

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Stb.1 und Stb.2, gegen die Bescheide des Finanzamtes F. betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide betreffend Einkommensteuer 2000 und 2001 bleiben unverändert.

Der angefochtene Bescheid betreffend Einkommensteuer 2002 wird gem. § 200 Abs. 2 BAO als endgültig erklärt.

### **Entscheidungsgründe**

Der Bw. (Berufungswerber) erzielte im streitgegenständlichen Zeitraum neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit Verluste aus seiner im Jahr 2000 begonnenen und im Jahr 2002 beendeten Tätigkeit als Warenpräsentator für die Cx.; im Folgenden abgekürzt als C. bezeichnet. Der Bw. ermittelte die Ergebnisse seiner Tätigkeit als Warenpräsentator gem. § 4 Abs. 3 EStG 1988.

Der Bw. wurde unter Einbeziehung der jeweiligen Verluste aus seiner Tätigkeit als Warenpräsentator gem. § 200 Abs. 1 BAO vorläufig zur Einkommensteuer 2000 mit Bescheid vom 29. Oktober 2001 und zur Einkommensteuer 2001 mit Bescheid vom 4. Oktober 2002 veranlagt.

Am 2. November 2004 wurden für die Jahre 2000 und 2001 gem. § 200 Abs. 2 BAO endgültige Einkommensteuerbescheide, für das Jahr 2002 ein vorläufiger

Einkommensteuerbescheid gem. § 200 Abs. 1 BAO erlassen und die beantragten Verluste in den jeweiligen Jahren nicht anerkannt.

Das Finanzamt begründete die Bescheide vom 2. November 2004 wie folgt:

*"Seit Beginn Ihrer Tätigkeit als Warenpräsentator wurden nur Verluste erklärt und da Sie vor der Erzielung eines Gesamtgewinnes die Tätigkeit eingestellt haben, wurde Ihre Tätigkeit als steuerlich nicht relevante Einkunftsart qualifiziert. Dieser Umstand erfordert die Konsequenz, dass es im gegenständlichen Fall am Vorliegen einer steuerlich relevanten Einkunftsart gem. § 2 EStG 88 mangelt. Entsprechend der sog. "Liebhabereiverordnung" (Vbg. d. BMF vom 18.5.1990 BGBl 1990/322 bzw. Novellierung v. 7.12.1992, BGBl 1993/33) wird Ihre gewerbliche Tätigkeit nunmehr als "Liebhaberei" beurteilt und die Einkünfte ab dem Jahr 2000 nicht festgestellt. Die umsatzsteuerliche Unternehmereigenschaft ändert sich dadurch nicht."*

Die steuerliche Vertretung der Bw. brachte mit Schriftsatz vom 26. November 2004 gegen die Einkommensteuerbescheide 2000 bis 2002 vom 2. November 2004 das Rechtsmittel der Berufung ein und wird darin wie folgt ausgeführt: Die Berufung richte sich gegen die Einstufung der Tätigkeit des Warenpräsentators als Liebhaberei. Begründend führt die steuerliche Vertretung des Bw. an, dass bei dieser Tätigkeit sehr wohl eine Gewinnerzielungsabsicht bestanden habe und die vorzeitige Beendigung nicht geplant gewesen sei. In den Jahren 2001 und 2002 seien auch Erlöse aus der Tätigkeit erzielt worden. Als aber für den Bw. absehbar gewesen sei, dass mit dieser Tätigkeit kein Gewinn zu erzielen sei, habe der Bw. die Tätigkeit eingestellt.

In diesem Zusammenhang verweise die steuerliche Vertretung des Bw. auf das VwGH Erkenntnis 99/15/0209 vom 7. Oktober 2003 in dem festgestellt worden sei: "Stellt sich bei einer Tätigkeit nach § 1 Abs. 1 LVO objektiv erst nach mehreren Jahren heraus, dass sie niemals erfolgbringend sein kann, kann sie dennoch bis zu diesem Zeitpunkt als Einkunftsquelle anzusehen sein. Erst wenn die Tätigkeit dann nicht eingestellt wird, ist sie für Zeiträume ab diesem Zeitpunkt als Liebhaberei zu qualifizieren." Weiters verweise die steuerliche Vertretung des Bw. auf die Entscheidung des Senates der FLD für Vorarlberg vom 1. Oktober 1999, Zi. RV 814/1-V6/99, in der ebenfalls festgestellt worden sei, dass die Anfangsverluste jedenfalls anzuerkennen seien, wenn keine befristete Tätigkeit vorgelegen habe. Es werde daher die Anerkennung der für die Jahre 2000 bis 2002 erklärten Verluste aus der gewerblichen Tätigkeit iHv € 1.034,57 für 2000, € 6.810,32 für 2001 sowie € 5.067,94 für 2002 beantragt.

Mit Berufungsvorentscheidung gem. § 276 BAO vom 4. Februar 2005 wurde die Berufung vom 30. November 2004 gegen die Einkommensteuerbescheide 2000 bis 2002 vom 2. November 2004 als unbegründet abgewiesen und zur Begründung ausgeführt:

"Nach herrschender Rechtslage und Rechtssprechung (vergleiche VwGH v. 26.4.2000, 96/14/0117) ist die Tätigkeit von Warenpräsentatoren unter § 1 Abs. 1 L-VO zu subsumieren. Bei Anfallen von Verlusten ist § 2 L-VO anzuwenden. Im gegenständlichen Fall hat der Abgabepflichtige die Tätigkeit vor Erzielen eines Gesamtgewinnes beendet, weswegen kein Anlaufzeitraum vorgelegen hat. Es war daher bei der rechtlichen Würdigung des in redestehenden Sachverhaltes davon auszugehen, dass der Erwerbsquelle keine steuerliche Relevanz zukam."

