

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden Mag. Dieter Fröhlich, den Richter Mag. Johannes Böck sowie die fachkundigen Laienrichter Mag. Michael Schiller und Susanne Fazekas in der Beschwerde der ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch ACCURATA Steuerberatungs GmbH & Co KG, Rechte Kremszeile 62, 3500 Krems an der Donau, vom 28. August 2018 gegen die Bescheide des Finanzamtes Waldviertel vom 20. und 23. Juli 2018 betreffend Einkommensteuer 2013, 2014, 2015 und 2016 in Anwesenheit der Schriftführerin Andrea Moravec nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer 2013 bis 2016 wird gemäß [§ 279 BAO](#) teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe sowie den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die angefochtenen Bescheide betreffend Einkommensteuer 2013 bis 2016 ergehen gemäß [§ 200 Abs. 1 BAO](#) vorläufig.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (im Folgenden mit Bf. bezeichnet) unterrichtete in den Jahren 2013 bis 2016 am Bundesrealgymnasium ***1*** die Fächer Englisch und Italienisch. Im Zeitraum Wintersemester 2013/14 bis Sommersemester 2016 absolvierte die Bf. an der Fachhochschule ***1*** das Bachelor-Studium aus Musiktherapie.

Strittig sind neben der steuerlichen Berücksichtigung der Kosten für die Ausbildung des Lehrganges aus Musiktherapie, die weiters als Werbungskosten geltend gemachten Anschaffungskosten für eine Fotokamera (2013) und die laut Bf. von ihr selbst getragenen Ausgaben für diverse Klassen- bzw. Unterrichtsliteratur (2013 bis 2016).

1. eingereichte Abgabenerklärungen 2013 bis 2016:

Bei der Einreichung der Abgabenerklärungen 2013 bis 2016 machte die Bf. die nachstehend bezeichneten Aufwendungen für Arbeitsmittel und Fachliteratur sowie iZm einer Musiktherapie-Ausbildung geltend:

Bezeichnung:	2013	2014	2015	2016
Arbeitsmittel:	319,29	895,80		86,94
Fachliteratur:	1.952,63	978,74	548,89	780,28
Aufw. Musiktherapie:	564,26	1.899,74	3.103,46	1.949,42
SUMME:	2.836,18	3.774,28	3.652,35	2.816,64

Die geltend gemachten Aufwendungen für Arbeitsmittel und Fachliteratur der Jahre 2013 bis 2016 betreffen Aufwendungen zur Unterrichtsvorbereitung und für den Unterricht in der Schule.

Die geltend gemachten Aufwendungen für Musiktherapieausbildung (2013 bis 2016) beinhalten neben den Kurskosten, die Aufwendungen Fachbücher und Lernmaterialien sowie Fahrtkosten und anteilige Taggelder für die Kursaufenthalte in St. Pölten, Amstetten und Wien.

2. Aufwendungen für Arbeitsmittel und Fachliteratur:

2.1 abweichende Veranlagungen - Bescheide vom 20./23. Juli 2017:

Im Zuge der Veranlagung der Bf. zur Einkommensteuer der Jahre 2013 bis 2016 wich das Finanzamt von den eingereichten Erklärungen insoweit ab, als bei den beantragten Aufwendungen für *Arbeitsmittel* Aufwendungen für eine *Fotokamera* samt Akkus iHv EUR 238,00 (2013) und Aufwendungen für *Schülerliteratur* iHv 610,00 (2013) bzw. EUR 781,00 (2014) nicht zum Abzug zugelassen wurden. Die seitens des Finanzamtes nicht anerkannten Aufwendungen seien wie folgt ermittelt worden:

Aufwendungen für Arbeitsmittel 2013 und 2014:

Arbeitsmittel 2013:	Betrag:	Arbeitsmittel 2014:	Stück:	Preis/ Stück:	Produkt:
Olympus Tough TG 360	199,00	Lernhilfen:	25	15,00	375,00
2 Akkus	39,00	Lernhilfen:	28	14,50	406,00
SUMME:	238,00	SUMME:			781,00

Aufwendungen für Fachliteratur 2013- 2016:

Datum:	Fachliteratur 2013 bis 2016:	Stück:	EP:	brutto:
04.07.2013	More 2-Bücher	25	14,00	350,00
24.06.2013	Englischbücher f. Unterricht	52	5,00	260,00
26.09.2014	George Orwell 1984	24	8,60	206,00
26.09.2016	More 4	24	15,00	375,00
26.09.2016	Misery	14	9,50	133,00

Begründend wurde ausgeführt, bei den Kosten für eine Olympuskamera samt Akkus iHv EUR 238,00 (2013) handle es sich um nicht abzugsfähige private Aufwendungen nach § 20 EStG. Die beantragten Kosten für Arbeitsmittel seien um die Ausgaben der Klassenliteratur zu kürzen, da diese nicht von der Bf. zu tragen seien.

2.2 Beschwerde vom 28. August 2018:

Mit Eingabe vom 28. August 2018 erhob die Bf. das Rechtsmittel der Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer 2013 bis 2016 und beantragte jeweils eine Veranlagung anhand der ursprünglichen Erklärungen sowie zusätzliche Werbungskosten für Fachliteratur iHv EUR 146,60 (2015) und EUR 171,00 (2016) zu berücksichtigen.

Begründend wurde ausgeführt, die Bf. habe für den Unterricht an der AHS relativ hohe Werbungskosten für Arbeitsmittel und Fachliteratur, da sie nicht jedes Schuljahr die aktuellen Schulbücher und die dazugehörigen Lehrmaterialien vom Dienstgeber zur Verfügung gestellt bekomme. Daher erwerbe sie diese selbst, um sich auf den Unterricht vorbereiten zu können. Zusätzlich besorge die Bf. auch fremdsprachige Literaturbücher für den Unterricht, welche weder von der Schule noch von den Schülern ersetzt werden. Die Bf. stelle die selbst erworbene Literatur den Schülern unentgeltlich zur Verfügung.

Hinsichtlich der nicht anerkannten Aufwendungen betreffend eine Fotokamera iHv EUR 238,00 sei die Bf. nie gefragt worden, wofür diese Kamera genutzt werde. Ebenso sei nicht die Frage gestellt worden, ob es zu Kostenersätzen iZm der erworbenen Fachliteratur komme.

Im vorliegenden Fall sei der zuständige Finanzbeamte fälschlicherweise davon ausgegangen, dass die Klassenliteratur von den Schülern ersetzt werde und die Bf. keine Kosten in diesem Zusammenhang tragen müsse. Leider sei in diesem Zusammenhang der Sachverhalt nicht ausreichend ermittelt und die Bf. auch diesbezüglich nicht gefragt worden. Wie bereits im Sachverhalt beschrieben leihe die Bf. den Schülern die Fachliteratur unentgeltlich.

Die Olympus Kamera sei ausschließlich für die Schule und Schulreisen der Bf. angeschafft worden. Für private Zwecke verwende die Bf. eine private Kamera.

Darüber hinaus habe die Bf. im Zuge der Vorbereitungen für diese Beschwerde noch weitere Rechnungen für Schulliteratur gefunden:

RE-Nr:	Datum:	SUMME:	Zweck:
32-2015	07.10.2015	24,75	Schulliteratur für den Unterricht
33-2015	03.12.2015	121,85	Schulliteratur für den Unterricht

RE-Nr:	Datum:	SUMME:	Zweck:
21-2016	15.02.2016	26,50	Schulliteratur für den Unterricht
22-2016	18.02.2016	129,60	Schulliteratur für den Unterricht
23-2016	26.02.2016	14,90	Schulliteratur für den Unterricht

Gleichzeitig werden eine gemäß [§ 272 Abs. 2 BAO](#) die Entscheidung durch den gesamten Senat sowie gemäß [§ 274 BAO](#) eine mündliche Verhandlung beantragt.

