

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Erich Schwaiger über die Beschwerde vom 8. Juli 2016 der Beschwerdeführerin **Bf.**, Anschrift gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Land, 5026 Salzburg-Aigen, Aignerstraße 10 vertreten durch Mag. Peter Staudinger, vom 7. Juni 2016 betreffend Einkommensteuer 2014 und 2015 zu Recht erkannt:

I)

Der Einkommensteuerbescheide 2014 und 2015 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Einkommensteuer sind der als Anlage 2 angeschlossenen Berechnung zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Spruches.

II)

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

## Entscheidungsgründe

Die Beschwerde fällt in die Zuständigkeit des Fachgebietes FE 6 und damit in die Zuteilungsgruppe 7001. Auf Basis der gültigen Geschäftsverteilung wurde sie der Gerichtsabteilung 7013 zur Entscheidung zugewiesen.

### 1. Verfahrensgang und Akteninhalt

Die Entscheidung des Bundesfinanzgerichts basiert auf folgendem Sachverhalt, der in den Akten der Abgabenbehörde sowie des Gerichtes abgebildet und soweit nicht gesondert angeführt unbestritten ist.

#### 1.1. *Bekämpfte Bescheide*

Die Beschwerde richtet sich gegen die Einkommensteuerbescheide 2014 und 2015.

Die Einkommensteuer 2014 wurde vorerst mangels Abgabe einer Steuererklärung im Schätzungswege (§ 184 BAO) veranlagt. Dabei wurden neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit Einkünfte aus **selbständiger Arbeit** von EUR 10.000,00 in

Ansatz gebracht (Einkommensteuerbescheid vom 12. Februar 2016). Über Anregung der Beschwerdeführerin (kurz Bf.) nahm das Finanzamt (kurz FA) dieses Verfahren wieder auf, erließ mit 7. Juni 2016 einen neuen Einkommensteuerbescheid 2014 und reduzierte die Einkünfte aus selbständiger Arbeit nun auf EUR 0,00. Den Ansatz des Verlustes aus Gewerbebetrieb von EUR 16.098,25, wie er vom steuerlichen Vertreter der Bf. mit Schreiben vom 10. Mai 2016 bekannt gegeben worden war, verweigerte das FA mit dem Argument, dass die Tätigkeit nur minimale Einnahmen bei wesentlich höheren Ausgaben erbracht habe und mit März 2015 bereits wieder ruhend gemeldet worden sei. Es liege damit Liebhaberei gem. § 1 Abs. 2 LVO vor.

Gleichzeitig erließ das FA den Einkommensteuerbescheid 2015, verweigerte auch hier den Ansatz der Einkünfte aus Gewerbebetrieb laut Steuererklärung vom 12. Mai 2016 (Verlust EUR 3.939,79) und verwies zur Begründung auf den Einkommensteuerbescheid 2014.

## **1.2. Beschwerde, Beschwerdeverentscheidung und Vorlageantrag**

Diese Nichtberücksichtigung wurde zwar vorerst nicht bekämpft, in der gegen diese Bescheide gerichteten **Beschwerde vom 8. Juli 2016** beantragte die Bf. allerdings für 2014 EUR 12.565,00 und für 2015 EUR 1.500,00 als **Werbungskosten** zu berücksichtigen. Sie hätte diese Beträge als Energetikerin und Trainingskonzepterstellerin aufgewendet.

Diese Abzüge verweigerte das FA nun mit Beschwerdeverentscheidungen vom 30. November 2016 und begründete dies damit, die Ausbildungskosten als Energetikerin und Trainingskonzepterstellerin stünden in keinem Zusammenhang mit ihren Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit.

Erstmals im **Vorlageantrag** wurde daraufhin vorgebracht, die Bescheide seien rechtswidrig, weil **Einkünfte aus selbständiger Arbeit** zu Unrecht nicht berücksichtigt worden seien.

Die Bf. hätte mit 1. April 2014 ihre selbständige Tätigkeit im Bereich Energetik, Training und Sonderpädagogik (beinhaltend Energetik- und Klangmassagen; Atem-, Klang- und Stimmtraining; Konzentrations- und Mentaltraining; Erstellung von Trainingskonzepten; Tanz- und Bewegungspädagogik) begonnen. Diese selbständigen Tätigkeiten würden bis dato (wohl Datum des Vorlageantrages vom 23. Dezember 2016) neben der hauptberuflichen Tätigkeit als angestellter Sonderschulpädagogin ausgeführt. 2014 und 2015 seien für die selbständigen Tätigkeiten nicht unerhebliche Aus- und Fortbildungskosten angefallen, wodurch in diesen Jahren negative Einkünfte entstanden seien. Es handle sich dabei um betriebliche Einkünfte, die in § 1 Abs. 2 LVO keine Deckung fänden.

