



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der J P, 1230 B, Adr., vom 7. Dezember 2009 und vom, 24. August 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes ABC, vertreten durch HR DR. S, vom 9. November 2009 und 26. Juli 2010 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2007 und 2008 sowie vom 10. November 2009 und 14. Juli 2010 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2007 bis 2008 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) erzielt Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit. Seit August 2007 ist sie zudem nebenberuflich als Warenpräsentatorin der Firma Y GmbH tätig.

Die Bw. hat dem Finanzamt ABC die Aufnahme der Tätigkeit "Warenvertrieb und Warenpräsentator" für die Firma Y GmbH per 16. August 2007 neben ihrer nichtselbstständigen Tätigkeit bekannt gegeben. Sie verzichtete auf die Kleinunternehmerbefreiung.

Die Bw. erzielte in den Jahren 2007 und 2008 Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit von rund € 17.000,00. Neben den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit erzielte die Bw. aus der Tätigkeit als Warenpräsentatorin der Firma Y GmbH negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Für das Jahr 2007 ergab sich ein Verlust aus der gewerblichen Tätigkeit in Höhe von € 2.196,00, wobei Provisionseinnahmen von € 500,92 Ausgaben in Höhe von € 2.696,92 gegenüberstanden.

Für das Jahr 2008 wurde ein Verlust aus der gewerblichen Tätigkeit in Höhe von € 1.577,45 erwirtschaftet, wobei Provisionseinnahmen von € 209,19 Ausgaben in Höhe von € 1.786,64 gegenüberstanden.

Mit Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2008 vom 9. November 2009 wurden die negativen Einkünfte aus der Tätigkeit als Warenpräsentatorin nicht anerkannt. Als Begründung führte das Finanzamt ABC an, dass wegen zu geringer Umsätze (unter € 900,00) die erwirtschafteten Verluste nicht ausgleichsfähig seien, da die Einkünfte als sonstige Einkünfte eingestuft werden.

Mit Bescheid vom 9. November 2009 wurde der Bw. mitgeteilt, dass eine Veranlagung zur Umsatzsteuer 2008 nicht erfolge. Als Begründung wurde ausgeführt, dass wegen zu geringer Umsätze keine unternehmerische Tätigkeit vorliege.

Mit Schreiben vom 7. Dezember 2009, eingelangt am Finanzamt ABC am 10. Dezember 2009, erhob die Bw. Berufung gegen den Einkommen- und Umsatzsteuerbescheid 2008 vom 9. November 2009 und führte aus:

"Unter sonstige Einkünfte im Sinne des [§ 29 Z 3 EStG 1988](#) fallen im Wesentlichen nur Einkünfte aus Tätigkeiten, die **gelegentlich** oder **zufällig** erfolgen, und die Vermietung von beweglichen Gegenständen, soweit die **anderen Einkünfte nicht Vorrang haben**.

Sonstige Einkünfte kommen demnach nur für Einkünfte in Betracht, die nicht zu den übrigen sechs Einkunftsarten (§ 2 Abs. 3 Z 1 bis 6 EStG) gehören. Gegenüber den anderen Einkunftsarten sind die sonstigen Einkünfte **nachrangig**.

Einkünfte aus **Gewerbebetrieb** sind Einkünfte aus einer selbstständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als selbständige Arbeit anzusehen ist.

Im vorliegenden Fall handelt es sich – wie das Finanzamt auch im Einkommensteuerbescheid 2007 festgestellt hat – um Einkünfte aus Gewerbebetrieb, da ich keine gelegentlichen oder zufälligen Einkünfte erzielle, sondern regelmäßige Provisionseinnahmen habe.

Ich habe mit dem Gewerbe des Warenpräsentators 2007 begonnen und befinde mich noch in der Aufbauphase. Derzeit bin ich intensiv mit der Anwerbung neuer Geschäftspartner und Kunden beschäftigt. Eine entsprechende Umsatzsteigerung erwarte ich bereits 2010.

Die Tatsache, dass ich über eine Gewerbeberechtigung verfüge, sowie Mitglied der Wirtschaftskammer bin, spricht ebenfalls für das Vorliegen gewerblicher Einkünfte.

Ich stelle daher den Antrag, die Einkünfte 2008 – wie im Jahr 2007 – als Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärungsgemäß festzusetzen."

Mit Schreiben des Finanzamtes ABC vom 14. Dezember 2009 wurde die Bw. ersucht, die folgenden Fragen zu beantworten bzw. die entsprechenden Unterlagen vorzulegen:

"Legen Sie bitte für die Jahre 2007 bis 2009 Ihre Aufzeichnungen vor. Legen Sie bitte für 2007 und 2008 eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung vor. Legen Sie bitte für 2009 eine vorläufige Gewinnermittlung vor. Legen Sie bitte für 2007 bis 2009 sämtliche Unterlagen vor (Kassabelege, Bankbelege, Lieferscheine, Eingangsrechnungen, Ausgangsrechnungen etc.). Legen Sie bitte eine Kundenliste vor (Name, Adresse)."

Diesem Ergänzungersuchen kam die Bw. in der Folge nach und legte die angeforderten Unterlagen vor.

Mit Schreiben des Finanzamtes ABC vom 19. Mai 2010 wurde die Bw. erneut ersucht, folgende Fragen zu beantworten:

"Wie hoch war Ihr Eigenbedarf an den Produkten in den einzelnen Jahren? Stellen Sie Ihren Geschäftsumfang und dessen Entwicklung dar (Entwicklung des Kundenstocks) und legen Sie eine Liste Ihrer Kunden von 2007-laufend – gegliedert nach Jahren – vor.

Wie erfolgt die Kundenanbahnung?

Legen Sie den Vertrag mit Y vor.

Welche Einnahmen haben Sie im Jahr 2010 bis laufend erzielt? Diese Einnahmen sind mit entsprechenden Nachweisen zu belegen."

Mit Schreiben vom 11. Juni 2010, eingelangt am Finanzamt ABC am 14. Juni 2010, gab die Bw. im Wesentlichen Folgendes bekannt:

Die Eigenbedarfsrechnungen lege die Bw. in Kopie vor. Ihre Kundenliste sei beigelegt.

Hinsichtlich der Kundenanbahnung sei anzuführen, dass die Neukundenanwerbung vor allem im Bereich der Familie und im Bekanntenkreis erfolge. Außerdem werden die Produkte weiterempfohlen und daraus ergeben sich neue Kontakte zu möglichen Kunden oder auch Geschäftspartnern. Natürlich spreche die Bw. auch sympathische Personen persönlich, bei verschiedenen Gelegenheiten, an. Einen Vertrag mit der Fa. Y gebe es nicht. Bis Juni 2010 habe die Bw. Einnahmen in Höhe von € 385,47 erzielt, was bedeute, dass sie bereits jetzt höhere Einnahmen erzielt habe, als im ganzen Jahr 2009.

Mit Bescheid vom 14. Juli 2010 wurde der Bw. mitgeteilt, dass eine Veranlagung zur Umsatzsteuer 2007 nicht erfolge.

