



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Mag. Robert Lanznaster, vom 27. Februar 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 5. Februar 2004 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2002 entschieden:

Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2002 wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

Einkommen 2002: 20.814,68 €; Einkommensteuer 2002 nach Berücksichtigung der einbehaltenen Steuerabzugsbeträge: 1.317,29 €

Entscheidungsgründe

Der Abgabepflichtige war im Jahr 2002 Angestellter der T-GmbH. und dabei ganzjährig als Sekretär beschäftigt, woraus Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezogen wurden. Daneben führte er im Rahmen freier Dienstverträge (§ 109 a EStG 1988) für verschiedene Auftraggeber Schreifarbeiten durch. Das Angestelltenverhältnis mit der T-GmbH. wurde mit 31. Dezember 2003 beendet, ab dem Jahr 2004 sind auch keine Schreifarbeiten mehr angefallen. Im Zuge der Einkommensteuerveranlagung für das Jahr 2002 führte der Abgabepflichtige aus (vgl. das Schreiben vom 4. Dezember 2003), dass er neben seiner Tätigkeit als Sekretär am L die Ausbildungen zum Wellnesstrainer bzw. Personaltrainer, Nordic-Walking Instructor usw. abgeschlossen habe. Um diese Ausbildungen überhaupt beginnen bzw. durchführen zu können, habe er eine Menge an Sportmaterial benötigt, die als

Grundausrüstung einfach gebraucht werde. Auch nach dem Abschluss dieser Ausbildungen benötige er viele Sportartikel wie Literatur, Kleidung und Material (Schuhe, Uhren, Stöcke, Matten usw.), um diese Berufssparte bestmöglich ausführen zu können. Auch bilde er sich auf diesem Gebiet immer wieder fort, weshalb Ausgaben für Kurse usw. anfielen.

Der Einkommensteuererklärung für 2002 wurde ein "*Antrag auf Berücksichtigung erhöhter Werbungskosten*" beigelegt, der seine Ausbildung zum Wellnesstrainer betraf. Dabei wurden folgende Ausgaben geltend gemacht:

	€
Wirtschaftsförderungsinstitut	1.559,90
T Kongress	192,--
Schwimmschule A	233,75
Sportartikel lt. Belege	1.875,22
Büromaterial usw.	1.593,44
AfA lt. Nachweis (betrifft die Anschaffung eines Laptops)	450,--
Summe	5.904,31

Am 5. Februar 2004 erließ das Finanzamt einen Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2002, mit dem die geltend gemachten Werbungskosten lediglich mit 270,50 € anerkannt wurden. Da es sich bei der Ausbildung zum Wellnesstrainer um eine Berufsausbildung und nicht um eine berufsspezifische Fortbildung handle, könnten die geltend gemachten Aufwendungen nicht berücksichtigt werden. Bei den Aufwendungen für Sportartikel (Kleidung, Material, Literatur usw.) handle es sich um nichtabzugsfähige Kosten der privaten Lebensführung. Anerkannt wurde lediglich eine Halbjahres-AfA für den Laptop (Anschaffungskosten: 2.702 €), die - nach Ausscheidung eines Privatanteiles von 40 % - unter Zugrundelegung einer dreijährigen Nutzungsdauer mit 270,50 € ermittelt wurde.

Gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2002 erhob der Abgabepflichtige am 27. Februar 2004 fristgerecht Berufung. Er ersuchte um Anerkennung der gesamten mit 5.904,31 € geltend gemachten Aufwendungen als Betriebsausgaben. Die Aufwendungen für Sportartikel (Kleidung, Material, Literatur usw.) seien im Hinblick auf die Tätigkeit als Wellnesstrainer erfolgt, der Laptop sei ebenfalls für die Tätigkeit als Wellnesstrainer angeschafft worden. Die Ausgaben seien als Vorbereitungshandlungen für die Tätigkeit als Wellnesstrainer anzusehen und daher als Betriebsausgaben absetzbar. Nach der Rechtsprechung des VwGH (Hinweis auf VwGH 25.11.1986, 86/14/0045) seien solche Ausgaben noch vor der Einnahmenerzielung steuerlich zu berücksichtigen, wenn die ernsthafte Absicht zur Erzielung der Einnahmen klar erwiesen sei. Er habe bereits im Jahr 2002 als Wellnesstrainer Einnahmen von insgesamt 336,60 € erzielt. Diesbezüglich wurden Überweisungsbelege und eine Bestätigung des Wirtschaftsförderungsinstitutes I vom 1. März 2004 vorgelegt, wonach der Abgabepflichtige für diesen Auftraggeber seit dem Jahr 2002

wiederkehrend als Lehrer und Vortragender im Fachbereich "*Ausbildung zum Wellnesstrainer*" tätig sei.

