



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Mag. Woracsek und die weiteren Mitglieder Mag. Renate Schohaj, Michael Fiala, Kammer für Arbeiter und Angestellte für Niederösterreich und Dr. Harald Sippl, Wirtschaftskammer Niederösterreich, über die Berufung des Bw., gegen die Bescheide des Finanzamtes Hollabrunn Korneuburg Tulln betreffend Einkommensteuer 2006 und 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

In seiner berichtigten Einkommensteuererklärung für das Jahr 2006 sowie in seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2007 machte der Berufungswerber (Bw.) neben seinen nichtselbständigen Einkünften sowie seinen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus seiner Tätigkeit als H-Kommissionär in der Höhe von € 7.494,44 (für 2006) sowie von € 8.125,24 (für 2007) geltend.

Daraufhin setzte das Finanzamt mit gemäß § 295 Abs. 1 BAO geändertem Bescheid vom 25. November 2008 die Einkommensteuer für das Jahr 2006 in der Höhe von € 963,95 fest.

Ebenfalls mit Bescheid vom 25. November 2008 hob das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid 2007 gemäß § 299 BAO auf, erließ einen neuen vorläufigen Bescheid und setzte die Einkommensteuer 2007 in der Höhe von € 410 fest.

Dabei ließ das Finanzamt in beiden Jahren (2006 und 2007) die aus der Tätigkeit des Privatgeschäftsvermittlers resultierenden Verluste mit der Begründung unberücksichtigt, dass sämtliche Merkmale einer Tätigkeit vorlägen, die nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes objektiv nicht geeignet wären, zu einem Gesamtgewinn zu führen und eine Tätigkeit vorläge, für die der Anlaufzeitraum des § 2 Abs. 2 LVO nicht gelte.

In der dagegen rechtzeitig eingebrachten Berufung wendete der Bw. ein, dass es im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 26.4.2000, 96/14/0117, darum gehe, dass ein Steuerpflichtiger Privatgeschäftsvermittler hinsichtlich Kosmetika und Körperpflegemittel sei. Seine Umsätze im Anlaufzeitraum (1992 bis 1994) hätten insgesamt S 21.515,- betragen. Sein Verlust in diesem Zeitraum hätte S 232.833,- betragen. Vergleiche man den Verlust mit den Umsätzen und gehe man davon aus, dass die Umsätze 100% betragen hätten, so betrage der Verlust 1082% der Umsätze.

Im Falle des Bw. gehe es um den Anlaufzeitraum 2006 bis 2008. Veranlagt seien derzeit die Jahre 2006 und 2007. Die Umsätze im Jahr 2006 und 2007 hätten insgesamt € 7.811,70 betragen. Die Verluste im Jahr 2006 und 2007 hätten € 15.619,68 betragen. Gehe man davon aus, dass die Umsätze 100% betragen hätten, so betrage der Verlust rund 200% der Umsätze.

Der Verlust des Steuerpflichtigen im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes sei damit um 730% der Umsätze höher als im Falle des Bw.

Die Finanzbehörde und der Berufungssenat im zitierten Erkenntnis hätten ursprünglich die Ansicht vertreten, dass die Tätigkeit eines Privatgeschäftsvermittlers, der Waren von geringem Wert, wie Kosmetika und Körperpflegemittel vermitte, eine Tätigkeit ausübe, die eine solche gemäß § 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung (LVO) darstelle und somit der Liebhabereivermutung unterliege.

Der Verwaltungsgerichtshof habe dieser Rechtsansicht eindeutig eine Absage erteilt und habe im letzten Absatz seines Erkenntnisses noch einmal ausdrücklich angeführt, dass die Privatgeschäftsvermittlung eine solche sei, die nicht typischerweise auf eine Neigung in der privaten Lebensführung zurückzuführen sei.

