



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 19. August 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Oststeiermark vom 18. Juni 2009 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2003 bis 2006 nach der am 7. Juli 2010 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf Straße 14 -18 durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) erzielte in den Streitjahren neben seinen lohnsteuerpflichtigen Einkünften negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb als A. Vertreter. Er erklärte einen Verlust aus Gewerbebetrieb von 6.185,23 Euro (2003), 8.541,19 Euro (2004), 3.812,02 Euro (2005) und 731,27 Euro (2006).

Mit den nunmehr bekämpften Bescheiden vom 18. Juni 2009 erließ das Finanzamt endgültige Einkommensteuerbescheide gemäß § 200 (2) BAO und erkannte diese Verluste nicht an. Dies mit nachstehender Begründung:

*„Sie haben seit dem Jahr 2003 neben den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb aufgrund Ihrer Tätigkeit als Warenpräsentator bei der Fa. A., deren Aufbau, Organisation und Vertriebssystem dem ho. Finanzamt ausreichend bekannt ist, erzielt.*

*Laut der ha. vorgelegten Überschussrechnungen für die Jahre 2003 bis 2006 ergibt sich ein grobes Missverhältnis zwischen den Einnahmen und Ausgaben. Die Verluste übersteigen die Umsätze um ein Vielfaches.*

*Aus obiger Sachverhaltsdarstellung und unter Anwendung der Liebhabereiverordnung kam das ho. Finanzamt zu dem Ergebnis, dass es sich bei Ihrer gewerblichen Tätigkeit als Warenpräsentator um keine Einkunftsquelle handelt.*

*Die bisher vorläufig veranlagten Verluste aus den Jahren 2003 bis 2006 in Höhe von 19.269,71 Euro werden daher gemäß § 1 Abs. 2 ESt-VO nicht anerkannt.“*

Dagegen erhob der Bw. das Rechtsmittel der Berufung, in dem er ausführte, dass es sich bei seiner Tätigkeit um eine Einkunftsquelle handle. Dies ergebe sich eindeutig aus der beiliegenden Prognoserechnung. Er sei jedoch gezwungen gewesen, diese aus von ihm nicht zu beeinflussenden beruflichen Gründen zu beenden. Sein Arbeitgeber habe ihn vor die Wahl gestellt, die Tätigkeit als Warenpräsentator aufzugeben oder die Kündigung entgegenzunehmen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 31. August 2009 wurde die Berufung im Wesentlichen mit der Begründung, dass der Bw. die Betätigung vor Erzielen eines Gesamtgewinnes beendet habe, abgewiesen.

Dagegen richtete sich der Bw. mit Antrag auf Vorlage seiner Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und führte aus, dass seine Tätigkeit als Warenpräsentator selbstverständlich auf die Erzielung eines Gewinnes ausgerichtet gewesen wäre, was sich aus der vorgelegten Prognoserechnung ergebe. Die Stilllegung seines Handelsgewerbes sei durch die Tatsache hervorgerufen, dass sein Arbeitgeber ihn vor die Alternative gestellt hätte, entweder seinen Arbeitsplatz zu verlieren oder seine Tätigkeit als Warenpräsentator aufzugeben.

In einem Ergänzungsschreiben führte der Bw. aus, dass er die Provisionsmitteilungen für die Jahre 2003 und 2004, sowie die Einnahmen Ausgaben Rechnungen für die Jahre 2003 bis 2006 beilege.

Der hohe Eigenbedarf erkläre sich aus dem Umstand, dass er eine große Familie habe, die selbstverständlich die Produkte des täglichen Bedarfes aus dem eigenen Betrieb verwende. Er habe eine Prognoserechnung seiner Berufung beigelegt, um aufzuzeigen, dass er zum damaligen Zeitpunkt ein Unternehmen aufbauen wollte.

Im Vorlagebericht führte der Behördenvertreter dazu ergänzend aus, dass eine Betrachtung der Ausgaben genau den im Erkenntnis des VwGH vom 2.3.2006, 2006/15/0018, geschilderten Sachverhalt wieder spiegle. Darüberhinaus sei fest zu stellen, dass die Betätigung des Bw. nahezu ausschließlich darauf gerichtet gewesen sei, Einnahmen aus dem

durch die eigene Familie konsumierten Eigenverbrauch zu erklären. Selbst die erklärten Provisionen seien zu einem beträchtlichen Teil auf den Verbrauch in der eigenen Familie zurückzuführen. Nicht überzeugend erscheine auch der Inhalt der vorgelegten, sehr freundschaftlich gehaltenen Bestätigung des Arbeitgebers, wonach es nicht erlaubt sei, dass Angestellte einer (Anm.: nicht konkurrenzierenden) Nebentätigkeit nachgehen.

In einem ergänzenden Vorhalt wurde der Bw. vom Unabhängigen Finanzsenat mit der Struktur des Betriebes, wie sie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 22.2.2000, 96/14/0038, beschrieben hat und wie sich dieser nach den allgemeinen Erfahrungen präsentiert, konfrontiert und aufgefordert, darzutun, wodurch sich die gegenständliche Tätigkeit von dem in dieser Entscheidung dargestellten Sachverhalt unterscheidet, zumal auch im Fall des Bw. die beantragten Tages- und Nächtigungsdiäten bei weitem die erklärten Einnahmen übersteigen. Weiters wurde der Bw. eingeladen bekannt zu geben, ob es bereits einen Kundenstock gebe, wie die Kundenanbahnung erfolge, welche strukturverbessernde Maßnahmen zur Hebung der Ertragslage ergriffen worden seien und auf welchen konkreten Maßnahmen die prognostizierten Umsatzsteigerungen basieren.

Dazu führte der Bw. in seiner Vorhaltsbeantwortung aus, die Tages- und Nächtigungsdiäten seien erhöht, da der Weg in eine selbständige Tätigkeit für ihn als Person eine Art Grundwissen sowie Motivation erfordere und er somit an freiwilligen Schulungen, die zum Selbstkostenpreis angeboten werden, teilgenommen habe. Ein Kundenstock sei vorhanden, zu dem er durch Mundpropaganda und durch Ausstellungen am Betriebsstandort gekommen sei. Um seine Ertragslage zu erhöhen, wäre es von bedeutender Wichtigkeit gewesen, mehr Zeit in den Aufbau seiner Selbständigkeit zu investieren und seine Geschäftspartner mehr zu unterstützen. Damit sei er auch schon in Umsetzung gewesen.

In einem weiteren Vorhalt wurde der Bw. schließlich noch aufgefordert, die mit A. abgeschlossenen Verträge vorzulegen und das Sinken der Einnahmen im Jahr 2005 zu erklären.

Dieser Aufforderung kam der Bw. in der Folge nach und erklärte, dass es im Jahr 2005 zu einem hauptberuflichen Gebietswechsel gekommen sei.

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

Gemäß § 1 Abs. 1 LVO liegen Einkünfte bei einer Betätigung vor, die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen und nicht unter Abs. 2 fällt. Voraussetzung ist, dass die Absicht anhand objektiver Umstände (§ 1 Abs. 1 und 3) nachvollziehbar ist. Das Vorliegen einer

derartigen Absicht ist für jede organisatorische in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

Gemäß § 2 Abs. 2 LVO liegen innerhalb der ersten drei Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab Beginn einer Betätigung im Sinn des § 1 Abs. 1, längstens jedoch innerhalb der ersten fünf Kalenderjahre ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen für diese Betätigung jedenfalls Einkünfte vor (Anlaufzeitraum). 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.

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.

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 in § 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).

Dabei ist zu beachten, dass das Ertragsstreben eines Steuerpflichtigen auf die Erzielung eines Gesamtgewinnes oder Gesamtüberschusses gerichtet sein muss. 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 zu einem Überhang der Überschüsse gegenüber den Verlusten führen.

Im Erkenntnis vom 22.2.2000, 96/14/0038, hat sich der Verwaltungsgerichtshof mit der Frage, ob bei bestimmten Privatgeschäftsvermittlungen ein Anlaufzeitraum iSd § 2 Abs. 2 LVO anzuerkennen ist oder nicht, auseinandergesetzt. Dazu führte der VwGH aus:

*„Nach dem dort im Einzelnen beschriebenen Vertriebs- und Provisionssystem handelt es sich hierbei 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 die Produkte von A vermittelt werden, wobei es keinen Gebietsschutz gibt und auch die Preise*

von A fest gelegt werden. Auf der Ausgabenseite solcher Vertreter, die idR 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.“

Es ist den Ausführungen des Bw. in der mündlichen Verhandlung, dass der „Direktvertrieb“ im Laufe der Zeit grundsätzlich einem Wandel unterzogen wurde und mittlerweile sogar das Gremium Direktvertrieb in der Wirtschaftskammer vertreten ist, durchaus zuzustimmen. Dennoch ist an Hand objektiver Kriterien zu überprüfen, wie sich die Sachlage im konkreten Fall darstellt:

Der Bw. erzielte in den Streitjahren nachstehende Einnahmen:

	2003	2004	2005	2006
Eigenverbrauch	5.049,45	3.529,52	1.161,42	1.710,21
Provisionen	919,61	1.035,08	239,77	75,02
<i>davon entfällt auf EV</i>	<i>237,57</i>	<i>443,87</i>	<i>53,05</i>	<i>28,01</i>
Summe Einnahmen	5.969,06	4.564,60	1.401,19	1.785,23

Dem stehen Tages- und Nächtigungsgelder in nachstehender Höhe gegenüber:

	6.960,67	6.920,40	2.848,54	487,40
--	----------	----------	----------	--------

Der Berufung vom 19. August 2009 hat der Bw. eine Prognoserechnung beigelegt, aus der erkennbar ist, dass er von der Annahme ausgeht, dass seine Einnahmen (ab dem Jahr 2014 um 4.000 Euro) kontinuierlich steigen und die Ausgaben (ebenfalls ab dem Jahr 2014 um 1.000 Euro) sinken. Begründend führte er in seinem Schreiben vom 14. Oktober 2009 an, er habe diese Prognoserechnung seiner Berufung beigelegt, um aufzuzeigen, dass er zum damaligen Zeitpunkt ein Unternehmen aufbauen und sehr wohl gewinnorientiert handeln habe wollen.

In der Folge wurde der Bw. vom Unabhängigen Finanzsenat eingeladen bekannt zu geben,

auf welchen konkreten Maßnahmen diese prognostizierte Umsatzsteigerung beruhe und welche strukturverbessernden Maßnahmen ergriffen worden seien.

In seiner Vorhaltsbeantwortung gab der Bw. an, die von ihm prognostizierte Umsatzsteigerung beruhe darauf, dass er den Produktverkauf erhöhen, seine Investitionen in Ausbildung und Grundwissen minimieren wollte und vorgehabt hätte, mehr Zeit in die Unterstützung seiner Geschäftspartner zu investieren.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates handelt es sich dabei nur um reine Wunschvorstellungen, denen jedoch keine konkreten Handlungen zu Grunde liegen.

Ein Blick auf die oben wieder gegebene Auflistung der Einnahmen des Bw. lässt erkennen, dass diese im Wesentlichen aus dem Eigenverbrauch bestehen. Eine diesbezügliche Frage des Finanzamtes beantwortete der Bw. in seinem Schreiben vom 14. Oktober 2009:

„Wie Sie vielleicht wissen handelt es sich bei den Produkten der Fa. A. um Produkte des täglichen Bedarfes, da wir eine große Familie (3 Kinder) sind und selbstverständlich solche Produkte aus dem eigenen Betrieb verwenden ist dieser hohe Eigenbedarf folglich erklärbar.“

Nachdem der Bw. ab dem Jahr 2005 offensichtlich nicht einmal mehr seinen Eigenbedarf deckte, erklärte er im Jahr 2007 keine Einnahmen mehr und teilte dem Finanzamt mit Schreiben vom 26. August 2008 lapidar mit:

*„Das Gewerbe wurde per 1. Jänner 2007 stillgelegt. Ab 1.1.2008 habe ich eine Landwirtschaft.“*

Erst im Nachhinein (Schreiben vom 10. August 2009) legte der Bw. ein Schreiben des Arbeitgebers vor, es sei laut Dienstvertrag nicht erlaubt, noch einer Nebentätigkeit nachzugehen.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates ist es unerheblich, ob es sich dabei um eine Gefälligkeitsbestätigung handelt, da die systembedingte Unmöglichkeit, Gewinne zu erzielen, gerade im vorliegenden Fall augenscheinlich ist.

Es ist allgemein bekannt, dass das Trainings- und Geschäftsaufbauunterstützungsprogramm von A. zum Ziel hat, durch Vernetzung von Haushalten einen Umsatz von 10.000 Punkten (=21% in der Bonustabelle) zu erreichen, wobei jeder Haushalt bloß seinen Eigenbedarf deckt.

In der Entscheidung des UFS RV/0899-W/06, 4.2.2008 wird eine nach einem A. Modell erstellte Prognose wiedergegeben. Nach dieser wäre bei einer Versorgung von 215 Haushalten und einem angenommenen Eigenbedarf von mtl. 80 Euro rein rechnerisch eine Jahresprovision in Höhe von 26.640 Euro möglich.

Die Wirklichkeit sieht jedoch anders aus und spiegelt sich in den vom Bw. erklärten und eingangs angeführte Zahlen wieder. Nach anfänglicher Euphorie haben nicht nur die Geschäftspartner, sondern offensichtlich auch der Bw., als wichtigster Kunde, das Interesse an diesen Produkten verloren und beschlossen, nicht einmal mehr den Eigenbedarf damit zu decken. Die vom Verwaltungsgerichtshof in dem eingangs zitierten Erkenntnis prognostizierte Marktverengung ist tatsächlich eingetreten. Auch wenn der Bw. wollte, hätte er keine Handhabe, diesem Trend entgegenzusteuern. Mangels der Möglichkeit einer offensiven Preisgestaltung gibt es für ihn kein Instrument, ein marktwirtschaftlich gerechtes Verhalten zu setzen. Ein Sinken und letztlich Versiegen der Einnahmen, dem er nur tatenlos zusehen kann, wie im vorliegenden Fall, zeigt sich als typische Folge dieser Struktur.

Aber nicht nur das Betriebssystem, das nicht von einem objektiven, marktgerechten Handeln geprägt und von Verkaufsstrategien beherrscht ist, erschwert das Streben nach Gewinn. Ein weiteres Hindernis stellt auch die fehlende Kaufverpflichtung dar. Die vom Bw. erzielten Einnahmen lassen deutlich erkennen, dass, egal wieviele Geschäftspartner aquiriert werden, es keine Handhabe für den jeweiligen Sponsor gibt, seine Einnahmen zu steigern, wenn seine Partner nicht einmal bereit sind, ihren eigenen Bedarf zu decken. Wie er selbst in seinem Schreiben vom 6. Mai 2010 bekannt gibt, besteht im Direktvertrieb keine Pflicht zur Abnahme von Produkten. Durch diese vorgegebenen starren Rahmenbedingungen werden Gewinne somit in der Regel zur Illusion. Auch die Tätigkeit des Bw. bildet diesbezüglich keine Ausnahme, wie die Einnahmensituation zeigt. Dazu kommt, dass dem Bw. als vollzeitbeschäftigten Außendienstmitarbeiter, verbunden mit einer aufwendigen Reisetätigkeit, sicherlich keine Zeit verbleibt, seine nebenberufliche Tätigkeit weiter zu intensivieren. Schon eine Änderung des von ihm hauptberuflich zu bereisenden Gebietes hat, wie sich aus seiner Vorhaltsbeantwortung das Jahr 2005 betreffend ergibt, einen eklatanten Wegfall der Einnahmen zur Folge. Die weiteren Zahlen lassen dann überhaupt auf ein Verschwinden des Interesses an den Produkten, sowohl von Seiten der Partner als auch letztlich des Bws. selbst, schließen. Deshalb geht auch das Argument, seine Partner hätten mehr Unterstützung gebraucht, ins Leere. Es ist für den Unabhängigen Finanzsenat nicht erkennbar, weshalb weitere Schulungsmaßnahmen („Investitionen in Ausbildung und Grundwissen“) bzw. „mehr Zeit für die Selbständigkeit“ eine Änderung an der gegenständlichen Einnahmensituation bewirken hätten können.

Dabei ist auch zu beachten, dass das Ertragsstreben auf die Erzielung eines Gesamtgewinnes oder Gesamtüberschusses gerichtet sein muss. 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 führen.

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse und unter Bedachtnahme auf sowohl objektive Kriterien (Gewinnerzielungsmöglichkeit) als auch auf subjektive Kriterien (Gewinnerzielungsabsicht), ist somit festzustellen, dass bei der Beurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft der vom Bw. ausgeübten Tätigkeit, nach den Umständen des Einzelfalles damit zu rechnen ist, dass sie vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes beendet wird. Aus diesem Grund ist der Tätigkeit des Bw. von vornherein die Einkunftsquellenvermutung auch für den Anlaufzeitraum zu versagen.

Es war somit wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 20. Juli 2010