

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Dr. Wilhelm Frick, Liesingbachstraße 226, 1100 Wien, über die Beschwerde vom 17.06.2015 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Wien 4/5/10 vom 26.05.2015 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2013 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf) erklärte für das Jahr 2013 neben seinen nichtselbständigen Einkünften als Programmierer auch einen Verlust aus Gewerbebetrieb von 7.118,88 Euro aus einer Tätigkeit als Sporttrainer. Der Bf legte dem Finanzamt folgende Einnahmen-Ausgaben-Rechnung vor:

Einnahmen	1.132,35
Arbeitsmittel	-7.031,85
AfA	-91,89
Telefon, Internet anteilig	-598,76
Strom anteilig	-199,87
Kilometergeld	-328,86

Der Bf übermittelte weiters eine Jahresabrechnung Strom über 1.998,65 Euro und eine Aufstellung der Arbeitsmittel, die zusammengefasst folgende Positionen enthält: Fortbildungskurse, Musikanlage samt div. Zubehör, Transportboxen, Beamer und Videoplayer samt Zubehör sowie Kamera und Trainingsuhren.

Im **Einkommensteuerbescheid vom 26.5.2015 für das Jahr 2013** setzte das Finanzamt die Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 178,12 Euro an. Begründend wurde darauf verwiesen, dass die Arbeitsmittel gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit a EStG 1988 nicht anerkannt werden konnten. Auch wenn die Arbeitsmittel für den Beruf des Bf zweckdienlich seien, so dienen diese Wirtschaftsgüter anderen Steuerpflichtigen zur privaten Nutzung. Im Sinne der Steuergerechtigkeit seien diese Wirtschaftsgüter nicht anzuerkennen. Auch das Arbeitszimmer könne nicht anerkannt werden, da das berufliche Tätigkeitsfeld außerhalb der Wohnung des Bf gelegen sei.

In der **Beschwerde vom 16.6.2015** beantragte der Bf die erklärungsgemäße Veranlagung und führte aus:

Der Bf habe 2012 begonnen, neben seiner unselbständigen Tätigkeit auch selbständig als Spinning Trainer tätig zu werden. Hierzu biete er in diversen Fitnessstudios seine Leistungen an und gebe Trainingsstunden. Da in den Fitnessstudios oft keine geeignete Infrastruktur vorhanden sei, seien diverse Anfangsinvestitionen gemäß beiliegender Liste absolut erforderlich gewesen, um seine Leistungen entsprechend anbieten zu können. Diese Arbeitsmittel seien ausschließlich betrieblich für seine Tätigkeit als Spinningtrainer veranlasst und betreffen nicht die private Lebensführung. Eine private Nutzung dieser Gegenstände finde nicht statt. Für die eigenen privaten Trainingseinheiten gebe es eine eigene private Ausstattung. Des Weiteren sei auch ein Büro im Wohnungsverband eingerichtet, um die Organisation seines Betriebs abwickeln zu können. Hierfür habe der Bf 10% der Stromkosten angesetzt. Auch diese Kosten des Büros seien zu berücksichtigen. Die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung für 2014 ergebe bereits einen Gewinn. Auch für die Folgejahre sei mit steigenden Umsätzen und laufenden Gewinnen zu rechnen. Nur in den Jahren 2012 und 2013 habe es Anlaufverluste aufgrund der Anfangsinvestitionen gegeben.

Das Finanzamt begründete die abweisende **Beschwerdevorentscheidung vom 25.6.2015** wie folgt:

„Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer sind nur abzugsfähig, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit bildet. Der Mittelpunkt der Tätigkeit eines Fitnesstrainers, der in Fitnessstudios Kurse anbietet, liegt nicht im Arbeitszimmer, auch wenn er von dort aus die Kurse organisiert.“

Ausgaben mit privater und betrieblicher Veranlassung sind nicht abzugsfähig. Da eine Überprüfung, ob die Musikanlage samt Zubehör und die diversen Zubehöre für die sportliche Tätigkeit wie in Ihrem Berufungsschreiben angeführt ausschließlich betrieblich genutzt werden, nahezu unmöglich ist, ist § 20 (1) Z 2a EStG anzuwenden. Diese Kosten

stellen typischerweise Ausgaben der Lebensführung dar, die unter das Abzugsverbot des § 20 EStG fallen.“

Der Bf beantragte mit **Eingabe vom 24.7.2015 die Vorlage der Beschwerde** an das Bundesfinanzgericht. Der steuerliche Vertreter ergänzte, dass der Bf die Arbeitsmittel ausschließlich für seine Tätigkeit als Spinningtrainer benötigt habe. Die geltend gemachten Betriebsausgaben seien hauptsächlich eine Anlauf- und Anfangsinvestition. 2013 ergebe sich noch ein negatives Ergebnis, ab 2014 erwirtschaftete der Bf bereits Gewinne.

