



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Mag. Bernhard Renner und die weiteren Mitglieder OR Mag. Karin Pitzer, OMR Dr. Matthias Skopek und Mag. Franz Gall über die Berufung des M.B., xyP., gegen den Bescheid des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr vom 26. März 2004, vertreten durch ADir Karl Aigner, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2003 nach der am 28. Februar 2007 in 4010 Linz, Zollamtstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Der berufungswerbende Abgabepflichtige (im Folgenden Bw.) war im berufsgegenständlichen Jahr 2003 in der EDV-(Computer)branche tätig und erzielte Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Er beantragte ua. Aus- bzw. Fortbildungskosten in Höhe von € 2.066,74 (Kz 722) in der am 12. Februar 2004 elektronisch eingebrachten Einkommensteuererklärung.

Mit Ergänzungsersuchen vom **3. März 2004** wurde der Bw. aufgefordert, die von ihm beantragten Aufwendungen für Sonderausgaben und Werbungskosten durch entsprechende Bestätigungen bzw. Rechnungen und Zahlungsbelege nachzuweisen.

Mit **Schreiben vom 10. März 2004** langten die geforderten Unterlagen beim Finanzamt ein.

In der Beilage zur Arbeitnehmerveranlagung 2003 wurden die Fortbildungskosten ua. wie folgt aufgegliedert:

Fortbildung	
Kursgebühren – Ausbildungsbeitrag dipl. body –vital Trainer	930,00 €
Arbeitskleidung	255,00 €
Diäten (5 Tagesgebühren a 26,40)	132,00 €
km-Gelder P.-H.-P.	749,74 €
	2.066,74 €

Am **26. März 2004** wurde der **Einkommensteuerbescheid** vom Finanzamt erlassen; dabei wurden Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte, in Höhe von 467,26 € berücksichtigt.

In der Begründung führte das Finanzamt im Wesentlichen aus, dass die Tätigkeit eines body-vital Trainers mit der ausgeübten Tätigkeit als EDV Techniker nicht verwandt sei, sodass die Ausbildungskosten nicht als Werbungskosten abzugfähig seien.

Gegen diesen Bescheid brachte der Bw. innerhalb offener Frist das Rechtsmittel der **Berufung** ein mit der Begründung, dass seit 2003 auch umfassende Umschulungsmaßnahmen, die eine Tätigkeit in einem neuen Berufsfeld ermöglichen würden, abzugsfähig seien. Daher seien die Kosten in Höhe von € 2.066,74 zu berücksichtigen.

Mit Schreiben vom **14. Februar 2005** teilte der Bw. - unter Bezugnahmen auf ein Telefonat mit einer Bediensteten der Amtspartei, dass für eine positiven Berufungsentscheidung ein Nachweis über eine ernsthafte berufliche Veränderungen bzw. Ausübung, die mit meiner Weiterbildung übereinstimme, benötigt werde - folgendes mit:

"Derzeit werden folgende Tätigkeiten ausgeführt:

Nachwuchsarbeit mit den Jugendlichen der ASKÖ X. (richtiges Vorbereitungstraining für die Meisterschaft). Diese Tätigkeit wird im Moment noch unentgeltlich durchgeführt.

Folgende Ziele sind durch bzw. mit der Ausbildung geplant:

Vertiefung der erlernten Kenntnisse durch Praxisarbeit (wie zB. Tätigkeit bei ASKÖ X. ). Dazu werden aber wahrscheinlich weitere Kurse nötig sein. Dies ist auch ein Grund dafür, dass noch kein Gewerbeschein gelöst worden sei.

Bewerbungen als Fitnesstrainer in diversen Sportstudios.

Geplant ist auch eine sportliche Betreuung der Volleyball-Damen und die Betreuung der Kampfmannschaft in der Vorbereitungszeit der ASKÖ X. .

Das endgültige Ziel ist eine Mitarbeit im ASKÖ Landesverband in Form einer sportlichen Leitungsposition.

Um diese Ziele auch erreichen zu können, werden weitere Ausbildungen nötig sein. Wenn sich aber beim ersten Kurs schon solche Schwierigkeiten ergaben, wird eine privat finanzierte Umschulung nur schwer möglich sein.

.....".

Am **24. April 2005** langte ein **Schreiben** des ASKÖ X. vom 19. April 2005 beim Finanzamt Kirchdorf Perg Steyr mit folgendem Inhalt ein:

"Hiermit bestätigen wir, dass Herr M.B. (= Bw.) folgende Tätigkeiten, die er in dem Kurs Dipl. body-vital Trainer 2003/2004 absolvierte, bereits für die ASKÖ X. ausführt bzw. ausgeführt hat Trainingslehre, Fitness Check, sportmotorische Tests, Zielgruppentraining

Unterschrift:

ASKÖ X. "

Mit **Berufungsvorentscheidung vom 8. Juni 2005** wurde die Berufung gegen den Bescheid vom 26. März 2004 mit folgender Begründung als unbegründet abgewiesen:

"Aufwendungen für Bildungsmaßnahmen, die auch bei berufstätigen Personen von allgemeinen Interesse sind oder die grundsätzlich der privaten Lebensführung dienen, sind nicht abzugsfähig.

