



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des U P, Adr, vertreten durch SK WTH-Stb GmbH, Adr1, vom 13. Dezember 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Grieskirchen Wels vom 19. November 2010 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2005 bis 2009 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Abgabepflichtige begann mit 1. September 2005 seine Tätigkeit der „Warenpräsentation unter ständiger Betrauung seitens eines Auftragsgebers“.

Er erklärte in den berufungsgegenständlichen Jahren 2005 bis 2009 folgende Ergebnisse:

Jahr	Erlöse aus Provisionen (Euro)	Verlust (Euro)
2005	582,78	-7.163,91
2006	709,98	-13.010,23
2007	808,81	-10.076,54
2008	714,38	-6.322,46
2009	210,32	-5.176,98

gesamt		-41.750,12
--------	--	------------

Für die Jahre 2005 bis 2008 ergingen vorläufige Einkommensteuerbescheide. Im Rahmen der Erstellung des Einkommensteuerbescheides 2009 nahm das Finanzamt auf Grund des bisherigen Sachverhaltes eine Liebhabereiprüfung vor und kam zu dem Schluss, dass die Tätigkeit als Warenpräsentator eine steuerlich unbeachtliche Liebhabereitätigkeit darstellt. Für die Jahre 2005 bis 2009 erließ das Finanzamt daher endgültige Einkommensteuerbescheide (vom 19. November 2010), in denen der Verlustausgleich mit den anderen Einkünften nicht anerkannt wurde.

Begründend führte das Finanzamt aus:

„Die Tätigkeit wird als Liebhaberei iSd § 2 Absatz 2 Liebhabereiverordnung als Einkunftsquelle nicht anerkannt. Im Erkenntnis vom 22.2.2000, 96/14/0038 hat der Verfassungsgerichtshof auch die Nichtberücksichtigung von Anlaufverlusten bei einem Privatgeschäftsvermittler rechtmäßig beurteilt. Bei derartigen, keinen Gebietsschutz genießenden und im Schneeballsystem Subvertreter werbenden Privatgeschäftsvermittlern, die Schulungen sowie Vorführmaterial auf eigene Kosten erwerben und überdies hohe Reiseaufwendungen tätigen müssen, sei schon systembedingt iSd § 2 Abs 2 LVO damit zu rechnen, dass die Betätigung vor Erzielen eines Gesamtgewinnes beendet werden wird.“

Mit Schreiben vom 13. Dezember 2010 erhob der Abgabepflichtige mit nachstehender Begründung **Berufung gegen diese Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2005 bis 2009:**

„Ich erfuhr im Jahr 2005 von der Möglichkeit mein eigenes Unternehmen, in Form eines Network Marketing Unternehmens, zu gründen. Die Möglichkeit ein Unternehmen zuerst nebenberuflich aufzubauen, um es erst dann hauptberuflich auszuüben hat mich fasziniert. Ich dachte mir, dass es mit geringen Risiko und finanziellen Aufwand verbunden ist und es auch ich schaffen könnte, mein eigenes Unternehmen aufzubauen. Also schloss ich mich der Organisation NW an und löste ich mir den Gewerbeschein des selbstständigen Warenrepräsentators. Ich besuchte regelmäßig die angebotenen Veranstaltungen und Seminare zur Weiterbildung sowie Geschäftsaufbau.

Bei NW handelt es sich um ein Network Marketing Unternehmen, auf dem basierend, dass man sich eine Gruppe von mehreren Personen (Haushalten) aufbaut. Entweder man „sponsert“ (Eingliederung in die Gruppe) die Person, oder macht sie einfach zum Kunden. Die gesponserten Personen(Haushalte) bestellen sich Ihre Produkte im Internet oder per Telefon selbst. Die selbstständigen Geschäftspartner werden direkt beliefert und bezahlen auch direkt ihre bestellten Waren und erhalten somit auch ihre Bonusausschüttungen direkt vom Konzern.

Jedes Produkt hat einen gewissen Wert, nicht nur den Preis in Euro sondern auch einen internen Punkt-Wert. Durch diesen Punkt-Wert (=PW) ergibt sich eine Bonusstufe, die sich in gewissen Abständen erhöht. Bei größeren Bestellungen wirkt sich das direkt auf den Einkauf aus.

Das war eine kurze Erklärung wie NW funktioniert.