Zur Musikanlage führte der steuerliche Vertreter aus, dass ein wesentliches Element einer Spinning Trainingseinheit die begleitende Musik zur sportlichen Betätigung sei. Die Gegenstände laut Auflistung seien zur Ausübung des Berufes notwendig. Diese werden zusammengepackt auf Rollcontainern verwahrt, wenn sie nicht verwendet werden. Sie werden dann im jeweiligen Fitnessstudio aufgebaut und anschließend für den Weitertransport wieder verpackt.

Das Arbeitszimmer sei für die Lagerung der Arbeitsmittel und zur Organisation der Kurse betrieblich notwendig. Der Bf verbringe für die Vorbereitung der Spinningstunden mehr Zeit im Büro als danach im Fitnessstudio.

In einer **Beilage** erläuterte der Bf die Tätigkeit eines Spinningtrainers. Es handle sich um eine indoor cycling Stunde als Kraft/Ausdauer-Training in unterschiedlichen Energiezonen mit spezieller Musikunterstützung.

Für den Trainer sei eine zeitaufwendige Vorbereitung notwendig. Er müsse ein Streckenprofil (Intervall, Endurance, Race, Strength oder Recovery) festlegen. Im nächsten Schritt sei die Musik für die Streckenabschnitte vorzubereiten. Im Anschluss mische man die einzelnen Stücke zu einem übergangslosen Stück mit einem Programm am Computer zusammen. Es sei auch eine Dokumentation für die Moderation zu erstellen und auf ein digitales Medium (CD oder iPad) zu übertragen. Für das iPad verwende er eine App, um Streckenprofile in Echtzeit darzustellen. Dafür müsse die ganze Strecke nochmals in das Programm am iPad überführt werden. In Summe stehe ein ziemlicher Aufwand zu Hause einem relativ überschaubaren Aufwand im Fitnessstudio gegenüber.

Ein guter Spinningtrainer zeichne sich durch ein vielseitiges Stundenprogramm und Abwechslung aus. Man könne nicht den Aufwand nur einmal betreiben und dann immer die gleiche Stunde fahren. Solche Trainer sitzen allein im Spinningraum.

Die Musikanlage könne jederzeit auf Rollcontainern mühelos transportiert und im Studio aufgebaut werden. Die Anlage sei zu Hause weder verkabelt noch fix montiert, insofern könne von keinem privaten Gebrauch gesprochen werden. Der Einsatz sei rein gewerblich im Studio, damit in Studios mit fehlender oder defekter Musikanlage Stunden mit Musik durchgeführt werden können.

Zur Videounterstützung erläuterte der Bf, dass der Projektor mit Leinwand und Stativ für speziell geführte Touren oder einfach live Bilder einer Tour verwendet werden.

Auf ein **Ergänzungssuchen** des Finanzamtes vom 25.8.2015 übermittelte der steuerliche Vertreter einen Grundriss der Wohnung sowie Fotos vom Arbeitszimmer. Das Arbeitszimmer sei mit Schreibtisch, Laptop, Desktop-PC und Klimaanlage ausgestattet.

Zur Frage, inwieweit der Bf am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnehme, teilte der steuerliche Vertreter mit, dass der Bf seine Leistungen in drei unterschiedlichen Studios anbiete und die Anzahl der Teilnehmer wachse. Der Bf werbe Kunden an Spinningevents und Specials und verteile Werbegeschenke. In sozialen Netzwerken werde für die Spinningevents geworben. Der Teilnehmerkreis werde auch durch Mundpropaganda größer. Laut Prognoserechnung sei bereits ab 2017 mit einem Gesamtüberschuss zu rechnen.

Nach einem **Ergänzungssuchen des Bundesfinanzgerichts** vom 6.6.2018 übermittelte der Bf Rechnungskopien für die strittigen Aufwendungen als Spinning Trainer und gab bekannt, dass er in den Clubs A, B, C, D, E, F und G tätig gewesen sei. Mit den Clubs habe er monatlich abgerechnet.

Bei den geltend gemachten Kursgebühren handle es sich um Weiterbildung im Spinningprogramm in den Bereichen Motivation, methodische Trainingsziele, Trainingszonen und Unterstützung des Trainings durch Ernährung.

Der Bf wiederholte, dass er die Arbeitsmittel ausschließlich für seine Betriebsausübung angeschafft habe, und ergänzte, dass die vor Ort vorhandene Musikanlage in den einzelnen Studios einen sehr unterschiedlichen Standard habe. Die Qualität der Trainingsstunde hänge sehr von der entsprechenden Musik und Coaching durch das Mikro ab. Er habe daher die einmalige Investition getätigt, um in allen Studios die gleich hohe Qualität durch Musik und Sprache anzubieten. Schlecht funktionierende Anlagen in den Studios habe er mit seiner eigenen Anlage ersetzt. Er habe damit erreicht, dass seine Trainingsstunden sehr gut angenommen werden. Die Musikanlage mache einen großen Teil der Motivation aus, ohne die er die Teilnehmer nicht mitreißen könne.