In der Bescheidbegründung betreffend Umsatz- und Einkommensteuerbescheid 2007 vom 14. Juli 2010 führte das Finanzamt ABC aus:

"Tätigkeit als Warenpräsentator

Im September 2007 wurde dem Finanzamt mitgeteilt, dass neben einer nichtselbstständigen Tätigkeit auch noch Einkünfte aus dem Vertrieb von Waren für die Firma Y erzielt werden. Aus dieser Tätigkeit wurden bisher folgende Ergebnisse erklärt:

Warenvertrieb Y	2007	2008	2009
Provision Y	500,92	209,19	330,18
USt – Erstattung		638,45	
Ausgaben			
Aufbauhilfen	288,90	359,74	110,40
Beiträge	484,00	447,50	209,00
Büromaterial	13,00	13,50	14,00
Literatur	58,73		
Reisespesen	147,00	245,00	81,00
Telefon	243,36	355,50	169,25
Vorführprodukte	1.220,47	818,11	160,39
Afa	92,87	185,74	185,74
Vorsteuer	148,59		
Summe	2.696,92	2.425,09	929,78
Verlust	- 2.196,00	- 1.577,45	- 599,60
	Gutschrift	2007	
	Einkommensteuer 2007	936,94	
	Umsatzsteuer 2007	638,45	

Bei der Veranlagung 2008 wurden die Verluste nicht anerkannt. Begründet wurde die Abweichung von der Erklärung damit, es würden sonstige Einkünfte vorliegen und somit seien die Verluste nicht ausgleichsfähig. Eine Veranlagung zur Umsatzsteuer erfolgte nicht, da wegen zu geringer Umsätze keine unternehmerische Tätigkeit vorliegen würde. Gegen diese Bescheide wurde Berufung erhoben.

Im Zuge der Erledigung der Berufung für das Jahr 2008 wurden auch die Belege und Unterlagen 2007 vorgelegt und überprüft. Dabei konnten folgende Feststellungen getroffen werden:

Umsatzsteuer 2007

In der Umsatzsteuererklärung 2007 wird eine Vorsteuer in Höhe von 721,94 geltend gemacht. In dieser Summe ist ein Betrag von 243,36 enthalten. Dieser stellt allerdings keine Vorsteuer dar, sondern es handelt sich um den Gesamtaufwand für Telefon (siehe Punkt 14 der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung 2007).

Vorsteuer beantragt (und veranlagt)	721,94
Aufwand Telefonkosten	- 243,36

Vorsteuer aus Telefonkosten	40,56
Vorsteuer laut Wiederaufnahme	519,14

Einkommensteuer 2007

In der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung 2007 wird ein Verlust von 2.196,00 ausgewiesen.

Dabei wurden Reisespesen laut Beleg in Höhe von 147,00 geltend gemacht. Laut vorgelegter Unterlagen handelt es sich dabei um Aufwendungen für Nächtigungen in einem Hotel in Ja vom 2. bis 4. November 2007.

Alle anderen Reisekosten (laut Unterlagen alleine für den Zeitraum Mitte September bis Ende Dezember: Diäten für 60 Stunden, Kilometergeld für 1.196 gefahrene Kilometer) wurden bisher nicht beantragt und daher auch nicht berücksichtigt.

Das Ergebnis 2007 verringert sich zumindest um folgende Beträge:

Verlust erklärt	2.196,00
Diäten	132,00
Kilometergeld	449,70
Verlust laut Wiederaufnahme	2.777,70

Wiederaufnahme 2007

Diese neu hervorgekommenen Tatsachen (Kürzung Vorsteuer, fehlende Ausgaben) machen eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO erforderlich.

Einkommensteuer

Gem. § 29 Z 3 EStG 1988 zählen zu den sonstigen Einkünften auch Einkünfte aus Leistungen, worunter auch gelegentliche Vermittlungen fallen. Ob Einkünfte aus einer Vermittlungstätigkeit als sonstige Einkünfte oder als Einkünfte aus Gewerbebetrieb einzustufen sind, hängt von der Intensität der Tätigkeit ab, zumal nur eine umfangreiche Vermittlungstätigkeit zu Einkünften aus Gewerbebetrieb führt. Diese Voraussetzung liegt bei einer Vermittlungstätigkeit mit jährlichen Bruttoeinnahmen zwischen 200,00 und 500,00 nicht mehr vor und es liegen somit sonstige Einkünfte vor. Die Verluste aus dieser Tätigkeit sind daher nicht ausgleichsfähig.

Umsatzsteuer

Gemäß § 1 Abs. 1 LVO liegen Einkünfte bei einer Betätigung vor, 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 (§ 1 Abs. 1 und 3) nachvollziehbar ist. Das Vorliegen einer derartigen Absicht ist für jede organisatorische in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbstständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen. Gemäß [§ 2 Abs. 2 LVO](#) liegen innerhalb der ersten drei Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab Beginn einer Betätigung im Sinn des § 1 Abs. 1, längstens jedoch innerhalb der ersten fünf Kalenderjahre ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen für diese Betätigung jedenfalls Einkünfte vor (Anlaufzeitraum).

Ein Anlaufzeitraum im Sinn des ersten Satzes darf nicht angenommen werden, wenn nach den Umständen des Einzelfalls damit zu rechnen ist, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) beendet wird.

Die nach der Liebhabereiverordnung maßgebliche Absicht des Steuerpflichtigen, einen Gesamtgewinn zu erzielen, ist ein innerer Vorgang (Willensentschluss), der erst dann zu einer steuerlich erheblichen Tatsache wird, wenn er durch seine Manifestation in die Außenwelt tritt. Es genügt daher nicht, dass der Steuerpflichtige die subjektive Absicht hat, Gewinne zu erzielen, sondern es muss die Absicht anhand der in [§ 2 Abs. 1 LVO](#) beispielsweise aufgezählten objektiven Kriterien beurteilt werden. Auf Wunschvorstellungen desjenigen, der die Betätigung entfaltet, kommt es hierbei nicht an (vgl. VwGH 12.8.1994, [94/14/0025](#)). Dabei ist zu beachten, dass das Ertragsstreben eines Steuerpflichtigen auf die Erzielung eines Gesamtgewinnes oder Gesamtüberschusses gerichtet sein muss. Die im Laufe der Betätigung erwirtschafteten 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 zu einem Überhang der Überschüsse gegenüber den Verlusten führen.

Die Tätigkeit als Privatgeschäftsvermittler oder als Warenpräsentator ist auf Grund ihrer Art im Regelfall typisch erwerbswirtschaftlich. Wird die Tätigkeit aber in einem so geringen Umfang ausgeübt, dass sie bei abstrakter Betrachtung den Charakter einer Freizeitbeschäftigung hat, so ist sie wie im vorliegenden Fall der Lebensführung zuzurechnen.

Ist eine Tätigkeit dem Bereich des [§ 1 Abs. 2 LVO](#) zuzuordnen, so liegt auch Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn vor."

