

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Claudia Mauthner in der Beschwerdesache Bf. über die Beschwerde vom 22. September 2014 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Bregenz vom 4. September 2014 betreffend Einkommensteuer der Jahre 2011, 2012 und 2013 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (im Folgenden abgekürzt Bf.) erklärte für die Streitjahre 2011 bis 2013 neben ihren Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus ihrer Tätigkeit als Mentalcoach.

Mit Bescheiden vom 4. September 2014 setzte die belangte Behörde die Einkommensteuer für die Jahre 2011 bis 2013 fest, wobei die erklärten Einkünfte aus Gewerbebetrieb unter Verweis auf das Erkenntnis des BFG vom 2.7.2014, RV/1100410/2011, unberücksichtigt blieben.

Die gegen diese Bescheide erhobene Beschwerde richtet sich gegen die Nichtberücksichtigung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Begründend brachte die Bf. im Wesentlichen vor, bei der Tätigkeit als Mentalcoach handle es sich um eine selbständige Tätigkeit, die nachhaltig und mit Gewinnabsicht ausgeübt werde. Da auch eine Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr vorliege, seien sämtliche Tatbestandsmerkmale des § 23 Abs. 1 EStG 1988, welcher die Voraussetzungen für das Vorliegen von Einkünften aus Gewerbebetrieb festlege, erfüllt. Schon deshalb seien die von ihr aus ihrer Tätigkeit als Mentalcoach erzielten Einkünfte anzuerkennen.

Gemäß § 1 Abs. 1 LVO lägen Einkünfte vor bei einer Betätigung, die durch die Absicht veranlasst sei, einen Gesamtgewinn zu erzielen. Voraussetzung sei, dass die Absicht anhand objektiver Umstände nachvollziehbar sei. Gemäß § 2 Abs. 1 LVO sei das

Vorliegen der Absicht einen Gesamtgewinn zu erzielen unter anderem anhand folgender Umstände zu beurteilen:

- § 2 Abs. 1 Zn 1 und 2 LVO (Ausmaß und Entwicklung der Verluste; Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen)

Die Verluste aus den Jahren 2011 bis 2013 würden hauptsächlich aus den Kosten resultieren, die die Umschulung verursacht habe, Das Ausmaß der Verluste bezogen auf die Chancen der zukünftigen Einnahmen sei sehr gering. So werde bei einem Stundensatz von 50,00 Euro bereits nach ca. 140 verrechenbaren Stunden der Gesamtverlust ausgeglichen sein. Bereits aus dieser Überlegung sei abzuleiten, dass steuerrelevante Einkünfte vorlägen.

- § 2 Abs. 1 Zn 3, 4, 5 und 6 LVO (Ursachen, auf Grund deren im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Gewinn oder Überschuss erzielt wird; marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen; marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung; Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen (zB Rationalisierungsmaßnahmen)

In der Anfangsphase eines Unternehmens komme es naturgemäß oft zu einem Verlust (siehe § 2 Abs. 2 LVO, wonach in den ersten fünf Kalenderjahren (Anlaufzeitraum) jedenfalls Einkünfte vorlägen). Wichtig sei, dass alle Maßnahmen gesetzt würden um diese Verlustphase so kurz wie möglich zu halten. Die Bf. habe versucht, potentielle Kunden mit Hilfe diverser Werbematerialien anzusprechen. Teilweise habe dies sehr gut funktioniert. Die Bf. könne behaupten, dass ihr Verhalten marktgerecht sei. Ihr sei sehr wichtig, dass sie keine hohen Verluste erwirtschafte und somit ihr Unternehmen rationell führe. Ihr sei klar, dass ihr Unternehmen klein bleiben würde, sie sei aber der Überzeugung, dass sie ihre geringen Anfangsverluste in Zukunft mit entsprechenden Gewinnen abdecken könne. Ihr Ziel sei, die ihr drohende Pensionslücke mit diesen Einkünften ausfüllen zu können.

Im Erkenntnis des BFG vom 2.7.2014, RV/1100410/2011, auf welches in den angefochtenen Bescheiden verwiesen werde, sei zu beurteilen gewesen, ob die Umschulungskosten Werbungskosten gemäß § 16 EStG 1988 darstellen würden.

Im gegenständlichen Beschwerdefall gehe es um die Frage, ob Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 23 EStG 1988 vorlägen. Im zitierten Erkenntnis des BFG werde ausgeführt, dass die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für Umschulungsmaßnahmen an drei Voraussetzungen geknüpft sei. So müsse es sich um Umschulungsmaßnahmen handeln, diese Maßnahmen müssten umfassend sein und diese Maßnahmen müssten auf die tatsächliche Ausübung eines anderen Berufs (mit der Absicht Gewinne zu erzielen) abzielen.

