



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Adr.Bw., vom 9. November 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Waldviertel, über die Aufhebung der Einkommensteuer für die Jahre 2004 und 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) erzielte in den streitgegenständlichen Jahren 2004 und 2005 neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit noch Einkünfte (Verluste) aus Gewerbebetrieb aus seiner am 22.1.2004 (Ausstellung des Gewerbescheines) begonnen Tätigkeit als C. - Direktberater. Der Gewinn oder Verlust wird gem. § 3 Abs 4 EStG 1988 ermittelt.

Darstellung der erklärten Betriebseinnahme und Betriebsausgaben für die Jahre 2004-2006:

	2004	2005	2006	gesamt
Einnahmen:	938,75	230,66	473,40	1.642,81
Ausgaben:				
Vorfühmaterial	2.770,58			2.770,58
Schulungen	1.100,73			1.100,73
Div. bzw Werbe und Repräsentationsaufw.	1.689,27	628,91	332,00	2.650,18
Reise- und Fahrtspesen	5.388,48	2.953,30	1.260,84	9.602,55

(Kilometergelder)				
Summe Ausgaben	10.949,24	3.582,21	1.592,84	16.124,11
Verlust	-10.010,49	-3.351,45	-1.119,44	-14.481,30

Mit Bescheiden betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2004 und 2005 datiert vom 24.10.2005 und 16.08.2006 wurden die Verluste aus Gewerbebetrieb anerkannt.

Mit Bescheiden jeweils datiert vom 10. Oktober 2006 wurden die oa Bescheide gemäß § 299 Abs 1 BAO aufgehoben. Mit Einkommensteuerbescheiden jeweils datiert vom 10. Oktober 2006 für die Jahre 2004 und 2005 wurden die Verluste nicht anerkannt. Begründend wurde ausgeführt:

"...Darstellung der Tätigkeit:

Die Tätigkeit eines "C. -Beraters" besteht einerseits in der Vermittlung aller Produkte der Firma C. an Private und andererseits in der Anwerbung neuer Mitarbeiter, deren "Sponsor" er dann ist. Für neue Agenten werden keinerlei "Kopfgelder", Werbeprämien oder Empfehlungsgeschenke ausgegeben. Das Sponsorn neuer Agenten lohnt sich für die einzelnen "C. -Berater" deshalb, weil das Vertriebssystem derart aufgebaut ist, das sich über dem "C. -Berater jene "Sponsoren"(= Vermittler) befinden, die an seinem Umsatz beteiligt sind und unter ihm jene "C. -Berater"(=Subvermittler) befinden, die an seinem Umsatz beteiligt sind und unter ihm jene "C. -Berater"(=Subvermittler), die von ihm selbst "gesponsert" (im Sinne von geworben) wurden und anderen Umsätzen er wiederum beteiligt ist.

Bei den Produkten der Fa. C. handelt es sich um Produkte des täglichen Bedarfs. Die "C. -Berater" dürfen lediglich die Produkte der Fa. C. vermitteln, wobei die Mitarbeiter die Vorführwaren von der Fa. C. kaufen müssen. Im Agenturvertrag wird der "C. -Berater" verpflichtet, das "C. -Handbuch" und das "C. -Verkaufsset" entgeltlich zu erwerben.

Begründung:

Kundenbestellungen werden an die Fa. C. weitergeleitet. Direkte Bestellungen der Kunden sind nicht möglich. Die Auslieferung der bestellten Waren erfolgt durch den "C. -Berater" direkt an den Kunden. Die Preise werden ausschließlich von der Fa. C. festgelegt. Preisänderungen durch den "C. -Berater" sind nicht möglich, außer er gewährt aus Eigenem Preisnachlässe. Von Seiten der Fa. C. bestehen kein Lagerzwang, keine Mindestumsatzverpflichtung und keine Gebietsbeschränkung. Die C. -Berater können ihre Arbeitszeit selbst bestimmen und die Tätigkeit entweder nebenberuflich oder hauptberuflich ausüben.