Die Zusammenstellung der Spinningstunden sei sehr zeitaufwändig und könne 1-2 Tage in Anspruch nehmen. Er könne aber ein vorbereitetes Programm in den unterschiedlichen Studios mehrfach verwenden. Der Einsatz rentiere sich damit jedenfalls. Auch das Feedback der Teilnehmer, deren Alter sich zwischen 12 und 82 Jahren bewege, sei sehr positiv. Manche Teilnehmer reservieren in den Clubs sogar ein Rad im Voraus oder reisen auch von außerhalb Wiens an, um bei ihm eine Spinningstunde zu besuchen.

In der **mündlichen Verhandlung am 3.10.2018** wies der steuerliche Vertreter darauf hin, dass auf den bereits vorgelegten Fotos ersichtlich sei, dass der private Arbeitsraum nicht privat genutzt werde. Man könne zwar nicht ausschließen, dass hier auch einmal ein privater Brief geschrieben wird, ausschlaggebend sei aber die fast ausschließliche betriebliche Nutzung. Außerdem habe der Bf ein Dienstverhältnis von 8h pro Tag. Auch daraus ergebe sich, dass anschließend nur eine betriebliche Nutzung stattfinde.

Das Finanzamt wandte dazu ein, dass der Zeitaufwand im Arbeitszimmer für die Absetzbarkeit nicht ausschlaggebend sei.

Der steuerliche Vertreter hielt dem entgegen, dass das Arbeitszimmer auch zur Lagerung der Arbeitsmittel diene. Darüber hinaus werde das Produkt, das dann in den Studios präsentiert wird, im Arbeitszimmer hergestellt.

Der Bf merkte an, dass es Studios von unterschiedlicher Qualität gebe. Aber auch in Studios mit einer sehr guten Musikanlage könne es vorkommen, dass die Anlage ausfällt. In solchen Fällen müsse er dann seine eigene Anlage mitnehmen. Zur perfekten Organisation seiner Stunden sei daher die Anschaffung der Musikanlage notwendig gewesen. Zwei Drittel des Arbeitszimmers werden zur Lagerung der Arbeitsmittel verwendet.

Der Bf habe vor ca. 10 Jahren mit dieser Sportart begonnen. Er habe dann eine Ausbildung als Spinning-Trainer gemacht und in der Folge selbst Trainerstunden gegeben. Da seine Stunden bei den Teilnehmern gut angekommen seien, habe er diese Tätigkeit fortgesetzt.

Zu den einzelnen Aufwendungen erläuterte der Bf:

Bei den geltend gemachten Kursen handle es sich um online-Kurse.

Den Polar-Brustgurt, den Garmin GPS, das Polar Herzfrequenzmessgerät und das Armband verwende er ausschließlich im Studio und leide es gelegentlich auch an Teilnehmer, wenn diese keine eigenen Geräte mithaben.

Zum Einwand des Finanzamtes, dass die geltend gemachten Geräte üblicherweise privat verwendet werden, meinte der Bf, dass er die angeschaffte Kamera ausschließlich bei Spinning-Events verwende. Die Fotos werden dann online hochgeladen. Seine private Kamera sei zu groß, deshalb habe er für betriebliche Zwecke eine kleine Kamera angeschafft.

Das Finanzamt hielt dem entgegen, dass man von einer ausschließlichen betrieblichen Nutzung nicht sprechen könne, wenn die Kamera nur 3x im Jahr verwendet werde und man sie aufgrund der Größe überall hin mitnehmen könne.

Zu den Aufwendungen in Zusammenhang mit dem Videoplayer führte der Bf aus, dass er in manchen Studios jedes Mal und in anderen Studios nur gelegentlich Videos vorführe.

Er habe vorerst in den Studios CDs verwendet, dann sei er davon abgekommen und verwende jetzt MP3/nano-Player/iPod. Er habe aber immer beides mit für den Fall, dass im Studio etwas ausfällt. Er habe zuerst den im Studio vorhandenen CD-Player verwendet. Da habe sich aber das Problem ergeben, dass seine selbst gebrannten CDs manchmal nicht lesbar waren. Deswegen habe er einen eigenen CD-Player angeschafft.

Auf die Frage des Finanzamtes antwortete der Bf, dass er einen VW-Sharan habe, den er mit der Musikanlage, die er im Studio brauche, volllade. Zum Einladen brauche er mithilfe seiner Söhne ungefähr 20 min, der Aufbau im Studio brauche ebenso lange.

Er habe zwei Headsets angeschafft, weil er manchmal mit einem zweiten Trainer unterrichte. Der zweite Trainer habe keine eigenen Geräte mit.