Mit Bescheid vom 26. Juli 2010 wurde das Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2007 wiederaufgenommen und gleichzeitig wurde mit Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2007 die von der Bw. geltend gemachten Verluste als Einkünfte aus Gewerbebetrieb vom Finanzamt ABC nicht anerkannt.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 26. Juli 2010 wurde die Berufung gegen den Einkommen- und Umsatzsteuerbescheid 2008 als unbegründet abgewiesen.

Hinsichtlich der Bescheidbegründung betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2008 vom 14. Juli 2010 kann auf die Bescheidbegründung betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2007 verwiesen werden.

Mit Schreiben vom 24. August 2010, eingelangt am Finanzamt ABC am 25. August 2010, erhob die Bw. Berufung gegen den Einkommen- und Umsatzsteuerbescheid 2007 vom 26. Juli 2010 und führte aus:

"§ 2 Abs. 2 der Liebhaberei-Verordnung (LVO) führt aus, dass innerhalb der ersten drei Kalenderjahre ab Beginn einer Betätigung im Sinn des § 1 Abs. 1, längstens jedoch innerhalb

der ersten fünf Kalenderjahre ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen für die Betätigung jedenfalls Einkünfte vorliegen (Anlaufzeitraum). Ein Anlaufzeitraum darf nur dann nicht angenommen werden, wenn nach den Umständen des Einzelfalles damit zu rechnen ist, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes beendet wird.

Wie in der Bescheidbegründung ausgeführt, ist die Tätigkeit als Privatgeschäftsvermittler auf Grund ihrer Art im Regelfall typisch erwerbswirtschaftlich, also dem Bereich des [§ 1 Abs. 1 LVO](#) zuzuordnen. Auch der VwGH geht grundsätzlich davon aus, dass die Tätigkeit eines Privatgeschäftsvermittlers aus erwerbswirtschaftlichen Gründen aufgenommen wird (vgl. VwGH 26.4.2000, [96/14/0095](#); VwGH 26.4.2000, [96/14/0117](#)).

Ich habe meine Tätigkeit im Jahr 2007 begonnen und befinde mich noch in der Aufbauphase. Die Höhe der erzielten Umsätze ist ansteigend, ich habe im Jahr 2010 bereits in den ersten fünf Monaten höhere Umsätze als im gesamten Jahr 2009 erzielt. Die Umsatzhöhe ist demnach noch nicht konstant und aussagekräftig (2007: EUR 500,92; 2008: EUR 209,19; 2009: EUR 330,18; 2010 bis inkl. Juli: EUR 512,25).

Durch diverse Maßnahmen, die ich bereits im Ersuchen um Ergänzung erläutert habe, versuche ich, meine Einnahmen kontinuierlich zu steigern. Ich beabsichtige auch nicht, meine Tätigkeit vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes zu beenden. Dessen ungeachtet kann unter Bedachtnahme auf die Ausführungen im Erkenntnis des VwGH vom 2.3.2006, [2006/15/0018](#) nicht von vornherein auf eine Beendigung der Tätigkeit vor Erreichung eines Gesamtgewinnes geschlossen werden.

Dem UFS erscheint sogar ein vierjähriger Beobachtungszeitraum zwecks Liebhabereibeurteilung zu kurz, ein ungefähr doppelt so langer Beobachtungszeitraum dürfte zu einer abschließenden Beurteilung hinsichtlich des Vorliegens von Liebhaberei reichen (vgl. UFSW, GZ RV/1488-W/06 vom 16.10.2006).

Die Bw. stelle daher den Antrag, die Einkünfte 2007 als Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärungsgemäß festzusetzen."

Weiters stellte die Bw. innerhalb offener Frist den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Dazu verwies die Bw. auf die Begründung obiger Berufung und stellte den Antrag die Einkommen- und Umsatzsteuer 2008 erklärungsgemäß festzusetzen.

Mit Vorlagebericht vom 22. September 2010 wurden die Berufungen dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Am 6. März 2012 wurde seitens der Referentin unter Darlegung der Rechtslage ein Vorhalt ausgefertigt und im Wesentlichen ausgeführt:

"1. Bitte legen Sie die Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen für 2008, 2009, 2010 und 2011 vor.

2. Sie waren in den berufungsgegenständlichen Jahren (2007 bis 2008)

Privatgeschäftsvermittlerin der Firma Y. Wird diese Tätigkeit noch ausgeübt? In Ihrer Berufung vom 7. Dezember 2009 führten Sie an, dass Sie über eine Gewerbeberechtigung verfügen. Besteht die Gewerbeberechtigung noch? Bitte legen Sie den Gewerberегистerauszug in Kopie vor.

3. Wie errechneten sich Ihre Einnahmen in den Jahren 2007 bis 2008? Konnten Sie die Verkaufspreise selbst gestalten oder wurden die Preise von der Firma Y vorgegeben? Wie errechneten sich die Provisionen? Bitte geben Sie bekannt, wie die Abrechnung der Provisionszahlungen mit der Firma Y funktionierte, schildern Sie genau Ihre Tätigkeit und legen Sie die Abrechnungen der von der Firma Y erhaltenen Provisionen der Jahre 2007 bis 2008 vor. Bitte legen Sie sämtliche Unterlagen, aus denen deren Berechnung ersichtlich ist, vor. Beschreiben Sie die Verkaufsanbahnung sowie die Abwicklung des Verkaufes im Detail. Inwieweit waren Sie diesbezüglich an die Vorgaben der Firma Y gebunden? Gab es hinsichtlich Ihrer Tätigkeit einen Gebietsschutz?

4. Bitte legen Sie eine Aufstellung der geltend gemachten Aufwendungen der Jahre 2007 bis 2008 vor. Bitte geben Sie den jährlichen Aufwand für Vorführprodukte bekannt. Bitte legen Sie die diesbezüglichen Rechnungen vor. Bitte legen Sie auch die übrigen Ausgabenbelege der Jahre 2007 bis 2008 vor (Aufbauhilfen, Beiträge/Gebühren, Fachliteratur/Berufsförderungskosten, Reisespesen, Afa-Verzeichnis).

5. Welcher nichtselbstständigen Tätigkeit wird in welchem zeitlichen Umfang neben der Tätigkeit als Privatgeschäftsvermittlerin der Firma Y nachgegangen?

6. Verfügen Sie an der angegebenen Adresse (Adr2, 1230 B) über eine unternehmerische Struktur? Büro, Schaukästen, oder ähnliches?

7. Sie haben in den Jahren 2007 bis 2008 lediglich geringe Umsätze erzielt. Bitte schildern Sie Ihre Kundenstruktur (Fremde, Freunde, Verwandte, ...) und geben Sie bekannt, inwieweit von Ihnen Werbung betrieben wird bzw. Geschäftsbeziehungen mit Fremden bestehen. Erläutern Sie bitte die von Ihnen vorgelegte Kundenliste. In welchem (verwandtschaftlichen/freundschaftlichen/nachbarschaftlichen) Verhältnis stehen Sie zu den angeführten Personen? Welche Bedeutung haben die auf dieser Kundenliste unten angeführten Geschäftspartner? Bitte geben Sie auch bekannt, wie hoch die Umsätze je Kunde bzw. Geschäftspartner in den einzelnen Jahren waren.