Am 8. Juli 2004 erließ das Finanzamt eine (teilweise stattgebende) Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2002, mit der Werbungskosten von 663,08 € anerkannt wurden. Zusätzlich zur Halbjahres-AfA für den Laptop von 270,50 € wurden Aufwendungen für Büromaterial im Ausmaß von 392,58 € berücksichtigt. Diese stünden mit der nichtselbständigen Tätigkeit als Sekretär in Zusammenhang, wobei der auf Büromaterial entfallende Betrag von 654,30 € um einen Privatanteil von 40 % zu kürzen sei. Im Übrigen erfolgte eine Abweisung des Berufungsbegehrens. Bei Bildungsmaßnahmen, die sowohl berufsspezifischen Bedürfnissen Rechnung tragen als auch Bereiche der privaten Lebensführung betreffen, sei zur Berücksichtigung als Werbungskosten nicht nur eine berufliche Veranlassung, sondern die berufliche Notwendigkeit erforderlich. Die berufliche Tätigkeit als Sekretär am L stehe in keinerlei Zusammenhang mit der Tätigkeit eines Wellness- bzw. Personaltrainers. Bekleidungsaufwand könne nur dann als Werbungskosten berücksichtigt werden, wenn es sich um typische Berufskleidung oder um bloße Arbeitsschutzkleidung handle. Bekleidung, die üblicherweise auch außerhalb der beruflichen Tätigkeit getragen werde, könne nicht zu Werbungskosten führen. Dies gelte auch dann, wenn die Bekleidung tatsächlich nur während der Arbeitszeit getragen werde oder wenn die Verwendung derartiger Kleidungsstücke im Interesse des Arbeitgebers liege oder von diesem angeordnet werde. Aufwendungen für die Anschaffung oder die Instandhaltung bürgerlicher Kleidung seien auch dann keine Werbungskosten, wenn die Berufsausübung eine erhöhte laufende Kleiderabnutzung bedinge.

Aufwendungen für Fachliteratur, die im Zusammenhang mit der beruflichen Sphäre stehe, seien als Werbungskosten absetzbar. Literatur, die auch bei nicht in der Berufssparte des Steuerpflichtigen tätigen Personen von allgemeinem Interesse oder zumindest für einen nicht fest abgrenzbaren Teil der Allgemeinheit mit höherem Bildungsgrad bestimmt sei, stelle keine Werbungskosten dar. Den Rechnungen zufolge handle es sich nicht um Fachbücher iSd Gesetzes (Nährwert-Kalorien-Tabelle, Ernährung nach den fünf Elementen, Trainieren im Sportstudio usw.) bzw. sei dort überhaupt kein Titel, sondern nur allgemein Fach- und Sachbuch angeführt.

Aufwendungen im Zusammenhang mit der Anschaffung eines Computers einschließlich des Zubehörs seien Werbungskosten, soweit eine berufliche Verwendung eindeutig feststehe. Bei Computern, die in der Wohnung des Steuerpflichtigen aufgestellt seien, seien die berufliche Notwendigkeit und das Ausmaß der beruflichen Nutzung vom Steuerpflichtigen nachzuweisen oder glaubhaft zu machen. Aufgrund der Erfahrungen des täglichen Lebens sei davon auszugehen, dass die private Nutzung eines beruflich verwendeten, im Haushalt des Steuerpflichtigen stationierten Computers mindestens 40 % betrage.

Am 3. August 2004 stellte der Abgabepflichtige den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Es sei noch einmal zu betonen, dass die vom Finanzamt nicht berücksichtigten Aufwendungen keine Werbungskosten, sondern Betriebsausgaben im Hinblick auf die im Jahr 2002 begonnene Tätigkeit als Wellnesstrainer darstellten. Er habe im Jahr 2003 bereits halbtätig als selbständiger Wellnesstrainer gearbeitet und neben seiner halbtägigen Beschäftigung am L Einnahmen von 15.060 € erzielt. Seit Jänner 2004 sei er ausschließlich als Wellnesstrainer tätig, wobei die Einnahmen ständig ansteigen würden. Der angeschaffte Computer sei ein Laptop, den er für seine Unterrichtstätigkeit als Lehrbeauftragter im Wellnesstrainerkurs des Wirtschaftsförderungsinstitutes I benötigt habe. Er habe zusätzlich ein Festgerät zu Hause, das er steuerlich nicht absetze.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 dürfen Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen, bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden. Zu den Kosten der Lebensführung gehören auch Ausbildungskosten, die daher im Gegensatz zu den Fortbildungskosten grundsätzlich weder als Betriebsausgaben noch als Werbungskosten abzugsfähig sind (VwGH 21.3.1996, 93/15/0201). Durch das StRefG 2000 wurden mit Wirkung ab der Veranlagung 2000 die Regelungen der §§ 4 Abs. 4 Z 7 und 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 eingeführt, die eine (eingeschränkte) Abzugsfähigkeit von Ausbildungskosten als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten normieren.

