



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Warenpräsentatorin, Wien, vertreten durch Dr. Christian Plöchl, Wirtschaftstreuhänder, 2372 Gießhübl, Dr. Buchwiesengasse 13/Haus 2, vom 11. Juli 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf, vertreten durch Mag. Astrid Krünes, vom 19. Juni 2006 betreffend Einkommensteuer für den Zeitraum 2002 bis 2005 im Beisein der Schriftführerin Diana Engelmaier nach der am 12. Oktober 2006 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2002 bis 2005 wird im eingeschränkten Folge gegeben.

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

Die Einkommensteuer für 2005 wird vorläufig festgesetzt.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (=Bw.) gab dem Finanzamt im November des Jahres 2002 die Aufnahme ihrer Tätigkeit bzw. die Anmeldung des Gewerbes eines Warenpräsentators einschließlich der Vermittlung von Warenhandelsgeschäften zwischen Unternehmen und Privatpersonen bekannt.

Das Finanzamt ersuchte die Bw., hinsichtlich dieser Tätigkeit eine Kopie des Partnervertrages vorzulegen und eine Prognosenaufstellung beizubringen, aus der ersichtlich sei, ab welchem

Zeitpunkt sie aus der Tätigkeit positive Einkünfte erwarte. Weiters seien die Daten zu nennen, auf die die Prognosen gestützt werden.

Laut der Kopie des vorgelegten „A-Antrages“ bewarb sich die Bw. als „A -Geschäftspartner (Agent). Sie teilte dem Finanzamt mit, dass sie aus ihrer Tätigkeit als Warenpräsentator erstmals positive Einkünfte in ca 3 Jahren erwarte: „Da es sich dabei um ein 2-5-Jahresprojekt handelt und ich mir diese Möglichkeit vorerst als zweites finanzielles Standbein aufbauen möchte, ist es primär mein Ziel, wieder einen Hauptberuf zu erlangen. Da deshalb der Zeitbedarf für den Aufbau des Warenpräsentator-Geschäftes eingeschränkt wird, kann ich mir Einkünfte daraus frühestens in 3 Jahren erwarten.“

In den Jahren 2002, 2003 und 2004 erließ das Finanzamt gem. § 200 BAO vorläufige, erkläzungskonforme Einkommensteuerbescheide. Die Bw. erhob gegen den Einkommensteurbescheid 2003 unter anderem wegen der Vorläufigkeit des Einkommensteuerbescheides Berufung.

Das Finanzamt hielt der Bw. daraufhin u.a. vor, dass nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22.2.2000, Zl. 96/14/0038, bei Tätigkeiten, die dem typischen Berufsbild von A vertreten entsprechen, in Ansehung der Tatsache, dass A vertreter idR keine Gewinne erzielen, von vornherein die Einkunftsquellenvermutung für den Anlaufzeitraum versagt würde. Diesbezüglich werde um Stellungnahme ersucht bzw. möge dargetan werden, inwieweit sich die konkrete Tätigkeit von der anderer A vertreter unterscheide und möge eine Zwischenertragsberechnung für das Jahr 2004 vorgelegt werden.

Die Bw. zog in der Folge ihre Berufung bis auf die Geltendmachung von Gewerkschaftsbeiträgen als Werbungskosten neben dem Pauschale zurück. Eine Stellungnahme zu ihrer Tätigkeit als A vertreterin wurde lt. Aktenlage nicht eingereicht. (Das Finanzamt gab der Berufung im auf die Geltendmachung von Gewerkschaftsbeträgen eingeschränktem Umfang Folge.) Im Zuge der Veranlagung des Jahres 2005 wurden die Einkünfte aus der Tätigkeit als Warenpräsentator bzw. als A vertreter mit folgender Begründung außer Ansatz gelassen und wurden für die Jahre 2002 bis 2004 gem. § 200 BAO endgültige Einkommensteuerbescheide erlassen:

„Zur Einkommensteuer sind nur solche Gewinne heranzuziehen, deren Quellen auf Dauer gesehen einen Einnahmenüberschuss erwarten lassen. Da nunmehr bereits das 4. Jahr Verluste aus der Tätigkeit als A -Vertreterin erwirtschaftet wurden sind die Voraussetzungen für das Vorliegen einer Einkunftsquelle nicht gegeben zumal auch der für das 3. Jahr prognostizierte Gewinn nicht eingetreten ist. Entsprechend dem VwGH-Erkenntnis vom 22.2.2000, Zl 96/14/0083, ist Warenpräsentatoren auch der Anlaufverlust zu versagen. Die

Veranlagungen 2002 bis 2005 ergehen gem. § 200 Abs 2 BAO endgültig, wobei die Einkünfte aus der Tätigkeit als A -Vertreterin steuerlich nicht fest gesetzt werden.“

Die Bw. erhob Berufung:

„1) Ich beantrage die Wiederherstellung der ursprünglichen vorläufigen Bescheide 2002-2004 sowie die antragsgemäße Veranlagung der Einkommensteuererklärung 2005.

Als Begründung führe ich an, dass die drei Jahre Anlaufzeitraum lediglich um 2 Monate überschritten wurden (im Jahr 2002 wurde die gewerbliche Tätigkeit im November begonnen) und sich die prognostizierten Gewinne für das dritte Jahr aufgrund des Konkurses des ursprünglichen Arbeitgebers (Gru. AG) und der damit verbundenen Beeinträchtigung der ursprünglichen Lebensplanung durch aufwändige Jobsuche in das vierte Jahr verschoben haben.

Dies wird insbesondere durch die in der Beilage angeschlossenen Einnahmen -Ausgaben Rechnung für den Zeitraum Jänner bis Juni 2006 bewiesen, welche schon einen Gewinn ausweist.....

2) ...

3) Sollte der Berufung nicht stattgegeben werden, beantrage ich gleichzeitig eine mündliche Verhandlung vor dem UFS.“

Aus den Abgabenerklärungen der Bw. ergaben sich folgende Daten:

	2002	2003	2004	2005	1-6/2006
Einnahmen (€)	176,95	935,19	6.297,38	1.155,38	2.902,55
Km-Geld, Fahrtkosten, d.s. % der Einnahmen.	164,08 92,7%	1.542,24 164,9%	1.545,72 24,5%	1.131,44 97,9%	153,44 5,2%
Seminarkosten	146,00	-	844,10	-	39,00
Wareneinkauf	0,00	226,42	8.062,81	1.406,34	997,22
übrige Kosten	423,84	4.225,07	3.755,06	2.836,11	1.712,89
“Verlust”/Gewinn	-556,97	-5.058,54	-7.910,31	-4.218,51	1.772,44
Zeiten nichtselbständiger Tätigkeit	2002 1.1.-31.12.	2003 1.1.-3.6.	2004 6.9.-31.12.	2005 1.1.-31.12.	1-6/2006
Arbeitslosigkeit		4.6. -31.12.	1.1.-5.9.		

--	--	--	--	--	--

In der am 12. Oktober 2006 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde von der Bw. über befragten des Referenten ergänzend ausgeführt, dass sie von ihrer Sponsorin Fr. Kre. nie im Sinne der Geschäftsbedingungen von A betreut worden sei. Fr. Kre. habe für sich ihrer Kenntnis nach, nur die verbilligten Einkaufsmöglichkeiten bei A genutzt. Anstelle von Fr. Kre. seien die Geschäftspartner die seinerzeit Fr. Kre. angeworben hatten, für sie tätig geworden (Geschäftseinführung).

Die Bw. gab bekannt, dass es ihr mittlerweile gelungen sei, insgesamt acht Geschäftspartner anzuwerben. Von diesen acht „Gesponserten“ seien vier als "aktiv" zu bezeichnen, d.h. dass sie „aktiv verkauften“ . Der Rest sei als "Spezialmembers" zu bezeichnen und benütze nur die vergünstigten Einkaufsmöglichkeiten bei A .