Den Blickschutzfilter brauche er für sein iPad, weil er im Studio gleich seine Honorarnoten schreibe und er verhindern wolle, dass jemand mitschaut.

Nach Ansicht des Finanzamtes sei die betriebliche Veranlassung des Blickschutzfilters in Frage zu stellen.

Der Bf erklärte, dass er die Honorarnote in der Rezeption des Studios schreibe. Da seien immer viele Leute rund herum.

Den Ventilator benötige er im Sommer, weil in manchen Studios die Belüftung schlecht funktioniere.

Der Verstärker sei in einem Rackständer mit Rollen montiert. Auch das Mischpult und der CD-Player seien in einem Rackständer montiert. Für die Bassboxen brauche er kleine Rackständer.

Mit dem Plattformwagen befördere er die Ausrüstung vom Auto ins Studio.

Zum Akt genommen werden Fotos aus einem Studio, in dem die aufgebaute Anlage des Bf zu sehen ist.

Zu den auf diesen Fotos ersichtlichen Klimaanlage meinte der Bf, dass diese manchmal schlecht funktioniere. Es handle sich hier um ein Studio mit geringen Mitgliedsgebühren.

Die Powerriegel verteile er gelegentlich an die Teilnehmer, wenn gegen Ende der Stunde die Motivation schon nachlasse.

Pro Stunde rechne er mit den Studios 30,- bis 40,- Euro ab. Manchmal komme dann noch ein Bonus dazu, abhängig von der Teilnehmerzahl.

Das Finanzamt räumte abschließend ein, dass die Musikanlage sicher zum Teil betrieblich veranlasst sei, nicht aber das Arbeitszimmer. Auch die Kamera und der Brustgurt würden üblicherweise privat verwendet. Das gleiche gelte für den Flight Case.

Der Bf entgegnete, dass der Brustgurt manchmal von Teilnehmern verwendet werde. Er könne die Daten für diesen Teilnehmer dann an die Wand projizieren, damit dieser mitlesen könne. Die Höhe des Pulses sei nämlich für das Training sehr wichtig. Er empfehle den Teilnehmern immer, einen Brustgurt zur Pulsmessung zu verwenden.

Das Finanzamt verwies darauf, dass für den Fall, dass die Verluste aus 2013 anerkannt werden, immer noch kein Gesamtgewinn erwirtschaftet werden konnte.

Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:

Sachverhalt:

Der Bf ist neben seiner nichtselbständigen Tätigkeit in verschiedenen Fitnessstudios als Spinning-Trainer tätig. Als Indoorcycling oder Spinning werden Gruppentrainings-

programme bezeichnet, die meist als Ausdauersport auf stationären Fahrrädern, den sogenannten Indoorbikes oder Spinbikes, mit Musik ausgeführt werden (siehe Wikipedia). Die Spinningstunden bereitet der Bf in seinem im Wohnungsverband gelegenen Arbeitszimmer vor.

Der Bf machte für das Jahr 2013 in Zusammenhang mit der Trainertätigkeit verschiedene Aufwendungen geltend, u.a. Arbeitsmittel (7.031,85 Euro), AfA für einen Projektor (91,89 Euro) und anteilige Stromkosten (199,87 Euro) für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer.

Rechtslage:

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

Gemäß § 4 Abs. 4 Z 7 EStG 1988 zählen zu den Betriebsausgaben Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten beruflichen Tätigkeit.

Nicht abgezogen werden dürfen gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringen und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 dürfen auch Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung nicht abgezogen werden. Bildet ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, sind die darauf entfallenden Aufwendungen und Ausgaben einschließlich der Kosten seiner Einrichtung abzugsfähig. (BGBl 1996/201 ab 1996)

Arbeitszimmer

Das Arbeitszimmer ist in der Wohnung des Bf gelegen. Es sind daher die in § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 vorgegebenen Tatbestandsmerkmale sowie auch durch die Judikatur geschaffene Voraussetzungen zu beachten. Aufwendungen für ein Arbeitszimmer sind danach nur dann abzugsfähig, wenn das Arbeitszimmer den "Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit" des Steuerpflichtigen bildet und - entsprechend den von der Judikatur aufgestellten Kriterien - wenn ein beruflich verwendetes Arbeitszimmer nach der Art der Tätigkeit des Stpf. unbedingt notwendig ist und der zum Arbeitszimmer bestimmte Raum tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich genutzt wird. Liegen diese Voraussetzungen nicht vor, so sind die Aufwendungen für im Wohnungsverband gelegene Arbeitsräume nicht abzugsfähig, selbst wenn im Wohnungsverband umfangreiche berufliche Tätigkeiten durchgeführt werden (VwGH 25.9.2002, 97/13/0098).