Die Tätigkeiten in den Bereichen Energetik und Training stelle eine **Erweiterung Ihrer sonderpädagogischen Tätigkeit in der Schule** dar und es bestehe hier unverkennbar ein Zusammenhang.

Die Bf. kündigte an, dass Sie 2016 selbständige Einkünfte aus Ihrer Tätigkeit im Bereich der Energetik und des Trainings erklären würde. Zudem werde sich 2017 das Verhältnis der nichtselbständigen zu den selbständigen Einkünften aufgrund einer Kooperationsvereinbarung mit dem Verein „[S]“ in Linz deutlich zugunsten der selbständigen Tätigkeit verschieben.

Sie beantragte, die Anlaufverluste der Jahre 2014 und 2015 anzuerkennen und die Einkommensteuerbescheide 2014 und 2015 **entsprechend den eingereichten Steuererklärungen** vom 10. bzw. 12. Mai 2016 abzuändern.

Das FA legte die Beschwerden am 14. Juni 2017 an das Bundesfinanzgericht vor. Dieses forderte die Bf. mit Schreiben vom 8. März 2018 zur Vorlage diverser Unterlagen sowie zur Stellungnahme zu mehreren Fragen auf.

In der Folge sprach die Bf. am 26. März sowie 26. April 2018 persönlich beim Bundesfinanzgericht vor, erklärte die Kündigung der (Zustell)Vollmacht des steuerlichen Vertreters, legte unter anderem Originalunterlagen vor und erläuterte den Sachverhalt, was in zwei Niederschriften festgehalten wurde.

Das Bundesfinanzgericht stellte die von ihr vorgelegten Unterlagen in übersichtlicher Form zusammen, ordnete sie vorläufig ihren Tätigkeitsbereichen sowie einem nicht abzugsfähigen Bereich zu und übermittelte die Aufstellung samt Originalbelegen an die Bf. Sie erklärte sich damit einverstanden.

Auch das Finanzamt erhob dagegen nach einer Besprechung am 12. Juni 2018 keine Einwendungen.

Am heutigen Tag nahm die Bf. ihren Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung zurück.

### ***Über die Beschwerde wurde erwogen:***

## **2. Beweiswürdigung**

Gem. § 167 Abs. 2 BAO haben die Abgabenbehörde und das Bundesfinanzgericht unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Soweit nicht Einwendungen erhoben wurden, liefert dabei eine von der Abgabenbehörde ordnungsgemäß aufgenommene Niederschrift Beweis über den Gegenstand und den Verlauf der betreffenden Amtshandlung (§§ 87 und 88 BAO).

Nach der ständigen Judikatur des VwGH zu § 167 Abs. 2 BAO genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten

eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (VwGH 31.5.2017, Ro 2014/13/0025 unter Hinweis auf *Ritz*, BAO<sup>5</sup>, § 167 Tz 8 mit weiteren Nachweisen).

Die Bf. vermittelte dem Richter bei ihren zweimaligen persönlichen Vorsprachen einen sehr offenen, kooperativen und vertrauenswürdigen Eindruck. Soweit deshalb gegen ihre nachstehenden Angaben vom FA keine Einwendungen erhoben wurden und soweit dies nicht gesondert erläutert wird, sieht das Bundesfinanzgericht keinen Grund daran zu zweifeln und nimmt sie deshalb als erwiesen an.

### 3. Sachverhaltselemente

#### 3.1. Steuererklärungen

Nachdem auch die Steuererklärung 2016 beim FA eingereicht worden war (8. März 2017), ergaben sich aus den aktenskundigen – vom steuerlichen Vertreter erstellten - Steuererklärungen die folgenden Beträge. Belege wurden erst nach Aufforderung durch das Bundesfinanzgericht durch die Bf. persönlich beigebracht.