Im zitierten Erkenntnis des BFG sei festgestellt worden, dass es sich für die Bf. als angestellte Sekretärin bei der Ausbildung zum Akademischen Mentalcoach sowie zur Lebens- und Sozialberaterin um Umschulungsmaßnahmen handle.

Die Umschulungsmaßnahmen müssten auch umfassend sein. Nach den Gesetzesmaterialien zum HWG 2002, AB 1285 BlgNr 21. GP 6, seien die Aufwendungen dann abzugsfähig, wenn *„sie derart umfassend sind, dass sie einen Einstieg in eine neue berufliche Tätigkeit ermöglichen, die mit der bisherigen Tätigkeit nicht verwandt ist (zB Ausbildung einer Arbeitnehmerin aus dem Druckereibereich zur Krankenpflegerin.“* Abzugsfähig seien somit Aufwendungen im Zusammenhang mit einem Beruf, der bisher noch nicht ausgeübt worden sei. Da die Bf. bisher als Sekretärin bei der Gemeinde Ortsname1 tätig gewesen sei, ermögliche sie sich mit der Ausbildung als Mentalcoach bzw. einer Lebens- und Sozialberaterin einen Einstieg in eine neue berufliche Tätigkeit, die mit ihrer Tätigkeit als Sekretärin nicht verwandt sei.

Die Umschulung müsse auch auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufs abzielen. Im zitierten Erkenntnis des BFG werde diesbezüglich Folgendes ausgeführt: *„Für die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen als Umschulungskosten wäre es allerdings erforderlich, dass die Bf. ernsthaft bemüht ist, den Beruf tatsächlich auszuüben und auch Einnahmen zu erzielen. Für das ernsthafte Bemühen den Beruf eines Mentalcoachs bzw. einer Lebens- und Sozialberaterin auszuüben, würde zB die Anmietung von Räumlichkeiten, die Investitionen in Anlagegüter oder Werbemaßnahmen sprechen.“* Die Bf. habe im Jahr 2011 erstmalig Einnahmen aus der Tätigkeit als Mentalcoach erzielt und habe mit dieser Tätigkeit ein zweites Standbein schaffen wollen. Sie werde in ein paar Jahren in Pension gehen und ihr aktuelles Dienstverhältnis beenden können. Um ihren finanziellen Verpflichtungen als alleinstehende Frau in Zukunft weiterhin nachkommen zu können, sei es notwendig, schon jetzt die entsprechenden Weichenstellungen vorzunehmen. Sie sei der Überzeugung, dass sie in Zukunft Gewinne aus der Tätigkeit als Mentalcoach erwirtschaften werde. Diese Überzeugung resultiere auch aus der Tatsache, dass sie von ihren bisherigen Kunden eine sehr positive Resonanz erfahren habe dürfen. Die vom BFG geforderten Werbemaßnahmen und auch die Anmietung von Räumlichkeiten habe sie im Jahr 2012 getätigt. Konkret habe sie Flyer produzieren lassen und auch Visitenkarten gedruckt. Nachdem im Jahr 2013 die Einnahmen vorübergehend ausgeblieben seien, habe sie aus Gründen der Kostenersparnis ihren Gewerbeschein ruhend gestellt. Sie werde ab Oktober 2014 den Gewerbeschein erneut aktivieren, da sie ab diesem Zeitpunkt Einnahmen erzielen werde. Sie sei auch auf der Suche nach geeigneten Coachingräumen. Sobald sie diese gefunden habe, werde sie ihr kleines Unternehmen weiter in die positive Richtung führen.

Aus den obigen Ausführungen sei zu ersehen, dass die Bf. sämtliche, vom BFG im zitierten Erkenntnis geforderten Voraussetzungen für die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für Umschulungsmaßnahmen erfüllt habe.

Mit Beschwerdevereentscheidung vom 23. April 2015 wurde die Bescheidbeschwerde abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt, der Begriff „Coaching“ stamme ursprünglich aus dem Bereich des Leistungssports. Ein Coach begleite und betreue den Sportler als persönlicher Trainer, unterstütze diesen mental und entwickle gemeinsam mit ihm einen optimalen Ablauf- und Trainingsplan. Der Begriff Coaching bezeichne eine Vielfalt von

Trainings- und Beratungskonzepten zur Entwicklung und Umsetzung persönlicher oder beruflicher Ziele und der dazu notwendigen Konsequenzen.