8. Werden Verkaufsveranstaltungen („Parties“) oder Produktvorführungen von Ihnen abgehalten? Wie viele Produktpräsentationen wurden in den einzelnen Jahren von Ihnen durchgeführt? Wo haben diese stattgefunden? In welchem zeitlichen Ausmaß pro Monat wird diese Tätigkeit von Ihnen ausgeführt?

9. In welchem Ausmaß wurden im Berufungszeitraum Vorführprodukte erworben und wofür wurden Sie verwendet? Bitte geben Sie auch bekannt, was mit den Vorführprodukten passierte und ob die Reste privat verbraucht wurden?

10. Wird die Tätigkeit der Privatgeschäftsvermittlung zur Einnahmenerzielung ausgeübt oder dient sie primär der Eigenversorgung oder der Versorgung von Freunden/Familie/Verwandten mit Produkten der Firma Y. Werden auch für den Privatgebrauch Produkte von der Firma Y bezogen? Wenn ja, in welchem jährlichen Umfang? Was bedeuten die handschriftlichen Kürzel (wie z.B. "p" oder "Ma") auf den von Ihnen vorgelegten "Eigenbedarfsrechnungen"? Wurden die auf den vorgelegten Rechnungen bestellten Produkte ausschließlich für den Privatgebrauch verwendet? Handelt es sich bei der von Ihnen vorgelegten Rechnung vom 11. Dezember 2009 mit dem handschriftlichen Vermerk "Eigenverbrauch" um Produkte des Privatgebrauchs? Welche Bedeutung hat auf dieser Rechnung die Zeile ("14 - Fam. K - B") oberhalb der bestellten Produkte? Wurden vor dem 27. Februar 2008 keine Produkte für den Privatgebrauch bestellt? Legen Sie bitte die entsprechenden Rechnungen mit genauen Hinweisen auf die für den Privatgebrauch verwendeten Produkte vor.

11. Wie viele Personen leben in Ihrem Haushalt?

12. Haben Sie Produkte der Firma Y auch an Kunden verkauft? Bitte legen Sie die Eingangsrechnungen vor, aus denen die Produkte, die an die Kunden verkauft wurden, ersichtlich sind. Legen Sie bitte auch die an die Kunden erstellten Ausgangsrechnungen in Kopie vor.

13. Wie stellt sich die Situation seit 2010 dar? Konnten Sie seit 2010 neue Geschäftspartner und Kunden anwerben? Wie haben sich die Umsätze in den letzten Jahren entwickelt? Konnten Sie entsprechende Umsatzsteigerungen erwirtschaften? Welche Maßnahmen zur Verbesserung der Ertragssituation haben Sie gesetzt?"

In Beantwortung dieses Vorhaltes übermittelte die steuerliche Vertreterin der Bw. am 20. März 2012 mittels Mail die Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen für die Jahre 2007 bis 2010. Ergänzend führte die steuerliche Vertreterin aus, dass die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung für das Jahr 2011 noch nicht erstellt sei, die Bw. werde die Belege aber ehestmöglich an ihre Buchhalterin übermitteln, damit diese den Abschluss erstellen könne. Die Bw. habe das Gewerbe im Jahr 2007 begonnen. Sie sei ledig und hauptberuflich bei der Fa. F angestellt, nebenberuflich möchte sie sich als Warenpräsentatorin ein zweites Standbein aufbauen. Die Umsätze seien steigend, im Jahr 2010 sei ein Umsatz in Höhe von € 982,06 erwirtschaftet worden, der auch ein entsprechendes Engagement erfordert habe. Die konkrete und ausführliche Beantwortung des Fragenkataloges werde noch einige Zeit in Anspruch nehmen, um Verlängerung der Beantwortungsfrist werde ersucht.

Trotz zweimaliger Fristverlängerung (zuletzt bis 30. April 2012) und ausdrücklichem Hinweis, dass bei Nichtbeantwortung des Vorhaltes aufgrund der Aktenlage abweisend entschieden werde, wurde der Vorhalt nicht beantwortet und die angeforderten Unterlagen nicht vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob es sich bei der Tätigkeit der Bw. als Warenpräsentatorin ertragsteuerlich sowie umsatzsteuerlich um Liebhaberei handelt und zwar insbesondere, ob die zu prüfende Betätigung unter [§ 1 Abs. 1 LVO](#) oder [§ 1 Abs. 2 LVO](#) zu subsumieren ist.

1. Einkommensteuer für die Jahre 2007 und 2008

Die Bw., die den Standpunkt vertritt, es läge eine typisch erwerbswirtschaftliche Betätigung im Sinne von [§ 1 Abs. 1 der Liebhabereiverordnung](#) (LVO), BGBl. Nr. 33/1993, vor, begründet dies im Wesentlichen damit, dass die Tätigkeit als Warenpräsentatorin mit Gewinnerzielungsabsicht aufgenommen wurde. Es könne nicht unterstellt werden, dass die gegenständliche Tätigkeit typischerweise einer besonderen in der privaten Lebensführung der Bw. begründeten Neigung entspreche.

Diesem Vorbringen wird Folgendes entgegengehalten:

Gemäß § 2 Abs. 4 EStG 1988 sind Einkünfte als Gewinn bzw. Überschuss definiert, womit aufgrund der positiven Umschreibung der Einkünfte grundsätzlich solche zu verstehen sind, die innerhalb eines bestimmten Beobachtungszeitraumes zu einem Gesamt(-überschuss)gewinn führen.

Einkunftsquellen im Sinne des § 2 Abs. 3 EStG 1988 sind üblicherweise nur solche Tätigkeiten, die auf die Erzielung von Gewinnen bzw. Überschüssen gerichtet sind bzw. solche erwarten lassen. Die Liebhabereiverordnung unterscheidet Einkünfte mit Einkunftsquellenvermutung (§ 1 Abs. 1 LVO) und solche mit Liebhabereivermutung (§ 1 Abs. 2 LVO). Eine Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO spreche nicht für eine erwerbstypische Tätigkeit, sondern in Anbetracht der qualifizierten Nahebeziehung zur Lebensführung für Liebhaberei im engsten und klassischen Sinn. § 1 Abs. 2 LVO umfasse – unabhängig von der Einkunftsart – Betätigungen, die einen Bezug zur Lebensführung (d.h. Privatsphäre) aufwiesen. Fielen daher bei einer Betätigung

1. aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eigneten (z.B. Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienten, Luxuswirtschaftsgüter) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprächen oder

2. bei bestimmten Tätigkeiten ohne direkten Zusammenhang mit der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern oder

3. bei der entgeltlichen Überlassung von Wohnraum im Rahmen der „kleinen Vermietung“ Verluste an, sei zunächst von Liebhaberei auszugehen.

