

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Vn.Nn in der Beschwerdesache
Bf1, ***Bf1-Adr***, vertreten durch A.B. ***5*** GmbH, ***6***Str, A – ***6***
Stadt, über die Beschwerden

- 1.) vom 17. Februar 2020 gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 8. Jänner 2020 betreffend Einkommensteuer 2017,
- 2.) vom 5. Juli 2021 gegen die Bescheide des Finanzamtes vom 17. Februar 2021 betreffend Wiederaufnahme der Verfahren und Einkommensteuer 2015 und 2016, und
- 3.) vom 5. Juli 2021 gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 14. April 2021 betreffend Einkommensteuer 2018 zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin Frau Tl. Vn.Nn., geboren am tt.mm.j, übte in den Jahren 2014 bis 2018 verschiedene Tätigkeiten aus. Sie übte neben der Tätigkeit als Kanzleiangestellte auch die Tätigkeit des „*Empfehlungsmarketings*“ aus.

Die Beschwerdeführerin bewarb und vermarktete Produkte (Nahrungsergänzungsmittel) der Marke „M ***1***“, ***4*** (vorgelegte Rechnungen).

In den Jahren 2017 und 2018 betätigte sie sich zusätzlich im Bereich des „*Forderungsinkassos*“ (Branche: Erbringung von Dienstleistungen an Unternehmen und Private).

1.) Einkommensteuererklärungen 2014, 2015 und 2016 vom 23. Februar 2018 und
Einkommensteuererklärung 2017:

Die Beschwerdeführerin reichte am 23. Februar 2018 die Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2014, 2015 und 2016 beim Finanzamt ein.

Einkommensteuererklärung 2014:

Im Jahr 2014 erklärte die Beschwerdeführerin

- Einkünfte aus Gewerbebetrieb als Einzelunternehmerin (Handelstätigkeit):
Euro - 634,00 (Verlust), (Erlöse: Euro 0,00) und
- Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Kanzleiangestellte).

Einkommensteuererklärung 2015:

Im Jahr 2015 erklärte die Beschwerdeführerin

- Einkünfte aus Gewerbebetrieb als Einzelunternehmerin (Handelstätigkeit):
Euro - 2.324,76 (Verlust), (Erlöse: 0,00) und
- Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Kanzleiangestellte).

Einkommensteuererklärung 2016:

Im Jahr 2016 erklärte die Beschwerdeführerin

- Einkünfte aus Gewerbebetrieb als Einzelunternehmerin (Handelstätigkeit):
Euro - 16.700,51 (Verlust), (Erträge/Betriebseinnahmen: Euro 2,157,52) und
- Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Kanzleiangestellte).

Einkommensteuererklärung 2017:

Im Jahr 2017 erklärte die Beschwerdeführerin

- Einkünfte aus *selbständiger Arbeit* als Einzelunternehmerin (Handelstätigkeit):
Euro - 12.984,01 (Verlust), (Warenerlöse iHv Euro 5.088,76) und
- Einkünfte aus Gewerbebetrieb (nunmehr: Erbringung sonstiger wirtschaftlicher Dienstleistungen für Unternehmen und Privatpersonen – „*Forderungsinkasso*“):
Euro 38.811,48 und
- Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Kanzleiangestellte).

Im Jahr 2018 erklärte die Beschwerdeführerin

- Einkünfte aus *selbständiger Arbeit* (Handelstätigkeit),
- Einkünfte aus Gewerbebetrieb (nunmehr: Forderungsinkasso) und
- Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Die Bf.ⁱⁿ erklärte Einkünfte in folgender Höhe:

	2014	2015	2016	2017	2018
E a Gewerbebetrieb	- 634,00 ¹	-2324,30 ¹	-16.365,61 ¹	38.811,48 ²	47.495,09 ²
E a selbst. Arbeit ¹				-12.984,01 ¹	558,71 ¹
E a nselbst A	55.852,93	25.305,30	13.118,87	13.732,25	13.942,62

1) Branche: Handelstätigkeit - „Empfehlungsmarketing“

2) Branche: Sonstige Dienstleistungen für Privatpersonen und Unternehmen – „Forderungsinkasso“

Jahre 2017 und 2018:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb:

Die Beschwerdeführerin erklärte in den Jahren 2017 und 2018 die Einkünfte aus ihrer Tätigkeit des „Forderungsinkassos“ in der Branche „Erbringung sonstiger wirtschaftlicher Dienstleistungen für Unternehmen und Privatpersonen“ (Kennzahl 330, Abgabenerklärungen, Tabelle oben) nunmehr unter den Einkünften aus Gewerbebetrieb.

Die Einkünfte (Verluste) aus der Handelstätigkeit „Empfehlungsmarketing“ wurden in den Jahren 2017 und 2018 (neu) unter den Einkünften aus *selbständiger Arbeit* (Kennzahl 320) erklärt.

2.) Einkommensteuerbescheide 2014, 2015, 2016 vom 26. Februar 2018
und 2017 vom 8. Jänner 2020:

Das Finanzamt setzte mit Bescheiden vom 26.02.2018 die Einkommensteuer für die Jahre 2014, 2015, 2016, und vom 08.01.2020 die Einkommensteuer für das Jahr 2017, wie folgt fest:

	E. a. Gewerbebetrieb	E.a.selbst. Arbeit	E.a.n.selbst. Arbeit	Einkommen	Einkommenst. (26.02.2018 u. 08.01.2020)	Festgesetzte Einkommensteuer
2014	-634,00 ¹		55.486,93	54.380,06 ³	-452,00 ³	- 452,00
2015	-2.324,76 ¹		27.762,06	24.425,30 ³	- 1.330,00 ³	- 331,00 ⁷
2016	-16700,51 ¹		13.250,87	-4.311,64 ³	-718,00 ³	- 214,00 ⁷
2017	38.811,48 ²	-12.984,01 ¹	13.732,25	52.543,73 ⁴	14.198,00 ⁴	12.694,00 ⁵
2018	47.495,09 ²	558,71 ¹	13.942,62		18.276,00 ⁶	18.276,00 ⁸

- 1) Einkünfte aus Handelstätigkeit, Empfehlungsmarketing,
- 2) Einkünfte aus der Erbringung sonstiger wirtschaftlicher Dienstleistungen für Unternehmen und Privatpersonen - „Forderungsinkasso“,
- 3) Einkommensteuerbescheide 2014, 2015 und 2016 vom 26.02.2018,
- 4) Einkommensteuerbescheid 2017 vom 08.01.2020,
- 5) Beschwerdevereinsentscheidung (ESt 2017) vom 06.08.2020,
- 6) Einkommensteuerbescheid 2018 vom 14.04.2021,
- 7) Wiederaufnahme - Einkommensteuerbescheide 2015, 2016 vom 17.02.2021,
- 8) Beschwerdevereinsentscheidung (ESt 2018) vom 14.09.2021.