Die Verdienstmöglichkeiten der "C. -Berater" sind im "C. -Handbuch" bzw im "Verkaufs- und Sponsorplan" (Aufbauhilfe 1) – wie im Folgenden verkürzt beschrieben:

Der "C. -Berater" erhält monatlich neben einer Basisprovision einen Leistungsbonus; daneben ist auch die Erzielung diverser anderer Boni möglich. Die Basisprovision beläuft sich auf ca 30% dabei handelt es sich um die Differenz zwischen Einkaufspreis und Verkaufspreis. Alle C. -Produkte haben neben einem verbindlich festgesetzten Verkaufspreis zwei Wertzahlen zugeordnet, die für die Festlegung des Verdienstes wesentlich sind:

1. Punktwert (PW)

2. Geschäftsvolumen (GV)

Beim Produktwert handelt es sich um jene Einheit, die für ein Produkt festgelegt ist (bleibt unverändert). Das Geschäftsvolumen hingegen ist ein Eurowert und dynamisch. Das Geschäftsvolumen und der Produktwert dienen als Basis für die Berechnung der Provision anhand der Leistungsbonustabelle. Die Höhe des Leistungsbonus hängt vom monatlichen persönlichen Gesamtpunktwert ab und ist in 3 bis 21 % des Geschäftsvolumens gestaffelt, wobei der persönliche Umsatz und die Umsätze der gesponserten Mitarbeiter als Berechnungsgrundlage dienen. Die Basisprovision wird monatlich zusammen mit dem Leistungsbonus ausbezahlt.

Rechtliche Beurteilung:

Die Verordnung des Bundesministers für Finanzen (BGBl 1993/33) über das Vorliegen von Einkünften, über die Annahme einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit und über die Erlassung vorläufiger Bescheide (Liebhabereiverordnung, im Folgenden kurz VO genannt) regelt das Vorliegen einer Einkunftsquelle bei Auftreten von Verlusten.

Gemäß § 1 Abs 1 VO liegen Einkünfte bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis) vor, die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuß der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen und nicht unter Abs 2 fällt.

Voraussetzung ist, dass die Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs 1 und 3) nachvollziehbar ist. Gemäß § 2 Abs 2 VO liegen innerhalb der ersten drei Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab Beginn einer Betätigung (zB Eröffnung eines Betriebes) iSd § 1 Abs 1 vor. Längstens jedoch innerhalb der ersten fünf Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben) für die Betätigung jedenfalls Einkünfte vor (Anlaufzeitraum).

Bei der von ihnen ausgeübten Tätigkeit handelt es sich dem äußeren Erscheinungsbild nach um einen Gewerbebetrieb. Diese Betätigung ist daher unter dem Tatbestand des § 1 Abs 1 VO einzuordnen.

Vermittelt werden zumeist Waren geringen Wertes (zB Kosmetika, Körperpflegemittel etc.) Im Hinblick darauf, dass die Einholung von Vermittlungsaufträgen überwiegend in Einzelgesprächen und Einzelberatungen erfolgt, stehen jedem einzelnen Vermittlungsauftrag, der nur relativ geringe Einnahmen erwarten lässt, hoher Zeitaufwand, hohe Ausgaben für Vorführprodukte und hohe Ausgaben für Fahrtkosten etc. gegenüber.

Betrachtet man die einzelnen (durchschnittliches) Vermittlungsgeschäft, so ergibt sich im Regelfall ein Verlust, da üblicherweise schon die konkreten, dem einzelnen Geschäft zuzurechnenden Aufwendungen den durchschnittlichen Provisionsertrag übersteigen. Darüberhinaus fallen noch zusätzliche Aufwendungen (zB Kosten für Steuerberatung, Beiträge/Gebühren, Werbungsaufwendungen, Aufwendungen für nicht erfolgreiche Geschäftsanbahnungen usw.) an, die ebenfalls durch erzielte Provisionserträge abgedeckt werden müssen, damit die Tätigkeit insgesamt zum wirtschaftlichen Erfolg führt. Weiters wird diese Tätigkeit nur nebenberuflich ausgeübt, wodurch die Ausübung der Tätigkeit zeitlich nur eingeschränkt möglich ist.

Zu erwähnen ist auch, dass die Vermittlung eines Geschäftes in der Regel ein mehrmaliges Aufsuchen der Kunden erfordert. Einmal zum Einholen des Kaufantrages und ein weiteres Mal zur Lieferung des gekauften Gegenstandes, da von der Fa C. die persönliche Auslieferung der bestellten Waren empfohlen wird, um eine erhöhte Stammkundenbindung zu begründen.

Die dadurch verursachten hohen Reiseaufwendungen belasten daher jedes einzelne Geschäft. Bei kleinen Verkäufen (welche die Masse der Vermittlungsumsätze ausmachen) übersteigen schon die Reisekosten und die Kosten für Vorführmaterial die erzielte Provision.

Zu berücksichtigen ist ferner, dass nicht alle Gespräche erfolgreich verlaufen. Sodass ein Teil des Aufwandes vergeblich unternommen wird. Die insgesamt erzielbaren Einnahmen stehen bei der gewählten Art und Weise der Wirtschaftsführung in einem solchen Verhältnis zu den Ausgaben, dass davon auszugehen ist, dass ein dauerhafter Überschuss der Einnahmen über die Ausgaben nicht zu erzielen ist.

