



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 3/11 Schwechat Gerasdorf, vertreten durch v, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend Einkommensteuer für den Zeitraum 2004 bis 2007 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer bei der Bw. durchgeführten Außenprüfung wurde die Nebentätigkeit als p für die Firma Amway als Liebhaberei beurteilt und die in den Jahren 2004 bis 2006 entstandenen Anlaufverluste, sowie der Verlust des Jahres 2007 nicht anerkannt.

Tz 1 des Prüfberichts Nichtvorliegen einer Einkunftsquelle

„Die geprüfte Abgabepflichtige übt neben ihrer nichtselbständigen Tätigkeit als Vollzeitkraft beim b zusätzlich seit dem Kalenderjahr 2004 eine Tätigkeit als p für die Firma Amway aus. Aus dieser nebenberuflichen Tätigkeit werden in den Jahren 2004 bis 2007 insgesamt € 13.771,26 an Verlusten erklärt. Seitens der BP war nun zu überprüfen, ob hinsichtlich dieser Tätigkeit eine Einkunftsquelle im Sinne des § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung (LVO) vorliegt. Gemäß § 1 Abs. 1 LVO liegen steuerbare Einkünfte iSd EStG 1988 nur bei einer Betätigung vor, die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn zu erzielen.“

Aufgrund der bisher (in den Jahren 2004 bis 2007) erwirtschafteten Verluste war dieses Element nicht unmittelbar erkennbar, weshalb im weiteren zu prüfen war, ob die Einkunftsquelle objektiv geeignet ist, einen Gesamtgewinn zu erzielen.

Dazu wird seitens der BP festgestellt:

Die Tätigkeit ist darauf gerichtet, den Kauf von Amway -Produkten zwischen Privaten und der Fa. Amway GmbH zu vermitteln.

Das Amway -Vertriebssystem ist nach dem sog. „Schneeballsystem“ (Anm. Verf. aufgebaut). Diesbezüglich wurde von der Abgabepflichtigen eingewendet, dass es sich bei Amway um ein Direktmarketingsystem handelt (im Unterschied zu gesetzlich verbotenen Schneeball- bzw.

Pyramidensystemen). Dies wird als solches zur Kenntnis genommen, ändert jedoch nichts an der Tatsache, dass neben der Vermarktung von Konsumprodukten gleichzeitig

Subpräsentatoren angeworben werden, wodurch sich die eigene Provision erhöhen lässt.

Die Preisgestaltung sowie die gesamte Verkaufstätigkeit wird von der Fa. Amway GmbH straff geregelt. Selbst „besondere oder saisonale Ermäßigungen“ gingen der Vertriebsorganisation entsprechend wieder zu Lasten des erwirtschafteten Betriebsergebnisses.

Es gibt keinen Gebietsschutz.

Die dadurch entstehenden Reisekosten übersteigen den Umsatz um ein Vielfaches.

Jede einzelne Aufwandsgruppe ist weit höher als die erzielten Erlöse.

Als Maßnahmen zur Verbesserung der Ertragssituation werden Schulungsmaßnahmen angeführt, welche vom Verkaufsagenten selbst zu finanzieren sind (und von der in Verbindung mit der Fa. Amway GmbH stehenden Fa. n durchgeführt werden). Die Kosten hierfür betragen € 1.483,-- (2004), € 31,00 (2005), € 867,00 (2006) und € 914,00 (2007) – wesentliche Änderungen der Ertragssituation waren in diesen Jahren nicht zu erkennen. Die vorgelegte Prognoserechnung entbehrt jeglicher Grundlage und widerspricht den Erfahrungen des täglichen Lebens, da Umsatzsteigerungen von einem auf das nächste Jahr von durchschnittlich 300 % schier unglaublich sind; zudem sinken die angeführten Aufwendungen bei theoretisch ansteigendem Umsatz, was schon aufgrund der Reisekosten denkunmöglich erscheint.

Dass die Tätigkeit zur Zeit mit einem wöchentlichen Zeitaufwand von durchschnittlich 2-4 Stunden ausgeübt wird, eine Steigerung von 6 – 10 Stunden laut Vorhaltsbeantwortung geplant ist, die Vollzeitstelle seitens der geprüften Unternehmerin jedoch erst aufgegeben wird, bis die Selbständigkeit profitabel ist, ist ebenso ein Widerspruch zur von Jahr zu Jahr prognostizierten Umsatzsteigerung von 300 %. Denn wenn der Zeiteinsatz zur Zeit maximal um 300 % (einmalig) erhöht wird, ist eine Umsatzsteigerung von 300 % per anno durchwegs unrealistisch.