3.) Vorhalt vom 14. August 2019:

Das Finanzamt ersuchte mit schriftlichem Vorhalt vom 14.8.2019 - nach Ergehen der Einkommensteuerbescheide 2014, 2015, 2016 - um Aufgliederung der Waren, der Reise- und Fahrtspesen sowie der übrigen Aufwendungen im Zusammenhang mit ihrer betrieblichen Tätigkeit.

Das Finanzamt teilte mit, man werde überprüfen, ob die ausgeübte Tätigkeit eine Einkunftsquelle darstellt. Zwecks Beurteilung der ausgeübten Tätigkeit als Einkunftsquelle, mögen folgende Fragen beantwortet werden.

„Welche Tätigkeit wird ausgeübt?“

- 1) *Ausmaß und Entwicklung der Verluste*
- 2) *Verhältnis zwischen Umsatz und Verlusten*
- 3) *Ursachen, aufgrund deren im Gegensatz zu vergleichbaren Tätigkeiten kein Überschuss erzielt wird*
- 4) *marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen*
- 5) *marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung*
- 6) *Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage – konkreter Nachweis.*

Die Frist zur Beantwortung des Vorhaltes wurde mit 23.09.2019 vorgemerkt.

In der Folge beantragte die Bf.ⁱⁿ die Gewährung von Fristverlängerungen zur Beantwortung des Vorhaltes bis 23.10.2019, 22.11.2019 und 20.12.2019.

4.) Das Steuerjahr 2017:

Die Beschwerdeführerin erklärte in der schriftlichen Vorhaltsbeantwortung, dass sie im Jahr 2017 Einkünfte aus *Empfehlungsmarketing* und nunmehr zusätzlich Einkünfte aus *Forderungsinkasso* erzielt habe.

Dazu wurden nachstehende *Beilagen* übermittelt:

- Einkünfte aus Empfehlungsmarketing 2017 (Verlust iHv Euro -12.984,01),
- Gewinn- und Verlustrechnung aus Forderungsinkasso 2017 (Gewinn iHv Euro 42.711,48),
- Übersicht zu Fortbildungs- und Reisekosten 2017,
- Aufstellung zum Wareneinkauf Empfehlungsmarketing im Jahr 2017 iHv Euro 10.633,69 abzüglich Privatanteil 20%, somit Euro 8.506,77.

Zur Geschäftsentwicklung führte die Beschwerdeführerin aus, dass sich das Empfehlungsmarketing anders als geplant entwickelt habe. Daher habe sie im Jahr 2017 den Fokus verstärkt auf das Forderungsinkasso (nunmehr: Einkünfte aus Gewerbebetrieb) gelegt.

Einnahmen - Ausgabenrechnung 2017 (Beilagen):

Empfehlungsmarketing:

Einnahmen aus Empfehlungsmarketing (Verkauf - Produkte der Marke M):	Euro 5.088,76
Wareneinkauf - Produkte der Marke M:	Euro 10.633,46
Fortbildungs-, Ausbildungs-, und Fahrtkosten:	Euro 8.200,61
Verlust 2017:	Euro 13.730,96

Forderungsinkasso:

Gewinn- und Verlustrechnung 2017:

Erträge aus dem Forderungsinkasso:	Euro 69.007,53
Aufwand für Aus- und Weiterbildung:	Euro 5.605,13
Büromiete, Fahrtspesen:	Euro 9.182,53
Spesen des Geldverkehrs:	Euro 10.408,60
Jahresüberschuss:	Euro 42.711,48

5.) Einkommensteuerbescheid 2017 vom 8. Jänner 2020:

Mit Einkommensteuerbescheid vom 8.1.2020 wurden die

-Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von	Euro 38.811,48
-Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit in Höhe von	Euro 13.732,25
berücksichtigt;	

Gesamtbetrag der Einkünfte:	Euro 52.543,73
Einkommen:	Euro 51.552,77

Die Einkommensteuer wurde in Höhe von Euro 14.198,00 festgesetzt.

Verlust aus selbständiger Arbeit „*Empfehlungsmarketing*“ für Produkte der Marke M:

Das Finanzamt hat die Einkünfte aus *selbständiger Arbeit (Empfehlungsmarketing)* - diese wurden in den Jahren 2015 und 2016 als Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärt – in Höhe von Euro -12.984,01 (Verlust) im Bescheid 2017 nicht mehr berücksichtigt.

Begründend wurde ausgeführt, dass das Finanzamt gemäß § 2 Abs. 1 Liebhabereiverordnung, BGBl. Nr. 33/1993, zu beurteilen hat, ob eine Tätigkeit eine Einkunftsquelle darstelle.

Die Beschwerdeführerin (im Folgenden: Bf.ⁱⁿ) habe im Jahr 2014 die Tätigkeit des Empfehlungsmarketings für Produkte einer bestimmten Marke begonnen. Einnahmen aus dieser Tätigkeit wären erst 2016 und 2017 erzielt worden. In beiden Jahren wären immer Verluste als Einkünfte erklärt worden.

Die Bf.ⁱⁿ habe erklärt, dass sich diese Betätigung *nicht nach Plan* (wirtschaftliches Risiko) entwickelt habe. Daher habe sie im Jahr 2017 das Hauptaugenmerk ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit auf das „*Forderungsinkasso*“ gerichtet.

Das Finanzamt gehe daher davon aus, dass sich der Fokus auf eine *neue gewinnbringendere Tätigkeit* richte, sodass im Bereich des Empfehlungsmarketing in absehbarer Zeit kein Gesamtüberschuss zu erzielen sein wird. Diese Tätigkeit werde daher als Liebhaberei eingestuft.

6.) Antrag auf Fristverlängerung vom 7. Februar 2020 zwecks Einbringung einer Beschwerde:

7.) Beschwerde vom 17. Februar 2020 gegen den Einkommensteuerbescheid 2017:

Gegen den Einkommensteuerbescheid 2017 wurde am 17.02.2017 fristgerecht Beschwerde erhoben. Die Beschwerde wurde nicht begründet.

8.) Mängelbehebungsauftrag vom 17. März 2020:

Das Finanzamt erteilte einen Mängelbehebungsauftrag, weil es der Beschwerde an einem Beschwerdeinhalt gemangelt hat.

9.) Schriftsatz vom 2. April 2020 - Begründung der Beschwerde vom 17. Februar 2020:

In der Sache wurde ausgeführt, dass im Bereich des Empfehlungsmarketings *massive* Probleme aufgetreten sind. So wurde die Zusammenarbeit mit dem Produzenten der Produkte der Marke „M“ aufgrund dessen Unzuverlässigkeit beendet.

Man habe im Vertrieb mit der Firma ***3*** einen neuen Partner als Lieferanten der Produkte gefunden. Dieses Unternehmen wurde jedoch erst neu gegründet und ist daher noch mit dem

Aufbau beschäftigt. Der Betrieb sei mit der „*Gründung und Produktzulassungen*“ bzw. Erlangung von Lizenzen beschäftigt.

