Nur war mein Bekanntenkreis bald erschöpft, daher konnte ich auch keine höhere Stufe mehr erreichen. Die Höhe der Provisionen war immer nur vom Eigenbedarf meiner angeworbenen Partner und der Anwerbung neuer Partner abhängig. Wegen Nichterreichen von vielen neuen Partnern, viel Zeitaufwand und wenig Umsatz habe ich wieder eine neue Herausforderung gesucht. Provisionen habe ich jedoch solange erhalten, solange auch meine Partner tätig waren.*

*Ab 2007 habe ich dann mit **E** -Produkten begonnen. Zuerst habe ich von der Firma **E** eine umfassende Produktschulung bekommen und dann habe ich schon von der Firma den ersten Verkaufstermin, immer irgendwo in einem Gasthaus, erhalten. Termin, Ort der Veranstaltung und Kundenwerbung, die zur Veranstaltung gekommen sind, erfolgte alles von der Firma. Meine Tätigkeit war nur bei dieser Veranstaltung die Produkte gut*

*vorzustellen und natürlich viel verkaufen, viele Bestellungen. Vom Verkauf habe ich die Provisionen erhalten. Die verkauften Waren wurden von der Firma selbst geliefert und fakturiert. Mein Bereich reichte ca. bis Salzburg, immer dorthin, wo die Firma einen Veranstaltungsort (Gasthaus) lukrierte. Die Präsentation dieser Waren war immer abends. Terminvereinbarungen für diese Veranstaltungen, Kunden suchen und Abrechnung mit Gasthaus erfolgten alle von der Firma. Wegen Nichterreichung der entsprechenden Provisionshöhen und wegen der vielen Kilometer habe ich wieder eine andere Betätigung gesucht und so kam ich zu F, Beginn im Jänner 2008.*

*F: Zuerst eine entsprechende Schulung für diese Produkte. Versicherungen jeder Art und Finanzierungen. Die ersten zwei bis drei Monate wurden mir die Kunden zugewiesen und waren am Produkt auch wirklich interessiert. Danach muss ich mir allerdings die Kunden selbst suchen inklusive Bekanntenkreis. Die Provisionen waren wieder vom Abschluss der Versicherungen und Finanzierungen abhängig.*

#### **Gebietsschutz bestand bei keiner meiner Aktivitäten.**

*Wegen der Wirtschaftskrise etc. habe ich diese Tätigkeit wieder eingestellt und habe bereits im Jahr 2008 im Schulzentrum zu arbeiten begonnen. Durch Zufall wurde ich auf Energetik aufmerksam und habe so mit meiner Ausbildung begonnen. Ausgeübt habe ich diese Tätigkeit ab dem Jahr 2009, ca. Dezember. Aktivierung der Selbstheilungskräfte. Ich glaube auch, dass ich jetzt für mich die richtige Tätigkeit gefunden habe und daraus auch meine Einkünfte steigen. Im Jahr 2011 übersteigen meine Einkünfte auch bereits meine Ausgaben.“*

#### **2.2. BP-Bericht vom 16. März 2012**

Im Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 16. März 2012 wurden unter Verweis auf die Ausführungen in der Beilage I zur Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 9. März 2012 – soweit für das gegenständliche Beschwerdeverfahren von Bedeutung - folgende Feststellungen getroffen:

#### **Tz. 1 Liebhaberei 2006-2009**

*„ Laut Beilage I (Seite 1 bis 4) zur Niederschrift“*

#### **Beilage I zur Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 9. März 2012 Punkt 6**

*„Nach § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung BGBl . Nr. 33/1993 idgF (in der Folge: LVO) liegen Einkünfte vor bei einer Betätigung, die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen. Voraussetzung ist, dass die Absicht anhand objektiver Umstände nachvollziehbar ist. Innerhalb der ersten drei Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab Beginn einer Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO 1993 liegen jedenfalls Einkünfte vor (Anlaufzeitraum), es sei denn, es sei nach den Umständen des Einzelfalles damit zu rechnen, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) beendet wird.“*

*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 Ertrag bindende 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, Anh. I/2, Anm. 1).*

*Da das in § 1 Abs. 1 LVO vorausgesetzte subjektive Element einer Gewinn-(Überschuss)-erzielungsabsicht nicht unmittelbar erkennbar ist, ist anhand objektiver Kriterien darauf zu schließen, ob ein Ertragsstreben vorliegt. Das Ertragsstreben des Steuerpflichtigen muss darauf gerichtet sein, im Lauf 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 zur Erwirtschaftung eines solchen, subsidiär das nach außen in Erscheinung tretende Streben des Täglichen nach einem solchen Erfolg, zu gelten.*

*Innerhalb der ersten drei Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab Beginn einer Betätigung (z.B. Eröffnung eines Betriebes) im Sinne des Abs. 1, längstens jedoch innerhalb der ersten fünf Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben) für diese Betätigung liegen gemäß § 2 Abs. 2 LVO jedenfalls Einkünfte vor (Anlaufzeitraum). Nach Ablauf dieses Zeitraumes ist unter Berücksichtigung der Verhältnisse auch innerhalb dieses Zeitraumes nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen, ob weiterhin vom Vorliegen von Einkünften auszugehen ist. Ein Anlaufzeitraum iSd. ersten Satzes darf allerdings nicht angenommen werden, wenn nach den Umständen des Einzelfalles damit zu rechnen ist, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) beendet 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.*

#### **Unterschiedliche Tätigkeiten:**

*Laut einer Aufstellung des Steuerberaters sowie der Niederschrift vom 23.2.2012:*

