

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Adr., vertreten durch Stb., vom 15. Juli 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes ABC, vertreten durch HR A, vom 16. Juni 2004 betreffend Einkommensteuer für den Zeitraum 2000 bis 2003 nach der am 6. April 2006 in 4010 Linz, Zollamtstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Die Berufungswerberin war im Berufungszeitraum nebenberuflich Warenpräsentatorin der Firma B.. Die Tätigkeit wurde Ende 2003 eingestellt.

In den berufungsgegenständlichen Jahren wurden folgende Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen beim Finanzamt eingereicht:

		2000 ATS	2001 ATS	2002 €	2002 ATS		2003 €	2003 ATS
<b>Einnahmen</b>	Provisionen	<b>25.481,81</b>	<b>61.987,42</b>	5.217,44	<b>71.793,54</b>		17.106,31	<b>235.387,96</b>
<b>Ausgaben</b>	Aufbauhilfen Aushilfslöhne Bankzinsen/-spesen Beiträge/Gebühren Büromaterial Diäten Inland  KM-Geld Fachlit./Berufsfortb. GWG Inserate/Werubng Mehrwertsteuer Postgebühren Rechts-/Steuerber. Reisespesen lt. Beleg Telefon - 20% PA Verbrauchsgüter Vorführprodukte Betriebsausgabenpauschalbetrag Sonstige Aufwend. Afa ord. Bez. Vorsteuer	<b>6.094,00</b>  <b>12.866,00</b> <b>150,00</b> <b>165 Std. x 30</b> <b>4.950,00</b> <b>34.300,00</b> <b>2.501,00</b>  <b>1.200,00</b> <b>678,51</b> <b>22.896,66</b> <b>520,80</b>	<b>17.505,58</b>  <b>13.230,99</b> <b>1.462,62</b>  <b>3.888,41</b>  <b>240,00</b>  <b>6.931,00</b> <b>2.529,14</b>  <b>34.427,83</b>  <b>984,15</b>	21,60  745,11 313,50  388,43  19,80  669,05  3.162,75 626,09 140,14	<b>297,22</b>  <b>10.252,94</b> <b>4.313,85</b>  <b>5.344,91</b>  <b>272,45</b>  <b>9.206,33</b>  <b>43.520,39</b> <b>8.615,19</b> <b>1.928,37</b>	Reise- u. Fahrtspesen Werbe- u. Repr. Übrige Aufw.	6.594,37 473,70 11.762,45	<b>90.740,51</b> <b>6.518,25</b> <b>161.854,84</b>
<b>Verlust</b>		<b>-60.675,16</b>	<b>-20.612,30</b>	-869,03	<b>-11.958,11</b>		-1.724,21	<b>-23.725,64</b>

Die Einkommensteuer 2000 bis 2002 wurde mit Datum vom 5. April 2001 (für 2000), vom 15. April 2002 (für 2001) und vom 19. Mai 2003 (für 2002) erklärungsgemäß, aber vorläufig festgesetzt. Mit Schreiben vom 29. Jänner 2004 teilte die Berufungswerberin dem Finanzamt mit, dass sie die Tätigkeit per 1.1.2004 eingestellt habe.

Am 7. Mai 2004 wurde die Einkommensteuererklärung für 2003 eingereicht.

Am 16. Juni 2004 wurden endgültige Einkommensteuerbescheide für den Zeitraum 2000 bis 2003 erlassen und die Tätigkeit der Berufungswerberin als Liebhaberei eingestuft. Die Verluste wurden im gesamten Zeitraum nicht anerkannt, was zu Abgabennachforderungen in Höhe von € 1853,23 (2000), € 493,09 (2001) und von € 304,32 (2002) führte. Für 2003 kam es zu einer Abgabengutschrift in Höhe von € 402,--.