	Kz	2014	2015	2016
<b>Einnahmen</b>	<b>9040</b>	<b>769,00</b>	<b>105,00</b>	<b>3.765,00</b>
Waren, Roh- und Hilfsstoffe	9100	20,00		
AfA, GWG etc	9130	1.322,83	676,25	150,00
Reise- und Fahrtspesen	9160	2.078,02	448,50	2.029,26
Werbung, Reprä	9200	470,41	23,77	
Zinsen etc	9220	50,29		
Pflichtversicherung	9225	104,04		109,32
Übrige Ausgaben	9230	12.821,66	2.896,27	1.845,85
<b>Verlust</b>		<b>-16.098,25</b>	<b>-3.939,79</b>	<b>-369,43</b>

#### 3.2. Tätigkeiten der Bf. sowie Zeiten der Arbeitslosigkeit und Notstandshilfe

Die Erläuterung der Tätigkeiten basiert im Kern auf den eigenen Aussagen der Bf. und wurde von ihr auch in den vorgelegten „Businessplänen 2014-2017“ bzw. „Jänner 2018“ dokumentiert („Anforderung 5-9“ aus dem Vorhalt vom 8. März 2018). Der Untermauerung dient auch das vorgelegte Referenzschreiben ihres derzeitigen Arbeitgebers („Anforderung 7 und 13“ aus dem Vorhalt vom 8. März 2018).

Die Bf. ist ausgebildete Sonderpädagogin und war schon viele Jahre im Schuldienst tätig. Im Streitzeitraum 2014 und 2015 war sie nacheinander in den Bundesländern

Wien, Oberösterreich und Salzburg aktiv. Diese nichtselbständige Beschäftigung endete im September 2016. Von Oktober 2016 bis April 2017 bezog die Bf. Arbeitslosenunterstützung und von Mai 2017 bis August 2017 Notstandshilfe.

Seit September 2017 ist sie wieder im Rahmen eines Hotel- und Wellnessbetriebes nichtselbständig beschäftigt.

Bereits 2002 hatte die Bf. eine Ausbildung zur Heilbademeisterin-Heilmasseurin absolviert (vgl. Zeugnis zu „Anforderung 12“ aus dem Vorhalt vom 8. März 2018), ohne dies aber auszuüben.

Sie litt unter psychischen Problemen und fürchtete, der Belastung im Schuldienst nicht mehr standhalten zu können. Aus diesem Grund versuchte sie beginnend ab 2013 anderweitig Fuß zu fassen. Ihre anfänglichen Überlegungen gingen dahin, die ursprüngliche Ausbildung als Heilmasseurin wieder zu aktivieren. Sie stieß dabei auf gewerberechtliche Probleme und erhielt die Auskunft, dass sie dazu die Heilmasseurausbildung erneuern müsse, was mit einer großen Kostenbelastung verbunden gewesen wäre.

Aus diesem Grunde suchte sie nach Alternativen und begann verschiedene ähnliche Ausbildungen, auf deren Basis sie mit April 2014 entsprechende Gewerbescheine für „Energiearbeit“ sowie „Erstellung von Trainingskonzepten“ löste und auch in diesen Bereichen tätig wurde. Dafür benötigte sie vorerst keine Räumlichkeiten da sie mobil unterwegs war und ihre Patienten (Klienten) bei ihr zu Hause betreute.

Ab Frühjahr/Sommer 2014 begann sie eine zusätzliche Ausbildung zur Bewegungs- und Tanzpädagogin in Wien, verlegte dazu ab Juli 2014 ihren Wohnsitz dorthin und begann auch dort als Sonderpädagogin zu arbeiten (40 Wochenstunden). Aufgrund der zeitlichen Belastung waren in dieser Zeit selbständige Aufträge nicht möglich. Aus diesem Grund legte sie ab März 2015 auch ihre Gewerbeberechtigungen ruhend.

Nach Abschluss dieser Ausbildung verlegte sie ihren Wohnsitz in das Bundesland Salzburg und war hier bei einer Physiotherapeutin im Rahmen eines unentgeltlichen Praktikums tätig, das ihr sodann ermöglichte, den Gewerbeschein für klassische Massage, Bindegewebsmassage und Lomi Lomi Nui zu lösen (vgl. Bestätigung zu „Anforderung 11“ aus dem Vorhalt vom 8. März 2018).

Hier neben ihrer Vollzeittätigkeit als Sonderpädagogin auch selbständig Fuß zu fassen, gestaltete sich schwierig. Bereits im Mai 2015 begann sie daraufhin ein Coaching zur beruflichen Neuorientierung.