- C** – Warenpräsentator ca. 2002 bis 2006
- D** – Multi Level Marketing ca. 2006 bis 2007
- E** – Warenpräsentator 2007
- F** – Finanzdienstleister – 2008 bis 2009

**Bei allen Tätigkeiten kein Gebietsschutz. Nähere Beschreibung der einzelnen Tätigkeiten, siehe Niederschrift vom 23.2.2012.**

**Darstellung der Einnahmen und Ausgaben:**

<b>Einnahmen:</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>
C mit C			26,40	
D Nahrungsergänzungsmittel		371,92	177,50	150,50
E -Betten Vertrieb		4.427,72		
F bis 5/2009 Finanzdienstleister			801,35	383,50
G				52,02
Energetik				30,00
Einmalige Einnahmen		2.400,00		
<b>Einnahmen Summe</b>	<b>4.976,93</b>	<b>7.199,64</b>	<b>1.055,25</b>	<b>616,02</b>
G				-52,02
Energetik				-30,00
Einmalige Einnahmen		2.400,00		
<b>Einnahmen</b>	<b>4.976,93</b>	<b>4.799,64</b>	<b>1.055,25</b>	<b>534,00</b>

Ausgaben lt. Erklärung	10.950,20	8.470,20	8.057,57	6.432,97
-Ausgaben für G				-30,00
-Ausgaben für Energetik			-1.681,05	-3.515,71
Ausgaben lt. BP	10.950,20	8.470,20	6.376,52	2.887,26
<b>Verlust lt. BP</b>	<b>-5.973,27</b>	<b>-3.670,56</b>	<b>-5.371,27</b>	<b>-2.353,26</b>

2005 und 2006 fehlen die Belege, nicht auffindbar.

<b>Ausgaben lt. Erklärung</b>	<b>E-Betten Vertrieb</b>	<b>F Finanz- dienstleister bis 5/2009</b>	<b>Energetik Ab 12/2009</b>
	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>
<b>Demonstrationsmaterial</b>	120,00		
<b>Büromaterial</b>	54,78	150,76	114,07
<b>Kopien</b>			
<b>Telefon</b>	774,32	822,58	250,00
<b>Mobiltelefon</b>			
<b>Porto</b>		20,00	32,65
<b>Gebühren</b>		74,00	39,33
<b>Visitenkarten</b>			
<b>Kammerumlage</b>	94,00	94,00	114,00
<b>Steuerberater</b>		414,00	395,00
<b>Werbung</b>	272,54		
<b>Provision</b>	50,00		
<b>Raumkosten</b>	950,00	950,00	950,00
<b>Saalmieten</b>			
<b>Fortbildung</b>	368,81	1.023,20	1.220,98
<b>Fachliteratur</b>			
<b>Km-Geld</b>	4.204,43	2.951,62	2.081,94

<b>Fahrspesen</b>			35,00
<b>Tagesdiäten</b>	739,20	726,00	122,00
<b>Nächtigungen</b>	98,85		222,50
<b>Sozialversicherung GW</b>	89,76	91,80	94,08
<b>AfA</b>	106,33	212,67	212,67
<b>Buchwert Abgang</b>	0,01		
<b>Vorsteuer Investition</b>	127,60		
<b>GWG</b>	0,00		117,00
<b>Bankzinsen- und Spesen</b>	419,57	526,94	211,12
<b>Ausgaben Gesamt</b>	<b>8.470,20</b>	<b>8.057,57</b>	<b>6.432,97</b>

**Für die Jahre 2005 und 2006 wurden bzw. konnten dem Finanzamt wegen Nichtaufbewahrung keine Belege außer der Einnahmen/Ausgaben/Rechnung vorgelegt werden.**

Zu beurteilen ist, ob die hier vorliegende Art und Weise der Tätigkeit geeignet ist, einen Gesamtgewinn zu erwirtschaften.

Die vorliegenden Daten weisen keineswegs darauf hin, dass dies möglich gewesen wäre. Denn aus obiger Aufstellung ist ersichtlich, dass die Einnahmen nicht annähernd eine Höhe erreichen, um die Aufwendungen abzudecken und einen Gewinn zu erwirtschaften. Der Gesamtverlust wäre viel zu hoch. Es ist vollkommen unrealistisch, dass in Zukunft Gewinne erzielt werden hätten können, geschweige denn dass die Gewinne eine Höhe erreichen hätten können, um die bisherigen Verluste auszugleichen.

Dass in der Art und Weise kein Gewinn zu erzielen sein wird, hat anscheinend auch Frau Bf. erkannt und folglich die Tätigkeiten (unter Hinweis auf die beiliegende Aufstellung des Steuerberaters bzw. der Niederschrift vom 23.2.2012) wie E Vertrieb wieder eingestellt bzw. C mit C und D (wegen Folgeprovisionen) auslaufen lassen.

Das Bemühen von Frau Bf. wird auch nicht in Abrede gestellt, nachdem aber von der vorgegebenen, von Frau Bf. nicht beeinflussbaren Vertriebsorganisation, gegenseitiger Konkurrenzierung durch „Vertreter und als Subvertreter“ angeworbenen Kunden, fehlendem Gebietsschutz und daraus folgender Marktverengung auszugehen war, waren die gegenständlichen Tätigkeiten objektiv nicht zur Gewinnerzielung geeignet. Die subjektive Absicht von Frau Bf., Gewinne zu erzielen, wird jedoch nicht bestritten. Ob nun

eine Tätigkeit beendet wurde oder nicht, bei den Tätigkeiten, in denen „systembedingt“ damit zu rechnen ist, dass diese infolge „Totlaufen des Systems“ beendet werden, ist ohne konkretes Eingehen auf den Einzelfall von einer zeitlichen Befristung auszugehen. In objektiver und separater (soweit möglich) Betrachtungsweise haben keine der genannten Tätigkeiten zu einem Gesamtgewinn geführt und somit liegt auch keine Einkunftsquelle, sondern eine steuerlich unbeachtliche Liebhaberei vor.