In den bisher dem Finanzamt bekannt gewordenen Fällen wurden nur Verluste erzielt. Da aus faktischen und wirtschaftlichen Gründen kein "C. -Berater" dauernd Verluste trägt bzw tragen kann, erfolgt nach einigen Jahren zwangsläufig die Einstellung der Tätigkeit, was dazu führt, dass durch die Tätigkeit kein Gesamtgewinn erzielbar ist. Aus wirtschaftlichen Gründen ist ein dauerndes "Inkaufnehmen" von Verlusten nicht zu erwarten, sondern die Einstellung der Tätigkeit als logische Folge.

Unter Berücksichtigung aller Umstände ist davon auszugehen, dass die Tätigkeit vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes beendet wird. Ein Anlaufzeitraum darf somit nicht angenommen werden.

Die Tätigkeit ist daher als Liebhabereitätigkeit im steuerlichen Sinn anzusehen.

Ein Ausgleich der erklärten Verluste mit anderen (positiven) Einkünften ist nicht möglich."

Mit Eingabe vom 9. November 2006 erhob der Bw gegen "den Bescheid über die Aufhebung der Einkommensteuer 2004 und 2005 Berufung". Begründend wurde ausgeführt:

"1. Die Tätigkeit des Direktberaters begann erst am 22.1.2004 mit Ausstellung des Gewerbescheines und nicht wie angegeben bereits im Jahr 2003.

2. Es findet keine Anwerbung neuer Mitarbeiter statt, sondern es werden selbständige Geschäftspartner mit der Fa. C. mittels Geschäftspartnerantrag in Verbindung gebracht (kein Vertrag!)

3. Weiters ist ein Geschäftspartner nicht an den Umsätzen seiner Geschäftspartner beteiligt, sondern es werden lediglich alle Umsätze zusammengezählt. Von der Höhe des gesamten Umsatzes hängt die dementsprechende Leistungsprovision ab.

4. Die Kundenbestellungen werden vom C. -Berater angenommen und bearbeitet. Für dieses Service ist der Berater schlussendlich da, denn Service wird hier groß geschrieben.

5. Die Handelspanne ist keine Basisprovision und beläuft sich auf durchschnittlich 30%.

6. Laut meiner Prognoserechnung aus 2004 ersehen Sie meine Gewinnabsicht. Leider muss ich aus verschiedenen Gründen, die 2004 noch nicht absehbar waren (zB Hausbau) revidieren. Jedoch ersehen Sie aus der korrigierten Prognose, dass nach 7 Jahren trotzdem noch eine Gewinnabsicht vorliegt!

7. Weiters vermitteln wir Berater keine Waren geringen Wertes (Qualität und Preis) sondern auch: Wasserfilter ca 700,00 €, Kochgeschirr von ca 370,00 € bis ca. 1.500,00 €; hochwertige Kosmetika € 280,00 uvm.

8. Die Einzelberatungen gehören zu unserem Service, dass natürlich am Anfang der Kundenbetreuung sehr hoch ist. Jedoch nach gewisser Zeit bestellt der Kunde meist per Telefon beim zuständigen Berater. Daher ist zum späteren Zeitpunkt auch nicht mehrmaliges Aufsuchen solcher Stammkunden mehr erforderlich.

9. Außerdem denke ich nicht daran meine Tätigkeit als Geschäftspartner der Fa . C. früher einzustellen, weil ich mit der Absicht den Direktvertrieb begonnen habe, meinen Lebensunterhalt zu verdienen!

10. Die kurze Unterbrechung zwischen Juni 2006 und Oktober 2006 war wegen des Hausbaues unvermeidlich."

Prognoserechnung: in Euro

Jahr	Einnahmen	Ausgaben	Gewinn/Verlust	Gesamtgewinn/-verlust
1	1000,00	4.000,00	-3.000,00	3.000,00
2	2000,00	3.500,00	-1.500,00	-4.500
3	2.500,00	3.200,00	-700,00	-5.200,00
4	3.500,00	3.000,00	+500,00	-4.700,00
5	4.500,00	3.000,00	+1.500,00	-2.800,00
6	5.500,00	3.000,00	+2.500,00	-300,00
7	6.500,00	3.000,00	+3.500,00	+3.200,00