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Ergänzend bestimmt § 4 Abs. 4 Z 7 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung BGBl. I Nr. 106/1999, dass Aufwendungen des Steuerpflichtigen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit Betriebsausgaben sind. Aufwendungen für Nächtigungen sind jedoch höchstens im Ausmaß des den Bundesbediensteten zustehenden Nächtigungsgeldes der Höchststufe bei Anwendung des § 13 Abs. 7 der Reisegebühreenvorschrift zu berücksichtigen. Keine Betriebsausgaben stellen Aufwendungen dar, die im Zusammenhang mit dem Besuch einer allgemein bildenden (höheren) Schule oder im Zusammenhang mit einem ordentlichen Universitätsstudium stehen.

Fortbildungskosten dienen dazu, im jeweils ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben, um den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden. Merkmal beruflicher Fortbildung ist es, dass sie der Verbesserung der Kenntnisse und Fähigkeiten im bisher ausgeübten Beruf dient

(VwGH 22.11.1995, 95/15/0161). Ausbildungskosten sind demgegenüber Aufwendungen zur Erlangung von Kenntnissen, die eine Berufsausübung ermöglichen. Abzugsfähigkeit von Ausbildungskosten ist nur dann gegeben, wenn ein Zusammenhang zur konkret ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit vorliegt. Maßgebend ist die konkrete Einkunftsquelle (zB das konkrete Dienstverhältnis, die konkrete betriebliche Tätigkeit).

Es steht unbestritten fest, dass der Berufungswerber als Sekretär (Angestellter der T-GmbH.) einen Beruf ausübte, der mit der Tätigkeit eines Wellnesstrainers in keiner Weise verwandt ist. (Das gilt auch für die daneben abgeschlossenen freien Dienstverträge gemäß § 109 a EStG 1988, aufgrund derer er für verschiedene Auftraggeber Schreibarbeiten durchführte.)

Während der Ausübung dieses Berufes absolvierte er am Wirtschaftsförderungsinstitut in I die Ausbildung zum Wellnesstrainer. Die Ausbildung zum Wellnesstrainer dauerte vom 11. Jänner bis 6. September 2002 und wurde in fünf Modulen abgewickelt ("*Grundausbildung*": 60 Lerneinheiten; "*Wellness durch Fitnesstraining*": 60 Lerneinheiten; "*Wellness durch Ernährung*": 40 Lerneinheiten; "*Wellness durch Entspannung und Stressmanagement*": 40 Lerneinheiten; "*Wellness in die Praxis optimal umgesetzt*": 40 Lerneinheiten). Die Kosten für das 1. Modul betrugen 8.000 S, welche spätestens bis zum Aufnahmetest am 25. November 2001 bezahlt werden mussten. Diese Kosten wurden im Jahr 2001 (in diesem Ausmaß) auch als "*Werbungskosten*" geltend gemacht. Die Kosten für die übrigen vier Module sind im Streitjahr 2002 angefallen, die entsprechenden Überweisungsbelege und Zahlungsbestätigungen des Wirtschaftsförderungsinstitutes wurden dem unabhängigen Finanzsenat zur Einsichtnahme vorgelegt. Zum Abschluss seiner Ausbildung musste sich der Berufungswerber der "*Prüfung zum Professional Wellnesstrainer*" unterziehen. Dem vorgelegten "*Zeugnis*" und "*Diplom*" des Wirtschaftsförderungsinstitutes ist zu entnehmen, dass der Berufungswerber "*die Ausbildung zum Professional Wellnesstrainer (Stundenanzahl: 240) vom 11.01.2002 bis 06.09.2002 besucht und vor der unterzeichneten Prüfungskommission die Abschlussprüfung mit sehr gutem Erfolg bestanden*" hat.