Der Verwaltungsgerichtshof habe eindeutig entschieden, dass Privatgeschäftsvermittlung eine Tätigkeit gemäß § 1 Abs. 1 LVO (Einkünftevermutung) darstelle und dass der Anlaufzeitraum von 3 Jahren zu gewähren sei. Wenn also der Verwaltungsgerichtshof in dem Erkenntnis den dreijährigen Anlaufzeitraum in einem Fall gewährt habe, in dem der Steuerpflichtige wesentlich höhere Verluste im Vergleich zu den Umsätzen erzielt hätte als im Falle des Bw., dann müsse das umso mehr für den Fall des Bw. gelten.

Der Bw. sei intensiv darum bemüht, sein Geschäft aufzubauen. Es sei in der Wirtschaft auch nicht ungewöhnlich, sondern damit zu rechnen, dass in den ersten drei Jahren Verluste entstünden. Da der Bw. seinen Betrieb im Jahr 2006 eröffnet habe, seien die Verluste im Anlaufzeitraum 2006 bis 2008 jedenfalls anzuerkennen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 5. März 2009 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab.

Mit Eingabe vom 24. März 2009 beantragte der Bw. die Entscheidung über seine Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz sowie die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat. Ergänzend brachte der Bw. vor, dass die Begründung in der Berufungsvorentscheidung reine Willkür sei, da zwar behauptet werde, die Einkunftsquelle als Einkünftevermutung im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO zu sehen, aber materiell die Rechtsfolgen einer Liebhabereivermutung angeordnet würden. Mit der lapidaren Begründung, dass die Betätigung vor Erzielung eines Gesamtüberschusses beendet würde, könne man jedem Verlust die Anerkennung verweigern.

Die Behörde begründe ihre Entscheidung damit, dass im zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes mit keinem Wort erwähnt worden sei, dass bei einer Tätigkeit nach § 1 Abs. 1 LVO die Anlaufverluste verbindlich zu gewähren seien. Natürlich habe das der Verwaltungsgerichtshof nicht explizit ausgesprochen, zumal diese Selbstverständlichkeit doch in § 2 Abs. 2 LVO ausdrücklich geregelt sei.

Noch skurriler erscheine die Begründung, dass wenn Schulungen und Vorführmaterial sowie Reiseaufwendungen vom Unternehmer selbst finanziert würden, ein Gesamtgewinn systembedingt nicht mehr erzielt werden könne. Die Finanzierung der eigenen Aufwendungen sei wesensimmanent für einen Unternehmer. Würde er diese Aufwendungen nicht selbst tragen müssen, wäre er ein Angestellter.

Nicht schlüssig sei auch die Feststellung, dass die Betätigung vor Erzielung eines Gesamtgewinnes beendet werde. Diese Feststellung entbehre jeder Grundlage und es sei nicht nachvollziehbar, wie die Behörde zu diesem Ergebnis komme.

Mit Ergänzungersuchen vom 24. Juli 2009 ersuchte die Berufungsbehörde um Darstellung der Tätigkeit des Bw. als Kommissionär bei H sowie um Beschreibung des konkreten Aufgabengebietes. Weiters wurde gefragt, ob diese Tätigkeit haupt- oder nebenberuflich ausgeübt werde. Auch die Vorlage einer Prognoserechnung mit Entwicklung der Umsätze in den kommenden Jahren sowie dem Zeitpunkt des Eintrittes in eine Gewinnphase wurde erbeten. Darüber hinaus wurde um Erläuterung der Aufwendungen der Jahre 2006 und 2007 sowie die Vorlage des Ergebnisses des Jahres 2008 ersucht.

Mit Eingabe vom 24. August 2009 übermittelte der Bw. die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung sowie das Anlagenverzeichnis für das Jahr 2008 und teilte ergänzend mit, dass der Vertrieb von H Produkten rechtlich durch die Kommissionäre als Kommissionsgeschäft abgewickelt werde. Für die Länder Österreich sei gemäß § 383 ff öUGB H International Deutschland GmbH der Vertragspartner. Der H Berater trete als Kommissionär auf, d.h. er werde im eigenen Namen, aber auf fremde Rechnung tätig.