Prognose NEU aus 2006

Jahr	Einnahmen	Ausgaben	Gewinn/Verlust	Gesamtgewinn/-verlust
1	wie veranlagt	wie veranlagt	-10.010,49	-10.010,49
2	--"--	--"--	-3.256,75	-13.267,24
3	500,00	700,00	-200,00	-13.467,24
4	3.500,00	1.500,00	+2.000,00	-11.467,24
5	5.000,00	2.000,00	+3.000,00	-8.467,24
6	7.500,00	2.500,00	+5.000,00	-3.467,24
7	8.000,00	3.000,00	+5.000,00	+1.532,76

Mit Schreiben vom 30. Jänner 2007 teilte der Bw seine vorläufige Gewinn/Verlustrechnung als Direktberater im Jahr 2006 (Aufwand € 1.592,84; Einnahmen € 473,40) mit.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 1. Februar 2007 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt, dass der VwGH zur Frage Liebhaberei bei C. - Vertretern in seinem Erkenntnis vom 22.2.2000, 96/14/0038 folgende Rechtsansicht vertreten hat.

"Die Privatgeschäftsvermittlung ist als eine Tätigkeit anzusehen, die mit der Absicht, einen Gesamtgewinn zu erzielen, betrieben wird. Dementsprechend liegt eine Betätigung mit Einkunftsquellenvermutung gem. § 1 Abs 1 der Liebhabereiverordnung (LVO) vor. Diese Vermutung kann nicht widerlegt werden, wenn die Absicht anhand objektiver Umstände nachvollziehbar ist.

Das objektive Ertragstreben muss darauf gerichtet sein, im Laufe der Betätigung Gewinn bzw Überschüsse in einer Höhe zu erwirtschaften, die nicht nur die angefallenen Verluste auszugleichen, sondern darüber hinaus bei einer betrieblichen Einkunftsquelle zu einer Mehrung des Betriebsvermögens (Gesamtgewinn) führen.

Für Betätigungen mit Annahme einer Einkunftsquelleneigenschaft iSd § 1 Abs 1 LVO wird vermutet, dass innerhalb der ersten drei Kalender- bzw Wirtschaftsjahre ab Beginn der Betätigung, längstens jedoch innerhalb der ersten fünf Kalender- bzw Wirtschaftsjahre ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen für diese Betätigung jedenfalls Einkünfte vorliegen (§ 2 Abs 2 LVO). Ein Anlaufzeitraum darf nur angenommen werden, wenn nach den Umständen des Einzelfalles damit zu rechnen ist, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes beendet wird.

C. -Vertreter üben ihre Tätigkeit als Privatgeschäftsvermittler innerhalb eines straff geregelten Vertriebsystems aus. Innerhalb dieses Systems dürfen die Vertreter lediglich die Produkte der Handelskette vermitteln, wobei sie das Vorführmaterial von dieser Handelskette kaufen müssen. Kundenbestellungen werden an die Handelskette weitergeleitet. Direkte Bestellungen durch Kunden sind nicht möglich. Die Auslieferung der bestellten Waren erfolgt durch die Vertreter direkt an die Kunden. Die Preise werden ausschließlich von der Handelskette festgelegt, Preisänderungen durch die Vertreter sind nicht möglich. Es besteht kein Lagerzwang, keine Mindestumsatzverpflichtung und vor allem keine Gebietsbeschränkung.

Unter Berücksichtigung dieses Sachverhaltes sowie der Ausgabenstruktur (die Fixkosten wie Vorführmaterial, Reisekosten, Kilometergelder und Schulungskosten übersteigen bei weitem die Einnahmen) ist die Gesamtgewinnerzielungsabsicht nicht anhand objektiver Umstände nachvollziehbar. Die Tätigkeit ist daher nicht als steuerlich relevante Einkunftsquelle anzuerkennen.

Abschließend wird bemerkt, dass bei keinen Gebietsschutz genießenden und im Schneeballsystem Subvertreterwerbenden Privatgeschäftsvermittlern, die Schulungen sowie Vorführmaterial auf eigene Kosten erwerben und überdies hohe Reiseaufwendungen tätigen müssen, schon systembedingt iSd § 2 Abs 2 letzter Satz LVO damit zu rechnen ist, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes beendet wird. Dies führt dazu, dass kein Anlaufzeitraum iSd § 2 Abs 2 anzunehmen ist.

Diese Rechtsmeinung hat der VwGH mit Erkenntnis vom 2.3. 2006, 2006/15/0018, insoweit eingeschränkt, als nur in besonderen Fällen (zB Gesamtverlust übersteigt Umsätze aus drei Jahren um ein Vielfaches, Umsätze geringer als Reiseaufwendungen) davon ausgegangen werden kann, dass die Tätigkeit vor Erzielen eines Gesamtgewinnes beendet wird. Liegen entsprechende Umstände nicht vor, sind die Verluste während des Anlaufzeitraumes grundsätzlich anzuerkennen.

