



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, gegen die Bescheide des X., betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2001 bis 2003 entschieden:

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2001 und 2003 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2002 wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe ist dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bildet einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) bezog in den streitgegenständlichen Jahren neben Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit (als Polizist) noch Einkünfte (Verluste) aus Gewerbebetrieb seiner – im Jahr 2001 begonnenen und im Jahr 2003 beendeten – Tätigkeit als C.-Berater. Der Gewinn oder Verlust wird gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermittelt.

Mit Schreiben vom 31. Juli 2003 teilte der Bw handschriftlich mit, dass er das Gewerbe mit 30. Juni 2003 beendet hat.

Darstellung der erklärten Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben für die Jahre 2001 bis 2003:

	2001 in ATS (1. 4. – 31.12. 2001)	2002 (in €)	2003 (in €)
Betriebseinnahmen			
Leistungserlöse 20%	S 30.958,04	€ 2.455,54	€ 1.361,65
Naturrelleistungen 20%	S 321,09	€ 21,13	
Erlösberichtigungen			
Eigenverbrauchspauschale 20%	S -625,58	€ -49,53	
Summe Betriebseinn.	S 30.653,55	€ 2.427,14	€ 1.361,65
Betriebsausgaben			
Waren, Rohstoffe, Hilfsstoffe			€ 894,54
Planmäßige Abschreibung	S 8.275,00	€ 601,22	
Abschr. ger. Vermögensgegenstand	S 0,00	€ 83,33	
sonstige Steuern	S 802,95	€ -36,60	
Kurzparkabgaben	S 360,00		
Reise- und Fahrtaufwand, Kilometergelder, Diäten Inland	S 67.612,92	€ 3.435,00	€ 1.349,69
Nachrichtenaufwand	S 8.299,37	€ 1.065,52	
Miete			€ 45,15
Büromaterial	S 1.250,83		
EDV Material	S 1.986,66	€ 168,53	
Werbung und Repräsentation	S 6.961,36	€ 168,43	€ 62,70
Buchführung, Beartung Wirtschaftstreuhänder	S 3.810,00	€ 420,00	
Fortbildung	S 1.985,00	€ 213,60	
Pflichtbeiträge Berufsvertretung	S 2.083,33		
übrige Betriebsausgaben			€ 1.362,16
Summe Ausgaben	S 103.427,42	€ 6.119,03	€ 3.714,24
Betriebsverlust	S -72.773,87 (€ -5.288,68)	€ -3.691,89 S -50.801,51	€ -2.352,59 (S -32.372,34)

Mit endgültigen Bescheiden betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2001 bis 2003 jeweils datiert vom 7. Juni 2004 wurden die geltend gemachten Verluste nicht anerkannt.

Begründend wurde ausgeführt, dass bei Tätigkeiten nach § 1 Abs. 1 der Liebhabereiverordnung 1993, die objektiv auf Grund ihrer Organisation, nicht geeignet seien, Gewinne zu erzielen, es somit zwangsläufig dazu führen würde, dass die Tätigkeiten vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes beendet werden, könnten gemäß § 2 Abs. 2 letzter Satz der LVO 1993 auch Anlaufverluste nicht anerkannt werden. Bei keinen Gebietsschutz genießenden und im Schneeballsystem werbenden Privatgeschäftsvermittlern, die Schulung sowie Vorführmaterial auf eigene Kosten erwerben und überdies hohe Reiseaufwendungen tätigen müssten, sei

schon systembedingt iSd § 2 Abs. 2 LVO 1993 damit zu rechnen, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes beendet werden würde und seien daher auch die für den Anlaufzeitraum erklärten negativen Betriebsergebnisse steuerlich nicht zu berücksichtigen. Auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22.2.2000, ZI 96/14/0038 werde verwiesen.

Mit Eingabe vom 5. Juli 2004 erhob der Bw gegen die oa Bescheide Berufung. Begründend wurde ausgeführt, dass der Bw die Anwendung des § 2 Abs. 2 letzter Satz der LVO 1993, wonach die Anlaufverluste aus seiner Tätigkeit als Einzelunternehmer nicht anzuerkennen seien, anfechten würde.

In den angefochtenen Bescheiden werde in der Begründung ausgeführt, dass die Tätigkeit des Bw schon systembedingt nicht geeignet sei, Gewinne zu erzielen und es deswegen schon zwangsläufig dazu führen würde, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes beendet werden würde. Es sei auch auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22.2.2000, ZI 96/14/0038 verweisen worden, in welchem die Ansicht vertreten worden sei, ein Anlaufzeitraum sei nicht anzuerkennen, da diese Tätigkeit vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes aus wirtschaftlichen Gründen beendet werden würde.

Das Beenden der Tätigkeit des Bw als Warenpräsentator Mitte des Jahres 2003 habe jedoch keine wirtschaftlichen Gründe gehabt, sondern habe sich aus der Notwendigkeit ergeben seine - bis zu ihrem Tod am 2.5.2004 in seinem Haushalt lebende - Mutter zu pflegen.

Schon Anfang des Jahres 2002 sei der Pflegeaufwand beträchtlich gewesen. Ab Mitte des Jahres sei die Mutter dann gänzlich bettlägrig geworden. Die Umsätze hätten daher in Vergleich zu 2001 nur geringfügig gesteigert werden können.

