



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., gegen die Bescheide des Finanzamtes Oststeiermark vom 30. August 2007 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2002 bis 2006 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) erzielte in den Streitjahren neben seinen lohnsteuerpflichtigen Einkünften, negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb als Warenpräsentator.

In der Niederschrift vom 21. August 2007 über die Schlussbesprechung gem. § 149 Abs. 1 BAO anlässlich der Außenprüfung wurde unter Tz 1 folgende Feststellung getroffen:

Die Tätigkeit als Amway-Vertreter führte seit Beginn der Tätigkeit zu Verlusten (2002-2006). Aufgrund der systembedingt geringen Möglichkeiten der Beeinflussung des Vertriebssystems, sowie der hohen Kosten für Reisen und Vorführmaterial, besteht im vorliegenden Fall die Vermutung, dass die Tätigkeit vor dem Erzielen eines Gesamtüberschusses aufgegeben wird. Diese Vermutung wird beim Abgabepflichtigen durch die gegebene Einnahmenentwicklung erhärtet. Obwohl es sich bei der Betätigung um eine unter § 1 Abs. 1 LVO zu subsumierende Tätigkeit handelt, war gem. § 2 Abs. 2 letzter Satz LVO kein Anlaufzeitraum anzuerkennen. Die Verluste der Jahre 2002-2006 konnten daher bei der Einkommensermittlung nicht berücksichtigt werden.

Einkünfte aus Gewerbebetrieb

| | <i>Jahre</i> | | | | | |
|------------------------------|------------------|------------------|-------------------|-------------------|------------------|-------------------|
| | <i>2002</i> | <i>2003</i> | <i>2004</i> | <i>2005</i> | <i>2006</i> | <i>gesamt</i> |
| <i>Einnahmen</i> | <i>920,33</i> | <i>1.189,61</i> | <i>3.094,82</i> | <i>3.716,81</i> | <i>3.415,68</i> | <i>12.337,25</i> |
| | <i>100%</i> | <i>100%</i> | <i>100%</i> | <i>100%</i> | <i>100%</i> | |
| <i>Ausgaben</i> | | | | | | |
| <i>Schulungen</i> | <i>-1.322,18</i> | <i>-1.779,06</i> | <i>-4.368,00</i> | <i>-3.861,87</i> | <i>-3.269,83</i> | |
| <i>SV</i> | <i>-157,22</i> | | | | | |
| <i>Grundumlagen</i> | <i>130,61</i> | | | | | |
| <i>Diäten (TGG, KmG)</i> | | <i>-6.648,80</i> | <i>-7.346,88</i> | <i>-8.522,12</i> | <i>-3.933,06</i> | |
| <i>Diäten</i> | <i>-996,30</i> | | <i>-1.355,40</i> | | | |
| <i>Kilometergeld</i> | <i>-2.840,40</i> | | | | | |
| <i>Summe Ausg.</i> | <i>-5.446,71</i> | <i>-8.427,86</i> | <i>-13.070,28</i> | <i>-12.383,99</i> | <i>-7.202,89</i> | <i>-46.531,73</i> |
| | <i>-592%</i> | <i>-708%</i> | <i>-422%</i> | <i>-333%</i> | <i>-211%</i> | |
| <i>Verlust</i> | <i>-4.526,38</i> | <i>-7.238,25</i> | <i>-9.975,46</i> | <i>-8.667,18</i> | <i>-3.787,21</i> | <i>-34.194,48</i> |

Das Finanzamt folgte in den im gemäß § 303 (4) BAO wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 2002 – 2005 und im Erstbescheid für das Jahr 2006 dieser Auffassung und setzte die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit Null fest.

In seiner dagegen gerichteten *Berufung* führte der Bw. aus, es sei ihm nicht bewusst gewesen, dass Diäten und Reisekosten zu den Verlusten gezählt werden. Er sei davon ausgegangen, die gesamten Abschreibungsmöglichkeiten ausgeschöpft zu haben, weshalb er die Werbungskosten Bundesdienst und die außergewöhnliche Belastung wegen der Behinderung seines Sohnes in den Jahren 2002 – 2006 nicht mehr geltend gemacht habe.

Sein Sohn leide seit seiner Geburt an Neurodermitis und seit 1998 an einer schweren Keratokonjunktivitis.