Ein sehr schmerzlicher persönlicher Verlust im Februar 2016 führte zusammen mit der außerordentlichen schulischen Belastung zu einem Burn-Out und einem Langzeitkrankenstand bis Schulende 2016. Von September bis Oktober 2016 befand sich die Bf. in Rehabilitation. Eine Tätigkeit im Schuldienst war daraufhin nicht mehr möglich und sie war ab Oktober 2016 arbeitssuchend gemeldet und bezog Arbeitslosenunterstützung und Notstandshilfe bis August 2017.

Aus den vorgelegten Erklärungen der Bf. gegenüber dem AMS („Anforderung 2“ aus dem Vorhalt vom 8. März 2018) geht hervor, dass sie auch in dieser Zeit in geringem Umfang selbständige Einkünfte erzielte.

Sie suchte nach Alternativen und verlegte ihren Wohnsitz nach Oberösterreich. Ab Februar 2017 begann sie zusätzlich eine Ausbildung für „Tanzen ab der Lebensmitte“. Daraus erzielt sie mittlerweile Einnahmen und versucht, dies auszubauen.

Ab Mai 2017 löste sie – ermöglicht durch die Praxis im Bundesland Salzburg - zusätzlich die Gewerbeberechtigung für Massage eingeschränkt auf klassische Massage, Bindegewebsmassage und Lomi Lomi Nui.

Bereits ab April 2017 gelang es der Bf., eine Aushilfsstelle im Hotel- bzw. Wellnessbereich zu finden und sie war dort als Masseurin tätig. Seit September 2017 ist sie dort fix angestellt (je nach Saison zwischen 30 und 40 Wochenstunden). Sie ist dabei teilweise als Rezeptionisten und zum anderen Teil im Rahmen verschiedener Massagetätigkeiten aktiv.

Im Jänner 2018 fand sie ein Wohnhaus, in dem sie auch ihre selbständige Tätigkeit ausüben kann. Seit Februar 2018 ist dies auch der Standort ihrer Gewerbeberechtigungen. Gleichzeitig mit der Verlegung der Gewerbeberechtigung für die Massage dorthin wurde auch die Gewerbeberechtigung als Energetikerin wieder aktiviert. Die Gewerbeberechtigung zur Erstellung von Trainingskonzepten lässt die Bf. nach eigenen Angaben höchstwahrscheinlich auslaufen.

Zu ihren selbständigen Einnahmen gab die Bf. an, dass sie 2014 vor allem als mobile Masseurin tätig war. 2015 erzielte sie nur sehr geringfügige Einnahmen aus einem einzigen Workshop, weil ihre Ausbildung in dieser Zeit so intensiv war. 2016 begann sie vorerst wieder mit mobilen Massagen, musste dies aber aufgrund des Burn-Outs abbrechen. Sie hielt allerdings weiterhin Barfußwanderungskurse und betreute daneben gegen Entgelt eine 35-jährige körperlich und geistig Beeinträchtigte. Ab Oktober 2016 begann sie wieder mit Massagen.

Zusätzlich neben ihrer nichtselbständigen Tätigkeit erlaubt ihr aktueller Arbeitgeber ihr auch, im dortigen Haus auf selbständiger Basis Klangschalenmeditationen, Faszientraining und Faszienyoga anzubieten. Dieses Angebot rechnet sie selbständig außerhalb des Angestelltenverhältnisses ab. Wie erwähnt verfügt sie seit Jänner 2018 über einen eigenen Massageraum in dem Haus, in dem sie auch wohnt.

### **3.3. Gewerbeberechtigungen**

Aus den vorgelegten Akten sowie Recherchen des Bundesfinanzgerichts ist ersichtlich, dass die Bf. über die folgenden Gewerbeberechtigungen verfügte bzw. verfügt:

- Am 1. April 2014 löste sie den Gewerbebeschein „*Hilfestellung zur Erreichung einer körperlichen bzw. energetischen Ausgewogenheit mittels der Methode von Dr. Bach, mittels Biofeedback oder Bioresonanz, mittels Auswahl von Farben, mittels Auswahl*

