



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 3. Oktober 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz vom 3. September 2008 betreffend Einkommensteuer für den Zeitraum 2002 bis 2006 sowie Anspruchszinsen für 2002 und 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Die nunmehrige Bw. betätigte sich in den Jahren 2002 bis 2005 (neben ihrer nicht selbständigen Tätigkeit) als Warenpräsentatorin für die X (idF X) – die Anzeige der Ruhendmeldung der Gewerbeausübung gemäß § 93 GewO erfolgte mit 1.7.2005.

Die Abgabenbehörde erster Instanz qualifizierte ihre Tätigkeit als Warenpräsentatorin als Liebhaberei gemäß § 1 Abs. 1 LVO 1993 und anerkannt in der Folge die aus der Warenpräsentatorentätigkeit entstandenen Verluste nicht als (Anlauf)-Verluste.

In einer rechtzeitig gegen die Einkommensteuerbescheide 2002 bis 2006 sowie gegen die Bescheide betreffend die Festsetzung von Anspruchszinsen 2002 und 2005 eingebrachten Berufung machte die Bw. im Wesentlichen Ausführungen über ihren Einstieg bei X als Warenpräsentatorin, die Absolvierung der kostenpflichtigen Seminare, das Anwerben der Kunden. Sie habe in ihrer "Planungsrechnung" zwar mit Anlaufverlusten gerechnet, trotzdem war ihre gewerbliche Tätigkeit objektiv geeignet, Überschüsse zu ergeben. Dies hätte auch der wöchentliche Erfahrungsaustausch mit Kolleginnen ergeben. Sie hätte sonst den enormen Zeit- und Kostenaufwand nicht getätigt.

2005 bzw. 2006 habe X das Vertriebskonzept geändert und dadurch den Vertrag einseitig geändert. Es wurden neue Standards beim Produktvertrieb eingeführt (wie monatlicher Mindestumsatz bei steigenden Preisen) sowie das Abhalten von monatlichen Verkaufsshows neben den Einzelterminen gefordert. Wegen Nichteinhalten der Bedingungen des neuen Vertriebeskonzepts kündigte X den Vertrag mit der Bw., weshalb es ihr nicht mehr möglich war, einen Gesamtüberschuss zu erzielen. Sie legte ihre Planungsrechnung bei, aus der geplante Umsätze ersichtlich sind:

2002:	2.000,00 € (tatsächlich 2.624,00 €)
2003:	2.500,00 € (tatsächlich 3.089,00 €)
2004:	3.000,00 € (tatsächlich 2.419,00 €)
2005:	3.500,00 € (tatsächlich 1.007,00 €)
2006:	4.000,00 € (tatsächlich 197,00 €)

Die geplanten Ergebnisse waren:

2002:	-3.136,76 € (tatsächlich -2.672,98 €)
2003:	-349,76 € (tatsächlich -902,45 €)
2004:	+336,98 € (tatsächlich +630,35 €)
2005:	+773,45 € (tatsächlich -1.017,94 €)
2006:	+1.209,66 € (tatsächlich -339,16 €)

Die Berufung wurde von der Abgabenbehörde erster Instanz mittels Berufungsvorentscheidung als unbegründet abgewiesen, ein Anlaufzeitraum wurde nicht angenommen, da die Tätigkeit objektiv nicht geeignet war Gewinne zu erwirtschaften.

In einem rechtzeitig gestellten Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz wurden im Wesentlichen die Berufungsvorbringen wiederholt. X habe den Beratern Gebietsschutz geboten, ihre Reiseaufwendungen fielen nur für Fahrten zu Seminaren und wöchentlichem Erfahrungsaustausch an – Kundinnen wurden telefonisch in das von ihr eingerichtete Studio eingeladen.

Die Bw. legte eine Erklärung von X bei, aus der ersichtlich ist, dass es zwar einen Gebietsschutz für die einzelnen Warenpräsentatoren gibt (der bereits zum Zeitpunkt der Antragsannahme reserviert wird) – dabei wird jedoch eine Mindestentwicklung des Umsatzes vereinbart.