Im Rahmen der Ausbildung zum Wellnesstrainer absolvierte der Berufungswerber auch ein Praktikum. In der Zeit vom 17. bis 27. August 2002 war er als Dienstnehmer im Wellness-Hotel S in M beschäftigt. Zu seinen Aufgabengebieten zählten die Betreuung der Gäste und Clubmitglieder, weiters die Durchführung von Fitness-Tests und des Bewegungsprogrammes sowie das Erstellen von persönlichen Fitnessprogrammen. Zu dieser Zeit hatte der Berufungswerber die Ausbildung zum Wellnesstrainer noch nicht abgeschlossen, dieses Praktikum war vielmehr selbst Bestandteil der Ausbildung. Der Ausbildungscharakter wurde auch vom Berufungswerber in der Vorhaltsbeantwortung vom 2. Mai 2005 wie folgt betont: "*Während der Wellnesstrainerausbildung absolvierte ich im Wellnessressort S in M ein Praktikum, um zu sehen, was einen Wellnesstrainer in einem Hotel so erwartet.*"

Für den unabhängigen Finanzsenat ist entscheidend, dass der Berufungswerber vor Abschluss der Ausbildung zum Wellnesstrainer den Beruf des Wellnesstrainers noch nicht ausgeübt hatte, ja mangels einer abgeschlossenen Berufsausbildung auch gar nicht ausüben konnte. Tatsache ist weiters, dass es dem Berufungswerber gelungen ist, unmittelbar nach Abschluss der Ausbildung zum Wellnesstrainer in diesem Beruf tätig zu werden. So arbeitete er bereits in der Zeit vom 6. September bis 13. Oktober 2002 in der Wellnesstrainerausbildung des Wirtschaftsförderungsinstitutes in I mit (vgl. den Werkvertrag vom 30. September 2002). Diesem Werkvertrag zufolge hatte er eine *"Vortragsleistung"* im Rahmen der Lehrveranstaltung *"Ausbildung zum Professional Wellnesstrainer"* im Modul *"Wellness durch Fitnessstraining"* zu erbringen, wofür Einnahmen von 271,63 € (inkl. Kilometergeld) zugeflossen sind. Wie der Berufungswerber in der Vorhaltsbeantwortung vom 2. Mai 2005 ausführte, war er in den Bereichen *"Organisation und Co-Leitung"* der Wellnesstrainerausbildung tätig. OF, Lehrbeauftragter am Wirtschaftsförderungsinstitut in I, habe ihn damals gefragt, ob er mit ihm zusammen die Wellnesstrainerausbildung organisieren bzw. leiten wolle.

Am 3. Dezember 2002 wurde mit dem Wirtschaftsförderungsinstitut in I ein weiterer Werkvertrag abgeschlossen, demzufolge der Berufungswerber am 11. November 2002 einen *"Informationsabend"* für angehende Wellnesstrainer abzuhalten hatte. Dafür sind Einnahmen von 65,27 € (inkl. Kilometergeld) zugeflossen. Die Einnahmen aus den mit dem Wirtschaftsförderungsinstitut abgeschlossenen Werkverträgen betrugen im Jahr 2002 insgesamt 336,90 €, die in dieser Höhe auch steuerlich erklärt wurden.

Die im Herbst 2002 begonnene selbständige Tätigkeit als Wellnesstrainer wurde in der Folge stetig ausgebaut. So war der Berufungswerber auch im Jahr 2003 für das Wirtschaftsförderungsinstitut in I im Rahmen der Wellnesstrainerausbildung (als Co-Leiter, Organisator und Lehrbeauftragter) tätig. Zudem wurde am 17. November 2002 auch mit OF ein Werkvertrag abgeschlossen, demzufolge er diesen Auftraggeber in folgenden Geschäftszweigen unterstützte: *"Ausbildungen, Fortbildungen und Kurse an WIFIs in Österreich samt andere Wellnesstrainer-, Gesundheitstrainer-, Fitnessstrainerausbildungen und gleichartige Fort- und Ausbildungen"*. Als selbständiger Wellnesstrainer erzielte der Berufungswerber im Jahr 2003 Einnahmen von 15.338,36 € (vgl. die Vorhaltsbeantwortung vom 2. Mai 2005). Seit Jänner 2004 ist er ausschließlich als Wellnesstrainer tätig. (Das Angestelltenverhältnis mit der T-GmbH. wurde mit 31. Dezember 2003 beendet, ab dem Jahr 2004 sind auch keine Schreiarbeiten mehr angefallen.) Über die Tätigkeit im Ausbildungsbereich hinaus ist er seit Anfang 2004 im Rahmen eines Dienstverhältnisses auch für das Fitnessstudio "P" (Arbeitgeberin: F) in H beschäftigt.