*von Düften, mittels Auswahl von Lichtquellen, mittels Auswahl von Aromastoffen, mittels Auswahl von Edelsteinen, mittels Auswahl von Musik unter Anwendung kinesiologischer Methoden mittels Interpretation der Aura, mittels Magnetfeldanwendungen durch sanfte Berührung des Körpers bzw. gezieltes Auflegen der Hände an bestimmten Körperstellen, mittels Cranio Sacral Balancing, durch Berücksichtigung bioenergetischer, geobiologischer, elektrobiologischer, baubiologischer und geomanischer Gesichtspunkte, durch Berücksichtigung der Auswirkungen der energetischen Geometrie und Lichtphysik, mittels Feng Shui, Zen, Vastu bzw. anderer lebensraumrelevanter Aspekte verschiedener Epochen und Kulturen, mittels Numerologie, mittels Wassersuche sowie radiästhetischen Untersuchungen mit Rute, Pendel etc, mittels Wahrnehmung raumenergetischer Phänomene mit und ohne Geräteunterstützung, durch Berücksichtigung von Planetenkonstellationen und lunaren Energien“.*

- Seit 14. April 2014 verfügt sie zusätzlich über die Gewerbeberechtigung zur „*Erstellung von Trainingskonzepten für gesundheitsbewusste Personen*“.

Diese beiden Berechtigungen wurden mit März 2015 ruhend gemeldet, was mit der zeitlichen Beanspruchung aufgrund der Ausbildung zur Tanz- und Klangpädagogin. Begründet wurde (E-Mail vom 31. März 2017). Die Reaktivierung der erstgenannten Berechtigung erfolgte im Februar 2018 („Anforderung 10“ aus dem Vorhalt vom 8. März 2018).

- Schon seit 30. Mai 2017 verfügt die Bf. über die Gewerbeberechtigung „*Massage, eingeschränkt auf klassische Massage, Bindegewebsmassage und Lomi Lomi Nui Massage*“.

### **3.4. Zahlungen und deren Zuordnung zu den Tätigkeiten bzw. nicht abzugsfähigen Bereichen**

Über Anforderung durch das Bundesfinanzgericht übermittelte der steuerliche Vertreter die Buchungsjournale 2014 bis 2016, nicht aber dazugehörige Belege, Buchungsanweisungen etc. Über Aufforderung legte die Bf. daraufhin ihre Originalbelege vor. Diese wurden vom Bundesfinanzgericht kopiert, in einer Zusammenstellung den einzelnen Tätigkeitsbereichen zugeordnet und diese Aufstellung an die Bf. sowie das FA zu Stellungnahmen übermittelt (siehe Anlage 1).

Die Zuordnung der verschiedenen Aufwendungen folgt im Kern den – vom FA unwidersprochenen – Angaben der Bf.

Danach verwendete sie für den Bereich ihrer schulischen Tätigkeit (Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit) vor allem ihre Kenntnisse in Tanzpädagogik, Klangschalen sowie als Mentaltrainerin. Daneben verwertete sie im Schuldienst auch ihre Kenntnisse im Bereich Faszientraining. Sie war im Schuldienst in etwa 50 % für die Betreuung Schwerstbehinderter zuständig, die restlichen 50% verbrachte sie als reguläre Sonderpädagogin. Vor allem für den Bereich der Schwerstbehinderten nutzte sie auch ihre

Kenntnisse im Bereich der Klangschalen. Die Kenntnisse der Tanzpädagogik bzw. des Faszientrainings nutzte sie vor allem im regulären sonderpädagogischen Unterricht. Dort kamen ihr auch ihre Kenntnisse im Bereich der Klangschalen etwa im Musikunterricht etc. zu Gute.

Für Zwecke ihrer nichtselbständigen Tätigkeit für den nunmehrigen Hotel- bzw. Wellnessbereich (aktuell ca. 50 % Rezeptionistin und ca. 50 % Massagen) nutzte bzw. nutzt sie vor allem ihre Massagekenntnisse. Dazu zählt sie auch die Ausbildung Lomi Lomi Nui und myofasziale Therapie.

Für ihre selbständige Tätigkeit, für die sie die entsprechenden Gewerbescheine löste, nutzt sie all diese Bereiche wie insbesondere die Massagekenntnisse, die Klangschalenmassage, inklusive der Klangschalenmeditation, Faszientraining, Atem Klang Stimme, Tanzpädagogik für die nachgewiesenen Tanzgruppen und Obertonsingen, wo sie auch schon Gruppen angeboten hat.

Die Anschaffung der Klangschalen war sowohl für den Bereich der Massage bei Falkensteiner wie auch für die gewerbliche Tätigkeit notwendig.