Folgende Beträge wurden nachträglich, unter Vorlage der betreffenden Beilagen geltend gemacht:

Werbungskosten Bundesdienst: 712 Euro (2002), 106 Euro (2004), 292 Euro (2005) und 1.364,84 Euro (2006).

Vitamine Nutrilite: 1.562,20Euro (2002), 1.562,20 Euro (2003), 1.566,48 Euro (2004), 1.562,20 Euro (2005) und 1.562,20 Euro (2006).

Kilometergeld: 170,88 Euro (2002), 455,68 Euro (2003), 69,06 Euro (2004), 56,96 Euro (2005) und 288,76 Euro (2006).

Der Bw. brachte vor, dass er es sich nicht leisten könne, seine zusätzliche Tätigkeit als Warenpräsentator (Amwayberater – kein Amwayvertreter) aufzugeben. Die sei schon allein der Produkte wegen (Vitamine Nutrilite), die sein Sohn brauche, nicht möglich. Daher ersuche er, die Anlaufzeit anzuerkennen und die Verluste zu berücksichtigen.

Mit der in der Folge ergangenen *Berufungsvorentscheidung* anerkannte das Finanzamt die im Zusammenhang mit der nichtselbständigen Tätigkeit des Bw. stehenden Werbungskosten an.

Zu den beiden anderen Berufungspunkten wurde Nachstehendes ausgeführt:

„Einkünfte aus Gewerbebetrieb:

Die Amway-Tätigkeit führt seit Beginn der Tätigkeit zu Verlusten (2002-2006). Bei der Betätigung handelt es sich um eine unter § 1 Abs. 1 LiebVO zu subsumierende Tätigkeit, bei der schon nach der konkreten Art und Weise wie und in welchem Umfang sie ausgeübt wird, von Beginn an damit zu rechnen ist, dass sie vor der Erzielung eines Gesamtgewinnes eingestellt werden wird bzw. eine Erzielung eines Gesamtgewinnes nicht wahrscheinlich ist.

Außergewöhnliche Belastung:

Das km-Geld ist mit der erhöhten Familienbeihilfe abgegolten. Aufwendungen für Heilbehandlungen sind neben dem Pauschbetrag für erhöhte Familienbeihilfe nur absetzbar, wenn diese vom Arzt verschrieben werden (nicht empfohlen!). Die als außergewöhnliche Belastung beantragten Aufwendungen für den Sohn sind daher abzuweisen."

Dagegen richtete sich der Bw. rechtzeitig mit seinem *Antrag auf Vorlage* seiner Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Zur Frage seiner Tätigkeit als Amwayberater brachte er vor, dass der Verlust im Jahr 2006 schon mehr als die Hälfte gegenüber den Vorjahren (2002-2005) gesenkt werden konnte, da der Großteil an Vorführwaren, viele Seminare und Vorträge etc. in den Vorjahren gemacht worden seien. Nach derzeitiger Berechnung könne er den Verlust im Jahr 2007 voraussichtlich wieder um die Hälfte senken, sodass für 2008 schon ein kleiner Gewinn herauskommen müsste. Dies hänge damit zusammen, dass einige Seminare wegfielen und die meiste Arbeit von zu Hause aus gemacht werden könne. Weiters könne er es sich nicht leisten, seine zusätzliche Tätigkeit als Warenpräsentator aufzugeben, da er seit dem Jahr 1990 Alleinverdiener sei, und vier Kinder, davon drei schulpflichtige, habe. Für ihn sei die Erzielung eines Gesamtgewinnes in den nächsten Jahren wahrscheinlich.

Zu den von ihm geltend gemachten Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen führte der Bw. aus, dass die Aufwendungen für die Heilbehandlung nicht vom Arzt verschrieben

werden, da die Schulmedizin die Alternativmedizin nicht akzeptiere. Daher müsse er die Kosten selbst tragen. Nach der Schulmedizin wäre sein Sohn bereits erblindet, da er für die Ärzte nur mehr ein Versuchskaninchen gewesen sei. Durch intensive Suche nach einer Alternativmedizin und durch Vitamine hätte er Hilfe für seinen Sohn bekommen.