Die in Coaching-Seminaren vorgetragenen Lerninhalte, wie „optimale Entfaltung der eigenen Stärken“, „Psychohygiene“, „Selbstheilungskräfte stärken“, „die Geheimnisse des Erfolgs und des Misserfolgs“, „emotionale Ausgewogenheit erreichen“, „Befreiung von Ängsten aller Art (vor allem Existenzangst)“ usw. könnten in vielen Lebenslagen nützlich sein.

Derartige Lehrinhalte würden allgemeine sprachliche und soziale Fertigkeiten transportieren, die jeder Mensch sowohl im privaten als auch beruflichen Lebensumfeld verwenden könne. Die erlernten Fähigkeiten seien nicht nur im beruflichen Umfeld einsetzbar, sondern auch in vielen anderen Bereichen, insbesondere auch im Umgang mit Menschen allgemein. Das vermittelte Wissen könne zur Verbesserung des menschlichen Verhaltens und der menschlichen Kommunikation generell beitragen. Das unspezifisch definierte Zielpublikum und die allgemein vermittelten Lehrinhalte derartiger Kursprogramme würden sich nicht eindeutig von der Lebensführung trennen lassen. Nach der Verordnung des Bundesministeriums für wirtschaftliche Angelegenheiten (Lebens- und Sozialberaterinnen – Befähigungsnachweisverordnung, BGBl. 221/1998) würde die erfolgreiche Absolvierung einschlägiger Kurse die Befähigung für das bewilligungspflichtige gebundene Gewerbe der Lebens- und Sozialberatung vermitteln. Die Lebens- und Sozialberatung würde ein weites Spektrum an Inhalten bieten und sei nicht auf pädagogische Verhaltensfelder begrenzt, sondern decke verschiedene Berufsbilder ab: Persönlichkeitsberatung, Beziehungs- und Sexualberatung, Ehe-, Familien- und Erziehungsberatung, Konfliktberatung, Gruppenberatung und –moderation, Gesundheits- und Ernährungsberatung, Bildungs-, Berufs- und Finanzberatung, Freizeitberatung, Sozialberatung, Coaching, Superversion und Kommunikationstrainings. Denn Lebens- und Sozialberatung sei die bewusste und geplante psychologische Betreuung und Begleitung von Menschen jeden Lebensalters in den verschiedensten Problem- und Entscheidungssituationen hinsichtlich privater wie beruflich belastender Auslösefaktoren.

Derartige Basislehrgänge würden auch von Teilnehmern besucht, die gar keinen Beruf ausüben wollten bzw. einen solchen (einschlägigen Beruf) auch nicht anstrebten, weil das in derartigen Kursen vermittelte Wissen allgemein als hilfreich in privaten wie beruflichen Situationen eingeschätzt werde. Die Verquickung von privatem wie beruflichem Umfeld sei diesfalls fließend.

Ebenso führe die Kenntnis (Unterweisung) über Fertigkeiten, die ganz allgemein für den außerberuflichen Bereich wie auch für verschiedene berufliche Bereiche Bedeutung hätten, nicht notwendig zu einer berufsspezifischen Bedingtheit (VwGH 15.4.1998, 98/14/0004).

Eine psychologische Fortbildung, deren Inhalte nicht auf (einschlägig) spezifische (berufliche) Fragen und Umstände abstelle (wie die von der Bf. absolvierten Kursmodule),

sondern psychologische Fähigkeiten wie z.B. Kommunikationsverhalten von Menschen ganz allgemein anspreche, weise einen Konnex zur Lebensführung auf. Bildungsmaßnahmen, die auch für nicht berufstätige Personen von allgemeinem Interesse seien und deshalb ebenso der privaten Lebensführung dienten, würden folglich den in § 1 Abs. 2 Z 2 LVO („...in der Lebensführung begründeten Neigung..“) skizzierten Tatbestand der Selbstverwirklichung verwirklichen.

Dies gelte vor allem dann, wenn die erworbenen Kenntnisse sowohl beruflich Verwendung finden könnten als auch für die private Umfeldgestaltung hilfreich seien. Auf Grund der allgemeinen Zugänglichkeit der von der Bf. gebuchten Seminare und wegen der angesprochenen allgemein persönlichkeitsbildenden Themen sei der Zusammenhang mit der Lebensführung objektiv erkennbar.

Kurse zur Stressbewältigung, zur Charakterentfaltung, der Beseitigung negativer Einstellungen und emotionaler Störungen usw. seien Faktoren für die Persönlichkeitsentwicklung und zielten nicht primär darauf ab, eine berufsausbildende Grundlage zu liefern. Die persönliche Stressbewältigung gehöre in den Bereich der Erhaltung bzw. Verbesserung der eigenen Gesundheit und somit in den Bereich der privaten Lebensführung, deren (Kurs-)Kosten zu den nichtabzugsfähigen Aufwendungen zählten.