Die gegenständliche (und in keiner Weise untermauerte) Prognoserechnung kann daher nicht anerkannt werden, weshalb ein Gesamtgewinn in einem überschaubaren Zeitraum nicht zu erwarten ist.

Aufgrund den Erfahrungen des täglichen Lebens ist anzunehmen, dass diese Tätigkeit vor Erwirtschaftung eines Gesamtgewinnes beendet werden wird. Ein Anlaufzeitraum gem. § 2 Abs. 2 LVO darf daher nicht angenommen werden. Die Tätigkeit ist objektiv gesehen nicht geeignet, Gewinne zu erzielen. Die BP ist zu der Ansicht gelangt, dass dies im gegenständlichen Fall nicht gegeben ist und dass hier Einkünfte iSd § 1 Abs. 2 LVO (Betätigung mit Annahme von Liebhaberei) vorliegen.

Nach Vorhalt dieser Feststellungen wurde seitens der Abgabepflichtigen noch eingewendet, dass nach Stabilisierung des Kundenstocks eine nachhaltige Umsatzsteigerung möglich wäre. Dieser Versuch ist jedoch bis dato fehlgeschlagen und ausgehend von der Hypothese, dass Haushalte ihre Konsumgewohnheiten auf Amway Produkte umstellen, kann die objektive Eignung für das Vorliegen einer Einkunftsquelle nicht angenommen werden.

Die dargestellte Tätigkeit als p für die Fa. Amway GmbH ist daher als Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO (Betätigung mit Annahme von Liebhaberei) zu subsumieren. Es liegen daher keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor.

p : Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Euro

Zeitraum	2004	2005	2006	2007
Vor Bp	-4.839,37	-2.493,68	-1.097,64	-5.340,57
Nach Bp	0,00	0,00	0,00	0,00

Tz. 3 Wiederaufnahme des Verfahrens

Die Kenntnis der in Tz. 1 angeführten Tatsachen und Umstände (bisher war lediglich der Tätigkeitsbegriff p , nicht jedoch die näheren Umstände des Vertriebssystems bekannt) hätten einen anders lautenden Bescheid herbeigeführt, weshalb eine Wiederaufnahme der Veranlagungsverfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO durchzuführen war.“

In Tz 2 der Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 17.11.2008 findet sich folgende Ergänzung:

„Zu dieser Niederschrift seitens der Geprüften ist zu ergänzen:

Zum Zeitaufwand, zur Prognoserechnung und zu den „Erfahrungen des täglichen Lebens“ gilt es nochmalig darauf hinzuweisen, dass geometrisch wachsende Direktmarketing-Strukturen einer gewissen Anlaufzeit bei einer nebenberuflich ausgeübten Tätigkeit benötigen, um profitabel zu werden. Für eine Vielzahl solcher Beispiele sei auf die ständige Vertretung der

Direktmarketing Organisationen bei der Wirtschaftskammer Österreich verwiesen. Es ist daher inkorrekt, dass sowohl Zeitaufwand als auch Prognoserechnung den „Erfahrungen des täglichen Lebens“ widersprechen.

Daher kann die Geprüfte die Sichtweise, dass diese Tätigkeit nicht geeignet wäre, Gewinne zu erwirtschaften, weder teilen noch schriftlich bestätigen. Gleiches gilt für das Absprechen eines Anlaufzeitraumes und die Annahme von Liebhaberei, da es im Rahmen des Prüfungsgespräches trotz zahlreicher Branchenbeispiele scheinbar nicht möglich war, der Prüferin das Wesen von Direktmarketing hinreichend verständlich zu machen. Daher erfolgt die Bestätigung nur inklusive dieser Ergänzung.“

In den Dauerbelegen erliegt ein Fragebogen, worin die Tätigkeit mit p angegeben wird (Blatt 21) des Veranlagungsaktes VA).