Durch die erhöhte Familienbeihilfe könne das Kilometergeld nur teilweise abgedeckt werden und als Beamter habe er auch bei jedem Arztbesuch einen 20%igen Selbstbehalt. Außerdem kämen noch die vielen Rezeptgebühren dazu. Weiters sei er auch noch dafür bestraft worden, dass durch die Vitamine und die Bioresonanztherapie ein gesundheitlich positives Ergebnis erzielt habe werden können, dass der Amtsarzt die Behinderung von 50% gestrichen habe, sodass mit Beginn Februar 2007 die erhöhte Kinderbeihilfe weggefallen sei. Seine finanziellen Aufwendungen, um seinen Sohn gesundheitlich stabil zu halten, bleiben aber aufrecht.

In den folgenden zwei Schriftsätzen gab der Bw. den Verlust für das Jahr 2007 mit 2.560 Euro an. Für die darauf folgenden Jahre erstellte er eine Prognoserechnung auf Grund der voraussichtlichen Wachstumszahlen durch die Pipelinestrategie. Dabei prognostizierte er einen Gewinn von 567 Euro (2008), 1.218 (2009) Euro und 2.701 (2010) Euro.

Zum Antrag auf Vorlage nahm das Finanzamt Stellung.

Betätigung als Amway-Vertreter: Der Bw. prognostiziere für die Folgejahre 2008-2010 einen Umsatz von 2000 Euro und gehe dabei von sehr hoher Leistungssteigerung seiner zum Teil noch anzuwerbenden Mitarbeiter aus, andererseits von in Relation dazu sehr geringen Reisekosten. Die Prognose lasse sich nach der bisherigen Entwicklung der Betätigung wohl nur als „reine Wunschvorstellung“ darstellen. Dass er selbst gewisse Bedenken habe, lasse sich aus der Formulierung am Beginn des Schriftsatzes vom 4. Jänner 2008: „Angeführte Prognoserechnung erwies sich als sehr schwierig. Ich habe diese laut voraussichtlichen Wachstum auf Grund der Pipelinestrategie von Network Twenty One berechnet“, schließen. Die eigentliche Intention des Abgabepflichtigen, diese Betätigung betreffend, zeige sich in den Ausführungen in der Berufung vom 1. Oktober 2007: „Ich kann es mir nicht leisten, meine zusätzliche Tätigkeit als Warenpräsentator aufzugeben, schon allein wegen der Produkte, die Vitamine, die mein Sohn braucht“. Das Aufrechterhalten der „Betätigung“ (bzw sogar deren Aufnahme) um dem Sohn die entsprechenden Vitamine günstiger beschaffen zu können, rechtfertige nicht die Anerkennung der Verluste.

Außergewöhnliche Belastung: Die Kosten für die Vitamine seien, da nicht medizinisch indiziert, absetzbar. Die Reisekosten zur Augenklinik wären im beantragten Ausmaß zu berücksichtigen.

Der Bw. äußerte sich in der Folge nur zur Frage der außergewöhnlichen Belastung und führte nochmals aus, dass sein Sohn seit dem Jahr 1998 an einer schweren Keratokonjunktivitis leide.

In den Jahren 2000 – 2006 seien sie mehr als 50 Mal in der Augenklinik in Graz gewesen. Er wisse nicht, wie viel er an Rezeptgebühr bezahlt habe, da er keine Aufstellungen gemacht habe. Durch intensive Suche nach einer Alternativmedizin und durch die Vitamine hätte er Hilfe bekommen. Auch für die Bioresonanztherapie habe er keine Aufstellung. Er werde auch noch dafür bestraft, dass durch die Vitamine und durch die Bioresonanztherapie, ein gesundheitlich positives Ergebnis erzielt werden habe können, dass eine Behinderung von 50% durch den Amtsarzt für nicht mehr notwendig erscheine und diese daher gestrichen wurde. Er lege das Gutachten der Kinderärztin seines Sohnes bei, die die Notwendigkeit der Vitamine bestätige.