Im unteren Block der Anlage 1 finden sich Positionen, die schon 2013 bezahlt wurden und deshalb in diesem Jahr zu berücksichtigen sind. Bei einigen wenigen weiteren Belegen fehlt eine klare Zuordnung zur Einkünfteerzielung, weshalb der Zusammenhang zu lose ist, um sie entgegen dem Aufteilungsverbot in Ansatz bringen zu können. Die Bf. widersprach dem nach eingehender Diskussion nicht.

Zusammengefasst ergibt sich damit daraus die folgende Zuordnung der in den Jahren 2014 und 2015 erfolgten Zahlungen (Abflüsse). Sie erfolgte im Schätzungsweg und dabei weitgehend im Verhältnis 50:50. Zum einen steht kein der Realität näher kommender Aufteilungsmaßstab zur Verfügung und zum anderen hat die konkrete Aufteilung in den Jahren 2014 und 2015 keinen weiteren Einfluss auf die Einkommensermittlung. In diesen Jahren wirkt sich die Berücksichtigung bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit in gleicher Form aus wie die bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb.

	<b>2014</b>	<b>2015</b>
<b>Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit</b>	<b>2.731,23</b>	<b>815,93</b>
<b>Einkünfte aus Gewerbebetrieb</b>	<b>3.963,11</b>	<b>3.026,47</b>
<b>nicht abzugsfähig</b>	<b>3.408,54</b>	<b>277,46</b>
<b>Belege insgesamt</b>	<b>10.102,87</b>	<b>4.119,85</b>

#### **4. Rechtsgrundlagen und rechtliche Würdigung**

Strittig ist hier im Kern die Frage der Abzugsfähigkeit von Zahlungen, die in den Jahren 2014 und 2015 in Zusammenhang mit verschiedenen Tätigkeiten geleistet wurden. Diese Beschäftigungen wurden teilweise nichtselbständig (Sonderpädagogin bzw. Rezeptionistin/Masseurin) und teilweise „selbständig“ ausgeübt.

#### **4.1. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Werbungskosten)**

Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen aus einer nichtselbständigen Tätigkeit (§ 16 Abs. 1 erster Satz EStG 1988), die hier ohne Zweifel für die Tätigkeit als Pädagogin und im Rahmen des Hotel- und Wellnessbetriebes vorliegt.

Werbungskosten sind auch 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 eines anderen Berufes abzielen (§ 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988).

Werbungskosten sind grundsätzlich im Jahr des Abflusses und damit im Jahr der Zahlung geltend zu machen.

Um **Fortbildung** handelt es sich dann, wenn der Steuerpflichtige „seine bisherigen beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten verbessert, um im bereits ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden“. Eine konkrete Gefahr für die berufliche Stellung bzw. das berufliche Fortkommen ist nicht Voraussetzung; es muss auch kein konkret abschätzbarer Einfluss auf die gegenwärtigen bzw. zukünftigen Einkünfte gegeben sein.

**Ausbildungskosten** sind Aufwendungen zur Erlangung von Kenntnissen, die eine Berufsausübung ermöglichen; im Unterschied zur beruflichen Fortbildung wird daher durch die Berufsausbildung erst eine Grundlage für die weitere Berufsausübung geschaffen. Ein **Zusammenhang** der Ausbildungsmaßnahme mit der konkret ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit ist dann gegeben, wenn die erworbenen Kenntnisse in einem wesentlichen Umfang im Rahmen dieser Tätigkeiten verwertet werden können.

**Umschulungsmaßnahmen** müssen „umfassend“ sein und müssen auf die „tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen“. Nach den Gesetzesmaterialien (AB 1285 BlgNR 21. GP 6) sind die Aufwendungen dann abzugsfähig, wenn „sie derart umfassend sind, dass sie einen Einstieg in eine neue berufliche Tätigkeit ermöglichen, die mit der bisherigen Tätigkeit nicht verwandt ist. Abzugsfähig sind somit Aufwendungen in Zusammenhang mit einem Beruf, der bisher noch nicht ausgeübt worden ist. Dabei handelt sich also um vorweggenommene Werbungskosten (vgl. *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>13</sup>, § 16 Tz 203/2 ff mit unzähligen weiteren Nachweisen).