Auch die Nichtberücksichtigung von Anlaufverlusten bei Privatgeschäftsvermittlern bzw. Finanzdienstleistern hat der Verwaltungsgerichtshof (VwGH 12.8.1994, 94/14/0025; VwGH 22.2.2000, 96/14/0038; VwGH 23.11.2011, 2008/13/0052) bereits rechtmäßig beurteilt. Demnach ist bei derartigen, keinen Gebietsschutz genießenden und im Schneeballsystem Subvertretern werbenden Privatgeschäftsvermittlern, die u.a. Schulungen, Vorführmaterial erwerben, hohe Reisekosten und Telefonaufwendungen tätigen müssen, schon systembedingt iSd § 2 Abs. 2 der LVO damit zu rechnen, dass die Betätigung vor Erzielen eines Gesamtüberschusses beendet wird. Somit darf ein Anlaufzeitraum nicht angenommen werden. Im gegenständlichen Fall ist es auch dann, wenn die Tätigkeit nicht beendet wird, vollkommen unrealistisch, dass ein Gesamtüberschuss erzielt wird. Es ist auch für die ersten drei Jahre nicht vom Vorliegen einer Einkunftsquelle auszugehen.

**Die Liebhabereibeurteilung für die Jahre 2006 bis 2009 betrifft gemäß § 1 Abs. 1 LVO nur die Einkommensteuer, hinsichtlich Umsatzsteuer besteht Unternehmereigenschaft.“**

#### **„Tz. 2 Energetik**

Die Kosten für die Ausbildung – Energetik – werden vom Finanzamt anerkannt.

	2008	2009
Ausgaben Energetik	1.681,05	3.515,71

#### **Tz. 3 Wiederaufnahme des Verfahrens**

Die Tatsache, dass von Frau Bf. ab 2006 eine neue bzw. andere Tätigkeit ausgeübt wurde, war dem Finanzamt bisher nicht bekannt.

#### **Tz. 4 ESt – 2009 - Mindestkörperschaftsteuer**

„Der unter der KZ 375 beantragten Anrechnung der Mindestkost in Höhe von 16.393,08 Euro kann nicht entsprochen werden, da sich eine solche gesetzliche Bestimmung (Verrechnungsmöglichkeit mit der Einkommensteuer des Gesellschafters nach Liquidation der Körperschaft) weder im Einkommensteuergesetz (§ 46) noch im KStG findet.

#### **Tz. 5 E. a. GW**

Einnahmen	2006	2007	2008	2009

G				52,02
Energetik				30,00
Übersetzung		2.400,00		
Summe Einnahmen		2.400,00		82,02
- Ausgaben			1.681,05	3.545,71
<b>Einkünfte Xstraße</b>		2.400,00	-1.681,05	-3.463,69
<b>Einkünfte St.Nr. XY</b>	-835,46	-1.681,80	-974,77	0,00
<b>Summe Einkünfte aus GW</b>	<b>-835,46</b>	<b>718,20</b>	<b>-2.655,82</b>	<b>-3.463,69</b>

“

### **3. Wiederaufnahme der Verfahren und neue Sachbescheide**

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der BP und nahm mit Bescheiden vom 22. März 2012 die Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für die Jahre 2007 und 2008 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf.

Ebenfalls am 22. März 2012 erließ das Finanzamt neue Sachbescheide, in welchen es die Einkommensteuer für die Jahre 2007 bis 2009 neu festsetzte und dabei die geltend gemachten Verluste aus der Tätigkeit als Warenpräsentator betreffend die Tätigkeiten C mit C, D, E und F unter Hinweis auf die Ergebnisse der BP unberücksichtigt ließ.

### **4. Beschwerde vom 25. April 2012**

Mit Eingabe vom 25. April 2012 erhob die Bf. fristgerecht Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2007 bis 2009 vom 22. März 2012, beantragte die Entscheidung durch den Senat sowie die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung. Die Beschwerde richte sich gegen die Nichtanerkennung der Verluste aus gewerblichen Tätigkeiten sowie die Nichtberücksichtigung der unter KZ 375 beantragten Anrechnung der Mindestkörperschaftsteuer bei der Einkommensteuerberechnung, die im Zuge der Liquidation einer Körperschaft angefallen sei.

Begründend wurde ausgeführt, dass es sich bei den angeführten Tätigkeiten um Betätigungen mit der Annahme einer Einkunftsquelle (§ 1 Abs. 1 LVO) handle. Liebhaberei liege nur im Ausnahmefall vor, und zwar dann, wenn die Absicht, einen Gesamtgewinn zu erzielen, nicht anhand von objektiven Umständen nachvollziehbar sei. Nach § 2 Abs. 2 LVO würden innerhalb der ersten drei Kalenderjahre ab Beginn einer Betätigung jedenfalls Einkünfte vorliegen. Ein Anlaufzeitraum dürfe nicht angenommen werden, wenn

nach den Umständen des Einzelfalles damit zu rechnen sei, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes beendet werde.