Auf Vorhalt durch die Abgabenbehörde erster Instanz legte die Bw. ihren Antrag zur X-Partnerberechtigung vor (angenommen durch X), weiters zwei Schreiben (6.6. und 13.7.2006), wonach X davon ausgeht, dass die Bw. aufgrund fehlender Umsätze an ihrer Tätigkeit nicht mehr interessiert ist und deswegen die vorläufig erteilte Partnerberechtigung nicht mehr verlängert wird. Die von der Abgabenbehörde erster Instanz monierte "einseitige Vertragsänderung" seitens X wurde

nicht vorgelegt.

Aus dem vorgelegten Material ist ersichtlich, dass der Partner (= WarenpräsentatorIn) bloß zwischen X und dem Endverbraucher vermittelt. Fakturiert wird durch X, Warenlieferungen und Zahlungsabwicklung erfolgen durch den Partner, er erhält eine Provision für die getätigten Verkäufe. Der Partner verpflichtet sich, "eine marktgerechte Kundenbetreuung zu gewährleisten" (Punkt III/Allgemeine Bedingungen/Antrag). Weiters ist im Vertrag erwähnt, dass, sollten einzelne Vertragspunkte unwirksam oder undurchführbar werden, der Vertrag in seinen übrigen Bestimmungen unberührt bleibt. Der Partner und X verpflichten sich, unwirksame oder undurchführbare Bestimmungen durch wirksame oder durchführbare Bestimmungen zu ersetzen, die dem am nächsten kommen, was die Vertragsparteien rechtlich und/oder wirtschaftlich gewollt hätten.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

A) Gemäß § 2 Abs. 2 EStG 1988 ist das Einkommen der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs. 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18), den außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34, 35), sowie der Freibeträge nach den §§ 104, 105. Gemäß § 2 Abs. 3 Z 3 leg.cit. unterliegen Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Einkommensteuer.

Gemäß § 1 Abs. 1 LVO 1993 liegen jedoch steuerbare Einkünfte im Sinne des EStG 1988 nur bei einer Betätigung vor, die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn zu erzielen. Da dieses Element nicht unmittelbar erkennbar ist, muss der subjektive Wille aufgrund objektiver Umstände nachvollziehbar sein.

Das objektive Ertragsstreben muss darauf gerichtet sein, im Laufe der Betätigung Gewinne in einer Höhe zu erwirtschaften, die nicht nur die angefallenen Verluste ausgleichen, sondern zusätzlich zu einer Mehrung des Betriebsvermögens, also zu einem Gesamtgewinn führen.

Als Tatbestandsvoraussetzung für das Vorliegen einer Einkunftsquelle muss die objektive Eignung einer Tätigkeit zur Erwirtschaftung eines Gesamtgewinnes vorliegen. Bei Auftreten unerwarteter Umstände und folglich unvorhergesehener Verluste, die ein Ausbleiben des Gesamterfolges bewirken, führt der Eintritt solcher Verluste nicht zwingend zur Aberkennung der Einkunftsquelleneigenschaft. Grundsätzlich sind gemäß § 2 Abs. 2 LVO 1993 sogenannte Anlaufverluste – im Regelfall die ersten drei Jahre der Betätigung – steuerlich anzuerkennen. Ein solcher Anlaufzeitraum darf jedoch nicht angenommen werden, wenn zu erwarten ist, dass eine voraussichtlich zeitlich begrenzte Betätigung bereits vor Anfallen eines Gesamtgewinnes oder eines Gesamtüberschusses beendet wird.

B) Gemäß § 3 Abs. 1 und 2 lit. b BAO sind Abgaben auch Nebenansprüche aller Art. Zu den Nebenansprüchen gehören insbesondere der Verspätungszuschlag und die Anspruchszinsen.

Gemäß § 205 Abs. 1 BAO sind Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen (Abs. 3), nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen (Anspruchszinsen).

