



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch Mag. A, vom 13. Juni 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Innsbruck vom 31. Mai 2007 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2004 und 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide werden insoweit abgeändert als die Abgaben gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig festgesetzt werden.

### **Entscheidungsgründe**

Die Berufungswerberin (Bw) erzielt als Sozialpädagogin an einer Höheren Bundeslehranstalt Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

In den Erklärungen zu den Arbeitnehmerveranlagungen für die Jahre 2004 und 2005 machte sie (wie bereits im Vorjahr) unter der Kennzahl 722 (Aus- und Fortbildungskosten) Werbungskosten in der Höhe von 13.362,46 € (2004) und 10.716,51 € (2005) geltend. Wie aus den vom Finanzamt angeforderten Aufgliederungen und Belegen dieser Kosten zu entnehmen ist, handelt es sich dabei im Wesentlichen um Kurs-, Fahrt und Aufenthaltskosten

für in den USA, Holland, Deutschland und Italien besuchte Avatar Master-, Wiederholungs- und Vertiefungskurse.

In den am 31. Mai 2007 erlassenen Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 2004 und 2005 versagte das Finanzamt diesen Kosten die Abzugsfähigkeit mit der Begründung, es handle sich um Kosten der privaten Lebensführung und nicht um Werbungskosten.

In der gegen diese Bescheide eingebrachten Berufung vom 13. Juni 2007 brachte die Bw vor, die „Avatar“-Ausbildung sei im Jahr 2003 mit dem Ziel begonnen worden als „Avatar-Life-Coach“ beruflich tätig zu werden und – sobald das finanziell möglich sei – die bisherige nichtselbständige Tätigkeit aufzugeben. Deshalb seien in den Jahren 2003 bis 2005 sehr hohe Aufwendungen für die „Master-Ausbildung“ getätigt worden, welche es erst ermögliche, selber Kurse und Kursbegleitungen zu geben, somit Einnahmen erzielen zu können. Im Jahr 2006 seien dann auch schon Einnahmen von 6.375 € erzielt worden und mittelfristig werde mit Einnahmen von 10.000 € bis 20.000 € gerechnet. Die jährlichen Ausgaben für die eigene Weiterbildung, Supervision, Lizenzgebühren und Reisekosten würden sich auf 5.000 € bis 8.000 € (2-3 Kurse) belaufen. Dabei sei noch zu berücksichtigen, dass die Lizenzgebühren mit der Anzahl der selbst unterrichteten „Avatar-Studenten“ sinken würden, somit also mit einer kontinuierlichen Kostenreduktion zu rechnen sei. Zusammenfassend handle es sich bei der „Avatar“-Ausbildung um kein privates Hobby oder um Kosten, die der privaten Lebensführung zuzurechnen seien, sondern um eine berufliche Tätigkeit. Es werde daher beantragt, die geltend gemachten Werbungskosten für Fortbildung als solche anzuerkennen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 25. Juni 2007 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab und führte dazu im Wesentlichen aus, der Besuch des Avatar-Lehrganges biete eine profunde Ausbildung, welche den Teilnehmern die Chance ermögliche, in ihrem Unternehmen und ihrer Karriere den Erfolgskurs zu verankern. Dieser Lehrgang sei für alle Personen, für die Kommunikation, guter Kontakt, führen oder arbeiten in einem Team zum beruflichen Alltag gehöre und für Führungskräfte in Profit- und Non-Profit-Bereichen ebenso für Mitarbeiter, die ihren Beruf und ihr Arbeitsfeld positiv gestalten möchten, als Zielgruppe gedacht.

Das Ziel dieses Lehrganges sei *„das Erkennen, wie die Strukturen des Denkens, Erlebens und Handelns funktionieren, erreichen einer größeren Effektivität... im persönlichen Selbstmanagement, in der Fähigkeit, Ziele zu erreichen und Konflikte zu lösen. Dies kann für die persönliche Selbstentfaltung wie auch für den beruflichen Erfolg nutzen. ...in Kommunikationsfähigkeit: sowohl privat (zB positive Beziehung zu Partner, Familie) als auch beruflich (zB Führen von Teams, Verhandlungen, Verkauf, Beratung)“*

*...und erweitern die Möglichkeiten, andere Menschen bei deren persönlicher Entwicklung zu begleiten und zu unterstützen“.*

Die durch die Ausbildung erweiterten Lebenschancen, denen auch der intellektuelle Gewinn an sich zuzurechnen sei, würden außerhalb der Sphäre der gegenständlichen Einkunftsquelle liegen.

Da Umschulungskosten auf eine künftige, noch nicht ausgeübte Tätigkeit abzielen würden, stellten sie begrifflich vorweggenommene Werbungskosten dar. Es müssten aber Umstände vorliegen, die über eine bloße Absichtserklärung zur künftigen Einnahmenerzielung hinausgingen. Diese seien jedenfalls dann gegeben, wenn die Einkunftserzielung im früher ausgeübten Beruf aufgrund von Arbeitslosigkeit nicht mehr gegeben sei, oder die weitere Einkunftserzielung im bisherigen Beruf gefährdet bzw. die Verdienstmöglichkeiten durch die Umschulung verbessert würden. Da nach Auffassung des Finanzamtes eine nachhaltige Einkunftserzielung nicht erkennbar sei (lt. Aufstellung in der Berufung zu erzielender Gewinn von 2.000 €), könnten diese Aufwendungen nicht anerkannt werden. Sollten die „Avatar-Einnahmen“ in den nächsten Jahren nachhaltig sein, könnten gemäß § 295 a BAO diese Aufwendungen 5 Jahre rückwirkend geltend gemacht werden.