Daher hat sich die Bf.ⁱⁿ verstärkt auf die Tätigkeit im Bereich des „*Forderungsinkassos*“ konzentriert.

Nachdem die Probleme im Empfehlungsmarketing beseitigt sind, sollte sich die Ertragssituation in den nächsten Jahren deutlich verbessern.

Rechtlich führte die Bf.ⁱⁿ aus, dass gemäß § 1 Abs. 1 LVO Voraussetzung für das Vorliegen von Einkünften nicht ein erwirtschafteter Gesamterfolg (Gesamtgewinn, Gesamtüberschuss) ist, sondern die objektive Eignung einer Tätigkeit zur Erwirtschaftung eines solchen.

Bei einer Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO sind die Verluste am Beginn der Aufnahme der Tätigkeit, dies sind insbesondere die Verluste der ersten drei bis fünf Jahre, anzuerkennen. Zusätzlich wären die Kriterien des § 2 Abs. 1 Z 1 bis 6 LVO für den Anlaufzeitraum nicht prüfen. Die Anerkennung der Verluste der ersten drei Jahre bleibe auch dann aufrecht, wenn sich nach Ablauf des Anlaufzeitraumes ergebe, dass aufgrund der Prüfung anhand der Kriterien des § 2 Abs. 1 Z 1 bis 6 LVO keine Einkunftsquelle vorliege.

10.) Beschwerdevorentscheidung vom 6. August 2020 – Einkommensteuer 2017:

Das Finanzamt verringerte mit Beschwerdevorentscheidung vom 06.08.2020 die Einkommensteuer 2017 auf Euro 12.694,00 (bisher: Euro 14.198,00; Tabelle Seite 3).

Begründend führte das Finanzamt aus, dass bei der Betätigung „*Empfehlungsmarketing*“ ein Anlaufzeitraum nicht angenommen werden könne, wenn nach den Umständen des Einzelfalles damit zu rechnen sei, dass eine Tätigkeit bereits vor dem Anfallen eines Gesamtgewinnes beendet werden wird. Dies bedeute, dass aufgrund der am Beginn der Tätigkeit bestehenden Umstände bereits erkennbar sein muss, dass mit der in einer bestimmten Art und Weise geführten Betätigung ein Gesamtgewinn (Gesamtüberschuss) nicht erzielt werden könne. Aufgrund des fehlenden Gebietsschutzes, der hohen Fortbildungs- und Reisekosten, die die Einnahmen 2015 bis 2017 weit übersteigen, sei absehbar, dass die Betätigung vor Erzielung eines Gesamtgewinns beendet werden würde (vgl. VwGH 22.2.2000, 96/14/0038; 23.11.2011, 2008/13/0052).

Fristverlängerungsansuchen (Vorlageantrag) – Einkommensteuer 2017:

Die Bf.ⁱⁿ brachte mehrere Fristverlängerungsansuchen zwecks Einbringung eines Vorlageantrages (irrtümlich als „*Beschwerde*“ bezeichnet) betreffend die Beschwerdevorentscheidung vom 06.08.2020 ein:

-04.09.2020;

-05.10.2020;

-05.11.2020;
-04.12.2020;
-29.12.2020.

11.) Vorlageantrag - Einkommensteuer 2017 vom 9. Dezember 2020:

Die Bf.ⁱⁿ reichte mit Schriftsatz vom 9.12.2020 einen Vorlageantrag bei der belangten Behörde ein, welcher irrtümlich als „Beschwerde“ bezeichnet wurde. Die Bf.ⁱⁿ führte eingangs aus, dass die ausgeübte Tätigkeit „*Empfehlungsmarketing*“ darauf ausgerichtet sei, Gewinne zu erzielen.

Es handle sich um keine Betätigung, die mit der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern zusammenhängt,

- die sich für die Nutzung im Rahmen der privaten Lebensführung eignen, oder
- die auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sei.

Es liege eine Tätigkeit iS des § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung, BGBl.Nr. 33/1993, vor. Das Gewerbe dürfe nicht pauschal als Liebhaberei eingestuft werden. Es dürfe nur in Ausnahmefällen „*nach den Umständen des Einzelfalles*“ ein Anlaufzeitraum ausgeschlossen werden.

Verlust 2017:

Der Verlust im Jahr 2017 sei auf die hohen Wareneinkäufe und auf hohe einmalige Fortbildungskosten zurückzuführen. Waren wären auf Lager angelegt worden. Die Ausgaben für den Einkauf der Waren würden nicht im selben Jahr anfallen, in welchen diese Waren veräußert werden. Ausgaben und Einnahmen würden somit in verschiedene Jahre fallen. Die Fortbildungskosten wären einmalig und würden sich in den folgenden Jahren deutlich verringern bzw. überhaupt wegfallen.

Im Gegensatz zu den zitierten VWGH-Erkenntnissen betragen die Reisekosten 2017 nur einen Bruchteil der Einnahmen. Bei einem Handelsvertreter handle es sich bei den Reisekosten um variable Kosten, weshalb bei höheren Reisekosten im Verhältnis zu den Einnahmen, dauerhaft kein Überschuss erzielt werden könne. Dies vor allem bei der Annahme, dass die Reisekosten bei steigenden Einnahmen ebenfalls steigen würden. Diese Situation liege im vorliegenden Sachverhalt jedoch nicht vor.

Die Reisekosten betragen nur Euro 201,90; bei Einnahmen in Höhe von Euro 5.088,76.

Sie habe aufgrund der Probleme mit dem Produzenten einen neuen Produzenten suchen müssen. Dies zeige, dass die Bf.ⁱⁿ alle Handlungen setze, die von einem ordentlichen Kaufmann verlangt werden können, um die Ertragssituation zu verbessern.

12.) Wiederaufnahme der Verfahren -
Einkommensteuerbescheide 2015 und 2016 vom 17. Februar 2021:

Das Finanzamt nahm mit Bescheiden vom 17.02.2021 die Verfahren zur Festsetzung der Einkommensteuer 2016, 2017 gemäß § 303 Abs. 1 BAO wieder auf.

Die Wiederaufnahme wurde damit begründet, dass ein Anlaufzeitraum nach § 2 Abs. 2 LVO (Liebhabereiverordnung) dann nicht angenommen werden darf, wenn nach den Umständen des Einzelfalles damit zu rechnen sei, dass eine Betätigung bereits vor dem Anfallen eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) beendet werden wird. Dies bedeute, dass anhand der zu Betätigungsbeginn bestehenden Umstände von vornherein erkennbar sein muss, dass mit der Betätigung in der *geführten Art und Weise* kein Gesamtgewinn erzielt werden kann.

Durch den fehlenden Gebietsschutz, die hohen Fortbildungskosten iVm den Reisekosten, die die gesamten Einnahmen von 2015 bis 2017 übersteigen, sei schon systembedingt davon auszugehen, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtüberschusses beendet werden wird. Auf die Erkenntnisse des VwGH vom 22.2.2000, 96/14/0038, und vom 23.11.2011, 2008/13/0052, wurde verwiesen.