Die im Streitjahr unter dem Titel *"Wirtschaftsförderungsinstitut"* mit 1.559,90 € geltend gemachten Aufwendungen stellen Ausbildungskosten dar. Sie sind ausnahmslos vor

Aufnahme der Tätigkeit als Wellnesstrainer angefallen. Bis dorthin ist der Berufungswerber anderen, nicht artverwandten Tätigkeiten nachgegangen (Beschäftigung als Sekretär bzw. Schreifarbeiten im Rahmen freier Dienstverträge). Mangels eines Zusammenhanges mit der vom Steuerpflichtigen als Sekretär (bzw. im Rahmen freier Dienstverträge) ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit sind die strittigen Aufwendungen daher weder als Aus- noch als Fortbildungsmaßnahmen steuerlich abzugsfähig.

In der Berufung wurde eingewendet, dass die Ausgaben als Vorbereitungshandlungen für die Tätigkeit als Wellnesstrainer anzusehen und daher als vorweggenommene Betriebsausgaben absetzbar seien. Aufwendungen vor Beginn der betrieblichen Tätigkeit können Betriebsausgaben sein, wenn die Eröffnung eines Gewinnbetriebes tatsächlich beabsichtigt ist (vgl. Doralt, EStG 1988, 7. Lieferung, § 4 Tz 235). Wenn der Berufungswerber darauf verweist, Betriebsausgaben könnten auch vorliegen, wenn die entsprechenden Einnahmen erst später anfallen, dann ist dem entgegenzuhalten, dass Ausbildungskosten eben keine Betriebsausgaben sind, sondern zu den gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 steuerlich unbeachtlichen Kosten der privaten Lebensführung zählen. Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit von Ausbildungskosten ist - wie bereits erwähnt - ein Veranlassungszusammenhang mit einer ausgeübten oder damit verwandten beruflichen Tätigkeit. Vorweggenommene Betriebsausgaben beziehen sich nicht auf die ausgeübte Tätigkeit und können daher nicht gemäß § 4 Abs. 4 Z 7 EStG 1988 Berücksichtigung finden.

Der Aktenlage ist zu entnehmen, dass der Berufungswerber seit dem 6. September 2002 als freiberuflicher Wellnesstrainer tätig ist. Nach Aufnahme dieser Tätigkeit besuchte er in I einen zweitägigen T Kongress (am 7./8. September 2002), wofür Kosten von 192 € angefallen sind. Wie er in der Vorhaltsbeantwortung vom 2. Mai 2005 ausführte, stellte diese Veranstaltung für ihn *"eine Fortbildung im Bereich Fitness und Gesundheit"* dar. Am 8./9. November 2002 besuchte er am Wirtschaftsförderungsinstitut in I den Kurs *"Kinesiologischer Hyperton-X Praktiker mit internationalem Zertifikat, Modul 1"*. Die dafür angefallenen Kosten von 180 € wurden mittels Überweisungsbeleg und Zahlungsbestätigung des Wirtschaftsförderungsinstitutes nachgewiesen. Nachdem die Ausbildung zum Wellnesstrainer bereits abgeschlossen war, bildete sich der Berufungswerber laufend einschlägig fort. Die beiden Kurse dienten nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates dazu, im bereits ausgeübten Beruf als Wellnesstrainer auf dem Laufenden zu bleiben bzw. die bisher erworbenen Kenntnisse und Fähigkeiten zu verbessern. Die angefallenen Kurskosten von 192 € und 180 € sind als Fortbildungskosten (Betriebsausgaben) anzuerkennen.

Nach Abschluss der Ausbildung zum Wellnesstrainer absolvierte der Berufungswerber eine weitere Ausbildung im Gesundheitsbereich: Am 19. und 20. Oktober 2002 besuchte er in I den Übungsleiter-Grundkurs für Wassergymnastik, womit er zum Aqua-Fitnesstrainer ausgebildet wurde (*"A Aqua-Fitness-Instructor I"*). Dafür sind Kosten von 233,75 € angefallen, die lt.

Zahlungsbestätigung der Schwimmschule A vom 29. Oktober 2002 auch als "*Ausbildungsbeitrag*" bezeichnet wurden. Der Übungsleiter-Grundkurs für Wassergymnastik diente der "*Grundausbildung und Impulsausbildung für (zukünftige) Kursleiter/innen für Wassergymnastik*" und befähigte zur "*selbständigen Planung und Leitung von Wassergymnastikkursen*". Es wurden dabei theoretische und praktisch-methodische Grundlagen der Wassergymnastik vermittelt, wie insbesondere physikalisch-biologische Grundlagen, Didaktik und Methodik, Zielgruppenanalyse, Gerätekunde, Organisation, Erste Hilfe, praktisch-methodische Übungen (Quelle: Internet). Der Vorhaltsbeantwortung vom 2. Mai 2005 zufolge habe diese Ausbildung zur Wellnesstrainerausbildung "*eine zusätzliche Vertiefung des Erlernten im Bereich Wassergymnastik*" erbracht.