Nach Vorlage der Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat wurde der Bw. mittels Vorhaltes vom 25. April 2008 mit einer Darstellung des Vertriebssystems, wie es dem Unabhängigen Finanzsenat bekannt ist, konfrontiert und aufgefordert folgende Fragen zu beantworten:

- 1. Woraus resultieren diese Zahlungen? Wie hoch ist Ihr Eigenbedarf?*
- 2. Gibt es einen Kundenstock? Stellen Sie den Geschäftsumfang bzw. dessen Entwicklung dar.*
- 3. Wie erfolgt die Kundenanbahnung?*
- 4. Legen Sie bitte die mit Amway abgeschlossenen Verträge vor.*
- 5. Weshalb steigen die Ausgaben für Schulungen kontinuierlich an?*
- 6. Welche Maßnahmen wurden von Ihnen getroffen, um die Kosten für Reise und Schulungen zu senken.*
- 7. Wie hoch sind Ihre Einnahmen, Reisekosten und Aufwendungen für Schulungen im Jahr 2007?*
- 8. Wie stellt sich die Situation im laufenden Jahr 2008 dar?*
- 9. In Ihrer Prognoserechnung für das Jahr 2008 gehen Sie von einem fiktiven Geschäftspartner 1 und 2 aus:
Sie werden ersucht die in der Zwischenzeit sicher feststehenden Partner namentlich unter Angabe ihrer Adresse bekannt zu geben und die mit diesen abgeschlossenen Verträge vorzulegen.*
- 10. Weshalb gab es in den Jahren 2002-2007 keine Geschäftspartner ?*

Dazu nahm der Bw. mit Schreiben vom 16. Mai 2008 Stellung:

Seine Tätigkeit bestehe aus dem Einkauf aller Produkte von Amway und den Partner Stores für seine Familie und in der Vermittlung dieser Produkte an Verwandte, Freunde und Bekannte. Es handle sich um eine Beratertätigkeit (Warenpräsentator) und um keine Vertretertätigkeit. Sollte Interesse für diese Produkte bestehen, könne sich jeder Interessent die Produkte selbst bestellen. Es gebe natürlich eine Upline und eine Downline. Jeder

profitiere von jedem. Er selbst profitiere an den Umsätzen seiner Upline genauso wie an den Umsätzen seiner Downline. Vorführmaterial müsse keines gekauft werden. Bei der Firma Amway bestehe keine Umsatzverpflichtung und keine Gebietsbeschränkung. Wenn jemand ein Geschäft nebenberuflich aufbauen wolle, könne natürlich Vorführmaterial gekauft werden. Die Preise werden von der Firma Amway laut Preisliste vorgegeben. Es gebe einen Einkaufspreis und einen Verkaufspreis. Sollte jemand ein Produkt an Bekannte, Freunde oder Familie verkaufen, verdiene er die Differenz zwischen Einkaufspreis und Verkaufspreis.

„Zu 1)

Bonuszahlung von 3.716,81 Euro. Das ist die Provisionsabrechnung der Firma an mich für das Jahr 2005. Der Eigenbedarf beträgt 8.220 Euro, davon erhielt ich für meinen Eigenbedarf 1.011,49 Euro, der Rest von 2.705,32 ist die Bonusdifferenz. Ich bin verheiratet und habe vier Kinder, mein Sohn leidet wie bereits mitgeteilt an Keratokonjunctivitis. Wir kaufen alles was Amway und die Partner Stores bieten ein. Ein großer Teil des Einkaufes besteht aus Vitaminen, die wir alle brauchen und besonders unser Sohn, damit wir seine Gesundheit stabil halten können.

Reisekosten Euro 8.622,12.- Das sind Fahrten nach Mayrhofen/Tirol zum Seminar 5 bis 6 Mal im Jahr, Wirtschaftsvorträge in Graz und Wr. Neudorf, Bildungsbusinessseminare, Sponsertreffen, Gruppentreffen, Produktschulungen und mehr.

Schulungen Euro 3.861,87 Euro – das sind meine Aufwendungen für das ganze Jahr 2005, zB Vorführware, Telefonkosten, Postgebühren, Seminarkosten. Hotelrechnungen, Eintrittskosten für Wirtschaftsvorträge und mehr.

Zu 2)

Nur einzelne wie Freunde, Bekannte und Geschwister, die gelegentlich Produkte kaufen, die nicht selbst eine Lizenznummer lösen.

Zu 3)

Werden von mir über die Geschäftsmöglichkeit informiert, entweder persönlich oder per Telefon.

Zu 4)

Es gibt keine Verträge, sondern Anträge und diese liegen bei der Firma Amway auf. Sollte ein Berater die jährliche Weiterverlängerung nicht mehr wünschen, wird dieser aus dem System genommen.