Auf die Frage, warum in der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung des Jahres 2002 noch kein Wareneinkauf aufscheine, sehr wohl aber Einnahmen, gab der steuerliche Vertreter an, dass die Bw. zum damaligen Zeitpunkt noch nicht vertreten war und vermutlich vergessen habe, die Rechnungen anzusetzen.

Der Referent teilte den Parteien eine Tabelle aus, in der verschiedene Positionen wie Einnahmen, Fahrtkosten, Wareneinkauf, Verlust in den einzelnen Jahren gegenübergestellt werden (Zeitraum 2002 bis Juni 2006).

Der Referent wies auf den im Vergleich zu den Vorjahren sehr niedrigen Posten "Kilometergelder und Fahrtkosten" im Jahr 2006 hin und ersuchte um eine Begründung.

Die Bw. führte aus, dass deshalb weniger Fahrtkosten anfallen, weil sie zum Einen sich mit ihren Kunden in der Nähe ihrer Wohnung treffe und die Bestellungen aufnehme und zum Anderen bestehe nunmehr die Möglichkeit für den Kunden, seine Bestellungen im Internet aufzugeben, wobei diese Bestellungen der Bw. zugerechnet würden. Die Auslieferung erfolge nicht mehr wie früher durch die Bw., sondern nunmehr per Post. Aus diesen Gründen seien die Fahrtkosten auf das angegebene Ausmaß zurückgegangen.

Auf die Frage des Referenten, welchen Geschäftsgang sie sich für das laufende und das folgende Jahr erwarte, gab sie an, dass sie für 2006 – trotz schwacher Sommermonate – in etwa die Umsätze des ersten halben Jahres erwarte. Für das Jahr 2007 erwarte sie sich eine Steigerung gegenüber 2006.

Von der Bw. direkt betreute Kunden bzw. Abnehmer der A -Produkte habe sie derzeit 12 bis 13. Bei den 12 oder 13 Kunden handele es sich um Stammkunden; Abnehmer, die nur einmal bestellen, seien darin nicht enthalten.

Die Bw. gab an, dass sie bei ihrem jetzigen Dienstgeber (Ha, technischer Großhandel, sie arbeite im zentralen Datenmanagement) voll beschäftigt sei.

Im Zusammenhang mit der auf Grund von § 2 Abs. 1 der LVO erforderlichen Untersuchung der Verluste bzw. der Ursachen, aufgrund derer im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Gewinn oder Überschuss erzielt wird, gab der Steuerberater an, dass sich der Betrieb der Bw. im Wesentlichen noch im Aufbau befindet.

Zu Z. 4 und 5 der Kriterienprüfung sei darauf hinzuweisen, dass die Bedingungen vom A vorgegeben werden.

Zu Z. 6 der Kriterienprüfung führte die Bw. aus, dass sie sich hauptsächlich auf den Verkauf ihrer Produkte konzentriere, nebenbei aber auch – im Zuge der wöchentlichen Treffen – mit anderen A -Vertriebspartnern und Interessenten versuche, selbst als Sponsor tätig zu werden.

Die Vertreterin des Finanzamtes äußerte Zweifel an den niedrigen Fahrt- und Reisekosten, die für das 1. Halbjahr des Jahres 2006 und gibt zu bedenken, dass es die Möglichkeit außerhalb der Wohnung des Abnehmers bzw. per Internetbestellung Warenbestellungen entgegennehmen, schon früher gegeben hätte.

Die Bw. wandte dagegen ein, dass es die Möglichkeit der Online-Bestellung erst glaublich ab ca. 2003/2004 gebe.

Der Referent wies darauf hin, dass auf der Seite von A Austria (Homepage) eine Internetbestellung durch die Kunden an sich nicht erwähnt werde, sondern der persönliche Kontakt als Geschäftsidee dargestellt wird.

Die Bw. führte in Zusammenhang mit den Online-Bestellungen aus, dass sie Anträge an A , wie sie einen seinerzeit selbst unterzeichnete habe, der sich in den Akten befände, für Kunden ausfülle und nach Unterschrift durch den Kunden an A schicke, damit dieser später bei A selbst bestellen könne.