Der Zustand der Mutter des Bw habe sich zusehends verschlimmert bis überhaupt keine willkürlichen Bewegungen mehr möglich gewesen seien. Mitte des Jahres 2003 habe er sich gezwungen gesehen, nur noch seinen Beruf als Polizist auszuüben. Der Zustand der Mutter könne durch mehrere Gutachten erläutert werden, die durch Sachverständige in Pflegegeldangelegenheiten erstellt worden seien.

Einem Gesamtgewinn wäre aus wirtschaftlichen Gründen überhaupt nichts im Wege gestanden, was auch Kollegen mit der gleichen gewerblichen Tätigkeit beweisen würden.

Die Regelung des § 2 Abs. 2 letzter Satz der LVO 1993 komme somit in seinem Fall nicht zum Tragen und die Verluste der Jahre 2001 bis 2003 wären als Anlaufverluste zu werten.

Abschließend wies der Bw noch darauf hin, dass sein damaliger steuerlicher Vertreter für das Jahr 2002 einen falschen Sonderausgabenbetrag (richtig: Versicherungen: € 2.167,94; Wohnraumschaffung: € 4.263,84) angeführt habe und er bitte daher um Richtigstellung im Zuge der Berufungserledigung.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 25. November 2004 wurde die oa Berufung gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2001 und 2003 als unbegründet abgewiesen. Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2002 wurde teilweise stattgegeben.

Begründend wurde ausgeführt:

"Bereits in der zum Erstbescheid ergangenen Begründung wurde darauf verwiesen, dass gemäß § 1 Abs. 1 der LVO 1993 steuerbare Einkünfte iSd EStG 1988 nur bei einer Betätigung vorliegen, die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn zu erzielen, d.h. das objektive Ertragsstreben muss darauf gerichtet sein, im Laufe einer Betätigung Gewinne in einer Höhe zu erwirtschaften, die nicht nur die angefallenen Verluste ausgleichen, sondern zusätzlich zu einer Mehrung des Betriebsvermögens und damit zur Erwirtschaftung eines Gesamtgewinnes führen.

Grundsätzlich sind gemäß § 2 Abs. 2 der LVO 1993 Anlaufverluste – im Regelfall Verluste der ersten drei Jahre der Betätigung – steuerlich anzuerkennen.

Ein solcher Anlaufzeitraum darf jedoch nicht angenommen werden, wo – dem Erkenntnis des VwGH 96/14/0038 vom 22.2.2000 folgend – zu erwarten ist, dass eine voraussichtlich zeitlich begrenzte Betätigung vor Erzielung eines Gesamtgewinnes/Gesamtüberschusses beendet wird. Der VwGH führt im zitierten Erkenntnis weiter aus, dass bei Privatgeschäftsvermittlern, welche keinen Gebietschutz genießen, im Schneeballsystem Subvertreter werben, für Schulungen selbst aufkommen müssen, Vorführmaterial auf eigene Kosten erwerben und hohe Reiseaufwendungen tätigen müssen, schon systembedingt damit zu rechnen ist, dass die Betätigung vor Erzielung eines Gesamtgewinnes beendet wird und die objektive Ertragsfähigkeit daher nicht gegeben ist.

In Ihrem Fall liegt eine der obigen Definition entsprechende Tätigkeit als Privatgeschäftsvermittler vor, welche grundsätzlich nach der dazu ergangenen Judikatur des VwGH zu beurteilen ist.

In Ihrem Berufungsbegehren führen Sie als Begründung für die vom Beginn bis zur Einstellung der Tätigkeit erwirtschafteten Verluste aus, dass die Erkrankung Ihrer Mutter und der damit zusammenhängende Pflegebedarf Sie in Ihren geschäftlichen Aktivitäten gehemmt hat und damit schlussendlich für die Erwirtschaftung des Gesamtverlustes und für die Aufgabe der Tätigkeit maßgeblich war.

Diesen Ausführungen ist entgegenzuhalten, dass sie nicht geeignet sind, die Aussagen des VwGH zur fehlenden Einkunftsquelleneigenschaft einer Tätigkeit als Privatgeschäftsvermittler im Sinne der obigen Definition zu widerlegen, da auch ohne Erkrankung ihrer Mutter und

damit zusammenhängender zeitaufwändiger Pflege bereits ab Beginn der Tätigkeit von Liebhaberei gemäß § 2 Abs. 2 der LVO auszugehen gewesen wäre, ohne im konkreten Einzelfall prüfen zu müssen, ob Indizien für eine geplante zeitliche Begrenzung vorliegen, da bei solchen Tätigkeiten bereits systembedingt damit zu rechnen ist, dass sie vor Erzielung eines Gesamtgewinnes beendet werden und damit die objektive Eignung der Tätigkeit zur Erwirtschaftung eines Gesamtgewinnes als Tatbestandsvoraussetzung für das Vorliegen einer Einkunftsquelle fehlt. Lediglich die tatsächliche Erwirtschaftung eines Gesamtgewinnes kann bei den genannten Tätigkeiten zu einer Einkunftsquellenqualifikation führen.

Ohne eine Beeinflussung ihres betrieblichen Erfolges durch die vorgebrachten privaten Umstände in Abrede stellen zu wollen, kann daher die von Ihnen argumentativ dargelegte privat motivierte Beendigung der Tätigkeit für die Bejahung der Einkunftsquelleneigenschaft nicht maßgeblich sein, da insbesondere bei Beendigung der Tätigkeit aus privaten Motiven von Liebhaberei auszugehen ist.