Zur Einkunftsquelleneigenschaft der Tätigkeit der Bf. als Mentalcoach sei anzumerken, dass sowohl in den Streitjahren als auch für das Jahr 2014 ausschließlich „Verluste“ erklärt worden seien.

Gemäß § 1 Abs. 2 Z 2 LVO sei Liebhaberei anzunehmen, wenn Verluste aus Tätigkeiten entstehen würden, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen seien. Diese Annahme sei widerlegbar. Eine Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 2 LVO liege vor, wenn diese im Konkreten bei Anlegen eines abstrakten Maßstabes („typischerweise“) einen Zusammenhang mit einer in der Lebensführung begründeten Neigung aufweise. Dies treffe nach der Rechtsprechung vor allem auf nebenberuflich ausgeübte Tätigkeiten zu (VwGH 30.7.2002, 96/14/0116).

Die Lebens- und Sozialberatung sei als Betätigung einzuordnen, die in typisierender Betrachtung auf der persönlichen Neigung zur Krisenbewältigung beruhe. Dies gelte umso mehr als die Bf. ihren Lebensunterhalt tatsächlich durch die nichtselbständige Tätigkeit erwirtschaftete.

Die Tätigkeit als „Coach“ habe die Bf. in den vergangenen Jahren (einnahmenbezogen) entweder nur geringfügig oder gar nicht ausgeübt. So seien in den Jahren 2011 bis 2014 folgende Einnahmen bzw. Ausgaben erklärt worden:

	Einnahmen	Ausgaben	Ergebnis
2011	560,00 €	-3.524,12 €	-2.964,17 €
2012	380,00 €	-1.293,09 €	-913,07 €

2013	0,00 €	-3.044,93 €	-3.044,93 €
2014	700,00 €	-1.441,07 €	-741,07 €

Im Jahr 2014 habe die Bf. ihr Gewerbe der „Lebens- und Sozialberatung“ bis zum 1. Oktober ruhend gemeldet. Anlässlich eines fernmündlich geführten Gespräches am 13. Mai 2014 (mit dem für die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2010 zuständigen Richter des BFG) habe die Bf. erklärt, *„vielleicht in der Pension als Mentalcoach arbeiten zu wollen, sich aber nicht vorstellen zu können, ihre Anstellung in der Gemeinde Ortsname1 bis dahin aufzugeben.“*

Mit Schriftsatz vom 24. Februar 2020 teilte die Bf. dem Finanzamt unter dem Titel „Bekanntgabe Betriebsaufgabe“ mit, sie sei seit dem 25. Mai 2018 im Krankenstand. Aus diesem Grund sei sie gezwungen gewesen, ihr Gewerbe ruhend zu legen. Im Jahr 2018 habe sie noch einige Fixkosten gehabt, die wegen bestehenden laufenden Verträgen zwangsläufig angefallen seien (Miete, etc.). Ab dem Jahr 2019 seien diese Kosten weggefallen. In den letzten drei Jahren ihrer nebenberuflichen Tätigkeit (2015 bis 2017) habe sie immer Gewinne erwirtschaftet und damit auch beweisen können, dass sie ihre Tätigkeit zielstrebig und nachhaltig ausgeübt habe. Wenn sie ihr Gesundheitszustand nicht gezwungen hätte, diese Tätigkeit aufzugeben, wäre es auch in dieser Weise weitergegangen und sie hätte auch in Zukunft steigende Gewinne erwirtschaften können.

II. Sachverhalt

Die am Geburtsdatum geborene Bf. war bis einschließlich 30. Juni 2019 hauptberuflich nichtselbständig als Gemeindesekretärin in Ortsname1 tätig, wobei sie sich seit dem 25. Mai 2018 im Krankenstand befand.

Im Oktober 2011 schloss die Bf. eine Ausbildung zum akademischen Mentalcoach sowie zur Lebens- und Sozialberaterin am Ausbildungsstätte erfolgreich ab. Die Ausbildung dauerte 5 Semester und wurde in Form von 10 Blockveranstaltungen mit je 7 Tagen angeboten. Am Ende der Ausbildung war eine kommissionelle Prüfung zu absolvieren und es war eine Berufspraxis im Ausmaß von über 200 Stunden vorzuweisen. Seit 23. Dezember 2011 war die Bf. Gewerbeinhaberin des reglementierten Gewerbes "Lebens- und Sozialberatung, ausgenommen Ernährungsberatung und sportwissenschaftliche Beratung". Im Jahr 2014 hat die Bf. ihr Gewerbe bis zum 1. Oktober als ruhend gemeldet. Nach einer Wiederaufnahme der Tätigkeit als Mentalcoach wurde diese Tätigkeit im Jahr 2018 krankheitsbedingt endgültig aufgegeben und das Gewerbe mit 1. August 2018 ruhend gemeldet.

