



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Fritzenwallner & Gandler WTH und Stb GmbH, 5741 Neukirchen am Großvenediger, Schlosserfeld 344, gegen die Bescheide des Finanzamtes St. Johann Tamsweg Zell am See, vertreten durch Mag. Bernhard Berauer, betreffend Einkommensteuer für den Zeitraum 1999 bis 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (kurz: Bw.) erzielte im Berufszeitraum Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit. Seit Juni 1999 übt sie nebenberuflich das Gewerbe einer Warenpräsentatorin für Produkte der Firma A aus. In ihren Einkommensteuererklärungen für die Jahre 1999 – 2002 erklärte sie zum Teil erhebliche Verluste aus dieser Tätigkeit, in den Jahren 2003 – 2005 erklärte sie geringfügige Gewinne. Im Jahr 2000 legte sie über Aufforderung durch das Finanzamt eine Prognoserechnung vor, der zufolge bis zum Jahr 2010 ein Gesamtgewinn zu erwarten war. Das Finanzamt erließ daher für die Jahre 1999 – 2002 vorläufige Einkommensteuerbescheide, in denen die Verluste steuerlich anerkannt wurden. In der Zwischenzeit legte die Bw. eine neue, adaptierte Prognoserechnung vor. Die von ihr erklärten Jahresergebnisse blieben jedoch weit hinter den Prognoserechnungen zurück, daher ging das Finanzamt in den Einkommensteuerbescheiden der Jahre 2003 – 2005 von Liebhaberei aus und erließ dementsprechende vorläufige Einkommensteuerbescheide.

Am 22. August 2007 erließ das Finanzamt sodann für alle Streitjahre endgültige Einkommensteuerbescheide, in denen die nebenberufliche Tätigkeit der Bw. als A –Vertreterin nicht als Einkunftsquelle anerkannt wurde.

Die dagegen eingebrachte Berufung wurde vom Finanzamt mittels Berufungsvorentscheidung als unbegründet abgewiesen. Dagegen beantragte die Bw. die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Sachverhalt:

Den vom Finanzamt vorgelegten Veranlagungsakten ist der folgende unstrittige Sachverhalt zu entnehmen:

Die Bw. begann im Juni 1999, nebenberuflich die Tätigkeit einer Privatgeschäftsvermittlerin für Produkte der Firma A auszuüben. Sie erklärte in den Jahren 1999 – 2002 erhebliche Verluste aus dieser Tätigkeit, nämlich insgesamt ATS 395.495,- bzw. € 28.741,73. Die in diesen Jahren erzielten Umsätze betrugen jeweils weniger als ein Zehntel des Jahresverlustes und bewegten sich zwischen ATS 11.164,15 (2000) und € 1.518,04 (2002). Dazu wird auf die genaue Darstellung in der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 19. Oktober 2007 verwiesen. Den Einnahmen standen sehr hohe Ausgaben, insbesondere Reisekosten, Aufwendungen für Vorführwaren und für Fortbildung gegenüber.

Für die Jahre 2003 bis 2005 erklärte sie geringe Gewinne, wobei die Höhe der Einnahmen dieser Jahre ungefähr den Einnahmen des Jahres 2002 entsprach und zwischen € 1.250,- und € 1.800,- lag. Eine deutliche bzw. zumindest kontinuierliche Steigerung der Einnahmen ist somit nicht erkennbar. Auch das Jahr 2006 brachte keine höheren Erlöse sondern einen Rückgang der Einnahmen auf € 1.376,-. Gewinne wurden in diesen Jahren deshalb ausgewiesen, weil die Einnahmen – Ausgaben - Rechnung lediglich geringe Ausgaben enthalten. Insbesondere fehlen Reisekosten, Aufwendungen für Vorführwaren und für Fortbildung zur Gänze.