Der Referent wandte diesbezüglich ein, dass dann der Kunde eigentlich als Geschäftspartner von A zu bezeichnen sei, der selbst wiederum neue Kunden anwerben könne.

Die Bw. entgegnete, dass ein solcher Antrag es dem Kunden auch ermögliche, verbilligt Waren von A zu beziehen.

Die Bw. nannte über Befragen die produktabhängige Spanne mit einem Bereich von 10 bis 35 %.

Im Wesentlichen verwies der steuerliche Vertreter auf das VwGH-Erkenntnis 2006/15/0018, welches auch dem Finanzamt zwischenzeitig bekannt wurde. In diesem Erkenntnis werde die bisherige Rechtssprechung relativiert, indem der Gerichtshof ausgeführt, dass die die

seinerzeitigen A -Vertreter betreffenden Fälle mit dem vorliegenden Beschwerdeführer aufgrund der Einnahmen-Ausgaben-Situation in keiner Weise vergleichbar seien. Mit anderen Worten könne nicht mehr wie bisher ungeprüft von einer § 1 Abs. 2 LVO-Tätigkeit ausgegangen werden.

Die Vertreterin des Finanzamt richtete an die Bw. die Frage, was die Motive dafür seien, dass sie statt ihres derzeitigen Angestelltenverhältnisses die Selbstständigkeit als A - Vertriebspartnerin anstrebe; ob sie mit ihrer derzeitigen Tätigkeit unzufrieden sei bzw. aus welchen Gründen.

Die Bw. gab an, dass sie mit ihrer derzeitigen Tätigkeit zwar an und für sich zufrieden sei, aber mit der engen zeitlichen Begrenzung bzw. zeitlichen Inflexibilität ihrer derzeitigen Anstellung (tägliches Aufstehen um halb sechs, Arbeit bis 17 Uhr) sehr unglücklich sei und die weitaus flexiblere Tätigkeit als A -Vertriebspartnerin vorziehe.

Dem steuerlichen Vertreter wurde das Schlusswort erteilt: Er verwies nochmals darauf, dass die Bw. anstrebe, ihre Tätigkeit als A -Vertreterin mit Gewinnstreben zu betreiben und solange noch nicht ausreichend Gewinne erzielt würden, noch in ihrer nichtselbständigen Tätigkeit zu verbleiben. Sie plane daher, diese Tätigkeit nicht vor Erreichen eines Gesamtgewinnes zu beenden.

Der steuerliche Vertreter erklärte sich mit einer vorläufigen Festsetzung des Einkommensteuerbescheides 2005 und 2006 im Sinne der Berufung für einverstanden.

Über Wunsch des steuerlichen Vertreters wurde ind einem Zusatz zu Seite 3 betreffend Online-Bestellungen angemerkt, dass der Kunde auch per Telefon, Fax und Internet auf der Seite Ao.at online bestellen könne. Aus diesem Grund habe der Referent diese Möglichkeit auf der A -Seite nicht gefunden. Die Bw. wies darauf hin, dass der Kunde erst mittels dem ihm übermittelten Passwort auf dieser Seite einsteigen und Bestellungen aufgeben könne.

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

Strittig ist im zu beurteilenden Fall die Einkunfts eigenschaft der Betätigung der Bw. als Warenpräsentatorin der Fa. A (kurz: Avertreterin).

Das Finanzamt ging, gestützt auf die bisherige Judikatur des VwGH (z.B vom 22.2.2000, 96/14/0083) zu Avertretern davon aus, dass es sich zwar um eine Betätigung im Sinne von § 1 Abs. 1 der Liebhabereiverordnung (BGBl. 1993/33; kurz: LVO) handelt, bei der jedoch auf Grund der besonderen im Einzelfall begründeten Umstände damit zu rechnen sei, dass sie vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) beendet werde. Unter Hinweis darauf, dass der für das 3. Jahr prognostizierte Gewinn nicht eingetreten sei und auch im 4.