Aus den angeführten Gründen war Ihre Berufung in diesem Punkt abzuweisen. Für das Jahr 2002 beinhaltete Ihr Berufungsbegehren auch das Ersuchen um richtige Berücksichtigung von Sonderausgaben, da ihr steuerlicher Vertreter den Sonderausgabenbetrag seinerzeit unrichtig in der Erklärung 2002 ausgewiesen hatte.

In diesem Punkt wurde Ihrem Berufungsbegehren entsprochen und die Sonderausgaben wurden im Wege der Berufungsvorentscheidung 2002 im Rahmen des Höchstbetrages nach § 18 EStG 1988 angepasst."

Mit Eingabe vom 23. Dezember 2004 stellte der Bw einen Antrag auf Verlängerung der Berufungsfrist bis zum 31. Jänner 2005.

Mit Eingabe vom 30. Jänner 2005 stellte der Bw rechtzeitig den Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung an die Abgabenbehörde II. Instanz.

Begründend wurde ausgeführt, dass die Beendigung seiner Tätigkeit als Warenpräsentator Mitte des Jahres 2003 sich aus der Notwendigkeit seine - bis zu ihren Tod am 2. 5. 2004 im Haushalt des Bw lebende - Mutter zu pflegen ergeben habe.

Die Verpflichtung dazu hätte nicht nur aus moralisch-sittlichen Gründen, sondern auch aus dem Übergabsvertrag betreffend das Einfamilienhaus F. bestanden.

Die Krankheit der Mutter des Bw und der daraus entstehende Zeiteinsatz hätten es ihm unmöglich gemacht, der vor allem zeitintensiven Tätigkeit als Warenpräsentator nachzugehen und würde daher eine echte Unwägbarkeit darstellen, die letztendlich zur Aufgabe der Tätigkeit geführt habe.

In erster Linie sei Zeit bei Warenpräsentatoren ein wichtiger Erfolgsfaktor und bei entsprechendem Einsatz stehe einem Gesamtgewinn nichts entgegen.

Die Verluste der Jahre 2001 bis 2003 wären daher als Anlaufverluste zu werten.

Sonderausgaben für das Jahr 2002:

In der Erklärung betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2002 beantragte der Bw unter der Kennzahl 455 ("Freiwillige Beiträge und Prämien zu Lebens-, Kranken- und Unfallversicherungen, zu Höherversicherung in der gesetzlichen Pensionsversicherung sowie Pensionskassenbeiträge") Aufwendungen in Höhe von € 2.167,94 und unter der Kennzahl 456 ("Beträge zur Schaffung und Errichtung oder Sanierung von Wohnraum") Aufwendungen in Höhe von € 349,74 als Sonderausgaben.

In der Berufung vom 5. Juli 2004 wies der Bw noch darauf hin, dass sein damaliger steuerlicher Vertreter für das Jahr 2002 einen falschen Sonderausgabenbetrag (richtig: Versicherungen: 2.167,94; Wohnraumschaffung: 4.263,84) angeführt habe und er bitte daher um Richtigstellung im Zuge der Berufungserledigung.

Im Zuge der Berufungsvorentscheidung von 25. November 2004 wurde dem Berufsbegehren des Bw insofern entsprochen als die vom Bw geltend gemachten Sonderausgaben im Rahmen des Höchstbetrages nach § 18 EStG 1988 angepasst wurden.

Im Zuge des Verfahrens vor dem UFS legte der Bw telefonisch dar, dass er bei der Firma C. als Berater tätig gewesen sei. Die Firma würde mit Nahrungsergänzungs- und Körperpflegeprodukten handeln. Der Bw wurde im Zuge des Gespräches von der Referentin aufgefordert entsprechende Unterlagen vorzulegen (s. AV vom 19. April 2005, UFS-Akt).

Mit Schreiben vom 15. Mai 2005 (eingelangt beim UFS am 25. Mai 2005) teilte der Bw mit, dass seines Wissens ca. 3500 Menschen das Geschäft mit C. seit etlichen Jahren in Österreich individuell erfolgreich betreiben würden. Er übe seinen Beruf als Polizist am Flughafen Wien Schwechat aus. Diese Tätigkeit sei mit einer Stundenbelastung von ca 220 bis 260 Stunden durchschnittlich im Monat verbunden.

Er habe mit dem Kundenaufbau als Warenpräsentator im Mai 2001 begonnen. Das Konzept habe er bis September 2001 erfolgreich verwirklichen können. Ab diesem Monat hätten sich aber die Ereignisse überstürzt. Bei seiner im Haushalt lebenden Mutter habe sich der Gesundheitszustand zusehends verschlechtert, sodass aufgrund einer Morbus Pick (posttemporale Degeneration) Pflegestufe 4 in Anspruch genommen werden musste. Die Pflege sei von seiner Lebensgefährtin und ihm sehr zeitintensiv bewältigt worden.

Erhebliche gesundheitliche Verschlechterung bei der Mutter des Bw, immer größerer Zeitaufwand für die Pflege und die gerichtliche Erlangung einer Pflegestufenerhöhung auf Stufe 6 hätten das Geschäft zum Stillstand gebracht.

Die Erreichung der Stufe 7 an Pflege (nur mehr im Bett liegend, keine zielgerichtete Bewegung mehr möglich, eine Magensonde) und schließlich ein Tumor am Hinterkopf seines 9 Monate alten zweiten Sohnes hätten dazu geführt, dass der Bw seine Tätigkeit als Warenpräsentator, Mitte 2003 endgültig beendet habe.