Die Unterscheidung zwischen Tätigkeiten nach § 1 Abs. 1 und § 1 Abs. 2 LVO hat insoferne Bedeutung, als bei Tätigkeiten nach § 1 Abs. 2 LVO keine Anlaufverluste zustehen und auch umsatzsteuerrechtliche Liebhaberei aussprechbar ist, die Beweis einer Einkunftsquelle den Steuerpflichtigen trifft und bei vorläufigen Bescheiden auch ein Nullansatz von Einkünften möglich ist (vgl. VwGH 21.6.1994, [93/14/0217](#); VwGH 12.8.1994, [94/14/0025](#)).

Liegt eine Tätigkeit im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO vor, ist das Vorliegen von Einkünften zu vermuten. Diese Vermutung kann jedoch widerlegt werden, wenn die Absicht, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen, nicht anhand objektiver Umstände nachvollziehbar ist. 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 (Ausmaß und Entwicklung der Verluste sowie deren Verhältnis zu den Gewinnen; Ursachen, aufgrund derer im Gegensatz zu vergleichbaren Tätigkeiten kein Gewinn erzielt wird; marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen sowie Preisgestaltung; Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen) zu beurteilen.

Innerhalb der ersten drei Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab Beginn einer Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO, längstens jedoch innerhalb der ersten fünf Jahre ab dem erstmaligen Anfallen von Ausgaben für diese Betätigung (Anlaufzeitraum) liegen nach § 2 Abs. 2 LVO jedoch jedenfalls Einkünfte vor, außer es ist nach den Umständen des Einzelfalls damit zu rechnen, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes beendet wird (vgl. UFS 24.10.2007, RV/0272-F/05).

In § 1 Abs. 2 LVO wird ausdrücklich definiert, welchen Betätigungen eine Nahebeziehung zur Lebensführung zu unterstellen ist. Mit dieser Präzisierung des Gesetzes trägt der Verordnungsgeber dem von ihm als solchen erkannten Willen des Gesetzgebers Rechnung, die für die Einkunftsquelleneigenschaft entscheidende Absicht der Erzielung eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) in Fällen nicht anzunehmen, in denen bei entstehenden Verlusten die Betätigung nach der durch die Lebenserfahrung gestützten inneren Wahrscheinlichkeit überwiegend nicht einen solchen Totalgewinn bezaubert, weil sie im engen Zusammenhang mit durch bestimmte Wirtschaftsgüter manifestierten Lebensbereichen steht, die nicht in erster Linie der Erzielung einkommensteuerbarer Erträge dienen. Diese Zielvorstellung ist daher bei der Auslegung der Verordnung zu berücksichtigen

(vgl. VwGH 5.5.1992, [92/14/0006](#); *Doralt*, EStG-Kommentar, Tz 459 zu § 2 (LVO)). Die Frage, ob sich ein Wirtschaftsgut im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO in besonderem Maße für die private Nutzung eignet, ist somit nicht nach den (Vermögens-)verhältnissen des jeweiligen Steuerpflichtigen bzw. seinen subjektiven Neigungen zu beurteilen, sondern abstrakt nach der Verkehrsauffassung (vgl. VwGH 21.5.1997, [92/14/0185](#); UFS 18.4.2007, RV/0229-F/05). Für die Feststellung von Liebhaberei nach § 1 Abs. 2 LVO ist demnach nicht auf die konkrete Neigung des Abgabepflichtigen und die konkrete Art der Tätigkeit bzw. der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern abzustellen, sondern darauf, ob die konkrete Betätigung bei Prüfung anhand eines abstrakten Maßstabes ("typischerweise", nach der Verkehrsauffassung) einen Zusammenhang mit einer in der Lebensführung begründeten Neigung aufweist (vgl. VwGH 26.1.1999, [98/14/0041](#)). Die Beurteilung, was typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entspricht, ist unter Anwendung einer Durchschnittsbetrachtung nach allgemeiner Lebenserfahrung vorzunehmen (vgl. VwGH 26.4.2000, [96/14/0117](#); *Rauscher/Grübler*, Steuerliche Liebhaberei in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis², Rz 119). Allerdings ist trotz abstrakter Qualifikation der Wirtschaftsgüter insofern auf die Umstände des Einzelfalles Bedacht zu nehmen, als auch auf Anzahl und Umfang der Wirtschaftsgüter abzustellen ist bzw. darauf, ob sich der betriebliche Standort außerhalb des privaten Wohnbereiches befindet bzw. ob die Tätigkeit haupt- oder nebenberuflich ausgeübt wird (vgl. UFS 18.4.2007, RV/0229-F/05).

Gemäß § 1 Abs. 2 Z 2 LVO ist Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste entstehen aus Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind. Die Liebhabereiannahme kann aber nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 LVO ausgeschlossen sein. Gemäß § 2 Abs. 4 LVO liegt bei Betätigungen nach § 1 Abs. 2 Z 2 LVO Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Tätigkeit in einem überschaubaren (absehbaren) Zeitraum einen Gesamtgewinn erwarten lässt (vgl. UFS 8.5.2006, RV/0079-I/06).

Daher liegt gemäß § 2 Abs. 4 LVO bei einer Betätigung im Sinne von § 1 Abs. 2 LVO Liebhaberei dann nicht vor, wenn diese objektiv ertragsfähig ist, wenn sie also nach ihrer tatsächlichen Entwicklung in einem absehbaren bzw. überschaubaren Zeitraum einen Gesamtgewinn (Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten) erwarten lässt. Mit der Frage, ob die Tätigkeit einer Privatgeschäftsvermittlerin bzw. Warenpräsentatorin eine steuerlich beachtliche Einkunftsquelle darstellt, hat sich der Verwaltungsgerichtshof bereits in den Erkenntnissen vom 21.6.1994, 93/14/0217, und vom 12.8.1994, 94/14/0025, befasst. Nach dem dort im Einzelnen beschriebenen Vertriebs- und Provisionssystem handelt es sich hierbei um eine Vermittlertätigkeit, die grundsätzlich nach einem sich totlaufenden Schneeballsystem aufgebaut ist. Über einem Vertreter befinden sich so genannte