Die steuerliche Vertretung des Bw. brachte mit Schriftsatz vom 4. März 2005 einen Antrag auf Vorlage der Berufung betreffend die Einkommensteuerbescheide 2000 bis 2002 ein. Es wird ausgeführt, dass sich der Vorlageantrag gegen die Einstufung der Warenpräsentatorentätigkeit als Liebhaberei richtet. Ergänzend wird angeführt, dass der Bw. diese Tätigkeit begonnen habe, um zusätzliche Einkünfte zu erzielen. Der Vertragspartner C. habe dies bei Beginn der Tätigkeit immer betont, dass sehr gute Einkünfte mit dieser Tätigkeit zu erzielen seien. Von der Möglichkeit, dass auch Verluste entstehen könnten, wäre bei den Schulungsseminaren nicht gesprochen worden.

Der Bw. wurde vom unabhängigen Finanzsenat mit Schreiben vom 12. Mai 2006 aufgefordert nachstehende Frage zu beantworten, die angesprochen Unterlagen vorzulegen sowie auf die Ausführungen in Punkt II hingewiesen:

*"I. Laut dem von Ihnen mit der Cx. abgeschlossenen und dem Finanzamt vorgelegten "Beratervertrag A" bilden der Inhalt des "C.-X." und die "Ethischen Grundsätze und Richtlinien für C.-Berater" integrierende Bestandteile des angeführten Vertrages. Sie werden ersucht diese "Vertragsbestandteile" vorzulegen.*

*Sie werden weiters ersucht Ihre Tätigkeit als C.-Warenpräsentator, die Hierarchie innerhalb des C.-Vertriebes, sowie das Geschäftsmodell genau zu beschreiben. Worin besteht die Tätigkeit eines Promoters und eines Koordinators? Welche Unterschiede weisen diese Tätigkeiten auf? Welche Produkte (genaue Beschreibung) haben Sie als Warenpräsentator für C. vertrieben? Im C. X. ist es für jeden Berater möglich eine eigene Vertriebsorganisation aufzubauen und damit als Koordinator Provisionszahlungen auf den Gruppenumsatz zu erzielen. Wie werden diese Provisionszahlungen errechnet und was bedeutet in diesem Zusammenhang der Begriff "PW"? Sie werden weiters ersucht das Abrechnungs- und Provisionsmodell des C.-Vertriebes zu beschreiben. Besteht die Möglichkeit, dass Kunden direkt bei C. bestellen? Sind Sie verpflichtet, ein bestimmtes Sortiment und Ausmaß an Waren auf Lager zu halten.*

*II. Weiters wird auf § 2 Abs. 2 letzter Satz der Liebhabereiverordnung 1993 hingewiesen, wonach ein Anlaufzeitraum nicht angenommen werden darf, wenn nach den Umständen des*

---

*Einzelfalles damit zu rechnen ist, daß die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) beendet wird. In diesem Zusammenhang wird auf die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 22.2.2000, ZI. 96/14/0038, 12.8.1994, 94/15/0025, sowie 21.6.1994, 93/14/0217 verwiesen.“*

Die nunmehrige steuerliche Vertretung des Bw. übermittelte mit Schreiben vom 29. Juni 2006 ein Exemplar des Beratervertrages sowie ein Exemplar der "Ethischen Grundsätze und Richtlinien für C.-Berater" und führte wie folgt aus:

Der Warenpräsentator sei ein Vermittler. Auf der Grundlage des Beratervertrages sei die Tätigkeit des Beraters auf den Abschluss der Vermittlung über den Kauf von C.-Kosmetikprodukten und Nahrungsergänzungsmittel von Privaten bei der Firma C. gerichtet. Der Berater handle somit im Namen und auf Rechnung der Firma C.. In der Tätigkeit liege der Schwerpunkt in der Beratung und in der Produktpräsentation.

Der Berater sei nicht in die Organisation der Firma C. eingebunden, sondern agiere gewerberechtlich (Gewerbeschein Warenpräsentator) selbstständig. Eine gewisse Abhängigkeit ergebe sich jedoch aufgrund Punkt VIII des Beratervertrages A – Konkurrenztaetigkeit. Dem Berater sei danach weder die direkte oder indirekte Teilnahme an einem anderen artverwandten Direktvertriebssystem noch der direkte oder indirekte Vertrieb von Konkurrenzprodukten in weither Rechtsform auch immer gestattet. Der Berater habe somit keine Möglichkeit die Produktpalette zu diversifizieren sondern sei streng an das Sortiment der Firma C. gebunden. Regional sei der Berater nicht eingeschränkt, es bestehe kein Gebietsschutz. Die Einschränkung auf Produkte der Firma C. sei jedoch kein Indiz gegen die Einkunftsquelle, da im Zeitalter der Spezialisierung viele Unternehmen nur Produkte einer Marke anbieten (zB Markenbindung im Autohandel, Franchisesysteme im Textilhandel wie Esprit, Mexx und so weiter).