Aus ihrer gewerblichen Tätigkeit als Mentalcoach erklärte die Bf. in den Jahren 2011 bis 2018 folgende Einnahmen und Ausgaben bzw. machte folgende Gewinne und Verluste geltend (darüber hinaus fielen im Jahr 2010 im Zusammenhang mit dieser Tätigkeit Ausgaben (Fachliteratur, Reisekosten sowie Aus- und Fortbildungskosten) in Höhe von insgesamt 4.145,26 € an):

- 2011

	Einnahmen	Ausgaben	Gewinne/Verluste
Erlöse	560,00 €		
Reise- und Fahrtspesen		-196,56 €	
Fachliteratur/ Arbeitsmaterial		-835,61 €	
Aus- und Weiterbildung		-2.492,00 €	
			-2.964,17 €

• 2012

	Einnahmen	Ausgaben	Gewinne/Verluste
Erlöse	380,00 €		
Miet- und Pachtaufwand		-140,00 €	
Werbung (Flyer, Visitenkarten)		-140,00 €	
Fachliteratur/ Arbeitsmaterial		-605,09 €	
Aus- und Weiterbildung		-408,00 €	
			-913,09 €

• 2013

	Einnahmen	Ausgaben	Gewinne/Verluste
Erlöse	0,00 €		
Fachliteratur/ Arbeitsmaterial		-94,13 €	
Aus- und Weiterbildung		-2.950,80 €	
			-3.044,93 €

• 2014

	Einnahmen	Ausgaben	Gewinne/Verluste
Erlöse	700,00 €		
Reise- und Fahrtspesen		-68,88 €	

Eigene Pflichtversicherung		-26,01 €	
Übrige Ausgaben		-1.346,18 €	
			-741,07

• 2015

	Einnahmen	Ausgaben	Gewinne/Verluste
Erlöse	2.050,00 €		
Reise- und Fahrtspesen		-90,72 €	
Grundfreibetrag		-101,20 €	
Eigene Pflichtversicherung		-106,80 €	
Übrige Ausgaben		-1.073,98 €	
			677,30 €

• 2016

	Einnahmen	Ausgaben	Gewinne/Verluste
Erlöse	7.149,00 €		
AfA Anlagevermögen		-1.161,73 €	
Instand-/Erhaltung Gebäude		-190,00 €	
Reise- und Fahrtspesen		-1.161,10 €	
Miet-/Pachtaufwand, Leasing		-1.200,00 €	
Grundfreibetrag		-117,27 €	
Eigene Pflichtversicherung		-109,32 €	
Übrige Ausgaben		-2.424,71 €	
			784,87 €

• 2017

	Einnahmen	Ausgaben	Gewinne/Verluste
Erlöse	12.473,00 €		

Reise- und Fahrtspesen		-3.041,50 €	
Miet-/Pachtaufwand, Leasing		-3.600,00 €	
Werbe-/ Repräsentationsaufwendungen		-665,00 €	
Grundfreibetrag		-81,26 €	
Eigene Pflichtversicherung		-111,96 €	
Übrige Ausgaben		-4.429,43 €	
			543,85

• 2018

	Einnahmen	Ausgaben	Gewinne/Verluste
Erlöse	0,00 €		
Reise- und Fahrtspesen		-162,20 €	
Miet-/Pachtaufwand, Leasing		-1.800,00 €	
Eigene Pflichtversicherung		-57,69 €	
Übrige Ausgaben		-2.247,04 €	
			-4.266,93 €

III. Beweiswürdigung

Die Feststellungen zur nichtselbständigen Tätigkeit der Bf., ihrer abgeschlossenen Ausbildung zum akademischen Mentalcoach, der Gewerbeanmeldung, der Ruhendmeldungen des Gewerbes sowie den aus dieser Tätigkeit erzielten Ein- und Ausgaben ergeben sich aus den dem BFG seitens des Finanzamtes vorgelegten Akten, dem glaubwürdigen Vorbringen der Bf., aus Recherchen des BFG im Abgabensinformationssystem und im Internet sowie aus einem Auszug aus dem Gewerbeinformationssystem Austria.