Aufwendungen für Umschulungsmaßnahmen sind 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. Die Abzugsfähigkeit ist insbesondere für Aufwendungen im Zusammenhang mit Umschulungsmaßnahmen, die aus öffentlichen Mitteln oder von Arbeitsstiftungen gefördert werden, gegeben".

In der Folge beantragte der Bw. die **Vorlage der Berufung** an die Abgabenbehörde zweiter Instanz - gemeint an den Unabhängigen Finanzsenat - und beantragte die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung und die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat.

Ergänzend brachte der Bw. vor, dass die im Rahmen der Werbungskosten geltend gemachten Aufwendungen aus dem Titel der Aus- und Fortbildung und der Umschulung jedenfalls Umschulungsmaßnahmen darstellen würden, die seit 2003 absetzbar seien und ganz sicher über den Rahmen von Aufwendungen für einzelne Kurse oder Seminarbesuche hinausgehen und eine neue und zusätzliche berufliche Ausübung ermöglichen würden.

Es sei bereits einen Gewerbeschein gelöst worden, um über die Erbringung von Werkleistungen als neuer Selbständiger hinaus auch mit Gewerbeschein tätig sein zu können.

Die Begründung, es handle sich bei den geltendgemachten Aufwendungen jedenfalls um anzuerkennende Umschulungsmaßnahmen, würden mit den Beweismitteln Parteienvernehmung, Gewerbeschein und Unterlagen zum Lehrgang – Zeugnis Ausbildung zum dipl. body-vital Trainer, Gewerbeanmeldung (werde derzeit bei der Behörde noch bearbeitet), Erklärung der Neugründung vom 16. Juni 2005 – untermauert.

Mit **Vorhalt vom 25. Jänner 2007** wurde der Bw. ersucht, folgende Fragen zu beantworten:

"Damit eine Umschulungsmaßnahme abzugsfähig ist, muß diese Maßnahme auf eine **tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen**.

Sie werden ersucht nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen, dass Sie tatsächlich auf die Ausübung eines anderen Berufes abzielten.

1) Warum absolvierten Sie die Ausbildung zum body-vital Trainer, bzw. was waren die Beweggründe für diese Bildungsmaßnahme, denn laut Aktenlage waren und Sie als kaufmännischer Angestellter tätig?

2) Was war der Zweck dieser Bildungsmaßnahme? Was wollten Sie damit anfangen?

3) Sie werden weiters ersucht Umstände darzulegen, die über eine bloße Absichtserklärung zur künftigen Einnahmeerzielung hinausgehen:

a) Laut Aktenlage haben Sie die Ausbildung zum body-vital Trainer am 23. Oktober 2003 begonnen und am 4. April 2004 abgeschlossen.

Was haben Sie unternommen, um die Tätigkeit als body-vital Trainer auszuüben, bzw. um Einkünfte zu erzielen?

b) Gab es schon Bewerbungsgespräche? Hatten Sie schon konkrete Jobangebote? Sie werden ersucht, die Bewerbungsunterlagen vorzulegen, bzw. nachzuweisen, dass Bewerbungsgespräche stattgefunden haben (Bitte Angabe der Firmennamen und Adressen).

c) Sind Sie mittlerweile schon selbständig als body-vital Trainer tätig? Wann war die Betriebsöffnung? Legen sie in diesem Zusammenhang diverse Unterlagen (wie zB. die aufrechte Gewerbeberechtigung, Mietvertrag, Rechnungen in Zusammenhang mit der Betriebseröffnung etc.) bei.

d) Hatten Sie schon Einnahmen aus der Tätigkeit als body-vital Trainer ? Sie werden ersucht die Einnahmen/Ausgabenrechnungen der Jahre 2004, 2005 und 2006 (bzw. den Lohnzettel) vorzulegen".

In Beantwortung des Vorhalts gab der Bw. mit E-Mail vom 30. Jänner 2007 folgendes an:

"Ad1) Sie haben Recht, ich habe meine unselbständige Tätigkeit trotz der neuen Möglichkeit der selbständigen Tätigkeit nicht aufgegeben.

Doch ich übe diesen "Brotberuf" in einem schwierigen Umfeld aus und musste mich daher beruflich und in meinen Einnahmemöglichkeiten zusätzlich absichern und eine Umstiegsmöglichkeit suchen.

Meine Ausbildungs- und Umschulungsmaßnahme, die sehr umfassend und umfangreich war, ermöglicht mir den Einstieg in eine neue berufliche Tätigkeit, war darüber hinaus kostenintensiv und fordernd.

Der Lehrgang ist nach der ÖNORM D 1501 "Wellnesstrainer/in" des Österreichischen Norminstituts zertifiziert und erforderte neben einer Zwischenprüfung (der Lehrgangsablauf sieht eine schriftliche Semesterzwischenprüfung vor, um ein ständiges Mitlernen der Lehrgangsteilnehmer zu gewährleisten) auch eine Abschlussprüfung und neben diesen Prüfungen als weitere Voraussetzungen:

- 80% Anwesenheit im Unterricht
- Nachweis eines Praktikums im Ausmaß von 100 Stunden
- Projektarbeit und deren Präsentation
- Körperlicher Abschlusstest
- Lehrauftritte

Ich habe auch versucht, das neue Wissen in einer selbständigen Tätigkeit umzusetzen und im Juni 2005 den Gewerbeschein als Fitness-Trainer gelöst.