Die von der Bw. vorgelegten Prognoserechnungen gehen von kontinuierlich steigenden Einnahmen aus. Auch die zweite, bereits vorsichtiger Prognoserechnung erwartet im Jahr 2003 Einnahmen von etwa € 3.500,-, die jährlich um € 1.500,- bis € 2.000, ansteigen. Die tatsächlich erzielten Erlöse bleiben hinter diesen Prognosen weit zurück. Den Ausführungen der steuerlichen Vertretung der Bw. folgend sollten die Betriebsausgaben eher konstant bleiben bzw. sogar geringer werden.

Folgende Darstellung des Geschäftsablaufes und des Tätigkeitsbereiches eines A –Vertreters ist der home-page der Fa. A (www.xy.at) zu entnehmen:

So beginnen Sie Ihr A -Geschäft:

Durch einen selbständigen A Geschäftspartner, den Sie kennen, wird Ihnen die Geschäftsmöglichkeit genau erklärt. Der Geschäftspartner wird Ihnen bei Interesse erste Unterlagen über A zur Verfügung stellen, in denen sich u.a. ein Geschäftspartnerantrag befindet. Als neuer selbständiger A Geschäftspartner benötigen Sie ein Informations- und Geschäftspartnerset, das Sie zu einem sehr günstigen Preis erwerben können. Weitere Käufe sind nicht verpflichtend – es gibt keine Mindestabnahmepflicht von Produkten.

Voraussetzungen für die A Geschäftspartnerschaft:

Mindestalter 18 Jahre

Unterfertigung des A Antrages

Vorlage des Gewerbenachweises (meist freies Gewerbe "Warenpräsentator")

Erwerb des Informations- und Geschäftspartnersets, worin alle geschäftsnotwendigen Informationen und Unterlagen enthalten sind, insbesondere das Geschäftspartnerhandbuch - es ist Ihre wichtigste Informationsquelle.

Alle Antragsteller erhalten nach Annahme Ihres Antrages einen A Ausweis mit ihrer Geschäftspartnernummer, welche bei jeder Bestellung, Korrespondenz etc. notwendig ist. Wenn Sie Ihr A Geschäft beginnen, gehen Sie nur ein sehr geringes Risiko ein, da keine Mindestabnahmepflicht besteht. Lagerhaltung ist nicht erforderlich. Unsere Zufriedenheitsgarantie gegenüber dem Endkunden war seit jeher ein Gradmesser für das Vertrauen in die Qualität und Leistungsfähigkeit der A Produkte.

Der Aufbau Ihrer Geschäftspartnergruppe:

Selbständige Geschäftspartner sind Menschen, denen die A Geschäftsmöglichkeit vorgestellt wurde und die sich dafür entschieden haben. Ihre Gruppe ist das Team von selbständigen Geschäftspartnern, die Sie in das Geschäft eingeführt haben. Viele davon werden Sie persönlich eingeführt haben, einige davon werden selbst wieder andere eingeführt haben. Sie schulen und motivieren Ihre Gruppe. Wenn Ihr eigenes Geschäft und das Geschäft Ihrer Gruppe wächst, können Sie alle daran in Form von Leistungsboni, die direkt von A ausbezahlt werden, verdienen.

Verdienstmöglichkeiten:

Das Einkommen eines selbstständigen A Geschäftspartners kann sich aus zwei Komponenten zusammensetzen:

durch die Vermittlung von Produkten an seine Kunden (Einzelhandelsspanne) und durch einen Bonus, basierend auf seinen persönlichen Produktvermittlungen oder einer Provision, die abhängig ist von der Menge und dem Wert der Produkte, die von anderen

selbstständigen A Geschäftspartnern, die er direkt oder indirekt eingeführt, geschult und beim Aufbau ihres Geschäfts unterstützt hat, an Endverbraucher vermittelt wurden. Die Einzelhandelsspanne und die Bonus-/Provisionszahlungen erhält der selbstständige A Geschäftspartner nur, wenn tatsächlich Produkte an Endverbraucher vermittelt wurden. Es erfolgt keine Vergütung für die bloße Einführung von Leuten in das Geschäft. Diese Vergütungen werden von A Gesellschaft m. b. H. direkt an den Empfänger ausbezahlt.