Begründend wurde seitens des Finanzamtes ausgeführt, für die Beurteilung des Vorliegens einer steuerlich relevanten Einkunftsquelle sei ab der Veranlagung 1990 die Liebhabereiverordnung maßgebend, wobei das Finanzamt davon ausgehe, dass es sich bei der Vermittlung von Handelswaren um eine Tätigkeit im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO mit Berücksichtigung eines dreijährigen Anlaufzeitraumes handle. Mit Verordnung v. 17.12.1992 sei die Liebhabereiverordnung mit Wirksamkeit 1.1.1993 geändert worden. In § 2 Abs. 2 LVO sei nun klargestellt worden, dass bei Betätigungen i.S. des § 1 Abs. 1 LVO ein Anlaufzeitraum dann nicht in Betracht komme, wenn zu erwarten sei, dass eine voraussichtlich zeitlich begrenzte Betätigung bereits vor dem Anfallen eines Gesamtgewinnes bzw.

Gesamtüberschusses beendet werde. Bei derartigen Betätigungen bestehe somit eine Ausnahme vom Grundsatz, dass bei Betätigungen gem. § 1 Abs. 1 LVO Verluste während des Anlaufzeitraumes steuerlich anzuerkennen seien. Diese Sachverhaltsdarstellung bedeute, dass die in den Jahren 2000 bis einschließlich 2003 steuerlich nicht anzuerkennen seien.

Gegen diese Bescheide wurde fristgerecht mit Schreiben vom 15. Juli 2004 Berufung erhoben und ausgeführt: Mit Eingabe vom 29. Jänner 2004 sei dem Finanzamt A. mitgeteilt worden, dass die Tätigkeit als Warenpräsentatorin eingestellt worden sei. Nunmehr werde mitgeteilt, dass die Tätigkeit per 1.9.2004 wieder aufgenommen werde. Sie könne im Jahr 2005 mit einem Provisionsumsatz vom € 26.000,-- rechnen. Dies bedeute, dass auch ab 2005 mit Gewinn gerechnet werden könne. Es werde daher der Antrag gestellt, der Berufung Folge zu geben und die Einkommensteuerrückstände auszusetzen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 19. August 2004 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen und im wesentlichen ausgeführt, für die Beurteilung, ob eine steuerlich relevante Einkunftsquelle vorliege, sei ausschließlich der abgeschlossene Zeitraum bis Ende 2003 relevant. Eine Umsatzsteigerung auf € 26000 deute auf eine Änderung der Bewirtschaftungsführung hin, wobei ein neuer Beobachtungszeitraum zu laufen beginne.

Nach erfolgter Fristverlängerung wurde am 20. September 2004 Berufung erhoben und im wesentlichen ausgeführt: Es sei auf Punkt 9 der Richtlinien zur Liebhabereibeurteilung (RL 1997 Erlass des Bundesministeriums für Finanzen vom 23. Dezember 1997, Z 14 0661/6-IV/14/97) hinzuweisen, in dem im Sinne der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes explizit festgehalten werde, dass der Umstand einer voraussichtlich zeitlich begrenzten Tätigkeit vor Beginn der Tätigkeit (Ex ante Betrachtung) vorzunehmen sei, und nicht nach Beendigung der Tätigkeit. Genau diese Vorgangsweise (Ex post Betrachtung) habe jedoch das Finanzamt A. gewählt. Schließlich habe das Finanzamt A. ausschließlich die Frage beurteilt, ob zum Zeitpunkt der Bekanntgabe der Beendigung der Tätigkeit ein Gesamtüberschuss erzielt worden ist oder nicht, hat jedoch nicht im Sinne der Liebhabereiverordnung die notwendigen Beurteilungen vorgenommen, ob zum Zeitpunkt des Beginnes der relevanten Tätigkeit die Absicht gegeben war, eine Gesamtüberschuss zu erwirtschaften. Dazu sei festzuhalten, dass die Berufungswerberin zu Beginn der zu beurteilenden Tätigkeit wenige Monate vor Beendigung ihres Dienstverhältnisses bei der Firma U gestanden habe, um auf diese Art und Weise neben der vorzeitigen Alterspension eine Beschäftigung aufzubauen, damit sei auf Grund des nach wie vor hervorragenden Gesundheitszustandes in der Pension eine Beschäftigung habe. Es liege in der Natur der Sache, dass eine Vertriebstätigkeit in der Anfangsphase Verluste abwerfe, die erst nach Aufbau eines Kundenstabes Gewinne abwerfe. Aufgrund des starken Arbeitsanfalles im Gewerbebetrieb ihres Ehemannes WF sei sie jedoch im Rahmen der ehelichen Mitwirkungspflicht gezwungen gewesen, ihre persönliche Tätigkeit einzustellen, um ihren Ehemann zu unterstützen. Die Absicht, aus ihrer persönlichen Tätigkeit einen Gesamtüberschuss zu erzielen, stehe außer Zweifel. Daher sei die Rechtsansicht des