Die Einkommensteuer 2015 wurde in Höhe von Euro -331,00 anstatt bisher Euro -1.330,00 (Nachforderung: 999,00) festgesetzt.

Die Einkommensteuer 2016 wurde in Höhe von Euro -214,00 anstatt bisher -780,00 (Nachforderung: Euro 504,00) festgesetzt.

13.) Einkommensteuerbescheid 2018 vom 14. April 2021:

Mit Bescheid vom 14.04.2021 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer in Höhe von Euro 18.276,00 fest. Hinsichtlich der nunmehr *selbständigen* Tätigkeit „*Empfehlungsmarketing*“ wurde auf die Begründung in der Beschwerdevorentscheidung betreffend Einkommensteuer des Jahres 2017 vom 06.08.2020 verwiesen.

Das Einkommen wurde wie folgt ermittelt:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Forderungsinkasso):	Euro 47.495,09
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:	Euro 13.810,62
Gesamtbetrag der Einkünfte:	Euro 61.305,71

Laut Einkommensteuererklärung erzielte die Bf.ⁱⁿ im Jahr 2018 Einkünfte aus *selbständiger Arbeit* in Höhe von Euro 558,71, welche nicht mehr berücksichtigt wurden.

14.) Beschwerden vom 5. Juli 2021 gegen die ESt-Bescheide der Jahre 2015 und 2016:

Nach wiederholten Fristverlängerungsansuchen brachte die Bf.ⁱⁿ mit Schriftsätzen vom 5.7.2020 Beschwerden gegen die Einkommensteuer 2015, 2016 ein.

Eingewendet wurde, dass die Tätigkeit „*Empfehlungsmarketing*“ darauf ausgerichtet sei, Gewinne zu erzielen. Dabei handle es sich weder um die Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich für eine Nutzung im Rahmen der privaten Lebensführung eigne, noch um eine Tätigkeit, die auf eine besondere in der Lebensführung begründeten Neigung zurückzuführen sei.

Es handle sich um eine Tätigkeit im Sinne des § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung (LVO).

Insbesondere wurde zu den angeführten VwGH-Erkenntnissen ausgeführt, dass die Reisekosten, im Gegensatz zu jenen in den zitierten VwGH-Erkenntnissen, lediglich einen Bruchteil der Einnahmen ausgemacht haben. Wörtlich wurde schriftlich ausgeführt:

„Bei einem Handelsvertreter handelt es sich bei den Reisekosten um variable Kosten, weshalb bei deutlich höheren Reisekosten im Vergleich zu den Einnahmen, dauerhaft kein Überschuss erzielt werden kann, da anzunehmen ist, dass die Reisekosten bei steigenden Einnahmen ebenfalls steigen werden. Das liegt im gegenständlichen Fall aber nicht vor.“

„Gemäß § 2 Abs. 2 Liebhabereiverordnung beläuft sich der Anlaufzeitraum auf drei bis max. fünf Jahre. Wird nach diesen Anlaufzeitraum das Gesamtbild der Verhältnisse betrachtet, ist ersichtlich, dass nach den Jahren 2015 bis 2017, in denen aufgrund von Wareneinkäufen und intensiven Schulungen sowie aufgrund von Problemen mit den Vertragspartnern, ein Verlust erzielt wurde, bereits im Jahr 2018 und somit im vierten Jahr ein leichter Gewinn erzielt wurde.“

15.) Beschwerde vom 5. Juli 2021 gegen den Einkommensteuerbescheid 2018:

In der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2018 wird das Vorbringen in der Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2015 und 2016 wiederholt. Zum „*Empfehlungsmarketing*“ wurde eine Prognoserechnung vorgelegt:

Jahr	2019	2020	2021	2022	2023	2024	2025
Einnahmen	2.000,00	2.000,00	2.500,00	4.000,00	6.000,00	8.000,00	10.000,00
Ausgaben							
Wareneinkauf	1.000,00	1.250,00	1.250,00	2.000,00	1.800,00	2.400,00	3.000,00
Aus- Weiterb.	200,00	200,00	200,00	200,00	500,00	500,00	500,00
Reise-Fahrtk.	200,00	200,00	200,00	200,00	500,00	500,00	500,00

Sonstiges	200,00	200,00	200,00	200,00	500,00	500,00	500,00
Summe	-600,00	-600,00	-600,00	-600,00	-1500,00	-1500,00	-1500,00
Gewinn/Verl.	400,00	650,00	650,00	1.400,00	2.700,00	4.100,00	5.500,00

16) Beschwerdevereentscheidungen 2015, 2016 und 2018 vom 14.09.2021:

Das Finanzamt wies mit Beschwerdevereentscheidungen vom 14. September 2021 die Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide 2015, 2016 und 2018 als unbegründet ab.

Begründend wurde ausgeführt, dass im Jahr 2018 ein Jahresgewinn iHv Euro 558,71 aus der Betätigung („*Empfehlungsmarketing*“) erzielt worden sei. Bei gleichbleibenden Jahresgewinn würde ein Gesamtgewinn erst in circa 50 Jahren eintreten.

Die Beschwerdeführerin erziele neben dieser Tätigkeit auch Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit. Das Finanzamt stellte fest, dass die Bf.ⁱⁿ ihren Lebensunterhalt nicht aus der Tätigkeit Empfehlungsmarketing bestreite.

In den Jahren 2015 bis 2017 wären Verluste in Höhe von Euro 32.756,23 erwirtschaftet worden. Im Jahr 2018 wurde ein Gewinn in Höhe von Euro 558,71 erwirtschaftet.

Aus der hohen Verlustsituation sei nach der allgemeinen Lebenserfahrung zu erschließen, dass die Beschwerdeführerin ihre Tätigkeit vor Erreichung eines Gesamtgewinns beenden wird.

Das Finanzamt führte wörtlich schriftlich aus:

„Niemand wird auf Dauer nebenberuflich eine Tätigkeit ausüben, die auf Dauer keinen positiven Beitrag zum Einkommen leistet, sondern im Gegenteil das Einkommen schmälert, da die Verluste durch Einnahmen aus der nichtselbständigen Tätigkeit abgedeckt werden müssen (vgl. UFS 10.3.2011, RV/0820-L/09).“

17.) Vorlageantrag vom 13. Oktober 2021 betreffend die Beschwerdevereentscheidungen der Jahre 2015, 2016 und 2018:

Im Vorlageantrag verweist die Bf.ⁱⁿ auf die vorgelegte Prognoserechnung, die für das Jahr 2019 einen Gewinn ausweise (Euro 558,71).

Daher liege Liebhaberei nicht vor. Auf die Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide 2015, 2016 werde verwiesen.