Leider musste ich diesen Gewerbeschein inzwischen ruhend melden, obgleich ich den Beruf als Fitness-Trainer weiterhin ausüben möchte.

Der ruhend gemeldete Gewerbeschein sichert mich ab, ermöglicht mir künftig sicher höhere Berufschancen – gerade in meiner unsicheren Branche (EDV) ist das wichtig – der Wellness- und Fitnessbereich gilt – auch nach Studien von AMS und AK – ja als Wachstumsbranche.

Auch meine Verdienstmöglichkeiten haben sich dadurch verbessert, weil ich zB. auch als neuer Selbständiger Vorträge halten kann, etc.

Ad 2) Wie beim Punkt 1 schon erwähnt, belegte ich diesen Kurs, um mir ein weiteres Berufsbild zu verschaffen, mit dem ich mich auf selbständiger Basis ein (am Anfang) Einzelunternehmen aufbauen möchte (und es auch versucht habe).

Ad 3a) Ich habe kurz nach Abschluss der Bildungsmaßnahme damit begonnen mich im Bereich Personal-Training zu etablieren und habe dafür auch diverse Schritte unternommen (wie zB. die erwähnte Lösung eines Gewerbescheines).

Es dauert aber alles seine Zeit um hier auch erfolgreich und vor allem gewinnbringend arbeiten zu können.

Natürlich hatte ich auch diverse Gespräche über Arbeitskooperationen in diesem Bereich und möchte nur anführen:

Fitnesscenter I.P., T.P.

Abschließend möchte ich noch einmal ausdrücklich darauf hinweisen, dass ich sicher nicht nur aus Spaß sozusagen zur besonderen Vorliebe oder aus Neigung und Hobby eine Bildungsmaßnahme mit derartigen Kosten auch nur in Erwägung gezogen hätte.

Ich habe mich dadurch beruflich abgesichert und meine Verdienstmöglichkeiten verbessert".

Aus dem von der Referentin mit Frau T.P. geführten Telefonat – festgehalten im **Aktenvermerk vom 1. Februar 2007** – geht hervor, dass es Gespräche über eine Arbeitskooperation mit dem Bw. gegeben hätte. Wie ihr erinnerlich sei, hätten diese Gespräche im Juni 2004 stattgefunden. Eine Arbeitskooperation ist deshalb nicht zustande gekommen, weil sie im Jahr 2004 selbst erst ihren Betrieb eröffnet hätte und daher zuwenig Arbeit für einen Trainer gehabt habe. Da es darüber Unterlagen geben würde, werden diese per Fax übersendet.

Aus dem am **2. Februar 2007 eingelangten Schreiben** Frau T.P. s geht folgendes hervor:

"Ich bestätige hiermit, das Herr M.B. (= Bw.) im Juli 2004 an mich herangetreten ist und wir geplant haben, dass er auf selbständiger Basis in meinem Unternehmen diverse Kurse im Bereich Wirbelsäulentraining, Personal Training, Entspannungsübungen und Rückenschule abhält. Wir hatten bereits fixe Tage und Termine vereinbart.

Aufgrund von mangelnden Personenmeldungen konnte ich die Vereinbarung nicht einhalten. Die Kurse werden von mir ausgeschrieben und ab einer Personenanzahl von 5 Personen hätten diese auch stattgefunden."

Mit **E-Mail vom 2. Februar 2007** gab der Bw. ergänzend an, dass die Bestätigungen über die Bewerbungsgespräche bereits angefordert worden seien und er diese nachreichen werde. In diesem Zusammenhang wurde vom Bw. der Gewerberegisterauszug vom 28. Juni 2005, ein Kontoauszug der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft für das 3. Quartal 2005, sowie ein Schreiben mit dem Inhalt "Firmenfitness – die Gesundheit Ihrer Mitarbeiter" beigelegt.

Aus dem mit Herrn G. – Fitnesscenter I.P. – geführten Telefonat - festgehalten im Aktenvermerk **vom 6. Februar 2007** – hinsichtlich Arbeitskooperation mit dem Bw. geht folgendes hervor:

"Herr B. ist ihm bekannt. Im Jahr 2005 – wie ihm rememberlich ist – war beabsichtigt Herrn B. als Trainer anzustellen. Es war vereinbart, dass er einmal für ca. 2 Wochen schnuppern sollte, damit man sieht, wie er sich als Trainer anstellt. Es wurden auch Termine vereinbart, die aber letztendlich von Herrn B. nicht eingehalten wurden. Es war auch klar, dass er letztendlich seinen Job in der Computerbranche aufgeben hätte müssen, um seiner Tätigkeit als Trainer nachkommen zu können.

Da aber schon absehbar war, dass Herr B. unzuverlässig war und die Termine nicht eingehalten hatte (auch mit der Begründung, dass Termine in seinem "Brotberuf" wichtiger seien) kam letztendlich keine Arbeitskooperation zustande".