Der Bf wandte ein, das Arbeitszimmer sei zur Lagerung der Arbeitsmittel und zur Vorbereitung seiner Trainingsstunden erforderlich, wobei er mehr Zeit im Büroraum als im Fitnessstudio verbringe.

Liegt nach dem typischen Berufsbild einer Tätigkeit deren materieller Schwerpunkt zweifellos nicht im häuslichen Arbeitszimmer, kommt es nicht darauf an, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht zu mehr als der Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle benutzt wird (VwGH 25.10.2006, 2004/15/0148).

Der Verwaltungsgerichtshof hat bereits mehrfach zu Lehrtätigkeiten und zu Vortragstätigkeiten ausgesprochen, dass der Mittelpunkt dieser Tätigkeiten – auch ungeachtet der zeitlichen Nutzung des häuslichen Arbeitszimmers – vom materiellen Gehalt her nach der Verkehrsauffassung nicht im häuslichen Arbeitszimmer liegt, sondern an jenem Ort, an dem die Vermittlung von Wissen und technischem Können selbst erfolgt (VwGH 19.4.2006, 2002/13/0202).

Auch wenn der Bf umfangreiche Vorbereitungsarbeiten in seinem Arbeitszimmer durchgeführt hat, ändert dies nichts daran, dass der materielle Schwerpunkt eines Fitnesstrainers (ähnlich wie bei Lehrern oder Vortragenden) nicht im Arbeitszimmer, sondern nach der Verkehrsauffassung typischerweise im Fitnessstudio liegt. Schon aus diesem Grund können die in Verbindung mit dem Arbeitszimmer geltend gemachten anteiligen Stromkosten nicht als Betriebsausgaben in Abzug gebracht werden.

Daran ändert der Umstand nichts, dass im Arbeitszimmer auch betrieblich benötigte Wirtschaftsgüter gelagert werden.

Ein Arbeitszimmer ist ein Raum, dem der Charakter eines Wohn- oder Büroraums zukommt, nicht aber ein Raum, der auf Grund seiner funktionellen Zweckbestimmung und Ausstattung „von vornherein“ der betrieblichen bzw. beruflichen Sphäre des Steuerpflichtigen zuzuordnen ist. Keine „häuslichen Arbeitszimmer“ bilden daher etwa Lagerräumlichkeiten (siehe *Peyerl* in JAKOM EStG 2018, § 20 Tz. 46).

Entsprechend den im gegenständlichen Arbeitszimmer aufgenommenen Fotos überwiegt eindeutig der Charakter eines Büroraumes mit Schreibtisch und Computer, auch wenn an einer Wand die Musikanlage abgestellt ist. Es kann nicht festgestellt werden, dass der Raum aufgrund seiner Ausstattung von vornherein der betrieblichen Tätigkeit zuzuordnen ist oder eine private Nutzung typischerweise nicht gestattet.

Darüber hinaus ist davon auszugehen, dass der mit einem PC ausgestattete Arbeitsraum keineswegs (nahezu) ausschließlich beruflich genutzt wird, wird doch ein in der Wohnung befindlicher Computer üblicherweise in nicht zu vernachlässigendem Ausmaß auch privat verwendet. Der Bf brachte dazu vor, dass nach einem 8-Stunden-Arbeitstag und anschließender betrieblicher Tätigkeit keine Zeit für eine private Nutzung des Raumes bleibe. Dem ist entgegenzuhalten, dass dieses Vorbringen eine private Nutzung zB des Computers an Wochenenden oder durch Familienangehörige nicht ausschließt.

Fortbildung:

Der Bf hat unter "Arbeitsmittel" vier online-Kurse als Fortbildung geltend gemacht, die nach dem glaubhaften Vorbringen des Bf eine Weiterbildung im Spinningprogramm in den Bereichen Motivation, methodische Trainingsziele, Trainingszonen und Unterstützung des Trainings durch Ernährung betreffen.

Aufgrund des Zusammenhangs mit der Spinning-Trainer-Tätigkeit sind diese Aufwendungen von insgesamt 605,20 Euro als Fortbildung abziehbar.

Star Trac Continuing Education WIE	11.02.2013	151,30
Star Trac Continuing Education WIE	07.10.2013	151,30
Star Trac Continuing Education WIE	09.10.2013	151,30
Star Trac Continuing Education WIE	04.12.2013	151,30

Arbeitsmittel:

Der Bf hat folgende, durch Rechnungen belegte Aufwendungen geltend gemacht:

	Rechn.datum	Betrag
Polar Brustgurt	17.01.2013	60,46
Garmin GPS Edge 800 inkl Brustgurt + Trittfrequ.messung	22.07.2013	341,84
Polar Herzfrequenzmessgerät GPS	12.11.2013	252,14
Armband f Android u IOS Geräte	24.11.2013	129,42
Trageriemen für Spiegelreflexkamera Canon EOS	22.07.2013	24,01
Panasonic Digitalkamera	02.08.2013	301,51
Acer Full HD DLP-Projektor (AfA 2013: 91,89 Euro)	28.10.2013	735,12
3 tragbare Verdunkelungsrollen	28.10.2013	112,26
Stativleinwand	28.10.2013	334,78
Hama Beamertasche	30.10.2013	23,20
Variabler Projektor-Wagen	30.10.2013	76,80
Videoplayer	11.09.2013	77,54
2 Bike Videos	22.03.2013	39,80
4 Bike Videos	31.03.2013	91,60

Ordnertaschen, CD-Hüllen	09.10.2013	64,05
Apple iPod Nano	30.09.2013	138,90
CD/MP3-Player	17.10.2013	372,10
Lautsprecherbox	11.10.2013	87,67
Lautsprecherbox	11.10.2013	87,67
Lautsprecherbox	29.10.2013	49,42
Lautsprecherbox	29.10.2013	49,42
PA-Lautsprecherbox	28.11.2013	86,54
Musik download	12.05.2013	70,00
Mischpult American Audio Q-2422 Pro DJ-Mixer	17.10.2013	163,52
PA-Verstärker	17.10.2013	166,37
2 Headsets	16.11.2013	106,48
Drahtloses Mikrofonsystem	01.11.2013	166,06
Klettband + Tasche f kabelloses Mikrofon	01.11.2013	61,38
Blickschutzfilter	30.09.2013	45,36
Cable Manager	03.11.2013	9,26
Bananenstecker	06.11.2013	16,37
Lautsprechkabel	06.11.2013	29,98
Lautsprechkabel	06.11.2013	43,60
Kabel	08.11.2013	17,76
Kabel	08.11.2013	24,00
Kabel	09.12.2013	51,61
Kabel, Käfigmuttern-Set für 19" Schränke	28.11.2013	48,75
Käfigmuttern-Set für 19" Schränke	19.11.2013	12,94
Batterien + Ventilator	09.11.2013	43,70
Tesa Gewebeband	24.11.2013	11,08
Plattformwagen	16.10.2013	35,34
Rackständer	17.10.2013	19,97
Rackständer mit Rollen 12 HE + 10HE	18.10.2013	73,93

Rackständer mit Rollen 12 HE + 10HE	14.11.2013	120,30
Rackteile	17.10.2013	110,96
Monacor MR-1921 19 Rackständer mit Rollen	27.10.2013	107,87
Samson SRK21 19" Equipment Rack inkl Rollen	27.10.2013	130,08
Accu Case 19" Hartschalen Kunststoffcase	27.10.2013	141,49
Accu Case 19" Hartschalen Kunststoffcase	27.10.2013	141,49
Monacor MR-112 Flight Case	27.10.2013	210,84
Monacor MR-112 Flight Case	27.10.2013	210,84
Effects-Racks 12U	29.10.2013	251,09
Effects-Racks 10U	29.10.2013	263,42
U-Rackblende	01.11.2013	3,94
U-Rackblende	01.11.2013	14,06
Rackschublade	02.11.2013	50,44
Entlüftungsblende	15.11.2013	14,16
Entlüftungsblende	24.11.2013	14,47
Rackschublade	02.12.2013	88,90
Poster	22.10.2013	27,96
Powerriegel div Geschmacksrichtungen	14.11.2013	22,30
Powerriegel div Geschmacksrichtungen	09.12.2013	10,46

§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 enthält als wesentliche Aussage ein Abzugsverbot gemischt veranlasster Aufwendungen, dh von Aufwendungen mit einer privaten und einer betrieblichen/beruflichen Veranlassung. Es soll vermieden werden, dass Steuerpflichtige auf Grund der Eigenschaft ihres Berufs eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abzugsfähig machen können. Bei Aufwendungen, die auch in den Kreis der privaten Lebensführung fallen, muss ein strenger Maßstab angelegt werden. Typischerweise der Lebensführung dienende Wirtschaftsgüter sind nicht absetzbar, wenn sie gemischt genutzt werden (*Peyerl* in Jakom EStG 2018, § 20 Tz. 11, 12).

Ausnahmen vom Abzugsverbot bestehen für Wirtschaftsgüter, wenn der Steuerpflichtige den Nachweis für eine (zumindest beinahe) gänzliche betriebliche bzw berufliche Veranlassung erbringen kann (*Peyerl* in Jakom EStG 2018, § 20 Tz. 14).