18.) Vorlagebericht vom 12. Dezember 2021:

Das Finanzamt führte aus, dass durch die bezug habenden Beschwerdevereentscheidungen über die Beschwerden entschieden worden sei, sodass die neuerliche Erhebung einer „Beschwerde“

nicht möglich sei. Dies sei der steuerlich vertretenen Beschwerdeführerin bekannt gewesen. Daher werde die *Zurückweisung der „Beschwerden“* gemäß § 260 Abs. 1 BAO beantragt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf.ⁱⁿ betätigte sich in den Jahren 2014 bis 2018 neben anderen betrieblichen und beruflichen Tätigkeiten im Bereich des Empfehlungsmarketings. Sie bewarb und verkaufte Produkte der Marke M ***1***, L. Dabei handelt es sich um Nahrungsmittelergänzungsprodukte auf natürlicher, samenbasierter Herstellung. M ***1*** bietet laut Homepage hochwertige Nahrungsergänzungsmittel an, die aus natürlichen und gesunden Zutaten (Samen, etc.) hergestellt werden. Für die Vertriebspartner gibt es keinen Gebietsschutz. Jeder Partner legt seine eigenen Ziele und Verkaufsmethoden im Rahmen der gegebenen Rechtslage fest.

Die Bf.ⁱⁿ erzielte in den Jahren 2014 und 2015 keine Erlöse aus dem Verkauf dieser Produkte. Schließlich wandte sie sich im Jahr 2017 von ihrem Produktlieferanten ab.

Daher musste die Bf.ⁱⁿ einen neuen Produktlieferanten finden. Dies ist mit dem Produzenten ***3*** gelungen. Dieser Produzent musste sich jedoch im Jahr 2017 vorerst um die Gründung des Unternehmens und um Produktzulassungen (Lizenzen) kümmern.

Aufgrund der Probleme im Bereich Empfehlungsmarketing wendete sie sich verstärkt der Tätigkeit des *Forderungsinkassos* (Branche: Erbringung von Dienstleistungen für Unternehmen und Private) zu, in dem sie in beiden Jahren Gewinne erwirtschaften konnte. Steuerlich erklärte sie diese Gewinne ab 2017 (neu) unter den Einkünften aus Gewerbebetrieb (Formular E1, Kennzahl 330).

Die Einkünfte (Verluste) aus der Tätigkeit des Empfehlungsmarketings erklärte sie ab 2017 unter den Einkünften aus *selbständiger Arbeit* (Formular E 1, Kennzahl 320). Das Verhältnis Umsatzerlöse zu Verlusten stellt sich in den Jahren 2014 bis 2017 wie folgt in Euro dar:

	Erlöse	Verluste
2014	0,00	- 634,00
2015	0,00	-2.324,76
2016	2.157,52	-16.365,13
2017	5.088,76	-12.984,01
Summe	7.246,28	-32.307,90

Verlusten in Höhe von Euro 32.307,90 stehen Warenerlöse in Höhe von Euro 7.246,28 gegenüber. Die Gegenüberstellung der Verluste mit den Erlösen ergibt, dass die Erlöse 22,428% der gesamten Verluste ausmachen.

2. Beweiswürdigung

Dem Verfahren liegen die Erklärungen der Jahre 2014 bis 2018, die Bescheide der Jahre 2015 bis 2018, die Beschwerden gegen die Bescheide 2015 bis 2018, die Ansuchen um Fristverlängerungen, die Beschwerdevereinsentscheidungen, die Vorlageanträge und der Vorlagebericht zugrunde (Gang des Verfahrens).

3. Rechtliche Beurteilung

Zur Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer 2015 und 2016 mit Bescheiden vom 17. Februar 2021:

§ 303 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) lautet:

(1) Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wieder aufgenommen werden, wenn

a) der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonst wie erschlichen worden ist, oder

b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder

c) der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist, der Bescheid von Vorfragen (Paragraph 116,) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist,

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Die Beschwerdeführerin übte seit dem Jahr 2014 die Tätigkeit des Empfehlungsmarketings aus. Die Beschwerdeführerin erzielte in den beiden Jahren auch Einkünfte aus nichtselbständiger Erwerbstätigkeit. Ab dem Jahr 2017 hat sich die Bf.ⁱⁿ neben ihrer Tätigkeit als Kanzleiangestellte verstärkt der Tätigkeit des Forderungsinkassos zugewendet, weil es im Bereich des Empfehlungsmarketings zu *massiven Problemen* gekommen ist.

Der Produzent der beworbenen und vermarkteten Produkte habe sich als unzuverlässig erwiesen, sodass die Bf.ⁱⁿ gezwungen gewesen sei, einen neuen Produzenten vergleichbarer Produkte zu suchen. Diesen fand sie in der Firma ***3***. Dieser Produzent war im Jahr 2017 wiederum mit der Gründung und den Aufbau des Unternehmens beschäftigt. Es mussten erst die notwendigen Produktzulassungen und Lizenzen erworben werden.

Forderungsinkasso:

Die Bf.ⁱⁿ hat sich in den Jahren 2017 und 2018 der neuen Tätigkeit des *Forderungsinkassos* zugewendet, in welcher sie von Beginn an Überschüsse erzielen konnte. Diese Überschüsse wurden ab 2017 als Einkünfte aus Gewerbebetrieb erfasst.

Diese neuen Tatsachen (Neuausrichtung auf das Forderungsinkasso, Abwendung vom Lieferanten, Suche nach einem neuen Lieferanten) stellen besondere Indizien für die Annahme dar, dass die Tätigkeit des Empfehlungsmarketings vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes beendet werden wird, zumal die Bf.ⁱⁿ das Empfehlungsmarketing in den Jahren 2017 und 2018 zugunsten einer weiteren Betätigung zurückgestellt hat.

Ausgehend davon, dass in den Jahren 2015 bis 2017 Warenerlöse in Höhe von Euro 7.246,28 erzielt werden konnten, bei gleichzeitigen Verlusten in Höhe von Euro 29.349,14, wird deutlich, dass diese Tätigkeit auf Dauer *nicht erfolgsversprechend* sein wird.

Schließlich wurden in den Jahren 2014 und 2015 aus der Tätigkeit Empfehlungsmarketing Erlöse in Höhe von Euro 0,00 erzielt.

Diese Umstände lassen denklogisch darauf schließen, dass die Bf.ⁱⁿ die Tätigkeit des Empfehlungsmarketings vor Erreichen eines Gesamtgewinnes einstellen wird. Damit liegen neue Tatsachen vor.

Es kann grundsätzlich davon ausgegangen werden, dass es sich bei der gegenständlichen Betätigung (Empfehlungsmarketing für Produkte der Marke „M ***2****“) um eine erwerbswirtschaftliche Tätigkeit handelt, die in der Absicht ausgeübt wird, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen und die nicht unter § 1 Abs. 2 LVO fällt.

Liegt eine Tätigkeit im Sinne des § 1 Abs. 1 der Liebhabereiverordnung (LVO) vor, ist das Vorliegen von Einkünften zu vermuten. Diese Vermutung kann jedoch widerlegt werden, wenn die Absicht, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen, nicht anhand objektiver Umstände nachvollziehbar ist.

Das Vorliegen einer derartigen Absicht ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestatteten Einheit gesondert zu beurteilen. 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

Z 1: Ausmaß und Entwicklung der Verluste,

Z 2: Verhältnis der Verluste - Gewinne oder Überschüsse,

Z 3: Verlustursachen, aufgrund derer im Gegensatz zu vergleichbaren Tätigkeiten kein Gewinn

oder Überschuss erzielt wird,

Z 4 u. 5: Marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen und Preisgestaltung,

Z 6: Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen,

zu beurteilen.

Die nach der Liebhabereiverordnung maßgebliche Absicht des Steuerpflichtigen, einen Gesamtgewinn zu erzielen, ist ein innerer Vorgang (Willensentschluss), der erst dann zu einer steuerlich erheblichen Tatsache wird, wenn er durch seine Manifestation in die Außenwelt tritt. Es genügt daher nicht, dass der Steuerpflichtige die subjektive Absicht hat, Gewinne zu erzielen, sondern es muss die Absicht anhand der im § 2 Abs. 1 LVO beispielsweise aufgezählten objektiven Kriterien beurteilt werden. Auf Wunschvorstellungen desjenigen, der die Betätigung entfaltet, kommt es hierbei nicht an (vgl. UFS 24.3.2011, RV/0975-L/08).

Des Weiteren bestimmt § 2 Abs. 2 LVO, dass innerhalb der ersten drei Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab Beginn einer Betätigung (z.B. Eröffnung eines Betriebes) im Sinn des § 1 Abs. 1 LVO, längstens jedoch innerhalb der ersten fünf Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben) für diese Betätigung, Einkünfte vorliegen (Anlaufzeitraum).

Gemäß § 2 Abs. 2 letzter Satz LVO darf ein Anlaufzeitraum im Sinne des ersten Satzes *nicht* angenommen werden, wenn nach den Umständen des Einzelfalles damit zu rechnen ist, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) beendet wird (vgl. UFS 13.12.2011, RV/0954-W/07). 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 entsprechende Umstände vorliegen (vgl. UFS 24.10.2007, RV/0272-F/05).

Bei Warenanbieter und Präsentatoren kann nicht generell, jedoch in besonderen Fällen (z.B. Gesamtverlust übersteigt Umsätze aus drei Jahren um ein Vielfaches, Gewinn frühestens nach 15 Jahren) davon ausgegangen werden, dass die Tätigkeit vor Erzielen eines Gesamtgewinnes beendet wird.

Die Anlaufverluste ab Beginn der Betätigung in den Jahren 2014 bis 2017 (§ 2 Abs. 2 LVO) betragen etwa 32.000,00 Euro (in vier Jahren). Daher ist anhand der Liebhabereiverordnung vorzugehen.

Der Anlaufzeitraum ist als 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 die sich Betätigende allerdings erkennen, ob sich die Betätigung insgesamt lohnend gestaltet bzw. gestalten wird (vgl. UFS 22.12.2011, RV/0139-I/11; UFS 7.4.2008, RV/0787-I/06).

Ist damit zu rechnen, dass die Tätigkeit vor Erzielung eines Gesamtgewinnes aus wirtschaftlichen Gründen eingestellt wird, ist auch *kein Anlaufzeitraum* anzuerkennen. Die Versagung des Anlaufzeitraumes gemäß § 2 Abs. 2 LVO setzt voraus, dass nach den Umständen des Einzelfalles damit zu rechnen ist, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten) beendet wird. Dies bedeutet, dass anhand der zu Betätigungsbeginn bestehenden Umstände von vornherein erkennbar gewesen sein muss, dass mit der Betätigung in der geführten Art und Weise ein Gesamtgewinn (Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten) nicht erzielt werden wird (vgl. *Rauscher/Grübler*, Steuerliche Liebhaberei in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis, 2. Auflage, Rz 334).

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob hinsichtlich der in den ersten drei Jahren (2015, 2016 und 2017) erzielten Verlusten in Höhe von Euro 31.673,90 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 § 2 Abs. 2 LVO nicht angenommen werden darf.

Dazu Folgendes:

- a.) Ausmaß und Entwicklung der Verluste, Verhältnis d. Verluste zu den Gewinnen/Überschüssen:

Die in den Jahren 2015 bis 2017 erwirtschafteten Verluste sind steuerlich beachtlich, weil aufgrund der hohen Verluste zu erwarten ist, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes beendet werden wird. Das Verhältnis der sehr hohen Verlusten in Höhe von Euro 31.673,90 (2015, 2016, 2017) zu den Warenerlösen in Höhe von Euro 7.246,28 spricht im vorliegenden Sachverhalt deutlich für die Annahme von Liebhaberei.

Das Verhältnis der Verluste in Höhe von Euro 31.673,90 zu den Gewinnen und Überschüssen in Höhe von Euro 558,71 (2018) ist in den ersten fünf Jahren (2014 bis 2018) deutlich negativ und lässt die Ausübung des Empfehlungsmarketings in der praktizierten Art und Weise als unwirtschaftlich erscheinen.

- b.) Ursachen, auf Grund deren im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten kein Gewinn oder Überschuss erzielt wird:

Als Ursache für den fehlenden Erfolg sind Probleme mit dem Produzenten und Lieferanten der Produkte genannt, weil sich dieser als unzuverlässig erwiesen hat.

Im vorliegenden Sachverhalt erzielte die Bf.ⁱⁿ Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit als Kanzleiangestellte und zusätzlich Einkünfte aus der Erbringung von Dienstleistungen für Unternehmen und Privatpersonen - Forderungsinkasso.

Diese wirtschaftlichen Betätigungen erwiesen sich als wesentlich ertragreicher, weil die Bf.ⁱⁿ im Bereich des Forderungsinkassos positive Einkünfte erwirtschaften konnte (Tabelle, Seite 2).

Dabei fällt auf, dass die Bf.ⁱⁿ in den Steuererklärungen 2017 und 2018 die Einkünfte aus der Betätigung des Forderungsinkassos als Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Kennzahl 330) erfasst hat. Gleichzeitig wurden ab 2017 die Verluste im Bereich des Empfehlungsmarketing unter den Einkünften aus selbständiger Tätigkeit (Kennzahl 320) erfasst.

Schließlich gibt die Bf.ⁱⁿ den Vertrieb der Produkte der Marke M auf. Damit hat sie jedoch auch die Partnerschaft zu diesem Vertriebspartner beendet und musste sich ab dem Jahr 2017 einen neuen Vertriebspartner und Produzenten suchen.

c.) Marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die angebotenen Leistungen und Preisgestaltung:

In den Jahren 2017 und 2018 gab es massive Probleme, sodass sich die Bf.ⁱⁿ entschieden hat, einen neuen Produzenten solcher Produkte zu suchen.