Mit **E-Mail vom 6. Februar 2007** wurde der Bw. ersucht, die gesamten Unterlagen (Schriftstücke, Protokolle etc.) über die geführten Gespräche hinsichtlich Arbeitskooperationen vorzulegen.

Nach Vorhalt der Ermittlungen des Unabhängigen Finanzsenates beantragte das Finanzamt weiterhin die Abweisung der Berufung.

In der am **28. Februar 2007 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung** wurde vom Bw. ergänzend ausgeführt, dass es in der Praxis nicht einfach sei, sich ein neues Berufsbild finanziell zu leisten. Das heißt, er sei 34 Jahre, habe zwei Kinder und müsse genauso Zahlungen tätigen. Um dieses Ziel umzusetzen bedürfe es einfach Zeit. Er habe dieses Gewerbe ruhend gemeldet, da diese Projekte, die er vorgehabt habe, einfach nicht in der Kürze durchzuführen gewesen seien und er mit dem Gewerbeschein in der momentanen Phase einfach noch mehr Zahlungen zu leisten gehabt hätte. In seinem Beruf als EDV Techniker sei er viel im Außendienst unterwegs, und er hätte diesen aufgeben müssen. Sein derzeitiger Dienstgeber wisse von den Umschulungsmaßnahmen nichts.

Er habe nicht eine Tätigkeit in einem Fitnessstudio oder als hauptberufliche Tätigkeit ins Auge gefasst, er wolle aber gern Praxis sammeln. Es habe Besprechungen mit diversen Firmen oder Trainingsstudios oder wie auch immer gegeben. Sein Ziel sei es, selbständig tätig zu werden, und zwar in Richtung Firmenfitness; er möchte in Firmen Gesundheitsprojekte anbieten.

Auf die Frage, wie er sich die Realisierung der Projekte vorstellen würde, gab der Bw. weiters an, dass er mit einem Bekannten, der ein Fitnessstudio habe, - und der auch genannt worden sei – geplant sei, an Firmen heranzutreten und so auch Aktivitäten im Bereich der Firmenfitness zu setzen. Es sei wirklich ein Konzept zusammengestellt worden. Es würde schon einige selbständige Leute in diesem Bereich geben. Die habe er, durch das er sich am

Markt umgehört habe, kennengelernt. Dieses Konzept sei nicht von heute auf morgen umsetzbar. Er könne auch nicht einfach hergehen und seinen Hauptberuf jetzt aufgeben, um sich nur auf diese Tätigkeit zu konzentrieren. Das funktioniere in der Praxis einfach nicht. Den Zeitpunkt, wann sich dieses Projekt verwirklichen lasse, könne er nicht nennen, da sehr viele Faktoren daranhängen würden.

Auf die Frage wie er ursprünglich darauf gekommen sei, ein neues berufliches Standbein zu schaffen, gab er an, dass es sich eigentlich über all die Jahre entwickelt habe, weil es in der Wirtschaft extrem hart sei und er einfach bemüht gewesen sei, sich ein zweites Berufsbild zu schaffen. Sportlich sei er schon immer interessiert gewesen. Teilweise habe er schon bei Bekannten ein bisschen in die Branche hinein schnuppern können. Die b.u.h. Academy habe wöchentlich in der Zeitung inseriert und dadurch habe er sich einen Informationsabend angeschaut und habe dies als Chance gesehen, sich ein neues Berufsbild zu schaffen. Es sei berufsbegleitend möglich gewesen. Er habe sehr viel Zeit und Geld investiert. Die Aktivitäten und die Versuche seien vorhanden gewesen. Die Umsetzung sei in aller Kürze nicht so einfach gewesen.

Die Kenntnisse im Umschulungsbereich habe er mit verschiedenen Lektüren privat aufgefrischt. Weiters sei er beim ASKÖ – im Jugendtraining - tätig. Kurse absolviere er keine, da die Entscheidung im Prinzip abgelehnt worden sei und er diese Kosten nicht einmal abschreiben könne. Es sei natürlich auch ein finanzieller Aspekt.

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

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Laut § 16 Abs. 1 Z 10 erster Satz EStG 1988 in der für das Streitjahr 2003 nunmehr anzuwendenden Fassung (AbgÄG 2004, BGBl. Nr. 180/2004 vom 30. Dezember 2004) stellen Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der von Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit und **Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen**, Werbungskosten dar.

Gemäß § 124 b Z 107 EStG sind § 4 Abs. 4 Z 7 und § 16 Abs. 1 Z 10 in der Fassung BGBl. I Nr. 180/2004 erstmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2003 anzuwenden.

Da ein Zusammenhang zwischen der Tätigkeit als body-vital Trainer bzw. Wellness-Trainer und der ausgeübten Tätigkeit des Bw. in der EDV-Branche nicht vorliegt und vom Bw. auch nicht behauptet wurde, ist im gegenständlichen Fall strittig, ob es sich bei den Kosten um Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die auf eine tatsächliche Ausübung



eines anderen Berufes abzielen, handelt und somit als Werbungskosten zu berücksichtigen sind.

Aus dem Gesetztestext leitet sich die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für Umschulungsmaßnahmen als Werbungskosten dann ab, wenn die Umschulungsmaßnahme einerseits derart umfassend ist, dass sie den Einstieg in eine neue berufliche Tätigkeit ermöglicht, die mit der bisherigen Tätigkeit nicht verwandt ist, und andererseits auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielt.