Die Steuererklärungen der Jahre 2004 bis 2006 zeigen folgendes Bild:

	2004	2005	2006
Steuererklärung Ei a. Gewerbebetrieb.	-4.839,37	-2.493,68	-1.097,64
Beilage E 1a			
Einnahmen	95,26	36,85	120,26
Waren	1.951,71	810,35	0,00
Reisespesen	392,00	1.188,26	220,00
Sonst. Aufwendungen (z.B. Schulungskosten)	2.590,92	531,92	997,90

Mit Schriftsatz vom 30.12.2008 (Berufung gegen die Wiederaufnahmeverfügung) wendet die Bw. ein, mit der Tätigkeitsangabe p und der sich aus den Beilagen zur Steuererklärung ergebenden Einnahmen- und Ausgabenpositionen sei der entscheidungswesentliche Sachverhalt bereits offen gelegt worden, weshalb eine Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren unzulässig sei. Das sich aus der Tätigkeitsangabe ergebende Prinzip des Direktmarketings sei bei allen Unternehmen im Wesentlichen gleich gestaltet und auch die Tatsache, dass die Reisekosten die Umsätze um ein Vielfaches übersteigen, sei den in den Steuererklärungen gemachten Angaben bereits zu entnehmen.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung ab, wobei es zur Begründung ausführte, aus den vorhandenen Unterlagen (Tätigkeitsangabe und spärliche Daten einiger Einnahmen-Ausgabenpositionen) habe nicht auf das im Einzelfall konkret vorliegende Vertriebssystem und den damit verbundenen – im gegenständlichen Fall nicht kostendeckenden - Preisgestaltungen geschlossen werden können.

Mit Schriftsatz vom 29.9.2009 (Vorlageantrag) wiederholt die Bw. ihr Vorbringen, wonach keine neuen Tatsachen hervorgekommen seien, sondern nur systemimmanente Umstände des Vertriebssystems, welches mit einer Tätigkeit als p rglm. verbunden ist. Die Aufhebung der Wiederaufnahmeverbescheide werde beantragt.

Dem Arbeitsbogen können die einzelnen Belege (wie Eintrittskarten, Bücher, DVD's, Audio-Kassetten) betreffend Schulungskosten (Blatt 14 ff); betreffend Provisionen (Blatt 17, 21, 23, 25 und 28 die lediglich einen Eurobetrag einem bestimmten Monat zuordnen, ohne Berechnungs- und Bemessungsgrundlagen darzustellen) entnommen werden.

In Beantwortung eines Fragenvorhaltes teilt die Bw. mit Schreiben vom 21.10.2008 die näheren Umstände ihrer Betätigung als p mit (AB 130 ff.):

„Gibt es hinsichtlich Ihrer Tätigkeit einen Gebietsschutz?

Nein, Gebietsschutz ist keiner vorgesehen.

In welcher Höhe (in %) sind die aus einem Vermittlungsgeschäft zustehende Provisionen (eigene und jene Ihrer Subpräsentatoren)?

Die Höhe der Provisionen wird anhand verschiedener Kriterien kalkuliert:

- a) nach der Summe des monatlichen Gesamtumsatzes
- b) nach der Handelsspanne des jeweiligen Produktes
- c) nach dem relativen Unterschied zwischen der eigenen Umsatzgruppe und der der Gruppe, die Sie als Subpräsentatoren bezeichnen.

Die Stufen umfassen zwischen 3 % und 21 % gemäß dieser Kriterien. Die höheren Stufen sind jedoch nach Erfahrungswerten der Branche und vieler Branchenkollegen erst nach jahrelanger Basisarbeit und jahrelanger Informations- und Aufbauarbeit zu erreichen. Es gilt also in diesem Empfehlungsmarketing-System besonders in den ersten Jahren über einen langen Atem zu verfügen, um später die höheren Provisionsstufen erreichen zu können.

Welcher Zeiteinsatz liegt den erklärten Provisionen pro Jahr zugrunde? – Wie müsste dieser Zeiteinsatz gesteigert werden, um die Tätigkeit zumindest kostendeckend auszuüben?

Derzeit arbeite ich durchschnittlich im Schnitt 2 bis 4 Stunden pro Woche daran, mehr erlaubt derzeit meine berufliche Situation nicht.

Eine Steigerung auf 6 bis 10 Stunden pro Woche erscheint in absehbarer Zukunft realistisch.

Dadurch sollte sich in den nächsten Jahren eine Kostendeckung und in weiterer Folge ein Gewinn erwirtschaften lassen.

Um wie viele Kunden handelt es sich pro Jahr?

Relevant ist in erster Linie nicht die Gesamtkundenanzahl, sondern vielmehr die Kundenneugewinnung. Diese ist in Zeiten des wirtschaftlichen Konjunkturrückgangs, wie er die letzten Jahren zu verzeichnen war, besonders schwierig.