Der neu genannte Produzent/Lieferant war wiederum mit der Unternehmensgründung und Erlangung von Lizenzen beschäftigt. Somit hängt ein möglicher Erfolg vorerst von der Neugründung dieses Produzenten ab.

Die Produkte werden im Internet mit Preisen des Herstellers beworben.

d.) Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen:

In den Jahren 2014, 2015 wurden keine Warenerlöse erzielt. In den Jahren 2016 und 2017 entstand infolge Fortbildungen und Reiskosten im Verhältnis zu den geringen Warenerlösen ein beträchtlicher Verlust.

Die Bf.ⁱⁿ meint, dass sie sich infolge der Probleme mit dem ursprünglichen Produzenten, zu einem Wechsel zu einem neuen Hersteller und Produzenten entschieden habe. Dieser Wechsel sei als strukturverbessernde Maßnahme zu werten. Dem steht jedoch entgegen, dass der neue Vertriebspartner und Produzent selbst erst mit dem Aufbau und der Gründung des Unternehmens (Erlangung von Produktzulassungen, Lizenzen) beschäftigt gewesen ist.

Insgesamt hat es in den Jahren 2017 und 2018 massive Probleme im Bereich des Empfehlungsmarketings gegeben. Daher hat sich die Bf.ⁱⁿ verstärkt neben ihrer Tätigkeit als Kanzleiangestellte der Tätigkeit des Forderungsinkassos zugewendet.

Gebietsschutz:

Die Bf.ⁱⁿ kauft Nahrungsmittelergänzungsprodukte der Marke M ***1*** um diese weiter zu verkaufen. Dabei verfügte sie über keinen Gebietsschutz.

Auch dies stellt aus Sicht des erkennenden Richters ein Indiz dafür dar, dass angesichts möglicher Mitbewerber im Bereich dieses Empfehlungsmarketings wohl damit zu rechnen ist, dass diese Betätigung vor Erzielung eines Gesamtgewinnes beendet werden wird und die objektive Fähigkeit, einen Gesamtüberschuss zu erzielen, nicht gegeben ist.

Die Bf.ⁱⁿ übte diese Tätigkeit in den ersten vier Jahren neben weiteren beruflichen und betrieblichen Tätigkeiten aus. Die Bf.ⁱⁿ hat Fortbildungsveranstaltungen besucht und einen Aufwand an Fortbildung- und Reisekosten investiert.

Die Beurteilung der behaupteten Absicht positive Ergebnisse erzielen zu wollen, muss gemäß § 1 Abs. 1 zweiter Satz LVO anhand objektiver für Dritte nachvollziehbarer Kriterien - insbesondere anhand der in § 2 Abs. 1 LVO genannten - möglich sein. Für das Vorliegen der grundsätzlichen Eignung zur Ertragsfähigkeit muss eine Betätigung nicht zwingend tatsächlich einen Gesamtgewinn erwirtschaften, aber objektiv geeignet sein, unter normalen wirtschaftlichen Verhältnisse ein positives Gesamtergebnis erzielen zu können (vgl. UFS 13.12.2011, RV/0954-W/07).

Im gegenständlichen Fall hat die Beschwerdeführerin in den Jahren 2014, 2015 überhaupt keine Verkäufe getätigt bzw. Erlöse erzielt.

In den Jahren 2015 bis 2017 haben die Aufwendungen und Ausgaben die Einnahmen um ein Vielfaches überschritten. Diese Umstände sprechen daher offenkundig dafür, dass die in Rede stehende Betätigung objektiv gesehen nicht zur Erzielung eines Gesamtgewinnes geeignet ist und von vornherein damit zu rechnen war, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes beendet werden wird (vgl. UFS 24.10.2007, RV/0272-F/05).

Unter Gesamtgewinn versteht man das Gesamtergebnis von Beginn der Betätigung bis zu deren Beendigung (Veräußerung, Aufgabe oder Liquidation). Maßgeblich ist daher nicht der (Perioden-)Gewinn, der innerhalb eines Kalenderjahres bzw. Wirtschaftsjahres erzielt wird, vielmehr sind alle Periodenergebnisse, während derer die Betätigung vorliegt zu berücksichtigen (vgl. UFS 13.12.2011, RV/0954-W/07).

Dabei ist auch zu beachten, dass das Ertragsstreben auf die Erzielung eines Gesamtgewinnes oder Gesamtüberschusses gerichtet sein muss. 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 (vgl. UFS 20.7.2010, RV/0829-G/09; UFS 22.10.2008, RV/0851-G/07).

Im vorliegenden Sachverhalt erwirtschaftete die Bf.ⁱⁿ in den Jahren 2015 bis 2018 Verluste in Höhe von Euro 31.673,90 gegenüber Gewinnen/Überschüssen in Höhe von Euro 558,71 (2018).

Wenn in vier Jahren die Verluste mehr als 60-mal höher als der Gewinn eines Jahres ist, lässt dies darauf schließen, dass die Ausübung des Empfehlungsmarketings in der *geführten Art und Weise* unwirtschaftlich ist.

Nach VwGH 22.2.2000, 96/14/0038, besteht aber keine Gewinnerzielungsabsicht, wenn einzelne Kosten höher als die Umsätze sind. Übersteigen die Verluste eines Vertreters die erzielten Umsätze um ein *Vielfaches*, ist diese Tätigkeit in der Art und Weise voraussichtlich nicht geeignet, Gewinne zu erzielen. Es ist daher damit zu rechnen, dass die Tätigkeit vor Erzielen eines Gesamtgewinns beendet werde, weswegen auch keine Anlaufverluste anzuerkennen sind.

2017: Neue Tätigkeit - Forderungsinkasso:

Die Bf.ⁱⁿ war in den ersten Jahren im Empfehlungsmarketing nicht erfolgreich, sodass sie sich der weiteren neuen Betätigung des *“Forderungsinkassos“* zugewendet hat. Sie übte sohin ab 2017 neben ihrer Tätigkeit als Kanzleiangestellte die Tätigkeit des Forderungsinkassos aus.

Damit liegt ein weiteres starkes Indiz für die Annahme vor, dass die Bf.ⁱⁿ ihre Betätigung vor Erzielung eines Gesamtgewinnes beenden wird. Die Absicht einen Gewinn zu erzielen, manifestiert sich nicht objektiv nach außen.

Nach Ansicht des Richters beim Bundesfinanzgericht steht fest, dass das Ziel ihrer Betätigung, Empfehlungsmarketing der Verkauf der Produkte gewesen sein muss. Nur wer selbst viel verkauft, oder verkaufen lässt, kann erfolgreich sein (vgl. UFS 22.10.2008, RV/0851-G/07). Von dieser Tatsache muss auch im vorliegenden Fall ausgegangen werden.

Nach § 2 Abs. 2 LVO liegen innerhalb der ersten drei Kalenderjahre ab Beginn einer Betätigung im Sinn des § 1 Abs. 1 LVO Einkünfte vor (Anlaufzeitraum).