Er habe damit nur kurz aufzeigen wollen, wie es zu diesem von ihm nicht gewünschten Ausgang seiner Tätigkeit als Warenpräsentator gekommen sei, trotz einem Konzept, welches an sich geeignet sei, Gewinne zu erzielen.

Dem Schreiben beigelegt wurde eine Broschüre "*Gestalten Sie Ihre berufliche Zukunft mit C.*" (Stand September 2000) "*Zukunft mit C. – ein Unternehmen für Unternehmer*". Daraus geht im Wesentlichen Nachstehendes hervor:

"Der Weg zur C.-Führungskraft"

Durch die konsequente Nutzung des C. Concept Sharing ist es für jeden C.-Partner ein Leichtes, neue Interessenten für das C.-Geschäft zu gewinnen und so eine persönliche Vertriebsorganisation verbunden mit hohen und höchsten Einkommensmöglichkeiten zu betreuen.

Die nachfolgenden 4 Qualifikationen für die C.-Führungsebene stehen grundsätzlich jedem C.-Partner offen und garantieren Einkommen, die sonst nur in Top Management-Positionen erreicht werden können.

Der Koordinator

Das C. Concept Sharing stützt sich auf das Gleichheitsprinzip; das bedeutet, daß jeder C.-Partner für sich persönlich entscheiden kann, ob die Geschäftstätigkeit auf einen oder mehrere Produktbereiche beschränkt wird, oder ob zusätzlich der Weg, sich eine eigene persönliche Vertriebsorganisation zu schaffen, beschritten wird.

Zusätzliche, hohe Provisionszahlungen auf den gesamten Gruppenumsatz machen das Engagement, eine eigene Vertriebsorganisation zu schaffen, so lohnenswert und sichern hohe Einkommen und hohen Lebensstandard.

Für die Qualifikation zum C.-Koordinator benötigen Sie ein Volumen von mindestens 5.000 PW, mindestens 5 Geschäftspartner in direkter (erster) Linie und 5 Geschäftspartner mit einem durchschnittlichen Monatsvolumen von jeweils 341 PW. Neben der eigenen Koordinatorqualifikation haben Sie die Möglichkeit, bis zu 3 weitere Koordinatoren zu betreuen und zusätzliche Einkommen aus deren Gruppenvolumen zu erzielen.

*Koordinator I betreut 1 Koordinator in erster Linie
Koordinator II betreut 2 Koordinatoren in erster Linie
Koordinator III betreut 3 Koordinatoren in erster Linie*

Der C.-Group Koordinator

(4 bis 7 Qualifizierte Koordinatoren in erster Betreuungslinie)

Die Qualifikation zum Group Koordinator, und damit eine zusätzliche Bonusberechtigung, erreichen Sie mit 4 Koordinatoren in erster Betreuungslinie.

Der C.-Organisationskoordinator

(8 bis 11 qualifizierte Koordinatoren in erster Betreuungslinie)

Die Qualifikation zum Organisationskoordinator erreichen Sie mit 8 qualifizierten Koordinatoren in erster Betreuungslinie. Der Verantwortungsbereich in dieser Qualifikationsstufe ist vergleichbar mit den Anforderungen an einen Group Koordinator. Ergänzend übernimmt ein Organisationskoordinator Repräsentationsaufwendungen innerhalb seiner Organisation.

Die Organisationskoordinator-Qualifikation löst eine weitere Bonusberechtigung aus.

Der C.-Master Koordinator

(12 und mehr qualifizierte Koordinatoren in erster Betreuungslinie)

Mit der Qualifikation zum Master Koordinator haben Sie die höchste Qualifikationsstufe im C. Concept Sharing erreicht. Die Anerkennung sowohl im privaten als auch im geschäftlichem Umfeld haben Sie sich durch Ihr herausragendes Engagement mehr als verdient. Die Qualifikation zum Master Koordinator löst eine weitere Bonusstufe aus und beschränkt Ihre aktive Tätigkeit nur noch auf Repräsentationsaufgaben.

Ein wesentliches Merkmal dieser Position ist, dass das Gesamteinkommen für die Dauer der Beibehaltung der Master Koordinator-Qualifikation auch dann vergütet wird, wenn Sie sich dauerhaft aus der aktiven Geschäftstätigkeit zurückziehen. Wohlstand und Lebensqualität sind das Ergebnis Ihres besonderen geschäftlichen Erfolges."

Ebenso beigelegt wurden die "Ethnische Grundsätze und Richtlinien für C. –Berater" (Stand September 2000) bestehend aus:

Abschnitt A: Allgemeine Verhaltensstandards für C. –Berater

Abschnitt B: besondere Richtlinien für C. –Berater

Abschnitt C: Organisation –Berichtswesen –Zusammenarbeit

Abschnitt D: Rechtlich geschützte Namen, Warenzeichen, Symbole und Urheberrechte

Abschnitt E: Warenlieferungen und Abrechnungen

Abschnitt E: lautet:

"Warenlieferungen und Abrechnung

E 1. *Im Interesse der gemeinsamen Geschäftsentwicklung wird der Berater für die Dauer der Beraterschaft in seiner Beratungsstelle eine vollständige Ausstattung mit Vorführprodukten bereithalten (im folgenden als "Grundausrüstung" bezeichnet). Die mit Aufnahme der Tätigkeit erworbene Grundausrüstung ist in der als Anlage 1 beigefügten Aufstellung enthalten und wird von C. erforderlichenfalls aktualisiert.*

Mit Unterzeichnung dieses Vertrages kauft der Berater von C. die Grundausrüstung zu den hierfür festgesetzten Sonderkonditionen. Die Grundausrüstung wird dem Berater unverzüglich nach Eingang des Zahlungsmittels bei C. geliefert. Die Lieferung der Grundausrüstung kann allerdings erst dann erfolgen, wenn der Beraterantrag von C. angenommen wurde.