Aus dieser ausdrücklich genannten Tatbestandsvoraussetzung des Abzielens auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes, schließt der Unabhängige Finanzsenat, dass Umstände vorliegen müssen, die über ein bloße Absichtserklärung hinausgehen müssen.

Die ausdrücklich genannte Voraussetzung, dass eine Umschulungsmaßnahme auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen muss, ist in Verbindung mit dem allgemeinen Abzugsverbot von Aufwendungen für die Lebensführung gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 zu sehen.

Inhaltlich schließt sich der Begriff der umfassenden Umschulung somit mit den vorweggenommenen Werbungskosten an. Die Anerkennung so genannter vorbereitender oder vorweggenommener Werbungskosten setzt voraus, dass die Aufwendungen in einem hinreichend konkreten, objektiv feststellbaren Zusammenhang mit künftig steuerbaren Einnahmen aus der angestrebten beruflichen Tätigkeit stehen.

Der Zweck der Umschulung muss darin bestehen, eine andere Berufstätigkeit tatsächlich ausüben zu wollen. Dies ist anhand des Gesamtbildes der Verhältnisse zu beurteilen. Das Abzielen ist somit veranlagungsjahrbezogen nach Art einer Liebhabereibeurteilung zu prüfen, eine spätere Änderung des zunächst vorhandenen Willensentschlusses hat keine schädliche Zusammenwirkung für die Vergangenheit.

Die ernsthafte Absicht zur Einkünfteerzielung muss zum jeweiligen Zeitpunkt der Entstehung (Verausgabung) der Kosten klar erwiesen sein (Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, II. Band, § 16, Rz 203/4/2, siehe auch Atzmüller/Herzog/Mayr, RdW 2004, 621; VwGH 7.10.2003, 2001/15/0085, siehe auch die diesbezügliche Anmerkung Hofbauer in GeS 2004, 117). Der Entschluss zur Aufnahme der Tätigkeit muss klar und eindeutig nach außen hin in Erscheinung treten (VwGH 25.6.1997, 94/15/0227; 29.7.1997, 93/14/0132).

"Absicht" ist die nach außen hin erkennbare Manifestation in Verbindung mit der objektiven Eignung, auf Dauer gesehen positive Ergebnisse zu erzielen.

Die Absicht, die zur Berufsausübung abzielte, ist durch geeignete Unterlagen nachzuweisen (zB. Gewerbeanmeldung, Schriftverkehr mit potenziellen Partnern, Einreichpläne, Kreditvereinbarungen, Kosten Nutzen Rechnung etc.).

Der Bw. ist in der EDV-Branche tätig. Im Oktober 2003 begann er die Ausbildung zum body – vital Trainer (bzw Wellness-Trainer) an der b.u.h. academy in H., welche er im April 2004 abschloss.

Die im Jahr 2003 angefallenen Ausbildungskosten betrugen insgesamt € 2.066,74.

Unstrittig ist auch, dass der bisher ausgeübte Beruf des Bw. mit der Ausbildung zum body–vital Trainer in keiner Weise verwandt ist.

Einkünfte aus einer Fitnesstrainertätigkeit – aus einer nichtselbständigen bzw. selbständigen Tätigkeit - erzielte der Bw. bis zum gegenwärtigen Zeitpunkt (ca. drei Jahre nach Ende der Kursmaßnahme) nicht, obwohl er auch vorgebracht hat, dass er versucht bzw. beabsichtigt habe ein Einzelunternehmen zu eröffnen.

Im Rahmen der Umschulung ist es zwar nicht erforderlich, dass der Steuerpflichtige seine bisherige Tätigkeit aufgibt. Die angestrebte Tätigkeit muss aber zur Sicherung des künftigen Lebensunterhaltes dienen oder zumindest zu einem wesentlichen Teil beitragen.

Diese über die bloße Absichtserklärung hinausgehende ernste Absicht zur Einkünfteerzielung wurde vom Bw. bis zum gegenwärtigen Zeitpunkt nicht nachgewiesen und zwar aus folgenden Gründen:

Wenn der Bw. das Schreiben des ASKÖ X. vom 19. April 2005 vorlegt, um die ernsthafte berufliche Veränderung nachzuweisen, so muß dem entgegengehalten werden, dass daraus lediglich hervorgeht, dass der Bw. im Nachwuchsbereich - mit den Jugendlichen - arbeitet. Es wird zwar "bestätigt", dass der Bw. offensichtlich Trainingslehre, Fitness-Check , sportmotorische Tests und Zielgruppentraining – ausführte, doch ist daraus nicht zu entnehmen, dass damit eine Trainertätigkeit verbunden ist, um damit auch Einnahmen zu erzielen. Vom Bw. selbst wurde auch ausgeführt, dass er diese "Tätigkeit" unentgeltlich ausübt. Auch aus dem von der ASKÖ vorgelegten Schreiben ist von einer Trainertätigkeit nicht die Rede. Auch dass der Bw. in absehbarer Zeit als Fitness- bzw Wellness-Trainer beim ASKÖ X. tätig werden sollte wurde weder vom Bw. noch vom ASKÖ X. behauptet.