Der einzelne Kommissionär im Direktvertrieb stehe in Rechtsbeziehung zur jeweiligen lokalen Organisation von H und sei rechtlich selbständiger Unternehmer. Der Marketingplan von H ermögliche es ihm, die Produkte sowohl im Einzelhandel als auch im Großhandel zu vertreiben. Zusätzlich bestehne die Möglichkeit, durch den Aufbau von weiteren Betriebspartnern (so genannte Downlines) über Provisionseinnahmen an deren Geschäftserfolg zu partizipieren.

Der Direktvertrieb unterscheide sich vom Franchising insbesondere auch dadurch, dass keine hohen Fixkosten wie Geschäftslokale, Personal etc. angeschafft und laufend bedient werden müssten. Vielmehr erfolge der Vertrieb durch persönliche Betreuung im Bekannten- und Verwandtenkreis, beginnend nach diesbezüglichen ersten Erfolgen aufbauend über lokale Veranstaltungen und Inserate in Lokalzeitungen bis schlussendlich hin zu Internetwerbung über die großen Suchmaschinen.

Durch diese sorgsam dosierte Vorgangsweise sei es dem Berater (Kommissionär) mit Hilfe der „Viva Powergroup“ möglich, sein eigenes Geschäft kontinuierlich aufzubauen, seine Kunden an die Produkte zu gewöhnen und auch selbst immer wieder wertvolle Erfahrungen mit Produkt, Kunden und Geschäftspartnern zu gewinnen.

Jedes Mitglied der „Viva Powergroup“ könne sich bei Unsicherheiten, Problemen oder Auseinandersetzungen immer an die erfahrende Führungsebene der „TAB-Teams“ (so genannte Upline) wenden und habe optimale Unterstützung in diesem Coachingsystem. Diese Unterstützung erfolge aber auch systematisch unaufgefordert durch die Upline, welche laufend die Aktivitäten des Geschäftspartners begleite, ansporne, motiviere und gegebenenfalls aktiviere.

Dieses ausgeklügelte System der gegenseitigen Unterstützung basiere auf dem Grundprinzip des Direktvertriebs, wonach jede Upline direkt an den Erfolgen ihrer Downlines beteiligt sei. Die UpLines hätten daher jeweils ein eigenes vitales Interesse am Erfolgsaufbau ihrer Downlines.

Unter diesen Voraussetzungen und den Hilfsmitteln des „Viva Powernet“ sei es aber auch möglich, Downlines grenzüberschreitend weltweit aufzubauen. So komme es bei

Internetkontakte regelmäßig dazu, dass Österreicher Downlines verstreut über die ganze Welt aufbauten. H sei ein international tätiges Unternehmen und garantiere daher auch die Funktionalität eines internationalen Geschäftsaubaus. Dies auch dann, wenn die Geschäftspartner von zwei verschiedenen Landesorganisationen von H beliefert und abgerechnet würden.

Dieses international funktionierende Provisionssystem ermögliche aber auch das Generieren von weltweiten Einnahmen. H International garantiere auch, dass die einmal geschlossenen Up- oder Downlines nicht ohne Zustimmung aller Betroffenen geändert werden könnten. Gewährleistet sei auch, dass ein einmaliger Aufbau einer Organisation zu stetigen Dauereinnahmen führe, solange der Berater und auch die Downlines aktiv das Geschäft betrieben.

Vertrieben werde die gesamte Produktionspalette der H International Inc. Diese umfassten die Gruppe Nahrungsergänzung (Nutrition) für die Bereiche Abnehmen, Zunehmen und Leistungssport. Weiters würden Wellness Produkte und Biocosmetics angeboten. Für Detailinformationen verwies der Bw. auf die Homepage: h.

