

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache der Bf., Adresse, vertreten durch Vertretung, gegen die Bescheide des FA Wien 8/16/17 betreffend die Einkommensteuer 2005, 2006 und 2007 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2005, 2006 und 2007 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf.) war im Streitzeitraum als Mentaltrainerin tätig.

Eine abgabenbehördliche Prüfung der Jahre 2005 bis 2007 sowie des Nachschauzeitraumes Jänner 2008 bis Jänner 2009 hat ergeben, dass die Bf. seit Oktober 2003 eine Praxis für Mentaltraining und Energiearbeit betreibt und Selbsterfahrungsseminare, wie Familienaufstellungen, Tiefenmeditationen bzw. Beziehungscoachings angeboten hat.

Seit dem Jahre 2008 teilte sich die Bf. die Kosten für die Praxisräumlichkeiten mit ihrer Tochter, die ebenfalls auf diesem Gebiet tätig ist.

Die Bf. erbrachte zudem in den Jahren 2005 und 2006 für ihren Ehegatten EDV-Leistungen, Buchhaltungsarbeiten, Aktenorganisation, Korrespondenz, Telefon-Dienste und Schreibarbeiten. Die Einnahmen aus dieser Tätigkeit haben € 17.775,00 (2005) und € 15.960,00 (2006) betragen.

Aus Tz 1 des Prüfungsberichtes geht hervor, dass die Bf. in den Prüfungsjahren Seminare bzw. Einzeltherapien nur einmal bis maximal dreimal pro Monat gehalten habe.

Die Einnahmen aus dieser Tätigkeit hätten € 2.660,00 (2005), € 2.010,00 (2006) und € 3.700,00 (2007) betragen. Diesen Einnahmen standen Ausgaben in Höhe von € 14.557,00 (2005), € 12.124,00 (2006) und € 13.972,00 (2007) gegenüber.

Unterlagen für den Nachschauzeitraum Jänner 2008 bis Juli 2009 würden weiterhin Verluste in ähnlicher Höhe, wie sie in den Jahren 2005 bis 2007 erzielt wurden, aufzeigen.

Aus den Gesprächen mit der Bf. sowie aus ihrem über die besagte Tätigkeit erstellten Folder, wonach sie sich seit vielen Jahren mit Spiritualität und seelischem Wachstum befasst habe, gehe nach Ansicht der Außenprüfung klar hervor, dass die Bf. diese Tätigkeit aus privaten Motiven ausübt. Darüber hinaus sei aus der Broschüre auch zu entnehmen, dass die Bf. zahlreiche Seminare, wie zB die systemische Theorie und Praxis des Familienaufstellens, spirituelle Heilung mit Archetypen, Psychosynthese usw. im In- und Ausland besucht habe.

Die Betätigung sei daher lt. Außenprüfung als Liebhaberei zu beurteilen und die erklärten Verluste seien nicht anzuerkennen gewesen.

Nach Tz. 2 des Prüfungsberichtes habe die Bf. im Unternehmen ihres Ehegatten auch oben erwähnte Sekretariatstätigkeiten ausgeführt. Im Zuge der Schlussbesprechung wurde vom steuerlichen Vertreter für diese Tätigkeit das Betriebsausgabenpauschale gem. § 17 EStG 1988 in Höhe von 12% beantragt und von der Außenprüfung anerkannt.

Zusätzlich erhielt die Bf. im Jahre 2007 Tantiemen aus dem Nachlass ihres verstorbenen Vaters in Höhe von € 30.759,10, die das Finanzamt als Einkünfte aus selbständiger Arbeit versteuerte.

Die Abgabenbehörde erließ den Feststellungen der Außenprüfung folgend die angefochtenen Einkommensteuerbescheide 2005, 2006 und 2007 und beurteilte die Tätigkeit als Mentaltrainerin als eine unter § 1 Abs 2 LVO zu subsumierende Betätigung, sodass die damit im Zusammenhang stehenden Einnahmen und Ausgaben einkommensteuerrechtlich nicht anzuerkennen waren.

Die Bf. er hob gegen die genannten Bescheide die als Beschwerde zu behandelnde Berufung, in der sie ausführte, dass es sich bei der in Rede stehenden Tätigkeit um eine gemischte Tätigkeit, die aus Mentaltraining, Energiearbeit und Büro- bzw. Sekretariatsarbeiten bestehen würde. Sowohl die Ausgaben als auch die Tätigkeit ließen sich nicht eindeutig trennen. In ihrer Praxis würden alle diese Arbeiten durchgeführt werden.

Die Tätigkeit als Mentaltrainerin werde erst seit wenigen Jahren ausgeübt. Die Praxis befindet sich daher in der Aufbauphase. Eine gewisse Anlaufzeit benötige jeder Betrieb. Jeder Arzt brauche durchschnittlich mindestens drei Jahre, bis seine Praxis positiv bilanziert sei. Eine Praxis für Mentaltraining brauche natürlich noch länger.

Die Behauptung der Außenprüfung, die Bf. betreibe die Praxis aus privaten Motiven, sei nicht schlüssig und deshalb unrichtig. Nach dem zitierten Einleitungssatz folgt im Folder der Satz: "Ich habe zahlreiche Ausbildungen im In- und Ausland gemacht." Dies deutet auf hohe Professionalität hin. Gerade weil die Bf. sich mit dieser Materie schon so lange befasst und viele Seminare besucht und Ausbildungen gemacht habe, sei sie befähigt, so eine Praxis aufzumachen und zu führen. Die Bf. sei geradezu im höchsten Maß für

diese Art der Praxis prädestiniert. Diese Argumente seien ja die wesentlichsten positiven Elemente für ihre berufliche Tätigkeit.