Zum Aufbau der C.-Vertriebsorganisation wird ausgeführt, dass die Firma C. ein mehrstufiges Vertriebssystem entwickelt habe. Der Aufstieg in dieser Hierarchie sei durch den Aufbau einer eigenen "erfolgreichen" Beraterstelle möglich, mit der der Berater in der Folge Kunden von der Geschäftsidee überzeuge und diese dann auch Berater würden. Bewertet werde der Berater mit einem von C. festgelegten Punkteschema. Der Berater erhalte für jeden vermittelten Produktumsatz einen Punktewert. Die Anzahl der erreichten Punktewerte (PW) sei das Kriterium für den "Aufstieg" in der Vertriebhierarchie. Gelinge es einem Berater beispielsweise mit seiner Beraterstelle 901 Punkte zu erreichen (das entspreche einem Umsatz von € 4.000,00 p.m.) und drei weitere Beratungsstellen aufzubauen, die auch 901 Punkte erreichten, so avanciere er zum "Teamleader". Gelinge die Erreichung von 5000 Punkten und habe der Berater fünf Geschäftspartner in 1. Linie sowie fünf Geschäftspartner in mindestens

drei parallelen Linien, steige er zum Koordinator auf. Über den Koordinatoren (mindestens vier, die von einander abgekoppelt agierten) stehe ein Group-Koordinator. Das bedeute, die Organisation sei wie eine Pyramide aufgebaut, wobei die jeweils übergeordnete Vertriebsstelle an der untergeordneten Vertriebsstelle mitverdiene. Die Firma C. habe in einer Präsentation die möglichen Einnahmen eines Koordinators wie folgt dargestellt: Das Einkommen aus der eigenen Beratungsstelle in Höhe € 1.640,00 plus dem Promotionsbonus für andere Beratungsstellen in Höhe von € 1.170,00 plus einem Koordinatorbus in Höhe von € 2.340,00 ergebe ein Gesamteinkommen von € 5.150,00. Das System basiere somit wie die meisten Vertriebssysteme auf dem Anwerben neuer Geschäftspartner und damit auf dem Aufbau eines untergeordneten Vertriebssystems.

Inhaltlich würden sich die Tätigkeiten des Beraters, des Promoters sowie des Koordinators wie folgt unterscheiden: der Berater berate Endkunden und vermitte Umsätze zwischen Endkunden und C.. Der Promoter werbe zusätzlich neue Berater an. Der Koordinator habe neben den vorgenannten Tätigkeiten auch noch Führungsaufgaben gegenüber seinen untergeordneten Geschäftspartnern. Er helfe ihnen bei Marketingfragen, hinsichtlich der organisatorischen Belange, er organisiere Gruppenbesprechungen, in denen Umsatzpläne, Geschäftspläne und Marketingpläne bearbeitet würden. Er sei somit ein universeller Ansprechpartner für die Geschäftspartner.

Endkunden würden C.-Produkte ausschließlich in den Beratungsstellen kaufen. Die C.-Homepage biete nur Produktinformationen, jedoch keine Möglich der Internetbestellung.

Ein Warenpräsentator sei aufgrund des Beratervertrages nicht verpflichtet Demonstrationswaren oder Lagerbestände bei C. einzukaufen. Kosmetika und Nahrungsergänzungsmittel seien jedoch Produkte, die der Kunde nicht vom Katalog kaufe, sondern die er ausprobiere. Erfolgreiche Warenpräsentatoren erzielten ihre Umsätze durch intensive Beratungsgespräche. Der Kunde sei kein "Laufkunde", der etwas mitnehme, sondern komme zu einem Beratungstermin in die Beratungsstelle oder werde vom Berater zu Hause besucht. Der Berater verkaufe ihm keine Produkte, sondern berate hinsichtlich Pflege bzw. Kosmetik. Ein Beratungsstudio habe meistens einen bequemen Stuhl in dem der Kunde Platz nehme. Der Berater lerne dem – meistens aber der Kundin – wie man sich vorteilhaft schminke und zeige dabei, welche Produkte man hiefür brauche. Dieses Probeschminken oder die Probepflege sei für den Endkunden gratis. Er erhalte somit vom Berater einen kurzen, auf ihn abgestellten Visagistenkurs. Natürlich werde dabei auch ein gewisser Wellnessfaktor mitverkauft. C.-Beratungsstellen würden damit auch jene Kunden anziehen, die bei herkömmlichen Kosmetikinstituten Schwellenangst hätten. Die meisten Kunden seien Freunde und Bekannte der Berater, wodurch im Kundengespräch psychologische Effekte

(Nachahmung, nicht nein sagen trauen, dazugehören wollen etc.) zum Tragen kämen, die den Erfolg der Berater ausmachten. Erfolgreiche Berater seien häufig Meinungsbildner.

Koordinatoren förderten ihre Geschäftspartner, in dem sie Veranstaltungen organisierten bzw. an anderen Veranstaltungen mit ihren Geschäftspartnern teilnehmen würden. Es würden Konzepte für die Veranstaltung von Weihnachtsausstellungen, Muttertagsausstellungen etc. geliefert.

Es liege in der Natur der Sache, dass der Erfolg eines neuen Beraters in der Einrichtung des Beratungsstudios liege. Es müsse gemütlich eingerichtet werden – meist gebe es gemütliche Hintergrundmusik, Duftlampen, Zimmerbrunnen und so weiter. Vor allem müssten "Demowaren" angeschafft werden, das seien Testprodukte, mit denen der Berater arbeite und die er dem Endkunden zeige bzw. am Kunden creme, schminke. Eine Liste der Demoprodukte sei diesem Schreiben beigelegt. Die Investition in die Demoware liege etwa zwischen € 980,00 und € 2.500,00. Hinzu komme das Dekorationsmaterial in Höhe von € 944,00. Die Erstausstattungen für die A. Nahrungsergänzungsmittel und B. Produkte koste € 285,90 sowie € 85,00. Bei den Nahrungsergänzungsmittel liege der Schwerpunkt in der Fachinformation. Der Kunde müsse vor allem über Wirkungsweise und Inhaltsstoffe informiert werden. Information und Kommunikation würden jedoch Geld kosten, Telefonkosten und Reisespesen seien daher unvermeidlich.