Wie bereits erwähnt, ist Abzugsfähigkeit von Ausbildungskosten nur dann gegeben, wenn ein Zusammenhang zur konkret ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit vorliegt. Ob eine Tätigkeit mit der ausgeübten Tätigkeit verwandt ist, bestimmt sich nach der Verkehrsauffassung. Von einer verwandten Tätigkeit ist auszugehen, wenn die Tätigkeiten (Berufe) üblicherweise gemeinsam am Markt angeboten werden oder die Tätigkeiten im Wesentlichen gleich gelagerte Kenntnisse oder Fähigkeiten erfordern. Von einem Zusammenhang mit der ausgeübten oder verwandten Tätigkeit ist dann auszugehen, wenn die durch die Bildungsmaßnahme erworbenen Kenntnisse in einem wesentlichen Umfang im Rahmen der ausgeübten (verwandten) Tätigkeit verwertet werden können. Es bedarf wohl keiner näheren Ausführungen, um in der Tätigkeit eines Aqua-Fitnesstrainers und eines Wellnesstrainers verwandte Berufe zu erblicken, sofern man die Bildungsmaßnahme des Berufungswerbers (aufgrund ihrer bloß zweitägigen Dauer) nicht ohnehin als Fortbildung im bereits als Wellnesstrainer ausgeübten Beruf betrachten wollte. Die Kurskosten von 233,75 € sind daher als Betriebsausgaben abzugsfähig.

"*Sportartikel*": Unter dem Titel "*Sportartikel lt. Belege*" machte der Berufungswerber Aufwendungen von 1.875,22 € als "*Werbungskosten*" geltend, die belegmäßig nachgewiesen wurden. Dabei handelte es sich um Aufwendungen für Sportbekleidung (inkl. Sportschuhe) und Sportgeräte. Diese Aufwendungen wurden vom Finanzamt als nichtabzugsfähige Kosten der privaten Lebensführung beurteilt. In der Berufung wurde um Anerkennung dieser Beträge als Betriebsausgaben ersucht, weil sie im Hinblick auf die Tätigkeit als Wellnesstrainer aufgewendet worden seien. Konkret wurden unter dem Titel "*Sportartikel lt. Belege*" im Streitjahr 2002 Aufwendungen für folgende Gegenstände geltend gemacht: "*Erwachsenen Hose*", "*Erwachsenen Freizeithose*", "*Sportswear*", "*North Face Pamir Vest*" (= winddichte Fleeceweste), "*Nike Radsocken*", "*Jacke technisch*", "*Pullover*", "*Jacke*", "*Concurve Tight Damen*", "*Concurve Jacke Herren*", "*Polo*", "*Hose*", "*Sugoi Speed Skin*" (= Laufjacke), "*Rotwild Freeride Short*", "*Rotwild Functional T-Shirts*", "*Rotwild MX-Shirt*", "*Nike Restudy*" (= Freizeitschuh), "*Asics Boston*" (= Laufschuh), mehrere "*Energieriegel*", "*Suunto Vector Computeruhr*" (= Sportarmbanduhr "*für passionierte Abenteurer*"), "*Airex Coronella*"

Gymnastikmatte", "Gymnastikball", "Thera Band", "Mini-Verbandskasten", "Panzerkabelschloss", "North Face Rucksack".

Zu den Aufwendungen für Sportbekleidung (inkl. Sportschuhe) und Sportgeräte ist Folgendes festzuhalten: 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 (inkl. Sportschuhe) zu den nichtabzugsfähigen Aufwendungen der Lebensführung. Nach ständiger Rechtsprechung des

Verwaltungsgerichtshofes 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 (inkl. Sportschuhe) 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.

Im Hinblick auf die geltend gemachten Ausgaben für "*Energieriegel*" (Kosten von lediglich 8,44 €) ist festzuhalten, dass Aufwendungen zur Aufrechterhaltung der normalen Körperfunktionen, wozu auch Kraft und Beweglichkeit zählen, den im § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 steuerlich nichtabzugsfähigen Kosten der Lebensführung zuzurechnen sind.