IV. Rechtsgrundlagen und rechtliche Würdigung

Strittig ist, ob die Tätigkeit der Bf. als Mentalcoach in den Streitjahren 2011 bis 2013 eine steuerlich anzuerkennende Einkunftsquelle darstellt oder ob es sich aus steuerlicher Sicht um eine sogenannte Liebhabereibetätigung handelt.

Aus dem Begriff des Einkommens bzw. konkret aus der Umschreibung der Einkünfte als Gewinn bzw. als Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten wird abgeleitet, dass nur eine Tätigkeit, die auf Dauer ein positives wirtschaftliches Gesamtergebnis erbringt, als Einkunftsquelle in Betracht kommt und bei der Einkommensteuer zu berücksichtigen ist. Wirft dagegen die Tätigkeit auf Dauer Verluste ab, dann ist zu prüfen, ob der Steuerpflichtige die Verluste nicht aus privaten Motiven in Kauf nimmt. Im Fall einer solchen privaten Verursachung wird die Tätigkeit nicht als Einkunftsquelle anerkannt mit der weiteren Folge, dass die Verluste steuerlich nicht verwertet werden können, d.h. nicht mit anderen - positiven - Einkünften ausgeglichen werden können (siehe dazu z.B. UFS 02.03.2004, RV/1758-W/03; UFS 01.10.2010, RV/0484-F/08). Auch allfällige Zufallsgewinne bleiben unberücksichtigt.

Die Frage der Liebhaberei ist nach der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über das Vorliegen von Einkünften, über die Annahme einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit und über die Erlassung vorläufiger Bescheide (Liebhabereiverordnung, in der Folge abgekürzt: LVO) zu beurteilen. Die Anwendung dieser Verordnung wird durch das Anfallen eines Jahresverlustes ausgelöst.

Einkünfte liegen gemäß § 1 Abs. 1 LVO vor bei einer Betätigung, die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen und die nicht unter Absatz 2 der Verordnung fällt. Voraussetzung ist, dass die Gewinnerzielungsabsicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3) nachvollziehbar ist.

Hingegen ist Liebhaberei gemäß § 1 Abs. 2 Z 1 LVO bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern entstehen, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (z.B. Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen, Luxuswirtschaftsgüter) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen.

Steht bei einer Betätigung, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen ist, nicht die Bewirtschaftung eines Wirtschaftsgutes, das sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignet, sondern eine bloße Tätigkeit im Vordergrund, so fällt diese unter § 1 Abs. 2 Z 2 LVO (z.B. Reiseschriftsteller, Sportamateur). Diese Bestimmung gilt einerseits für typische Hobbytätigkeiten, wie z.B. die Hobbymalerei, sowie andererseits auch für Tätigkeiten, die ihrer Art nach an sich typisch erwerbswirtschaftlich sind, jedoch im Hinblick auf ihren Umfang nicht erwerbstypisch ausgeübt werden (z.B. ein pensionierter Arzt betreut einige seiner Patienten weiter; vgl. dazu UFS 7.1.2004, RV/0592-W/02).

Liebhaberei liegt bei Betätigungen mit Liebhabereivermutung allerdings gemäß § 2 Abs. 4 LVO dann nicht vor, wenn die Art der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung

so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird.

Unter Gesamtgewinn ist gemäß § 3 Abs. 1 LVO der Gesamtbetrag der Gewinne zuzüglich steuerfreier Einnahmen abzüglich des Gesamtbetrags der Verluste zu verstehen.

Steuerfreie Einnahmen sind nur insoweit anzusetzen, als sie nicht zu einer Kürzung von Aufwendungen (Ausgaben) führen.

Im Beschwerdefall ist zunächst zu klären, ob die Tätigkeit der Bf. unter § 1 Abs. 1 LVO oder unter § 1 Abs. 2 Z 2 leg. cit. fällt. Diese Zuordnung ist insbesondere deshalb von Bedeutung, weil je nach Zuordnung für die Liebhabereibeurteilung unterschiedliche Maßstäbe heranzuziehen sind und Anlaufverluste nur bei einer Tätigkeit nach § 1 Abs. 1 LVO steuerlich zu berücksichtigen sind. In der LVO ist kein Anlaufzeitraum vorgesehen, wenn nach den Umständen des Einzelfalles damit zu rechnen ist, dass eine typische erwerbswirtschaftliche Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes oder Gesamtüberschusses beendet wird sowie für Betätigungen, die typischerweise einer in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen.