Des Weiteren brachte der Bw. vor, dass er ab dem Jahr 2006 immer wieder arbeitslos gewesen sei und kurzfristige Gelegenheitsjobs ausgeübt habe. Um sich eine stabile und dauernde Existenz aufzubauen, habe er mit der H Tätigkeit begonnen.

Betreffend eine Prognoserechnung teilte der Bw. mit, dass eine solche verlässlich nicht erstellt werden könne. Er sei jedoch damit einverstanden, wenn die Berufungsbehörde die Tätigkeit ab dem Jahr 2009 einkommensteuerlich nicht mehr als Einkunftsquelle beurteile.

Betreffend den Anstieg der Reise- und Fahrspesen von 2006 auf 2007 in der Höhe von € 960 brachte der Bw. vor, dass dieser aus den Kosten der beruflich bedingten Aufenthalte in Deutschland (Kosten für Flugtickets, Hotelübernachtungen und öffentliche Verkehrsmittel) resultiere, welche in unmittelbarem Zusammenhang mit der Tätigkeit bei H stünden.

Betreffend die Werbe- und Repräsentationsaufwendungen in der Höhe von € 3.841,08 teilte der Bw. mit, dass sich diese im Jahr 2006 aus Rechnungen für den Kauf von Adressen von H Interessenten, aus Kopie- und Versandkosten für die Versendung von Werbematerial, aus Kosten für die Werbung in Zeitschriften für die Neugewinnung von H Kommissionären sowie aus Domainkosten zusammensetzten. Im Jahr 2007 hätten sich diese Kosten in der Höhe von € 2.926,56 aus Domainkosten für Homepage-Adressen von H sowie aus Werbekosten zusammengesetzt. Die übrigen Aufwendungen in der Höhe von € 1.961,39 (für 2006) und € 2.503,62 (für 2007) würden Verwaltungsabgaben, Reinigung und Wartung, Büromaterial

und Fachliteratur, Verbrauchs- und Verpackungsmaterial, Seminare sowie Telefon, Porti und Internetkosten betreffen.

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

Gemäß § 2 Abs. 2 EStG 1988 ist das Einkommen der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs. 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18), den außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34, 35), sowie der Freibeträge nach den §§ 104, 105. Gemäß § 2 Abs. 3 Z 3 EStG 1988 unterliegen Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Einkommensteuer.

Bei der vom Bw. nebenberuflich ausgeübten Tätigkeit als H-Kommissionär 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 2006 und 2007 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 ertragsbringende 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 H-Kommissionär im Jahr 2006 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 Erkenntnis vom 22.2.2000, 96/14/0038 hat sich der Verwaltungsgerichtshof 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.

Gegenständlich erklärt der Bw. für das Jahr 2006 Umsätze aus der streitgegenständlichen Tätigkeit in der Höhe von € 4.226,30 und für das Jahr 2007 in der Höhe von € 3.585,40. Die Reise- und Fahrtaufwendungen in der Höhe von € 142,32 (für das Jahr 2006) und € 1.102,13 (für das Jahr 2007) sowie die Aufwendungen für Werbung und Repräsentation von € 3.841,08 (im Jahr 2006) und € 2.926,56 (im Jahr 2007) haben die Kommissionswarenerlöse der beiden Jahre (im Jahr 2006: € 1.773,31, im Jahr 2007: € 1.739,58) bei Weitem überschritten, sodass der Bw. im Jahr 2006 einen Gesamtverlust von € 7.494,44 und im Jahr 2007 einen Gesamtverlust von € 8.125,24 erwirtschaftet hat. Der Bw. hat weder behauptet, dass sich

seine Tätigkeit von der Tätigkeit anderer Privatgeschäftsvermittler unterscheide, noch ist dies aus der Aktenlage erkennbar. Vielmehr weist der Bw. in seinem Vorlageantrag lediglich darauf hin, dass die Finanzierung der eigenen Aufwendungen (wie Schulungen, Vorführmaterial und Reiseaufwendungen) für einen Unternehmer wesensimmanent sei.