Anerkennung für Leistung:

Im Laufe der Zeit kann Ihr Geschäft beträchtlich wachsen. Mit Erreichen einer bestimmten Geschäftsgröße können Sie an verschiedenen A Programmen teilnehmen. Zu jährlichen Führungskräfte-Trainingsseminaren und Geschäftspartner- Konferenzen laden wir führende A Geschäftspartner in verschiedene Länder der ganzen Welt ein, sich in einer geschäftsfördernden Atmosphäre zu treffen.

Leistungsabhängig:

A ist ein leistungsabhängiges Geschäft - der Verdienst hängt direkt vom persönlichen Einsatz ab. Je höher das finanzielle Ziel gesteckt ist, desto mehr Zeit und Einsatz wird ein A Geschäftspartner in sein Geschäft investieren. Bei der A Geschäftsmöglichkeit kann ein selbstständiger Geschäftspartner so viel oder so wenig Zeit investieren, wie er es für sinnvoll hält. Der Erfolg hängt vom Engagement ab.

Chancengleichheit:

Jeder, der ein A Geschäft beginnt, startet auf der gleichen Stufe. Ein neuer selbstständiger Geschäftspartner kann aber auch im Lauf der Zeit selbst den erfolgreichsten überholen und sein Geschäft kontinuierlich ausbauen.

2) Rechtliche Würdigung:

Beide Parteien gehen im bisherigen Verfahren zu Recht davon aus, dass die Tätigkeit der Bw. eine solche im Sinne des § 1 Abs. 1 der Liebhabereiverordnung (LVO), BGBl. Nr. 33/1999 ist. 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.

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 im § 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).

Mit der Frage, ob die Tätigkeit eines A - Vertreters eine steuerlich beachtliche Einkunftsquelle darstellt, hat sich der Verwaltungsgerichtshof bereits mehrfach befasst. In seinem Erkenntnis vom 21.6.1994, 93/14/0217 beschreibt er im Detail die Tätigkeit eines A – Vertreters sowie das der Geschäftsidee zu Grunde liegende Vertriebs- und Provisionssystem. Danach handelt es sich hierbei um eine Vermittlertätigkeit, die nach dem 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 und an deren Umsatz er wiederum beteiligt ist. Es dürfen lediglich die Produkte von A vermittelt werden, wobei das Vorführmaterial durch den Vertreter angekauft werden muss. Die Kundenbestellungen werden an A weitergeleitet, direkte Bestellungen durch Kunden sind nicht möglich. Die Auslieferung der bestellten Waren erfolgt durch den Vertreter direkt an den Kunden. Die Preise werden ausschließlich von A festgelegt, es gibt keinen Gebietsschutz, keinen Lagerzwang und keine Mindestumsatzverpflichtung.

Durch das geschilderte Vertriebssystem fallen auf der Ausgabenseite der Vertreter regelmäßig beträchtliche Kraftfahrzeug-Kosten, Reisespesen sowie Aufwendungen für Vorführwaren und Telefon an. Die Kunden bzw. Subvertreter werden naturgemäß vor allem im Freundes-, Bekannten- und Verwandtenkreis angeworben. Dabei wird jeder neu angeworbene Subvertreter gleichzeitig zu einem Konkurrenten, weil es ja keinen Gebietsschutz gibt. Es liegt in der Natur der Sache, dass dieser Kundenkreis aufgrund der gegenseitigen Konkurrenzierung binnen kurzem ausgeschöpft ist und solcher Art eine Marktverengung eintritt. Auch hat der Vertreter keine Möglichkeit, seine Einnahmen durch Anbieten eines anderen Sortiments zu erhöhen. Auf die Preisgestaltung hat er ebenfalls keinerlei Einfluss. Unter derartigen Voraussetzungen ist die Tätigkeit eines A - Vertreters nach Ansicht des

Verwaltungsgerichtshofes aber in der Regel nicht zur Erzielung eines Gesamtgewinnes geeignet (21.6.1994, 93/14/0217; 12.8.1994, 94/14/0025; 22.2.2000, 96/14/0038).