Die von der belangten Behörde angeführten Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes würden die Tätigkeiten von Privatgeschäftsvermittlern behandeln, die im Schneeballsystem ohne Gebietsschutz, mit hohen Schulungs- und Reisekosten Subvertreter (Strukturbetrieb oder Multilevelmarketing-Betriebe) würben. Die Aussagen dieser Erkenntnisse seien im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 2. März 2006, 2006/15/0018, dahingehend relativiert worden, als bei der genannten Betätigung die Annahme einer steuerlich unbeachtlichen Liebhaberei von Beginn an nur dann vorliege, wenn die erzielten Verluste die Gesamtumsätze um ein Vielfaches übersteigen würden und darüber hinaus die getätigten Umsätze geringer seien als die Reiseaufwendungen.

Die in den zitierten Erkenntnissen angeführte Tätigkeit sei nur im Zuge des Auftragsverhältnisses mit der Firma D praktiziert worden. Bei den Tätigkeiten für die Firmen E und F habe es sich um reine Verkaufstätigkeiten gehandelt.

Aus der getrennten Darstellungen der einzelnen Tätigkeiten der Bf. sei ersichtlich, dass die erzielten Verluste nur für die Tätigkeit für F ein Vielfaches der erzielten Umsätze seien. Darüber hinaus seien im Jahr 2007 den Einnahmen aus der Übersetzungstätigkeit auch anteilige Betriebskosten zuzuordnen.

Die Tätigkeit für die Firma E sei nach 6 Monaten (Beginn Mai 2007, Ende November 2007) eingestellt worden, weil sich die körperliche Anstrengung als zu groß herausgestellt habe. Im Wesentlichen seien im Zuge der Verkaufsveranstaltungen Betten präsentiert worden. Die Ausstellungsstücke haben müssen verladen, zu den Ausstellungsorten geführt, dort auf- und wieder abgebaut und schließlich zurück transportiert werden. Objektiv betrachtet sei diese Tätigkeit sehr wohl geeignet, einen Gewinn zu erbringen.

Bei der Tätigkeit für die Firma F habe es sich um Finanzdienstleistungen (Versicherungs- und Finanzierungsvermittlung) gehandelt. Diese Tätigkeit sei in der Zeit von Jänner 2008 (Schulungsbeginn November 2007) bis Mai 2009 ausgeführt worden. Aus zwei Gründen sei diese Tätigkeit wieder eingestellt worden: Die Zusage der Firma F, dass Adressen von interessierten Kunden zur Verfügung gestellt würden, sei nur in den ersten drei Monaten eingehalten worden. Das darauffolgende eigenständige Akquirieren sei nicht geplant gewesen. Der erwünschte Erfolg habe sich infolge der Finanzkrise, die Jahr 2008 begonnen habe, nicht realisieren lassen.

Betreffend die Anrechnungsmöglichkeit der Mindestkörperschaftsteuer werde ersucht, die Entscheidung dieser Frage bis zur Erledigung durch den Verfassungsgerichtshof auszusetzen.

Zusammenfassend sei festzuhalten, dass die Bf. mit Ende 2003 frühzeitig in Pension gegangen sei. Der Entschluss zu diesem Schritt sei von der Idee begleitet gewesen, eine aktive Erwerbstätigkeit auszuüben, um eine Aufbesserung der Einkommenssituation zu erzielen. Die angestrebten Bemühungen hätten fehlgeschlagen, erst im Jahr 2008

sei ein Betätigungsfeld (Energetik) gefunden worden, das einen kommerziellen Erfolg versprochen haben, der auch realisiert worden sei.

Die angestrengten Bemühungen, neben den Pensionseinkünften ein Zusatzeinkommen zu erzielen, sei nicht zum Gaudium erfolgt. Der erlittene Misserfolg im Zuge der Tätigkeiten habe viel Geld gekostet.

Die belangte Behörde legte die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Mit Eingabe vom 31. Oktober 2018 zog die Bf. ihren Antrag auf Entscheidung durch den Senat und Abhaltung einer mündlichen Verhandlung zurück.

**B) Über die (nunmehr als Beschwerde zu wertende) Berufung wurde erwogen:**

**1.) Entscheidungsrelevanter Sachverhalt:**

Die Bf. ist mit 1. Dezember 2003 frühzeitig in Pension gegangen. Seit 7. November 2002 betreibt sie als Gesundheitsfachberaterin das freie Gewerbe „Warenpräsentator“ (Direktvertrieb) mit Standort an ihrer Wohnadresse und erklärt in den Streitjahren 2007 bis 2009 aus dieser Tätigkeit ausschließlich Verluste.

Die Bf. arbeitet seit dem Jahr 2002 hintereinander für folgende unterschiedliche Firmen und vertreibt unterschiedliche Produkte.

C mit C (2002 bis auslaufend)

D mit Nahrungsergänzungsmitteln (01/2006 bis auslaufend)

E Vertrieb Bettensysteme (05-10/2007)

F Finanzdienstleister (11/2007-05/2009)

Die Tätigkeit besteht durchwegs in der Präsentation sowie in der Vermittlung bzw. im Verkauf von Waren oder Dienstleistungen in fremdem Namen und auf fremde Rechnung an Konsumenten (ohne Zwischenschaltung des klassischen Handels) und wird mit demselben Gewerbeschein (Warenpräsentator) ausgeführt. Es ist daher von einem einheitlichen Gesamtbetrieb auszugehen.

Ab April 2008 beginnt die Bf. eine Ausbildung zur Energetikerin und beendet im Mai 2009 ihre Tätigkeit als Warenpräsentator. Ab Juli 2009 betreibt die Bf. das freie Gewerbe des Energetikers.

