



Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Schatzl und die weiteren Mitglieder Dr. Daniela Obauer, Mag. Gottfried Warter und Dr. Othmar Sommerauer über die Berufung der BW, Adresse, vom 25. November 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 17. November 2008 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2007 nach der am 22. Juli 2009 in 5026 Salzburg-Aigen, Aignerstraße 10, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der angefochtene Bescheid und die Berufungsvorentscheidung werden gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Begründung

Die BW bezog im Jahr 2007 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Angestellte eines Fitness Centers in Salzburg, das zu einer international tätigen Gruppe gehört. Im Jahr 2007 machte sie als Werbungskosten Fortbildungskosten geltend und legte über Aufforderung des FA die Kopie einer Rechnung des A in B vor, aus denen sich ergab dass ein Kurs im Februar für zwei Tage á 500,00 Pfund sowie Flugkosten von 112,24 Pfund an das Fitness Center „c/o E“ in Rechnung gestellt wurden. Weiters legte die BW eine Rechnung des A an „E“ vor, aus der sich Kosten für zwei Ein-Tages-Kurse dieses Institutes im März und April des Jahres zu je 1.000,00 Pfund zuzüglich Nebenkosten wie Flügen, gesamt um 2.190,00 Pfund ergaben.

Das FA veranlagte die BW in weiterer Folge zur Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für 2007 ohne Berücksichtigung der oben angeführten Kosten und führte dazu aus, dass die Bestätigungen nicht auf den Namen der BW lauten würden und aus den Unterlagen der berufliche Zweck der Aus- bzw. Fortbildung nicht hervorgehe und keine Bestätigung des Arbeitgebers vorliege.

Gegen diesen Bescheid erhob die BW binnen offener Frist Berufung und führte aus, dass es sich bei den geltend gemachten Kosten um eine Ausbildung zum C Trainer Ausbildner handle, die vom A durchgeführt worden sei und die sich über zwei Jahre erstrecke. Aus Kostengründen habe ihr Arbeitgeber diese Ausbildung leider nicht übernommen, die Ausbildung sei aber teilweise in den Räumen des Arbeitgebers (in Salzburg) durchgeführt worden. Sie benötige diese Ausbildung um sich am Markt weiter halten zu können. Aufgrund ihres fortgeschrittenen Alters könne sie sich in der Fitnessbranche nur mehr als „Professionist“ durchsetzen. Weiters führte sie an, dass sie E sei.

Das FA wies diese Berufung als unbegründet ab und führte dazu aus, dass Bildungsmaßnahmen, die auch bei nicht berufstätigen Personen von allgemeinem Interesse seien, nicht abzugsfähig seien, auch dann nicht, wenn derartige Kenntnisse für die ausgeübte Tätigkeit verwendet werden könnten. Eine ausschließliche berufliche Notwendigkeit den Trainerkurs in B zu absolvieren sei auch im Hinblick auf ein adäquates Angebot im Inland zu verneinen. Dienstfreistellungen für die Kursteilnahme oder eine Bestätigung des Arbeitgebers über die dienstliche Zweckmäßigkeit einer Schulungsmaßnahme reichten für sich allein nicht für die Abzugsfähigkeit aus.

Darauf stellte die BW fristgerecht den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und führte dazu aus, dass allgemeines Interesse bei dieser Fortbildung nicht gegeben sei. Ihre berufliche Laufbahn zeige einen dauerhaften beruflich gleichbleibenden Bildungsplan. Die Fortbildung zum C Trainer Ausbilder sei ein notwendiger Schritt zur Sicherung ihrer Einnahmen. Durch die Erwerbung derartiger Kenntnisse sei sie befugt selbst zu unterrichten und dies sei langfristig notwendig, da sie aufgrund ihres Alters und jüngerer Besetzungen auf Dauer keine Kurse in einem Fitnessstudio geben könne. Die Fortbildung erstrecke sich über zwei Jahre (2007 und 2008), die Gesamtkosten betrügen rund € 7.000,00. Die Schulungen sei in den Räumen ihres Dienstgebers in Salzburg durchgeführt worden.

Der UFS hat dazu erwogen:

Gemäß § 289 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter

Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden können oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Im weiteren Verfahren sind die Behörden an die für die Aufhebung maßgebliche, im Aufhebungsbescheid dargelegte Rechtsauffassung gebunden.

Aus Sicht des UFS hat das FA im gegenständlichen Verfahren betreffend die Einkommensteuer für das Jahr 2007 diese Ermittlungspflicht im Sinne der Bestimmungen des § 115 BAO nicht erfüllt.

Aus den vorliegenden Unterlagen im vorgelegten Finanzamtsakt ergibt sich, dass die BW in den Jahren bis 2008 beim Fitness Center D in Salzburg angestellt gewesen ist. Nach ihren Angaben war sie als Kursleiterin, möglicherweise für C tätig. Dieses Fitnesscenter bietet unter anderem auch regelmäßig mehrmals pro Woche C Kurse an.

Das rechnungserstellende A in B ist nach eigener Darstellung seit über zehn Jahren in der Ausbildung von C **Ausbildern** tätig, vergibt europaweit Zertifikate für diese Ausbildung und führt als einzige zertifizierte Ausbilderin in Österreich die BW mit einer e-mail Adresse des Fitnesscenters D in Österreich an. Als Name der BW wird in diesem Bereich ebenso wie auf den Rechnungen nicht der volle Name der BW, sondern der auf den Rechnungen angeführte Name E angeführt.

Aus den vorgelegten Unterlagen bzw. Rechnungen ergeben sich Kosten für Kurse und Flugkosten, der Name des Rechnungserstellers und die Namen der Trainer, von denen einer offenbar der Gründer des A in B ist. Eine Angabe des Ortes, an dem die Kurse stattgefunden haben, ergibt sich daraus nicht. Nach den Ausführungen der BW fanden diese Kurse im Inland statt. Auch der Inhalt dieser Kurse lässt sich aus diesen Rechnungen nicht erkennen.

Das FA hat damit im abgeführten erstinstanzlichen Verfahren keinen Versuch unternommen, die von der BW geltend gemachten Werbungskosten im Hinblick auf Art und Umfang der Leistungen und im Hinblick auf deren grundsätzliche Eignung als Werbungskosten hin zu untersuchen,

Dies betrifft zunächst die Klärung der vom FA zumindest mittelbar angeführten Frage, ob die Kosten für diese Kurse von der BW oder ihrem Arbeitgeber bezahlt worden sind. Diese Überlegung ergibt sich insbesondere daraus, da die erste von der BW vorgelegte Rechnung auf ihren Arbeitgeber D lautete und der Verweis „c/o E“ händisch ergänzt wurde. Dazu darf nebenbei erwähnt werden, dass dieser Vermerk verwirrend erscheint, da er in der dargestellten Form ja bedeuten würde, dass die Rechnung an das Fitnesscenter ergangen wäre und nur an die Adresse der BW zugestellt worden wäre.

Eine Überprüfung, ob sich diese Rechnungen möglicherweise teilweise oder zur Gänze vom Arbeitgeber der BW bezahlt worden sind, ist als erster Erhebungsschritt sicher nötig und wäre zB durch entsprechende Erhebungen beim Arbeitgeber der BW möglich.

Des Weiteren bedarf noch die Frage der Klärung, worin die Ausbildung der BW genau bestanden hat. Die gegenständlichen Rechnungen beschreiben – wie bereits zuvor angeführt – die Kursinhalte nicht. Der Umfang und die Richtung der Aus- bzw. Fortbildung sind somit nicht erkennbar.

Weiters fehlen auch Erhebungen darüber, welche Befähigungen und Kenntnisse ein C Trainer Ausbildner haben muss, um die Zertifizierung durch das A zu erhalten.

Auch ist aus den Akten nicht ersichtlich, ob es sich bei dieser Ausbildung um eine national oder international anerkannte Ausbildung handelt, die der BW ermöglicht in diesem Beruf tätig zu werden.

Letztlich wurde im bisherigen Verfahren auch nicht geklärt, welche Einkünfte die BW mit der absolvierten Aus- bzw. Fortbildung erzielen wollte. Die D Fitnesscenter Gruppe ist europaweit tätig. Es besteht also durchaus die Möglichkeit, dass die BW im Angestelltenverhältnis – möglicherweise überregional - für diese Unternehmensgruppe in der Trainerausbildung tätig werden wollte.

Genauso besteht aber auch die Möglichkeit, dass die BW mit dieser Ausbildung und der Befugnis Trainer auszubilden selbständig tätig werden wollte und diese Ausgaben daher als Betriebsausgaben für eine künftige selbständige bzw. gewerbliche Tätigkeit anzusehen wären.

In rechtlicher Hinsicht ist aus Sicht zur gegenständlichen Berufung auszuführen, dass gemäß § 20 Abs.1 Z 2 lit. a EStG bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen und 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, nicht abgezogen werden dürfen.

Der UFS kann aber nicht erkennen, warum die Ausbildung einer ausschließlich (und aufgrund der Höhe der Einkünfte wohl auch ganztätig) als Fitnesstrainerin arbeitenden Steuerpflichtigen zu einer zertifizierten C Trainer Ausbildnerin im allgemeinen Interesse dieser Trainerin und somit in der Neigung oder Lebensführung dieser Trainerin begründet sein sollte. Eine derartige Sicht der Dinge verwechselt das persönlichen Interesse an körperlicher Fitness, das sicher breiter gestreut ist, mit dem Interesse an einem Beruf und dem Engagement, in einer Branche mit schnell wechselnden Kursangeboten und neuen Trainingsmethoden auf dem Laufenden zu bleiben und erkennt wohl auch die Notwendigkeit sich ab einem gewissen

Alter von der Trainerin in Kursen weg zu einer qualifizierten Ausbilderin zu entwickeln, die auch weiterhin Einkünfte aus einer Tätigkeit im Fitnessbereich erzielen kann. Festzuhalten ist auch, dass die Stundensätze für derartige „Ausbildner“ durchaus lukrativ erscheinen, wenn man zB die Kurskosten pro Tag betrachtet, die nun als Werbungskosten geltend gemacht wurden.

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

Zu diesen als Werbungskosten anerkannten Ausgaben gehören nach § 16 Abs. 1 Z 10 EStG auch Aufwendungen für Aus- oder Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder damit verwandten beruflichen Tätigkeit.

Als verwandte berufliche Tätigkeiten gelten dabei Tätigkeiten, die entweder gemeinsam am Markt angeboten werden, oder im Wesentlichen gleich gelagerte Fähigkeiten erfordern (Doralt, Kommentar zum EStG § 16, RZ 203/4) Der UFS erachtet unter dem Aspekt gleichgelagerter Fähigkeiten auch den Wechsel ein Fitnesstrainerin zur Ausbilderin von Fitnesstrainern als eine derartige verwandte berufliche Tätigkeit, da die BW weiterhin in ihrem angestammten Bereich tätig ist und zusätzlich zu ihren bereits bestehenden Qualifikationen als C Kursleiterin auch didaktische Fähigkeiten erwirbt um ihre Fähigkeiten als Ausbilderin von Kursleitern weitergeben zu können.

Die Kosten der Ausbildung einer bereits als Fitnesstrainerin für C arbeitenden Steuerpflichtigen dahingehend, dass sie in Zukunft Trainer für diese Kurse ausbilden darf, sind somit aus Sicht des UFS grundsätzlich geeignet als Werbungskosten Berücksichtigung zu finden, sofern sie zur Sicherung von Einnahmen aus nichtselbständiger Tätigkeit dienen.

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG sind Betriebsausgaben Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Dazu zählen nach § 4 Abs. 4 Z 7 EStG auch Aufwendungen für Aus- oder Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder damit verwandten beruflichen Tätigkeit.

Auch derartige Ausgaben können bereits vor Eröffnung eines Betriebes anfallen.

Wenn die BW also geplant haben sollte, diese Ausbildung auf eigenes Risiko zu verwerten, könnten die in Frage stehenden Ausgaben auch Betriebsausgaben darstellen.

Gemäß § 1 Abs. 2 L-VO ist Liebhaberei anzunehmen, wenn Verluste aus Tätigkeiten entstehen, die typischerweise auf eine besondere, in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind.

Dabei ist zu beachten, dass ein über den ausgeübten Beruf hinausgehendes Interesse für eine Tätigkeit nicht als ausreichendes persönliches Motiv für eine in der Lebensführung begründete Neigung beurteilt wird (UFS, RV/0028-S/08 unter Verweis auf Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke EStG, § 2 Anm.20 mwN)

Fällt eine Betätigung nicht unter § 1 Abs.2 L-VO, liegen Einkünfte vor, wenn diese Tätigkeit durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtüberschuss der Einkünfte über die Werbungskosten zu erzielen, wobei diese Absicht anhand der in § 2 Abs. 1 und 3 L-VO genannten objektiven Umstände

Auch Ermittlungen dazu, ob die BW diesen Beruf einer C Trainer Ausbilderin selbständig oder nichtselbständig auszuüben gedenkt und wie sich die Einnahmensituation der BW gestalten kann, hat das FA nicht durchgeführt.

Damit hat das FA aus Sicht des UFS Ermittlungen unterlassen, bei deren Durchführung möglicherweise ein anders lautender Bescheid hätte ergehen können.

Dabei sieht der UFS in Übereinstimmung mit der Judikatur und der Literatur keinen Unterschied in den Kriterien für die Anerkennung von Betriebsausgaben oder Werbungskosten, weswegen in beiden Fällen sowohl ein unmittelbarer als auch ein mittelbarer Zusammenhang der Ausgaben mit den Einnahmen zur Anerkennung als Betriebsausgaben oder Werbungskosten führen würde. (Doralt, Kommentar zum EStG § 4, RZ 329/1)

Derartige Ausgaben können auch bereits vor Ausübung einer Tätigkeit anfallen, soweit ein hinreichend konkreter, objektiv feststellbarer Zusammenhang mit zukünftigen Einkünften aus der angestrebten beruflichen Tätigkeit besteht (UFS, RV/0076-F/08)

Nach der Überzeugung des UFS kommt dabei dieser ernsthaften Absicht, die das FA im weiteren Verfahren zu ergründen haben wird, und nicht der tatsächlichen Umsetzung Anwendung der neuen Tätigkeit entscheidende Bedeutung zu.

Erst auf Basis der Ergebnisse dieses Beweisverfahrens wird es möglich sein zu beurteilen ob bzw. allenfalls in welchem Umfang der BW die geltend gemachten Kosten anzuerkennen sind.

Der UFS macht bei dieser Ausgangslage von der Möglichkeit der Aufhebung und Zurückverweisung deswegen Gebrauch, da der Umfang der noch durchzuführenden Ermittlungen durch das weitgehende Fehlen von Ermittlungen im bisherigen Verfahren groß ist und dem FA derartige Ermittlungen nach der personellen Ausstattung und der Möglichkeit, dies im Außendienst selbst durchführen zu können leichter und zeitökonomischer von der Hand gehen, als dies dem UFS möglich wäre.

Zudem soll der BW die Möglichkeit gegeben werden, Einwendungen gegen die allenfalls erstmals ermittelten Sachverhalte und den Vorhalt der Ergebnisse der Beweisaufnahme in einem erstinstanzlichen Verfahren geltend machen zu können und damit die Ausführungen der BW im Instanzenzug bei derart umfangreichen Ermittlungen nicht auf eine erstmalige Verantwortung vor dem UFS beschränken.

Damit war spruchgemäß zu entscheiden und dieser Aufhebung und Zurückverweisung aus Sicht des UFS der Vorrang vor eigenen Ermittlungen im zweitinstanzlichen Verfahren einzuräumen.

Salzburg, am 22. Juli 2009