Hier steht außer Zweifel, dass die den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zuordenbaren Zahlungen überwiegend Schulungsmaßnahmen betrafen. Das dabei erworbene Wissen konnte ohne Zweifel entweder im Bereich der während dieser Schulungen laufend ausgeübten Tätigkeit (Pädagogin) angewendet werden. Darüber

hinaus eröffnete es der Bf. das Betätigungsfeld, in dem sie heute ihre nichtselbständigen Einkünfte bezieht. Deren Abzugsfähigkeit steht damit außer Zweifel.

## **4.2. Einkünfte aus Gewerbebetrieb**

### **4.2.1. Einkunftsart**

Wird jemand nach dem Lösen eines Gewerbescheines im Bereich Massage, Energetik oder Trainingsberatung etc. weisungsungebunden und damit selbständig, nachhaltig und mit Gewinnerzielungsabsicht sowie unter Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr tätig, erzielt er daraus Einkünfte aus Gewerbebetrieb, wenn dies nicht als Einkünfte aus selbständiger Arbeit einzustufen ist (§ 23 Z 1 EStG 1988).

Einkünfte aus selbständiger Arbeit würden im konkreten Fall eine Tätigkeit im medizinischen Dienst im Sinne des § 52 Abs. 4 MTF-SHD-G (Bundesgesetz über die Regelung des medizinisch-technischen Fachdienstes und der Sanitätshilfsdienste; BGBl. Nr. 102/1961 idgF) voraussetzen (§ 22 Z 1 lit. c EStG 1988). § 3 MTF-SHD-G normiert ausdrücklich, dass die der Gewerbeordnung 1973 unterliegenden Tätigkeiten der Fußpfleger(innen), Kosmetiker(innen) und Masseur(innen) durch dieses Bundesgesetz nicht berührt werden. Das Gesetz erfasst damit nur die Tätigkeiten im physiotherapeutischen Dienst (vgl. auch *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>8</sup>, § 22 Tz 93 mit weiteren Nachweisen). Da die Tätigkeit der Bf. nicht darunter fällt, erzielt sie Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

### **4.2.2. Betriebsausgaben**

Betriebsausgaben sind die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind (§ 4 Abs. 4 EStG 1988). Betriebsausgaben sind jedenfalls 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 eines anderen Berufes abzielen (§ 4 Abs. 4 Z 7 EStG 1988).

In Bezug auf letztere Gruppe von Betriebsausgaben gilt das zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit Gesagte sinngemäß. Soweit solche Fortbildungs- oder Umschulungsmaßnahmen Einkünfte aus Gewerbebetrieb betreffen, führen sie unter ähnlichen Bedingungen zu Betriebsausgaben.

Auch in diesem Zusammenhang steht hier eine solche Veranlassung außer Zweifel. Diese insbesondere, weil die Ausgaben der Bf. auch die Möglichkeit eröffneten, ihre gewerbliche Tätigkeit zu entfalten.

#### 4.2.3. Liebhaberei

Das FA ging bei der Beurteilung der Tätigkeit aufgrund der teils widersprüchlichen und wenigen vom steuerlichen Vertreter vorgelegten Erläuterungen und Unterlagen davon aus, im Bereich der Einkünfte aus Gewerbebetrieb seien nur minimale Einnahmen bei wesentlich höheren Ausgaben angefallen und die Tätigkeit sei bereits im März 2015 wieder eingestellt worden. Es liege damit Liebhaberei gem. § 1 Abs. 2 LVO vor.

Diese Annahme ist nun - nach der umfangreichen Ergänzung des Akteninhaltes durch die Bf. und den Ermittlungen des Bundesfinanzgerichts – widerlegt. § 1 Abs. 2 LVO (Verordnung des Bundesministers für Finanzen über das Vorliegen von Einkünften, über die Annahme einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit und über die Erlassung vorläufiger Bescheide (Liebhabereiverordnung); BGBl. Nr. 33/1993 idgF) sieht soweit hier relevant vor, dass bei einer Betätigung Liebhaberei anzunehmen ist, wenn Verluste aus Tätigkeiten entstehen, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind.

Dabei ist nicht auf die konkrete Neigung des Steuerpflichtigen, sondern darauf abzustellen, ob die konkrete Tätigkeit bei einer Durchschnittsbetrachtung („typischerweise“) einen Zusammenhang mit dieser Neigung aufweist. Eine prinzipiell erwerbswirtschaftliche Tätigkeit ist selbst bei nachhaltigen Verlusten nicht typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen und fällt somit in der Regel nicht unter § 1 Abs. 2 LVO.