Im Übrigen ist Folgendes zu beachten: Dem im Zuge der Einkommensteuerveranlagung für das Jahr 2002 eingereichten Schreiben vom 4. Dezember 2003 ist zu entnehmen, dass der Berufungswerber "*eine Menge an Sportmaterial*" benötigt habe, um die Ausbildung zum Wellnesstrainer überhaupt beginnen bzw. durchführen zu können; das Sportmaterial sei als Grundausrüstung einfach gebraucht worden. Auch dem Schreiben des Wirtschaftsförderungsinstitutes vom 15. November 2001 (betreffend Aufnahmetest zur Wellnesstrainerausbildung) ist zu entnehmen, dass eine "*Turnbekleidung (Indoor)*" selbst mitgebracht werden musste und daher für die Ausbildung notwendig war. Soweit Sportbekleidung (inkl. Sportschuhe) und Sportgeräte konkret für die Ausbildung zum Wellnesstrainer benötigt und während der Ausbildungszeit (11. Jänner bis 6. September 2002) gekauft wurden, hängen diese Aufwendungen ursächlich mit der Berufsausbildung zusammen. Als Kosten der Berufsausbildung sind sie allein schon aus diesem Grund steuerlich nicht abzugsfähig (auf die vorstehenden Ausführungen wird verwiesen). Aus diesem Grund auch hat der Berufungswerber die Aufwendungen für die im Jahr 2002 angeschafften "*Sportgeräte*" (betrifft konkret: "*Suunto Vector Computeruhr*", "*Airex Coronella Gymnastikmatte*", "*Gymnastikball*", "*Thera Band*", "*Mini-Verbandskasten*", "*Panzerkabelschloss*", "*North Face Rucksack*") anlässlich einer persönlichen Vorsprache vor dem unabhängigen Finanzsenat nicht mehr weiter geltend gemacht und das Berufungsbegehren insoweit eingeschränkt (vgl. die Niederschrift vom 8. Juni 2005).

"*AfA Laptop*": Im Streitjahr erwarb der Berufungswerber einen Laptop mit Anschaffungskosten von 2.702 €, die belegmäßig nachgewiesen wurden (Rechnungsdatum: 24. Oktober 2002). Unter Zugrundelegung einer dreijährigen Nutzungsdauer ermittelte er eine Halbjahres-AfA von

450 €, die in diesem Ausmaß unter dem Titel "*AfA lt. Nachweis*" als "*Werbungskosten*" geltend gemacht wurde. Im angefochtenen Bescheid wurde die Halbjahres-AfA für den Laptop grundsätzlich anerkannt, jedoch nach Ausscheidung eines Privatanteiles von 40 % lediglich mit 270,50 € als Werbungskosten berücksichtigt. In der Berufung wurde eingewendet, dass der Laptop für die Tätigkeit als Wellnesstrainer angeschafft worden sei und ausschließlich dafür verwendet werde. Die geltend gemachte AfA sei daher zur Gänze (ohne Ausscheidung eines Privatanteiles) als Betriebsausgaben zu berücksichtigen.

Aufwendungen im Zusammenhang mit der Anschaffung eines Computers einschließlich des Zubehörs (zB Disketten, Drucker, Modem, Scanner, CD-Brenner) sind Betriebsausgaben, soweit eine betriebliche Verwendung eindeutig feststeht (kein Aufteilungsverbot). Eine betriebliche Verwendung wird grundsätzlich anzunehmen sein, wenn das Gerät auf dem Arbeitsplatz des Abgabepflichtigen ortsfest eingesetzt wird. Bei Computern, die in der Wohnung des Steuerpflichtigen aufgestellt sind, sind die berufliche (betriebliche) Notwendigkeit (als Abgrenzung zur privaten Veranlassung) und das Ausmaß der beruflichen (betrieblichen) Nutzung vom Steuerpflichtigen nachzuweisen oder glaubhaft zu machen. Eine Aufteilung in einen beruflichen (betrieblichen) oder privaten Anteil ist gegebenenfalls nach entsprechenden Feststellungen im Schätzungsweg vorzunehmen. Bei dieser Schätzung ist angesichts der breiten Einsatzmöglichkeiten von Computern ein strenger Maßstab anzulegen. Aufgrund der Erfahrungen des täglichen Lebens ist davon auszugehen, dass die private Nutzung eines beruflich (betrieblich) verwendeten, im Haushalt des Steuerpflichtigen stationierten Computers mindestens 40 % beträgt. Darauf stützte auch das Finanzamt seine Argumentation. Wird vom Steuerpflichtigen eine niedrigere private Nutzung behauptet, ist dies im Einzelfall konkret nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen.