Jahr wiederum ein Verlust erklärt wurde, verneinte das Finanzamt die Einkunftsquelleneigenschaft der Betätigung als Avertreterin und erkannte nicht den für das Jahr 2005 erklärten Verlust (richtig: Ausgabenüberschuss) nicht an, sondern erließ für diese Jahre anstelle der vorläufigen Einkommensteuerbescheide endgültige Bescheide, in denen die negativen Einkünfte aus der Betätigung als Avertreterin nicht mehr aufschienen.

Es steht fest, dass der Gerichtshof in einer Reihe von Beschwerden (VwGH v. 21.6.1994, 93/14/0217, v. 12.8.1994, 94/14/0025 und v. 22.2.2000, 96/14/0038) von Avertretern die Auffassung der Finanzverwaltung, wonach es sich bei dieser Betätigung im Wesentlichen um ein sich totlaufendes Schneeballsystem handle, von dem zu erwarten sei, dass die Betätigung von Erreichung eines Gesamtüberschusses eingestellt werde, unbeanstandet ließ. In 2 weiteren Entscheidungen über Beschwerden von Avertretern gegen Umsatzsteuerbescheide für 1993 (Anmerkung: auf die erstmals die Liebhabereiverordnung in der derzeit gültigen Fassung gem. BGBl. 1993/33 anzuwenden war), war die Einstufung der Tätigkeit als solche im Sinne von § 1 Abs. 2 LVO (Auffassung der Finanzverwaltung), bei der grundsätzlich Liebhaberei vermutet wird, strittig. Der VwGH urteilte das Beschwerdevorbringen, dass eine Betätigung gem. § 1 Abs. 1 der LVO vorliege als zutreffend und gab den beiden Beschwerden (vom 22.2.2000, 96/14/0038 u. vom 26.4.2000, 96/14/0117) Folge.

Im Erkenntnis vom 2.3.2006, 2006/15/0018 war die Einordnung der Tätigkeit im Sinne von § 1 Abs. 1 LVO nicht mehr strittig. Auf die Problematik, ob auf Grund der Art der Betätigung, wie sie in dem anhängigen und auch in den voran gegangenen Beschwerden zu Grunde lag, mit einer Einstellung der Betätigung vor Erzielung eines Gesamtgewinnes zu rechnen war, ging der Gerichtshof in der Entscheidung nicht ein. Im Hinblick auf die nach Auffassung des Gerichtshofes nicht vergleichbare Konstellation, wonach bei den früheren Beschwerdefällen die erklärten Reisekosten – im Gegensatz zum Beschwerdefall - allein ein Vielfaches der erklärten Einnahmen betrugen und daher die Gewinnerzielungsabsicht wohl zu Recht verneint worden sei, könne dies für den Beschwerdefall nicht gelten. Aus dem Erkenntnis sind beispielsweise schon im 2. Jahr Einnahmen in Höhe von rd. öS 280.000,00 (3. Jahr: rd. öS 300.000,00), Reisekosten von rd. öS 160.000,00 (3. Jahr: rd. öS 150.000,00 und ein „Verlust“ (Ausgabenüberschuss) von rd. öS 24.000,00 (3. Jahr: rd. öS 40.000,00) zu ersehen.

Obwohl die aktenkundigen Einnahmen und „Verluste“ der Bw. im Streitzeitraum weit unter denen des Beschwerdeführers im zuletzt angeführten Erkenntnis liegen, ergibt sich hinsichtlich der Ausgabenstruktur, insbesondere auch bei den Reisekosten kein derart krasses Missverhältnis wie es bei den älteren Beschwerdefällen zu Tage trat.