Die Abgrenzung der abzugsfähigen von den nicht abzugsfähigen Aufwendungen hat nach objektiven Kriterien zu erfolgen; maßgebend ist das äußere Erscheinungsbild und nicht die bloß behauptete, davon abweichende Motivation des Steuerpflichtigen. Dabei ist eine typisierende Betrachtungsweise anzuwenden (VwGH 29.9.2004, 2000/13/0156; VwGH 24.11.1999, 99/13/0202). Das bedeutet nicht, dass der tatsächliche Verwendungszweck eines Wirtschaftsgutes im Einzelfall nicht zu prüfen wäre, sondern die Vermutung, dass ein Wirtschaftsgut dem privaten Bereich des Steuerpflichtigen angehört, kann widerlegt werden. Dabei ist in einem gesetzmäßigen Verfahren zu prüfen, ob das Wirtschaftsgut nahezu ausschließlich betrieblich bzw beruflich verwendet wurde (VwGH 17.9.90, 90/14/0087). Die betriebliche Veranlassung eines Aufwandes bedarf gerade dann einer sorgfältigen Prüfung, wenn Aufwendungen vergleichbarer Art häufig auch in der Privatsphäre anfallen (*Peyer* in Jakom EStG 2018, § 20 Tz. 17).

Wer typische Aufwendungen der privaten Lebensführung geltend macht, hat von sich aus nachzuweisen, dass sie – entgegen allgemeiner Lebenserfahrung – (nahezu) ausschließlich die betriebliche bzw berufliche Sphäre betreffen. Bei solchen Aufwendungen, darf die Veranlassung durch die Erzielung von Einkünften nur angenommen werden, wenn sich die Aufwendungen dafür als notwendig erweisen. Die Notwendigkeit bietet „das verlässliche Indiz“ der betrieblichen bzw beruflichen Veranlassung. Der Umstand, dass Aufwendungen einer beruflichen Tätigkeit förderlich sein können, reicht für die Abziehbarkeit der Kosten jedenfalls nicht aus. Ausschlaggebend ist die Sinnhaftigkeit des Einsatzes des Wirtschaftsgutes für eine bestimmte Tätigkeit nach dem Urteil gerecht und billig denkender Menschen (*Peyer* in Jakom EStG 2018, § 20 Tz. 18, 19).

Lässt sich eine Veranlassung durch die Erwerbssphäre nach Ausschöpfung aller im Einzelfall angezeigten Ermittlungsmaßnahmen und der gebotenen Mitwirkung des StPfl nicht feststellen, sind die Aufwendungen nach der Rspr des VwGH insgesamt nicht abzugsfähig (VwGH 31.5.11, 2008/15/0226).

Nach den dargestellten Kriterien ist im vorliegenden Fall die steuerliche Abzugsfähigkeit der als „Arbeitsmittel“ im Jahr 2013 geltend gemachten Aufwendungen zu beurteilen. Da die in Rede stehenden Wirtschaftsgüter im Allgemeinen in der privaten Lebenssphäre verwendet werden, ist eine steuerliche Abzugsfähigkeit nach allgemeiner Rechtsauffassung nur dann gegeben, wenn der Steuerpflichtige die nahezu ausschließliche betriebliche Verwendung bzw die betriebliche Notwendigkeit nachweisen kann.

Zu den Aufwendungen für eine Musikanlage ist folgendes festzustellen:

Auf dem vom Bf übermittelten Foto des Arbeitszimmers sind zwei große Lautsprecherboxen, zwei kleine Lautsprecherboxen, Kabel und ein von einer schwarzen Folie verdeckter höherer Gegenstand, bei dem es sich um den unten beschriebenen Ständer mit dem Mischpult handeln könnte, erkennbar.

Auf den Fotos aus einem Fitnessstudio sind neben einer größeren Anzahl von Spinningbikes ebenfalls zwei große Lautsprecherboxen, zwei kleine Lautsprecherboxen, Kabel sowie ein Ständer auf Rollen mit Mischpult, Schublade und Verstärker zu sehen. Bei den Lautsprecherboxen ist keine Montage auf Ständern erkennbar.

Das Bundesfinanzgericht folgt dem Vorbringen des Bf, dass die Musikanlage bei Bedarf in ein Trainingsstudio mitgenommen wird und somit betrieblich Verwendung findet. Glaubwürdig ist anhand des Fotos auch die Lagerung der zusammengepackten Anlage im Arbeitszimmer, was gegen eine private Verwendung spricht.

Die auf den Fotos abgebildeten Bestandteile der Musikanlage sind daher als (nahezu) ausschließlich betrieblich verwendet anzuerkennen. Für Kabel, Stromverteiler, Rackblenden und sonstiges Zubehör wird zusätzlich pauschal ein Betrag von 150 Euro angesetzt. CD-Player, iPod, Mikrofonsystem und Headsets sind auf den Fotos nicht erkennbar. Es wird jedoch davon ausgegangen, dass auch diese Wirtschaftsgüter für eine sinnvolle Nutzung der Musikanlage während den Spinningstunden benötigt wurden. Auch die Notwendigkeit eines Plattformwagens für den Transport der Musikanlage ist nachvollziehbar.