Objektiv sei die Einrichtung einer C.-Beratungsstelle jedenfalls geeignet, langfristig Gewinne zu erzielen. Insbesondere wenn in der Vertriebsorganisation bereits die Funktion eines Koordinators ausgeübt werde. Die steuerliche Vertretung des Bw. könne aus dem eigenen Klientenkreis von erfolgreichen C.-Beratern berichten.

Der Bw. wäre damals hauptberuflich beim D. tätig gewesen und habe durch seine Tätigkeit sehr viele Menschen in seiner Heimatgemeinde E. gekannt. Er habe damals geplant diese hauptberufliche Tätigkeit aufzugeben und die elterliche Landwirtschaft zu übernehmen. Ein landwirtschaftlicher Betrieb sei aber dadurch gekennzeichnet, dass das Arbeitsvolumen saisonal sehr schwankt. Aus diesem Grund habe der Bw. für Zeiten, in denen in der Landwirtschaft nicht so viel zu tun sei, einen kleinen Gewerbetrieb aufzubauen wollen, der für die Familie auch ein weiteres finanzielles Standbein darstellen hätte sollen. Die Tätigkeit des C.-Beraters lasse sich zu Hause ausführen. Mögliche Kunden-Kontakte seien durch seine bisherige Tätigkeit im D. genügend vorhanden. Damals sei auch geplant gewesen, dass der C.-Kundenkreis auch einen geplanten Ab-Hof-Verkauf ergänzen hätte können und umgekehrt (Nahrungsergänzungsmittel gemeinsam mit gesunden Produkten vom Bauernhof).

Die steuerliche Vertretung des Bw. führt weiters aus, dass hinsichtlich Liebhabereiverordnung die Tätigkeit des Warenpräsentators beim Bw. sicher nicht als Tätigkeit im Sinne des § 1 (2)

Liebhabereiverordnung zu qualifizieren sei, da der Bw. das Ziel gehabt habe, eine Einkunftsquelle aufzubauen. Dass der Bw. beim Aufbau der Beratungsstelle die "betriebswirtschaftliche Notbremse" gezogen habe, spreche für diesen. Diese rationale Entscheidung solle vom unabhängigen Finanzsenat unbedingt gewürdigt werden. Für Liebhaberei spreche nämlich eher, wenn der Bw. die Verluste ohne betriebswirtschaftliche Reaktion hingenommen hätte.

Der Erfolg sei der Beratungsstelle des Bw. deshalb versagt geblieben, da die Produkte für den Bw. nicht die Qualität gehabt hätten, die er sich versprochen habe. Zu dieser Erkenntnis habe der Bw. aber nur dadurch kommen können, nachdem bereits Investitionen in Demonstrationswaren getätigt worden seien. Dazu sei gekommen, dass der Bw. einen fachlich nicht kompetenten Koordinator gehabt habe, der ihn in seinen Aktivitäten keine fachliche Unterstützung gewesen sei und den Bw. beim Aufbau der Beratungsstelle demotiviert statt unterstützt habe. Hinzu seien immer mehr Reklamationen und Beschwerden der Kunden gekommen, die den Bw. zum Aufgeben seiner Tätigkeit veranlaßt hätten. Durch einen negativen Ruf – nämlich nicht wirksame Nahrungsergänzungsmittel zu verkaufen – habe der Bw. negative Konsequenzen für seine weitere berufliche Zukunft befürchtet.

Die steuerliche Vertretung des Bw. verweise nochmals auf § 2 (2) der Liebhabereiverordnung, wonach in den ersten drei Jahren jedenfalls eine Einkunftsquelle vorliege, wenn es sich um eine Tätigkeit gemäß § 1 (1) Liebhabereiverordnung handle. Die steuerliche Vertretung des Bw. verweise weiters abermals auf die bereits im Berufungsverfahren zitierte Entscheidung vom 1. Oktober 1999, Z. RV 814/1-V6/99.

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

Strittig ist im gegenständlichen Verfahren, ob hinsichtlich der in den ersten drei Jahren der Tätigkeit des Bw. als Warenpräsentator erzielten Verluste von einem Anlaufzeitraum auszugehen ist (Ansicht des Bw.) oder ob eine Tätigkeit vorliegt bei der nach den Umständen des Einzelfalles damit zu rechnen war, dass sie vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes beendet wird und daher ein Anlaufzeitraum im Sinne ersten Satzes des § 2 Abs. 2 Liebhabereiverordnung 1993 nicht angenommen werden darf (Ansicht des Finanzamtes).

### ***Der unabhängige Finanzsenat hat folgenden Sachverhalt als erwiesen angenommen:***

Der Bw. erstellte über die im streitgegenständlichen Zeitraum negativen Ergebnisse seiner Tätigkeit als Warenpräsentator folgende Einnahmen-Ausgaben Rechnungen:

	2000 in ATS	2001 in ATS	2002 (1.1. –

	(1.11. - 31.12.2000)		30.9.2002 (in ATS und in Euro)
<b>Betriebseinnahmen</b>			
Leistungserlöse 20%	0,00	25.672,95	12.377,12 € 899,48
Naturalleistungen 20%	0,00	93,91	51,46 € 3,74
Erlösberichtigungen			
Eigenverbrauchspauschale 20%	0,00	515,33	274,93 € 19,98
Summe Betriebseinnahmen	<b>0,00</b>	<b>25.251,53</b>	<b>12.153,65</b> <b>€ 883,24</b>
<b>Betriebsausgaben</b>			
Sonstige Bezugskosten		212,51	€ 10,42
Planmäßige Afa	4.584,00	11.287,00	€ 771,86
Sonstige Steuern	1.076,49	2.068,39	€ 81,95
Reise- und Fahrtaufwand			
Hotels			€ 13,64
Kilometergelder	1.514,40	33.479,15	€ 1.922,04
Diäten Inland	842,11	20.454,55	€ 904,00
Nachrichtenaufwand	1.974,07	23.050,49	€ 1.038,18
Nutzungsentgelte		120,00	
Büroaufwand	1.339,58	5.205,41	€ 609,80
Werbung und Repräsentation	2.797,53	8.196,05	€ 47,50
Buchführung und Beratung		6.350,00	€ 502,50

Aus- und Fortbildung		4.073,61	€ 160,20
Mitgliedsbeiträge		2.083,33	
Spesen des Geldverkehrs	108,00	2.081,00	€ 52,99
Verbrauchsmaterial		302,42	
Summe Betriebsausgaben	14.236,18	118.963,91	€ 5.951,18
<b>Betriebsverlust</b>	<b>-14.236,18</b>	<b>-93.712,38</b>	<b>S -69.736,38</b> <b>€ 5.067,94</b>

Der Bw. war im streitgegenständlichen Zeitraum als Warenpräsentator (Vermittler) für C. tätig. Auf der Grundlage eines Beratervertrages war die Tätigkeit des Bw. darauf gerichtet, den Kauf von C.-Produkten zwischen Privaten einerseits und C. andererseits zu vermitteln. Der Bw. "entwickelte" die Geschäftstätigkeit für C. im Produktsortiment Nahrungsergänzungsprodukte.

Das C.-Vertriebssystem ist nach dem sogenannten "Schneeballsystem" (siehe S 3 der vorgelegten Unterlage "Aufbau einer eigenen Vertriebsorganisation") aufgebaut, wobei sich über dem Berater der "Teamleader" befindet, welcher von den Umsätzen der Berater seiner Gruppe – drei selbständigen Partnern – bestimmte Provisionen (Promotionsbonus und Teamleaderbonus) erhält. Der "Teamleader" übt weiterhin selbst eine Beratertätigkeit aus. In der nächsten Ebene ist der sogenannte "Koordinator" angesiedelt, der wiederum von den ihm untergeordneten C.-Partnern einen Promotionsbonus und einen sogenannten "Koordinatorbonus" erhält.

Die C.-Warenpräsentatoren dürfen lediglich Produkte von C. vermitteln, wobei sie das Vorführmaterial von C. kaufen müssen.

Kundenbestellungen werden an C. weitergeleitet. Direkte Bestellungen von Kunden sind nicht möglich. Die Auslieferung der bestellten Waren erfolgt durch die C.- Warenpräsentatoren direkt an die Kunden.

Die Preise werden ausschließlich von C. festgelegt, Preisänderungen durch die C. Warenpräsentatoren sind nicht möglich.

Es besteht kein Lagerzwang, keine Mindestumsatzverpflichtung und keine Gebietsbeschränkung. Die C. Warenpräsentatoren können ihre Arbeitszeit selbst bestimmen und die Tätigkeit entweder nebenberuflich oder hauptberuflich ausüben.

Schulungen durch C. sind vom Berater selbst zu bezahlen (siehe dazu "Aufbau einer eigenen Vertriebsorganisation" S 5: "Seminarbesuch 1 Tag = € 26,16 inkl. MwSt.").

Der Bw. erzielte in den Jahren 2000 bis 2002 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von jährlich rund € 28.000,00. Der Bw. übte die Beratertätigkeit neben seiner hauptberuflichen nichtselbständigen Tätigkeit aus.

Der Bw hat – nach seinen Angaben in der Berufung – die Tätigkeit als C. Warenpräsentator eingestellt, als für ihn absehbar gewesen ist, dass mit dieser Tätigkeit kein Gewinn zu erzielen ist. Diese Einstellung erfolgte im dritten Jahr der Tätigkeit.

In dem vom Bw. abgeschlossenen **Beratervertrag** wird – auszugsweise zitiert – wie folgt ausgeführt:

#### *"IV Rechte und Pflichten des C.-Beraters*

- 1. Der Berater ist berechtigt, Interessenten über das C.-Concept zu informieren, Kunden hinsichtlich C.-Produkte zu beraten, Bestellungen auf C.-Produkte entgegenzunehmen, an C. weiterzuleiten und die Produkte an die Besteller auszuliefern.*
- 2. Der Berater ist nicht berechtigt, für C. bindende Verpflichtungen oder Abmachungen einzugehen. Er ist nicht berechtigt, von den von C. festgelegten Preisen und Konditionen gegenüber dem Kunden abzugehen. ...*
- 7. Der Berater ist nicht verpflichtet – soweit sich aus dem vorliegenden Vertrag nichts anderes ergibt – überhaupt oder in bestimmter Weise für C. tätig zu sein; er ist in der Gestaltung seiner Zeit frei; C. ist nicht berechtigt, vom Berater eine bestimmte zeitliche oder örtliche Anwesenheit, auch nicht in einer bestimmten Betriebsstätte, zu verlangen. ...*

#### *V Rechte und Pflichten von C.*

- 1. C. wird eingegangene und angenommene Warenbestellungen nach Maßgabe der vorhandenen Lieferkapazitäten dem Berater umgehend zur Verfügung stellen, sofern bei C. oder dem für den Berater zuständigen Koordinator Zahlung in Höhe der Bestellung (inkl. USt) erfolgt ist. Derartige Zahlungen werden von C. als Zahlungen des Endabnehmers entgegengenommen. ... Berater haben die Bestellungen der von Ihnen betreuten Kunden direkt bei C. einzureichen. Einreichungen und Bestellungen über dritte Personen sind untersagt. ...*