Sie sind als C.-Vertreter tätig. Die in der Berufung angeführte Beschreibung Ihrer Tätigkeit sowie der vorgelegte "Sales& Marketingplan Österreich" der Fa. C. stimmen unverändert mit

dem Tätigkeitsbild des C. –Beraters, wie es der VwGH in seinem Erkenntnis vom 22.2.2000 beschrieben hat, überein.

Auf Grund der Übereinstimmung des Tätigkeitsbildes aber auch der Übereinstimmung der Ausgabenstruktur (Fixkosten wie Reiseaufwendungen, Vorführmaterial, usw übersteigen Einnahmen) nahm das Finanzamt zu Recht die Einstufung Ihrer Privatgeschäftsvermittlung als steuerlich unbeachtliche Einkunftsquelle vor.

An dieser Beurteilung vermag auch die vorgelegte Prognoserechnung aus dem Jahr 2004 nichts zu ändern. Die hierin enthaltenen Werte für 2004 (1. Jahr), 2005 (2. Jahr) und 2006 (3. Jahr) weichen von den tatsächlichen Werten erheblich ab, daher kommt dieser Prognoserechnung keinerlei Beweiskraft zu.

Ihre Ausführungen in der Berufungsbegründung, wonach keine frühe Einstellung der Tätigkeit geplant ist, da der Direktvertrieb mit der Absicht, hieraus die Lebenshaltungskosten zu bestreiten begonnen wurde, kann ebenfalls keine Bedeutung beigemessen werden, da der in der Prognoserechnung ausgewiesene Gewinn von höchstens € 3.500 nicht zur Bestreitung der Lebenshaltungskosten ausreichen kann.

Die Frage der Anerkennung eines Anlaufzeitraumes ist unter Berücksichtigung des VwGH-Erkenntnisses vom 2.3.2006,2006/15/0018 zu klären. Wie der VwGH in diesem Erkenntnis ausführt, ist ein Anlaufzeitraum nur dann anzuerkennen, wenn besondere Umstände, wie zB der Gesamtverlust übersteigt Umsätze aus drei Jahren um ein Vielfaches, vorliegen. Anhand der vorliegenden Gewinnermittlungen 2004 bis 2006 ergibt sich im gegenständlichen Fall für den gesamten Anlaufzeitraum folgendes Bild:

	2004	2005	2006	gesamt
Einnahmen	938,75	230,66	473,40	1.642,81
Reise/Fahrtspesen	5.388,41	2.953,30		8.341,71
Vorführmaterial	2.770,58			2.770,58
Schulungen	1.100,73			1.100,73
Gesamtkosten			1.592,84	1.592,84
Verlust	10.010,49	3.256,75	1.119,44	12.147,80

Die bisher erklärten Verluste übersteigen die in den Jahren 2004 -2006 erzielten Umsätze um ein Vielfaches und die Umsätze sind geringer als die Reiseaufwendungen. Dieses Bild zeigt eindeutig, dass besondere Umstände iSd VwGH Rechtsprechung vorliegen und daher zu recht kein Anlaufzeitraum angenommen wurde.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen."

Mit Eingabe vom 27.2.2007 stellte der Bw den Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung an die Abgabenbehörde II. Instanz. Begründend wurde im Wesentlichen die in der Berufung vorgebrachten Argumente wiederholt. Ergänzend wurde ausgeführt, dass laut Berufungsvorentscheidung diese Tätigkeit nicht als steuerlich relevante Einkunftsquelle anzuerkennen sei. Er kenne jedoch sehr viele Personen die im C. –Direktvertrieb arbeiten, die ein sehr gutes Einkommen erzielen würden, daher müsse man diese Tätigkeit sehr wohl als Einkunftsquelle anerkennen.

Mit Bericht vom 13. April 2007 wurde die oa Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach Ansicht des UFS ist auf Grund des Wortlautes der Berufungsschrift eindeutig, dass die Aufhebungsbescheide gem. § 299 BAO und nicht die neu erlassenen Einkommensteuer(Sach)-bescheide angefochten sind.

Mängelbehebungsauftrag ist keiner nötig, da § 250 Abs 1 lit b und c BAO bei einem Aufhebungsbescheid inhaltsleer ist, weil hier die Anfechtung nur die Aufhebung des angefochtenen Bescheides bezwecken kann (vgl *Ritz*, BAO³, § 250 Tz 10).

§ 250 Abs 1 lit d BAO ist schon deshalb erfüllt, weil die Argumente des Bw dahingehen, dass die angefochtenen Bescheide richtig waren.