Und jetzt zum eigentlichen Thema eine kurze Schilderung:

Ich versuche mir seit mittlerweile 5 Jahren ein zweites Standbein zu schaffen. Natürlich mit den anfänglichen Schwierigkeiten. Mir war zwar bewusst, dass man nichts geschenkt bekommt, nur dass es so schleppend voran geht, hätte ich mir niemals träumen lassen. Aber es geht voran. Leider nicht mit dem Einkommen.

Mein Problem seit geraumer Zeit ist nicht das Wachstum, sondern mir gelingt es nicht eine gewisse Bonusdifferenz zu erreichen.

Ich habe im Team 61 Leute in mein Geschäft eingegliedert, wenn der 61ste eine Bestellung von 100 Punkt-Werten macht, läuft der Umsatz bis zu mir nach oben.

Wenn der 61ste und der 2te jeweils um 100 PW bestellen, habe ich einen Gesamtumsatz von 200 PW, aber wiederum keine Differenz zum 2ten. Denn, durch den laufen die 100 PW vom 61sten auch. Somit gibt es keine Differenz und wieder keinen Bonus.

Das heißt, trotz aller Bemühungen, erreiche ich keine Bonusausschüttungen und somit keinen Gewinn.

NW ist ein Teamgeschäft und es ist auch den neuesten (letzten gesponserten) Geschäftspartner möglich, die gleiche Bonusstufe wie der „Sponsor“ zu erreichen. Ich bin leider das beste Beispiel dafür.

Meine sehr geehrten Damen und Herren, ich habe dieses Geschäft begonnen um mir ein zweites Standbein zu schaffen. Es ist, und war nie ein Vorsatz, mehr Geld zu investieren, als zu Verdienen! Mittlerweile belaufen sich meine Investitionen auf zirka Euro 41.000,--. Jetzt im Nachhinein betrachtet, würde ich wahrscheinlich vieles anders machen. Aber geschehen ist geschehen.

Ich bitte Sie daher den Bescheid „Liebhaberei“ aufzuheben.“

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 21. Dezember 2010 wies das Finanzamt die Berufung mit folgender Begründung ab:

„Die Tätigkeit als selbstständiger Warenrepräsentator stellt im gegenständlichen Fall eine Tätigkeit dar, die auf Dauer gesehen Einnahmenüberschüsse nicht erwarten lässt (Liebhaberei) und es liegt somit keine Einkunftsquelle vor.“

	2005	2006	2007	2008	2009
Erlöse	582,78	709,98	808,81	714,38	210,32
Privatanteile	309,40	631,08	415,14	306,75	218,63
Aufwendungen	-8.056,09	-14.351,29	-11.300,49	-7343,59	-5.605,93
Verlust	-7.163,91	-13.010,23	-10.076,54	-6.322,46	-5.176,98
Erlöse in % von Aufwendungen	7,23	4,95	7,14	9,66	3,75

Aus obiger Aufstellung ist ersichtlich, dass die Einnahmen nicht annähernd eine Höhe erreichen um die Aufwendungen abzudecken und einen Gewinn zu erwirtschaften. Der Gesamtverlust der ersten 5 Jahre beläuft sich

auf 41.750,12. Es ist vollkommen unrealistisch, dass in Zukunft Gewinne erzielt werden, geschweige denn dass die Gewinne eine Höhe erreichen um die bisher entstandenen Verluste auszugleichen. Somit können aus dieser Tätigkeit auf Dauer gesehen keine Einnahmenüberschüsse erzielt werden und somit handelt es sich um Liebhaberei und es liegt keine Einkunftsquelle vor.

Wie bereits in der Bescheidbegründung 2005 angeführt hat der Verfassungsgerichtshof im Erkenntnis vom 22.02.2000 (96/14/0038) auch die Nichtberücksichtigung von Anlaufverlusten bei einem Privatgeschäftsvermittler rechtmäßig beurteilt. Demnach ist bei derartigen, keinen Gebietsschutz genießenden und im Schneeballsystem Subvertreter werbenden Privatgeschäftsvermittlern, die Schulungen sowie Vorführmaterial auf eigene Kosten erwerben und überdies hohe Reiseaufwendungen tätigen müssen, schon systembedingt iSd § 2 Abs 2 der Liebhabereiverordnung damit zu rechnen, dass die Betätigung vor Erzielen eines Gesamtüberschusses beendet wird. Im gegenständlichen Fall ist es auch dann, wenn die Tätigkeit nicht beendet wird, vollkommen unrealistisch, dass ein Gesamtüberschuss erzielt wird. Somit war die Berufung abzuweisen.“

Mit als **Vorlageantrag zu wertenden Schreiben vom 19. Jänner 2011** (als „Berufung gegen die Berufungsvorentscheidung“ bezeichnet) ersuchte der Berufungswerber **um Vorlage der Berufung an die Abgabebehörde zweiter Instanz.**

Mit **Vorlagebericht vom 9. Februar 2011** wurde die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung BGBl 33/1993 liegen Einkünfte vor bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis), die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, und nicht unter Abs. 2 fällt.

