

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Gde M, K-Straße 1, vertreten durch Steuerberater Gerhard von der Thannen, Impulszentrum Bregenzerwald, 6863 Egg, vom 11. Jänner 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch vom 20. Dezember 2004 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2003 entschieden:

1) Die Berufung betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2003 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Einkommensteuerbescheide bleiben unverändert.

2) Die Berufung betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2000 bis 2003 wird gemäß § 256 Abs. 3 BAO als gegenstandslos erklärt.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (in der Folge kurz: Bw.) erzielte in den Berufungsjahren neben ihren Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (Fa. B PM GmbH) auch Einkünfte aus Gewerbebetrieb als Kundenbetreuerin der Fa. L S&L GmbH [in der Folge kurz: Fa. L; vormals Fa. R ROS&SC GmbH (G.m.b.H.) sowie Fa. L C AG]. Aus ihrer gewerblichen Tätigkeit "L&R Fachberatung" resultierten für die Jahre 1999 bis 2003 folgende Einkünfte:

	1999	2000	2001	2002	2003
Provisionserlöse	0,00 €	3.386,99 €	930,04 €	424,72 €	138,96 €
Erlöse Anlagevermögen					970,03 €
BW abgegangener Anlagen					984,94 €

Anlagenabschreibung		363,31 €	564,89 €	564,89 €	564,89 €
R Demoware		622,48 €			
Hilfsmittel	48,67 €	389,80 €	333,98 €		
Büromaterial	87,71 €	406,97 €			
Telefon	72,67 €	820,66 €	432,71 €	430,07 €	
Strom R	30,23 €	177,90 €	146,87 €	168,22 €	
Reise- u. Fahrtaufwand	289,93 €	1.761,60 €	1.188,00 €	639,56 €	549,86 €
Aus- und Fortbildung	76,31 €	285,91 €			
Werbeaufwand	208,73 €	689,47 €	182,02 €	103,28 €	
Mietaufwand Studio	145,35 €	872,07 €	872,07 €	864,00 €	864,00 €
Sonstiger Aufwand	30,16 €	704,11 €	89,15 €		856,45 €
Verlust	989,75 €	3.707,30 €	2.879,65 €	2.433,61 €	2.711,00 €

Nachdem das Finanzamt die Ergebnisse aus der gegenständlichen Tätigkeit als Kundenbetreuerin in den vorläufig ergangenen Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 2000 bis 2002 noch berücksichtigt hatte, gelangte es im Zuge der Veranlagung zur Einkommensteuer für das Jahr 2003 unter Verweis auf das Verwaltungsgerichtshofurteil vom 22. Februar 2000, 96/14/0038, zur Auffassung, dass diese Tätigkeit auf Grund der die Umsätze bei weitem übersteigenden Fixkosten nicht geeignet sei, auf Dauer gesehen Gewinne zu erzielen, sie mangels Rentabilität vorzeitig aufgegeben werde und daher eine steuerlich unbeachtliche Liebhabereitätigkeit darstelle, und ließ dementsprechend die diesbezüglichen Einkünfte in den endgültigen Bescheiden für die Jahre 2000 bis 2002 bzw. im Erstbescheid für das Jahr 2003 außer Ansatz (vgl. zusätzliche Bescheidbegründung betreffend Einkommensteuer 2000 bis 2003 vom 21. Dezember 2004).

Gegen diese angefochtenen Einkommensteuerbescheide vom 20. Dezember 2004 wurde mit Schriftsatz vom 11. Jänner 2005 Berufung erhoben. Im Berufungsschriftsatz wandte sich die steuerliche Vertretung der Bw. gegen die Qualifizierung der Betätigung der Bw. als L-Kundenbetreuerin als Liebhaberei und führte dazu im Wesentlichen Folgendes aus:

Die Bw. sei seit Ende 1999 bei der Fa. L als Kundenbetreuerin tätig gewesen. Zu der Zeit sei sie zu ca. 70% bei der Fa. B als Sekretärin beschäftigt gewesen. Ihr Plan sei gewesen, insbesondere aus gesundheitlichen Gründen (Rückenprobleme, Verspannungen, Stress), die unselbständige Tätigkeit nach und nach zu reduzieren und im gleichen Ausmaß die Tätigkeit als Kosmetikberaterin zu steigern, um in der Folge die gewerbliche Tätigkeit voll auszuüben. Die gute Geschäftsentwicklung bei der Fa. B habe aber dieses Ansinnen vereitelt, sodass im Jahre 2001 aus der Teilzeitbeschäftigung eine Vollzeitbeschäftigung geworden sei. Das Risiko

einer Kündigung habe die Bw. zu diesem Zeitpunkt noch nicht eingehen wollen und auch nicht können, zumal sie als langjährige Mitarbeiterin bei der Fa. B sehr gut verdient habe und andererseits die Aufbau Tätigkeit bei L noch nicht abgeschlossen gewesen sei.