Es handle sich um eine berufliche (heilende) Tätigkeit, und habe mit persönlicher Neigung nichts zu tun. Deshalb sei der § 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung nicht anzuwenden.

Es handle sich um eine selbständige, nachhaltige mit Gewinnerzielungsabsicht unternommene berufliche Betätigung. Eindeutig bestehe die Absicht, einen Gesamtgewinn zu erzielen. Dies sei anhand von objektiven Kriterien nachvollziehbar gewesen.

Die Einnahmen aus dem Mentaltraining stiegen stetig, sodass sich die Betriebsergebnisse laufend verbessern würden. Die Ertragslage verbessere sich auch durch Kosteneinsparungen, die Tochter, die im gleichen Bereich beruflich tätig sei, beteiligt sich an den Praxiskosten, was eine Verringerung der Kosten bewirken würde.

Die Aufbauarbeit wäre durch ein unvorhergesehenes Ereignis, dem Tod des Vaters, wesentlich erschwert worden. Der Vater, sei ein bekannter Kurarzt und medizinischer Fachbuchautor gewesen, von ihm hätte sich die Bf. vor allem in der schwierigen Aufbauphase einige Empfehlungen erwarten können. Durch diesen Ausfall sei die Steuerpflichtige auf sich alleine gestellt und musste sich selbst um ein entsprechendes Klientel umsehen. Die Anlaufphase sei daher viel schwieriger, aber es gehe langsam bergauf. Bereits im Jahr 2008 sei ein nahezu ausgeglichenes Ergebnis erwirtschaftet worden. Für das Jahr 2009 werde voraussichtlich ein Gewinn erzielt.

Die Tätigkeit lasse jedenfalls in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn erwarten, weshalb für die Annahme einer Liebhaberei keine Grundlage bestünde.

Die Argumentation im angefochtenen Bescheid widerspreche nach Ansicht der Bf. auch allen Bestrebungen und Ermunterungen der Politik, der öffentlichen Hand und alle Interessensvertretungen, die einmütig Eigeninitiativen und den Schritt zur Selbständigkeit und zu Unternehmensgründungen (die meisten Neugründungen sind Ein-Mann-Unternehmen) unterstützen und fördern, teilweise mit Staatskrediten und Ähnlichem. Dies mit "Liebhaberei" zu bestrafen, sei nicht nachzuvollziehen und kontraproduktiv. Dies sei und könne auch nicht im Sinne des Staates und der öffentlichen Hand sein und stehe im krassen Widerspruch zu allen Bemühungen, welche die Wirtschaftskammer unternehme, um gezielt die Selbständigkeit zu fördern und zu bewerben.

In den Begründungsausführungen der abweisenden Berufungvorentscheidung ging das Finanzamt davon aus, dass es sich bei den zu beurteilenden Tätigkeiten, Mentaltraining und Sekretariat um zwei völlig voneinander unabhängige und getrennt zu betrachtende Tätigkeiten handeln würde:

Büro- bzw. Schreibarbeiten werden ausschließlich für eine Person getätigten, wogegen das Mentaltraining, Energiearbeit allen angeboten werde. Außerdem werde in den aufliegenden Foldern ausschließlich für diese Tätigkeit geworben. Sekretariatsarbeiten werden in diesen mit keinem Wort erwähnt oder angeboten. Eine Zusammenfassung dieser völlig konträren Tätigkeiten als eine Tätigkeit sei denkunmöglich. Außerdem

werde selbst in der Beschwerde zugestanden, dass es sich bei diesen Betätigungen um verschiedene Bereiche handeln würde

Gem. § 1 Abs. 2 Z. 1 Liebhabereiverordnung sei eine 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, Wirtschaftsgüter, die der Befriedigung des persönlichen Wohnbedürfnisses dienen) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen. Bei Betätigungen gem. § 1 Abs. 2 liegt gem.

§ 2 Abs. 4 Liebhabereiverordnung Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem überschaubaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) 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 gem. § 3 Abs. 1 1. Satz Liebhabereiverordnung der Gesamtbetrag der Gewinne zuzüglich steuerfreier Einnahmen abzüglich des Gesamtbetrages der Verluste zu verstehen.

Ob es sich um eine ernstgemeinte Tätigkeit handelt, könne man auch ersehen, in welcher Art und Weise und in welcher Intensität der Tätigkeitsbereich Mentaltraining und Energiearbeit in den einzelnen Jahren ausgeübt werde:

Die Außenprüfung hat festgestellt, dass die Bf. als Mentaltrainerin 21 Sitzungen im Jahre 2005, 19 Sitzungen im Jahre 2006 und 26 Sitzungen im Jahre 2007 und an vier Tagen ein Seminar für fünf bzw. sechs Personen, 14 Sitzungen im Jahr 2008 und fünf Seminare an neun Tagen und bis inkl. Juli 2009 14 Sitzungen und zwei Seminare an insgesamt vier Tagen abgehalten hatte. Nach Ansicht des Finanzamtes liege bei dieser Art der Bewirtschaftung (im Schnitt an 2,5 Tage pro Monat eine Sitzung) kein marktgerechtes Verhalten vor. Man könne nicht zur Auffassung gelangen, dass sich die Bf. dem oben angeführten Tätigkeitsbereich in einem der für typische erwerbswirtschaftliche Betätigungen erforderlichen Maß widmete.