Im Vorlageantrag vom 4. September 2007 führte die Bw ergänzend aus, entgegen der Ansicht in der Berufungsvorentscheidung handle es sich sehr wohl um eine nachhaltige Tätigkeit. Die Ausführungen in der Berufung bezüglich der Einnahmen- und Ausgaben-Prognose seien in der Berufungsvorentscheidung so interpretiert worden, dass mit einem jährlichen Gewinn von 2.000 € gerechnet werde. Dabei sei von der geringsten Einnahmenangabe von 10.000 € und der höchsten Ausgabenangabe von 8.000 € ausgegangen worden. In Wirklichkeit sei es aber so, dass nur dann 8.000 € an Kosten anfallen würden, wenn 20.000 € an Einnahmen erzielt würden, während bei Einnahmen von 10.000 €, anfänglich noch Kosten von 5.000 € anfallen und auch diese – wie in der Berufung erwähnt – mit zunehmender Anzahl der unterrichteten Studenten kontinuierlich sinken würden. Die zu erwartenden Gewinne beliefen sich daher nicht auf 2.000 €, sondern bewegten sich im Bereich von 5.000 € (10.000 € Einnahmen minus 5.000 € Ausgaben) bis 12.000 € (20.000 € Einnahmen minus 8.000 € Ausgaben), wobei auch die Untergrenze aufgrund der Kostendegression stetig steige.

Dass bei einer selbständigen Tätigkeit nicht von Anfang an Gewinne in einem Ausmaß erzielt würden, dass man alleine davon leben und die bisherige nichtselbständige Tätigkeit gleich aufgeben könne, stelle sicher einen häufig vorkommenden Fall dar. Auch würden bereits Umstände vorliegen, die über eine bloße Absichtserklärung zur zukünftigen Einnahmenerzielung hinausgehen, wenn - wie in der Berufung angeführt – im Jahr 2006 bereits Einnahmen von 6.375 € erzielt worden seien. Es sei daher sehr wohl von einer

nachhaltigen Tätigkeit auszugehen und demzufolge seien auch die getätigten Anfangsausgaben anzuerkennen.

In einer Vorsprache beim Unabhängigen Finanzsenat führte die Bw zu den von ihr besuchten Avatar-Kursen im wesentlichen aus, in den Jahren 2004-2005 habe sie sich zur Trainerin (Master) für Avatar-Kurse ausbilden lassen und erziele seit 2006 aus dieser Tätigkeit bereits Einnahmen, wobei in den Jahren 2006 und 2007 die Ausgaben die Einnahmen noch überwogen hätten. Ab dem Jahr 2006 würden aus dieser Tätigkeit Einkünfte aus selbständiger Arbeit erklärt. Um Kurse selbständig abhalten zu können müsse man den Masterkurs erfolgreich absolviert haben und eine entsprechende Lizenz erwerben. Sie habe sowohl den Masterkurs als auch den Professional-Master Kurs absolviert und besitze die Lizenz selbständig Kurse abhalten zu dürfen. Inzwischen habe sie eine Reihe von Trainerfortbildungskosten besucht. Der Masterkurs werde auch von Personen besucht, die keine Absicht hätten danach als Trainer tätig zu werden. Derzeit könne sie ihre Tätigkeit als Sozialpädagogin noch nicht aufgeben, dafür seien die Einnahmen aus den Kursen zu gering und zu unsicher. Sie habe Kinder und brauche ein sicheres Einkommen. Sie beabsichtige die Dienstverpflichtung als Sozialpädagogin auf die Hälfte zu reduzieren. Sie habe schon immer danach gestrebt, eine berufliche Tätigkeit auszuüben, die sie gerne mache und die sie bereichere und erfülle. Diese Avatar-Kurse seien in Österreich relativ neu und es brauche einige Zeit bis diese Kurse im entsprechenden Ausmaß bekannt und angenommen würden. Einführungsvorträge führe sie in ihrer Wohnung durch. Die Kurse selbst würden in der Regel in Seminarhotels in Österreich, Deutschland oder Holland angeboten. Es handelt sich idR um internationale Kurse, mit Teilnehmern aus verschiedenen Ländern. Organisiert würden diese Kurse von Star´s Edge International. Abgehalten werden die Kurse zusammen mit anderen Avatar-Trainern (Masters). Die Studenten (Kursteilnehmer) würden an sie einen Betrag von 2.400 € bezahlen. Davon habe sie pro Student rd. 600 € an Royalties (Lizenzgebühren) an Star´s Edge International und einen Kursbeitrag zu entrichten. Ein Master sollte nicht mehr als 3 Studenten betreuen. Man könne als Master aber auch mehrere Studenten zu einem Kurs mitbringen, denn es sei nicht so, dass die Studenten nur vom eigenen Master betreut würden. Insgesamt seien bei den Kursen maximal zwei Drittel Studenten, der Rest seien Masters. Der Student könne während des Kurses selber entscheiden von welchem Master er sich betreuen lasse. An einer solchen Veranstaltung in einem Seminarhotel würden rd. 70-100 Personen teilnehmen, bei größeren Veranstaltungen seien es aber auch einige Hundert. In Egmond in Holland fasse der Veranstaltungssaal rd. 600 Teilnehmer. 2006 habe sie 8 Studenten zu solchen Kursen als Kursleiterin (Master) begleitet und dabei 6.375 € an Einnahmen erzielt (2 Studenten zu einem Hauptkurs und 6 Studenten zu 2-tägigen Kursen). Ein Hauptkurs