#### *VII Provisionen*

- 1. Der Berater hat Anspruch auf umsatzabhängige Provisionen für von ihm erfolgreich vermittelte und bezahlte Warenhandelsgeschäfte von C.-Produkten; diese Provisionen errechnen sich gemäß C. X. und dem C. Provisionsschema in der jeweils gültigen Fassung. ...*

*Ein über die im C. X. angeführten Provisionssätze hinausgehender Zahlungsanspruch gegenüber C. besteht nicht. 3. Der Berater erhält weder ein monatliches Fixum noch Sonderzahlungen. ...*

## VIII Konkurrenztaetigkeit

*1. Dem Berater ist weder die direkte oder indirekte Teilnahme an einem anderen artverwandten Direktvertriebssystem noch der direkte oder indirekte Vertrieb von Konkurrenzprodukten, in welcher Rechtsform auch immer, gestattet; auch dürfen innerhalb des C.-Vertriebssystems ausschließlich C.-Produkte, nicht aber andere Produkte, welcher Art auch immer, vertrieben werden. ... 3. Der Berater ist auch nicht berechtigt, C.-Produkte und/oder C.-Verkaufsunterlagen von dritten Personen, außer von C. direkt oder seinen Koordinator, zu beziehen. ..."*

In den "**Ethischen Grundsätzen und Richtlinien** für C.-Berater", welche einen integrierenden Vertragsbestandteil des Beratervertrages (siehe Punkt I dieser Vertrages) darstellen, wird – auszugsweise zitiert – wie folgt ausgeführt:

*"Abschnitt B Besondere Richtlinien für C.-Berater*

*B 3. Der Berater darf sich weder direkt noch indirekt an einem artverwandten Direktvertriebssystem beteiligen, noch ist ihm der direkte oder indirekte Vertrieb von Konkurrenzprodukten – in welcher Rechtsform auch immer – gestattet. Ebenso dürfen innerhalb des C.-Vertriebssystems ausschließlich C.-Produkte, nicht aber andere Produkte – welcher Art auch immer – vertrieben werden. ...*

## Abschnitt E Warenlieferungen und Abrechnung

*E 1. Im Interesse der gemeinsamen Geschäftsentwicklung wird der Berater für die Dauer der Beraterschaft in seiner Beratungsstelle eine vollständige Ausstattung mit Vorführprodukten bereithalten (im folgenden als "Grundausstattung" bezeichnet). ... Mit Unterzeichnung dieses Vertrages kauft der Berater von C. die Grundausstattung ... Der Berater wird die Grundausstattung auf Anforderung von C. ergänzen.*

*E 2. Der Berater ist verpflichtet, im Rahmen seiner Beratungsstelle ausschließlich C.-Produkte zu beziehen bzw. zu vertreiben. ...*

*E 3. Der Berater bestellt entsprechend den ihm vorliegenden Kundenbestellungen die Ware direkt bei C.. Der Berater sorgt für die Bezahlung des Kundenendpreises einschließlich der Mehrwertsteuer ... Der Kundenendpreis muss bei C. spesenfrei eingehen. ..."*

**Dieser Sachverhalt war rechtlich wie folgt zu beurteilen:**

Die vom Bw. im Jahr 2000 begonnene und nebenberuflich ausgeübte Tätigkeit ist als Betätigung zu werten, die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn zu erzielen. Die Tätigkeit ist mithin hinsichtlich der streitgegenständlichen Jahre 2000 bis 2002 nach den Bestimmungen des § 1 Abs. 1 der Liebhabereiverordnung (LVO) vom 17.12.1992, BGBl. Nr. 33/1993 zu beurteilen.

Betätigungen mit Annahme einer Einkunftsquelle umfassen nach dem Wortlaut des § 1 Abs. 1 LVO Tätigkeiten oder Rechtsverhältnisse, die durch die Absicht veranlasst sind, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen und nicht unter die Betätigung mit Annahme von Liebhaberei fallen.

Es wird im § 1 Abs. 1 LVO somit das subjektive Element der Absicht der Erzielung eines Gesamtgewinnes oder Gesamtüberschusses vorausgesetzt. Da diese innere Einstellung nicht unmittelbar erkennbar ist, wird die Nachvollziehbarkeit dieser Absicht anhand objektiver Umstände verlangt. Diese objektiven Umstände ergeben sich aus § 2 Abs. 1 und 3 LVO.

Das Ertragsstreben des Steuerpflichtigen muss auf die Erzielung eines Gesamtgewinnes oder Gesamtüberschusses gerichtet sein. 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 Einkunftsquelle zu einem Überhang der Überschüsse gegenüber den Verlusten, führen.

Als Anlaufzeitraum gelten die Jahre ab Beginn der Betätigung, das sind im gegenständlichen Fall die Jahre 2000 bis 2002 (§ 2 Abs. 2 der LVO). Da bei der vom Bw. ausgeübten Tätigkeit von Beginn an Verluste angefallen sind, ist anhand der Liebhabereiverordnung vorzugehen.

Der Anlaufzeitraum ist als Art Beobachtungszeitraum anzusehen und findet seine Rechtfertigung darin, dass der Beginn typisch erwerbswirtschaftlicher Betätigungen grundsätzlich immer mit einem wirtschaftlichen Risiko behaftet ist. Während des Anlaufzeitraumes muss der sich Betätigende allerdings erkennen, ob sich die Betätigung insgesamt lohnend gestaltet bzw. gestalten wird.