Finanzamtes mit Rechtswidrigkeit belastet. Es werde die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung beantragt.

Die Berufung wurde dem Unabhängigen Finanzsenat mit 29. September 2004 vorgelegt. Mit Schreiben vom 4. Oktober 2005 wurde seitens der Referentin ein Vorhalt ausgefertigt und ausgeführt: "1) Mit Eingabe vom 29.1.2004 wurde dem Finanzamt mitgeteilt, dass die Tätigkeit als Warenpräsentator eingestellt wurde. In der Berufung vom 15.7.2004 wird ausgeführt, dass geplant ist, die Tätigkeit mit 1.9.2004 wieder aufzunehmen. Bitte geben Sie bekannt, ob die Tätigkeit wieder aufgenommen wurde. Falls ja, geben Sie bitte bekannt, ob wieder für die Firma B. gearbeitet wird und ob die Tätigkeit noch immer ausgeübt wird. Bitte legen Sie falls vorhanden eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung für 2004 vor, ansonsten geben Sie bitte die Höhe der im Jahr 2004 zugeflossenen Provisionen, die Höhe der im Jahr 2004 angefallenen Reisekosten und die im Jahr 2004 angefallenen Aufwendungen für Vorführprodukte bekannt.

2) Bitte geben Sie bekannt, ob Ihre Tätigkeit der unten stehenden Beschreibung entspricht.

Es handelt sich um ein Vertriebs- und Provisionssystem von B. -Produkten. Der Vertrieb dieser Produkte erfolgt ausschließlich über Privatgeschäftsvermittler. Über einem Vertreter befinden sich so genannte "Sponsoren" oder "Koordinatoren", die an seinem Umsatz beteiligt sind; unter ihm sind jene Vertreter, die von ihm selbst geworben wurden. Es dürfen lediglich Produkte der Firma B. vertrieben werden, wobei es keinen Gebietsschutz gibt und auch die Preise von der Firma B. festgelegt werden. Die Berater erhalten für den Verkauf eine monatliche Provision, deren Höhe durch das Verkaufsvolumen im jeweiligen Monat bestimmt wird.

Falls Ihre Tätigkeit von der geschilderten abweicht, legen Sie bitte die Abweichungen dar.

3) In der Beilage wird eine Zusammenstellung der für die Berufungsjahre vorgelegten Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen vorgelegt. Für Zwecke der Vergleichbarkeit der einzelnen Jahre wurden die Jahre 2002 und 2003 auch in ATS dargestellt.

Bitte geben Sie dazu bekannt

- a) welche Ausgaben konkret unter "Beiträge/Gebühren" angefallen sind (Bitte um Vorlage der entsprechenden Belege)
- b) in welchem Ausmaß 2003 Vorführprodukte erworben wurden (vermutlich unter "übrige Aufwendungen enthalten)
- c) welche Ausgaben unter "Aufbauhilfen" angefallen sind (Bitte um Vorlage der entsprechenden Belege)

- 4) Bitte legen Sie bezüglich der Kalenderjahre 2001 bis 2003 das Fahrtenbuch bzw. Belege betreffend Reisekosten, Belege zu den Vorführprodukten, Telefonrechnungen und Belege zu Fachliteratur/Berufsförderung vor.
- 5) Im Vorlageantrag wurde eine mündliche Verhandlung vor dem Unabhängigen Finanzsenat beantragt. Bitte geben Sie bekannt, ob dieser Antrag aufrechterhalten wird. Falls ja, wird nach der Vorhaltsbeantwortung und nach Einholung einer Gegenäußerung der Finanzverwaltung vermutlich im Dezember eine mündliche Verhandlung anberaumt. Bitte geben Sie bereits mit der Vorhaltsbeantwortung allfällige längere Abwesenheiten bekannt."

Nach erfolgter Kontaktaufnahme per Email wurde seitens der Referentin auf die Belegvorlage verzichtet (bis zur Klärung der Liebhaberei-Frage).

In der Folge wurde der Vorhalt mit Schreiben vom 14. November 2005 beantwortet und ausgeführt: Frau Bw. sei auf Grund der existenzbedrohenden Geschäftsentwicklung ihres Ehemannes WF, Installateur in X, gezwungen gewesen, ihre Tätigkeit im Rahmen des B.-Vertriebes einzustellen. Frau Bw. habe zu Beginn des Kalenderjahres 2004 die gesamte Buchhaltung, das Fakturenwesen und das Auftragscontrolling ihres Mannes übernommen, um auf diese Art und Weise Personalkosten im Unternehmen ihres Mannes zu sparen. Ansonsten wäre es spätestens im Jahr 2005 zur Insolvenz von WF gekommen. Frau Bw. sei daher insbesondere im Rahmen ihrer ehelichen Beistandspflicht gezwungen gewesen, Tätigkeiten zu übernehmen, die eine weitere Ausübung ihrer beruflichen Tätigkeit im Rahmen des B.-Vertriebes nicht mehr erlaubt hätten. Folglich seien auch im Jahr 2004 keine Aufwendungen bzw. keine Erträge aus dem B.-Vertrieb mehr angefallen. In Abweichung des im Punkt 2 des Ergänzungssuchens geschilderten Vertriebssystems werde das Vorliegende Vertriebssystem wie folgt bekannt gegeben: Die Firma B. handle selbst mit keinen Produkten, sondern sei eine ausschließliche Vertriebskoordinationsstelle. Das heiße, die Firma B. habe Vereinbarungen mit diversen produzierenden Betrieben, wobei sei einen Katalog auflege, den die Privatgeschäftsvermittler wiederum an ihre potentiellen Kunden weiterreichen würden, damit diese bei den produzierenden Betrieben direkt bestellen. Die einzelnen Betriebe würden wiederum der Firma B. bekannt geben, in welchem Ausmaß Produkte bestellt wurden. Die Firma B. fasse sämtliche den einzelnen Privatgeschäftsvermittlern zuzuordnenden Umsätze zusammen. Der einzelne Privatgeschäftsvermittler profitiere von den Umsätzen bei den produzierenden Betrieben, die auf seine Empfehlung zurückgehen würden, im Rahmen eines progressiv verlaufenden Provisionssystems. Hauptaufgabe der einzelnen Privatgeschäftsvermittler sei somit das Empfehlen von Produkten, die im Rahmen eines B.-Kataloges aufscheinen. Ansonsten sei die Darstellung in Punkt 2 korrekt.

Beigelegt waren die Fahrtenbücher der Berufungswerberin für 2000, 2002 und 2003.

Der Vorhalt samt Beantwortung wurde am 14. November 2005 dem Finanzamt übermittelt. Dieses gab keine weitere Stellungnahme ab.

In der Folge wurde am 19. Dezember 2005 ein weiterer Vorhalt ausgefertigt und ausgeführt: "Im Zuge der Vorbereitung der mündlichen Berufungsverhandlung wurde festgestellt, dass die geltend gemachten Reisekosten zum Teil nicht mit den Kilometergeldern laut den vorgelegten Fahrtenbüchern übereinstimmen. In der Folge werden die einzelnen Berufungsjahre dargestellt:

**2000:** Fahrtenbuch April bis Dezember 2000, Kilometergeld für 7000 km (ATS 34.300,--) sowie Diäten in Höhe von ATS 4950,-- geltend gemacht. In diesem Jahr stimmen die Daten somit überein.

**2001:** Laut Einnahmen-Ausgaben-Rechnung wurden keine Diäten und kein Kilometergeld geltend gemacht. Es wurde kein Fahrtenbuch für diesen Zeitraum vorgelegt.