Ob eine Tätigkeit als typisch erwerbswirtschaftlich einzustufen ist oder typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entspricht, ist im Einzelfall anhand ihrer Art, ihres Umfangs und ihrer Intensität zu beurteilen (siehe hierzu z.B. Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei², Rz 158). Unter § 1 Abs. 1 LVO fallen daher insbesondere solche Tätigkeiten, die dem äußeren Erscheinungsbild eines typischen Gewerbebetriebes, aber auch anderen betrieblichen Betätigungen (z.B. freiberufliche Tätigkeiten) entsprechen. Bei der Beurteilung, ob eine Tätigkeit im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 2 LVO auf eine in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen ist, ist nicht auf die konkrete Neigung des Abgabepflichtigen abzustellen, sondern darauf, ob die konkrete Tätigkeit bei Anlegen eines abstrakten Maßstabes typischerweise einen Zusammenhang mit einer in der Lebensführung begründeten Neigung aufweist (vgl. VwGH 26.1.1999, 98/14/0041; VwGH 30.7.2002, 96/14/0116; VwGH 22.3.2006, 2001/13/0290).

Eine Tätigkeit ist als typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen, wenn die Erlernung der Kenntnisse oder Fähigkeiten in der überwiegenden Mehrzahl der Fälle aus ausschließlich privatem Interesse betrieben wird und generell eine unternehmerische Verwertung dieser Kenntnisse im Rahmen einer selbständigen oder gewerblichen Tätigkeit nicht das Hauptmotiv sein wird oder überhaupt nicht beabsichtigt ist (UFS 23.4.2007, RV/1978-W/05).

Die Bf. schloss eine Ausbildung zum akademischen Mentalcoach und zusätzlich zur Lebens- und Sozialberaterin ab. Coaching ist eine Sonderform der sich auf Persönlichkeitsentwicklung und Beziehungsfähigkeit konzentrierenden psychologischen Beratung und bedeutet persönliche Betreuung, Beratung sowie Begleitung (vgl.: WebsiteAusbildungsstätte). Marktkompetenz ist eines der Pflichtmodule des akademischen Programmes der Ausbildungsstätte. Im Rahmen dieses Moduls sind

Übungen mit Vorlesung zum Thema Beratungsmarkt und Marketing zu absolvieren. Ein ergänzendes Pflichtmodul, das für die Gewerbeausübung der Lebens- und Sozialberatung notwendig ist, beschäftigt sich sowohl mit rechtlichen Fragen zu Berufs- und Familienrecht, Standes- und Ausübungsregeln, sowie der Selbständigkeit als auch mit betriebswirtschaftlichen Grundlagen wie Buchführungspflichten, Steuern, Kalkulation und Administration (vgl.: Website-Ausbildungsstätte).

Aus der obig wiedergegebenen Darstellung der Inhalte des von der Bf. absolvierten Lehrgangs zieht das BFG den Schluss, dass die Tätigkeit als Mentalcoach nicht von vornherein als Hobbytätigkeit eingestuft werden kann. Es ist daher zu beurteilen, ob die grundsätzlich erwerbswirtschaftliche Tätigkeit des Mentalcoaching, in der von der Bf. betriebenen Art und Weise, nicht dennoch auf eine in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen ist.

In der Anfangsphase der Betätigung als Mental-Coach absolvierte die Bf. die für dieses Berufsbild vorgesehene Ausbildung. 2011 wurden von der Bf. erstmalig geringfügigste Einnahmen erzielt, die auch im Jahr 2012 nicht gesteigert werden konnten. Nachdem im Jahr 2013 überhaupt keine Einnahmen lukriert werden konnten, erfolgte eine Ruhendmeldung des Gewerbes bis 1. Oktober 2014. Ab 2015 bis 2017 wurden steigende Einnahmen erzielt. 2018 wurde die Tätigkeit als Mental-Coach krankheitsbedingt aufgegeben.

Die Einnahmen-Ausgaben-Struktur der Bf. weist folgende Kennzahlen auf:

	Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	Einnahmen	Ausgaben	Gewinn
2010	25.182,73 €	0,00 €	-4.145,26 €	-4.145,26 €
2011	26.556,12 €	560,00 €	-3.524,17 €	-2.964,17 €
2012	29.197,20 €	380,00 €	-1.293,09 €	-913,09 €
2013	30.442,80 €	0,00 €	-3.044,93 €	-3.044,93 €
2014	28.047,73 €	700,00 €	-1.441,07 €	-741,07 €
2015	28.209,12 €	2.050,00 €	-1.372,70 €	+677,30 €
2016	29.722,92 €	7.149,00 €	-6.364,13 €	+784,87 €
2017	30.120,84 €	12.473,00 €	-11.929,15 €	+543,85 €
2018	30.641,73 €	0,00 €	-4.266,93 €	-4.266,93 €
Gesamt		23.312 €	-37.381,43 €	-14.069,43 €