So gesehen ist dieses Engagement des Bw. von allgemeinen sportlichen Interesse bzw. grundsätzlich der privaten Lebensführung zuzuschreiben und daher gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG als nichtabzugsfähig zu beurteilen, zumal auch eine berufliche Notwendigkeit nicht zu erblicken ist.

Wenn der Bw. weiters vorbringt, dass geplant sei, die sportliche Betreuung der Volleyball-Damen und die Betreuung der Kampfmannschaft in der Vorbereitungszeit der ASKÖ X. zu übernehmen und das endgültige Ziel eine Mitarbeit im ASKÖ Landesverband in Form einer sportlichen Leitungsposition sei, so zeigt er damit nicht auf, dass die Aufwendungen in einem hinreichend konkreten, objektiv feststellbaren Zusammenhang mit künftig steuerbaren Einnahmen aus der angestrebten beruflichen Tätigkeit stehen, zumal eine solche Entscheidung nicht alleine vom Bw. abhängt, sondern einzig und allein von der Zustimmung der Verantwortlichen des ASKÖ X. . Unterlagen, die das Vorbringen des Bw. bestätigen hätten können, wurden nicht vorgelegt.

Mit der Behauptung, dass er nach Abschluss der Bildungsmaßnahme damit begonnen habe sich im Bereich Personal-Training zu etablieren und er dafür diverse Schritte wie zB. einen Gewerbeschein beantragt habe, hat er auch nicht aufgezeigt, dass er die ernsthafte Absicht hatte, den Wellness-Trainerberuf ausüben, zumal die Eintragung ins Gewerberegister erst im Juni 2005 – über ein Jahr nach Abschluss der Ausbildung - erfolgte und laut Vorbringen des Bw. das Gewerbe mittlerweile – es war lediglich ein halbes Jahr aufrecht - auch wieder ruhend gemeldet ist.

Die bisher vereinzelt gesetzten Handlungen – während und nach Abschluss der Ausbildung im Jahr 2003 – reichen nicht aus, um eine ernsthafte Absicht zur Einkünfteerzielung und eine Berufstätigkeit als Wellness-Trainer ausüben zu wollen, ausreichend zu dokumentieren, auch wenn es laut Bw. Gespräche über Arbeitskooperationen einerseits mit Frau T.P. im **Jahr 2004** oder mit Herrn G. , Fitnesscenter I.P. , im **Jahr 2005** gegeben hat.

Aus den vorliegenden Unterlagen sowie auch aus den in den Aktenvermerken festgehaltenen Telefonaten geht lediglich hervor, dass Gespräche über "Arbeitskooperationen" stattgefunden haben. Dass aber die ernsthafte Absicht des Bw. bestand, als Wellnesstrainer tätig zu werden und daraus Einkünfte zu erzielen, wird dadurch nicht bewiesen, zumal es überhaupt nicht zu Arbeitskooperationen – in welcher Form auch immer – gekommen ist. Beispielsweise scheiterte die Arbeitskooperation mit dem Fitnesscenter I.P. mangels Mitwirkung des Bw. Laut Herrn G., hat doch der Bw. offensichtlich nicht einmal die in der "sog Schnupperphase" vorgegebenen Termine wahrgenommen. Begründet wurde seine Unzuverlässigkeit laut Herrn G. damit, dass die Termine in seinem "Brotberuf" (sprich seine Tätigkeit in der EDV-Branche) wichtiger sind als die vorgegebenen Termine. Letztendlich kam es auch zu keiner Arbeitskooperation mit dem Bw.

Schon daraus ist ersichtlich, dass der Bw. nicht die ernste Absicht hatte als Wellness-Trainer Einkünfte zu erzielen, wenn er nicht einmal die in der "Schnupperphase" vereinbarte Termine

für seine Tätigkeit als Fitness-Trainer einhält. Der Wille, die Tätigkeit als Fitness Trainer ausüben, fehlt daher.

Auch aus dem - vom Bw. in der mündlichen Berufungsverhandlung vorgelegten Schreiben ("Bestätigung Bewerbungsgespräche") des Herrn G. – lässt sich für den Bw. nichts gewinnen, zumal nichts Neues und Entscheidungswesentliches daraus hervorgeht.

Konkrete Unterlagen, aus denen ersichtlich ist, ob, in welcher Art, bzw. in welchem Umfang der Bw. beabsichtigte in die Fitnessbranche einzusteigen, wurden nicht vorgelegt.

Inwieweit eine Arbeitskooperation mit Frau T.P. überhaupt vorgelegen bzw beabsichtigt war konnte vom Bw. auch nicht detailliert geklärt und nachgewiesen werden. Laut Ausführungen der Frau P. ist diese Arbeitskooperation mangels Kunden nicht zustande gekommen. Auch ist nicht ganz nachvollziehbar, warum diese "Arbeitskooperation wieder aufgelöst wurde", dies auch deshalb, weil der Bw. auf selbständiger Basis hätte tätig sein sollen.

Auch wurden vom Bw. keine Unterlagen - trotz entsprechender Aufforderung - über die stattgefundenen Gespräche hinsichtlich Arbeitskooperationen (Vereinbarungen, Protokolle etc.) vorgelegt, aus denen hervorgeht, dass der Bw. die Absicht hatte als body-vital Trainer Einkünfte zu erzielen.