dauere 9 Tage. Im Jahr 2007 dürfte sie Einnahmen von rd. 5.000 € erzielt haben, die Ausgaben seien aber niedriger als in den Vorjahren. Insgesamt sei aber auch noch 2007 mit einem negativen Ergebnis zu rechnen.

In einer Vorhaltsbeantwortung vom 9. April 2008 gab die Bw bekannt, dass sie - entgegen ihren bisherigen Angaben - bereits in den Jahren 2004 und 2005 Einnahmen als Avatar-Trainerin erzielt habe, gab die damit verbundenen weiteren Ausgaben bekannt und legte für die Berufungsjahre berichtigte Einkommensteuererklärungen in denen die negativen Einkünfte aus ihrer Tätigkeit als Avatar-Trainerin nicht mehr als Werbungskosten im Rahmen ihrer nichtselbständigen Einkünfte sondern als Einkünfte aus selbständiger Arbeit erklärt wurden.

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

Wie der offiziellen deutschsprachigen Website zu Avatar ([www.avatarepc.de](http://www.avatarepc.de)) zu entnehmen ist, wird der Avatar-Kurs, zu deren Trainerin (Master) sich die Bw ausbilden lies, als 9-tägiges Selbstermächtigungstraining in der ganzen Welt von einem Netzwerk von Avatar-Trainern (meist engl. als „Avatar-Master“ bezeichnet) angeboten. Zur Bedeutung des Wortes „Avatar“ wird ausgeführt, im Hinduismus werde unter „Avatar“ eine Gottheit bezeichnet, die freiwillig eine physische Form angenommen habe, um an der Schöpfung teilzunehmen. In seiner aktuellen Bedeutung bezeichne es ein Wesen, das den Pfad der Erleuchtung gegangen sei, den Zustand von 'Bewusstheit-ohne-Grenzen' erlebt habe und zur Welt der Kreationen zurückgekehrt sei.

Avatar ver helfe den Menschen zu einer tiefgreifenden Steigerung des Selbstbewusstseins und sei für alle, die sich mehr Qualität im Leben gönnen. Auf die Frage was Avatar ist, wird ausgeführt:

*„Avatar® ist ein sanftes, nicht-konfrontierendes Abenteuer der Selbst-Entdeckung. Es ist eine Reihe erfahrungsbezogener Übungen, die Ihnen helfen, das Wissen zu erschließen, das in Ihrem Bewusstsein bereits enthalten ist und Ihr Bewusstsein auf das auszurichten, was Sie erreichen wollen.*

*Avatar beruht auf der einfachen Tatsache, dass Ihre Überzeugungen bewirken, dass Sie jene Situationen oder Ereignisse anziehen, die Sie als Ihr Leben erfahren. **Sie erfahren, was Sie glauben...** Avatar gibt Ihnen Einblick **wie**. Avatar verhilft Menschen zu einer tiefgreifenden Steigerung der Selbst-Bewusstheit“.*

Wie aus der freien Online-Enzyklopädie *Wikipedia* zu entnehmen ist, ist dieses Kurssystem vom US-Amerikaner Harry Palmer, der ursprünglich der Scientology-Kirche angehörte, entwickelt worden und wird seit 1986 über die von ihm gegründete in Florida beheimatete

Firma „Star`s Edge International“ weltweit vermarktet. Laut Palmer wird das, was ein Mensch erlebt, durch seine Überzeugungen bestimmt bzw. durch das, was er innigst glaubt. Wenn ein Mensch etwas in seinem Leben ändern möchte, kann er dies laut Palmer dadurch, dass er seine Überzeugungen ändert. Avatar soll dem Kursteilnehmer ermöglichen, gewünschte und erwünschte Überzeugungen bzw. Lebensrealitäten zu „kreieren“ und unerwünschte Überzeugungen zu „diskreieren“. Wer am Ende der kompletten Kursreihe die Stufe des „Wizard“ (Hexenmeister) erreicht habe, verfüge über „ein solches Verständnis und eine solche Kontrolle über die Kreation“, dass seine „Fähigkeiten magisch oder übernatürlich anmuten“.