Die Einnahmen des Jahres **2007** in der Höhe von 7.199,64 Euro betreffen einerseits Provisionserlöse aus Warenpräsentation von D-und E-Produkten (4.799,64 Euro) und andererseits Einnahmen aus einer einmaligen Übersetzungstätigkeit (2.400 Euro). Den Einnahmen stehen Ausgaben in der Höhe von 8.470,20 Euro gegenüber, sodass im Jahr 2007 ein Verlust in der Höhe von 3.670,56 Euro erzielt wurde.

Die Einnahmen des Jahres **2008** in der Höhe von 1.055,25 Euro betreffen Provisionserlöse aus Warenpräsentation von C, D- und F-Produkten. Diesen Einnahmen

stehen Ausgaben in der Höhe von 8.057,57 Euro gegenüber, sodass im Jahr 2008 ein Verlust in der Höhe von 5.371,27 Euro erzielt wurde.

Die Einnahmen des Jahres **2009** in der Höhe von 534 Euro betreffen Provisionserlöse aus Warenpräsentation von D- und F-Produkten. Diesen Einnahmen stehen Ausgaben in der Höhe von 2.887,26 Euro gegenüber, sodass im Jahr 2009 ein Verlust in der Höhe von 2.353,26 Euro erzielt wurde.

Die Bf. ist zudem Gesellschafterin der B GesmbH und Mitgesellschafter, aus deren Beteiligung sie negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt. Im Jahr 2009 beantragt sie - infolge der Liquidation der Gesellschaft - die Verrechnung der Mindestkörperschaftsteuer in der Höhe von 16.393,08 Euro mit ihrer Einkommensteuer. Maßnahmen nach dem Umgründungssteuergesetz sind weder aus dem Akt ersichtlich noch werden sie von der Bf. behauptet.

## **2. Streitpunkt:**

Strittig ist, ob die Tätigkeit der Bf. als Warenpräsentator für die Firmen C, D, E und F als Liebhaberei einzustufen sind.

Darüber hinaus ist zu prüfen, ob die beantragte Verrechnung der Mindestkörperschaftsteuer mit der Einkommensteuer der Bf. möglich ist.

## **3. Beweiswürdigung:**

Die obigen Sachverhaltsfeststellungen sind allesamt aktenkundig. Dagegen sprechende Umstände wurden nicht vorgebracht und sind auch nicht ersichtlich.

Vor diesem Hintergrund durfte das Bundesfinanzgericht die obigen Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs. 2 BAO als erwiesen annehmen.

## **4. Rechtsgrundlagen:**

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 (BGBl. 1993/33 in der Fassung BGBl II 1997/358 und 1999/15).

Gemäß § 1 Abs. 1 LVO liegen Einkünfte 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 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 jeder organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestatteten Einheit gesondert zu beurteilen.

Da das in § 1 Abs. 1 LVO vorausgesetzte subjektive Element einer Gewinn(Überschuss)erzielungsabsicht nicht unmittelbar erkennbar ist, ist anhand objektiver Kriterien darauf zu schließen, ob ein Ertragsstreben vorliegt. Das Ertragsstreben des Steuerpflichtigen muss auf die Erzielung eines Gesamtgewinnes oder Gesamtüberschusses gerichtet sein. Die im Laufe der Betätigung angestrebten Gewinne oder Überschüsse dürfen nicht nur die angefallenen Verluste ausgleichen, sondern müssen darüber hinaus bei einer betrieblichen Einkunftsquelle zu einer Mehrung des Betriebsvermögens, bei einer außerbetrieblichen Einkunftsquelle zu einem Überhang der Überschüsse gegenüber den Verlusten, führen.

Fallen bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO Verluste an, so ist das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen, insbesondere anhand der im § 2 Abs. 1 Z 1 bis 6 LVO genannten Kriterien zu beurteilen:

1. Ausmaß und Entwicklung der Verluste,
2. Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen,
3. Ursachen, aufgrund 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 Preisgestaltung,
6. Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen (z.B. Rationalisierungsmaßnahmen).

Gemäß § 2 Abs. 2 LVO erster Satz liegen innerhalb der ersten drei Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab Beginn einer Betätigung im Sinn des § 1 Abs. 1 leg. cit. jedenfalls Einkünfte vor (Anlaufzeitraum). Ein solcher Anlaufzeitraum darf nur dann 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. 1 und 2 LVO). Die Beendigung einer Betätigung spricht dabei für sich allein nicht für eine von vornherein geplante zeitliche Begrenzung, sondern es ist zu Beginn der Betätigung (von vornherein) zu beurteilen, ob eine Einkunftsquelle nach dem Gesamtbild der Verhältnisse vorliegt oder nicht bzw. ob für eine zeitliche Begrenzung sprechende Umstände vorliegen.

Der Anlaufzeitraum ist als eine Art Beobachtungszeitraum anzusehen und findet seine Rechtfertigung darin, dass der Beginn typisch erwerbswirtschaftlicher Betätigungen grundsätzlich immer mit einem wirtschaftlichen Risiko behaftet ist. Während des

Anlaufzeitraumes muss der sich Betätigende allerdings erkennen, ob sich die Betätigung insgesamt lohnend gestaltet bzw. gestalten wird.

Die vorzeitige Beendigung einer Betätigung spricht für sich allein nicht für eine von vornherein geplante zeitliche Begrenzung, sondern es ist zu Beginn der Betätigung (von vornherein) zu beurteilen, ob eine Einkunftsquelle nach dem Gesamtbild der Verhältnisse vorliegt oder nicht bzw. ob für eine zeitliche Begrenzung sprechende Umstände vorliegen.