Was in diesem Zusammenhang noch auffällt ist, dass der Bw. in einem Zeitraum - von Beginn der body-vital Trainer Ausbildung im Jahr 2003 bis zur mündlichen Berufungsverhandlung - offensichtlich nur zwei Gespräche hinsichtlich Arbeitskooperationen geführt hat, die letztendlich – ua. auch mangels Mitwirkung des Bw. - scheiterten.

Auch aus den Ausführungen des Bw. in der mündlichen Berufungsverhandlung vom 28. Februar 2007 – insbesondere dahingehend dieses Konzept sei nicht von heute auf morgen umsetzbar; er könne auch nicht einfach hergehen und seinen Hauptberuf jetzt aufgeben, um sich nur auf diese Tätigkeit zu konzentrieren; das funktioniere in der Praxis einfach nicht; oder den Zeitpunkt, wann sich dieses Projekt verwirklichen lasse, könne er nicht nennen, da sehr viele Faktoren daranhängen – ist kein wirkliches Bemühen des Bw. feststellbar, das auf die Erzielung eines Berufes in der "Fitnessbranche" abzielte.

Weitere konkrete Gespräche bzw Kontaktaufnahmen mit anderen Geschäftspartner wurden vom Bw. weder behauptet noch in irgendeiner Form nachgewiesen.

Laut Rechtsprechung (zB. VwGH 20.10.2004, 98/14/0126; 18.3.1997, 96/14/0045; 05.07.2003, 99/15/0038) liegt eine gewerbliche Tätigkeit bereits in der Vorbereitungsphase, sohin vor Erzielung der ersten Einnahmen vor, wenn sich der **innere Entschluss** des Steuerpflichtigen zur Aufnahme der werbenden Betätigung durch entsprechende Handlungen dokumentiert und der Steuerpflichtige **zielstrebig** auf die Betriebseröffnung hinarbeitet. Bei

einer über einige Jahre hinausgehenden Vorbereitungsphase wird dabei besonderes Gewicht darauf zu legen sein, dass auf Grund der **bereits gesetzten Handlungen des Steuerpflichtigen** die **eindeutige Absicht** der künftigen Betriebseröffnung erweislich ist.

Wenn der Bw. vorbringt - E- Mail vom 31. Jänner 2007 -, dass er versucht habe, das neue Wissen in einer selbständigen Tätigkeit umzusetzen und somit 2005 den Gewerbeschein gelöst habe, so zeigt er damit nicht auf, dass er auch zielstrebig auf eine selbständige Tätigkeit als Fitnesstrainer hinarbeitete.

Aus der Gewerbeanmeldung im Jahr 2005 – die laut Bw. nach einem halben Jahr wieder ruhend gemeldet wurde - und der Anmeldung zur Sozialversicherung (Kontoauszug zum 3. Quartal 2005) alleine lässt sich die eindeutige Absicht des Bw. - einen Fitness-Betrieb zu eröffnen bzw. als Fitnesstrainer tätig zu werden - nicht ableiten.

Vorbereitungshandlungen, die für eine Betriebseröffnung notwendig sind (wie zB. Kontoeröffnung, Abschluss eines Mietvertrages, Kosten-Nutzen Rechnung, Kreditvereinbarungen, Werbung, etc.) wurden vom Bw. nicht behauptet und auch offensichtlich nicht vorgenommen. Nachweise diesbezüglich fehlen. Auch wurde nicht dokumentiert und vom Bw. konkretisiert warum eine Betriebseröffnung im Fitnessbereich nicht innerhalb von dreieinhalb Jahre zu bewerkstelligen war um damit Einkünfte zu erzielen.

Der Bw. hat im ganzen Verfahren nichts für seine Handlungsweise Sprechendes vorgebracht aus dem ersichtlich ist, dass Umstände vorliegen würden, aus denen hervorgeht, dass er auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielte.

Die vagen und allgemeinen Ausführungen hinsichtlich der Arbeitskooperationen und Projektkonzepte (bzw -pläne) sowie auch hinsichtlich des Zeitmanagements konnten den gesamten Berufungssenat nicht überzeugen, dass die ernsthafte Absicht des Bw. bestand eine Tätigkeit im "Fitnessbereich" sowohl selbständig als auch nichtselbständig ausüben zu wollen. Dies auch deshalb, weil der Bw. seit mehr als drei Jahre – seit Beendigung der Kursmaßnahme – keine Einkünfte erzielt hat.

Aufgrund der obigen Ausführungen kann es dahingestellt bleiben, ob es sich bei der Kursmaßnahme "dipl. body-vital Trainerausbildung" überhaupt um eine "umfassende" Maßnahme, wie von § 16 Abs 1 Z 10 EStG verlangt wird, gehandelt hat.

Bei den Aufwendungen handelt es sich um keine Umschulungskosten, sodass die Ausgaben für den Ausbildungskurs in Höhe von 930 € , die beantragten Kilometergelder sowie die Diäten nicht als Werbungskosten zu berücksichtigen sind.