"Sponsoren", die an seinem Umsatz beteiligt sind; unter ihm sind jene Sponsoren (Subvertreter), die von ihm selbst "gesponsert" (geworben) wurden. Es dürfen lediglich Produkte der Firma Y GmbH vertrieben werden, wobei es keinen Gebietsschutz gibt und auch die Preise von der Firma Y GmbH festgelegt werden. Auf der Ausgabenseite solcher Vertreter, die in der Regel nebenberuflich tätig sind und ihre Kunden bzw. Subvertreter vor allem im Freundes-, Bekannten- und Verwandtenkreis anwerben, wobei es in der Natur der Sache liegt, dass dieser Kundenkreis aufgrund der gegenseitigen Konkurrenzierung binnen kurzem ausgeschöpft ist und solcher Art eine Marktverengung eintritt, fallen regelmäßig beträchtliche Schulungs- bzw. Seminarkosten, Kraftfahrzeugkosten, Reisespesen sowie Aufwendungen für Vorführwaren und Telefon an. Unter derartigen Voraussetzungen ist die Tätigkeit eines Privatgeschäftsvermittlers nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes aber objektiv gesehen nicht zur Erzielung eines Gesamtgewinnes geeignet (vgl. UFS 14.4.2005, RV/0390-S/02; UFS 10.6.2005, RV/0090-G/05; UFS 13.4.2006, RV/0480-L/04; UFS 24.10.2007, RV/0272-F/05; UFS 10.3.2011, RV/0820-L/09; UFS 24.3.2011, RV/0975-L/08, RV/0976-L/08, RV/0977-L/08). Bei der Tätigkeit einer Privatgeschäftsvermittlerin bzw. Warenpräsentatorin handelt es sich grundsätzlich um eine erwerbswirtschaftliche Tätigkeit. Nach dem von der Rechtsprechung (vgl. VwGH 11.12.1992, 88/17/0054; VwGH 22.2.2000, [96/14/0038](#)) geprägten Begriffsinhalt ist Privatgeschäftsvermittler, wer eine vermittelnde Vertretertätigkeit in Bezug auf Produkte des täglichen Bedarfs (z.B. zur Reinigung von Wohnung, Haus oder Auto, Geschirr, Körperpflegemittel, Kosmetik, Modeschmuck, Nahrungsergänzungsmittel, Geschenkartikel oder Ähnliches) ausübt, die dem Angebot entsprechend in erster Linie gegenüber Letztverbrauchern ausgeübt wird, wobei die Kaufvertragsabschlüsse direkt zwischen dem Abnehmer und dem den Privatgeschäftsvermittler beauftragenden Unternehmer erfolgen. Zum Zweck der Bewerbung werden die Produkte in erster Linie im Freundes-, Bekannten- und Kollegenkreis vorgeführt und präsentiert (geläufige Bezeichnung daher als "Warenpräsentatoren"). Vielfach (wenn auch nicht notwendigerweise) ist das Vertriebssystem nach dem "Schneeballsystem" aufgebaut und umfasst auch die Anwerbung neuer Vermittler, deren "Sponsor" sodann der anwerbende Privatgeschäftsvermittler ist (vgl. UFS 2.5.2006, RV/0028-I/06; UFS 6.8.2007, RV/0782-L/06; UFS 7.8.2007, RV/0324-L/06; UFS 7.8.2007, RV/0535-L/06; UFS 21.7.2011, RV/0893-L/07, RV/0968-L/08). Nach dieser auch im streitgegenständlichen Fall maßgeblichen Begriffsumschreibung handelt es sich bei der Tätigkeit einer Warenpräsentatorin grundsätzlich um eine erwerbswirtschaftliche Tätigkeit. Nach dem Gesamtbild der Tätigkeit (eingeschränkter Kundenkreis, niedrige Umsätze, hohe Ausgaben für Vorführprodukte, kein marktgerechtes Verhalten) vertritt der Unabhängige Finanzsenat im gegenständlichen Fall jedoch die

Auffassung, dass die Bw. die Tätigkeit als Warenpräsentatorin nicht aus erwerbswirtschaftlichen Gründen ausübt.

Die Tätigkeit als Privatgeschäftsvermittlerin oder als Warenpräsentatorin ist auf Grund ihrer Art im Regelfall typisch erwerbswirtschaftlich. Wird die Tätigkeit jedoch in einem so geringen Umfang ausgeübt, dass sie bei abstrakter Betrachtung den Charakter einer Freizeitbeschäftigung hat, so kann sie im Einzelfall typisch der Lebensführung zuzurechnen sein (vgl. VwGH 22.3.2006, [2002/13/0158](#)). Unter den Tatbestand des § 1 Abs. 2 Z 2 LVO fallen nicht nur typische Hobbytätigkeiten, sondern auch Betätigungen, die ihrer Art nach zwar erwerbswirtschaftlich sind, jedoch dann typisch der Lebensführung zuzurechnen sein werden, wenn sie in einem untypisch geringen Umfang ausgeübt werden und Umstände hinzutreten, die eine Nähe zur Lebensführung aufweisen (vgl. UFS 8.5.2006, RV/0079-I/06; UFS 13.12.2011, RV/0954-W/07, RV/0955-W/07; *Rauscher/Grübler*, Steuerliche Liebhaberei in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis², Rz 689).

Aufgrund der vorliegenden Aktenlage wird die Tätigkeit der Bw. als Warenpräsentatorin nur in geringem Umfang ausgeübt und kann daher als typisch der Lebensführung zuzurechnende Tätigkeit angesehen werden. Für diese Qualifizierung spricht auch der äußerst geringe Umfang der Betätigung. Es ist davon auszugehen, dass bei der Tätigkeit der Bw. das Kriterium der Einnahmenerzielung gänzlich in den Hintergrund tritt und das Hauptaugenmerk auf der privaten Konsumsphäre liegt. Es ist auch davon auszugehen, dass die Tätigkeit der Versorgung der Familie der Bw. und von Freunden bzw. Bekannten mit diesen Produkten dient und eine nachhaltige Erzielung von Einnahmen nicht angestrebt wird. Da die Betätigung als Warenpräsentatorin auch keinen Gesamtgewinn innerhalb eines überschaubaren (absehbaren) Zeitraums gemäß § 2 Abs. 4 LVO erwarten lässt, ist sie als objektiv nicht ertragsfähig und daher als Liebhaberei anzusehen (vgl. UFS 8.5.2006, RV/0079-I/06; UFS 16.6.2011, RV/1038-L/08).

Das Auftreten von Verlusten reiche jedoch für sich allein nicht aus, vom Fehlen eines Gewinnstrebens auszugehen und keine Einkunftsquelle anzunehmen. Bei Beurteilung des Ausmaßes der Verluste sei insbesondere darauf abzustellen, ob die Verluste bezogen auf die konkrete Betätigung als gravierend einzustufen seien. Dabei sei das Verhältnis der jährlichen Verluste zu den jährlichen Umsätzen zu beachten. Für die Annahme von Liebhaberei spreche, wenn z.B. die Verluste den Umsatz erreichten oder überstiegen. Im konkreten Fall seien folgende Relationen zwischen Umsätzen und Verlusten gegeben:

Jahr	2007	2008	2009	2010
Umsatz	€ 500,92	€ 209,19	€ 330,18	€ 982,08
Verlust	€ 2.196,00	€ 1.577,45	€ 599,60	€ 331,80

Aus den von der Bw. vorgelegten Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen ist ersichtlich, dass die in Zusammenhang mit der Tätigkeit als Warenpräsentatorin stehenden Ausgaben die Umsätze

überstiegen, es wurde sogar in den streitgegenständlichen Jahren für Vorführprodukte mehr ausgegeben als Provisionen erwirtschaftet wurden.

Zusammenfassend ergibt sich daher, dass die Aufwendungen für das Jahr 2007 mehr als das Fünffache der erzielten Einnahmen ausmachten und im Jahr 2008 machten die Aufwendungen sogar mehr als das Achtfache der erzielten Einnahmen aus. Bereits dies weist darauf hin, dass die Aufwendungen um ein Vielfaches höher waren als die erzielten Umsätze und es daher nach objektiven Kriterien nicht möglich sein wird, einen Gesamtgewinn innerhalb eines überschaubaren (absehbaren) Zeitraumes zu erzielen.