Dennoch habe sie die nebenberufliche Tätigkeit unbedingt weiterführen wollen, da sie vom Konzept und den Produkten von L voll überzeugt gewesen sei und ihr diese Tätigkeit im Gegensatz zu der sehr "stressigen" und für sie gesundheitsabträglichen Arbeit bei der Fa. B viel Freude bereitet habe.

Im Herbst 2002 sei sie nach 30-jähriger Firmenzugehörigkeit völlig unerwartet von der Fa. B gekündigt worden. Der Schock dieser Kündigung habe bei der Bw. schwere Depressionen verursacht, die über einen langen Zeitraum ärztlich behandelt hätten müssen. Dazu sei im Jahr 2003 noch eine schwere Erkrankung ihrer Schwester gekommen, die sie bis zu deren Tod gepflegt habe.

Ab dem Jahr 2003 sei es ihr also zeitlich möglich gewesen, die Tätigkeit bei L wieder verstärkt voranzutreiben. Allein ihr schlechter Gesundheitszustand habe sie daran gehindert und sei auch der Grund dafür gewesen, dass nach und nach Stammkunden wegen mangelnder Betreuung weggefallen seien. Auch seitens L sei ein gewisser Druck auf die Bw. ausgeübt worden, entweder wieder verstärkt den Aufbau der Beratungs- und Vermittlungstätigkeit aufzunehmen oder aber die Tätigkeit aufzugeben. Nur aus gesundheitlichen Gründen habe sich die Bw. letztlich entschieden, die gewerbliche Tätigkeit als L-Beraterin endgültig aufzugeben.

Im Hinblick auf das vom Finanzamt zitierte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. Februar 2000, 96/14/0038, erklärte der steuerliche Vertreter der Bw., dass der Fall des in dieser höchstgerichtlichen Entscheidung zitierten nebenberuflichen "A-Vertreters" mit dem hier vorliegenden Fall nicht vergleichbar sei. Das zitierte Erkenntnis nehme Bezug auf die amtsbekannte Tatsache, dass nebenberuflich tätige "A-Vertreter" in der Regel keine Gewinne erzielten. Mit "A-Vertreter" seien aber nur Mitglieder einer ganz bestimmten

Vertriebsorganisation (möglicherweise A) gemeint gewesen. Die Betonung sei nicht auf "nebenberuflich" gelegen, sondern auf "A-Vertreter". Das Vertriebssystem "A" ziele darauf ab, möglichst viele Privatgeschäftsvermittler zu akquirieren. Es existierten kein wie immer gearteter Gebietsschutz und auch keine entsprechende Ausbildung. A sei bewusst, dass die Vermittler in der Regel nur den engsten Verwandten- und Bekanntenkreis "abgrasen" und größtenteils keine Gewinne erwirtschaften würden. Die hohe Anzahl an Vermittlern und die Forcierung von Subvermittlern sicherten dem Konzern dennoch einen hohen Umsatz. Ganz anders sei die Philosophie bei L. L biete den Beraterinnen sehr gute Rahmenbedingungen an [kunden- und bedarfsorientiertes Produktprogramm mit bester Qualität; gut funktionierendes Beratungs- und Betreuungsprogramm; hervorragendes Preis-/Leistungsverhältnis;

ausreichendes Kundenpotential durch Limitierung der Partnerberechtigungen pro Einzugsgebiet (V: 5.000 Einwohner pro Kundenbetreuerin); fundierte und praxisbezogene Aus- und Weiterbildung; regelmäßige kompetente Betreuung am Info-Center, bei Unternehmertreffen und in Seminaren; Trainings durch persönliches Coaching; ansprechende Verkaufs- und Marketinghilfen]. In ganz V seien ca. 50 Kundenbetreuerinnen tätig. Eine kleine Minderheit erziele Verluste, wobei sich diese im Wesentlichen auf die Aufbauphase beschränkten. Von allen vertretenen Beraterinnen habe eine geringe Anzahl die Tätigkeit innerhalb von drei Jahren wieder aufgegeben. Die Aufgabe sei dabei nicht wegen der fehlenden Verdienstaussichten erfolgt, sondern meistens wegen persönlichen Unzulänglichkeiten. Festzuhalten sei ferner, dass der überwiegende Teil der Kundenbetreuerinnen nebenberuflich tätig sei. Die Fixkosten erschienen nur am Anfang im Verhältnis zum Umsatz hoch, dh., dass sie mit steigendem Umsatz nur noch marginal ansteigen würden (weil es eben Fixkosten seien). Objektiv betrachtet, sei die Tätigkeit als L-Kundenbetreuerin also sehr wohl geeignet, auf Dauer Gewinne zu erzielen, selbst dann, wenn die Betätigung nebenberuflich erfolge.

Die Bw. habe die Betätigung als L-Kosmetikfachberaterin mit der Absicht begonnen, einen Gesamtgewinn zu erwirtschaften. Dass dies am Ende nicht gelungen sei und sie den Betrieb aufgeben habe müssen, sei nicht Ausfluss einer objektiven, sondern einer subjektiven Handlungsweise, die in ihrem Gesundheitszustand begründet gewesen sei.

Eine ursprünglich als unbefristet begonnene Betätigung, die nicht nach Wunsch verlaufe und unverhofft und verfrüht abgebrochen werden müsse, könne nicht als voraussichtlich zeitlich begrenzt, sondern höchstens nachträglich als erfolglos angesehen werden und rechtfertige nicht die Aberkennung der Einkunftsquelleneigenschaft.

Nach Ergehen der abweisenden Berufungsvorentscheidungen betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2003 vom 9. März 2005 (vgl. zusätzliche Bescheidebegründung vom 8. März 2005, auf die an dieser Stelle verwiesen wird) stellte die Bw. mit Schriftsatz vom 8. April 2005 einen Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz, womit die Berufung wiederum als unerledigt galt. Im Vorlageantrag nahm der steuerliche Vertreter der Bw. die Berufung betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2000 bis 2003 gemäß § 256 BAO zurück und führte ergänzend Folgendes aus:

Die gegenständliche Berufung sei vom Finanzamt als unbegründet abgewiesen worden, weil die Tätigkeit der Bw. als L-Fachberaterin objektiv nicht geeignet gewesen sei, Gewinne zu erzielen, und weil systembedingt iSd § 2 Abs. 2 LVO damit zu rechnen gewesen sei, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes beendet werde.

Das Finanzamt habe sich nicht mit den unerwarteten Umständen, die sich im vorliegenden Fall in der Gesundheitssituation der Bw. äußerten, auseinandergesetzt und habe die dargelegten Unterschiede zu einem so genannten Strukturvertrieb nicht ausreichend gewürdigt bzw. es

unterlassen, weitere Informationen, die einer objektiven Entscheidungsfindung dienlich gewesen wären, einzuholen.

L eigne sich aus folgenden Gründen für eine objektive Ertragsfähigkeit:

Die Fa. L vertreibe europaweit eine umfangreiche Palette an Kosmetikprodukten über so genannte "Bi-Fachberaterinnen". Dabei zähle die Marke "L" zu den am schnellsten wachsenden Kosmetikmarken in Europa. Die Fachberaterinnen würden vor ihrem ersten Tätigwerden intensiv auf die selbständige Tätigkeit im Rahmen eines Ausbildungsprogramms an der L-Akademie ausgebildet. Dabei gehe es zu Beginn der Fachausbildung zunächst um die Entwicklung der erfolgsentscheidenden Aktivitäten und nicht vordergründig um schnelle Ergebnisse. Ein wichtiges Element seien die L-Seminare, die besonders an Wochenenden in regionalen Ausbildungszentren abgehalten würden. Der Besuch dieser Seminare sei für neue Partner ebenso kostenlos wie das Zurverfügungstellen von Seminarunterlagen, Lernhilfen und Demoprodukten. Die Ausbildung erstreckte sich über insgesamt vier Ausbildungsstufen und schließe mit dem Zertifikat "Bi-Fachberater" ab. In zwei weiteren Schritten könne sich die fertige Fachberaterin zur "Diplomierten Bi-Fachberaterin" ausbilden lassen. Die Ausbildung würde durch persönliches Coaching von so genannten Partnerbetreuern begleitet, welche wöchentliche Aktivitätsanalysen erstellten und ua. schwerpunktbezogene Trainingstage mit den Auszubildenden abhalten sowie ganz allgemein ihr Know-how zur Verfügung stellen würden. Neukunden würden zu einem Beratungstermin in die Räumlichkeiten der Fachberaterin eingeladen. Bei diesem etwa eine Stunde dauernden Termin würde dem Kunden die "Bi der Haut" mit diversen Hilfsmitteln einfach aber fachgerecht erklärt. Wenn dem Kunden die Bi seiner Haut wichtig sei, würde das Hautbild des Kunden analysiert und würden die für das jeweilige Hautbild logischen Produkte vorgestellt. Ziel des Kundenbetreuungskonzeptes sei es, zufriedene Stammkunden, die kompetent beraten und betreut würden, zu gewinnen.

Die Grundausrüstung, bestehend aus Kosmetikprodukten mit einem Verkaufswert von ca. 1.800,00 €, würde jeder Fachberaterin kostenlos zur Verfügung gestellt; ebenso parallel zur weiteren Ausbildung drei Erweiterungssets über die Grundausrüstung hinaus im Wert von 1.300,00 €. Jede neue Fachberaterin erhalte zudem kostenlos ein persönliches Pflegeset, ein L-Geschäftsschild, Visitenkarten sowie Briefpapier und Stempel.

Wie bereits im Berufungsschriftsatz ausgeführt, bestehe sehr wohl ein Gebietsschutz. Es würde streng darauf geachtet, dass pro 5000 Einwohner nicht mehr als eine Partnerberechtigung vergeben werde. Dadurch würde sichergestellt, dass es zu keiner Konkurrenzierung unter den Beraterinnen komme. Dies sei im Übrigen ein wesentlicher Unterschied zu so genannten "Schneeballsystemen", bei denen der Unternehmenserfolg auf einer möglichst hohen Anzahl von Warenpräsentatoren aufbaue und im Wesentlichen nur der Freundes-, Bekannten- und

Verwandtenkreis "abgegrast" würde. Eine Art "Schneeballsystemeffekt" würde aber sehr wohl auf der Kundenseite als Marketingstrategie optimal zur Neukundenakquirierung genutzt. Jeder Kunde erhalte gratis bis zu fünf L-Beauty-Präsente, die er an Personen seiner Wahl verschenken könne. Jedes Präsent beinhalte eine Einladung zu einem individuellen und kostenlosen Einzelberatungstermin und ein wertvolles L-Produkt. Die Erfahrung habe gezeigt, dass sich aus fünf Präsenten ca. zwei bis drei Kunden entwickelten, wovon ca. 75% zufriedene Stammkunden würden. Da jeder Neukunde wieder bis zu fünf Präsente verschenken dürfe, setze sich die Entwicklung des Kundenstammes dynamisch fort. Dies erkläre auch, warum sich der Kundenstamm nur etwa zu 10% aus dem Bekannten-, Freundes- und Verwandtenkreis zusammensetze. L distanzieren sich auch klar von Systemen, bei denen Vertreter Subvertreter und diese wiederum Untervertreter anwerben würden, um in der Folge an deren Provisionen mitpartizipieren zu können. Neue Beraterinnen würden zwar auch aus dem Kreis bestehender Kunden angeworben, dies sei jedoch ohne weiteres nachvollziehbar, weil sich zwischen Kunden und Berater in der Regel ein sehr gutes persönliches Verhältnis entwickle und somit auch eine Eignung für eine Fachberater Tätigkeit abgeschätzt werden könne. In so einem Fall würde von der Fa. L aber nur dann eine Partnerberechtigung vergeben, wenn im jeweiligen Einzugsgebiet noch genügend Kundenpotential vorhanden sei (pro 5.000 Einwohner eine Beraterin).

Der steuerliche Vertreter erklärt weiters, dass er derzeit ca. 20 Fachberaterinnen vertrete. Erfahrungsgemäß gäben ca. 20% innerhalb von zwei Jahren die Tätigkeit wieder auf. In keinem einzigen Fall sei bisher auf Liebhaberei erkannt worden. Es sei kein abnormaler Verlauf gegenüber anderen Branchen festzustellen.

L schaffe mit einem sehr guten Marketingkonzept und qualitativ hoch stehenden Produkten die Voraussetzungen für wirtschaftlichen Erfolg. Dazu kämen umfangreiche Hilfestellungen bei der Umsetzung sowie laufende Betreuung. So genannte "Softfacts", wie das richtige "Feeling" beim Umgang mit Menschen, wirtschaftliches Denken und Handeln, unternehmerisches Gespür usw., blieben aber ureigenste Sache des Unternehmers, könnten aber für Erfolg und Misserfolg entscheidend sein. Die objektive Eignung der Tätigkeit für einen wirtschaftlichen Gesamterfolg sei aber aus genannten Gründen gegeben.

Zur systembedingten Annahme der vorzeitigen Beendigung der Tätigkeit sei zu sagen:

Ein Anlaufzeitraum dürfe nach § 2 Abs. 2 LVO nicht angenommen werden, wenn zu erwarten sei, dass eine voraussichtlich zeitlich begrenzte Betätigung bereits vor dem Anfallen eines Gesamtgewinnes beendet werde.

Aus den Worten "erwarten" und "voraussichtlich" ergebe sich, dass von vornherein ein Umstand für eine zeitliche Begrenzung erkennbar sein muss. Die Beendigung einer Tätigkeit spreche für sich allein nicht für eine von vornherein geplante zeitliche Begrenzung.

Die belangte Behörde habe in diesem Zusammenhang das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. Februar 2000, 96/14/0038, zitiert. In dieser Entscheidung folge das Höchstgericht offensichtlich der Meinung von Neuber (SWK 1997, S 384), der in einer Erwiderung zur Meinung von Adametz (SWK 1997, S 334) gemeint habe, dass Anlaufverluste von sich "totlaufenden" Tätigkeiten nicht "automatisch" anzuerkennen seien. Sowohl Neuber als auch der Verwaltungsgerichtshof würden sich aber ausdrücklich auf Tätigkeiten von Privatgeschäftsvermittlern beziehen, die keinen Gebietsschutz genießen, in einem Schneeballsystem Subvertreter werben, auf eigene Kosten Schulungen und Vorführmaterial erwerben sowie hohe Reisekosten tätigen würden.

Der Verwaltungsgerichtshof führe in seinem Erkenntnis auch aus, dass die belangte Behörde nach einem umfangreichen Ermittlungsverfahren zum Schluss gelangt sei, dass mit der vom Beschwerdeführer durchgeführten Tätigkeit nur Verluste zu erwirtschaften seien. Dieses umfangreiche Ermittlungsverfahren sei im vorliegenden Fall bisher unterblieben.

Einen weiteren Aspekt für eine Beurteilung des Falles stellten so genannte "Unwägbarkeiten" dar, die eine Person in der Ausübung einer Tätigkeit behindern könnten. Hier sei das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 3. Juli 1996, 92/13/0139, zu erwähnen.

Die Einkunftsquelleneigenschaft könne nicht deshalb verneint werden, weil trotz Vorliegens objektiver Ertragsfähigkeit einer Betätigung im Einzelfall auf Grund von Unwägbarkeiten ein Gesamterfolg nicht innerhalb eines bestimmten Zeitraumes erzielt worden sei. Nicht ein tatsächlich erwirtschafteter Gesamterfolg, sondern die objektive Eignung der Betätigung zur Erwirtschaftung eines solchen, subsidiär das nach außen in Erscheinung tretende Streben des Tätigen nach einem solchen Erfolg habe somit als Tatbestandsvoraussetzung des Vorliegens von Einkünften zu gelten.

Die persönlichen Schwierigkeiten, mit denen die Bw. zu kämpfen gehabt habe, seien bereits im Berufungsschriftsatz dargelegt worden. Die Bw. habe die Betätigung als Bi-Fachberaterin mit der Absicht begonnen, einen Gesamtgewinn zu erwirtschaften. Dass dies am Ende nicht gelungen sei und sie den Betrieb aufgeben habe müssen, sei nicht Ausfluss einer objektiven, sondern einer subjektiven Handlungsweise, die in ihrem Gesundheitszustand begründet gewesen sei.

Mit E-Mails vom 18. Oktober 2005 bzw. vom 1. Februar 2006 legte der steuerliche Vertreter der Bw. Listen betreffend die Ergebnisentwicklung der von ihm vertretenen L-Kosmetikberaterinnen vor; auf diese wird an dieser Stelle verwiesen.

Im Zuge eines Vorhalteverfahrens (vgl. das Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 24. Jänner 2006) legte die Bw. mit Begleitschreiben vom 1. bzw. vom 9. März 2006 den Beratungsvertrag, das L-Buch "Mehr Lebensqualität - Ein Leben lang", die L-Broschüre "Ablauforganisation", die R-Antragsunterlagen sowie die Allgemeinen Liefer- und

Geschäftsbedingungen der Fa. L vor, verwies hinsichtlich der Frage des Gebietsschutzes auf Seite 107 des obgenannten L-Buches sowie im Hinblick auf Richtlinien für L-Beraterinnen auf die Allgemeinen Liefer- und Geschäftsbedingungen der Fa. L bzw. die R-Antragsunterlagen und führte ergänzend aus, dass ihr steuerlicher Vertreter im Hinblick auf Ausbildungskosten sowie Kosten für Vorführmaterial den Sachverhalt falsch dargelegt habe; seit neuestem sei die ganze Ausbildung und das Vorführmaterial kostenlos; dies sei jedoch zu ihrer Zeit nicht der Fall gewesen. Die Partnerbetreuer seien an den Umsätzen der Kundenberaterinnen (Untervertreter) nicht beteiligt; diese würden nach den Umsätzen der Kundenberaterinnen (4% samt MwSt) von der Fa. L direkt bezahlt werden.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2003:

Strittig ist im konkreten Fall, ob die gewerbliche Betätigung der Bw. einkommensteuerlich als beachtliche Einkunftsquelle oder als unbeachtliche Liebhaberei zu werten ist und folglich die angeführten Verluste außer Ansatz bleiben oder nicht.

Im vorliegenden Fall steht außer Streit, dass von einer Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 1 der Liebhabereiverordnung (LVO), BGBl. Nr. 33/1999, auszugehen ist.

Liegt eine solche 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.

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 oben beispielsweise aufgezählten objektiven Kriterien beurteilt werden. Auf Wunschvorstellungen desjenigen, der die Betätigung entfaltet, kommt es hiebei nicht an (vgl. VwGH 12.8.1994, 94/14/0025).

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. 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. Eine ursprünglich als unbefristet begonnene Betätigung, die nicht nach Wunsch verläuft und unverhofft und verfrüht abgebrochen werden muss, kann nicht als voraussichtlich zeitlich begrenzt, sondern höchstens nachträglich als erfolglos gesehen werden und rechtfertigt nicht die Aberkennung der Einkunftsquelleneigenschaft.

Der Verwaltungsgerichtshof hat sich bereits mehrfach mit der Frage befasst, ob bei bestimmten Privatgeschäftsvermittlungen von steuerlich beachtlichen Einkunftsquellen auszugehen ist oder nicht (vgl. VwGH 21.6.1994, 93/14/0217; VwGH 12.8.1994, 94/14/0025). Nach dem in diesen höchstgerichtlichen Entscheidungen im Einzelnen beschriebenen Vertriebs- und Provisionssystem handelt es sich 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 A-Sponsoren (Subvertreter), die von ihm selbst "gesponsert" (geworben) wurden. Es dürfen lediglich Produkte der A-GmbH vertrieben werden, wobei es keinen Gebietsschutz gibt und auch die Preise von der A-GmbH festgelegt werden. Auf der Ausgabenseite solcher Vertreter, die in der Regel nebenberuflich tätig sind und ihre Kunden bzw. Subvertreter vor allem im Freundes-, Bekannten- und Verwandtenkreis anwerben, wobei es in der Natur der Sache liegt, dass dieser Kundenkreis aufgrund der gegenseitigen Konkurrenzierung binnen kurzem ausgeschöpft ist und solcher Art eine Marktverengung eintritt, fallen regelmäßig beträchtliche Schulungs- bzw. Seminarkosten, Kfz-Kosten, Reisespesen sowie Aufwendungen für Vorführwaren und Telefon an. Unter derartigen Voraussetzungen ist die Tätigkeit eines A-Vertreters nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes objektiv gesehen nicht zur Erzielung eines Gesamtgewinnes geeignet.

Weiters hat der Verwaltungsgerichtshof auch die Nichtberücksichtigung der Anlaufverluste eines A-Vertreters als rechtmäßig beurteilt (vgl. VwGH 22.2.2000, 96/14/0038). Bei derartigen, keinen Gebietsschutz genießenden und im Schneeballsystem Subvertreterwerbenden Privatgeschäftsvermittlern, die Schulungen sowie Vorführmaterial auf eigene Kosten erwerben und überdies hohe Reiseaufwendungen tätigen müssten, sei schon systembedingt im Sinne

des § 2 Abs. 2 LVO damit zu rechnen, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes beendet werde.

Der steuerliche Vertreter der Bw. brachte in diesem Zusammenhang vor, dass sich die Tätigkeit der Bw. als L-Kundenbetreuerin wesentlich von der eines nebenberuflich tätigen A-Vertreters unterscheiden hätte. Diesem Vorbringen war jedoch Folgendes zu entgegen: Die Fa. L ist im Bereich der Kosmetik, Gesichts- und Körperpflege tätig. Der Vertrieb der L-Produkte erfolgt über so genannte Kundenbetreuer. Diese schließen mit der Firma einen Vertrag (Partnervertrag) ab und verpflichten sich, eine so genannte Beratungsstelle (oder auch ein Beratungsstudio) einzurichten und darin eine vollständige Ausstattung von Vorführprodukten bzw. Präsentationswaren bereit zu halten (vgl. dazu auch Pkt. F1 der R-Antragsunterlagen); diese so genannte Grundausstattung (bestehend aus dem ersten umfangreichen Grundausstattungsset, Erweiterungsset und einem Hilfsmittelset) war, wie die Bw. in ihrem Schreiben vom 9. März 2006 vorbrachte, zumindest noch "zu ihrer Zeit" auf eigene Kosten zu erwerben; gleiches galt laut ihren Angaben auch für ihre Ausbildung. Die Kundenbetreuer erhalten für den Verkauf von L-Produkten eine monatliche Provision, deren Höhe durch das Verkaufsvolumen im jeweiligen Monat bestimmt wird (errechnet im Wesentlichen als Differenz zwischen Einkaufspreis, zu dem der Kundenbetreuer die Produkte bei der Fa. L erwerben kann, und dem Verkaufspreis an die Kunden). Der Kundenbetreuer ist verpflichtet, im Rahmen seiner Beratungsstelle ausschließlich L-Produkte zu beziehen und zu vertreiben (vgl. dazu auch Pkt. F2 der R-Antragsunterlagen). Die Preise werden ausschließlich von der Fa. L festgelegt.

Das Vertriebssystem ist insofern aufgebaut, als über den so genannten Kundenbetreuern so genannte Partnerbetreuer und über diesen wiederum so genannte Koordinatoren stehen. Partnerbetreuer sind Kundenbetreuer, die ua. eine von ihnen selbst bestimmbare Anzahl an Kundenbetreuer bis zur Übergabe an L Direkt zielorientiert entwickeln sowie individuell betreuen und dabei von ihrem Koordinator unterstützt werden. Koordinator sind Partnerbetreuer, die ua. Partnerbetreuer entwickeln und von L Direkt unterstützt werden. Die Aufgabe eines Koordinator umfasst insbesondere die Auswahl und die Entwicklung von L-Kundenbetreuern bis zu deren Qualifikation als diplomierte L-Fachberater, die Aktivierung und laufende Betreuung von Partnerbetreuern sowie die zielorientierte Unterstützung von Partnerbetreuern, die selbst Koordinator werden wollen.

Der Kundenbetreuer erhält die für jeden neuen Kundenbetreuer reservierte Partnerberechtigung, die sich zunächst auf ein Kundenpotential, bezogen auf 2.500 Einwohner, bezieht, in eine fixe Partnerberechtigung umgewandelt, wenn er die L-Fachausbildung in den ersten drei Stufen (bereits für die ersten beiden Ausbildungsstufen wird eine laufende Betreuung von mindestens 40 bzw. 80 aktiven Kunden vorausgesetzt) erfolgreich abgeschlossen hat

(Vergabe des L-Zertifikates) und solange er pro Monat einen stabilen Mindestumsatz von 3.000,00 € erzielt; bei einem stabilen monatlichen Mindestumsatz von 7.000,00 € wird eine zweite Partnerberechtigung, sofern noch eine frei ist, reserviert bzw. vergeben. Mit erfolgreichem Abschluss der Fach- und Diplombildung (vierte Ausbildungsstufe; Qualifizierung zum diplomierten L-Fachberater) finden die Fachberater Aufnahme in L Direkt und aktivieren damit die Erfolgsbeteiligung für Partnerbetreuer und Koordinator, sofern sie 125 aktive Kunden haben und einen durchschnittlichen monatlichen Mindestumsatz von 5.000,00 € erzielen.

Partnerbetreuer und Koordinatoren erhalten mit der Übergabe der bisher betreuten Kundenbetreuer an L Direkt einen bestimmten Provisionsumsatz (bezogen auf die Umsätze ihrer Kundenbetreuer) von der Fa. L, wobei diese aber auch weiterhin selbst Beratertätigkeit ausüben können. Je erfolgreicher die betreuten Partner bzw. je mehr Erfolgsbeteiligungen aktiviert werden, umso höher ist das Einkommen der Partnerbetreuer bzw. der Koordinatoren. Insgesamt steigt damit die Zahl der Werbenden schnell an.

Auf Grund dieser Überlegungen, die sich im Wesentlichen aus den von der Bw. vorgelegten Unterlagen (insbesondere dem L-Buch "Mehr Lebensqualität - Ein Leben lang") ergaben, war im konkreten Fall nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates - gerade auch wegen der oben dargelegten Erlös- und Aufwandstruktur - durchaus von einer Gleichartigkeit der von der Bw. ausgeübten gewerblichen Tätigkeit zu der den oben zitierten Verwaltungsgerichtshofurteilen zugrunde liegenden Tätigkeit auszugehen. Nachdem somit aber von der vorgegebenen, von der Bw. nicht beeinflussbaren Vertriebsorganisation, gegenseitiger Konkurrenzierung, fehlendem bzw. sehr eingeschränktem Gebietsschutz (eine fixe, auf 2.500 Einwohner beschränkte Partnerberechtigung wird - wie bereits oben dargelegt - erst bei erfolgreichem Abschluss der L-Fachausbildung in den ersten drei Stufen und bei einem stabilen monatlichen Mindestumsatz von 3.000,00 € vergeben; eine zweite Partnerberechtigung wird erst bei einem stabilen monatlichen Mindestumsatz von 7.000,00 € vergeben, wobei ungewiss ist, ob überhaupt eine solche noch frei ist) und daraus folgender Marktverengung auszugehen war, gegenständlich nur geringfügige Umsätze erzielt wurden, in den streitgegenständlichen Jahren neben beträchtlichem Reise- und Fahrtaufwand allein die Miet-, Strom- und Telefonaufwendungen höher waren als die erzielten Provisionserlöse und damit, insbesondere eben auf Grund der Verpflichtung der Bw., Räumlichkeiten für eine entsprechende Beratungsstelle anzumieten, insgesamt gesehen die Verluste die Umsätze erheblich überstiegen haben, war die gegenständliche nebenberuflich (mehr Einkommen ist ua. auch eine Frage der eingesetzten Zeit) ausgeübte Tätigkeit der Bw. bzw. die Art der Wirtschaftsführung der Bw. objektiv nicht zur Gewinnerzielung geeignet bzw. war von vornherein damit zu rechnen, dass die Betätigung vor dem Erreichen eines Gesamtgewinnes

beendet würde und konnten daher, ohne zu prüfen, ob konkrete Hinweise für eine von der Bw. geplante zeitliche Begrenzung ihrer Betätigung vorlagen, auch die Anlaufverluste steuerlich nicht berücksichtigt werden.

Dem Vorbringen des steuerlichen Vertreters der Bw., dass die objektive Eignung der gegenständlichen Tätigkeit der Bw. zur Gewinnerzielung gerade durch die Ergebnisse von Kolleginnen mit der gleichen gewerblichen Tätigkeit bewiesen würde, muss entgegen gehalten werden, dass die Bw. einen Gesamtverlust in Höhe von 12.721,31 € erwirtschaftet hat, der vorgelegten (nur) 20 Beraterinnen umfassenden Ergebnisentwicklungsliste die konkrete Art der Wirtschaftsführung jeder einzelnen Kosmetikberaterinnen nicht zu entnehmen ist und zudem auf Grund der dort dargelegten Ergebnisse doch für eine große Anzahl von Beraterinnen zu vermuten ist, dass diese nicht in die Gewinnzone kommen bzw. ihre Betätigung vor dem Erreichen eines Gesamtgewinnes beenden werden.

Die von der Bw. im Berufungsschriftsatz bzw. im Vorlageantrag dargelegten Gründe, die sie letztlich veranlasst hätten, die gewerbliche Tätigkeit als L-Beraterin endgültig aufzugeben, ändern nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates nichts daran, dass die Bw. bei der Art der Gestaltung ihrer gewerblichen Tätigkeit und auf Grund der oben dargelegten Umstände (Nebenberuflichkeit, kein bzw. ein sehr eingeschränkter Gebietsschutz, Werbung von Vertretern im "Schneeballsystem", eigene Kosten betreffend Schulungen sowie Vorführmaterial, hohe Kosten für die angemietete Beratungsstelle, beträchtliche Reise- und Fahrtkosten, etc.) keine Möglichkeit gehabt hätte, aus dieser Tätigkeit einen Gesamtgewinn zu erzielen. Den Wunschvorstellungen der Bw. kam gegenständlich keine Bedeutung zu.

Auch wenn es nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenats grundsätzlich am jeweiligen Kundenbetreuer selbst liegt, nämlich an seinen Fähigkeiten und an seinem Engagement, ob er mit seiner Vertretertätigkeit erfolgreich ist oder nicht, waren im gegenständlichen Fall - wie oben dargelegt - von vornherein Umstände erkennbar, die objektiv für eine zeitliche Begrenzung der in Rede stehenden Tätigkeit der Bw. sprachen bzw. auf Grund derer damit zu rechnen war, dass die gegenständliche Betätigung mit höchster Wahrscheinlichkeit mangels Rentabilität (vor Erreichung eines gesamtpositiven Ergebnisses) vorzeitig aufgegeben wird und damit nach dem Gesamtbild der Verhältnisse keine Einkunftsquelle vorlag.

Auf Grund dieser Überlegungen konnte die in Rede stehende Tätigkeit der Bw. in den Berufungsjahren keine einkommensteuerliche Berücksichtigung finden und war daher die Berufung diesbezüglich als unbegründet abzuweisen.

2) Umsatzsteuer für die Jahre 2000 bis 2003:

Da der steuerliche Vertreter der Bw. im gegenständlichen Vorlageantrag die Berufung betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2000 bis 2003 zurückgenommen hat, erklärt der Unabhängi-

ge Finanzsenat diese gemäß § 256 Abs. 3 BAO als gegenstandslos. Damit treten die angefochtenen Umsatzsteuerbescheide in formelle Rechtskraft und ist damit das diesbezügliche Berufungsverfahren beendet.

Gesamthaft war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 16. Jänner 2007