Zu den übrigen Teilen wie diverse Ständer, Transportboxen (deren Anschaffungskosten die der Musikanlage selbst übersteigen), Rackteile etc. ist anzumerken, dass diese Wirtschaftsgüter auf den Fotos nicht aufscheinen und der Bf auch nicht dargelegt hat, wofür sie im Einzelnen verwendet wurden. Eine betriebliche Veranlassung kann daher nicht festgestellt werden.

Das Poster bewirbt nach der Aktenlage ein Spinning Event. Der vom Bf aufgewendete Betrag von 27,96 Euro ist daher als betrieblich veranlasst abziehbar.

Was die gelegentliche Vorführung von Bike-Videos in den Trainingsstunden betrifft, ist die ausschließliche betriebliche Verwendung der Bike-Videos glaubwürdig (insgesamt 131,40 €). Dies gilt jedoch nicht für die Videoanlage selbst. Einen Nachweis dafür, dass Videoplayer, Beamer und Zubehör nicht auch privat Verwendung finden, hat der Bf nicht erbracht. Es widerspricht der allgemeinen Lebenserfahrung, dass diese Geräte aus dem Bereich der Unterhaltungselektronik nahezu ausschließlich betrieblich Verwendung finden.

Auch eine ausschließliche betriebliche Verwendung der Digitalkamera ist nicht glaubwürdig. Eine Verwendung in Spinning-Stunden dreimal im Jahr (lt. Bf) reicht nicht aus, um eine private Nutzung (nahezu) auszuschließen. Die Kamera mag für die Trainertätigkeit nützlich gewesen sein, eine Notwendigkeit ist jedoch nicht gegeben.

Schließlich ist zum Trainingszubehör (GPS-Geräte, Brustgurt und Trainingsarmband) zu sagen, dass eine gelegentliche Zurverfügungstellung an Trainingsteilnehmer zwar ein Umstand sein mag, der der betrieblichen Tätigkeit förderlich gewesen sein kann, eine Notwendigkeit dieser Anschaffungen ergibt sich daraus jedoch nicht. Für diese typischer Weise der Lebensführung dienenden Wirtschaftsgüter gilt daher ebenfalls das Abzugsverbot. In gleicher Weise ist auch das Verteilen von Powerriegel an Trainingsteilnehmer zu sehen.

Folgende Wirtschaftsgüter sind daher anzuerkennen:

Mischpult	17.10.2013	163,52
PA-Verstärker	17.10.2013	166,37
Lautsprecherbox	11.10.2013	87,67
Lautsprecherbox	11.10.2013	87,67
Lautsprecherbox	29.10.2013	49,42
Lautsprecherbox	29.10.2013	49,42
2 Headsets	16.11.2013	106,48
Drahtloses Mikrofonsystem	01.11.2013	166,06
Klettband + Tasche für Mikrofon	01.11.2013	61,38
Apple iPod Nano	30.09.2013	138,90
CD/MP3-Player	17.10.2013	372,10
Plattformwagen	16.10.2013	35,34
Rackständer mit Rollen	14.11.2013	120,30
Rackschublade	02.11.2013	50,44
Poster	22.10.2013	27,96
Zubehör pauschal		150,00
Bike-Videos	31.03.2013	131,40
Gesamt		1.964,43

Berechnung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb:

Einkünfte laut angefochtenem Bescheid	178,12
Abzüglich Arbeitsmittel laut BFG	-1.964,43
Abzüglich Fortbildung	-605,20
Einkünfte aus Gewerbebetrieb neu	-2.391,51

Liebhaberei:

Die Vertreterin des Finanzamtes hat das Thema "Liebhaberei" zur Sprache gebracht. Ihr ist zuzustimmen, dass Verluste in der Regel nur dann steuerlich anzuerkennen sind, wenn die Tätigkeit auf die Erzielung eines positiven Gesamtergebnisses gerichtet ist (§ 1 Abs. 1 LVO). Tätigkeiten mit nachhaltigen Verlusten gelten als Liebhaberei.

Im vorliegenden Fall wird der Verlust des Jahres 2013 in Höhe von 2.391,51 Euro bereits durch die positiven Einkünfte aus der Trainertätigkeit des Bf der Folgejahre 2014 und 2015 ausgeglichen. Auch das vorliegende Jahresergebnis 2016 ist laut Datenbank der Finanzverwaltung positiv. Es ist daher mit einem positiven Gesamtergebnis zu rechnen, sodass der Verlust von 1.654,91 Euro anzuerkennen ist.

Der Beschwerde war daher teilweise Folge zu geben.

Zur Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist 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.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG i. V. m. § 25a Abs. 1 VwGG ist gegen diese Entscheidung eine Revision unzulässig. Es handelt sich um keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, da das Bundesfinanzgericht in rechtlicher Hinsicht der in der Entscheidung dargestellten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes folgt.

Wien, am 7. November 2018