Das persönliche Kontaktieren und in den meisten Fällen das persönliche Vorstellen bei geographisch weit voneinander entfernten Einzelkunden, die sich aus persönlichen oder empfohlenen Kontaktdaten ergeben, stellt dabei die Kerntätigkeit dar. Aufgrund der vielen negativ konnotierten Erfahrungen von österreichischen Haushalten mit Empfehlungsmarketing-systemen sind die Berührungsängste und daraus resultierend die Ablehnungsquote sehr hoch, wiewohl es sich doch dabei um ein autonomes Selbstversorgungssystem handelt, das mit herkömmlichen Supermärkten direkt vergleichbar ist – bis auf die Distribution.

Bestandskunden: ca. 15 Haushalte

Wachstum: ca. 30 % pro Jahr

Können Sie die Verkaufspreise selbst gestalten bzw. Preisnachlässe gewähren?

Nein, die Verkaufspreise sind fix vorgegeben. Im Rahmen von speziellen Werbeaktionen besteht die Möglichkeit, besondere oder saisonale Ermäßigungen (z.B. in Form von Rabatten, Zusatzprodukten, Test-Produkten, etc.) in Anspruch zu nehmen.

Welche Maßnahmen zur Verbesserung Ihrer Ertragssituation wurden getroffen (Verluste seit Tätigkeitsbeginn 2004, Gesamtprovision 2004 bis 2007 € 401,46, Gesamtverluste 2004 bis 2007 € 13.771,26)

spezielle Weiterbildungen in Form von Büchern und Seminaren in Bezug auf meine Präsentations- und Verkaufsfähigkeiten

Coaching durch Kollegen im Empfehlungsmarketing System zur Ansprache von umsatzkräftigeren Zielgruppen

Weitergabe von Best Practice für die Entwicklung einer erfolgsversprechenderen Kontaktliste
Überarbeitung der bereits bestehenden Kontaktliste

Überprüfung der bestehenden Kunden auf Extra-Umsatzpotenzial

Erschließung zusätzlicher Zielgruppen (im Bereich der exklusiven Kosmetikprodukte durch z.B. Besuch von entsprechenden Tagungen, Hotels, Wellnessanlagen etc. - kostenlos, sofern möglich)

Prognoserechnung für die nächsten Jahre

Kategorie/Jahr	2008	2009	2010	2011	2012
Erlöse (in €)	200	900	3.000	8.000	18.000
Kosten (in €)	-2.200	-2.000	-2.000	-3.000	-4.000
Ertrag (in €)	-2.000	-1.100	1.000	5.000	14.000

Nachweis der Gewinnerzielungsabsicht – schon die Reisekosten eines Jahres übersteigen die in diesem Jahr erzielten Einnahmen um ein Vielfaches

Darlegung der Motivationsgründe zur (selbständigen) Tätigkeitsausübung

Die bisherige Betrachtung entspricht der Beschreibung, dass bis dato noch keine Gewinne erzielt werden konnten.

Dem ist entgegen zu setzen, dass in Empfehlungsmarketing-Systemen, wie n eines ist, das sich auf die Standsäulen Haushaltsreinigung, Lebensmittel, Kosmetik und

Nahrungsergänzungsmittel spezialisiert hat, es besonders in den ersten 5 bis 7 Jahren zu keinen nennenswerten Einkünften kommt. Das ist ein Erfahrungswert, den Branchenkollegen, die die Selbständigkeit nebenberuflich ausüben, bestätigen können. Gewinn ließe sich mit einem vielfachen des Zeit- und Materialaufwandes auch nach kürzerer Zeit realisieren, würde man sich dem Geschäftsaufbau zu 100 % widmen.

Da es mein Plan ist, über die Jahre ein 2. finanzielles Standbein aufzubauen, kann und will ich derzeit meine Vollzeitstelle beim bl nicht aufgeben, sondern die beiden Tätigkeiten parallel führen, bis die Selbständigkeit profitabel ist.

Sobald sie das Ausmaß meines bisherigen unselbständigen Einkommens um mehr als das Doppelte übersteigt, will ich nur mehr der selbständigen Tätigkeit des Empfehlungsmarketing-Geschäftsaufbaus nachgehen.