Jedes Umfüllen oder Mischen von C.–Produkten erfüllt den Tatbestand einer Produktverfälschung und ist grundsätzlich untersagt.

Der Verkauf der Grundausrüstung selbst durch den Berater ist nur zulässig, wenn die Beraterschaft beendet ist. Der Berater darf die Grundausrüstung weder ganz noch teilweise von einem anderen Berater kaufen oder sonstwie übernehmen.

Der Berater wird die Grundausrüstung auf Anforderung von C. ergänzen.

E 2. *Der Berater ist verpflichtet, im Rahmen seiner Beratungsstelle ausschließlich C.-Produkte zu beziehen bzw. zu vertreiben.*

E 3. *Der Berater bestellt entsprechend den ihm vorliegenden Kundenbestellungen die Ware direkt bei C.. Der Berater sorgt für die Bezahlung des Kundenendpreises einschließlich Mehrwertsteuer. Der Kundenendpreis muss bei C. spesenfrei eingehen."*

Weiters legte der Bw den Beratervertrag (Berechtigungsvertrag – ohne eigene Gewerbeberechtigung) vom 14. April 2001 abgeschlossen zwischen dem Bw und der Fa. C. (vertreten durch einen autorisierten Koordinator, der die Antragsannahme des Bw durch die Fa. befürwortet) in Kopie vor. Daraus geht hervor, dass der Bw seine Geschäftstätigkeit für Fa. C. nach Maßgabe des C. Concept Sharing und des Qualifikationsschemas in der jeweiligen Fassung aus der Geschäftssparte N. (Nahrungsergänzungsproduktlinie) entwickelt.

"Punkt II Berechtigungsvertrag lautet:

".....

2. Die Tätigkeit des Beraters ohne Gewerbeschein darf ausschließlich in weiteren Betriebsstätten von C. im Sinne des § 48 GewO ausgeübt werden.....

Punkt VII Provisionen lautet:

1. Der Berater hat Anspruch auf umsatzabhängige Provisionen für von ihm erfolgreich vermittelte und bezahlte Warenhandelsgeschäfte von C.-Produkten; diese Provisionen errechnen sich gemäß C. Concept Sharing und dem C. -Provisionsschema in der gültigen Fassung.....

Punkt VIII Konkurrenztaetigkeit

1. Dem Berater ist weder die direkte oder indirekte Teilnahme an einem anderen artverwandten Direktvertriebssystem noch der direkte oder indirekte Vertrieb von Konkurrenzprodukten, in welcher Rechtsform auch immer gestattet; auch dürfen innerhalb des C. -Vertriebssystems ausschließlich C.-Produkte, nicht aber andere Produkte, welcher Art auch immer vertrieben werden....."

Aus der Internetseite (home page) der Fa. C. geht hervor, dass die Fa. C. durch B. von mehr als 4.000 Schönheits- und Wellnessberatern repräsentiert wird.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Tätigkeit des Bw als C. –Berater in den Jahren 2001 bis 2003:

Strittig ist, ob die nebenberuflich ausgeübte Tätigkeit des Bw als C. –Berater eine Einkunftsquelle im Sinne des Einkommensteuergesetzes darstellt.

Zu Recht unbestritten ist, dass die gegenständliche – im Jahr 2001 begonnene und vom Bw nebenberuflich ausgeübte gewerbliche - Tätigkeit als Betätigung zu werten ist, die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn zu erzielen. Die Tätigkeit ist mithin hinsichtlich der

Jahre 2001 bis 2003 nach den Bestimmungen des § 1 Abs. 1 LVO vom 17.12.1992 BGBl. Nr. 33/1993 (LVO II) zu beurteilen.

Betätigungen mit Annahme einer Einkunftsquelle umfassen nach dem Wortlaut des § 1 Abs. 1 LVO Tätigkeiten oder Rechtsverhältnisse, die durch die Absicht veranlasst sind, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen und nicht unter die Betätigung mit Annahme von Liebhaberei fallen.

Es wird im § 1 Abs. 1 LVO somit das subjektive Element der Absicht der Erzielung eines Gesamtgewinnes oder Gesamtüberschusses vorausgesetzt. Da diese innere Einstellung nicht unmittelbar erkennbar ist, wird die Nachvollziehbarkeit dieser Absicht anhand objektiver Umstände verlangt. Diese objektiven Umstände ergeben sich aus § 2 Abs. 1 und 3 LVO.

Das Ertragstreben des Stpfl. muss auf die Erzielung eines Gesamtgewinnes oder Gesamtüberschusses gerichtet sein. 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 Einkunftsquelle zu einem Überhang der Überschüsse gegenüber den Verlusten, führen.