Die von der Bf. erwirtschafteten Verluste hätte in einzelnen Jahren ein Vielfaches der Einnahmen betragen, auch einzelne Aufwendungen hätten die Einnahmen einzelner Jahre überschritten:

So habe allein die Miete € 480,00 monatlich betragen, sodass der in Abzug gebrachte Mietaufwand die Einnahmen bei Weitem überstiegen habe. Das Ausmaß der Verluste wäre von 2005 auf 2007 fast auf das Doppelte gestiegen:

Die Verluste der Jahre 2005 bis 2007 hätten insgesamt mehr als € 42.000,00 betragen. In den folgenden Jahren wäre also ein durchschnittlicher jährlicher Gewinn in Höhe von € 2.500,00 erforderlich gewesen, um innerhalb eines Zeitraumes von rund 20 Jahren zu einem möglichen Gesamtgewinn zu kommen. Dafür seien jedoch im gegenständlichen Verfahren keine Anhaltspunkte zu erblicken gewesen, die für eine solche Entwicklung

sprechen würden. Auch der ab September 2008 bezahlte Miet- und Unkostenbeitrag ändere daran nichts.

Der von der Bf. ins Treffen geführte Tod ihres Vaters im Jahre 2003 würde keine Unwählbarkeit darstellen. Daraus folge, dass bei einem Gesamtverlust von € 42.000,00 Liebhaberei vorliegen würde. Sollte sich die Art der Bewirtschaftung gravierend ändern, müsste in Zukunft auf die neuen Verhältnisse abgestellt werden und der Beobachtungszeitraum würde dann neu zu laufen beginnen.

Es dürfe auch nicht außer Acht gelassen werden, dass die Bf. über eine Einkunftsquelle verfüge, die es ihr erlaubt, hätte, daraus ihren Lebensunterhalt zu bestreiten. Vieles spreche dafür, dass sie schon vor der Betriebseröffnung am Mentaltraining interessiert gewesen sei. Aufgrund all dieser Umstände vertrat das Finanzamt die Ansicht, dass die Tätigkeit typischerweise einer besonderen, in der Lebensführung begründeten Neigung entspreche.

Im Vorlageantrag verwies der steuerliche Vertreter der Bf. erneut auf eine nach seiner Ansicht gegebenen gemischten Tätigkeit, die die Bf. ausübe. Diese Tätigkeit umfasse Mentaltraining, Energiearbeit und Büro- bzw. Sekretariatsarbeiten.

Entgegen den Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung handle es sich nicht um zwei völlig unabhängige, getrennt zu betrachtende Tätigkeiten. Eine Subsummierung der verschiedenen Tätigkeiten in einer Einkunftsart sei möglich und in diesem Fall angebracht.

Sowohl die Ausgaben als auch die Tätigkeit ließen sich nicht eindeutig trennen. In ihrer Praxis werden alle diese Arbeiten vorgenommen.

Alle Ausgaben würden von der Betriebsprüferin dem Mentaltraining zugeordnet, dem anderen Bereich werden keine Ausgaben zugerechnet, sodass sich ein hoher Verlust bei der Energiearbeit ergab, während der Bereich Büroarbeit dadurch einen ungerechtfertigt hohen Gewinn aufwies. Die Ausgaben seien aber in einem nicht unbeträchtlichen Maße den Büroarbeiten zuzuordnen (z.B. die Miete wäre aufzuteilen). Tatsächlich wären die Gewinne bei der Büroarbeit nicht so hoch und die Verluste im Rahmen des Mentaltrainings wesentlich geringer als die Betriebsprüfung annahm.

Wenn man die Bereiche, wie die Betriebsprüfung versucht hat, trenne und Verluste errechne, spreche dies noch lange nicht für eine Liebhaberei.

Ergänzend führte die Bf. aus, dass es auch bei Ärzten und vielen anderen Berufen nicht von Nachteil sei, vielmehr unbedingt notwendig sei, wenn sich der angehende Arzt schon vor Praxiseröffnung für Medizin und Heilung interessiere, und nicht erst während seiner Tätigkeit. Denn das könnte dann schon zu spät sein. Dies treffe übrigens für viele Berufe (z.B. Lehrer) zu. Es wäre sehr empfehlenswert, wenn sich die Anwärter vieler Berufe vor Beginn ihrer Tätigkeit mit wesentlich größerem Interesse auf ihr Gebiet vorbereiten würden. Das Interesse der Steuerpflichtigen an Mentaltraining vor Betriebseröffnung sei nicht verwerflich, sondern höchst lobenswert.

Es handle sich um eine berufliche, heilende Tätigkeit und hat mit persönlicher Neigung nichts zu tun. Darüber hinaus komme es auf die Anzahl der Sitzungen zur Beurteilung einer erwerbswirtschaftlichen Tätigkeit sicherlich nicht an. Denn manche berufliche Tätigkeiten werden nur wenige Male pro Jahr durchgeführt (z.B. Fernseh- und Unterhaltungssendungen) und trotzdem müsse man von hoher Professionalität sprechen. Außerdem würde sich die Bf. freuen, wenn sie mehr Sitzungen und Seminare veranstalten könnte, sie versuche auch die Anzahl durch Werbung (Folder, Mundpropaganda etc.) zu steigern.

Bereits im Jahr 2008 sei ein kleiner Gewinn erwirtschaftet worden, für das Jahr 2009 sei ein Gewinn von 1.545,81 Euro erzielt worden. Die Tätigkeit ließe jedenfalls in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn erwarten.