Nicht jede Bildungsmaßnahme in einem Bereich, den viele Menschen für sich entdeckt haben, um das persönliche Wohlbefinden zu erhöhen, ist damit „typischerweise“ auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen. Eine solche Beurteilung würde den vom Ordnungsgeber beabsichtigten Rahmen überdehnen und sprengen sowie die gewerberechtlichen Regelungen in Frage stellen.

Hier absolvierte die Bf. im Gesamtzeitraum von mehreren Jahren in Summe sehr umfangreiche und tiefgehende Bildungsmaßnahmen. Es gelang ihr glaubhaft darzustellen, dass sie das nicht aus reinem persönlichem Interesse, sondern aus logisch nachvollziehbaren Überlegungen tat, um sich eine erwerbswirtschaftlichen Alternative zum stark belastenden Beruf als Sonderpädagogin zu schaffen und die gewerberechtlichen Erfordernisse zu erfüllen.

In freier Beweiswürdigung kommt das Bundesfinanzgericht deshalb zum Schluss, dass die Tätigkeit der Bf. in Summe nicht typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen ist. Eine eventuelle Liebhabereiprüfung hat deshalb den in § 1 Abs. 1 LVO skizzierten Weg zu gehen.

Einkünfte liegen danach vor, wenn die Tätigkeit durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten

(§ 3 LVO) zu erzielen. Dabei muss die Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3 LVO) nachvollziehbar sein. Innerhalb der ersten drei Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab Beginn einer solchen Betätigung (z.B. Eröffnung eines Betriebes), längstens jedoch innerhalb der ersten fünf Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben) für diese Betätigung liegen gem. § 2 Abs. 2 LVO jedenfalls Einkünfte vor (**Anlaufzeitraum**). Ein Anlaufzeitraum im Sinn des ersten Satzes darf nur dann nicht angenommen werden, wenn nach den Umständen des Einzelfalls damit zu rechnen ist, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) beendet wird.

Die Bf. eröffnete ihren Betrieb im April 2014 und löste einen entsprechenden Gewerbeschein. Die ersten Aufwendungen fielen 2013 an. Der Sachverhalt enthält keine Hinweise darauf, dass die Bf. beabsichtigt, ihren Betrieb vor Erzielung eines Gesamtgewinnes wieder zu schließen. Im Gegenteil weisen ihre Angaben darauf hin, dass sie beabsichtigt, diesen nach Maßgabe des Marktes laufend auszubauen und sich an diese Marktverhältnisse anzupassen.

Damit stellen die Jahre 2014 und 2015 einen Teil des Anlaufzeitraumes dar, während dessen Liebhaberei ausgeschlossen ist.

## 5. Einkünfteermittlung

Auf dieser Basis errechnen sich die Einkünfte deshalb wie folgt:

	2014	2015
<b>Einnahmen</b>	<b>769,00</b>	<b>105,00</b>
<b>Ausgaben</b>	<b>-3.963,11</b>	<b>-3.026,47</b>
<b>Einkünfte aus Gewerbebetrieb</b>	<b>-3.194,11</b>	<b>-2.921,47</b>
<b>Einkünfte bisher (Kennzahl 245)</b>	<b>20.014,53</b>	<b>25.657,02</b>
<b>WK tatsächlich</b>	<b>-2.731,23</b>	<b>-815,93</b>
<b>Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit</b>	<b>17.283,30</b>	<b>24.841,09</b>

Die darauf aufbauender Berechnung des Einkommens sowie der Einkommensteuer ist der Anlage 2 zu entnehmen.

## 6. Revision

Das Verwaltungsgericht hat im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen (§ 25a Abs. 1 VwGG).

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist eine 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 (Art. 133 Abs. 4 B-VG).

Eine im Einzelfall vorgenommene, nicht als grob fehlerhaft erkennbare Beweiswürdigung wirft im Allgemeinen keine über den Einzelfall hinausgehende Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung auf (vgl. VwGH 30.6.2015, Ra 2015/15/0028 mit weiteren Nachweisen).

Soweit Rechtsfragen für die hier zu klärenden Fragen entscheidungserheblich sind, sind sie durch höchstgerichtliche Rechtsprechung ausreichend geklärt (siehe oben), nicht von grundsätzlicher Bedeutung oder die anzuwendenden Normen sind klar und eindeutig.

Damit liegt hier kein Grund vor, eine Revision zuzulassen.

Salzburg-Aigen, am 18. Juni 2018