Im hier zu beurteilenden Fall hat die Bw. mit der Tätigkeit als nebenberufliche Warenpräsentatorin im Jahr 2007 begonnen und daraus negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärt. In den Jahren 2007 und 2008 wurden bereits erheblich höhere Ausgaben getätigt als Einnahmen erzielt wurden. Ab den Jahr 2009 wurden deutlich niedrigere Verluste erklärt als in den Vorjahren. Aus den vorgelegten Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen für die Jahre 2007 bis 2010 ist jedoch ersichtlich, dass die Bw. keine Fahrtkosten und Diäten als Ausgaben erklärte. Weiters wurden im Jahr 2009 nur sehr niedrige Reisespesen angesetzt und im Jahr 2010 wurden überhaupt keine Reisespesen als Ausgaben erklärt. Dies legt den Schluss nahe, dass die tatsächlichen Aufwendungen in der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung nicht erfasst wurden, um den erklärten Verlust zu mindern. Nach Ansicht der Referentin würde dies zu einer Berichtigung der Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen um die von der Bw. nicht erklärten, jedoch systembedingt unzweifelhaft gegebenen und von ihr auch im Zuge der vorgelegten Reisekostenabrechnung für das Jahr 2007 ersichtlichen Ausgaben für Fahrtkosten und Diäten führen.

Hinsichtlich der von der Bw. erklärten Aufwendungen für Vorführprodukte ist anzuführen, dass im Jahr 2007 Aufwendungen für Vorführprodukte in Höhe von € 1.220,47 und im Jahr 2008 in Höhe von € 818,11 erklärt wurden. Demgegenüber wurden im Jahr 2009 lediglich Aufwendungen für Vorführprodukte in Höhe von € 160,39 und im Jahr 2010 in Höhe von € 216,06 erklärt. Dies legt wiederum den Schluss nahe, dass die von der Bw. erklärten Aufwendungen nicht die tatsächliche Situation widerspiegeln und dass die von der Bw. gewählte Vorgangsweise deshalb verwendet wurde, um den erklärten Verlust zu mindern. Es erscheint der Referentin insofern realitätsfern, dass während des Aufbaus eines Geschäftes als Warenpräsentatorin die Aufwendungen für Vorführprodukte deutlich zurückgehen.

Der Bw. ist vorzuhalten, dass Tätigkeiten wie die berufungsgegenständliche dadurch gekennzeichnet sind, dass laufend Vorführprodukte eingekauft werden müssen, die idR später für Werbezwecke verwendet oder einer privaten Nutzung zugeführt werden. Die erklärten Beträge (minimale Umsätze, hohe Kosten) sowie der daraus resultierende Umstand, dass die Vorführprodukte nach deren Präsentation einer privaten Nutzung zugeführt worden sein

dürften, lassen den Schluss zu, dass die neben einer nichtselbstständigen Tätigkeit ohne Druck ausgeübten Warenpräsentation eher aus privaten Motiven erfolgt sei (vgl. UFS 23.11.2011, RV/0086-L/07).

Darüber hinaus hat die Bw. kein marktgerechtes Verhalten gesetzt, wie sich aus dem Schreiben der Bw. vom 11. Juni 2010 ergibt. Darin führte sie an, dass die Kundenanbahnung dergestalt erfolge, das sie vor allem im Bereich der Familie und im Bekanntenkreis Neukunden anwerbe. Außerdem würden die Produkte weiterempfohlen und daraus würden sich neue Kontakte zu möglichen Kunden oder auch Geschäftspartnern ergeben. Die Bw. würde auch sympathische Personen bei verschiedenen Gelegenheiten ansprechen.

Ein wirtschaftlich denkender Mensch, der eine nachhaltige Erzielung von Einnahmen anstrebt, würde einer solchen Tätigkeit nicht nachgehen bzw. würde er den Geschäftsaufbau anders gestalten. Zur Erzielung von Einnahmen würden typischerweise Werbemaßnahmen gesetzt werden bzw. Kunden außerhalb des Familien- bzw. Bekanntenkreises angeworben werden. Auch die Sympathie der Personen würde beim ernsthaften Aufbau einer erwerbstypischen Betätigung und bei der Absicht, Einnahmen zu erzielen, nicht ausschlaggebend sein.

Aufgrund der Aktenlage kann seitens der Referentin in freier Beweiswürdigung nur der Schluss gezogen werden, dass die Bw. in den Streitjahren die Produkte der Firma Y GmbH nur hobbymäßig und zwar in einem sehr eingeschränkten Umfang an einen nicht feststellbaren Personenkreis (nach Ansicht der Referentin Familienmitglieder und Freunde) vertrieben hat und geht die Referentin davon aus, dass die Tätigkeit als Warenpräsentatorin der Firma Y GmbH hauptsächlich für die Befriedigung der privaten Konsuminteressen der Bw. (und allenfalls seiner Familie und seiner Freunde) genutzt wurde und eine nachhaltige Erzielung von Einnahmen nicht angestrebt wird (vgl. UFS 16.6.2011, RV/1038-L/08).

Der Vorhalt, dass die Referentin aufgrund der vorliegenden Unterlagen an der Unternehmereigenschaft zweifelt und sie davon ausgeht, dass bei der vorliegenden Tätigkeit das Kriterium der Einnahmenerzielung gänzlich in den Hintergrund tritt und das Hauptaugenmerk auf der privaten Konsumsphäre liegt, blieb ohne Entgegnung.

Aufgrund des Missverhältnisses und der allgemein bekannten Tatsache (vgl. u.a. UFS 2.9.2009, RV/0538-S/09; UFS 1.6.2010, RV/0039-L/07), dass Warenpräsentatoren der Firma Y GmbH auch günstig für den Privatgebrauch einkaufen können, liegt daher die Vermutung nahe, dass das Angebot dieser Vergünstigungen und damit ausschließlich private Motive ausschlaggebend für die Aufnahme der Tätigkeit als Warenpräsentatorin waren.

Das breit gefächerte Produktsortiment der Firma Y GmbH umfasst nämlich durchwegs gängige und attraktive Gebrauchsartikel (z.B. Kosmetik- und Toilettartikel, Wasch- und Putzmittel, Schmuck, Nahrungsergänzungsmittel, Tiernahrung, Haushaltswaren, wie etwa Kochgeschirr

und Kochmesser), welche als Vorführprodukte günstiger erworben werden können und sich in typisierender Betrachtungsweise für den eigenen privaten Gebrauch besonders eignen.

Nachdem der Bw. die Zweifel an ihrer erwerbswirtschaftlichen Tätigkeit vorgehalten wurden und diese den Ausführungen der Referentin nicht entgegengetreten ist, gelangt die Referentin auf Grund der Aktenlage in freier Beweiswürdigung zu der Überzeugung, dass diese Produkte für private Zwecke (Selbstversorgung und Versorgung von Verwandten/Freunden/Bekannten mit Produkten der Firma Y GmbH) erworben wurden.