Über Vorhalt des Bundesfinanzgerichts gab die Bf. am 22.9.2015 bekannt, dass sie ihre Tätigkeit als Mentaltrainerin im Jahre 2010 beendet, und nachfolgende Einnahmen und Ausgaben im abgeschlossenen Beobachtungszeitraum 2002 bis 2010 erzielt habe:

	Einnahmen	Ausgaben	Ergebnis
2002	0	1.680,00	-1.680,00
2003	0,00	14.971,32	-14.971,32
2004	1.620,00	12.337,65	-10.717,65
2005	2.660,00	14.557,18	-11.897,18
2006	2.010,00	12.123,62	-10.113,62
2007	36.387,35	13.972,38	22.414,97
2008	6.275,00	9.964,79	-3.689,79
2009	11.123,42	8.638,79	2.484,63
2010	12.367,88	8.321,41	4.046,47
Gesamt:			-24.123,49

Darüber hinaus führte sie aus:

"Der Schwerpunkt meiner Tätigkeit lag auf dem Mentaltraining, (heute vorwiegend Coaching genannt).

Um die Effizienz des Mentaltrainings zu steigern und damit meine Möglichkeiten durch eine breitere Basis zu erweitern, also um mehr Klienten zu erreichen, machte ich diverse Zusatzausbildungen, (für die ich alle selbst bzw. meine Familie aufkam). Diese umfassten vor allem das Erlernen ergänzender Methoden, um das Unterbewusstsein zu erreichen

und positiven Einfluss darauf zu nehmen. (Dabei ging es stark um eine Bildersprache, Visualisationen, geführte Meditationen, Tiefenentspannung etc.) Auch das Familienstellen, das ich erlernte, kann tiefe Einblicke gewähren und Blockaden auflösen und hat sich als sehr hilfreich erwiesen.

Als ich die Praxis eröffnete, befand ich mich in einer Erfolg versprechenden Ausgangslage, was die Voraussetzungen für einen ausreichenden Zulauf an Klienten betraf: Mein Vater, ein bekannter naturmedizinisch tätiger Arzt und Autor zahlreicher Gesundheitsbücher, hatte mich sehr ermutigt, den Schritt in die Selbstständigkeit zu machen. Er wollte mir aus seinem großen Patientenkreis Personen schicken, für die eine persönliche Begleitung und Unterstützung in ihrer Lebensgestaltung wichtig und aus seiner Sicht- gesundheitsfördernd wären. Davon gab es, wie er mir versicherte, genügende. Auch stellte er mir in Aussicht, nach einigen Jahren Praxiserfahrung, mit ihm gemeinsam ein Buch zu schreiben über die möglichen positiven Auswirkungen mentaler Arbeit auf die Gesundheit. Dies hätte mir zu einem gewissen Bekanntheitsgrad verholfen und den Zulauf an Klienten noch vermehrt. Mein Vater verstarb jedoch unerwartet im Mai 2003. Damit war ich plötzlich auf mich selbst gestellt. Als völlig Unbekannte sollte ich nun Klienten auftreiben, und das erwies sich als äußerst schwierig und zäh. Ohne eine überzeugende persönliche Empfehlung, abgegeben vom Arzt des Vertrauens, sieht sich kaum jemand veranlasst, Geld für Dienstleistungen auszugeben, deren Qualität es nicht kennt und die noch dazu stark in den persönlichen Bereich gehen, wovor viele Menschen grundsätzlich Scheu haben. Ich tat, was ich konnte, um auf die Existenz meiner Praxis hinzuweisen. So legte ich in diversen Arztpraxen und Apotheken Folders auf. (Genau eine einzige Person kam dadurch zu mir.)

Die Ärzte, die mich persönlich kannten, bat ich, mich weiter zu empfehlen. Da sie scheinbar aber keinen Bezug zu meiner Arbeit hatten, empfahlen sie mich wohl nicht weiter. Schließlich hoffte ich auf die Weiterempfehlung durch bereits zufriedene Klienten. Dabei musste ich die Erfahrung machen, dass die wenigsten Leute bereit sind, in ihrem Bekanntenkreis darüber zu sprechen, dass sie irgendeine Form von Lebenshilfe in Anspruch nehmen. Das scheint deshalb sehr heikel zu sein, weil doch fast jeder den Anschein erwecken will, als hätte er sein Leben

bestens im Griff. So blieben erhoffte Weiterempfehlungen die Ausnahme. Ende des Jahres 2010 beendete ich dann im Alter von 60 Jahren meine berufliche Tätigkeit mit Bedauern. Ich bin auch heute noch davon überzeugt, dass eine Tätigkeit wie die meine wichtig ist und viel Positives bewirken kann und rein gar nichts mit Liebhaberei zu tun hat. Wäre mein Vater am Leben geblieben, hätte ich heute- dessen bin ich mir sicher- eine gut ausgelastete Praxis. Ich finde - wenn ich mir diese Einschätzung erlauben darf- den Liebhaberei – Paragraphen nicht nur obsolet, sondern auch entwürdigend, unterstellt er doch, dass man in nicht ernst zu nehmender Weise irgend einem kapriziösen Hobby, einer Art von als Beruf getarnter Spielerei, frönen will, und das dann in unlauterer Weise steuerlich geltend machen will. Die Bezeichnung der Liebhaberei unterstellt eine unseriöse, verantwortungslose und unehrenhafte Gesinnung, von der ich nur