Das Avatar Kurssystem besteht aus dem Avatar-Kurs, dem Master-Kurs und dem Wizard-Kurs, wobei der Avatar-Kurs aus drei und der Master-Kurs aus zwei Kursteilen besteht. Für Avatar-Master wird daneben noch der „Avatar-Integritätskurs“ und der „Avatar-Professional-Kurs“ angeboten. Der Avatar-Kurs wird von Avatar-Lizenznehmern (Trainer, Master) angeboten, die zwischen 25% und 15% ihrer Kurs-Einnahmen als Lizenzgebühr (Royalties) an Star's Edge International zahlen müssen. Anbieter der übrigen Kursteile ist Star's Edge International.

Der aus drei Teilen bestehende Avatar-Kurs wird von Star`s Edge International in größeren Seminarhotels organisiert, dauert 9 Tage, kostet 2.400 € und wird in der offiziellen deutschen Website von Avatar wie folgt beschrieben:

*Kapitel I (Avatar-Kurs Teil 1) von Avatar wird „ReSurfacing“ (Wiederauftauchen) genannt. Es ermöglicht das Entwirren alter Kreationen und führt zurück zur Bewusstheit. Dieses Kapitel könnte man einen Selbsterkennungskurs nennen.*

*Das Kapitel II (Avatar-Kurs Teil 2) ist ein Selbstermächtigungs-Kurs. Die einzige Grundvoraussetzung für Kapitel II ist es, ein Selbst zu haben, das machtvoll werden kann. Das Kapitel II räumt mit Begrenzungen auf und führt zum Kreieren der Wirklichkeit, die der Student bevorzugt. Selbstermächtigung erlaubt dem Menschen, ein Gleichgewicht in ihrem oder seinem Leben wiederherzustellen.*

*Kapitel III (Avatar-Kurs Teil 3) ist der Erleuchtungs-Kurs. Es bringt den Menschen in einen Raum, der das Selbst definiert. Durch das Diskreieren der Fangarme der Überzeugungen aus der Vergangenheit kommt man zurück in die Gegenwart. In Kapitel III erwacht eine Bewusstheit, die sich jenseits des bewussten Selbst findet.*

Die Kursteilnehmer erhalten eine Kurzbeschreibung der Haupttechnik des Avatar-Kurses, der sog. Creation Handling Procedure (CHP), die sie nach Hause mitnehmen können. Der konkrete Inhalt der Kurse wird insoweit geheim gehalten, als die übrigen Kursunterlagen am Ende eines Kurses an die Trainer zurückgegeben werden müssen. Die Geheimhaltung der Kursinhalte erfolgt laut Harry Palmer um sicherzustellen, dass nur qualifizierte Trainer die Avatar-Inhalte

anbieten, sowie um die Kursinhalte vor Profanisierung zu schützen (siehe: [http://de.wikipedia.org/wiki/Harry\\_Palmer](http://de.wikipedia.org/wiki/Harry_Palmer) und die dort angeführten Links). Ein Trainer betreut im Kurs nur 2 bis 3 Teilnehmer um eine intensive Begleitung und ein individuelles Coaching der Studenten zu gewährleisten, wobei sich die Trainer bei bestimmten Übungen zusammenschließen, so dass kleinere oder größere Kursgruppen entstehen. Zum Kennenlernen wird der erste Teil des Avatar-Kurses (auch Resurfacing genannt) separat als Wochenendseminar angeboten. Der Besuch der Kurse erfordert keine Vorkenntnisse oder Vorerfahrungen (siehe auch die Website: [www.mein-weg.com](http://www.mein-weg.com)).

Voraussetzung für die Teilnahme an den ebenfalls 9-tägigen Meisterkurs ist die Absolvierung des Avatar-(Grund)Kurses und eine Einladung eines Avatarmeisters. Bei diesen Meisterkursen sollen die Teilnehmer die Fähigkeiten erwerben *„transparente Identitätsstrukturen aufzudecken und aufzulösen, das Bewusstsein von einer Kreation abzuziehen, Widerstand auslösende Kreationen zu erkennen und mit ihnen umzugehen und Avatareinweihungen mit hervorragenden Ergebnissen durchzuführen“*. Man lernt wie man die Übungen anleitet und Studenten effektiv coacht. Erfolgreiche Absolventen des Meisterkurses können eine einjährige, vorläufige Lizenz erwerben den Avatarkurs in Übereinstimmung mit den gültigen Richtlinien von Star´ s Edge zu geben. Nach der von der Bw vorgelegten Broschüre gibt es mehr als 8.000 Avatar-Master, die in mehr als 70 Ländern Kurse geben, wobei diese Anzahl ständig wachse. Angeblich haben (weltweit) bisher insgesamt 100.000 Menschen an den Avatar-Kursen teilgenommen.