Ein Anlaufzeitraum darf jedoch nicht angenommen werden, wenn nach den Umständen des Einzelfalles damit zu rechnen ist, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes beendet werden wird. Da der Bf.ⁱⁿ ihre Tätigkeit, nämlich Verkauf von Produkten der Marke M ***1*** beendet. Sie hat sich einen neuen Produzenten suchen müssen, der selbst erst im

Begriff ist ein Unternehmen aufzubauen und um Produktlizenzen anzusuchen. Daher liegt aus Sicht des erkennenden Richters ein weiteres Indiz für die Annahme von Liebhaberei vor.

Der Einwand, sie wolle das „*Empfehlungsmarketing*“ erfolgreich führen und habe deshalb den Produzenten gewechselt, geht ins Leere, da es auf ihre Wunschvorstellung nicht ankommt. Die subjektive Absicht, Gewinne zu erzielen, wird auch nicht bestritten.

Prognoserechnung (2019 bis 2025):

Betrachtet man die zur Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2018 vorgelegte Prognoserechnung, besteht auch darin ein Indiz für die Annahme, dass die Betätigung vor Erzielung eines Gesamtgewinnes beendet werden wird, zumal die Gewinne überschaubar sind.

Selbst wenn man die Prognoserechnung als plausibel anerkennt, wird es der Bf.ⁱⁿ nicht gelingen bis zum Jahre 2025 einen Gesamtgewinn zu erwirtschaften. Sie bräuchte bei tatsächlichem Vorliegen dieser Werte mehr als 20 Jahre um einen Gesamtgewinn zu erwirtschaften.

Dagegen sprechen wiederum die Probleme im Jahr 2017 mit dem ursprünglichen Produzenten/Lieferanten und steht hinter dem neu gewonnenen Produzenten wiederum die Ungewissheit, ob das Empfehlungsmarketing erfolgreich neu starten würde.

So stehen im Zeitraum 2014 bis 2025 Verlusten in Höhe von Euro -32.307,90 mögliche Gewinne in prognostizierter Höhe von Euro 15.300,00 (Prognoserechnung 2019 bis 2025) gegenüber.

Daraus leitet sich aus Sicht des erkennenden Richters die Erkenntnis ab, dass in den ersten 20 Jahren ein Gesamtgewinn nicht realisierbar sein wird.

Besteht daher objektiv gesehen keine Möglichkeit, Einnahmenüberschüsse zu erzielen, reicht der behauptete (subjektive) Wille, Überschüsse zu erzielen, für das Vorliegen einer steuerlich zu beachtenden Einkunftsquelle nicht aus (vgl. VwGH 29.1.2003, 97/13/0015).

Da in objektiver Betrachtungsweise die Tätigkeit zu keinem Gesamtgewinn führen wird und die Bf.ⁱⁿ andere Tätigkeiten erfolgreicher ausübt (Forderungsinkasso, Kanzleiangestellte) liegt aus Sicht des erkennenden Richters bei der ausgeübten Tätigkeit Empfehlungsmarketing keine Einkunftsquelle, sondern eine steuerlich unbeachtliche Liebhaberei vor.

Dies vor allem deshalb, weil während der gesamten Tätigkeitsperiode hohe Verluste angefallen sind und die Tätigkeit wohl nur nebenberuflich ausgeübt wurde.

Des Weiteren muss beachtet werden, dass die Bf.ⁱⁿ im Beschwerdezeitraum einer nichtselbstständigen Beschäftigung nachgegangen ist und daher ihren Lebensunterhalt nicht durch die gegenständliche Tätigkeit bestritten hat.

In den Jahren 2014 bis 2017 wurden nur Verluste erklärt. Wenn es nur Verluste aus der Tätigkeit gibt, lässt dieser Umstand nach allgemeiner Lebenserfahrung den Schluss zu, dass die Tätigkeit ohne Gesamtgewinn beendet wird. Niemand wird auf Dauer nebenberuflich eine Tätigkeit ausüben, die keinen positiven Beitrag zum Einkommen leistet, sondern das Einkommen schmälert, da die Verluste durch Einnahmen aus der nichtselbstständig ausgeübten Tätigkeit bzw. dem Forderungsinkasso abgedeckt werden müssen (UFS 10.03.2017, RV/0820-L/09).

Bei der Beurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft der ausgeübten Tätigkeit ist somit, nach dem Gesamtbild der Verhältnisse und unter Bedachtnahme auf sowohl objektive Kriterien (Gewinnerzielungsmöglichkeit) als auch auf subjektive Kriterien (Gewinnerzielungsabsicht), festzustellen, dass bei der Beurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft der ausgeübten Tätigkeit, nach den Umständen des Einzelfalles damit zu rechnen ist, dass sie vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes beendet wird.

Aus der Tätigkeit wurden vor allem hohe Verluste erzielt. Nach dem Sachverhalt bestand keine Aussicht nachhaltige Gewinne in nennenswerter Höhe zu erzielen, geschweige denn die entstandenen Verluste zu egalisieren, um in absehbarer Zeit einen Gesamtgewinn zu erzielen.

Das BFG geht daher davon aus, dass bei der vorliegenden Tätigkeit damit zu rechnen ist, dass sie vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes beendet werden wird. Somit darf ein Anlaufzeitraum nicht angenommen werden. Es ist auch für die ersten drei Jahre nicht vom Vorliegen einer Einkunftsquelle auszugehen. Ein Anlaufzeitraum ist nicht anzunehmen, wenn die Tätigkeit ist objektiv nicht geeignet, Gewinne hervorzubringen.

Aufgrund der in den Jahren 2014 bis 2018 erzielten Verluste und deren Verhältnis zu den erzielten Warenerlösen und Gewinnen ist zu schließen, dass die Betätigung des Empfehlungsmarketings in der von der Bf.ⁱⁿ geführten Art und Weise von Beginn an nicht zur Erzielung eines (Gesamt-)Gewinnes geeignet war.

Die behaupteten Bemühungen um Verbesserung der Ertragslage sind objektiv nicht nachvollziehbar, zumal die Bf.ⁱⁿ in den Jahren 2017, 2018 sich vermehrt dem Forderungsinkasso zugewendet hat und schließlich die Zusammenarbeit mit dem Produzenten beendet hat.

Schließlich ist der neue Vertriebspartner im Jahre 2017 erst im Aufbau seines Unternehmens begriffen: Dies lässt den Schluss zu, dass der Aufbau des Empfehlungsmarketings mit einer neuen Marke einen neuerlich erhöhten Aufwand mit sich bringen werde, sodass auch darin vorerst wohl keine Besserung der Ertragslage in Aussicht genommen werden kann.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die Tätigkeit des Empfehlungsmarketings in der hier über Jahre praktizierten Art und Weise erweist sich als unwirtschaftlich und nicht geeignet, in absehbarer Zeit einen Gewinn zu erzielen. Auf die angeführte Judikatur wird verwiesen.

Klagenfurt am Wörthersee, am 4. September 2025