aufrichtig sagen kann, dass eine solche mit mir überhaupt nichts zu tun hat. Ich habe mit bestem Wissen und Gewissen gehandelt, meine Absichten waren immer seriös, ehrlich und verantwortungsvoll darauf ausgerichtet, gegen eine angemessene Entlohnung einen positiven Beitrag für andere Menschen zu leisten. Ich kann es daher mit meinem Gerechtigkeitssinn überhaupt nicht in Einklang bringen, dass ich mit der hohen Nachzahlung von € 12.575,24 für etwas bestraft werden soll, dessen ich mich nicht schuldig gemacht habe. Die Zahlung dieser enormen Summe würde überdies eine außerordentliche Härte für mich bedeuten. Nicht unerwähnt möchte ich lassen, dass ich nie irgendwelche Fördergelder aus öffentlicher Hand in Anspruch genommen habe, sondern immer selbst für alles aufgekommen bin. Andere angehende Selbstständige - und darunter befinden sich auch Coaches - lassen sich ihren Schritt in die Selbstständigkeit aus öffentlichen Mitteln finanzieren. Dabei ist es keinesfalls so, dass diese Menschen Erfolgsgarantien abgeben müssen oder können. Auch werden sie wohl nicht bei ausbleibendem Erfolg mit dem Paragraphen der Liebhaberei bedroht. Wer den Mut aufbringt, etwas zu wagen, an dessen Erfolg er glaubt, wird im Allgemeinen nicht dafür bestraft."

Das Finanzamt verwies in der schriftlichen Stellungnahme vom 27.10.2015 erneut darauf hin, dass die zu beurteilende Tätigkeit keine typisch erwerbswirtschaftliche, sondern vielmehr typisch der Lebensführung zuzurechnen sei. Die dazu ergangenen ausführlichen Darlegungen folgen im Wesentlichen jenen in der Berufungsvorentscheidung vom 3.9.2010, denen zufolge die Bf. das „Mentaltraining“ in einem geringen Maß ausgeübt habe und deshalb die Tätigkeit ihrer Art und ihrem Umfang nach als nicht typisch erwerbswirtschaftlich zu beurteilen gewesen sei. Zu dieser Schlussfolgerung kam das Finanzamt auf Basis der von der Bf. übermittelten Einnahmen- und Ausgabenaufstellung, aus der im Zeitraum 2005 bis 2010 unter anderem jährliche Sitzungen in folgender Anzahl hervorgehen:

2005: 21 Sitzungen

2006: 19 Sitzungen

2007: 26 Sitzungen + 4 Tage ein Seminar für 5 bzw 6 Personen

2008: 14 Sitzungen + 5 Seminare (Gesamtdauer 9 Tage)

2009: 32 Sitzungen + 3x 2-tägig Familienstellungen

2010: 44 Sitzungen + 2x 2-tägig Familienstellung

Die Sitzungen hätten sich zwar im Laufe der Jahre verdoppelt, allerdings sei aufgrund der vorliegenden Unterlagen ersichtlich gewesen, dass auch in späteren Jahren maximal fünf Termine pro Monat abgehalten worden seien, und die Einnahmen auch im Jahr 2010 nicht ausgereicht hätten, um die Aufwendungen auszugleichen.

Darüber hinaus könne von keiner Unwägbarkeit ausgegangen werden, wenn ein Geschäft/Umsatz nicht wie geplant verlaufe. Die Tatsache, dass ein Familienmitglied zu Tätigkeitsbeginn verstirbt, sei natürlich tragisch und könne sich auf die Intensivität der

Ausübung auswirken. Allerdings könne der Umstand, dass der verstorbene Vater einen gewissen Bekanntheitsgrad gehabt habe, nicht allein ausschlaggebend für die Prognose von positiven Einkünften sein. Betätigungen im Bereich des Coachings, Mentaltrainings etc. führen dazu, stark in den persönlichen Bereich von Kunden einzudringen. Diese Tatsache werde der Bf. aufgrund ihrer intensiven Auseinandersetzung mit diesem Themenbereich bereits im Vorfeld bekanntgewesen sein und könne nun nicht nachträglich als Mitgrund für die geringen Einnahmen vorgebracht werden. Aufgrund der Gestaltung der Tätigkeit sei es von vornherein äußerst schwierig gewesen, positive Einkünfte zu erzielen. So müssten alleine für Mietaufwendungen jährlich zwischen € 5.450 (2003) und € 6.240 (2010) an Einnahmen erwirtschaftet werden.

Die Reaktion der Mitbenützung der Räumlichkeiten durch die Einmietung der Tochter ab 2008 habe die Mietaufwendungen nur in einem bestimmten Ausmaß verringern können (2008: € 840,00, 2009+2010 jeweils € 2.520,00) und könnte auch als Änderung der Bewirtschaftung angesehen werden. Weiters sei zu bedenken, dass Frau B. zumindest in den Jahren 2005 und 2006 ganzjährig für Ihren Ehegatten (EDV Leistungen, Buchhaltungsarbeiten, Aktenorganisation, Korrespondenz, Telefon-Dienste und Schreibarbeiten) tätig war.