Es kann den gesetzlichen Formulierungen des § 2 Abs. 2 EStG 1988 über den Verlustausgleich im Zusammenhang mit der Definition der Überschusseinkünfte im § 2 Abs. 4 Z 2 EStG 1988 wohl das Verständnis entnommen werden, dass unter Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 EStG 1988 nur die wirtschaftlichen Ergebnisse solcher Tätigkeiten verstanden werden dürfen, die sich in der betriebenen Weise objektiv zur Erzielung eines der Besteuerung zugänglichen Gesamterfolges in vertretbarer Zeit eignen und denen auch das Bestreben des Tätigen zur Erwirtschaftung eines solchen Erfolges zugrunde liegt. Der normative Gehalt der Vorschrift des § 2 EStG 1988 reicht jedoch nicht so weit, die Anforderungen eines in einem bestimmten Zeitraum tatsächlich erwirtschafteten Gesamterfolges als Tatbestandmerkmal steuerlich beachtlicher Einkünfte zu tragen (VwGH 3.7.1996, 93/13/0171; ÖStZB 1996, 397).

Eine Betätigung iSd § 1 Abs. 1 LVO liegt vor, wenn der Stpfl. mit einer Gewinnerzielungsabsicht agiert. Somit ist der subjektive Wille ausschlaggebend. Um die subjektive Absicht aber nachvollziehen zu können, sind objektiv beobachtbare Kriterien (insbesondere jene des § 2 Abs. 1) heranzuziehen. Bei Betätigungen iSd § 1 Abs. 2 ist anders vorzugehen, denn dort wird rein auf die objektive Ertragsfähigkeit (vgl. § 2 Abs. 4) abgestellt.

Der Verwaltungsgerichtshof (s. VwGH 3.7.1996, 93/13/0171) hielt in einem verstärkten Senat an der Auffassung fest, dass die Einkunftsquelleneigenschaft einer Betätigung in erster Linie danach zu beurteilen ist, ob die geprüfte Tätigkeit in der betriebenen Weise objektiv Aussicht hat, sich lohnend zu gestalten. Dem subjektiven Ertragstreben desjenigen, der sich betätigt,

komme für die Beurteilung der wirtschaftlichen Ergebnisse der Tätigkeit als Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 der Einkommensteuergesetze dann Bedeutung zu, wenn die Prüfung der objektiven Komponente der Ertragsfähigkeit der Betätigung kein eindeutiges Bild ergibt; dies allerdings nur insoweit, als solches Ertragstreben durch ein Handeln nach Wirtschaftlichkeitsprinzipien nach außen erkennbar in Erscheinung tritt. Festzuhalten sei ferner daran, dass unter der Ertragsfähigkeit einer Betätigung als Tatbestandvoraussetzung ihrer Einkunftsquelleneigenschaft die Eignung der Tätigkeit zu verstehen ist, einen der positiven Steuererhebung aus der betroffenen Einkunftsart zugänglichen wirtschaftlichen Gesamterfolg innerhalb eines absehbaren Zeitraumes abzuwerfen.

1.1. Anlaufverluste 2001 bis 2003:

Als Anlaufverluste gelten die Jahre ab Beginn der Betätigung, das sind im vorliegenden Fall die Jahre 2001 bis 2003 (§ 2 Abs. 2 der LVO). Da bei dieser Tätigkeit von Beginn an Verluste anfallen, ist anhand der Liebhabereiverordnung vorzugehen.

Der Anlaufzeitraum ist als Art Beobachtungszeitraum anzusehen und findet seine Rechtfertigung darin, dass der Beginn typisch erwerbswirtschaftlicher Betätigungen grundsätzlich immer mit einem wirtschaftlichen Risiko behaftet ist. Während des Anlaufzeitraumes muss der sich Betätigende allerdings erkennen, ob sich die Betätigung insgesamt lohnend gestaltet bzw. gestalten wird.

Gemäß § 2 Abs 2 LVO 1993 erster Satz sind die in den ersten Kalenderjahren ab Beginn der Betätigung nach § 1 Abs 1 leg cit angefallenen Verluste grundsätzlich steuerlich anzuerkennen. Ein Anlaufzeitraum darf jedoch nicht angenommen werden, wenn zu erwarten ist, dass eine voraussichtlich begrenzte Betätigung bereits vor dem Anfallen eines Gesamtgewinnes oder Gesamtüberschusses beendet werden wird.

Liegt – wie im gegenständlichen Fall nicht in Abrede gestellt wird – eine Tätigkeit im Sinne des § 1 Abs. 1 der LVO vor, ist das Vorliegen von Einkünften zu vermuten. Die Vermutung kann jedoch widerlegt werden, wenn die Absicht nicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3 LVO) nachvollziehbar ist. Fallen bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 1 der LVO Verluste an, so ist das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen, anhand der in § 2 Abs. 1 Z 1 – 6 LVO genannten (objektiven) Kriterien zu beurteilen. Auf die Wunschvorstellung desjenigen, der die Betätigung entfaltet, kommt es hierbei nicht an. In diese Beurteilung sind auch die Verhältnisse innerhalb des Anlaufzeitraumes mit einzubeziehen (s. VwGH vom 12.8.1994, ZI 94/14/0025, vom 21.6.1994, ZI 93/14/0217).