ad A) Wenn die Bw. meint, dass sie ohne die "einseitige Vertragsänderung" durch X einen Gesamtgewinn erwirtschaftet hätte, so ist ihr entgegen zu halten, dass diese "einseitige Vertragsänderung", die laut ihren Angaben in der Festlegung eines monatlichen Mindestumsatzes bei steigenden Preisen sowie dem Abhalten von monatlichen Verkaufsshows neben Einzelterminen bestand, offenkundig nicht als einseitige Vertragsänderung zu sehen ist, sondern sich durchaus im Rahmen der Möglichkeiten X's laut dem Vertrag (Schlussbestimmungen) mit der Bw. als Partnerin befindet: Wenn darin ausgeführt wird, dass der Partner und X sich verpflichten, unwirksame ..... Bestimmungen durch wirksame zu ersetzen, die dem am nächsten kommen, was die Vertragsparteien rechtlich und/oder wirtschaftlich wollten, so ist daraus und aus Punkt III des angeführten Vertrags, worin sich der Partner verpflichtet, eine marktgerechte Kundenbetreuung zu gewährleisten, zu ersehen, dass das Verhalten des Partners nicht statisch sich an Umsatzgrenzen orientieren kann, sondern nach den Vorgaben, die X definieren lassen, was als "marktgerechte Kundenbetreuung" bzw. "wirtschaftlicher Willen" gemeint ist, ohne damit einhergehende Schlechterstellungen (Kosten, Arbeitsaufwand u.ä.) für die Partner zu berücksichtigen bzw. gar abgelden zu müssen, da dies im Vertrag nicht vorgesehen ist. Da der Partner neben dieser Abhängigkeit von X in der Gestaltung seiner geschäftlichen Tätigkeit und mangelnden Entscheidungsfreiheit hinsichtlich wirtschaftlicher Regelungen auch insoweit keine Gestaltungsmöglichkeit besitzt, als er bloß Vermittler zwischen X und dem Endverbraucher ist, d.h. X die Produkte an den Endverbraucher fakturiert, während der Partner bloß Warenlieferung und Zahlungsabwicklung bewerkstelligt, so geht schon aus dem Vertragsinhalt klar hervor, dass X die Gestaltung seiner unternehmerischen Ziele allein durchführt und auf das Unternehmerwagnis des Partners keinerlei Rücksicht zu nehmen hat, umsomehr dem Partner bloß Provisionen zustehen, während aus dem Vertrag nicht hervorgeht, dass hinsichtlich der für den Partner entstehenden Kosten durch seine Tätigkeit eine Obergrenze eingezogen wäre, die seine Aufwendungen deckeln würde. Dies führt dazu, dass der Partner keinen Schutz genießt gegenüber einer in Folge X's Marktstrategie erhöhten Werbetätigkeit, die auf Kosten des Partners geht (wie hier durch "neu verordnete" Verkaufsshows, deren Aufwand weder zeitlich noch finanziell durch X abzugelten ist). Da – woa. – der Partner auch nicht in der Lage ist, durch die Preisgestaltung der Produkte auf erhöhte Ausgaben zu reagieren, ist – in Verbindung mit einer nicht vorgesehenen "Sorgfaltspflicht" X's zu Gunsten des Partners im Vertrag – damit zu rechnen, dass X im Zuge der Gewinnmaximierung im eigenen Interesse eine Schonung der Warenpräsentatoren bei Übertragung von Aufgaben und

Kosten zur Wahrung der "marktgerechten Kundenbetreuung" nicht betreiben wird und ergibt sich also schon aus dem geschilderten Vertragsinhalt, dass die sich für den Partner daraus ergebenden Lasten ein objektives Ertragsstreben, also das Erzielen eines Gesamtgewinns, nicht entstehen lassen. Es kann die Strategieänderung X's auch nicht als "Auftreten unerwarteter Umstände" qualifiziert werden, da – woa. – sie vielmehr im Vertrag begründet und also vorhersehbar ist.

Dass diese Beurteilung des Sachverhalts zutrifft, ergibt sich auch daraus, dass die Bw. dem Kündigungsschreiben X's nichts entgegengesetzte: wäre ihr nicht bewusst gewesen, dass das strategische Verhalten X's durchaus im Vertrag begründet ist, hätte sie wohl – vor allem bei der angeblichen Absicht, Gewinne zu erzielen – Schritte gegen die Kündigung unternommen und nicht bereits Mitte 2005 ihr Gewerbe ruhend gemeldet, als X (laut ihren Angaben frühestens 2005 oder 2006) mit der "Strategieänderung" begann.

Die berufungsgegenständliche Tätigkeit war in der Folge als Liebhaberei gemäß § 1 Abs. 1 LVO 1993 zu qualifizieren, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

ad B) Da sich die Bemessungsgrundlage/Differenzbeträge (Abgabenschuld Einkommensteuer 2002 und 2005) nicht änderte, konnte der Berufung gegen die Bescheide betreffend Anspruchszinsen 2002 und 2005 nicht stattgegeben werden.

Linz, am 27. Mai 2011