Aufgrund der von der Bf. vorgelegten Einnahmen- und Ausgabenaufstellung für die Jahre 2002 bis 2010 stelle sich die Verlustsituation unter Berücksichtigung, dass alle Einnahmen und Aufwendungen laut den vorgelegten Aufstellungen in dieser Tabelle, auch der nichtabzugsfähige Kirchenbeitrag übernommen, und lediglich Rechen- bzw Tippfehler abgeändert wurden, wie folgt dar:

	Einnahmen	Ausgaben	Ergebnis
2002	0	1.680,00	-1.680,00
2003	0,00	14.971,32	-15.264,30
2004	1.620,00	12.337,65	-10.717,65
2005	2.660,00	13.603,39	-10.943,39
2006	2.010,00	11.184,78	-9.174,78
2007	3.700,00	13.972,38	-10.275,38
2008	6.275,00	9.964,79	-3.689,79
2009	8.085,00	8.638,79	-553,79
2010	8.070,00	8.321,41	-251,41
Gesamt:			-59.802,00

Die von der Bf. erhaltenen Tantiemen in Höhe von € 32.687,35 (2007) von € 5.561,71 (2009) und von € 4.297,88 (2010) seien gesondert zu versteuernde Einnahmen aus selbständiger Tätigkeit und wurden daher vom Finanzamt nicht in die Liebhabereibetrachtung mit einbezogen.

Die Ertragslage habe sich zwar verbessert, die in den Jahren 2009 und 2010 erwirtschafteten Gewinne seien jedoch so gering gewesen, dass unter Berücksichtigung aller Ergebnisse ein Gesamtverlust in Höhe von € 59.802,00 erwirtschaftet worden sei.

Die Bf. nahm mit Schriftsatz vom 14.10.2015 ihren Antrag auf Durchführung einer mündlichen Senatsverhandlung zurück

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Das Bundesfinanzgericht stellt auf Basis des Akteninhaltes und der Parteienvorbringen nachfolgenden Sachverhalt als erwiesen fest:

Die Bf. erzielte als Mentaltrainerin von Beginn ihrer Tätigkeit im Jahre 2002 bis zu ihrer Beendigung im Jahre 2010 nachfolgende Verluste:

	Einnahmen	Ausgaben	Ergebnis
2002	0	1.680,00	-1.680,00
2003	0,00	14.971,32	-15.264,30
2004	1.620,00	12.337,65	-10.717,65
2005	2.660,00	13.603,39	-10.943,39
2006	2.010,00	11.184,78	-9.174,78
2007	3.700,00	13.972,38	-10.275,38
2008	6.275,00	9.964,79	-3.689,79
2009	8.085,00	8.638,79	-553,79
2010	8.070,00	8.321,41	-251,41
Gesamt:			-59.802,00

Das Bundesfinanzgericht folgte bei der Ermittlung des Gesamtverlustes den Abänderungen des Finanzamtes, zumal die Bf. in den Jahren 2007, 2009 und 2010 Einnahmen aus Tantiemen aus dem Nachlass ihres verstorbenen Vaters in Höhe von € 32.687,35, € 5.561,71 und € 4.297,88 bezogen hat, die die Bf. zweifelsfrei nicht im Rahmen der zu beurteilenden Tätigkeit erwirtschaftete und welche daher nicht in der Einnahmen- und Ausgabenberechnung berücksichtigt werden durften.

Die Einnahmen aus Tantiemen sind bereits im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2007 als Einkünfte aus selbständiger Arbeit einkommensteuerpflichtig behandelt worden.

Erwiesen ist zudem, dass die Bf. nach Abzug einer Ausgabenpauschale in Höhe von 12% für Sekretariatsarbeiten im Unternehmen ihres Ehegatten Einkünfte im Ausmaß von € 15.642,00 (2005) und von € 14.045,00 (2006) bezogen hatte.

Einkünfteermittlung

Dazu ist in rechtlicher Hinsicht auszuführen, dass die Einkünfteermittlung für jeden Betrieb gesondert vorzunehmen ist (Jakom/Laudacher EStG 2014, § 2 Tz 107).

Solcherart sind die Tätigkeit als Mentaltrainerin und die für den Ehegatten der Bf. erbrachten Büro- und Sekretariatsarbeiten keine einheitliche Tätigkeit.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes liegt ein einheitlicher Betrieb vor, wenn mehrere Betriebszweige nach der Verkehrsauffassung und nach den Betriebsverhältnissen als Teil eines Betriebes anzusehen sind. Dies trifft bei engem wirtschaftlichen, technischen oder organisatorischem Zusammenhang zu. Dabei kommt es auf das Ausmaß der objektiv organisatorischen, wirtschaftlichen und finanziellen Verflechtung zwischen den einzelnen Betrieben an (VwGH 22.11.1995, 94/15/0154). Merkmale, die für einen einheitlichen Betrieb sprechen sind zB. ein Verhältnis der wirtschaftlichen Über- und Unterordnung zwischen den Betrieben, eine Hilfsfunktion eines Betriebes gegenüber dem anderen, einheitliche Betriebsaufschrift und räumliche Verflechtung (vgl. VwGH 19.9.1973, 261/72).

Im Beschwerdefall zeigt die unterschiedliche Art der Leistungserbringung der oben angeführten Tätigkeiten klar auf, dass zwischen ihnen eine wirtschaftliche, technische oder organisatorische Verflechtung nicht erkennbar war. Das Beschwerdevorbringen konnte keineswegs glaubhaft darlegen, dass Büroarbeiten im Unternehmen des Ehegatten in einem für die Annahme eines einheitlichen Betriebes erforderlichen Zusammenhang mit dem zu beurteilenden Mentaltraining gestanden wären.

Angesichts dieser Ausführungen waren auch die der Bf. zugeflossenen Tantiemen gesondert als Einkünfte aus der Verwertung von Urheberrechten des verstorbenen Vaters zu beurteilen und im angefochtenen Bescheid als selbständige Einkünfte zu behandeln. Dadurch scheiden sie aus obiger Einnahmen- und Ausgabenaufstellung aus.

Die Frage einer Liebhabereitfähigkeit war daher nur in Bezug auf die Tätigkeit als Mentaltrainerin zu prüfen.