Voraussetzung ist, dass die Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3) nachvollziehbar ist. Das Vorliegen einer derartigen Absicht ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen (§ 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung BGBl 33/1993).

Fallen bei Betätigungen im Sinn des § 1 Abs. 1 Verluste an, so ist das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, insbesondere anhand folgender Umstände zu beurteilen:

Ausmaß und Entwicklung der Verluste,
 Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen,
 Ursachen, auf Grund deren im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Gewinn oder Überschuss erzielt wird,
 marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen,

marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung, Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch Strukturverbessernde Maßnahmen (z.B. Rationalisierungsmaßnahmen).

Innerhalb der ersten drei Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab Beginn einer Betätigung (z.B. Eröffnung eines Betriebes) im Sinn des § 1 Abs. 1, längstens jedoch innerhalb der ersten fünf Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben) für diese Betätigung liegen jedenfalls Einkünfte vor (Anlaufzeitraum). Dieser Zeitraum wird durch die Übertragung der Grundlagen der Betätigung auf Dritte nicht unterbrochen. Nach Ablauf dieses Zeitraumes ist unter Berücksichtigung der Verhältnisse auch innerhalb dieses Zeitraumes nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen, ob weiterhin vom Vorliegen von Einkünften auszugehen ist.

Ein Anlaufzeitraum im Sinn des ersten Satzes darf nicht angenommen werden, wenn nach den Umständen des Einzelfalls damit zu rechnen ist, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) beendet wird (§ 2 Abs. 1 und 2 der Liebhabereiverordnung BGBl. 33/1993 – LVO BGBl 33/1993).

Im Gegensatz zu der vor Inkrafttreten der Liebhabereiverordnung geltenden Rechtslage, wonach zur Beurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft einer Tätigkeit in erster Linie objektive Kriterien (Gewinnerzielungsmöglichkeit) heranzuziehen waren, kommt es seit Geltung der Liebhabereiverordnung in erster Linie auf die Absicht des Steuerpflichtigen an, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen. Liegt - wie im vorliegenden Fall - eine Tätigkeit im Sinn des § 1 Abs 1 Liebhabereiverordnung vor, ist das Vorliegen von Einkünften zu vermuten. Die Vermutung kann jedoch widerlegt werden, wenn die Absicht nicht an Hand objektiver Umstände (§ 2 Abs 1 und 3 LVO BGBl 33/1993) nachvollziehbar ist. Fallen bei Betätigungen im Sinn des § 1 Abs 1 LVO BGBl 33/1993 Verluste an, so ist das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen, insbesondere an Hand der im § 2 Abs. 1 Z 1 bis 6 der LVO BGBl 33/1993 genannten Kriterien zu beurteilen.

Gemäß § 2 Abs. 2 LVO BGBl 33/1993 ist nach Ablauf des Anlaufzeitraumes unter Berücksichtigung der Verhältnisse auch innerhalb dieses Zeitraumes nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen, ob vom Vorliegen von Einkünften auszugehen ist. Eine Absicht 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 Absicht hat, Gewinne zu erzielen, vielmehr muss die Absicht an Hand der im § 2 Abs 1 LVO BGBl 33/1993 beispielsweise aufgezählten objektiven

Kriterien beurteilt werden. Auf Wunschvorstellungen desjenigen, der die Bestätigung entfaltet, kommt es hierbei nicht an (VwGH vom 21. 06. 1994, 93/14/0217).

Mit der Frage, ob die Tätigkeit eines A-Vertreters eine steuerlich beachtliche Einkunftsquelle darstellt, hat der Verwaltungsgerichtshof in den Erkenntnissen vom 21. 06. 1994, 93/14/0217 und vom 12. 08. 1994, 94/14/0025 ausgesprochen, dass es sich bei dem im Einzelnen beschriebenen Vertriebs- und Provisionssystem von A Produkten um eine Vermittlertätigkeit handelt, 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 und Reisespesen an. Unter derartigen Voraussetzungen ist die Tätigkeit eines A-Vertreters nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes aber objektiv gesehen nicht zur Erzielung eines Gesamtgewinnes geeignet. Im Erkenntnis vom 22. 02. 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 Subvertreter werbenden 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.