Im Streitfall ist zu beachten, dass es sich bei dem angeschafften Gerät nicht um einen im Haushalt des Steuerpflichtigen stationierten Computer, sondern um einen Laptop handelt. Der Vorhaltsbeantwortung vom 2. Mai 2005 zufolge verfügt der Berufungswerber an seinem Wohnsitz über einen (weiteren) ortsfesten Computer (Standgerät), der für private Zwecke herangezogen wird. Die in den Jahren 2002 und 2003 im Rahmen freier Dienstverträge gemäß § 109 a EStG 1988 noch durchgeführten Schreibarbeiten wurden auf den ortsfesten Computern der jeweiligen Auftraggeber (Universität I und GM) erledigt. Der Laptop gelangt ausschließlich bei der im Herbst 2002 begonnenen selbständigen Tätigkeit als Wellnesstrainer zum Einsatz, dabei vor allem im Rahmen der Wellnesstrainerausbildung am Wirtschaftsförderungsinstitut in I. Wie der Berufungswerber ausführte, gestaltet er den Unterricht mit dem Programm "*Powerpoint*", wobei Texte und Filme mittels Beamer auf eine Leinwand projiziert werden. Für den unabhängigen Finanzsenat ist eine ausschließlich betriebliche Nutzung des streitgegenständlichen Laptops (vor allem im Hinblick auf den weiteren ortsfesten Computer) glaubhaft, weshalb die mit 450 € geltend gemachte AfA anerkannt werden kann.

"Büromaterial": Unter dem Titel "Büromaterial etc." machte der Berufungswerber Aufwendungen von 1.593,44 € als "Werbungskosten" geltend, die überwiegend "Fach- und Sachbücher" sowie "Papier- und Schreibwaren" betrafen und belegmäßig nachgewiesen wurden. Diese Aufwendungen wurden vom Finanzamt als nichtabzugsfähige Kosten der privaten Lebensführung beurteilt. In der Berufung wurde um Anerkennung dieser Beträge als Betriebsausgaben ersucht, weil sie im Hinblick auf die Tätigkeit als Wellnesstrainer aufgewendet worden seien. Mit Berufungsvorentscheidung vom 8. Juli 2004 anerkannte das Finanzamt Aufwendungen für Büromaterial im Ausmaß von 392,58 € als Werbungskosten. Diese stünden mit der nichtselbständigen Tätigkeit als Sekretär in Zusammenhang, wobei der auf Büromaterial entfallende Betrag von 654,30 € um einen Privatanteil von 40 % zu kürzen sei. Anlässlich einer persönlichen Vorsprache vor dem unabhängigen Finanzsenat zeigte sich der Berufungswerber – dem Finanzamt folgend - damit einverstanden, dass die Aufwendungen für "Büromaterial etc." nur mit 392,58 €, allerdings als Betriebsausgaben, anerkannt werden. Das Berufsbegehren wurde insoweit eingeschränkt (vgl. die Niederschrift vom 8. Juni 2005).

Die Einkünfte aus der Tätigkeit als Wellnesstrainer ermitteln sich für das Jahr 2002 wie folgt:

	€
Einnahmen Wirtschaftsförderungsinstitut	336,90
WIFI-Kurs "Kinesiologischer Hyperton-X Praktiker"	-180,--
T Kongress	-192,--
Schwimmschule A	-233,75
Büromaterial usw.	-392,58
Halbjahres-AfA Laptop	-450,--
Einkünfte Wellnesstrainer	-1.111,43

Werden die Betriebsausgaben in der tatsächlich angefallenen Höhe geltend gemacht, ist die zusätzliche Berücksichtigung pauschalierter Betriebsausgaben (12 % vom Umsatz – vgl. die eingereichte "Einnahmen-Ausgabenrechnung 2002") nicht zulässig. Die Einkünfte für die im Jahr 2002 durchgeführten Schreibarbeiten (freie Dienstverträge gemäß § 109 a EStG 1988) ermitteln sich wie folgt:

	€
Einnahmen Bundesdienst	3.329,--
Einnahmen GM	3.755,98
Einnahmen gesamt	7.084,98
Betriebsausgabenpauschale 12 %	-850,20
Sozialversicherungsbeiträge	-449,40
Einkünfte Schreibarbeiten	5.785,38

Die betrieblichen Einkünfte (Wellnesstrainer, Schreibarbeiten) betragen im Jahr 2002 insgesamt 4.673,95 €

Die Berechnung der Einkommensteuer für das Jahr 2002 ist dem beiliegenden Berechnungsblatt zu entnehmen, das insoweit Bestandteil dieser Berufungsentscheidung ist.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Innsbruck, am 1. Juli 2005