Die Bw hat im März 2003 den ersten Avatar-Kurs besucht und im August 2003 den Avatar-Masterkurs mit dem Status „Master im Praktikum“ abgeschlossen und eine einjährige Lizenz als Master erworben, die bisher immer wieder um ein Jahr verlängert worden ist. Damit ist sie befähigt, ihre Studenten zu internationalen und kooperativen Avatarkursen zu begleiten und das Avatartraining auf diesen Kursen an ihre Studenten weiter zu geben. Nach ihren Angaben hat sie sich bereits während ihres ersten Avatarkurs entschieden als Master tätig zu werden und diesen Beruf als ihren Hauptberuf auszuüben und hat in den Jahren 2004-2007 bei 8 jeweils neuntägigen Avatar-Kursen insgesamt 10 Personen als „Studenten“ begleitet und daneben für Interessenten dieses Kurses an Wochenenden kurze Einführungskurse und „Resurfacing Workshops“ abgehalten.

Wie aus den Abgabenerklärungen und deren Beilagen ersichtlich, erzielte die Bw als Avatar-Meisterin (Trainerin) folgende (negative) Einkünfte bzw. Ein- und Ausgaben:

| Jahr | 2003 | 2004 | 2005 | 2006 | 2007 |
|------|------|------|------|------|------|
|------|------|------|------|------|------|

|                                |           |            |            |            |            |
|--------------------------------|-----------|------------|------------|------------|------------|
| Einnahmen                      | 0,00      | 5.985,00   | 1.831,00   | 6.375,00   | 5.491,30   |
| Ausgaben                       |           |            |            |            |            |
| Royalities<br>(Lizenzgebühren) | 0,00      | -1.035,25  | -303,75    | -1.495,15  | -1.042,89  |
| Kursgebühren                   | -5.115,00 | -10.306,98 | -2.105,00  | -3.742,23  | -2.987,28  |
| Fahrtkosten                    | -1.152,73 | -2.578,33  | -5.344,59  | -3.329,24  | -2.680,84  |
| Nächtigungskosten              | -699,50   | -3.141,18  | -3.600,12  | -3.814,32  | -2.966,00  |
| Wareneinkauf                   | 0,00      | 0,00       | 0,00       | -1.245,14  | -1.589,60  |
| Jahresverlust                  | -6.967,23 | -11.076,74 | -9.522,46  | -7.251,08  | -5.775,31  |
| Gesamtverlust                  | -6.967,23 | -18.043,97 | -27.566,43 | -34.817,51 | -40.592,82 |

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. Nach § 16 Abs. 1 Z 10 EStG sind Werbungskosten ua. Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit und Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die auf eine tatsächliche Ausübung einer anderen Berufes abzielen.

Demgegenüber dürfen gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung nicht abgezogen werden, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

Im gegenständlichen Fall ist unzweifelhaft, dass es sich bei den von der Bw (ursprünglich) als Werbungskosten geltend Aufwendungen für die von ihr besuchten oben beschriebenen an Jedermann gerichteten Persönlichkeits- bzw. Selbsterfahrungskursen um keine spezifische Fortbildung in Rahmen ihrer Tätigkeit als Sozialpädagogin oder umfassende Umschulungsmaßnahme handelt. Der Unabhängige Finanzsenat teilt die Ansicht der Bw, wonach die (negativen) Einkünfte aus dieser Tätigkeit, wie von ihr im Zuge des Berufungsverfahrens erklärt, als solche aus selbständiger Arbeit anzusehen sind, sofern nicht Liebhaberei vorliegt.

Aus der positiven Umschreibung der Einkünfte als Gewinn bzw. als Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten in § 2 Abs. 4 EStG ist abzuleiten, dass nur jene Einkunftsquellen einkommensteuerrechtlich zu berücksichtigen sind, die auf Dauer gesehen zu einem Gesamtgewinn bzw. Gesamtüberschuss führen. Andernfalls ist Liebhaberei gegeben. Die damit verbundenen Verluste sind steuerlich weder ausgleichs- noch vortragsfähig. Allfällige

„Zufallsgewinne“ werden nicht besteuert (vgl. *Rauscher/Grübler*, Steuerliche Liebhaberei<sup>2</sup>, Seite 15).

Gemäß § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung (LVO) in der für die Streitjahre maßgeblichen Fassung (BGBl 1993/33) liegen Einkünfte bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis) vor, 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 L-VO) nachvollziehbar ist.

Gemäß § 1 Abs. 2 Z 2 LVO ist Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste entstehen aus Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind.

Bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 liegt Liebhaberei gemäß § 2 Abs. 4 LVO dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder 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 der Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird.

Die Anerkennung als Einkunftsquelle kann somit nur dann erfolgen, wenn trotz Auftretens zeitweiliger Verluste die Erzielung eines Gesamtgewinnes in einem absehbaren Zeitraum tatsächlich zu erwarten ist. Die Tätigkeit muss also objektiv ertragsfähig sein, was der Steuerpflichtige nachzuweisen oder glaubhaft zu machen hat (vgl. Doralt, EStG<sup>8</sup>, § 2 (LVO) Tz 453).

Vorweg ist daher zunächst die Frage zu klären, ob die Tätigkeit der Bw als Avatar-Trainerin (Master) unter § 1 Abs. 1 oder § 1 Abs. 2 Z 2 LVO fällt. Diese Zuordnung ist insbesondere deshalb von Bedeutung, weil je nach Zuordnung für die Liebhabereibeurteilung unterschiedlichen Maßstab heranzuziehen sind und Anlaufverluste nur bei einer Tätigkeit nach § 1 Abs. 1 LVO steuerlich zu berücksichtigen sind.