Die Fa. C. ist mit der Produktion und dem Vertrieb von Kosmetik- und Nahrungsergänzungsprodukten beschäftigt und wird durch B. von mehr als 4. 000 Schönheits-

und Wellnessberatern repräsentiert. Der Vertrieb dieser Produkte erfolgt ausschließlich über Privatgeschäftsvermittler. Diese schließen mit der Firma einen Vertrag (Berechtigungs- oder Partnervertrag) und verpflichten sich, eine sogenannte Beratungsstelle einzurichten und eine vollständige Ausstattung von Vorführprodukten (sogenannte Grundausrüstung) zu erwerben. Berater kann man nur insofern werden, als man von einem Berater angeworben wird. Die Berater erhalten für den Verkauf von C. – Produkten eine monatliche Provision, deren Höhe durch das Verkaufsvolumen im jeweiligen Monat bestimmt wird. Zudem ist der Berater verpflichtet, im Rahmen seiner Beratungsstelle ausschließlich C. – Produkte zu beziehen und zu vertreiben. Über den Beratern stehen sogenannte Koordinatoren. Koordinator bedeutet, dass ein Berater eine bestimmte Anzahl von Personen geworben hat und somit zum Koordinator dieser Gruppe wird. Er erhält dann auch von den Umsätzen der Berater seiner Gruppe einen bestimmten Provisionsumsatz (Koordinatorbonus), wobei er aber weiterhin selbst eine Beratertätigkeit ausübt.

In einem – sowohl vom Finanzamt als auch vom Bw zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22.2.2000, ZI 96/14/0038 – hat sich der Verwaltungsgerichtshof erstmals mit der Frage, ob bei bestimmten Privatgeschäftsvermittlungen ein Anlaufzeitraum iSd § 2 Abs. 2 LVO anzuerkennen ist oder nicht, auseinandergesetzt. Das ob Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes betraf nebenberufliche Vertreter, die vorwiegend im Bereich ihrer Bekannten Haushaltsartikel vertreiben. Aus dieser Betätigung sind von Anfang an Verluste angefallen:

Der VwGH sprach im zitierten Erkenntnis aus:

"Ob die sachverhältnismäßigen Voraussetzungen für die von der belangten Behörde vertretenen Ansicht, ein Anlaufzeitraum sei nicht anzunehmen, vorgelegen sind, ist eine Frage der Beweiswürdigung. Der VwGH kann im Rahmen der ihm zustehenden Schlüssigkeitsprüfung nicht finden, die Beweiswürdigung der belangten Behörde wäre unschlüssig. Die belangte Behörde durfte, ohne gegen die Denkgesetze zu verstoßen, die amtsbekannte Tatsache, dass nebenberuflich tätige "A.-Vertreter" idR keine Gewinne erzielen, in ihre Überlegungen einbeziehen. Der Bf hat weder behauptet, seine Tätigkeit unterscheide sich von der anderer "A.-Vertreter", noch ist dies aus der Aktenlage erkennbar. Vielmehr wird die gesamte Tätigkeit der "A.-Vertreter" einschließlich der Preisgestaltung für die verkauften Produkte von der A.-GmbH straff geregelt (vgl. die diesbezüglichen Ausführungen im E 21.6.1994, ZI 93/14/0217). Wie der VwGH im eben erwähnten E sowie im E 12.8.1994, 94/14/0025, ausgeführt hat, kann der belangten Behörde nicht entgegengetreten werden, wenn sie zu dem Schluss gelangt ist, die Tätigkeit eines "A.-Vertreter" sei objektiv gesehen nicht geeignet, Gewinne zu erzielen. Der belangten Behörde kann aber auch bei der von ihr vorgenommenen Würdigung des Einzelfalles – insbesondere aufgrund der Tatsachen, dass die bisher vom Bf erzielten Umsätze geringer seien als seine Reiseaufwendungen, wobei sie sein Argument, diese Aufwendungen könnten in Zukunft verringert werden, zu Recht verworfen hat, eventuelle Preisnachlässe zu Lasten des Bf gingen, die vom Bf für die Jahre 1995 bis 1998 prognostizierten Gewinne jeglicher Grundlage entbehrten und die Tätigkeit des Bf als "A.-Vertreter" aufgrund seiner wirtschaftlichen Lage nicht aufrecht zu erhalten sei – nicht entgegengetreten werden, wenn sie zu dem Schluss gelangt ist, der Bf werde seine Tätigkeit

als "A.-Vertreter" vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes beenden, weswegen kein Anlaufzeitraum anzunehmen sei."

Auf den vorliegenden Fall bezogen bedeutet dies, dass allein aufgrund der Tatsache, dass in den streitgegenständlichen Jahren allein die Kilometergelder und die Diäten Inland höher bzw. im Jahr 2003 fast gleich hoch waren als die erzielten Einnahmen systembedingt iSd § 2 Abs. 2 letzter Satz LVO 1993 damit zu rechnen ist, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes beendet wird bzw. beendet werden muss.

Damit ist nach Ansicht des UFS iSd o.a. Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes von vornherein die Einkunftsquellenvermutung für den Anlaufzeitraum zu versagen. Dies auch ohne im Einzelfall zu prüfen, ob konkrete Hinweise für eine vom Bw geplante zeitliche Begrenzung seiner Betätigung vorliegen.

Im vorliegenden Fall stehen Einnahmen in Höhe von S 82.788,43 (€ 6.016,47) Ausgaben in Höhe von S 238.736,17 (€ 17.349,63) gegenüber. In den Jahren 2001 bis 2003 hat der Bw somit einen Gesamtverlust in Höhe von S 155.947,74 (€ 11.333,16) erwirtschaftet. Nach Ansicht des UFS hat der Bw bei dieser Art der Wirtschaftsführung keine Möglichkeit, die Vertriebsorganisation und das System der Gewinnung von Beratern zu beeinflussen, somit ist diese Tätigkeit nicht geeignet, Gewinne zu erzielen.