Wodurch begründet sich der Ansatz von 50 % der gesamten Mobiltelefongebühren als Aufwand?

Einen Großteil der Geschäftstermine vereinbare ich telefonisch. Da ich nur über ein Mobiltelefon verfüge und darüber auch meine Privatgespräche führe, hielt ich es meiner Erfahrung nach für angemessen, die Aufwendungen für den Geschäftsaufbau und die Aufwendungen für meine private Lebensführung zu gleichen Teilen zu trennen.“

In einem weiteren in Replik auf die Einladung zur Schlussbesprechung übermittelten Schriftsatz vom 12.11.2008 (AB 139 ff.) betont die Bw. das gegenständliche Direktvertriebssystem der Fa. Amway sei legal und läge kein Schneeballsystem vor.

Sobald ein Abnehmer auch Geschäftspartner von Amway wird, trete ein nicht näher dargestellter Multiplikatoreffekt ein. Der Kundenstock habe sich bis dato nie stabilisieren

können, weil viele Kunden wieder im regulären Einzelhandel ihre Einkäufe tätigen.

Die Prognoserechnung sei deshalb nicht unrealistisch, weil nach Aufbau einer stabilen Gruppe von Konsumenten und Geschäftspartnern der Akquisitionsbedarf sinken und die Führungstätigkeiten innerhalb des Teams zunehmen würden. Die von der Bw. verfolgte Absicht sei nach Anlaufverlusten ein profitables Geschäft aufzubauen und davon gut leben zu können.

Nach den dem genannten Schriftsatz beigelegten Unterlagen bestehe der Unterschied zu illegalen Pyramidenspielen darin, dass der Produktverkauf im Vordergrund stünde, wobei eine Marktsättigung nicht von vornherein zu erwarten sei.

Angenommener Sachverhalt

In den abgeschlossenen Einkommensteuerverfahren war die Tätigkeitsumschreibung „p“ und das Verhältnis der Einnahmen zu den Ausgaben, insbesondere den Fahrtspesen bekannt. Erst im Zuge der Außenprüfung durchgeföhrten Ermittlungsverfahren (Vorhaltsbeantwortung vom 21.10.2008) wurden die näheren Umstände der Tätigkeit bekannt, wie die Notwendigkeit an Schulungsmaßnahmen teilzunehmen und die Kosten wirtschaftlich zu tragen, die Art der vertriebenen Artikel (Haushaltsreiniger, Lebensmittel, Kosmetika, Nahrungsergänzungsmittel), der fehlende Gebietsschutz, die Abhängigkeit der Provisionshöhe auch von der Anzahl der Subpräsentatoren, die Regelung betreffend Verkaufspreise durch den Hersteller und die durch die nichtselbständige Tätigkeit vorgegebene zeitliche Begrenzung der Vertretertätigkeit.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den hier nicht interessierenden Voraussetzungen des Abs. 1 lit.a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Darüber, dass die näheren Umstände der Tätigkeit als p erst im Zuge des Prüfungsverfahrens bekannt geworden sind, besteht kein Streit.

Die Kenntnis über die Bezeichnung der Tätigkeit und die Höhe der Einnahmen und einzelner Ausgaben allein versetzt aber die Abgabenbehörde nicht in die Lage ohne weitere

Ermittlungen über Ursachen der Verluste und deren künftige Entwicklung durchzuführen, die Einkunftsquelleneigenschaft (rückwirkend) abzusprechen.

Erst die im Zuge der Außenprüfung ermittelten Umstände und Tatsachen (zeitliche Beschränkung der Vertretertätigkeit durch eine in Vollzeit nichtselbständig ausgeübte Tätigkeit, fehlender Einfluss auf die Preisgestaltung, Abhängigkeit der Provisionshöhe auch von der Anzahl von „Subpräsentatoren“, fehlender Gebietsschutz) im Zusammenhang mit dem bereits bekannten Missverhältnis der Einnahmen zu den Ausgaben der zur Erzielung der Einnahmen erforderlichen Reisekosten vermögen den Spruch der im Zuge der Wiederaufnahme der Verfahren erlassenen (unbekämpften) Sachbescheide zu tragen, zumal eben gerade diese Umstände für die (in den Sachbescheiden vorgenommene) Aberkennung von Anlaufverlusten relevant sind (vgl. VwGH vom 22. Februar 2000, Zl. 96/14/0038 und 2.3.2006, 2006/15/0018).

Wien, am 1. Juni 2011