Hinsichtlich der Arbeitskleidung in Höhe von € 255,00 ist noch festzuhalten:

Soweit "Arbeitskleidung" konkret für die Ausbildung zum body-vital Trainer benötigt und während der Ausbildungszeit am 1. Dezember 2003 gekauft wurde, hängen diese Aufwendungen ursächlich mit der Kursmaßnahme zusammen. Als Kosten der Kursmaßnahme sind sie allein schon aus diesem Grund steuerlich nicht abzugsfähig (auf die vorstehenden Ausführungen wird verwiesen).

Hinsichtlich der Nichtabzugsfähigkeit wird ergänzend festgehalten:

In der Berufung wurde um Anerkennung dieser Beträge als Werbungskosten ersucht, weil sie im Hinblick auf die Tätigkeit als body-vital Trainer aufgewendet worden seien. Konkret wurden unter dem Titel "*Sportartikel lt. Belege*" im Streitjahr 2003 Aufwendungen für folgende Gegenstände geltend gemacht: "H-Laufshirt", "H-Langlaufjacke", "D-Trainingshose und "H-Laufshirt".

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 dürfen die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden. Damit werden sämtliche Aufwendungen angesprochen, die unabhängig von der wirtschaftlichen oder gesellschaftlichen Stellung des Steuerpflichtigen in seiner Privatsphäre anfallen. Unter das Abzugsverbot fallen der Haushalts- und Unterhaltsaufwand im engeren Sinn, wie zB. Bekleidung, Ernährung und Ähnliches. § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 (Aufwendungen der Lebensführung) behandelt demgegenüber jene Aufwendungen, die der Privatsphäre zuzuordnen sind, gleichzeitig aber auch den Beruf fördern. Erfasst sind jene Aufwendungen, die primär zur Lebensführung gehören, aber in weiterer Folge auch dem Beruf dienen. Die wesentlichste Aussage des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 ist die, dass gemischt veranlasste Aufwendungen, also Aufwendungen mit einer privaten und betrieblichen Veranlassung nicht abzugsfähig sind. Dem privaten Haushalt oder der Familiensphäre sind typischerweise auch Geräte der Freizeitindustrie zuzuordnen. Grundsätzlich kommt daher das Aufteilungs- und Abzugsverbot bei Wirtschaftsgütern des privaten Lebensbereiches zum Tragen, wozu insbesondere auch Sportgeräte zählen.

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH gehören Aufwendungen für die Anschaffung und Instandhaltung (zB. Reinigung) bürgerlicher Kleidung regelmäßig zu den Kosten der Lebensführung. Dies gilt selbst dann, wenn die Kleidung tatsächlich nur bei der Berufsausübung getragen wird (VwGH 9.3.1982, 82/14/0040; VwGH 17.9.1990, 89/14/0277; VwGH 10.9.1998, 96/15/0198). Ein beruflich bedingter Bekleidungsaufwand ist diesfalls auch dann nicht abzugsfähig, wenn er außergewöhnlich hoch sein sollte (BFH, BStBl. 1990 II 49, RdW 1990, 175). Nur eine typische Arbeits- oder Berufskleidung führt zu Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten (VwGH 10.10.1978, 167/76). Zur typischen Arbeits- oder Berufskleidung zählen zB. Uniformen, aber auch bürgerliche Kleidungsstücke, denen ein

Uniformcharakter zukommt (zB die Einheitsbekleidung von Restaurant-, Modehaus- oder Lebensmittelketten). Ein allgemein erkennbarer Uniformcharakter liegt dann vor, wenn die Aufschrift und/oder die Art der Kleidung nach der Verkehrsauffassung eine Zuordnung zu einem bestimmten Unternehmen bzw. zu einer bestimmten Tätigkeit ermöglichen (vgl. Doralt, EStG 1988, § 4 Tz 330 und § 16 Tz 220, jeweils Stichwort "*Kleidung*", mit weiteren Hinweisen).

Abgesehen davon, dass bei der vorliegenden Sportbekleidung auch Damenbekleidung zu finden ist, gehört die geltend gemachte Sportbekleidung zu den nichtabzugsfähigen Aufwendungen der Lebensführung. Nach ständiger Rechtsprechung können lediglich Aufwendungen für Berufskleidung mit allgemein erkennbarem, eine private Nutzung praktisch ausschließenden Charakter als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben anerkannt werden (VwGH 29.6.1995, 93/15/0104). Die geltend gemachte Sportbekleidung stellt übliche Sportbekleidung bzw. sogar Freizeitbekleidung dar und kann keineswegs als eine Bekleidung angesehen werden, bei der eine private Nutzung praktisch ausgeschlossen ist. Aufgrund der gesellschaftlichen Entwicklung und des Modetrends der vergangenen Jahre handelt es sich dabei um Kleidungsstücke, die nicht nur von Hobbysportlern, sondern auch allgemein als Freizeitkleidung verwendet werden (VwGH 20.1.1999, 98/13/0132; VwGH 26.5.1999, 98/13/0138). Vom Aufteilungsverbot umfasste Aufwendungen sind auch dann nicht steuerlich abzugsfähig, wenn sie mit der beruflichen Tätigkeit in Zusammenhang stehen.

Aufgrund der obigen Ausführungen war daher die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 7. März 2007