**2002:** Laut dem vorgelegten Fahrtenbuch ergibt sich eine Kilometerleistung von 29.580 km. Es ergibt sich somit ein Kilometergeld von ATS 144.942,-- bzw. € 10.530,48. Dieses Kilometergeld wurde in der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung nicht berücksichtigt, ebenso wenig die Diäten für die angeführten Fahrten (obwohl im Fahrtenbuch diesbezügliche Stundenaufzeichnungen erfolgten). Aufgrund der Höhe des Betrages kann das Kilometergeld auch in keiner anderen Position der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung enthalten sein.

**2003:** Für 2003 wurden Reise- und Fahrtspesen in Höhe von € 6.594,37 geltend gemacht (ATS 90.740,51). Laut Fahrtenbuch ergibt sich ein Kilometergeld von € 12.799,98 (ATS 176.179,50), dies ohne den Diäten, für die im Fahrtenbuch Stundenaufzeichnungen erfolgten.

- 1) Bitte legen Sie daher das Fahrtenbuch für 2001 ergänzend vor.
- 2) Nach obigen Ausführungen wurden die Reise- und Fahrtkosten der Jahre 2001 bis 2003 (fraglich im Jahr 2001 – allerdings erscheint es nicht wahrscheinlich, dass gar keine Aufwendungen angefallen sind) in der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung nicht oder nicht vollständig erfasst. Nachdem Fahrtenbücher für diesen Zeitraum geführt wurden, erscheint es der Referentin nicht wahrscheinlich, dass die Geltendmachung dieser Aufwendungen übersehen wurde bzw. ein Irrtum vorgelegen ist, noch dazu, wo im verwendeten Vordruck diesbezügliche Zeilen vorhanden sind. Im Jahr 2003 wurde überhaupt ein um fast die Hälfte reduzierter Betrag angegeben. Die Referentin geht davon aus, dass dies deshalb erfolgt ist, um die Verlustsituation gemildert darzustellen. Dies auch deshalb, da die Berufungswerberin auf eine drohende Liebhabereibeurteilung durch die am 5. April 2001 erfolgte vorläufige Veranlagung der Einkommensteuer 2000 hingewiesen wurde.

Bitte nehmen Sie zu diesen Ausführungen Stellung."

Nach erfolgter Fristverlängerung wurde der Vorhalt mit Schreiben vom 16. Februar 2006 beantwortet und ausgeführt: Im Ergänzungsvorhalt werde im wesentlichen ausgeführt, dass die in den Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen 2001 bis 2003 geltend gemachten Ausgaben für Kilometergelder bzw. Diäten nicht mit den entsprechenden Fahrtenbüchern übereinstimmen würden. Dazu könne die Berufungswerberin nur angeben, dass sie sämtliche während ihrer betrieblichen Tätigkeit angefallenen Belege einem von der organisatorischen Leitung des Vertriebssystems namhaft gemachten selbständigen Buchhalter übergeben hätte, der daraus die entsprechenden Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen bzw. Steuererklärungen erstellt habe. Da mir von diesem selbständigen Buchhalter bis zum heutigen Zeitpunkt keinerlei Unstimmigkeiten bzw. Unklarheiten mitgeteilt worden seien, sei sie davon ausgegangen, dass die erstellten Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen mit den Belegsammlungen vollinhaltlich übereinstimmen würden. Da sie der nunmehrige steuerliche Vertreter darauf aufmerksam gemacht habe, dass die Reiseaufwendungen nicht vollinhaltlich übereinstimmen und sie von ihrer vormaligen steuerlichen Vertretung auch keine Informationen mehr erhalte, könne sie die Diskrepanz nicht aufklären. Folglich könne sie zur Vermutung der Finanzverwaltung, dass nur ein Teil der Reisekosten geltend gemacht worden sei, um das steuerliche Ergebnis zu verbessern, nicht Stellung nehmen.

In diesem Zusammenhang sei jedoch darauf hinzuweisen, dass sich die Finanzverwaltung bzw. der unabhängige Finanzsenat in seiner Judikaturlinie regelmäßig auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes 96/14/0038 vom 22.2.2000 berufe, in der festgehalten werde, dass das B. -Vertriebssystem im wesentlichen objektiv nicht zur Erzielung eines Gesamtgewinnes geeignet wäre. Als Kernbegründung werde dabei angeführt, dass es in der Natur der Sache liegen würde, dass es auf Grund eines begrenzten Kundenkreises und der damit verbundenen gegenseitigen Konkurrenzierung der Privatgeschäftsvermittler sich über kurz oder lang zu einem Einschlafen des Systems kommen müsste. Genau dieser Behauptung solle hier entgegengetreten werden, da ein grundsätzlicher Gedankenfehler in dieser Feststellung enthalten sei: Der Verwaltungsgerichtshof gehe offensichtlich davon aus, dass ausgehend von einem Privatgeschäftsvermittler dieser seine Bekannten informierte und es ausschließlich innerhalb der so kontaktierten Personen zu Geschäftsvermittlung kommen könne. Dass heißt, der VwGH gehe implizit davon aus, dass sämtliche kontaktierten Personen den exakt selben Freundes- bzw. Bekanntenkreis hätten. Es widerspreche jedoch jeglicher Lebenserfahrung, dass all diese kontaktierten Personen den exakt selben Freundes- bzw. Bekanntenkreis hätten. Es liege doch wohl in der Natur des Menschlichen, dass jede einzelne Person andere Freunde bzw. Bekannte habe. Folglich könne es überhaupt nicht zu einem geschlossenen System kommen, viel mehr liege es in der Natur der Sache, dass sich dieses Vertriebssystem im Sinne eines Schneeballsystems ausweite. Folglich sei die Feststellung nicht haltbar, dass sich dieses

System über kurz oder lang totlaufen müsse. Betrachte man ein solches Vertriebssystem objektiv, komme man vielmehr zur Einschätzung, dass bei Überschreiten einer gewissen Zahl von Geschäftskontakten es zwangsläufig zu einem Gewinn kommen müsse. Folglich sei die Feststellung des Verwaltungsgerichtshofes, dass die Tätigkeit eines B. -Vertriebsmitarbeiters objektiv nicht zur Erzielung eines Gesamtgewinnes geeignet sei, nicht stichhaltig. Es werde um Kenntnisnahme ersucht.

In der am 6. April 2006 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde seitens der steuerlichen Vertretung ergänzend ausgeführt, dass zum einen seitens des FA A. eine ex-post-Betrachtung durchgeführt worden sei, wobei seitens der LVO eine ex-ante-Betrachtung vorzunehmen sei. Die Berufungswerberin sei kurz vor der Pension gestanden und hätte jedenfalls die Absicht gehabt, einen Gesamtüberschuss zu erwirtschaften und sei sie auf Grund der wirtschaftlichen Schwierigkeiten im Betrieb Ihres Ehegatten zur Mitarbeit verpflichtet gewesen. Zum Zweiten werde ausgeführt, dass der VwGH das B. -Vertriebssystem als Schneeball-System qualifiziert habe. Dem werde entgegengetreten. Die Berufungswerberin legte im Anschluss daran wie folgt dar: „Ich wollte neben der Pension ein eigenes Geschäft aufbauen und habe dies mit aller Vehemenz verfolgt. Die wirtschaftliche Entwicklung im Gewerbebetrieb meines Ehemannes hat mich gezwungen, die Tätigkeit einzustellen. Bei dem Einstieg ins B. -System bekommt man eine Mitgliedsnummer. Früher konnte man nur bei der Firma B. einkaufen, nunmehr gibt es auch zahlreiche Partnerfirmen wie z.B. die W. oder V. Es werden zwei Darstellungen vorgelegt die das B. -Vertriebssystem darstellen und zeigen, dass keinesfalls ein in sich geschlossenes System vorliegt.“

Der Finanzamtvertreter brachte darauf hin vor, dass seiner Meinung nach die objektive Eignung zur Erzielung eines Gesamtüberschusses im konkreten Fall nicht vorliege. Die hohen Fahrtkosten würden dem entgegenstehen, die Erträge könnten mit dem Aufwand nicht mithalten.

Seitens der steuerlichen Vertretung wurde daraufhin vorgebracht, dass die subjektive Absicht zur Gewinnerzielung offenbar unstrittig sei. Durch die Notwendigkeit des Aufbaus eines Kundenstocks komme es nach seiner Ansicht regelmäßig in den ersten Jahren zu Verlusten. Es werde daher jedenfalls die Anerkennung der Anlaufverluste beantragt.

Der Finanzamtvertreter wies darauf hin, dass die Tätigkeit zwar auf Grund der familiären Situation beendet worden sei, aber auch auf Grund der Geschäftsentwicklung die Beendigung geboten gewesen wäre.

Dies wurde seitens der Berufungswerberin und der steuerlichen Vertretung bestritten, die Anlaufverluste seien systemimmanent. Die Geschäftsentwicklung habe für die Beendigung keine Rolle gespielt.

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

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 EStG 1988 unterliegen Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Einkommensteuer.

Nach § 1 Abs. 1 der Liebhabereiverordnung BGBI 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 LVO) zu erzielen, und nicht unter Abs. 2 fällt. Voraussetzung ist, dass die Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3 LVO) nachvollziehbar ist.

Fallen bei Betätigungen im Sinn des § 1 Abs. 1 LVO Verluste an, so ist das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten 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). Ein Anlaufzeitraum 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 BGBI. 33/1993 - LVO BGBI 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. 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 BGBI 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).

Im Erkenntnis vom 22.2.2000, Zl. 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 o.a. Erkenntnis 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 sachverhaltsmäßigen Voraussetzungen für die von der belangten Behörde vertretene 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 verstößen, 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, 93/14/0217). Wie der VwGH im eben erwähnten Erkenntnis 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. -Vertreters" 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 Tatsache, dass die bisher vom Bf erzielten Umsätze geringer seien als seine Reiseaufwendungen, wobei sie sein Argument, diese Aufwendungen könnten in Hinkunft 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."

Nicht bestritten wird, dass die Berufungswerberin im konkreten Fall die Tätigkeit nicht aufgrund der angefallenen Verluste, sondern aufgrund der wirtschaftlichen Situation im Betrieb ihres Ehemannes (drohender Konkurs) eingestellt hat. Die Referentin vertritt die Auffassung, dass aufgrund der Struktur des B. -Vertriebssystems die Berufungswerberin ihre Tätigkeit auch ohne dem konkreten Anlass der wirtschaftlichen Notlage ihres Ehegatten vor Erzielen eines Gesamtüberschusses hätte einstellen müssen. Die Berufungswerberin hat seit Beginn ihrer nebenberuflichen Tätigkeit im Jahr 2000 bis zum Jahr 2003 einen Gesamtverlust erzielt, sodass unter Berücksichtung der vorgegebenen Wirtschaftsführung dieser Tätigkeit (Preisbestimmung durch die Firma B. , Erwerb der Vorführprodukte, Bestreitung der Schulungskosten, vorgegebenes Vertriebs- und Provisionssystem, kein Gebietsschutz und daher gegenseitige Konkurrenzierung der Warenpräsentatoren innerhalb eines Verkaufsgebietes) damit zu rechnen ist, dass aus dieser Tätigkeit kein Gesamtgewinn erzielbar ist und somit keine Einkunftsquelle sondern eine steuerlich unbeachtliche Liebhaberei vorliegt.

Zum gleichen Ergebnis gelangt man bei näherer Betrachtung der Betriebseinnahmen und der Betriebsausgaben der Berufungswerberin. Die höchsten Einnahmen des Zeitraumes 2000 bis 2003 wurden im Jahr 2003 mit ATS 235.387,96 erzielt, aber selbst in diesem Jahr war es nicht möglich einen Gewinn zu erzielen, sondern es wurde ein Verlust in Höhe von ATS 161.854,84 ausgewiesen, sodass auch daraus zu schließen ist, dass aus dieser Tätigkeit kein Gesamtgewinn erzielbar ist und daher keine Einkunftsquelle sondern eine steuerlich unbeachtliche Liebhaberei vorliegt, wenn nicht einmal die erzielten höchsten Einnahmen ausreichen einen Gewinn aus dieser Tätigkeit zu erzielen.

Dies insbesondere auch deshalb, da im gesamten Berufungszeitraum und damit auch während ihrer gesamten Tätigkeitsperiode Verluste angefallen sind, obwohl nicht einmal alle Ausgaben geltend gemacht wurden. Aus dem im Zuge der Vorhaltsbeantwortung vorgelegten Fahrtenbuch ergibt sich eine Kilometerleistung von 29.580 km im Jahr 2002, somit ein Kilometergeld von ATS 144.942,-- welches nicht in der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung erfasst wurde (aufgrund der Höhe des Betrages ergibt sich, dass er auch in keiner anderen Position enthalten sein kann). Ebenso wurden keine Diäten geltend gemacht. Für 2001 wurde kein Fahrtenbuch vorgelegt, keine Kilometergelder und Diäten in die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung aufgenommen, jedoch "Reisespesen lt. Beleg" geltend gemacht. Nach Ansicht der Referentin würden die Verluste bei vollständiger Erfassung der Ausgaben noch höher liegen.

Die Berufungswerberin hat zu diesem Punkt lediglich vorgebracht, sie könne zur Vermutung es sei nur ein Teil der Reisekosten geltend gemacht worden, nicht Stellung nehmen, da diese von der vormaligen steuerlichen Vertretung geltend gemacht worden seien. Dazu wird ausgeführt, dass die nicht vollständige Geltendmachung bereits aus den vorgelegten Unterlagen offensichtlich ist.

Der steuerliche Vertreter des Bw. hat weder behauptet, dass sich die Tätigkeit des Bw. von der anderer nebenberuflich tätiger B. -Vertreter unterschieden hätte, noch ist derartiges aus der Aktenlage ersichtlich. Vielmehr spricht die oben dargestellte Erlös- und Aufwandsstruktur für eine solche Gleichartigkeit. Das Bemühen eines jeden einzelnen wird nicht in Abrede gestellt, nachdem aber von der vorgegebenen, von der Bw. nicht beeinflussbaren Vertriebsorganisation, gegenseitiger Konkurrenzierung durch Vertreter und als Subvertreter angeworbenen Kunden, fehlendem Gebietsschutz und daraus folgender Marktverengung auszugehen war, war die gegenständliche Tätigkeit objektiv nicht zur Gewinnerzielung geeignet bzw. war von vornherein schon systembedingt damit zu rechnen, dass die Betätigung vor dem Erreichen eines Gesamtgewinnes beendet würde.

An dieser Auffassung der Referentin vermögen auch die im Zuge der mündlichen Verhandlung vorgelegten Darstellungen des B. -Vertriebssystems nichts zu ändern, da diese eben den Wunschvorstellungen der einzelnen B. -Berater entgegenkommt, die Bedenken des VwGH zu diesem System jedoch nicht berücksichtigt.

Beigepflichtet wird dem steuerlichen Vertreter, wenn er ausführt, dass für die Beurteilung der Voraussetzungen für die Nichtanerkennung der Anlaufverluste eine ex-post-Betrachtung nicht ausreichend ist (vgl. auch Renner in Doralt, Kommentar zum EStG, RZ 441 zu §2). Das Finanzamt hat mit der Veranlagung der Einkommensteuer 2000 bis 2002 zugewartet und die Einkommensteuerbescheide 2000 bis 2003 gleichzeitig nach Abgabe der Einkommensteuererklärung und nach Mitteilung der Einstellung der Tätigkeit erlassen.

Nach Ansicht der Referentin hätte aber auch eine ex-ante-Betrachtung sofort nach Einlangen der ersten Einkommensteuererklärung im Jahr 2001 unter Berücksichtigung der bereits damals bekannten VwGH-Judikatur zum gleichen Ergebnis geführt.

Die Berufung war daher abzuweisen.

Linz, am 20. April 2006