Ob eine Tätigkeit erwerbswirtschaftlich ist oder typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entspricht, ist im Einzelfall anhand ihrer Art und des Umfangs zu beurteilen. Unter § 1 Abs. 1 LVO fallen daher insbesondere solche Tätigkeiten, die dem äußeren Erscheinungsbild eines typischen Gewerbebetriebes, aber auch anderen betrieblichen Betätigungen (zB freiberuflich Tätigkeiten) entsprechen (vgl. *Rauscher/Grübler*, Steuerliche Liebhaberei<sup>2</sup>, Rz 158, 156). Bei der Beurteilung, ob eine Tätigkeit iSd § 1 Abs. 2

Z 2 LVO auf eine besondere in der Lebensführung begründeten Neigung zurückzuführen ist, ist nicht auf die konkrete Neigung des Abgabepflichtigen abzustellen, sondern darauf, ob die konkrete Tätigkeit bei Anlegen eines abstrakten Maßstabes (arg. typischerweise) einen Zusammenhang mit einer in der Lebensführung begründeten Neigung aufweist (VwGH 30.7.2002, 96/14/0116; 22.3.2006, 2001/13/0290).

Nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates ist die Tätigkeit der Bw als Avatar-Trainerin, die im Wesentlichen darin besteht Kursteilnehmer (Studenten) zu internationalen Avatar-Veranstaltungen (Kursen) als Trainerin zu begleiten und in ihrer Wohnung kurze Einführungskurse abzuhalten, um Teilnehmer für den Besuch dieser internationalen Avatar-Kurse zu gewinnen, primär nicht durch die Absicht veranlasst, dadurch einen Gesamtgewinn zu erzielen, sondern findet ihre Begründung in erster Linie in der persönlichen Neigung, die sie diesen persönlichkeitsbildenden bzw. -verändernden Veranstaltungen und Kursen entgegen bringt und in ihrem Leben offenbar ein bestimmender Faktor eingenommen haben.

Dies äußert sich unter anderem darin, dass die Bw für diese Veranstaltungen und Kurse Zeit und Mittel investiert, die von einer auf Gewinn orientierten Trainerin bei dieser Ertragslage in diesem Umfang über Jahre nicht im Kauf genommen würden. Etwa 2/3 der von der Bw in den Jahren 2003-2007 getragenen Aufwendungen von ca. 60.000 € entfielen für die von ihr in den USA, Deutschland und Holland besuchten Wiederholungs-, Vertiefungs- und Fortbildungskurse. Bei den restlichen Aufwendungen handelt es sich im Wesentlichen um jene Kosten, die ihr bei der Begleitung von Studenten zu Avatar-Kursen erwachsen sind.

Bereits im Schreiben des Unabhängigen Finanzsenates vom 27. Februar 2008 wurde der Bw unter Pkt. 6 vorgehalten, dass nach den vorliegenden Unterlagen die Kursbeiträge der Studenten zu den 9-tägigen Avatar-Kursen gerade mal die unmittelbaren Kurskosten (Lizenzgebühren und Seminarkosten) sowie die Reisekosten der Bw abdecken und bei dieser Preisgestaltung fraglich ist, wie ein Gewinn erzielt werden könne. Die Bw bestätigte in ihrer Vorhaltsbeantwortung vom 9. April 2008, dass bei der Begleitung von nur einem Studenten der von ihm für den Avatar-Kurs an sie zu bezahlende Betrag ziemlich genau ihre Reisekosten, die „Internshipgebühr“ und die Royalties (Lizenzgebühr) an Star´s Edge abdecke. Ab dem 2. Studenten seien hingegen nur mehr die Royalties (derzeit: 600 € pro Student) zu entrichten, sodass ihr ab dem zweiten Studenten 1.800 € blieben, wobei sie diese Einnahmen hauptsächlich in die Weiterbildung investiere.

Nach den vorliegenden Unterlagen hat die Bw bisher in insgesamt 7 Kursen 9 Studenten (2004: 3, 2005: 1, 2006: 2 und 2007: 3 Studenten) durch diese in den USA, Deutschland und Holland stattfindenden Avatar-Kurse geführt. Bei 5 Kursen hatte sie jeweils nur einen

Studenten und bei 2 Kursen jeweils 2 Studenten. Der Umstand, dass die Bw aus den von den Studenten bezahlten Kurskosten bisher nur die mit der Durchführung dieser Kurse unmittelbar erwachsenen Aufwendungen (Lizenzgebühren, Seminar- und Reisekosten) abdecken konnte ohne dass ihr auch für ihre jeweils 9-tägige Kursbegleitung ein entsprechendes Entgelt (Entlohnung) verblieben ist, lässt erkennen, dass die Bw ein erhebliches Eigeninteresse an der Teilnahme an diesen Kursen hat. Würde sich die Bw bei ihrer Trainer-Tätigkeit von erwerbswirtschaftlichen Erwägungen leiten lassen, wäre sie wohl kaum bereit, einzelne „Studenten“ zu einem Preis mit dem nur ihre unmittelbaren Kosten, nicht aber auch ihre Arbeitsleistung abgegolten wird, somit ohne Entlohnung ihrer Tätigkeit als Trainerin bzw. Meisterin, durch mehrtägige Kurse zu führen.