Aufgrund der Nichtbeantwortung des Vorhaltes der Referentin kann im Streitfall anhand der Aktenlage nur festgestellt werden, dass diese in den Streitjahren höchstens in einem äußerst bescheidenen Umfang eine nebenberufliche Tätigkeit als Warenpräsentatorin ausgeübt hat. Die erzielten Provisionen sind nach Ansicht der Referentin zu einem beträchtlichen Teil auf den Verbrauch in der eigenen Familie bzw. im Bekanntenkreis zurückzuführen.

Es kann somit nicht davon ausgegangen werden, dass im gegenständlichen Fall der Regelfall einer Tätigkeit einer Warenpräsentatorin vorliegt (vgl. UFS 21.12.2010, RV/1005-L/08, RV/1492-L/10; UFS 16.6.2011, RV/1038-L/08).

Tätigkeiten, die ihrer Art nach zwar grundsätzlich typisch erwerbswirtschaftlich veranlasst sind, jedoch nicht auch hinsichtlich ihres Umfangs erwerbstypisch ausgeübt werden, stellen Tätigkeiten dar, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründeten Neigung zurückzuführen sind. Derartige Tätigkeiten fallen unter den Tatbestand des § 1 Abs. 2 Z 2 LVO. Das Inkaufnehmen von Verlusten in Verbindung mit dem Vorhandensein anderer fixer Einkunftsquellen ist als subjektives Indiz in diese Richtung anzusehen, da sich die Bw. im Hinblick auf ihre Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit ihrer in der Freizeit ausgeübten Tätigkeit frei von existziellem Druck widmen konnte. Weiters sprechen auch der äußerst geringe Umfang der Betätigung und die sonstigen Begleitumstände gegen die Annahme einer erwerbswirtschaftlichen Ausübung der Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO. Die berufungsgegenständliche Betätigung ist daher entgegen der von der Bw. vertretenen Auffassung als eine solche im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 2 LVO zu behandeln. Da diese Betätigung aber auch keinen Gesamtgewinn innerhalb eines überschaubaren (absehbaren) Zeitraums gemäß § 2 Abs. 4 LVO erwarten lässt, ist sie als objektiv nicht ertragsfähig und daher als Liebhaberei anzusehen (vgl. UFS 8.5.2006, RV/0079-I/06). Aus der Sicht des Unabhängigen Finanzsenates bekräftigen diese Umstände, dass die vorliegende Tätigkeit der Bw. hinsichtlich der Einkommensteuer als Liebhaberei im steuerlichen Sinn zu beurteilen ist und die Berufung daher abzuweisen war.

Abgesehen davon vertritt der Unabhängige Finanzsenat entgegen des Finanzamtes ABC die Ansicht, dass die Tätigkeit der Bw. nicht unter den Begriff der Sonstigen Leistungen nach § 29 Z 3 EStG 1988 zu subsumieren ist.

Nach der Stammfassung der EStR 2000 (Richtlinie des BMF, GZ 06 0104/9-IV/6/00 vom 22.3.2005) fielen nach Rz 6611 auch Einkünfte von Privatgeschäftsvermittlern mit Umsätzen von weniger als € 900,00 jährlich unter den Begriff der Leistung bzw. Einkünfte gemäß § 29 Z 3 EStG 1988. Nach der Richtlinie des BMF, GZ BMF-010203/0016-VI/6/2009 vom 12.1.2009 die in die EStR 2000 eingearbeitet wurde, scheinen in der Rz 6611 die Einkünfte von Privatgeschäftsvermittlern als Beispiel für den Begriff der Leistung bzw. Einkünfte gemäß § 29 Z 3 EStG 1988 nicht mehr auf. Unter dem Punkt "Besondere Verlustausgleichsverbote und Verlustausgleichsbeschränkungen" nach EStR 2000, Rz 178 fallen unter sonstige Leistungen gemäß § 29 Z 3 EStG 1988 auch Privatgeschäftsvermittler mit Umsätzen von weniger als € 900,00 jährlich.

Hinsichtlich der Bedeutung der Einkommensteuerrichtlinien ist ausdrücklich zu betonen, dass die Einkommensteuerrichtlinien keine für den Unabhängigen Finanzsenat in irgendeiner Weise bindende Rechtsquelle sind. Dennoch können sie wie auch übrige Literatur als kommentarähnlicher Auslegungsbehelf für gesetzliche Bestimmungen herangezogen werden, soweit sie keine über ausdrückliche derartige Bestimmungen hinausgehenden bzw. ihnen entgegenstehenden Regelungen enthalten (vgl. z.B. UFS 24.5.2007, RV/0775-L/05).

Darüber hinaus können Einkünfte als Sonstige Leistungen nach § 29 Z 3 EStG 1988 nur dann qualifiziert werden, wenn die Voraussetzungen nach § 23 Z 1 EStG 1988 nicht vorliegen, da die Höhe der Einkünfte für das Vorliegen gewerblicher Einkünfte grundsätzlich irrelevant ist (vgl. *Grabner in Wiesner/Grabner/Wanke*, MSA EStG 12. EL § 29 Anm. 52).

2. Umsatzsteuer für die Jahre 2007 und 2008

Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuergesetzes ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt ([§ 2 Abs. 1 UStG 1994](#)). Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig ist. Nach [§ 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994](#) gilt eine Tätigkeit, die auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten lässt (Liebhaberei) nicht als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit. Umsätze aus einer solchen Tätigkeit unterliegen daher einerseits nicht der Umsatzsteuer, andererseits können die mit einer derartigen Tätigkeit zusammenhängenden Vorsteuern nicht abgezogen werden (vgl. LRL 2012, Rz 159).

Aus umsatzsteuerlicher Sicht ist die Tätigkeit der Bw. als Warenpräsentatorin als solche iSd § 2 Abs. 5 UStG 1994 zu beurteilen, da die vorliegende Tätigkeit auf Dauer gesehen Gewinne nicht erwarten lässt (Liebhaberei) und daher nicht als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit gilt. Die neben einer nichtselbstständigen Tätigkeit ohne Druck ausgeübte Privatgeschäftsvermittlung erfolgt eher aus privaten Motiven und kann daher nicht als

erwerbstypische Betätigung angesehen werden. Die Einnahmenerzielung muss aber nicht die primäre Motivation sein. Zudem führen Tätigkeiten, die lediglich der Selbstversorgung dienen, nicht zur Unternehmereigenschaft (vgl. UFS 6.8.2007, RV/0782-L/06).

Gemäß § 6 LVO kann Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn nur bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO, nicht hingegen bei anderen Betätigungen vorliegen.

Da der Unabhängige Finanzsenat von einer Betätigung iSd § 1 Abs. 2 LVO ausgegangen ist, widerspricht die Annahme von umsatzsteuerlicher Liebhaberei nicht der Verordnung. Es ist daher auch aus umsatzsteuerlicher Sicht von Liebhaberei auszugehen und die Berufung war auch hinsichtlich der Umsatzsteuer abzuweisen.

Gesamthaft war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 4. Juni 2012