Unter Gesamtgewinn versteht man das Gesamtergebnis von Beginn der Betätigung bis zu deren Beendigung (Veräußerung, Aufgabe oder Liquidation). Maßgeblich ist daher nicht der (Perioden-)Gewinn, der innerhalb eines Kalenderjahres bzw. Wirtschaftsjahres erzielt wird, vielmehr sind alle Periodenergebnisse, während denen die Betätigung vorliegt unter Einbeziehung eines Übergangsverlustes und Veräußerungsgewinnes (*Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG, Anh I/2 Anm. 54) zu addieren.

In diesem Zusammenhang kommt der Verwaltungsgerichtshof zu der Auffassung, dass bei nebenberuflichen Privatgeschäftsvermittlern, die keinen Gebietschutz genießen und im "Schneeballsystem" Subvertreter werben, Schulungen sowie Vorführmaterial selbst zahlen und überdies hohe Reiseaufwendungen tätigen müssen, schon systembedingt iSd § 2 Abs. 2 letzter Satz LVO 1993 damit zu rechnen ist, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes beendet werden muss, weswegen kein Anlaufzeitraum anzunehmen ist (vgl. VwGH 22.2.2000, ZI 96/14/0038).

Im gegenständlichen Fall geht aus den vom Bw vorgelegten Unterlagen hervor, dass der Organisationsaufbau der Fa. C. durchaus mit der der Fa. A.-GmbH zu vergleichen ist. Das Vertriebssystem ist nach dem sogenannten "Schneeballsystem" aufgebaut, wobei sich über den Berater der Koordinator befindet, welcher von den Umsätzen der Berater seiner Gruppe einen

bestimmten Provisonsumsatz (Koordinatorbonus) erhält, wobei dieser aber weiterhin selbst eine Beratertätigkeit ausübt.

Nach Meinung des UFS ist die im Erkenntnis des VwGH vom 22.2.2000, ZI 96/14/0038 getroffenen Aussage durchaus auf den vorliegenden Fall zu übertragen. Es ist daher von vornherein die Einkunftsquellenvermutung für den Anlaufzeitraum zu versagen. Dies auch ohne zu prüfen, ob konkrete Hinweise für eine vom Bw geplante zeitliche Begrenzung seiner Betätigung vorliegen.

Wenn der Bw in der Berufung vorbringt, dass einem Gesamtgewinn aus wirtschaftlichen Gründen überhaupt nichts im Wege gestanden wäre, was auch Kollegen mit der gleichen gewerblichen Tätigkeit beweisen würden, muss entgegengehalten werden, dass der Bw einen Gesamtverlust in Höhe von S 155. 947,74 (€ 11.333,16) erwirtschaftet hat und zudem ist es amtsbekannt, dass nur ein minimaler Anteil solcher Privatgeschäftsvermittler in die Gewinnzone kommen.

Auch das Vorbringen des Bw im Schreiben vom 15. Mai 2005, dass die Zeit bei Warenpräsentatoren ein wichtiger Erfolgsfaktor sei und bei entsprechendem Einsatz einem Gesamtgewinn nichts entgegenstehen würde, bringt zum Ausdruck, dass eben bei einem nebenberuflich tätigen Warenpräsentator schon systembedingt damit zu rechnen ist, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes beendet werden muss, weswegen kein Anlaufzeitraum anzunehmen ist.

Der Bw bringt in der Berufung bzw im Vorlageantrag im Wesentlichen vor, dass der Grund warum er seine nebenberufliche Tätigkeit als C. – Berater Mitte des Jahres 2003 aufgegeben hat, keine wirtschaftlichen Gründe gewesen seien, sondern sich aus der Notwendigkeit ergeben hätte, seine bis zu ihrem Tod am 2. Mai 2004 in seinem Haushalt lebende Mutter zu pflegen. Die Krankheit der Mutter und der sich daraus entstehende Zeiteinsatz hätten es dem Bw unmöglich gemacht, der vor allem zeitintensiven Tätigkeit als Warenpräsentator nachzugehen.

Die Pflege der Mutter durch den Bw ist zwar eine moralisch sittlich hoch anzuerkennende Handlung. Doch nach Meinung des UFS hätte der Bw auch ohne der Krankheit der Mutter bei dieser Art der Gestaltung der Tätigkeit keine Möglichkeit gehabt, aus der Tätigkeit einen Gesamtgewinn zu erzielen. Dies deswegen, weil gerade bei nebenberuflich tätigen Privatgeschäftsvermittlern, die keinen Gebietsschutz genießen und im "Schneeballsystem" Subvertreter werben, Schulungen sowie Vorführmaterial auf eigene Kosten erwerben und überdies hohe Reiseaufwendungen tätigen müssen, schon systembedingt iSd § 2 Abs. 2 letzter Satz LVO 1993 damit zu rechnen ist, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines

Gesamtgewinnes beendet wird bzw beendet werden muss, weswegen kein Anlaufzeitraum anzunehmen ist.

2. Sonderausgaben für das Jahr 2002:

In diesem Punkt schließt sich der UFS der in der Berufungsvorentscheidung vom 25. November 2004 vertretenen Ansicht an. Die Sonderausgaben (Ausgaben für Versicherungen iHv S€ 2.167,94 bzw Wohnraumschaffung iHv € 4.263,84) werden im Rahmen des Höchstbetrages nach § 18 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 idF BGBl 1996/201 (Topfsonderausgaben) angepasst.

Es war daher aus oa Gründen spruchgemäß zu entscheiden.

Ergeht auch an X. zu St. Nr. Y.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 14. Juni 2005