Im Erkenntnis vom 22.2.2000, 96/14/0038 hat der Verwaltungsgerichtshof auch die Nichtberücksichtigung der Anlaufverluste eines A - Vertreters als rechtmäßig beurteilt. 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 iSd § 2 Abs. 2 LVO damit zu rechnen, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes beendet werde.

Der steuerliche Vertreter hat weder behauptet, dass sich die Tätigkeit der Bw. von der anderer nebenberuflich tätiger A - Vertreter unterscheiden würde, noch ist derartiges aus der Aktenlage ersichtlich. Er bezeichnet aber das zitierte VwGH-Erkenntnis vom 22.2.2000 als Fehlurteil, weil entsprechende gegenteilige Beweise beim Finanzamt auflägen. So würden dort andere Klienten veranlagt werden, die seit Jahren entsprechend hohe Gewinne erzielten. Die Anlaufverluste seien daher jedenfalls anzuerkennen.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates ist mit diesem Argument aber für die Bw. nichts gewonnen. Es kommt ja nicht darauf an, ob aus einer derartigen Tätigkeit **tatsächlich nie** Gewinne erzielt werden können, sondern ob **im konkreten Fall** die Absicht, einen Gesamtgewinn zu erzielen, durch objektive Umstände nachvollziehbar ist. Die Absicht der Bw., sich eine nachhaltige Einkunftsquelle zu schaffen, wird gar nicht in Abrede gestellt. Die Erlös- und Aufwandstruktur, die nunmehr durch immerhin acht Jahre hindurch zu beobachten ist, spricht aber nicht dafür, dass diese Gewinnerzielungsabsicht jemals realisierbar ist. So konnten die Erlöse nicht nachhaltig gesteigert werden, sondern bleiben etwa auf einem Niveau, das nur unwesentlich höher ist als die Erlöse der ersten beiden (vollen) Jahre. Demgegenüber betragen alleine die in den ersten drei Jahren bekannt gegebenen Reisekosten ein Vielfaches dieser Erlöse, ebenso die Aufwendungen für die Vorführwaren. Diese Kosten sind ebenso wie Fortbildungskosten in den Einnahmen-Ausgabenrechnungen der Jahre 2002 – 2005 nur noch zu einem geringen Teil (2002) bzw. gar nicht mehr enthalten (2003 – 2005). Dies kann nicht den tatsächlichen Verhältnissen entsprechen, weil – wie oben dargestellt – hohe Reisekosten und Aufwendungen für Vorführwaren systemimmanent sind und auch Schulungskosten vom A – Vertreter laufend selbst zu bezahlen sind. Im übrigen wird dazu auf die Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung vom 19. Oktober 2007 verwiesen.

Nach § 2 Abs. 2 LVO liegen Einkünfte auch für den Anlaufzeitraum nicht vor, wenn **nach den Umständen des Einzelfalls** damit zu rechnen ist, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes beendet wird. In dem vom steuerlichen Vertreter der Bw. zitierten

Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 2.3.2006, 2006/15/0018 wird wegen der im dort zu beurteilenden Fall vorliegenden Erlösentwicklung die Liebhabereibeurteilung der belangten Behörde verworfen. Mit der im gegenständlichen Berufungsverfahren vorliegenden Konstellation ist dieser Fall aber nicht zu vergleichen. Vielmehr gleicht die gegenständliche Erlös- und Aufwandstruktur sehr stark dem Fall, den der VwGH mit Erkenntnis vom 22.2.2000, 96/14/0038 beurteilte und wo er auch für den Anlaufzeitraum das Vorliegen von Einkünften verneinte.

Es ist nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates damit zu rechnen, dass die Bw. ihre Tätigkeit vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes beenden wird, weil die Betriebsausgaben auch noch nach mehreren Jahren der Tätigkeit die Einnahmen um ein Vielfaches übersteigen und eine Änderung dieser Strukturen nicht zu erwarten ist. Die Einkunftsquellenvermutung ist somit auch für den Anlaufzeitraum zu versagen.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Salzburg, am 4. September 2008