Liebhabereibetrachtung

Die oben dargestellte Einnahmen- und Ausgabenentwicklung von Beginn der Tätigkeit bis zu ihrer Beendigung im Jahre 2010 legt zweifelsfrei dar, dass die Bf. innerhalb eines abgeschlossenen Zeitraumes einen Gesamtverlust in Höhe von ca. € 59.802,00 erwirtschaftete.

Strittig ist nunmehr allein die Frage, ob die Tätigkeit der Bf. als Mentaltrainerin eine solche gemäß § 1 Abs 1 LVO mit Annahme einer Einkunftsquelle oder mit Annahme von Liebhaberei im Sinne des § 1 Abs 2 LVO ist.

In rechtlicher Hinsicht ist auf die *Liebhabereiverordnung (LVO)* BGBI Nr 33/1993 idF BGBI II Nr 358/1997, zu verweisen, die auszugweise wie folgt lautet :

§ 1. (1) Einkünfte liegen vor bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis), die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen

Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, und nicht unter Abs 2 fällt.

Voraussetzung ist, dass die Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs 1 und 3) nachvollziehbar ist. Das Vorliegen einer derartigen Absicht ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

- (2) Liebhaberei ist bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste entstehen
1. aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (zB Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen, Luxuswirtschaftsgüter) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen oder
 2. aus Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind.

Gemäß § 2 Abs. 1 LVO BGBI Nr 33/1993 idF BGBI II Nr 358/1997 ist das Vorliegen der Gesamtgewinnabsicht bei Verlustanfall aus Betätigungen im Sinne des § 1 Abs 1, insbesondere anhand folgender Umstände zu beurteilen:

1. Ausmaß und Entwicklung der Verluste,
2. Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen,
3. Ursachen, auf Grund deren im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Gewinn oder 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 durch strukturverbessernde Maßnahmen (zB Rationalisierungsmaßnahmen).

Nach § 2 Abs 2 LVO liegen innerhalb der ersten drei Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab Beginn einer Betätigung (zB Eröffnung eines Betriebes) im Sinne des § 1 Abs 1, längstens jedoch innerhalb der ersten fünf Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben) für diese Betätigung jedenfalls Einkünfte vor (Anlaufzeitraum).

Nach Ablauf dieses Zeitraumes ist unter Berücksichtigung der Verhältnisse auch innerhalb dieses Zeitraumes nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen, ob weiterhin vom Vorliegen von Einkünften auszugehen ist.

Ein Anlaufzeitraum im Sinn des ersten Satzes darf nicht angenommen werden, wenn nach den Umständen des Einzelfalls damit zu rechnen ist, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) beendet wird.

Einkünfte aus Tätigkeiten, die nicht von vornherein der Liebhaberei verdächtig sind, liegen nach § 1 Abs 1 LVO dann vor, wenn die Betätigung durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn- bzw Überschuss zu erzielen und nicht unter § 1 Abs 2 LVO fällt. Entscheidend sind die Erfolgsaussichten im jeweiligen Kalenderjahr, für jeden

Veranlagungszeitraum wird gesondert beurteilt, ob nach den objektiven Umständen die Absicht besteht, einen Gesamtgewinn zu erzielen (vgl. Jakom/Laudacher EStG 2014 § 2 Rz 233).

Demgegenüber ist grundsätzlich Liebhaberei zu vermuten, wenn in den in § 1 Abs 2 LVO bezeichneten Fällen Verluste auftreten. Tätigkeiten, die typischerweise auf eine in der Lebensführung begründete Neigung zurückgeführt werden (§ 1 Abs 2 Z 2 LVO), sind insbesondere solche, die ohne Zusammenhang mit Wirtschaftsgütern in typisierender Betrachtungsweise mit der Lebensführung zu tun haben. Bei der Beurteilung ist nicht auf die konkrete Neigung des Steuerpflichtigen abzustellen, sondern darauf, ob die Tätigkeit bei Anlegen einer Durchschnittsbetrachtung einen Zusammenhang mit einer in der Lebensführung begründeten Neigung aufweist (vgl. Jakom/Laudacher EStG 2014, § 2 Rz 266, VwGH 28.11.07, 2004/15/0128).

Ob nun im Beschwerdefall von vornherein die Liebhabereivermutung gilt, hängt von der Beurteilung ab, ob die konkrete Betätigung bei Anlegen eines abstrakten Maßstabes (arg. "typischerweise") einen Zusammenhang mit einer in der Lebensführung begründeten Neigung aufweist. Dies kann auch auf Tätigkeiten zutreffen, die ihrer Art nach typisch erwerbswirtschaftlich sind, jedoch zB im Hinblick auf ihren Umfang nicht erwerbstypisch ausgeübt werden (vgl. Rauscher/Grübner, steuerliche Liebhaberei², Rz 157).

So kann sich auch unter Heranziehung einzelner Elemente des oben erwähnten § 2 Abs 1 LVO die Beurteilung einer in der Lebensführung liegenden Neigung ergeben (vgl. Jakom/Laudacher EStG 2015, § 2 Rz 258, VwGH 23.5.96, 93/15/0215). Der Unabhängige Finanzsenat hat eine nebenberuflich ausgeübte schriftstellerische Tätigkeit eines Steuerberaters als nicht erwerbstypisch bezeichnet, da er mit dieser Betätigung kaum bis gar keine Einnahmen erzielte (UFS 8.7.2010, RV/0514-S/09). Ebenso übte ein nebenberuflich tätiger Reitlehrer eine Liebhabertätigkeit im Sinne des § 1 Abs 2 LVO aus, da angesichts von Nebenerwerbserträgen eine Steigerung der Einnahmen, demnach eine Deckung der Ausgaben nicht mehr erwartet werden konnte (UFS 25.1.2010, RV/1058-L/08).