Da der Bw. nach Ansicht des Berufungssenates keine Möglichkeit hat, die Vertriebsorganisation und das System der Gewinnung von „Interessenten“ bzw. „Beratern“ zu beeinflussen, ist seine Tätigkeit als H-Kommissionär 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.

Diese Ansicht teilt ganz offensichtlich auch der Bw., zumal er in seiner Vorhaltsbeantwortung vom 24. August 2009 selbst davon ausgeht, dass seine Tätigkeit ab dem Jahr 2009 keine Einkunftsquelle mehr darstellt und er somit ab diesem Zeitpunkt mit der Beurteilung seiner Tätigkeit als Liebhaberei einverstanden wäre. Dass die Tätigkeit bis zum gegenwärtigen Zeitpunkt noch nicht eingestellt wurde, hat keinen Einfluss auf die Beurteilung der Tätigkeit als Liebhaberei, da der endgültige Beendigungszeitpunkt nicht von Bedeutung ist, sondern es lediglich darauf ankommt, dass die Betätigung in jedem Fall vor Erzielung eines Gesamtüberschusses beendet wird.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 2. März 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, Gewinne zu erzielen oder ob er ernsthaft danach getrachtet hat, Gewinne zu erzielen und ihm dies auch in der praktischen Durchführung gelungen ist.

Dazu ist grundsätzlich zu bemerken, dass der Bw. in den streitgegenständlichen Jahren seine Tätigkeit als Kommissionär für H überwiegend neben seiner nichtselbständigen Tätigkeit bei der Tischlerei X ausübte. Daneben erzielte er zudem Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, die jedenfalls auch eines zumindest geringfügigen Zeitaufwandes bedurften. Angesichts des Umstandes, dass die H Tätigkeit somit lediglich **nebenberuflich** ausgeübt wurde, kann davon ausgegangen werden, dass sie mangels Zeitkapazitäten nicht mit dem entsprechenden Einsatz und damit auch nicht mit dem erforderlichen Ertragsstreben ausgeführt werden konnte. Im Übrigen ist davon auszugehen, dass die Schere zwischen hohen Fixkosten und geringen Einnahmen bedingt durch den geringeren Zeiteinsatz in den Folgejahren noch weiter auseinanderklaffen wird.

Der Bw. bringt zwar vor, dass er mit der H Tätigkeit begonnen habe, um sich eine stabile und dauerhafte Existenz aufzubauen, weil er ab dem Jahr 2006 immer wieder arbeitslos gewesen sei und nur kurzfristige Gelegenheitsjobs ausgeübt habe, doch kann diesem Vorbringen nicht gefolgt werden. Der Bw. hat seine Tätigkeit als H Kommissionär am 1. Jänner 2006 aufgenommen. Daneben war er vom 1. Jänner 2006 bis zum 15. Mai 2007 durchgehend bei der Firma X in Vollbeschäftigung tätig und erzielte im Jahr 2006 nichtselbständige Einkünfte in der Höhe von € 18.347,60 und im Jahr 2007 Einkünfte in der Höhe von € 6.884,09. Auf die daran anschließende Arbeitslosigkeit (vom 16. Mai 2007 bis 3. August 2008) folgte ab 4. August 2008 (bis heute) eine weitere Vollbeschäftigung bei der Firma Y. Von wiederholter Arbeitslosigkeit ab dem Jahr 2006 sowie von kurzfristigen Gelegenheitsjobs kann daher keine Rede sein.