Sachverhalt: Der Sachverhalt ist im gegenständlichen Fall nicht strittig. Die Tätigkeit als Warenpräsentator wird vom Berufungswerber nach dem System „NW“ ausgeübt. Zu den konkreten Details wird auf die Darstellung in der Berufung bzw. in der Berufungsvorentscheidung verwiesen. Konkret ist festzuhalten, dass (wie sich aus den Erklärungen ergibt) die Kosten der Vorführwaren vom Abgabepflichtigen getragen werden, sowie regelmäßig hohe Aufwendungen für Fortbildung und Reisekosten anfallen. Weiters ist festzuhalten, dass es keinen Gebietsschutz gibt.

Anlaufzeitraum 2005 bis 2007

Liegt - wie im vorliegenden Fall - eine Tätigkeit im Sinn des § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung vor, ist das Vorliegen von Einkünften zu vermuten.

Ein Anlaufzeitraum im Sinn des ersten Satzes darf nicht angenommen werden, wenn nach den Umständen des Einzelfalls damit zu rechnen ist, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) beendet wird (§ 2 Abs. 1 und 2 der Liebhabereiverordnung BGBl. 33/1993 – LVO BGBl 33/1993).

Aus der Tätigkeit wurden bisher nur Verluste erzielt.

Die Tätigkeit stellt sich im Wesentlichen so dar, wie sie vom Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 20.2.2000, 96/14/0038 beschrieben wurde. Nach dem Sachverhalt besteht keine Aussicht nachhaltige Gewinne in nennenswerter Höhe zu erzielen geschweige denn die entstanden Verluste zu egalisieren, um in absehbarer Zeit einen Gesamtgewinn zu erzielen.

Der Unabhängige Finanzsenat schließt sich daher der vom Verwaltungsgerichtshof im oben zitierten Erkenntnis vertretenen Rechtsansicht an, dass bei der vorliegenden Tätigkeit damit zu rechnen ist, dass sie vor Erzielen eines Gesamtgewinnes beendet werden wird. Somit darf im Anlaufzeitraum nicht angenommen werden. **Es ist auch für die ersten drei Jahre nicht vom Vorliegen einer Einkunftsquelle auszugehen.**

Kriterienprüfung für den Zeitraum 2008 bis 2009

Beim Anfallen von Verlusten ist nach dem Anlaufzeitraum, im konkreten Fall also ab dem Jahr 2008 eine Kriterienprüfung vorzunehmen. Zu den einzelnen oben dargestellten Kriterien ist Folgendes zusagen:

1. Ausmaß und Entwicklung der Verluste

In den Jahren 2005 bis 2009 sind nur Verluste in einer Höhe von gesamt 41.750,12 € angefallen.

2. Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen

Es sind bisher keine Gewinne erzielt worden.

3. Ursachen, auf Grund deren im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Gewinn oder Überschuss erzielt wird

Nach der Art und Weise, wie die Tätigkeit betrieben wird sind fixe hohe Aufwendungen vorgegeben, insbesondere fallen regelmäßig hohe Aufwendungen für Fortbildung, für Reisekosten und Vorführmaterial an. Weiters gibt es keinen Gebietsschutz. Die angeworbenen Subvermittler stellen immer auch eine Selbstkonkurrenz dar. Durch das System besteht systembedingt keine Aussicht auf hohe Provisionen durch Teilhabe an den Vermittlungsverkäufen der Subvertreter (wird vom Berufungswerber in der Berufungsschrift selbst dargestellt).

4. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen

Die Art und Weise der Tätigkeit sowie die angebotenen Waren sind durch das System „NW“ vorgegeben.

5. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung

Die Provisionsabrechnung ist durch das System vorgegeben und nicht veränderbar (siehe auch die Ausführungen unter Kriterium 3).

6. Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch Strukturverbessernde Maßnahmen (z.B. Rationalisierungsmaßnahmen)

Das System ist vorgegeben und lässt wenig bis gar keinen Spielraum für Verbesserungen.

Insgesamt sprechen alle Kriterien dafür, dass von einer nachhaltigen Verbesserung der Einnahmen bzw. Verminderung der Ausgaben nicht auszugehen ist. Für das Vorliegen der behaupteten Gewinnerzielungsabsicht ergeben sich keine konkreten Anhaltspunkte, sodass nicht vom Vorliegen einer steuerlich relevanten Tätigkeit im Zeitraum 2008 bis 2009 auszugehen ist.

Die Berufung war daher abzuweisen.

Linz, am 15. Juni 2011