Wenngleich auch die im Zuge der Berufungsverhandlung durchgeföhrte Kriterienprüfung kein eindeutiges Bild lieferte und insbesondere die für das 1. Halbjahr 2006 erklärten Fahrt- und

Reisekosten auf Skepsis seitens der Amtspartei und des UFS stießen kann nach Auffassung des UFS ohne einen angemessenen Beobachtungszeitraum nicht mit Sicherheit von der fehlenden Gewinnerzielungsabsicht ausgegangen werden. Nach wie vor unverändert gelten die in den früheren Entscheidungen angesprochenen Verhältnisse für Avertreter, wonach die Anwerbung von neuen Vertragspartnern zwar zu einer Teilnahme an deren Verkaufserfolgen über eine Provision an die Bw. auf Grund der Verkäufe dieser neu gewonnenen Vertreter, jedoch auch gleichzeitig zu neuen Konkurrenten führt. Als Begründung für die ab 2006 stark verminderten Fahrt- und Reisespesen verwies die Bw. unter anderem auf die Möglichkeit ihrer Kunden unter bestimmten Bedingungen „online“, also per Internet zu bestellen, wobei ihr die Bestellung für Provisionszwecke zugerechnet werde. Im Zug der Darlegung der Möglichkeit von Onlinebestellungen durch ihre Kunden kam jedoch zu Tage, dass dies die Kunden nur nach Unterzeichnung eines „Vertriebspartnervertrages“ können, wie er von der Bw. selbst anlässlich des Beginnes ihrer Tätigkeit im Jahr 2002 unterzeichnet worden war. Mit anderen Worten haben ihre Kunden erst dann die Möglichkeit Waren online unter der im Zuge der Verhandlung bekanntgegebenen Internetadresse der Fa. A zu bestellen, wenn sie selbst Avertreter und damit gleichzeitig Konkurrent der Bw. geworden sind.

Dessen ungeachtet kann aber unter Bedachtnahme auf die Ausführungen im Erkenntnis v. 2.3.2006, 2006/15/0018 nicht von vornherein auf eine Beendigung der Tätigkeit vor Erreichung eines Gesamtgewinnes mit einer hinreichenden Sicherheit geschlossen werden.

Dies hat zur Folge, dass die Ergebnisse innerhalb des – auf Grund von Einnahmen im ersten Jahr – dreijährigen Anlaufzeitraumes jedenfalls unabhängig von einer allfälligen späteren Liebhabereibeurteilung anzuerkennen sind.

Der Berufung gegen die für gem. § 200 BAO endgültig erklärten Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2002 bis 2004 war daher Folge zu geben.

Das Jahr 2005 fällt nicht mehr unter den Anlaufzeitraum. Dem zuletzt zitierten Erkenntnis sind keine Aussagen über einen der konkreten Betätigung als Avertreter angemessenen Beobachtungszeitraum zwecks Liebhabereibeurteilung zu entnehmen. Dem UFS erscheint allerdings ein bloß vierjähriger Beobachtungszeitraum zur Liebhaberbeurteilung jedenfalls als zu kurz. Ein ungefähr doppelt so langer Beobachtungszeitraum dürfte allerdings zu einer abschließenden Beurteilung hinsichtlich des Vorliegens von Liebhaberei reichen. Insbesonders wird dieser Beobachtungszeitraum auch zeigen, ob eine Erhöhung der Umsätze bei gleichzeitiger erheblicher Reduzierung der Fahrtkosten, was vom Finanzamt bezweifelt worden war, durch die im Zuge der Berufungsverhandlung von der Bw. aufgezeigten Maßnahmen tatsächlich zu bewirken sein wird.

Unter Bedachtnahme auf die vorliegenden Ergebnisse aus der Betätigung, wonach eine wenn auch absolut gesehen bescheidene Steigerung der Einnahmen zu erkennen ist, wird vorerst vom Vorliegen einer Einkunftsquelle ausgegangen und die erklärten negativen Einkünfte aus der Betätigung als Avertreterin berücksichtigt.

Da die das Vorliegen der Einkunftsquelleneigenschaft der Betätigung als Avertreterin noch keinesfalls zweifelsfrei eingeschätzt werden kann und noch einer künftigen Beurteilung nach Ablauf eines angemessenen Beobachtungszeitraumes bedarf, ergeht die Berufungsentscheidung gem. § 200 BAO vorläufig.

Beilagen: 4 Berechnungsblätter

Wien, am 16. Oktober 2006