Aber auch die Vielzahl der von der Bw besuchten Vertiefungs-, Wiederholungs- und Fortbildungskursen und den sonstigen von Avatar angebotenen Veranstaltungen steht in keinem Verhältnis zu den von ihr aus dieser Tätigkeit erzielten und zu erwartenden Einnahmen und deutet darauf hin, dass sie diese Veranstaltungen nicht aus erwerbswirtschaftlichen Erwägungen sondern primär aus privatem Interesse an einer Vertiefung dieser Form der Selbsterfahrung und Erleuchtung und an einem Zusammentreffen mit Anhängern dieser Kurse besucht.

Für eine Subsumierung unter § 1 Abs. 2 Z 2 LVO spricht auch der Umstand, dass die Bw ihren Lebensunterhalt aus den nichtselbständigen Einkünften als Sozialpädagogin bestreitet und die strittige Avatar- Lehr- und Trainingstätigkeit nur während der Ferienzeit und an Wochenenden ausübt und somit diese Tätigkeit bisher das Ausmaß einer Freizeitbeschäftigung nicht überschritten hat.

Die Bw hat zwar im Berufungsverfahren zu erkennen gegeben, dass es ihr Ziel sei, das zeitliche Ausmaß ihrer bisherigen beruflichen Tätigkeit als Sozialpädagogin auf die Hälfte zu reduzieren, um den Beruf eines „Avatarmasters“ professionell ausüben können, bisher ist es dazu aber nicht gekommen. Auf Wunschvorstellungen und Absichtserklärungen der Bw kommt es hier aber nicht an. Eine Absicht ist ein innerer Vorgang (Willensentschluss), der erst dann steuerlich erheblichen wird, wenn er durch Manifestationen, dh durch entsprechende Handlungen, in die Außenwelt tritt (vgl. *Doralt/Renner*, EStG<sup>8</sup>, (LVO) § 2, Rz 356). Solche Handlungen sind von der Bw bisher aber nicht gesetzt worden.

Bei der unter § 1 Abs. 2 Z 2 LVO einzustufenden Tätigkeit der Bw liegt – wie bereits oben ausgeführt – gemäß § 2 Abs. 4 LVO Liebhaberei nur dann nicht vor, wenn trotz Auftreten von Verlusten die Art der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn der Einnahmen über die Ausgaben erwarten lässt, was der Steuerpflichtige nachzuweisen bzw.

glaubhaft zu machen hat. Gelingt dieser Nachweis nicht, ist Liebhaberei ab Beginn dieser Tätigkeit anzunehmen.

Wie aus der oben angeführten Aufstellung der Ein- und Ausgaben der Jahre 2003-2007 zu entnehmen ist, hat die Bw aus ihrer Tätigkeit als Avatar-Meisterin bisher durchgehend nur Verluste erzielt, wobei die Ausgaben in etwa dreimal so hoch waren wie die Einnahmen. Allein die Reisekosten (Fahrtkosten und Übernachtungen) waren höher als die Umsätze. Auch ist nicht erkennbar, dass sich die Einnahmen tendenziell erhöhen. So konnte die Bw im Jahr 2004 - dem ersten Jahr in dem sie als Avatar-Trainerin tätig war – höhere Einnahmen erzielen als im Jahr 2007. Da nach dem bisherigen wirtschaftlichen Verlauf die Erzielung eines Gesamtgewinnes nicht erkennbar ist, wurde die Bw im Zuge des Berufungsverfahrens aufgefordert, eine Prognoserechnung über die zukünftig zu erwartende Ertragsentwicklung vorzulegen. Nach dieser Prognoserechnung wäre in den kommenden Jahren mit nachfolgenden Ergebnissen zu rechnen:

| Jahr                           | 2003-2007  | 2008       | 2009       | 2010      | 2011      |
|--------------------------------|------------|------------|------------|-----------|-----------|
| Einnahmen                      | 19.682,30  | 23.100,00  | 31.600,00  | 31.600,00 | 31.600,00 |
| Ausgaben                       |            |            |            |           |           |
| Royalities<br>(Lizenzgebühren) | -3.877,04  | -4.800,00  | -4.920,00  | -4.920,00 | -4.920,00 |
| Kursgebühren                   | -24.256,49 | -2.320,50  | -3.094,00  | -3.094,00 | -3.094,00 |
| Fahrtkosten                    | -15.085,73 | -2.700,00  | -3.100,00  | -3.100,00 | -3.100,00 |
| Nächtigungskosten              | -14.221,12 | -3.600,00  | -4.200,00  | -4.200,00 | -4.200,00 |
| Wareneinkauf                   | -2.834,74  | -750,00    | -1.000,00  | -1.000,00 | -1.000,00 |
| Jahresverlust                  | ---        | 8.929,50   | 15.286,00  | 15.286,00 | 15.286,00 |
| Gesamtverlust                  | -40.592,82 | -31.663,32 | -16.377,32 | -1.091,32 | 14.194,68 |