Es wird daher im Folgenden untersucht, ob die aufgehobenen Bescheide richtig waren.

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.

Bei der vom Bw. nebenberuflich ausgeübten Tätigkeit als C. Direktberater handelt es sich grundsätzlich um eine Betätigung, die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn zu erzielen. Die Tätigkeit ist mithin hinsichtlich der streitgegenständlichen Jahre 2004 und 2005 nach den Bestimmungen des § 1 Abs. 1 LVO vom 17.12.1992, BGBl. Nr. 33/1993, zu beurteilen.

Liegt eine Tätigkeit im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO vor, ist das Vorliegen von Einkünften zu vermuten. Die Vermutung kann jedoch widerlegt werden, wenn das subjektive Element der

Absicht der Erzielung eines Gesamtgewinnes oder Gesamtüberschusses nicht an Hand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3 LVO) nachvollziehbar ist.

Da das in § 1 Abs. 1 LVO vorausgesetzte subjektive Element einer Gewinn(Überschuss)-erzielungsabsicht nicht unmittelbar erkennbar ist, ist anhand objektiver Kriterien darauf zu schließen, ob ein Ertragsstreben vorliegt. 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.

Fallen bei Betätigungen im Sinne 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 der im § 2 Abs. 1 Z 1 bis 6 LVO genannten Kriterien (das sind Ausmaß und Entwicklung der Verluste sowie deren Verhältnis zu den Gewinnen; Ursachen, aufgrund derer im Gegensatz zu vergleichbaren Tätigkeiten kein Gewinn erzielt wird; marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen sowie Preisgestaltung; Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen) zu beurteilen. Fehlt die Absicht, eine insgesamt ertragbringende Tätigkeit zu entfalten, ist das Ergebnis der Betätigung - mag es auch die Tatbestandsmerkmale einer Einkunftsart im Sinne des EStG 1988 erfüllen - steuerlich nicht beachtlich, sondern als Liebhaberei dem Bereich der privaten Lebensführung (§ 20 EStG 1988) zuzurechnen (*Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG 1988, Anh. I/2, Anm. 1).

Gemäß § 2 Abs. 2 LVO erster Satz liegen innerhalb der ersten drei Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab Beginn einer Betätigung im Sinn des § 1 Abs. 1 leg. cit. jedenfalls Einkünfte vor (Anlaufzeitraum). Ein solcher Anlaufzeitraum darf jedoch nicht angenommen werden, wenn nach den Umständen des Einzelfalls damit zu rechnen ist, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes beendet wird (§ 2 Abs. 1 und 2 LVO). Die Beendigung einer Betätigung spricht dabei für sich allein nicht für eine von vornherein geplante zeitliche Begrenzung, sondern es ist zu Beginn der Betätigung (von vornherein) zu beurteilen, ob eine Einkunftsquelle nach dem Gesamtbild der Verhältnisse vorliegt oder nicht bzw. ob für eine zeitliche Begrenzung sprechende Umstände vorliegen.

Der Anlaufzeitraum ist als eine 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.

Im gegenständlichen Fall hat der Bw. die Tätigkeit als C. Direktberater im Jahr 2004 aufgenommen. Strittig ist, ob hinsichtlich der in den ersten beiden Jahren aus dieser Tätigkeit erzielten Verluste von einem Anlaufzeitraum auszugehen ist oder ob eine Tätigkeit vorliegt, bei der nach den Umständen des Einzelfalles damit zu rechnen ist, dass sie vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes beendet wird und daher ein Anlaufzeitraum im Sinne des ersten Satzes des § 2 Abs. 2 LVO nicht angenommen werden darf.

Bei einer Privatgeschäftsvermittlung im hier angesprochenen Sinn handelt es sich einerseits um die Vermittlung von Produkten durch Berater (Kommissionäre) an Private, andererseits um die Anwerbung neuer Berater durch den "Sponsor" (Uplines). Das Vertriebssystem ist derart aufgebaut, dass sich über dem jeweiligen Berater der "Sponsor" befindet, der an dem Umsatz beteiligt ist, und unter ihm jene Berater, die von ihm selbst "gesponsert" werden und an deren Umsätzen er wiederum beteiligt ist (Downlines). Dieses Vertriebssystem bewirkt, dass die Anzahl der Kunden für den Vertreter zunächst erfreulich steigt. Mit einer zeitlichen Verzögerung tritt jedoch durch eben dieses System eine Marktverengung und eine gegenseitige Konkurrenzierung ein.

Die Berater dürfen lediglich die Produktpalette der Vertriebsfirma vertreiben, wobei sie das Vorführmaterial von dieser kaufen müssen. Die Auslieferung der bestellten Ware erfolgt durch die Berater direkt an die Kunden. Die Preise werden ausschließlich von der Vertriebsfirma festgelegt. Preisänderungen durch die Berater sind nicht möglich. Es bestehen weder Mindestumsatzverpflichtung noch Gebietsbeschränkung. Die Berater können ihre Arbeitszeit selbst bestimmen und die Tätigkeit entweder nebenberuflich oder hauptberuflich ausüben. Der Berater erhält monatlich neben einer Basisprovision einen Leistungsbonus. Die Basisprovision errechnet sich im Wesentlichen als Prozentsatz der Differenz zwischen dem Einkaufspreis, zu dem der Berater die Produkte bei der Vertriebsfirma erwerben kann und dem Verkaufspreis an die Kunden. Die Höhe des Leistungsbonus hingegen hängt nicht vom eigenen Umsatz, sondern von den Umsätzen der "gesponserten" Berater mit der Vertriebsfirma ab.

Im VwGH-Erkenntnis vom 22.2.2000, 96/14/0038 hat sich dieser erstmals mit der Frage, ob bei bestimmten Privatgeschäftsvermittlungen ein Anlaufzeitraum i.S.d. § 2 Abs. 2 LVO anzuerkennen ist oder ob von einer zeitlich begrenzten Tätigkeit ausgegangen werden kann und somit ein Anlaufzeitraum zu verneinen ist, auseinandergesetzt.

Er führte darin unter anderem aus, dass bei keinen Gebietsschutz genießenden Privatgeschäftsvermittlern, welche Schulungen sowie Vorführmaterial auf eigene Kosten erwerben und überdies hohe Reiseaufwendungen tätigen müssen sowie Provisionen aus Umsätzen von angeworbenen weiteren Beratern lukrieren, schon systembedingt im Sinne des § 2 Abs. 2 letzter Satz LVO damit zu rechnen ist, dass die Betätigung vor Erzielung eines Gesamtgewinnes beendet wird und die objektive Fähigkeit, einen Gesamtüberschuss zu erzielen, daher nicht gegeben ist.

Damit ist einerseits für den Zeitraum, in dem im Regelfall Anlaufverluste anerkannt werden, anzunehmen, dass die Betätigung vor Erzielung eines Gesamtüberschusses beendet wird und somit die Anlaufverluste nicht anzuerkennen sind. Andererseits liegt insgesamt eine Tätigkeit vor, deren objektive Fähigkeit, einen Gesamtüberschuss zu erzielen, nicht gegeben ist.

Der berufungsgegenständliche Sachverhalt ist aus folgenden Gründen mit dem des oben zitierten Erkenntnisses vergleichbar:

Bei der vom Bw im Jahr 2004 begonnenen und nebenberuflich ausgeübten Tätigkeit handelt es sich unbestrittenermaßen um die Tätigkeit eines Privatgeschäftsvermittlers. Die Tätigkeit besteht darin, seine Kunden mit den Produkten der Fa. C. zu versorgen, indem er die Waren seiner Kunden mittels Prospektbroschüren anbietet, bei der Vertriebsfirma bestellt und an die Kunden ausliefert. Dabei darf der Bw lediglich die Produktpalette der Vertriebsfirma vertreiben, wobei er das Vorführmaterial von dieser kaufen muss. Auch die Preise werden von der Vertriebsfirma festgelegt, indem für jedes Produkt ein vorgeschriebener Festpreis festgesetzt wird, welcher vom Bw nicht verändert werden kann.

Wenn man sich nun die Einnahmen und Ausgaben des Bw in den Jahren 2004 bis 2006 ansieht, so kann man erkennen, dass im Jahr 2004 den Einnahmen in Höhe von € 938,75 allein Reise/Fahrtspesen in Höhe von € 5.388,41 gegenüberstehen. Auch im Jahr 2005 stehen Einnahmen in Höhe von € 230,66 Reisespesen in Höhe von € 2.953,30 gegenüber. In den Jahren 2004 bis 2006 hat der Bw somit einen Gesamtverlust in Höhe von € 12.163,05 (lt. Tabelle Finanzamt € 12.147,80) erwirtschaftet. Einnahmen in Höhe von € 1.642,81 stehen Ausgaben in Höhe von € 16.124,11 gegenüber. Daraus ergibt sich ein Gesamtverlust in Höhe von € 14.481,30.