Für eine erwerbswirtschaftliche Betätigung spricht vordergründig die Steigerung der Erlöse von 2.050 € (2015) auf 7.149 € (2016) und schließlich auf 12.473 € (2017). Eine vergleichende Betrachtung zeigt jedoch auf, dass mit den Einnahmen auch die

Ausgaben parallel und praktisch unlimitiert angestiegen sind. Denn mit den Einnahmen in Höhe von 2.050 € waren im Jahr 2016 Ausgaben in Höhe von -1.372,70 verbunden. Der Ausgabenschlüssel erreichte somit eine Quote von 67% der Einnahmen. In den Folgejahren betrug diese Quote 89% (2016) bzw. 96% (2017) der Einnahmen. Das Urteil darüber, ob Betriebsausgaben sinnvoll sind, obliegt – von gesetzlich definierten Ausnahmen abgesehen - nicht dem Finanzgericht. Dies ist eine in die alleinige Verantwortung der Unternehmerin fallende Entscheidung.

Gegenständlich wird über die vergleichende Betrachtung der Einnahmen-Ausgaben-Relationen aber deutlich, dass innerhalb eines absehbaren Beobachtungszeitraumes kein positives Gesamtergebnis erzielbar ist. Denn eine Umlegung des in den Jahren 2015 bis 2017 erzielten Durchschnittsgewinnes (=669 €) auf die Jahre ab 2019 (wäre denn die Betätigung in der eingeschlagenen Bewirtschaftungsart weiterhin fortgesetzt worden) würde bedeuten, dass zusätzliche 15 Jahre erforderlich gewesen wären, um dann (nach zusammen 22 Jahren und Außerachtlassung des Ergebnisses des Jahres 2018) ein positives Gesamtergebnis zu erwirtschaften. Ein derart überlanger Zeitraum wird von Erwerbstätigen, die die Tätigkeit als Mentalcoach nach betriebswirtschaftlichen Kriterien ausüben, niemals in Kauf genommen (siehe dazu z.B. VwGH 26.4.2000, 94/14/0103).

Die Bf. war während ihrer aktiven Erwerbsphase hauptberuflich nichtselbständig tätig. Dies ist als Indiz dafür zu werten, dass die Tätigkeit als Mentalcoach nie den Hauptberuf ersetzen sollte, zumal die Bf. in ihrer Beschwerde selbst angab, diese nebenberufliche Tätigkeit allenfalls in ihrer Pension betreiben zu wollen.

Gesamthaft kommt das BFG daher zum Ergebnis, dass die nebenberufliche Ausübung der grundsätzlich als erwerbswirtschaftlich anzusehenden Tätigkeiten als akademisch ausgebildeter Mentalcoach und Lebens- und Sozialberaterin - **auch unter Außerachtlassung der vorzeitigen krankheitsbedingten Beendigung** - wegen der Art und Weise der konkreten Ausübung auf eine in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen ist. Sie ist somit unter § 1 Abs. 2 Z 2 LVO zu subsumieren, weshalb für sie die Liebhabereivermutung gilt. Da diese Vermutung auch nicht widerlegt werden konnte, war die Tätigkeit ertragsteuerlich nicht als Einkunftsquelle anzuerkennen. Die Beschwerde war deshalb als unbegründet abzuweisen.

V. Zulässigkeit einer (ordentlichen) Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG 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.

Das Bundesfinanzgericht folgte bei der Beurteilung, ob die Tätigkeit der Bf. als akademisch ausgebildeter Mentalcoach eine steuerlich anzuerkennende Einkunftsquelle darstellt oder ob es sich aus steuerlicher Sicht um eine sogenannte Liebhabereibetätigung

handelt, der zitierten höchstgerichtlichen Judikatur. Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung liegen deshalb nicht vor, sodass eine (ordentliche) Revision nicht zulässig ist. Gesamthaft war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Hinweis zum 2. COVID-19-Gesetz

Abweichend von der folgenden Rechtsbelehrung beginnt die Frist zur Erhebung einer Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof oder einer Revision an den Verwaltungsgerichtshof gegen diese Entscheidung – sofern diese vor dem 1. Mai 2020 zugestellt wurde - mit 1. Mai 2020 zu laufen (§ 6 Abs. 2 i. V. m. § 1 Abs. 1 Art. 16 2. COVID-19-Gesetz BGBl. I Nr. 16/2020).

Feldkirch, am 23. März 2020