Obschon bisher ausschließlicher Verluste erzielt worden sind, wobei die Verluste die Einnahmen bei weitem übersteigen, würden nach dieser Prognoserechnung in den kommenden Jahren Gewinn in Höhe der Hälfte der Einnahmen erzielt. Danach würden sich in den kommenden Jahren die durchschnittlichen jährlichen Einnahmen um das 6-fache, von bisher rd. 5.000 € auf über 30.000 € erhöhen. Die Bw geht dabei davon aus, dass sie im Jahr 2008 insgesamt 9 Studenten (3 Kurse mit jeweils 3 Studenten) und ab dem Jahr 2009 jeweils 12 Studenten (4 Kurse mit jeweils 3 Studenten) durch den Avatar-Kurs begleiten kann und daneben aus Kommissionsgebühren und Bücherverkauf im Jahr 2008 1.500 € und in den Folgejahren 2.800 € erzielen wird.

Dieser Ansatz scheint in Anbetracht der bisherigen Entwicklung nicht realistisch, zumal bisher maximal 3 Studenten pro Jahr durch diesen Kurs begleitet worden sind und pro Kurs in der Regel nur 1 Student und nicht wie für die kommenden Jahre angenommen, 3 Studenten betreut worden sind. Wie in den kommenden Jahren hier eine derartige Steigerung erzielt werden soll, konnte nicht plausibel erklärt werden. Die Bw selbst gab in der Vorsprache am 26. Februar 2008 an, bei den Avatar-Kursen seien maximal zwei Drittel Studenten und der Rest Masters anwesend. Es erscheint daher auch unter diesem Aspekt unrealistisch, dass die Bw bei jedem Kurs 3 Studenten begleiten wird können. Da nach den Angaben in der vorgelegten Broschüre auch die Anzahl der Avatar-Master ständig steigt, erscheint es äußerst fraglich, ob pro Master auch die Anzahl der Studenten gesteigert werden kann.

Als realitätsfremd erweist sich auch, dass bei einer Steigerung der Anzahl der Kurse und Studenten die Ausgaben gegenüber den vergangenen Jahren nahezu gleich bleiben sollen, selbst wenn ab einer bestimmten Anzahl von Studenten die Lizenzgebühren pro Student sinken. Gegen eine wesentliche Verbesserung der Ertragsstruktur spricht auch der Umstand, dass die Bw bezüglich der Preisgestaltung der Kurse keinen Gestaltungsspielraum hat, sondern die Preise der angebotenen Kurse von Star's Edge International vorgegeben werden und auch die damit verbundenen Lizenzgebühren und Seminarkosten festgelegt sind.

Es ist daher äußerst ungewiss, ob die prognostizierten Ergebnisse erzielt werden können. Insgesamt konnte der Unabhängige Finanzsenat auf Grund dieser Prognoserechnung somit nicht davon überzeugt werden, dass aus der strittigen Tätigkeit der Bw in absehbarer Zeit ein Gesamtgewinn erzielt werden kann. Aber abgesehen von den äußerst optimistischen Annahmen in der der Prognoserechnung wird auch der Beobachtungszeitraum von nur 4 Jahren als zu kurz erachtet, um eine endgültige Beurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft vornehmen zu können.

Ist nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss, so kann die Abgabenbehörde gemäß § 200 Abs. 1 BAO die Abgabe vorläufig festsetzen.

Besteht somit hinsichtlich der Einkunftsquelleneigenschaft noch Ungewissheit, so dürfen die betreffenden Bescheide vorläufig ergehen. Ob hierbei vorläufig von Liebhaberei oder vom Vorliegen einer Einkunftsquelle auszugehen ist, richtet sich danach, welche dieser Alternativen als die wahrscheinlichere anzusehen ist (VwGH 12.8.1994, 94/14/0025).

Wie bereits ausgeführt, kann nach dem relativ kurzen Beobachtungszeitraum eine eindeutige Aussage darüber, ob die Betätigung der Bw objektiv geeignet ist einen Gesamtgewinn

abzuwerfen, nicht getroffen werden, weil nach dem derzeitigen Wissensstand völlig unklar bleibt, ob es der Bw auch nur annähernd gelingen wird, das prognostizierte Ergebnis zu erzielen. Es besteht somit im Sinn des § 200 Abs. 1 BAO noch Ungewissheit, ob eine Einkunftsquelle oder Liebhaberei vorliegt. Da die äußeren Umstände derzeit eher für Liebhaberei als für eine Einkunftsquelle sprechen, wird die Tätigkeit der Bw als Avatar-Master vorläufig als Liebhaberei angesehen. Sollte sich jedoch die Tätigkeit der Bw entgegen der vergangenen Jahre in Zukunft positiv entwickeln, so kann bei einer endgültig vorzunehmenden Beurteilung die hier vorgenommene Liebhabereivermutung von der Bw immer noch widerlegt werden.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 17. Juni 2008

Ergeht auch an: Finanzamt als Amtspartei