Da der Bw nach Ansicht des UFS keine Möglichkeit hat, die Vertriebsorganisation und das System der Gewinnung von "Interessenten" bzw "Beratern" zu beeinflussen, ist seine Tätigkeit als C. –Berater bei dieser Art der Wirtschaftsführung objektiv nicht geeignet, Gewinne zu erzielen. Vielmehr ist nach den Umständen des Einzelfalles damit zu rechnen, dass sie

verlustträchtig bleiben wird und letztlich zwangsläufig vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes beendet wird bzw beendet werden muss.

An dieser Beurteilung vermag auch die vom Bw vorgelegte Prognoserechnung (NEU) aus 2006 nichts ändern, zumal die darin ausgewiesenen Werte (Einnahmen und Ausgaben ab dem Jahr 2006) in glatten und nicht nachvollziehbar gesteigerten Beträgen angesetzt sind und keine Aufschlüsselung der Ausgaben vorgenommen worden ist. Der Prognoserechnung kann daher eine Gewinnabsicht nicht entnommen werden.

Seitens des UFS wird nicht in Abrede gestellt, dass der Bw die Tätigkeit als C. –Direktberater aus erwerbswirtschaftlichen Gründen aufgenommen hat und der Bw – wie er in seiner Berufung zum Ausdruck gebracht hat – die subjektive Absicht hat Gewinne zu erzielen. Es ist jedoch in jedem Einzelfall anhand der in § 2 Abs 1 Z 1 bis Z6 LVO genannten (objektiven) Kriterien zu beurteilen, ob sich die Tätigkeit insgesamt lohnend gestaltet bzw gestalten wird. Auf Wunschvorstellungen des Einzelnen kommt es dabei nicht an. Die tatsächlich erwirtschafteten Einnahmen des Bw. zeigen ein anderes Bild.

Den Verwaltungsakten ist zudem zu entnehmen, dass der Bw ab dem Jahr 2006 seine Tätigkeit für die Fa. X. nicht mehr ausübt.

Es liegen daher sämtliche Merkmale einer Tätigkeit vor, die nach ständiger Rechtsprechung des VwGH objektiv nicht geeignet ist, zu einem Gesamtgewinn zu führen. Ebenso liegt eine Tätigkeit vor, für die der Anlaufzeitraum des § 2 Abs. 2 LVO nicht gilt, da von Beginn an damit zu rechnen war, dass die Betätigung vor Erzielung eines Gesamtüberschusses beendet würde.

Wie der VwGH in seinem Erkenntnis vom 2.3.2006,2006/15/0018 ausspricht, kommt es allerdings auch auf die subjektive Absicht des Steuerpflichtigen an, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen. Es ist daher zu prüfen, ob dem Bw von vornherein die Absicht gefehlt hat, Gewinn zu erzielen oder ob er ernsthaft getrachtet hat, Gewinne zu erzielen und ihm dies auch in der praktischen Durchführung gelungen ist.

Der Bw übt seine Tätigkeit als C. –Direktberater neben seiner nichtselbständigen Tätigkeit aus, was nach Ansicht des UFS dazu führt, dass die Tätigkeit mangels Zeitkapazität nicht mit dem entsprechenden Einsatz und damit auch nicht mit dem erforderlichen Ertragsstreben ausgeführt werden konnte.

Zudem ist davon auszugehen, dass der Bw durch die Unterbrechung von Juni 2005 bis Oktober 2006 wegen des Hausbaues erkannt hat, dass durch den geringen Zeiteinsatz die

Schere zwischen hohen Fixkosten und geringen Einnahmen in den Folgejahren noch weiter auseinander klaffen wird, zumal er ab dem Jahr 2006 die Tätigkeit nicht mehr ausgeübt hat.

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

Die aufgehobenen Bescheide vom 24. Oktober 2005 und vom 16. August 2006 erweisen sich folglich als nicht richtig. § 299 BAO ist somit erfüllt; es ist aber die Bescheidaufhebung eine Ermessensentscheidung, die folgendermaßen begründet wird.

Grundsätzlich kommt dem Prinzip der Rechtmäßigkeit (Rechtsrichtigkeit) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtssicherheit (Rechtsbeständigkeit) zu; Eine Aufhebung wird in der Regel dann zu unterlassen sein, wenn die Rechtswidrigkeit der aufzuhebenden Bescheide bloß geringfügige Auswirkungen hat (vgl *Ritz*, BAO³, § 299 Tz 54f).

Im vorliegenden Fall beträgt die Auswirkung im Jahr 2004 € 4.317,98 für 2004 und € 1.128,26 für 2005. Es wird daher das Ermessen dahingehend geübt, die Aufhebung der ursprünglichen Einkommensteuerbescheide zu verfügen und somit die angefochtenen Aufhebungsbescheide zu bestätigen.

Es war daher aus oa Gründen spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 24. März 2011