

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf, gegen die Bescheide des Finanzamtes (St. Nr.: xxx) vom 16. Juli 2013 (Einkommensteuer 2007), 15. Juli 2013 (Einkommensteuer 2008 und 2009), und 11. Juli 2013 (Einkommensteuer 2010 und 2011) zu Recht erkannt:

Die Berufung/Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

## Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin übermittelte am 5. Februar 2009 das **Formular Verf24** (Fragebogen Betriebseröffnung) an das zuständige Finanzamt. Darin führte sie an, dass sie mit 1.1.2009 eine Tätigkeit als Wellness- und Fitnesstrainerin begonnen hätte. Nach einem Anlaufverlust werde im Folgejahr mit einem Gewinn von ca. 100,00 € gerechnet.

Mit 1. Jänner 2009 wurde auch das Gewerbe „Fitnessbetreuer“ angemeldet.

Die Beschwerdeführerin hat in ihrer **Einkommensteuererklärung für 2007** erstmals Aufwendungen für ihre Ausbildung zur Fitnesstrainerin als Werbungskosten angeführt:

< Kurskosten: 3.990,00 €

< Nächtigung: 109,90 €

< Fahrtkosten: 200,64 €

< Sportbekleidung und Material für Kurs: 139,93 €; 99,95 €

Mit **Ersuchen um Ergänzung vom 10. April 2008** wurde die Beschwerdeführerin ersucht, Angaben hinsichtlich der Kurskosten Fitnesstrainer nachzureichen.

Im **Antwortschreiben vom 22. April 2008** wurde hierzu angegeben, dass sie ihren derzeitigen Beruf aufgeben werde, um als Fitnesstrainerin zu arbeiten.

Derzeit würde sie den Beruf als Fitnesstrainerin noch nicht ausüben, sie sei noch auf der Suche.

Die **Einkommensteuer für das Jahr 2007** wurde vorläufig gemäß § 200 Abs. 1 BAO festgesetzt.

In der **Beilage zur Einkommensteuererklärung für 2008** wurden Werbungskosten im Zusammenhang mit der Ausbildung zur Fitnessstrainerin in Höhe von 3.122,18 € angeführt.

Die diesbezügliche Einkommensteuer wurde mit **Einkommensteuerbescheid 2008** vorläufig festgesetzt.

In der **Beilage zur Einkommensteuererklärung 2009** wurde ein Verlust aus der Trainertätigkeit in Höhe von 463,56 € dargestellt (Einnahmen: 136,00 €).

Auch diese Einkommensteuer wurde mit **Einkommensteuerbescheid 2009** vorläufig festgesetzt.

In der **Beilage zur Einkommensteuererklärung 2010** wurde ein Gewinn aus der Trainertätigkeit in Höhe von 6,63 € dargestellt (Einnahmen: 295,00 €).

Diese Einkommensteuer wurde mit **Einkommensteuerbescheid 2010** vorläufig festgesetzt.

Nach Erklärungseingang wurde auch die **Einkommensteuer für das Jahr 2011** gemäß den erklärten Daten vorläufig festgesetzt (Einkünfte aus Gewerbebetrieb: 423,19 €).

Mit **Einkommensteuerbescheid 2007 vom 16. Juli 2013** wurde die Einkommensteuer nunmehr endgültig festgesetzt.

Begründend wurde ausgeführt, dass die Werbungskosten für die Ausbildung zur Fitnessstrainerin zu streichen gewesen seien, da die Tätigkeit bisher nur zu Verlusten bzw. geringfügigen Einkünften aus Gewerbebetrieb geführt hätte – Wegfall 2012.

Mit **Einkommensteuerbescheid 2008 vom 15. Juli 2013** wurde die Einkommensteuer für das Jahr 2008 nunmehr endgültig festgesetzt.

Begründend wurde auf den Vorjahresbescheid verwiesen.

Mit **Einkommensteuerbescheid 2009 vom 15. Juli 2013** wurde die Einkommensteuer für das Jahr 2009 endgültig festgesetzt.

Begründend wurde auf den Vorjahresbescheid verwiesen.

Mit **Einkommensteuerbescheid 2010 vom 11. Juli 2013** wurde der vorläufige Bescheid vom 23. Mai 2012 nunmehr endgültig erklärt. In der Höhe der festgesetzten Abgabe würde keine Änderung eintreten.

Mit **Einkommensteuerbescheid 2011 vom 11. Juli 2013** wurde die Einkommensteuer für das Jahr 2011 nunmehr endgültig festgesetzt.

Begründend wurde auf den Vorjahresbescheid verwiesen.

Mit **Eingabe vom 6. August 2013** (eingelangt beim zuständigen Finanzamt am 8. August 2013) wurde **Berufung** gegen die (endgültigen) Einkommensteuerbescheide 2007, 2008, 2009, 2010 und 2011 eingereicht.

Die Berufung würde sich gegen die gänzliche Abweisung der Ausbildungskosten zur Fitnessstrainerin richten.

In der Bescheidbegründung 2007 wurde angeführt, dass die Schulungskosten nur dann anerkannt würden, wenn dieser Beruf die Haupteinnahmequelle der Beschwerdeführerin darstellen werde. Laut Lohnsteuerrichtlinien Rz 358a und VwGH 15.9.2011 sei dies nicht erforderlich.

Da sich ab 2007 die wirtschaftliche Lage in Deutschland wesentlich verschlechtert hätte, sei sie bestrebt gewesen, sich als Fitnessstrainerin ausbilden zu lassen, um so beruflich eine neue Perspektive zu erreichen.

Die Beschwerdeführerin sei auch weiterhin bestrebt, nebenbei als Fitnessstrainerin tätig zu sein. Leider sei das Angebot an Fitnesstrainern zurzeit ziemlich groß und dadurch auch die Möglichkeit Einkünfte zu erzielen, geschmälert worden.

Es werde daher ersucht, die geltend gemachten Kosten anzuerkennen und neue Bescheide zu erlassen.

Laut **Bestätigung der Wirtschaftskammer** Oberösterreich sei die Gewerbeberechtigung Fitnessbetreuer per 31. Dezember 2012 als ruhend gemeldet worden.

Mit **Berufungsvorentscheidungen** betreffend die Jahre 2007, 2008, 2009, 2010 und 2011 wurde oben genannte Berufung als unbegründet abgewiesen.

In der Begründung zur Berufungsvorentscheidung betreffend das Jahr 2007 wurde ausgeführt, dass Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für Umschulungsmaßnahmen unter anderem sei, dass die Umschulung auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen würde.

Trotz Aufforderung seien keine konkreten Aktivitäten oder Maßnahmen genannt worden, die die Absicht, einen anderen Beruf tatsächlich ausüben zu wollen und aus diesem einen Beitrag zur Sicherung des Lebensunterhaltes zu erwirtschaften, nachgewiesen hätten.

Die Kosten für die Ausbildung zur Fitnessstrainerin hätten daher nicht berücksichtigt werden können.

In den übrigen Berufungsvorentscheidungen (2008 bis 2011) sei jeweils auf die Begründung des Jahres 2007 verwiesen worden.

Mit Eingabe vom 23. Oktober 2013 (eingelangt beim zuständigen Finanzamt am 30. Oktober 2013) wurde um **Vorlage der Berufung** an die II. Instanz ersucht.

Die Berufung würde sich gegen die gänzliche Abweisung der Ausbildungskosten zur Fitnessstrainerin richten.

Die Beschwerdeführerin hätte am 8. August 2013 Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2007 bis 2011 eingelegt.

Da sie schon jeden Tag darauf gewartet hätte, Antwort vom Finanzamt zu bekommen, hätte sie schließlich nach ein paar Wochen beim Finanzamt angerufen.

Laut Frau Mag. F hätte die Beschwerdeführerin ein Ersuchen um Ergänzung per Post zugestellt bekommen sollen. Dieses sei aber bei der Beschwerdeführerin nicht eingelangt. Damit hätte sie das Ergänzungsersuchen betreffend die Berufung vom 8. August 2013 nicht zeitgerecht beantworten können.

Weiters wurde ausgeführt, dass es der Beschwerdeführerin nicht möglich gewesen sei, nach der Ausbildung zur Fitnessstrainerin diesen Beruf als Haupteinnahmequelle durchzuführen (dies sei aber auch nicht erforderlich – Lohnsteuerrichtlinien und VwGH). Sie hätte die Ausbildung jedoch als Chance zum Zuverdienst als Alleinverdiener/-erzieher gesehen und den Kurs, welcher über ein Jahr gedauert hätte, nicht aus Jux und Tollerei gemacht.

Die Gewerbeberechtigung sei aus folgenden Gründen ruhend gemeldet worden:

Zum Einen sei bei der Beschwerdeführerin im Dezember 2009 ein bösartiger Hauttumor festgestellt worden, welcher operiert werden müssen und mit einer nachfolgenden Behandlung einhergegangen sei, welche vorerst das Ausüben von Sport unmöglich gemacht hätte bzw. Gelenksbeschwerden unter Medikation hervorgerufen hätte.

Diesbezüglich würde sie sich nach wie vor in laufender Kontrolle im Krankenhaus befinden.

Zum Anderen sei sie gezwungen, sich aus finanziellen Gründen eine sichere Einkunftsquelle zu suchen, welche es ihr aufgrund des Zeitmangels derzeit nicht erlauben würde, der nebenberuflichen Tätigkeit als Fitnessstrainerin nachzugehen.

Die Beschwerdeführerin sei nach wie vor bestrebt, einer Tätigkeit als Fitnessstrainerin nachzugehen, sobald es möglich sei und sich die berufliche sowie private Situation verbessert hätte.

Mit **Vorlagebericht vom 8. November 2013** wurde gegenständliche Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt (gemäß § 323 Abs. 38 BAO nunmehr zuständig: Bundesfinanzgericht).

## ENTSCHEIDUNG

### **A) Dem Erkenntnis wurde folgender Sachverhalt zugrunde gelegt:**

Anzumerken ist vorerst, dass es gegenständlich nicht von Belang ist, ob die Beschwerdeführerin ein Ergänzungssuchen erhalten hat oder nicht, da die Bescheidbegründung ausreichend dargelegt hat, worauf die Abweisung begründet wurde; nämlich in der unzureichenden Darstellung der tatsächlichen Aktivitäten der Beschwerdeführerin.

In der Berufungsentscheidung vom 15. Oktober 2013 (Einkommensteuerbescheid 2007) wurde klar und unmissverständlich dargestellt, dass keine konkreten Aktivitäten oder Maßnahmen genannt wurden, die die Absicht einen anderen Beruf tatsächlich ausüben zu wollen, nachgewiesen hätten.

Die Beschwerdeführerin hätte auf diese Ausführungen im Vorlageantrag ausreichend reagieren können.

Zum vorliegenden Sachverhalt ist auszuführen, dass die Beschwerdeführerin seit Mai/2004 Einkünfte als Grenzgängerin (Reinigungsfrau) sowie inländische Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit erzielt.

Seit April 2006 ist sie geschieden und Alleinerzieherin.

Im Jahr 2007 begann sie die Ausbildung zur Dipl. Wellness- und Fitnesstrainerin im WIFI Linz. Zunächst hat sie angegeben (Vorhaltsbeantwortung vom 22. April 2008), dass sie diese Tätigkeit als Hauptberuf ausüben will.

In weiterer Folge (Berufungsschreiben vom 6. August 2013) wurde allerdings dargestellt, dass sie nebenbei als Fitnesstrainerin tätig sein will.

In den berufungsgegenständlichen Jahren 2007 bis 2011 wurden in den Jahren 2009 (136,00 €), 2010 (295,00 €) und 2011 (525,00 €) Einnahmen erzielt. Genauere Angaben hierzu wurden nicht gemacht.

Am 31. Dezember 2012 wurde das Gewerbe ruhend gemeldet (Gewerbe Fitnessbetreuer).

In den Folgejahren 2012 bis 2014 wurden keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärt.

## **B) Rechtliche Würdigung:**

*Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.*

*Gemäß § 4 Abs. 4 Z 7 EStG 1988 sind Betriebsausgaben 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.*

Gegenstand des vorliegenden Rechtsstreites bildet die Frage, ob die Aufwendungen zur Ausbildung zur Dipl. Wellness-/Fitnesstrainerin steuerliche Berücksichtigung finden können oder nicht.

Klar ist, dass es sich gegenständlich nicht um Fortbildungsaufwendungen in einem bereits ausgeübten Beruf handelt.

Gegenständlich könnten allenfalls sogenannte Umschulungskosten vorliegen. Diese zielen darauf ab, eine neue berufliche Tätigkeit ausüben zu können.

Richtig ist der Einwand der Beschwerdeführerin, dass die „neue“ Tätigkeit nicht als Haupteinnahmequelle ausgeübt werden muss. Die neue Tätigkeit kann durchaus auch als „Nebenberuf“ ausgeübt werden.

Durch die zunächst „vorläufigen“ Veranlagungen des Finanzamtes, wurde der Beschwerdeführerin ausreichend Gelegenheit geboten, darzulegen, dass sie die absolvierte Schulungsmaßnahme auch tatsächlich als neue Einnahmequelle nutzen will und wird.

Wesentlich ist also, dass hier nicht lediglich eine Absicht vorliegt, eine neue Einnahmequelle zu schaffen, sondern dass auch konkrete Handlungen gesetzt werden, diese Absicht in die Wirklichkeit umzusetzen. Der bloße Wunsch eine neue Einkunftsquelle zu erschließen, reicht nicht aus. Es müssen klare und nachprüfbare Handlungen zur tatsächlichen Umsetzung nachgewiesen werden.

Da die Beschwerdeführerin die zukünftige Tätigkeit neben ihrer unselbständigen Tätigkeit ausüben will, sind die damit zusammenhängenden Aufwendungen nach den Regeln des § 4 Abs. 4 Z 7 EStG 1988 zu beurteilen, dessen Wortlaut entspricht allerdings jenem des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 – also dem Werbungskostenbegriff. Ob die neue Tätigkeit also in einer selbständigen oder nicht selbständigen Weise (in einem Dienstverhältnis) ausgeübt werden wird, ist hier nicht von Bedeutung.

Grundsätzlich handelt es sich also um vorweggenommene Betriebsausgaben oder Werbungskosten.

Der Zweck der Umschulung muss darin bestehen, eine andere Berufstätigkeit tatsächlich ausüben zu wollen. Diese ausdrücklich genannte Tatbestandsvoraussetzung ist iVm dem allgemeinen Abzugsverbot von Aufwendungen der Lebensführung gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 zu sehen. Die Beweggründe für eine Umschulung können durch äußere Umstände hervorgerufen werden, in einer Unzufriedenheit im bisherigen Beruf gelegen sein oder auch nur einem Interesse an Neuorientierung entspringen.

Die Beschwerdeführerin müsste daher **nachweisen**, dass sie **tatsächlich** auf die Ausübung eines anderen Berufes abzielt. Eine bloße Wunschvorstellung wird hier nicht genügen.

Der Beschreibung zur Ausbildung zum diplomierten Wellness- und Fitnesstrainer ist zu entnehmen ( [www.wifisalzburg.at](http://www.wifisalzburg.at) ; gleich aber auch am WIFI Linz), dass die hier absolvierte Bildungsmaßnahme jedenfalls grundsätzlich geeignet ist, auch selbständig tätig zu werden. Ein hinreichend konkreter Nachweis zur tatsächlichen Ausübung ist allerdings dennoch nicht entbehrlich.

Die Situation der Beschwerdeführerin muss über eine bloße Absichtserklärung der künftigen Einnahmenerzielung hinausgehen. Denn Bildungsmaßnahmen, deren Grund in der privaten Lebensführung liegen können (Sport, ...), sind nicht bedingungslos abzugsfähig. Können also Bildungsmaßnahmen sowohl beruflichen als auch privaten Bedürfnissen dienen, so reicht ein Nutzen für die Berufstätigkeit bzw. ein Wunsch einer Tätigkeit ausüben zu wollen, alleine noch nicht aus.

Die ernsthafte Absicht zur Einkünfteerzielung muss zum jeweiligen Zeitpunkt der Entstehung (Verausgabung) der Kosten klar erwiesen sein (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, § 16, Rz 203/4/2; vgl. VwGH 7.10.2003, 2001/15/0085). Der Entschluss zur Aufnahme der Tätigkeit muss klar und eindeutig nach außen hin in Erscheinung treten (vgl. VwGH 25.6.1997, 94/15/0227; VwGH 29.7.1997, 93/14/0132).

Die spätere Einnahmenerzielung muss durch bindende Vereinbarungen oder sonstige über die Absichtserklärung hinausgehende Umstände zweifelsfrei nachgewiesen werden (vgl. VwGH 20.11.1996, 94/15/0136).

Diese Absicht ist durch geeignete Unterlagen nachzuweisen (Schriftverkehr mit potentiellen Partnern, Werbung, ...).

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

Allein die unmittelbaren Kurskosten wurden mit einem Betrag von beinahe 4.000,00 € nachgewiesen.

Im übermittelten Fragebogen anlässlich des Beginnes einer Tätigkeit wurde angegeben, dass nach einem Anlaufverlust mit einem voraussichtlichen Gewinn im Folgejahr von 100,00 € gerechnet wird.

Die Schulungsmaßnahme wurde im Jahr 2007 absolviert. Tatsächlich wurden erst im Jahr 2009 geringfügige Einnahmen (136,00 €) erwirtschaftet; insgesamt allerdings wiederum ein negatives Ergebnis (-463,56 €) erzielt.

Weitere geringfügige Einnahmen wurden in den Jahren 2010 (295,00 €) und 2011 (525,00 €) erzielt.

Weitere Einnahmen wurden nicht mehr angeführt.

Somit ist festzuhalten, dass in dem doch sehr langen Beobachtungszeitraum von 2007 bis nunmehr 2014 lediglich in drei Jahren sehr geringe Einnahmen erzielt wurden.

Mit Ende des Jahres 2012 wurde das Gewerbe ruhend gemeldet; es ist also davon auszugehen, dass diese Tätigkeit doch nicht mehr mit der notwendigen Intensität ausgeübt bzw. die Suche danach intensiviert werden wird. Zu den bereits erzielten Einnahmen wurden keine weiteren Details dargestellt.

Wesentlich ist aber auch folgende Tatsache:

Auch wenn nicht klar feststellbar ist, ob die Beschwerdeführerin ein Ergänzungersuchen des Finanzamtes mit Fragen hinsichtlich der konkreten Nachweisführung erhalten hat, so ist doch klar ersichtlich, dass dieses Erfordernis doch bekannt gewesen sein musste.

In der Begründung zur Berufungsvorentscheidung Einkommensteuerbescheid 2007 vom 15. Oktober 2013 wurde klar und unmissverständlich ausgeführt, dass konkrete Aktivitäten und Maßnahmen nachzuweisen gewesen wären („... *keine konkreten Aktivitäten oder Maßnahmen genannt ..... nachweisen würden*“).

Diesen Ausführungen des Finanzamtes kommt – wie der VwGH schon mehrfach betont hat (vgl. VwGH 25.10.1994, 90/14/0184; VwGH 19.9.1995, 91/14/0208) – Vorhaltswirkung zu. Auch wenn also die Beschwerdeführerin oben genanntes Ergänzungersuchen nicht erhalten hat, so musste ihr dieses Erfordernis jedenfalls bekannt sein und sie hätte auch noch im jetzigen Beschwerdeverfahren (zum Beispiel im Vorlageantrag) genügend Möglichkeiten gehabt, die Darstellungen des Finanzamtes zu entkräften und anhand von Unterlagen zu widerlegen und nachzuweisen. Dies ist allerdings nicht geschehen.

Die bisher offensichtlich vereinzelt gesetzten Handlungen (geringfügige Einnahmen 2009, 2010 und 2011) reichen nach Ansicht des erkennenden Richters nicht aus, um eine ernsthafte Absicht zur Einkunftszielung und eine Berufstätigkeit als Wellness- und Fitnessstrainerin ausüben zu wollen, ausreichend zu dokumentieren.

Weder die Kontakte mit Gemeinden, noch eine allenfalls vorübergehende Unmöglichkeit diese Tätigkeit ausüben zu können, wurden konkret nachgewiesen (vgl. UFS 7.3.2007, RV/0632-L/05).

Dass die getätigte Ausbildung keinesfalls aus Jux und Tollerei gemacht wurde (wie im Vorlageantrag ausgeführt), ist jedenfalls aufgrund der Höhe der Ausgaben und des eingesetzten Zeitaufwandes glaubhaft.

Die gesetzlich bestimmten Erfordernisse („... **tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes ...**“) und die daraus entwickelte Rechtsprechung („... **klarer unmissverständlicher Nachweis ...**“) müssen aber trotzdem erfüllt werden.

Es wurden aber trotz des Wissens dieser Voraussetzungen (in der Berufungsvorentscheidung dargestellt), keinerlei Nachweise erbracht:

- < keine Bewerbungsunterlagen
- < keine Vorstellungsgespräche
- < kein Nachweis über die tatsächliche Unmöglichkeit die Tätigkeit auszuüben
- < kein Nachweis allfälliger Werbeaktivitäten
- < etc.

Zu den ergangenen Berufungsvorentscheidungen ist anzumerken, dass diese (2008, 2009, 2010) zwar im Spruch als "abgeändert" bezeichnet wurden, es sich aber weder in den Bemessungsgrundlagen noch in den festgesetzten Einkommensteuern gegenüber den (endgültigen) Erstbescheiden Änderungen ergeben haben.

Im Sinne dieser Ausführungen war spruchgemäß zu entscheiden.

### **C) Revision:**

*Gemäß § 25a VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist.*

*Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.*

Die oben angeführte klare Rechtsprechung (u.a. VwGH 7.10.2003, 2001/15/0085) erlaubt es nicht, einer Revision zuzustimmen.