Nach der vom Bw. im anlässlich der Aufnahme seiner gewerblichen Tätigkeit abgegebenen Fragebogen angestellten Prognose hätten die Umsätze von im Jahr 2006 € 5.000 auf im Jahr 2007 € 8.000 ansteigen müssen. Vergleicht man diese optimistische Prognose jedoch mit den tatsächlich erzielten Ergebnissen des Bw., so ergibt sich ein anderes Bild. Tatsächlich haben sich die Provisionseinnahmen im Jahr 2007 im Vergleich zum Vorjahr nicht nur verringert, sondern ist – in logischer Konsequenz – auch der Verlust wiederum größer ausgefallen. Somit wurde das in der ursprünglichen Prognose angestrebte Ziel der steigenden Umsätze bei weitem nicht erreicht. Für die Zukunft könne laut Vorbringen des Bw. eine verlässliche Prognoserechnung nicht erstellt werden. Dies ist einerseits im Hinblick darauf, dass der Bw. davon ausgeht, dass seine Tätigkeit ab dem Jahr 2009 keine Einkunftsquelle mehr darstellen werde, nachvollziehbar, andererseits ein Indikator dafür, dass der Bw. selbst eingesehen hat, dass ihm die praktische Umsetzung der Absicht, aus der H Tätigkeit einen Gesamtgewinn zu erzielen, nicht gelungen ist und voraussichtlich auch nicht mehr gelingen wird und er daher für die Zukunft keine Prognose abgeben kann.

Der Bw. bringt zwar in seiner Berufung noch vor, intensiv darum bemüht zu sein, sein Geschäft aufzubauen. Dass er strukturverbessernde Maßnahmen gesetzt habe oder für die Zukunft andenke, um die von ihm ursprünglich angestrebten Ziele in den Folgejahren möglicherweise doch noch zu erreichen, wird jedoch nicht einmal behauptet. Dabei hätte der Bw. ab Mitte des Jahres 2007 während der Zeit seiner Arbeitslosigkeit mehr Zeit gehabt, sich seiner Tätigkeit als H-Kommissionär zu widmen. Auch daraus ist ersichtlich, dass der Bw. nicht ausreichend danach getrachtet hat, Gewinne zu erzielen bzw. ihm das in der praktischen Durchführung nicht gelungen ist.

Vielmehr zeigt auch das (nicht streitgegenständliche) Ergebnis des Jahres 2008 eine klare Verschlechterung der Situation im Vergleich zu den Vorjahren. Selbst wenn der Verlust des

Jahres 2008 von € 7.494,44 (im Jahr 2006) und € 8.125,24 (im Jahr 2007) auf € 4.697,07 gesunken ist, sind gleichzeitig die Kommissionswarenerlöse 10% von € 1.703,63 (im Jahr 2006) und € 1.408,41 (im Jahr 2007) auf € 929,37 (im Jahr 2008) gesunken. Die Kommissionswarenerlöse 20% zeigen eine ähnliche Tendenz. Zu bemerken ist, dass dies trotz stark verringter Reise- und Fahrtspesen von € 1.102,13 (im Jahr 2007) auf € 311,99 (im Jahr 2008) sowie Werbe- und Repräsentationsaufwendungen von € 3.841,08 (im Jahr 2006) und € 2.926,56 (im Jahr 2007) auf € 209,82 (im Jahr 2008) geschah. Auch der Wareneinkauf ist von € 4.048,03 auf 1.834,06 gesunken. In allen Jahren übersteigen die Verluste die Umsätze um ein Vielfaches.

Es ist daher offensichtlich, dass die für die Jahre 2006 und 2007 prognostizierten Umsätze nicht erzielbar sind, da einerseits die strittige Tätigkeit objektiv auf Grund ihrer Vertriebsstruktur und Preisgestaltungsmöglichkeiten nicht zur Erzielung eines Gesamtgewinnes geeignet ist und andererseits vom Bw. keine ausreichenden Bemühungen zur Hebung der Ertragslage ergriffen wurden.

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse und unter Bedachtnahme auf sowohl objektive Kriterien (Gewinnerzielungsmöglichkeit) als auch auf 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. Aus diesem Grund ist der streitgegenständlichen Tätigkeit daher von vornherein die Einkunftsquellenvermutung auch für den Anlaufzeitraum zu versagen.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 20. Jänner 2010

Für die Richtigkeit  
der Ausfertigung: