



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., gegen die Bescheide des Finanzamtes Hollabrunn Korneuburg Tulln betreffend Einkommensteuer 2005-2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

In seinen Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2005, 2006 und 2007 machte der Berufungswerber (Bw.) neben seinen nichtselbständigen Einkünften bei einerseits der X und andererseits der Y negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus seiner Tätigkeit als H-Kommissionär in der Höhe von € 5.832,72 (für 2005), € 9.516,68 (für 2006) und € 3.118,22 (für 2007) geltend.

Mit Bescheiden vom 3. Februar 2011 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für die Jahre 2005-2007 endgültig fest, wobei es die aus der Tätigkeit des Privatgeschäftsvermittlers resultierenden Verluste unberücksichtigt ließ. Begründend wurde dazu ausgeführt, dass die Tätigkeit im Hinblick darauf, dass es bei den Einkünften als H-Kommissionär zu keinem Gesamtüberschuss kommen werde, als Liebhaberei gemäß § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung 1993 (in weiterer Folge: LVO) einzustufen sei und die geltend gemachten Einkünfte aus Gewerbebetrieb daher nicht anzuerkennen seien.

In der dagegen rechtzeitig eingebrachten Berufung wendete der Bw. ein, dass er in den Jahren 2005 bis 2007 neben seiner hauptberuflichen Tätigkeit und der minimalen Tätigkeit für die Y die Tätigkeit eines Kommissionärs für die Produkte von H ausgeführt habe. Absicht sei gewesen, diese Tätigkeit, dessen Marketingplan den Bw. sehr überzeugt habe, so erfolgreich zu machen, dass er mit seiner Frau hauptberuflich von zu Hause aus arbeiten könne.

Durch den hohen finanziellen Aufwand für die Werbung, vor allem im Jahr 2006, seien große Verluste entstanden. Dennoch habe dieser Aufwand dazu geführt, dass in diesem Jahr zwei Marketingstufen haben erreicht werden können: Aktive Supervisor im Februar 2006 und Worldteam im März 2006. Insgesamt seien in diesem Jahr zehn Teampartner gesponsert worden, im Jahr 2007 seien es vier zusätzliche Teampartner gewesen.

Der Bw. habe in den Jahren 2005 bis 2007 29 Schulungen und Seminare besucht, um das Geschäft gewinnbringend voran zu treiben. Dies habe jedoch auch hohe Reise- und Eintrittskosten verursacht.

Auch in der Werbung seien die verschiedensten Strategien verwendet worden, von Telefonumfragen (zeit- und kostenintensiv) über Werbeaktien von WellBiz (sehr kostenintensiv) bis zu Umfrageboxen (kostengünstig), Gesundheitsberatungen und Wellnesschecks (zeitintensiv).

Durch die wöchentlichen Telefonbesprechungen mit den Sponsoren und Präsidenten sei das Geschäft immer wieder reflektiert worden, sodass der Kundenstamm ausgebaut habe werden können und es zu einer Steigerung des Umsatzes von € 4.149,03 auf € 7.557,21 gekommen sei.

Im Jahr 2007 habe sich die gesundheitliche Situation des Bw. verschlechtert, sodass er die Tätigkeit habe aufgeben müssen und seine Ehegattin das Geschäft für ihn weitergeführt habe. Durch ihre Schwangerschaft und die Geburt des vierten Kindes im Juni 2008 habe aber auch sie nicht mehr weiter arbeiten können und das Gewerbe sei mit der Absicht ruhend gelegt worden, es im Jahr 2009 wieder aufzunehmen. Da aber durch die Krankheit des Bw. einerseits und die Betreuung der vier Kinder andererseits keine Möglichkeit vorhanden gewesen sei, das Geschäft gewinnbringend weiter zu betreiben, habe sich der Bw. entschlossen, das Geschäft Ende 2008 zu schließen.

Der Bw. geht davon aus, dass er für den Fall, dass weder seine Krankheit noch das vierte Kind dazwischen gekommen wäre, im Jahr 2008 sicherlich eine positive Bilanz gehabt hätte. Dies deshalb, weil sich schon im Jahr 2007 der Verlust von rund € 9.500 (im Jahr 2006) auf rund € 3.000 (im Jahr 2007) minimiert habe.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 28. Juni 2012 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab.

Mit Eingabe vom 9. Juli 2012 beantragte der Bw. die Entscheidung über seine Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und brachte in seinem Vorlageantrag vor, dass es bei seiner Tätigkeit als H-Kommissionär tatsächlich sein Ziel gewesen sei, nach drei Jahren einen Gesamtgewinn zu erzielen. Dies habe der Bw. auch gegenüber seinem Steuerberater zum Ausdruck gebracht. Da es Ziel des Bw. gewesen sei, Gewinne zu machen, er weiters alles richtig habe machen wollen und darüber hinaus im zweiten Jahr viele Fortschritte gemacht habe, habe er das Gewerbe angemeldet. Aus diesem Grund sei der Vorwurf der Liebhaberei aus der Sicht des Bw. unbegründet.

Natürlich seien die Werbungskosten des Bw. sehr hoch gewesen. Er habe keine Ausbildung im Marketingbereich sondern sei Techniker. Auch seine Frau arbeite in einem anderen Bereich. Daher sei es am Anfang notwendig gewesen, viele Schulungen zu besuchen. Wäre der Bw. nicht krank geworden, hätte sich dies im Laufe der Jahre reduziert und der Ertrag wäre größer geworden.

Der Verwaltungsgerichtshof führe in seinem Erkenntnis vom 22.2.2000 aus, dass ein Kommissionär der Firma H quasi in einem Schneeballsystem arbeite und keine Gewinne machen könne. Diese Informationen habe der Bw. zu Beginn seiner Tätigkeit nicht gehabt. Der Bw. habe sich am Anfang sehr wohl über die Firma H informiert. Danach handle es sich bei H um eine Firma, die Nahrungsergänzungen produziere und verkaufe, die schon über 25 Jahre am Markt und in über 45 Ländern vertreten sei. Ein Schneeballsystem sei in Österreich verboten und wäre daher schon längst vom Markt genommen worden.

Auch andere Firmen wie T, A und andere würden um Mitarbeitern werben und ihre Produkte im häuslichen Bereich und ohne Gebietsschutz verkaufen. Auch diese würden hohe Reiseaufwendungen und Schulungsausgaben haben, dennoch gäbe es sehr viele erfolgreiche Kommissionäre in diesen Bereichen.

Der Bw. sei in seiner Organisation die vierte Linie unter dem Präsidenten, dem Get-Team Partner und seinem Sponsor gewesen. Alle drei seien äußerst erfolgreich und auch seine Sideline arbeite im positiven Bereich. Der Präsident sei sogar als erfolgreichster Unternehmer mit Hprodukten ausgezeichnet worden. Diese Informationen hätten den Bw. zu Beginn bekräftigt, diese Tätigkeit zu starten, der er mit seinem Job unzufrieden gewesen sei und gerne von zu Hause aus arbeiten habe wollen. Die genannten Personen hätten den Bw. sehr unterstützt, sodass sein Geschäft in 13 Monaten um zwei Marketingstufen gewachsen sei.

Die Information, dass es nicht möglich sei, in diesem Geschäft Gewinne zu machen, habe der Bw. nicht gehabt.

Der Verlust habe sich vom Jahr 2006 auf das Jahr 2007 um € 6.500 minimiert. Wäre das Geschäft weiter gegangen und der Verlust auch im Folgejahr wieder minus € 6.500 gewesen, hätte der Bw. im Jahr 2008 eine positive Bilanz von mindestens € 3.500 gehabt. Daher könne man nicht sagen, dass das Geschäft rückläufig gewesen sei und kein Gesamtüberschuss hätte erzielt werden können.

Der Bw. wiederholte seine Absicht, die Tätigkeit so erfolgreich zu machen, dass er mit seiner Frau hauptberuflich von zu Hause aus hätte arbeiten können. Auf diesem Weg habe er sich befunden, bis er im Jahr 2007 wegen seiner gesundheitlichen Situation das Geschäft an seine Frau weiter gegeben habe, die ebenfalls wegen des vierten Kindes letztendlich nicht mehr weiter arbeiten habe können.

Der Bw. habe in seinem ganzen Leben noch nie auf Kosten des Staates gelebt, sei immer arbeitend gewesen und habe in den Jahren 1995 bis 2006 als Gemeinderat aus Idealismus für die Gemeinde gearbeitet. Die Erträge aus seiner hauptberuflichen Arbeit habe er nicht verlegt, sondern in den Aufbau seines Geschäftes gesteckt. Auch seine Frau habe bis auf die Jahre der Kindererziehung immer gearbeitet, wenn auch geringfügig, aber doch. Die Steuern seien immer bezahlt worden.

Nun werde dem Bw. seine Tätigkeit als Liebhaberei und im Sinne der Steuerhinterziehung vorgeworfen. Die Ablehnung der Berufung würde den Bw. und seine Familie für deren Aufrichtigkeit bestrafen. Auch wenn der Bw. in seinem Beruf ganz gut verdiene gehe es sich bei Weitem nicht aus, seine sechsköpfige Familie allein zu ernähren. Daher müsse auch seine Frau arbeiten gehen, um die drei schulpflichtigen Kinder und das kleine Kind großziehen zu können. Die Nachzahlung würde einen großen Einschnitt in das Familienbudget des Bw. darstellen und müsse er sich in Schulden stürzen.

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.

Unstrittig ist, dass es sich bei der vom Bw. nebenberuflich ausgeübten Tätigkeit als H-Kommissionär grundsätzlich um eine Betätigung handelt, die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn zu erzielen. Die Tätigkeit ist mithin hinsichtlich der streitgegenständlichen Jahre 2005 bis 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 2005 aufgenommen, das Gewerbe ab 1. Jänner 2008 ruhend gemeldet und die Tätigkeit ab dem Jahr 2009 gänzlich eingestellt. Die Übergabe der Geschäftstätigkeit an die Frau des Bw. im Jahr 2007 ist für die Beurteilung der Liebhaberei ohne Bedeutung.

Strittig ist, ob hinsichtlich der in den ersten drei 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 2005 *Umsätze* aus der streitgegenständlichen Tätigkeit in der Höhe von € 4.148,84, für das Jahr 2006 in der Höhe von € 12.607,81 und für das Jahr 2007 in der Höhe von € 7.928,16.

Die Ausgaben für

Waren, Roh- und Hilfsstoffe (2005: € 7.097,68; 2006: € 13.366,95; 2007: € 4.137,92),

Reise- und Fahrtspesen (2005: € 555,50; 2006: € 1.443,46; 2007: 1.591,66),

Miet- /Pachtaufwendungen, Leasing (2005 und 2006: € 660),

Werbe- /Repräsentationsaufwendungen (2005: 2.180; 2006: 4.666,49; 2007: 970,93) sowie

übrige Aufwendungen und Betriebsausgaben (2005: € 1.982,18; 2006: € 5.518,80; 2007: € 4.253,28)

haben die Kommissionswarenerlöse bei Weitem überschritten, sodass der Bw. in den streitgegenständlichen Jahren jeweils einen Gesamtverlust in der Höhe von € 5.832,72 (für 2005), € 9.516,68 (für 2006) und € 3.118,22 (für 2007) erwirtschaftet hat.

Der Bw. hat weder behauptet, dass sich seine Tätigkeit von der Tätigkeit anderer Privatgeschäftsvermittler unterscheide, noch ist dies aus der Aktenlage erkennbar. Der Bw. weist in seinem Vorlageantrag lediglich darauf hin, dass es sowohl in seiner Organisation als auch in anderen Firmen, die um Mitarbeiter werben und ihre Produkte im häuslichen Bereich ohne Gebietsschutz verkaufen würden (z.B. T oder A), sehr viele erfolgreiche Kommissionäre gäbe. Über die Information, dass es in diesem Geschäft nicht möglich sei, Gewinne zu erzielen, habe er nicht verfügt.

Dazu ist zu bemerken, dass hier nicht in Zweifel gezogen wird, dass es Warenpräsentatoren gibt, die es schaffen, Gesamtgewinne zu erzielen. Zu beurteilen ist jedoch, ob die im streitgegenständlichen Fall vorliegende Art und Weise der Tätigkeit geeignet ist, einen Gesamtgewinn zu erwirtschaften.

Des Weiteren wendet der Bw. ein, dass sich der Verlust aus der Tätigkeit vom Jahr 2006 auf das Jahr 2007 um € 6.500 minimiert habe. Lediglich auf Grund der Verschlechterung seiner gesundheitlichen Situation im Jahr 2007 habe er sein Geschäft an seine Frau weitergeben müssen, welche jedoch letztlich - infolge der Geburt des vierten gemeinsamen Kindes - ebenfalls nicht mehr habe weiter arbeiten können. Wäre das Geschäft jedoch so weiter gegangen und hätte sich der Verlust im Folgejahr wieder um € 6.500 reduziert, hätte der Bw. im Jahr 2008 eine positive Bilanz gehabt. Es könne somit nicht gesagt werden, dass das Geschäft rückläufig gewesen sei.

Dazu ist festzustellen, dass sich die Rückläufigkeit des Geschäftes eindeutig aus der Verringerung der Umsätze von im Jahr 2006 € 12.607,81 auf im Jahr 2007 € 7.928,13 ergibt. Der Rückgang des Verlustes im Jahr 2007 ist nämlich keineswegs auf höhere Warenerlöse sondern lediglich auf den einerseits weitaus geringeren Wareneinkauf (offensichtlich wurde der in den Vorjahren angeschaffte Warenvorrat noch nicht gänzlich verkauft) und andererseits auf die massive Reduktion der Werbe- und Repräsentationsaufwendungen zurück zu führen ist.

Zu seiner, seitens des Bw. ins Treffen geführten, gesundheitlichen Situation im Jahr 2007 ist festzustellen, dass der Gesundheitszustand des Bw. nichts an der Beurteilung der Tätigkeit als H-Kommissionär ändert, zumal die Tätigkeit objektiv, demnach unter Außerachtlassung der persönlichen Umstände des Bw., zu beurteilen ist.

Da der Bw. nach Ansicht der Berufungsbehörde keine Möglichkeit hatte, die Vertriebsorganisation und das System der Gewinnung von "Interessenten" bzw. "Beratern" zu beeinflussen, war seine Tätigkeit als H-Kommissionär bei dieser Art der Wirtschaftsführung **objektiv nicht geeignet**, Gewinne zu erzielen. Vielmehr war nach den Umständen des Einzelfalles von Anfang an damit zu rechnen, dass sie - unabhängig vom tatsächlichen Beendigungszeitpunkt der Tätigkeit - verlustträchtig bleiben wird und letztlich zwangsläufig vor dem Erzielen eines Gesamtüberschusses der Einnahmen über die Werbungskosten beendet wird bzw. beendet werden muss.

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.

Im gegenständlichen Fall bringt der Bw. vor, dass er die Absicht gehabt habe, die Tätigkeit so erfolgreich zu machen, dass er mit seiner Frau hauptberuflich von zu Hause aus hätte arbeiten können und prognostiziert für das Jahr 2008 für den Fall, dass er die Tätigkeit fortgeführt hätte, einen Gewinn von mindestens € 3.500 (siehe Vorlageantrag).

Auch wenn nicht in Abrede gestellt wird, dass der Bw. die Tätigkeit als H Privatgeschäftsvermittler aus erwerbwirtschaftlichen Gründen aufgenommen und die Absicht gehabt hat, Gewinne zu erzielen, ist doch in jedem Einzelfall anhand der in § 2 Abs. 1 Z 1 bis Z 6 LVO genannten (objektiven) Kriterien zu beurteilen, ob sich die Tätigkeit insgesamt lohend gestaltet bzw. in Zukunft gestalten wird. Auf die Wunschvorstellungen desjenigen, der die Betätigung entfaltet, kommt es dabei nicht an (vgl. VwGH 27.5.1999, 97/15/0113).

Dass die optimistische Einschätzung des Bw., im Jahr 2008 einen Gewinn zu erzielen, aus der Luft gegriffen ist und auch im Falle der Weiterführung der Tätigkeit in keiner Weise der Realität entsprochen hätte, ergibt sich bereits aus dem Umstand, dass die Geschäftstätigkeit – wie bereits oben ausgeführt wurde - rückläufig war.

Entgegen der Ansicht des Bw. zeigt nämlich das Ergebnis des Jahres 2007 mit seinen sinkenden Umsätzen und sinkenden Kommissionswarenerlösen bei gleichzeitig verringertem Wareneinkauf und gesunkenen Werbe- und Repräsentationsaufwendungen sowie übrigen Aufwendungen und Betriebsausgaben eine klare Verschlechterung der Situation. Dass der Bw. noch im Jahr 2007 strukturverbessernde Maßnahmen angedacht oder gesetzt habe, um die von ihm ursprünglich angestrebten Ziele in den Folgejahren möglicherweise doch noch zu

erreichen, wurde nicht einmal behauptet. 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.

Es wurde somit das angestrebte Ziel der steigenden Umsätze im Jahr 2007 bei weitem nicht erreicht und wäre auch in Zukunft – entgegen der Prognose des Bw. für das Jahr 2008 – mit Sicherheit nicht erreicht worden.

Des Weiteren muss beachtet werden, dass der Bw. in den streitgegenständlichen Jahren seine Tätigkeit als Kommissionär für H neben seinen beiden nichtselbständigen Tätigkeiten bei der X und bei der Y ausübte, welche zweifellos eines nicht unbeachtlichen Zeitaufwandes bedurften. Angesichts des Umstandes, dass die H Tätigkeit somit lediglich als **dritte Tätigkeit 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. In diesem Zusammenhang ist auch davon auszugehen, dass die Schere zwischen hohen Fixkosten und geringen Einnahmen bedingt durch den geringeren Zeiteinsatz in den Folgejahren noch weiter auseinander geklafft wäre.

Die Annahme der mangelnden Zeitkapazität bestätigt der Bw. im Übrigen selbst, indem er in seinem Vorlageantrag ausführt, eingesehen zu haben, dass er das Geschäft aus gesundheitlichen und zeitlichen Gründen nicht mehr habe weiterführen können und es daher im Jahr 2009 geschlossen habe. Daraus ist ersichtlich, dass der Bw. offenbar erkannt hat, dass ihm die praktische Umsetzung seiner Absicht, aus der Tätigkeit bei H einen Gesamtgewinn zu erzielen, nicht gelungen ist und der Bw. auch keine Hoffnung mehr hatte, dass ihm dies in Zukunft noch gelingen würde.

Es ist daher offensichtlich, dass der für das Jahr 2008 prognostizierte Umsatz nicht erzielbar gewesen wäre, 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 war, 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 14. Februar 2013