Stellt sich bei einer Tätigkeit nach § 1 Abs. 1 LVO (mit Ausnahme der Vermietung) objektiv erst nach mehreren Jahren heraus, dass sie niemals erfolgbringend sein kann, kann sie dennoch bis zu diesem Zeitpunkt als Einkunftsquelle anzusehen sein. Erst wenn die Tätigkeit nicht eingestellt wird, ist sie für die Zeiträume ab diesem Zeitpunkt als Liebhaberei zu qualifizieren (VwGH 2.3.2006, 2006/15/0018).

## **5. Rechtliche Beurteilung:**

### **5.1. Liebhaberei - Beurteilungseinheit**

Wie aus der Niederschrift vom 23. Februar 2012 zu entnehmen ist, hat die Bf. ihre Tätigkeit als Warenpräsentator mit Ausstellung des Gewerbescheines am 7. November 2002 aufgenommen und diese mit Einstellung ihrer Tätigkeit bei der Firma F im Mai 2009 wieder beendet. Laut Fragebogen vom 7. August 2009 übt die Bf. seit 6. August 2009 das freie Gewerbe Energetik aus.

Im Zeitraum ihrer Tätigkeit als Warenpräsentator hat die Bf. in unterschiedlichen Branchen für unterschiedliche Firmen (C, D, E und F) gearbeitet und unterschiedliche Produkte vertrieben. Bei der Tätigkeit der Bf. handelte es sich jedoch durchwegs um die klassische Vertriebstätigkeit eines Warenpräsentators, bei welcher Waren oder Dienstleistungen präsentiert und in fremdem Namen und auf fremde Rechnung an Konsumenten vermittelt bzw. verkauft werden. Dies wird dadurch bestätigt, dass die Bf. ihre Tätigkeit durchwegs mit dem Gewerbeschein des Warenpräsentators ausgeführt hat.

Angesichts des Umstandes, dass Beurteilungseinheit bei betrieblichen Einkünften der einzelne Betrieb ist (vgl. Doralt EStG Kommentar (LVO) § 2 Rz 338), ist für Zwecke der Liebhabereiprüfung als Beurteilungseinheit die seitens der Bf. ausgeübte Vertriebstätigkeit als solche heranzuziehen und von einem einheitlichen Gesamtbetrieb auszugehen.

Unstrittig ist, dass es sich bei der Tätigkeit der Bf. als Gesundheitsfachberaterin, die das freie Gewerbe des Warenpräsentators ausübt, grundsätzlich um eine Betätigung handelte, die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn zu erzielen. Die Tätigkeit ist mithin hinsichtlich der streitgegenständlichen Jahre 2007 bis 2009 nach den Bestimmungen des § 1 Abs. 1 LVO vom 17.12.1992, BGBl. Nr. 33/1993, zu beurteilen.

### **5.2. Liebhaberei - Anlaufzeitraum**

Der dreijährige Anlaufzeitraum iSd. § 2 Abs. 2 LVO läuft grundsätzlich ab dem Beginn der Betätigung (= erstmaligem Zufluss von Einnahmen) (Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG Tz 435/1). Die Bf. erzielte die ersten Einnahmen aus ihrer Tätigkeit als Warenpräsentator

jedenfalls ab dem Jahr 2003. Von diesem Zeitpunkt weg gerechnet endete der dreijährige Anlaufzeitraum mit Ablauf des Jahres 2005. Der Anlaufzeitraum war somit im Jahr 2007 bereits abgelaufen.

### **5.3. Liebhaberei – Kriterienprüfung**

Liegt – wie im vorliegenden Fall – eine Tätigkeit im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO vor, ist die für die Qualifizierung als Einkunftsquelle maßgebliche Absicht, einen Gesamtgewinn zu erzielen, zunächst zu vermuten. Die Vermutung kann jedoch an Hand der in § 2 Abs. 1 LVO genannten objektiven Kriterien, welche die Beurteilung der subjektiven Gewinnabsicht ermöglichen, widerlegt werden, wobei dem in § 2 Abs. 1 Z 6 LVO genannten Kriterium – Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen – große Bedeutung zukommt (vgl. VwGH 9.12.2004, ZI. 2000/14/0115). Unter diese Bemühungen fallen jegliche Schritte, die erkennbar darauf ausgerichtet sind, die Betätigung nicht nur kurzfristig gewinnbringend zu gestalten (VwGH 28.4.2011, 2008/15/0198 mwN).

Werden strukturverbessernde Maßnahmen gesetzt, so spricht dieses Bemühen gegen das Vorliegen von Liebhaberei. Eine Maßnahme ist dann eine strukturverbessernde Maßnahmen, wenn der sich Betätigende wirtschaftlich sinnvoll auf die Ertragslage nachteilig beeinflussende Umstände, seien es typische Betätigungsrisiken oder Unwägbarkeiten, reagiert ( *Rauscher/Grübler* , Steuerliche Liebhaberei <sup>2</sup> Rz 358 f). Ist dies der Fall, so ist die Betätigung auch in Verlustjahren als Einkunftsquelle zu beurteilen.

Nicht von Bedeutung für die Liebhabereibeurteilung ist hingegen, ob eine strukturverbessernde Maßnahme auch tatsächlich erfolgreich war. Entscheidend ist nur, dass der sich Betätigende eine geeignete Maßnahme gesetzt hat ( *Rauscher/Grübler* , Steuerliche Liebhaberei <sup>2</sup> Rz 361 f).

Solange sich die Gesamtgewinnerzielungsabsicht iSd. stetigen Strebens nach Gewinnen nach außen hin nachvollziehen lässt, liegt auch in Verlustjahren eine Einkunftsquelle vor. Fehlt diese Absicht in späteren Jahren, so ist die typisch erwerbswirtschaftliche Betätigung nicht von Beginn an, sondern nur ab jenem Zeitraum als Liebhaberei zu beurteilen, welcher erstmals diese Absicht vermissen lässt ( *Rauscher/Grübler* , Steuerliche Liebhaberei <sup>2</sup> Rz 323 f).

Das Finanzamt hat in den angefochtenen Bescheiden für die Jahre 2007 bis 2009 keine Kriterienprüfung vorgenommen, sondern ließ die Einkünfte der Bf. aus der Tätigkeit des Warenpräsentators lediglich unter Hinweis auf die Feststellungen der BP unberücksichtigt.

Da die Bf. im vorliegenden Fall durchwegs Verluste erzielte, ist das Vorliegen der Absicht der Bf., einen Gesamtgewinn zu erzielen, anhand der in § 2 Abs. 1 Z 1 bis 6 LVO genannten Kriterien zu beurteilen, wobei nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dem Kriterium der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage große Bedeutung zukommt (VwGH 11. November 2008, 2006/13/0124 mwN).

Bei Betrachtung der gesamten Tätigkeit ergibt sich folgendes Bild:

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

Es wurden seit Beginn der Tätigkeit im Jahr 2002 bis 2009 durchgehend Verluste erzielt. In den Streitjahren ist der Verlust von 2007 auf 2008 gestiegen und von 2008 auf 2009 wieder gesunken. 2009 wurde die Tätigkeit eingestellt.

Dieses Kriterium spricht für das Vorliegen von Liebhaberei.

### **5.3.2 Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen**

Es wurden keine Gewinne erzielt, sodass sich über den gesamten Tätigkeitszeitraum ein Gesamtverlust von 11.395,09 Euro ergab.

Dieses Kriterium spricht für das Vorliegen von Liebhaberei.

### **5.3.3. Ursachen auf Grund derer im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben**

#### **(Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen) kein Gewinn erzielt wird**

**C:** Das Vertriebssystem und die zu vermittelnden Waren werden von der Firma C vorgegeben, es besteht kein Spielraum für Veränderungen am Vermittlungssystem. Dieses Kriterium spricht für das Vorliegen von Liebhaberei.

**D :** Es handelt sich um eine Tätigkeit, die im Schneeballsystem ohne Gebietsschutz, mit hohen Schulungs- und Reisekosten Subvertreter (Multilevel Marketing Betrieb) wirbt. Dieses Kriterium spricht für das Vorliegen von Liebhaberei, da bei einer solchen Tätigkeit nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Annahme einer steuerlich unbeachtlichen Liebhaberei von Beginn an vorliegt.

**E :** Das Vertriebssystem und die zu vermittelnden Waren werden von der Firma E vorgegeben, es besteht kein Spielraum für Veränderungen am Vermittlungssystem. Dieses Kriterium spricht für das Vorliegen von Liebhaberei.

**F:** Das Vertriebssystem und die zu vermittelnden Waren werden von der Firma F vorgegeben, es besteht kein Spielraum für Veränderungen am Vermittlungssystem. Dieses Kriterium spricht für das Vorliegen von Liebhaberei.

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

Die Bf. konnte ausschließlich das Leistungsangebot der jeweiligen Firma vermitteln; die zu vermittelnden Waren und Dienstleistungen sowie das Vertriebssystem wurden vorgegeben. Grundsätzlich bestand damit weder hinsichtlich des Leistungsangebotes noch betreffend Veränderungen am Vermittlungssystem ein Spielraum.

Im Hinblick darauf, dass die Bf. im Streitjahr 2007 jedoch vom Vertrieb der D Produkte zum Vertrieb der E Produkte (05/2007) und in weiterer Folge zum Vertrieb der F Produkte (10/2007) gewechselt hat, hat sie im Rahmen ihrer Möglichkeiten marktgerecht agiert.

Dieses Kriterium spricht daher im Jahr 2007 für das Vorliegen einer Einkunftsquelle, ab dem Jahr 2008 für das Vorliegen von Liebhaberei.

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

Da alle Firmen die Preise der für sie zu vermittelnden Waren bzw. Dienstleistungen vorgaben und die Bf. im Falle eines Geschäftsabschlusses eine der Höhe nach fix geregelte Provision erhielt, bestand für die Bf. keine Möglichkeit, an ihrer Einnahmenstruktur etwas zu verändern. Dieses Kriterium spricht für das Vorliegen von Liebhaberei.

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

Wie bereits ausgeführt, hat die Bf. in den Jahren ihrer Tätigkeit als Warenpräsentator (2002 bis 2009) für unterschiedliche Firmen gearbeitet und unterschiedliche Produkte vertrieben. Beginnend im Jahr 2002 hat die Bf. für C Produkte vertrieben; da das Warenlager laut Bf. jedoch immer größer und der Verkauf nicht besser wurde, hat die Bf. im Jahr 2006 zum Vertrieb von Nahrungsergänzungsmitteln bei D gewechselt. Mangels Erreichens der vorgegebenen Ziele (viele neuer Partner, hoher Umsatz) hat die Bf. im Mai 2007 begonnen, für die Firma E Bettensysteme zu vertreiben. Doch auch hier wurde die Tätigkeit bereits nach kurzer Zeit (10/2007) wieder beendet, um im November 2007 den Vertrieb von Finanzdienstleistungen bei der Firma F zu beginnen. Letztlich wurde im Mai 2009 auch diese Tätigkeit und damit die gesamte Tätigkeit als Warenpräsentator eingestellt.

Der Wechsel der Firmen sowie der vertriebenen Produkte im Rahmen der Tätigkeit als Warenpräsentator ist als Bemühung zur Verbesserung der Ertragslage der Tätigkeit durch strukturverbessernde Maßnahmen zu werten.

Dies Kriterium spricht daher im Jahr 2007 für das Vorliegen einer Einkunftsquelle, ab dem Jahr 2008 für das Vorliegen von Liebhaberei.

Bei Betrachtung der gesamten vorliegenden Ergebnisse der Kriterienprüfung ist insbesondere festzustellen, dass das Vertriebssystem und die Vermittlung der jeweiligen Waren und Dienstleistungen von der jeweiligen Firma vorgegeben waren, sodass die Bf. ihre Tätigkeit jeweils nach den Vorgaben ihres Arbeitgebers durchgeführt hat und für sie keine Möglichkeit bestand, innerhalb des bestehenden Systems Veränderungen vorzunehmen, welche ihre Ertragslage verbessert hätten. Aus diesem Grund hat sich die Bf. immer wieder entschlossen, ihre Tätigkeit als Warenpräsentator in einer anderen Branche und für eine andere Firma auszuführen, da nicht in Abrede gestellt werden kann, dass die Tätigkeit als Warenpräsentator grundsätzlich nicht erfolgversprechend sein kann.

Dennoch ist langfristig allein die Absicht der Bf., Gewinne zu erzielen, für eine erwerbswirtschaftliche Betätigung nicht ausreichend (Doralt/Renner, a.a.o., § 2 Tz 356). Denn auf Wunschvorstellungen desjenigen, der die Betätigung entfaltet, kommt es nicht an, sondern auf ein Streben, auf das anhand objektiver Umstände geschlossen werden kann (vgl. VwGH 16.12.1998, 92/13/0282; VwGH 30.7.2002, 96/14/0020; VwGH 19.3.2008, 2005/15/0151). Die Bf. hätte daher auch irgendwann erkennen müssen, dass mit ihrer Tätigkeit als Warenpräsentator bei der von ihr ausgewählten Firmen mit den

entsprechenden Begleitumständen (Leistungsangebot, Vertriebssystem, Preisgestaltung, Provisionssystem) kein Gesamtgewinn zu erzielen war.

Aus diesem Grund kommt das Bundesfinanzgericht im Rahmen der freien Beweiswürdigung zu dem Ergebnis, dass der Wechsel vom Vertrieb der C Produkte bei C zu den Nahrungsergänzungsmitteln bei D und in weiterer Folge zum Bettenservice bei E noch als Bemühen mit der Absicht der Erfolgsverbesserung, also als strukturverbessernde Maßnahme, angesehen werden kann. Da die Tätigkeit bei der Firma E aber ebenfalls nach kurzer Zeit wieder beendet wurde, kann der neuerliche Wechsel zum Vertrieb von Finanzdienstleistungen für die Firma F nicht mehr als strukturverbessernde Maßnahme akzeptiert werden.

Die Liebhäberei-VO stellt zwar das subjektive Ertragsstreben in den Mittelpunkt ihrer Betrachtung, die Absicht, einen Gesamtgewinn zu erzielen, ist jedoch ein innerer Vorgang (Willensentschluss), der erst dann zur steuerlich erheblichen Tatsache wird, wenn er durch seine Manifestation in die Außenwelt tritt. Es genügt daher nicht, dass der Bf. die Absicht hatte, Gewinne zu erzielen. Vielmehr muss diese anhand der Ergebnisse der Kriterienprüfung ab Beginn der Betätigung im Jahr 2002 und unter Berücksichtigung der Verhältnisse innerhalb dieses Zeitraumes beurteilt werden (vgl. VwGH 14.12.2006, 2003/14/0022).

In einer Zusammenschau aller Kriterien – unter laut Verwaltungsgerichtshof besonderer Bedachtnahme auf das Kriterium der Z 6 – bedeutet dies für die beschwerdegegenständlichen Bescheide, dass die im **Streitjahr 2007** geltend gemachten Verluste aus der Tätigkeit als Warenpräsentator im Ausmaß von 1.270,56 Euro im Hinblick auf die o.g. Ausführungen anzuerkennen sind.

Ab dem **Streitjahr 2008** ist bei der von der Bf. ausgeführten Tätigkeit als Warenpräsentator von Liebhäberei auszugehen.

#### **5.4. Anrechnung Mindestkörperschaftsteuer**

Da weder das Einkommensteuergesetz noch das Körperschaftsteuergesetz die seitens der Bf. für das Streitjahr 2009 beantragte Verrechnung der Mindestkörperschaftsteuer mit der Einkommensteuer des Gesellschafters nach Liquidation der Körperschaft vorsieht und die seitens der Bf. ins Treffen geführte Entscheidung des Verfassungsgerichtshofes vom 30. Juni 2011, B 412/10, welche den Übergang der von einer Kapitalgesellschaft entrichteten Mindestkörperschaftsteuer auf eine natürliche Person im Zuge einer Umwandlung behandelt, und daher auf den vorliegenden Sachverhalt keine Anwendung findet, ist die Beschwerde in diesem Punkt abzuweisen.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

#### **C) Unzulässigkeit einer Revision:**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts-

hofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Es handelt sich um keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, weil das Bundesfinanzgericht in rechtlicher Hinsicht der in der Entscheidung dargestellten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes folgt. Auch hat der Beschwerdefall keine über den Einzelfall hinausgehende Bedeutung. Die Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG sind daher nicht erfüllt.

Wien, am 31. Oktober 2018