Gemäß § 2 Abs. 2 LVO 1993 erster Satz liegen innerhalb der ersten drei Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab Beginn einer Betätigung im Sinn des § 1 Abs. 1 jedenfalls Einkünfte vor (Anlaufzeitraum). Ein Anlaufzeitraum im Sinn des ersten Satzes darf nicht angenommen werden, wenn nach den Umständen des Einzelfalles damit zu rechnen ist, daß die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) beendet wird.

Bei der Tätigkeit des Bw. als C.-Warenpräsentator handelt es sich um eine Vermittlungstätigkeit. Der Bw. hat mit der Firma C. einen Beratervertrag (Berechtigungsvertrag) abgeschlossen und

---

verpflichtete sich darin eine sogenannte Beratungsstelle einzurichten und eine vollständige Ausstattung mit Vorführprodukten (sogenannte Grundausstattung) zu erwerben. Um als Berater für C. tätig werden zu können ist es erforderlich von einem bereits tätigen Berater geworben zu werden. Die Berater erhalten für den Verkauf von C.-Produkten eine Provision, deren Höhe sich durch das Verkaufsvolumen bestimmt. Den Beratern übergeordnet sind die sogenannten Teamleader und Koordinatoren. Teamleader und Koordinator bedeutet, dass ein Berater eine bestimmte Anzahl von Personen zur Ausübung der Beratertätigkeit geworben hat und somit zum Teamleader beziehungsweise Koordinator dieser Gruppe wird. Er erhält dann auch von den Umsätzen der Berater seiner Gruppe einen bestimmten Provisionsanteil (Teamleaderbons oder Koordinatorbonus), wobei er aber weiterhin selbst eine Beratertätigkeit ausübt.

Der Berater ist verpflichtet, im Rahmen seiner Beratungsstelle ausschließlich C.-Produkte zu beziehen und zu vertreiben. Er hat keine Möglichkeit, seine Einnahmen durch Aufnahme eines anderen Sortiments zu erhöhen. Die Preise werden ebenfalls durch C. festgelegt. Eventuelle Preisnachlässe gehen daher zu Lasten des Beschwerdeführers. Es gibt keinen Gebietsschutz. Der Beschwerdeführer übte die Tätigkeit nur nebenberuflich aus.

Im gegenständlichen Fall sind Jahresumsätze von lediglich S 25.672,95 (2001) und € 899,48 (2002) erzielt worden. Der in drei Jahren erwirtschaftete Gesamtverlust (S 177.684,94) übersteigt die Gesamtumsätze dieser drei Jahre (S 38.050,67) um ein Vielfaches.

Stellt man den in den Jahren 2000 bis 2001 erklärten Umsätzen einzelne Ausgabenpositionen gegenüber, so ergibt sich, dass allein die Reiseaufwendungen in jedem Jahr die Umsätze bei weitem übersteigen. So beantragte der Bw. Reiseaufwendungen im Jahr 2000 in Höhe von S 2.356,51 (2001: S 53.933,70, 2002: € 2.833,68) bei einem Umsatz im Jahr 2000 von S 0,00 (2001: S 25.672,95, 2002: € 899,48). Mit beantragten Aufwendungen in Höhe von S 1.974,07 (2000), S 23.050,49 (2001) und € 1.038,18 (2002) bewegte sich der Nachrichtenaufwand (Telefon, Porti, Internetplatform) in der Höhe der erzielten Umsätze.

Aufgrund der Tatsache, dass in den streitgegenständlichen Jahren allein die Reiseaufwendungen in jedem Jahr die Umsätze bei weitem überstiegen, sich der Nachrichtenaufwand in Höhe der erzielten Umsätze bewegte, eventuelle Preisnachlässe zu Lasten des Bw. gingen, der Bw. keine Möglichkeit hatte seine Einnahmen durch Aufnahme eines neuen Sortiments zu erhöhen, geht der unabhängige Finanzsenat – auch unter Hinweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22.2.2000, 96/14/0038 – davon aus, dass ein Anlaufzeitraum im gegenständlichen Fall deshalb nicht angenommen werden darf, da nach den Umständen des Einzelfalles damit zu rechnen war, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes beendet wird.

Mit den erzielten Umsätzen war dem Bw. aber auch ein "Aufstieg" in der Vertriebhierarchie von C. nicht möglich und war ihm damit die Erzielung weiterer Einnahmen, welche das Ergebnis des Bw. hätten verbessern können, verwehrt. Denn für die Erreichung der Stellung eines "Teamleaders" und damit für die Erzielung eines Promotionsbonus und eines Teamleaderbonus ist – wie von der steuerlichen Vertretung des Bw. angeführt – ein Umsatz in der eigenen Beratungsstelle in Höhe von € 4.000,00 monatlich sowie ein Umsatz von ebenfalls € 4000,00 monatlich in drei weiteren vom Berater aufgebauten Beratungsstellen erforderlich. Wenn also die steuerliche Vertreterung des Bw. ausführt, das System von C. basiere auf dem Anwerben neuer Geschäftspartner und damit auf dem Aufbau eines untergeordneten Vertriebssystems, so ist festzustellen, dass mit den erzielten Umsätzen der Aufbau eines solchen Vertriebssystems für den Bw. nicht möglich war.

Der Verwaltungsgerichtshof hatte in seinem Erkenntnis vom 22. Februar 2000, Zl. 96/14/0038 einen sachverhaltsmäßig vergleichbaren Fall zu entscheiden und dabei Folgendes ausgeführt:

*"Abschließend wird bemerkt, dass bei 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 letzter Satz LVO 1993 damit zu rechnen ist, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes beendet wird."*

Wenn die steuerliche Vertretung des Bw. weiter ausführt, objektiv sei die Einrichtung einer C.-Beratungsstelle jedenfalls geeignet, langfristig Gewinne zu erzielen und sei dies insbesondere der Fall wenn in der Vertriebsorganisation bereits die Funktion eines Koordinators ausgeübt werde ist dem entgegenzuhalten, dass nach den oben angeführten Feststellungen der Bw. nicht die Funktion eines Koordinators erreichte und der unabhängige Finanzsenat davon ausgeht, dass nach den Umständen des Einzelfalles (siehe obige Ausführungen) von vornehmerein und ohne mehrjährige Beobachtung mit der Beendigung der Tätigkeit zu rechen war.

Die Ausführungen der steuerlichen Vertretung, der Bw. habe die "betriebswirtschaftliche Notbremse" gezogen und spreche diese rationale Entscheidung gegen die Annahme von Liebhaberei können die Berufung deshalb nicht zum Erfolg führen, da nach den angeführten Feststellungen des unabhängigen Finanzsenates absehbar war, dass der Beschwerdeführer seine Tätigkeit als C. Warenpräsentator vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes beenden würde, und ist deshalb kein Anlaufzeitraum anzunehmen.

Das von der steuerlichen Vertretung des Bw. in der Berufung zitierte Erkenntnis des VwGH vom 7. Oktober 2003, Zl. 99/15/0209 führt aus, sollte sich bei einer Tätigkeit nach § 1 Abs. 1 LVO objektiv erst nach mehreren Jahren herausstellen, dass sie niemals erfolgbringend sein

könne, könne sie dennoch bis zu diesem Zeitpunkt als Einkunftsquelle anzusehen sein. Erst wenn die Tätigkeit dann nicht eingestellt werde, sei sie für Zeiträume ab diesem Zeitpunkt als Liebhaberei zu qualifizieren. Der unabhängige Finanzsenat kann eine Relevanz des zitierten Erkenntnisses für den gegenständlichen Fall nicht erkennen, da im zitierten Erkenntnis darüber angesprochen wurde, bis zu welchem Zeitpunkt Verluste anerkannt werden können, wenn sich objektiv erst nach mehreren Jahren herausstellt, dass eine Tätigkeit niemals erfolgbringend sein kann. Im gegenständlichen Fall war nach den vom unabhängigen Finanzsenat getroffenen Feststellungen für den zu beurteilenden Anlaufzeitraum nach den Umständen des Einzelfalles von vorneherein und ohne mehrjährige Beobachtung zu erwarten, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes beendet wird (vgl. Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis, Wien 2003, S 85). Es konnte damit gemäß § 2 Abs. 2 letzter Satz LVO 1993 kein Anlaufzeitraum anerkannt werden.

Wenn die steuerliche Vertretung des Bw. in der Berufung auf die Entscheidung des Senates der Finanzlandesdirektion Vorarlberg vom 1. Oktober 1999, ZI. RV 814/1-V6/99 verweist, in der festgestellt worden sei, dass die Anfangsverluste jedenfalls anerzuerkennen seien, wenn keine befristete Tätigkeit vorgelegen habe, ist festzuhalten, dass nach der angeführten Berufungsentscheidung "unter § 2 Abs. 2 letzter Satz der LVO praktisch einzig nur eine von vornherein zeitlich begrenzte Tätigkeit fällt" und es in diesem Zusammenhang auf die Absicht des Steuerpflichtigen ankäme ob er "von vornherein die Beendigung der Tätigkeit als Warenpräsentator geplant" habe.

Es kann aber der in der zitierten Entscheidung geäußerten Rechtsansicht deshalb nicht gefolgt werden, da sie einerseits dem eindeutigen Wortlaut der LVO 1993 widerspricht (cit: § 2 Abs 2 letzter Satz LVO 1993: "wenn nach dem Umständen des Einzelfalles damit zu rechnen ist") und es andererseits der jeweilige Steuerpflichtige in der Hand hätte durch die Behauptung die Beendigung der Tätigkeit sei nicht geplant gewesen, die Bestimmung des § 2 Abs. 2 letzter Satz Liebhabereiverordnung 1993 unwendbar zu machen und der Bestimmung damit kein normativer Charakter zukäme.

Dieser auch von der nunmehrigen steuerlichen Vertretung des Bw. zitierten Rechtsansicht ist weiters entgegenzuhalten, dass auch der Verwaltungsgerichtshof (vgl. Erkenntnis vom 22.2.2000, 96/14/0038) das Vorliegen der sachverhaltsmäßigen Voraussetzungen für die Nichtannahme eines Anlaufzeitraumes dahingehend prüft, ob nach den Umständen des Einzelfalles damit zu rechnen ist, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes beendet wird. Es war dabei nicht entscheidend, ob der Bw von vornherein die Beendigung der Tätigkeit geplant hat oder nicht.

Auch wird diese Rechtsansicht in der Literatur (siehe Doralt, EStG<sup>8</sup>, LVO § 2, Tz 441 und Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis, Wien 2003, S 85) mit Verweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22.2.2000, 96/14/0038) als "zu eng und aus der Verordnung nicht ableitbar" angesehen. "§ 2 Abs. 2 Liebhabereiverordnung schließt nämlich für *alle* Betätigungen einen Anlaufzeitraum aus, wenn nach den Umständen des Einzelfalles damit zu rechnen ist, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes beendet wird" (Rauscher/Grübler, aaO, S 85).

Daher war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 7. August 2006