Zu 5)

Die Ausgaben gehen kontinuierlich zurück, da Vorführware und anderes schon vor Jahren gekauft wurde.

Zu 6)

Weniger Seminare, Bildungsbusinessseminare, Wirtschaftsvorträge und Produktschulungen

Zu 7)

Ausgaben im Jahr 2007 Euro 2.699,99

Einnahmen Euro 2.065,77 und Reisekosten 1.924,04 Euro.

Zu 8)

Ich rechne mit einem Gewinn von ca. Euro 600. Die Einnahmen/Ausgabenrechnung hält sich zum derzeitigen Zeitpunkt die Waage.

Zu 9)

Prognosenberechnung für das Jahr 2008 – Das sind keine fiktiven Geschäftspartner, sondern bereits bestehende und die in den nächsten Monaten dazukommen werden. Wie schon erwähnt, gibt es keine Verträge. Es gibt keine Umsatzverpflichtung, daher können Geschäftspartner tun und lassen was sie für richtig halten. Die Anträge liegen bei der Firma auf und sollte keine jährliche Weiterverlängerung erfolgen, werden diese aus dem System genommen. Ich nenne jeden Geschäftspartner, wenn dieser eine Lizenznummer beantragt, egal, ob dann dieser ein Geschäft aufbaut oder nur für sich selbst einkauft."

Über die Berufung wurde erwogen:

Einkünfte (Verluste) aus Gewerbebetrieb:

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 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 festgelegt 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 zu überprüfen, ob die in diesem Erkenntnis getroffenen Aussagen auf den vorliegenden Fall zu übertragen sind:

Gegenständlichenfalls hat der Bw. keinen Kundenstock und beantwortete die Frage nach dem Geschäftsumfang dahingehend, dass seine Kunden Freunde, Bekannte und Geschwister seien, die gelegentlich Produkte kaufen. Auch fallen, wie sich aus der Aufstellung der Betriebsprüfung ergibt, Reisekosten an, die die Einnahmen bei weitem übersteigen. Dazu kommen noch laut eigenen Angaben im Schreiben vom 16. Mai 2008, Aufwendungen für Vorführware, Telefonkosten und Postgebühren. Der Unabhängige Finanzsenat kommt dadurch zu der Auffassung, dass im vorliegenden Berufungsfall von einem nahezu identen Sachverhalt wie im oben zitierten Erkenntnis auszugehen ist, weshalb die dort getroffenen Aussagen auf den vorliegenden Fall zu übertragen sind.

Aber auch das Gesamtbild der Verhältnisse lässt zu keinem anderen Schluss kommen.

Der Bw. hat im Zuge des Verfahrens eine Prognoserechnung vorgelegt, die nach dem Modell des Network21 erstellt wurde. Dies ist ein weltweites Trainings- und Geschäftsaufbauunterstützungsprogramm, das nach folgendem System funktioniert:

„Es werden Handelspipelines organisiert. Ziel ist es, durch Vernetzung von Haushalten einen Umsatz von 10.000 Punkten (=21% in der Bonustabelle) zu erreichen, wobei jeder Haushalt bloß seinen Eigenbedarf deckt. Jeder Haushalt ordert die Produkte im eigenen virtuellen Einkaufscenter (www.amivo.at). Es werden alle Produkte des täglichen Bedarfes angeboten (z.B. Wasch-, Reinigungsmittel, Kosmetikartikel, Haushaltsgeräte und -mittel, Tischwäsche, Nahrungsergänzungsmittel, Geschenkartikel). Diese werden rund um die Uhr angeboten, der Käufer ist an keine Ladenzeiten gebunden, hat keine zeit- und kostenaufwendigen Einkaufswege. Die Ware wird per Liefersdienst innerhalb von zwei bis vier Tagen ohne Zustell- und Versandkosten vor die Tür geliefert. Damit entfällt ein Schleppen und Heben vom Geschäft zum Haushalt. Die Rechnung wird vom Konto abgebucht. Dadurch gibt es für den Network Geschäftspartner keinen Produktverkauf und auch keine Auslieferung der Ware. Die Tätigkeit liegt einzig und allein im Netzwerkaufbau. Ziel ist die 21%-Stufe im so genannten Tiefenbein zu erreichen. In jedem Tiefenbein gibt es aktive Geschäftspartner, die daran interessiert sind, das Bein auf 21% zu treiben und mit ihr aktiv weiterzuvernetzen.“

Dieses System erfordert, um gewinnbringend arbeiten zu können, einen überdurchschnittlich zeitintensiven Arbeitseinsatz des jeweiligen Beraters. Da der jeweilige Sponsor keine Möglichkeit hat auf die Networker einzuwirken und diese zu einer bestimmten Umsatzleistung

zu verpflichten. Das sieht auch der Bw. so, der im Schreiben vom 15. Mai 2008 diesbezüglich ausführt: *„Es gibt keine Umsatzverpflichtung, daher können Geschäftspartner tun und lassen was sie für richtig halten“*.

Der jeweilige Sponsor hat durch die von Amway vorgegebene Struktur keinen Spielraum, ein marktwirtschaftlich gerechtes Verhalten an den Tag zu legen, um die jeweiligen Umsätze zu steigern. Sowohl die Vertriebsstruktur als auch die Preisgestaltung sind vorgegebene Größen. So ist es auch dem Bw. in all den Jahren nicht gelungen seine Einnahmen tatsächlich zu steigern. Noch dazu machen im Fall des Bw. die auf seinen Eigenbedarf entfallenden Bonuszahlungen, ein Drittel seiner Einnahmen aus. Der Rest betrifft – wie oben bereits dargestellt – die Einkäufe von Freunden, Bekannten und Geschwistern.

Für die einzelnen Geschäftspartner in der jeweiligen Downline oder im Tiefenbein, die ihrerseits selbst einen Mitgliedsbeitrag an Amway entrichten müssen, gibt es keine Mindestumsatzverpflichtung. Diese starren Rahmenbedingungen ließen Gewinne für Networker, die eine Vielzahl von Geschäftspartnern anwerben konnte und kaum Reiseaufwendungen zu tragen hatten, zur Illusion werden (UFS vom 4. Februar 2008, RV/0899-W/06 oder vom 22. Oktober 2008 RV/0851-G/07). Auch die Einnahmenentwicklung des Bw. bildet dabei keine Ausnahme. Seine Einnahmen für das Jahr 2007 beziffert der Bw. nur mehr mit 2.699 Euro. Da die Bonuszahlung für seinen Eigenbedarf eine konstante Größe darstellt, lässt sich eindeutig erkennen, dass der Freundes- und Familienkreis des Bw. auch das Interesse an diesen Produkten verloren haben muss. Von einer Erhöhung der Einnahmen durch einen weiteren, zeitlich noch intensiveren Einsatz des Bw., wird nach der allgemeinen Lebenserfahrung im Hinblick auf seine eigenen berufliche Tätigkeit, verbunden mit seinen Dienstreisen, nicht auszugehen sein.

Die vom Bw. vorgelegte, auf dem oben beschriebenen Modell Network 21 basierende Prognoserechnung gibt nur die durch dieses Vertriebssystem propagierte Wachstumssteigerungen und Duplizierungsmöglichkeiten wieder. Um diese realitätsferne Steigerung der Einnahmen überprüfen zu können, wurde der Bw. aufgefordert Name und Adresse der jeweiligen Geschäftspartner bekannt zu geben. Diesem Auftrag kam der Bw. jedoch in der Folge nicht nach und begnügte sich mit wieder allgemein gehaltenen Ausführungen.

Dem Bw. war es nicht möglich, seine Einnahmen so zu steigern, dass ein positives Ergebnis erzielt werden kann. Für die positive Erledigung des Berufungsbegehrens müsste aber das Ertragsstreben auf die Erzielung eines Gesamtgewinnes gerichtet sein. Davon kann im vorliegenden Fall aber nicht ausgegangen werden:

Es ist dem Bw. durchaus zuzugestehen, dass er auf Grund seiner persönlichen Verhältnisse ein großes Interesse an den Produkten von Amway hat. Durch die vorgegebenen Rahmenbedingungen hat der Bw. jedoch keine Möglichkeiten, ein marktwirtschaftlich gebotenes Verhalten zu setzen. Dazu kommt, dass in seinem Fall, offensichtlich bedingt durch den eingeschränkten Kundenkreis, die vom Verwaltungsgerichtshof oftmals prognostizierte Marktverengung auch tatsächlich eingetreten ist. All das lässt den Unabhängigen Finanzsenat zu der Auffassung kommen, dass seine Tätigkeit als Amwayberater, eine Tätigkeit darstellt, bei der die Vermutung nahe liegt, dass nach den Umständen des Einzelfalles damit zu rechnen sei, dass sie vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes aufgegeben wird. Das Finanzamt ist daher zu Recht davon ausgegangen, dass aus diesem Grund auch kein Anlaufzeitraum im Sinn des ersten Satzes des § 2 Abs. 2 LVO angenommen werden darf.

Außergewöhnliche Belastung:

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen:

1. Sie muss außergewöhnlich sein (Abs. 2)
2. Sie muss zwangsläufig erwachsen (Abs. 3)
3. Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4).

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

Gemäß § 34 Abs. 2 EStG 1988 ist die Belastung außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

Gemäß § 34 Abs. 3 EStG 1988 erwächst die Belastung dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Gemäß § 34 Abs. 4 EStG 1988 beeinträchtigt die Belastung wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (§ 2 Abs. 2 in Verbindung mit Abs. 5) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt.

Gemäß § 34 (6) EStG 1988 können Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Personen, für die gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 erhöhte Familienbeihilfe gewährt wird, soweit sie die Summe der pflegebedingten Geldleistungen übersteigen, ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden.

Gemäß § 5 der zu § 34 Abs. 6 EStG 1988 ergangenen Verordnung des Bundesministers für Finanzen, BGBl 1996/303, sind Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für unterhaltsberechtigten Personen, für die gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 erhöhte Familienbeihilfe gewährt wird, ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten mit monatlich 262 Euro vermindert um die Summe der pflegebedingten Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) zu berücksichtigen.

Gemäß § 5 Abs. 3 der Verordnung sind zusätzlich zum Pauschbetrag nach Abs. 1 auch Aufwendungen gemäß § 4 im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen.

§ 4 der Verordnung nennt nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (z.B. Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung als neben dem Pflegegeld voll abzugsfähig.

Betreffend die als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Aufwendungen für Vitaminpräparate wurden vom Bw. im Zuge seiner Berufung die anteiligen Kosten für seinen Sohn vom Gesamtpreis der Vitamine, die der Bw., wie er später in der Vorhaltsbeantwortung vom 16. Mai 2008 mitteilte, auch für sich und die restliche Familie benötige, wie folgt aufgeschlüsselt:

Aufwendungen für Vitaminpräparate

| Anzahl | Art | Menge | |
|----------|----------------|-------|------|
| 2 Stk | Einmal täglich | 0,26 | 0,52 |
| 2 Stk | Omega | 0,29 | 0,58 |
| 2 Stk | Carotin | 0,23 | 0,46 |
| 2 Stk | Heidelbeer | 0,45 | 0,90 |
| 2 Messb. | Protein | 0,67 | 1,34 |
| 2 Stk | Selen | 0,16 | 0,32 |
| 2 Stk | Cal/Magnesium | 0,08 | 0,16 |

Anlässlich der Vorlage seiner Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat legte der Bw. ein Schreiben der Kinderärztin seines Sohnes vom 15. Februar 2008 mit nachstehendem Inhalt vor:

„Der oben genannte Patient leidet an massiven Allergien, die eine strenge Diät, die in mancher Hinsicht zu Mangelernährung führen kann. Aus diesem Grund braucht M. die in der Beilage angeführten Nahrungsergänzungsmittelzusätze um Mängel auszugleichen und ein normales Wachstum und eine normale Entwicklung zu ermöglichen.“

Dazu ist festzuhalten, dass grundsätzlich nicht jede auf ärztliches Anraten und aus medizinischen Gründen empfohlene Einnahme von Vitaminpräparaten zu einer außergewöhnlichen Belastung führt.

Begehrt ein Abgabepflichtiger die Anerkennung von Aufwendungen für derartige Präparate, so muss er die in § 34 Abs. 1 EStG 1988 geforderten Voraussetzungen der Zwangsläufigkeit des Erwerbs dieser Aufwendungen nachweisen.

Im Allgemeinen erweist sich eine im Rahmen eines medizinischen Behandlungsplanes (und damit **vor Anwendung**) erstellte ärztliche Verordnung als geeigneter Nachweis für die medizinische Notwendigkeit einer Maßnahme. Für die Anerkennung ärztlicher Expertisen, die die medizinische Notwendigkeit eines Aufwandes nachweisen sollen, ist Voraussetzung, dass sie nach Art medizinischer Gutachten erstellt sind, das heißt einem Qualitätsmaßstab entsprechen, der sie einer Überprüfung auf ihre Schlüssigkeit zugänglich macht und auch standhalten lässt. Doch ist dies keineswegs die einzige Möglichkeit einer Nachweisführung. Es ist letztlich Sache des Antragstellers, der Behörde jene Beweismittel zur Verfügung zu stellen, die eine Entscheidung über das Vorliegen der Voraussetzungen im oben dargestellten Sinn erlauben.

Selbstmedikamentation durch medizinisch nicht ausgebildete bzw. geschulte Personen genügen dafür nicht. Aber auch mit einer außerhalb eines ärztlichen Behandlungsplanes stehenden, bloßen ärztlichen Empfehlung, umso mehr, wenn sie erst nachträglich gegeben wird, wird den Anforderungen an die Nachweisführung bei Krankheits- oder Behinderungskosten für gewöhnlich nicht entsprochen. Dies insbesondere bei von der allgemeinen Lebensführung schwer abgrenzbaren Kosten.

Der Bw. hat nun im vorliegenden Fall den offensichtlich von ihm selbst erstellten Dosierplan für die jeweilig einzunehmenden Nahrungsergänzungsmittel und ein Schreiben der Kinderärztin vorgelegt. Diese stellen jedoch keine ärztliche Verordnung bzw. Verschreibung im Sinn einer verbindlichen Anordnung im Rahmen eines medizinischen Behandlungsplanes dar. Die im Nachhinein erstellte „Empfehlung“ ist gänzlich unverbindlich gehalten und stellt kein schlüssiges, nachvollziehbares medizinisches Gutachten im oben erwähnten Sinn dar. Auch enthält diese, zu einem Zeitpunkt erstellte, zu dem sich, nach Angaben des Bw., die Beschwerden bereits gebessert haben, keine klar nachprüfbaren Angaben, ob die derzeitige Verbesserung des Krankheitsbildes tatsächlich mit der Einnahme dieser Präparate im Zusammenhang steht.

Es mag zutreffen, dass diese Vitamine der Gesundheit des Bw. und seiner Familie, besonders der seines Sohnes zuträglich sind („Die Marke NUTRILITE bietet eine komplette Reihe an

Nahrungsergänzungsmitteln und anderen Produkten für jedermanns Ernährungsbedürfnisse und für jeden beliebigen Lebensabschnitt" www.nutriline.com), dennoch ist dabei zu beachten, dass es sich bei den fraglichen Präparaten um Nahrungsergänzungsmittel handelt, deren Einnahme in Zeiten eines gesteigerten Gesundheitsbewusstseins ganz allgemein für breite Bevölkerungsschichten als sinnvoll erachtet und auch dementsprechend beworben wird.

Mit den vom Bw. vorgelegten Unterlagen wird den Anforderungen an die Nachweisführung der Außergewöhnlichkeit bei Krankheits- oder Behinderungskosten nicht entsprochen. Die vom Bw. als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Aufwendungen für Vitaminpräparate sind daher als Aufwendungen der allgemeinen Lebensführung zu werten.

Die vom Bw. beantragten Aufwendungen für Fahrten zur Augenklinik in Höhe von 170,88 Euro (2002), 455,68 Euro (2003), 69,06 Euro (2004), 56,96 Euro (2005) und 288,76 Euro (2006) können als außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt werden, da nach Ansicht des Bundesministeriums für Finanzen, der sich der Unabhängige Finanzsenat anschließt, die die mit der Behinderung im Zusammenhang stehenden Fahrtkosten im Ausmaß der tatsächlichen Kosten oder des amtlichen Kilometergeldes bei Verwendung des (familien-)eigenen Kraftfahrzeuges Kosten der Heilbehandlung darstellen.

Es war somit wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Beilagen: 5 Berechnungsblätter

Graz, am 5. Juni 2009