Vor diesem Hintergrund gilt es nunmehr zu beurteilen, ob die von der Bf. in der konkreten Art betriebenen Tätigkeit auf eine in der Lebensführung begründeten Neigung zurückzuführen war.

Als Mentales Training und Mentalcoaching wird eine Vielfalt von psychologischen Methoden bezeichnet, welche die soziale Kompetenz und die emotionale Kompetenz, die kognitiven Fähigkeiten, die Belastbarkeit und die mentale Stärke fördern sollen.

Die Bf. verwies zunächst darauf hin, dass sie sich anfangs in einer Erfolg versprechenden Ausgangslage befunden habe, was die Voraussetzungen für einen ausreichenden Zulauf an Klienten aus einem großen Patientenkreis ihres leider unerwartet im Mai 2003 verstorbenen Vaters, betroffen habe. Dieser hätte sie auch ermuntert, den Schritt in die Selbständigkeit zu machen und geplant, mit ihr gemeinsam ein Buch zu schreiben.

Auch wenn für die Bf. der Tod ihres Vaters bedauerlicherweise unerwartet und zu früh eingetreten ist, muss sie auf vorstehende Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes und des Unabhängigen Finanzsenats verwiesen werden, wonach eine Betätigung dahingehend zu prüfen ist, ob sie **typischerweise** erwerbswirtschaftlich betrieben wird oder nicht. Demzufolge wäre die Bf. gerade wegen der durch den Tod ihres Vaters bewirkten geänderten Situation verpflichtet gewesen, bei der zukünftigen Planung ihrer Tätigkeit streng nach erwerbswirtschaftlichen Gesichtspunkten vorzugehen.

Tatsache ist jedoch, dass von Beginn der Tätigkeit an Verluste erwirtschaftet wurden und die Bf. selbst nach dem Tod ihres Vaters keine wesentliche Änderung des erwerbswirtschaftlichen Vorgehens setzte, um die Ertragslage zu verbessern, zumal sie die Höhe der Ausgaben trotz geringer Einnahmen nicht wesentlich veränderte und dadurch keinesfalls das Vorliegen einer erwerbswirtschaftlichen Tätigkeit unter Beweis stellte.

Dass das Hoffen auf Weiterempfehlung durch andere Ärzte und das Auflegen von Folders in diversen Arztpraxen und Apotheken nicht zum gewünschten Ergebnis führte, mag zutreffen, trotzdem blieben, wie oben erwähnt, die jährlichen Ausgaben im Zeitraum 2003 bis 2007 zwischen ca. 11.000,00 und ca. 15.000,00 € annähernd gleich und ließ die Bf. auch darüber hinaus eine Setzung von unbedingt notwendigen strukturverbessernden Maßnahmen nicht erkennen. Aufwendungen für Wohnung, Fachbücher, Ausbildung und Praxishilfsmittel machten den Großteil der Ausgaben aus und waren derart hoch, dass eine maßgebende Änderung bei der Erwirtschaftung von Einnahmen erforderlich gewesen wäre.

Unter Bedachtnahme auf diese Ausgabensituation und der als gering zu beurteilenden Anzahl jährlicher Sitzungen im Ausmaß von 14 bis 44 Einheiten, muss die beschwerdegegenständliche Tätigkeit, auch wenn sie grundsätzlich erwerbswirtschaftlich ausgeübt werden kann, hinsichtlich ihres Umfanges als nicht erwerbswirtschaftlich eingestuft werden.

Selbst wenn sich die Sitzungen im Laufe der Jahre schließlich verdoppelt haben und solcherart eine Einnahmensteigerung bewirkt werden konnte, hat die Bf. auf Basis ihrer vorgelegten Unterlagen Sitzungen an maximal fünf Tagen pro Monat abgehalten, was den zuvor festgestellten geringen Umfang der ausgeübten Tätigkeit darlegt. Dazu kommt, dass trotz steigender Einnahmen in den Jahren 2008, 2009 und 2010 und einer Ausgabenverringerung im Ausmaß von ca. 30% jährlich ein Verlust und insgesamt nach Beendigung der Betätigung ein bedeutender Gesamtverlust erzielt wurde.

Eine Gesamtbetrachtung des vorliegenden Falles legt unmissverständlich dar, dass die Ausgaben die Einnahmen um ein Vielfaches überstiegen haben und daher keine Gewinne zu erwarten waren.

Dazu kommt, dass die Bf. im Jahre 2005 und 2006 sowie ab dem Jahr 2007 ebenso andere Einkünfte erwirtschaftete, was im Zusammenhang mit der festgestellten Verlustsituation und dem fehlenden marktgerechten Verhalten ebenso die Annahme einer Liebhabereitigkeit nach § 1 Abs 2 LVO begründet hat.

Die Art der Bewirtschaftung ließ somit, wie auch das Finanzamt zutreffend festhielt, von vornherein keinen Gesamtgewinn innerhalb eines absehbaren Zeitraumes erwarten, sodass unabhängig von den Gründen der Beendigung jedenfalls von Liebhaberei auszugehen war.

Unzulässigkeit einer 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. Das vorliegende Erkenntnis weicht nicht von den zur Liebhaberei in ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zum Ausdruck gebrachten Grundsätzen ab, weshalb keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vorlag.

Wien, am 5. November 2015