2.3 Beschwerdeverentscheidung vom 8. November 2018:

Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer 2013 und 2014 wurde als unbegründet abgewiesen, und der Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Einkommenssteuer 2015 und 2016 teilweise Folge gegeben. Dies insbesondere, als die in der Beschwerde zusätzlich geltend gemachten Ausgaben für Schulliteratur iHv EUR 146,60 (2015) bzw. EUR 171,00 (2016) zusätzlich als Werbungskosten berücksichtigt wurden. Die Beschwerdeverentscheidung wurde wie folgt begründet:

ad Anschaffungskosten Fotokamera - iHv EUR 238,00:

Als Beispiele für typischerweise den Haushalt des Steuerpflichtigen und dessen Lebensführung betreffende Wirtschaftsgüter werden im Erkenntnis des VwGH vom 27.1.2011, Zl.

[2010/15/0197](#), Fernsehgeräte, Radio, MP3-Player, Foto(digital)kameras, Filmkameras und übliche Tageszeitungsabonnements genannt.

Typischerweise der Lebensführung dienende Wirtschaftsgüter, für die eine private Mitveranlassung besteht, werden von der Regelung des [§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988](#) erfasst (vgl. Hofstätter/Reichel, Tz 3.1 zu [§ 20 EStG 1988](#)). Demnach dürfen nach der Rechtsprechung des VwGH Aufwendungen für solche Wirtschaftsgüter grundsätzlich nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden (vgl. VwGH 27.1.2011, Zl. [2010/15/0197](#)).

Die Berücksichtigung von Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten komme nur in Betracht, wenn der Steuerpflichtige den Nachweis für eine (zumindest beinahe) gänzliche betriebliche bzw. berufliche Veranlassung erbringe (vgl. Doralt/Kofler, EStG, § 20 Tz 21/2 und Tz 22 und die dort zitierte hg. Rechtsprechung).

Die Abgabenbehörden dürfen sich dabei nicht allein auf die Darstellung des Steuerpflichtigen stützen, wenn es an entsprechenden Nachweisen für dessen Sachvortrag fehle. Der Steuerpflichtige habe entsprechende Nachweise zu erbringen, die Abgabenbehörden haben dazu Feststellungen zu treffen (vgl. Beschluss des Großen Senates des BFH vom 21.9.2009, Zl. GrS 1/06, Rz 126).

Es widerspreche der Lebenserfahrung, dass eine Lehrerin an einem Gymnasium eine Fotokamera in einem wesentlichen Umfang für ihre berufliche (unterrichtende) Tätigkeit verwende. Die von der Rechtsprechung geforderte ausschließliche berufliche Verwendung der Kamera in der Schule gehe über die Behauptungsebene nicht hinaus.

Die Anschaffungskosten für die Fotokamera würden daher als sog. "Mischaufwand" unter das Abzugs- und Aufteilungsverbot gemäß [§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988](#) fallen (vgl. VwGH 26.4.2012, Zl. [2009/15/0088](#)).

ad Ausgaben für Klassenlektüre:

Unter diesem Titel seien im Jahr 2013 die Kosten für 25 bzw. 52 Englischbücher für den Unterricht (350,00 bzw. 260,00 Euro), im Jahr 2014 24 Stück des Romanes "1984" von Orwell (206,00 Euro) und 25 Stück "Grammarbooks More 2+3" (781, 00 Euro) und im Jahr 2016 25 Stück in der Rechnung als "Lernhilfe" und 14 Stück in der Rechnung als "Fachbuch" (lt. Werbungskostenaufstellung: 24 Stück "More 4 und Mystery") bezeichnete Literatur (508,00 Euro) als Werbungskosten geltend gemacht worden.

Gemäß [§ 138 Abs. 1 BAO](#) haben Abgabepflichtige in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119) den Inhalt ihrer Anbringen zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Können ein Beweis im Einzelfall nicht zugemutet werden, so genüge die Glaubhaftmachung. Die Glaubhaftmachung habe den Nachweis der Wahrscheinlichkeit zum Gegenstand und unterliege den Regeln der freien Beweiswürdigung.

Ein Sachverhalt sei nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dann glaubhaft gemacht, wenn die Umstände des Einzelfalles dafür sprechen, dass der angegebene Sachverhalt von allen anderen denkbar möglichen der wahrscheinlichste sei (vgl. VwGH 14.9.1988, Zl. [86/13/0150](#)).

Den Steuerpflichtigen treffe – unbeschadet der amtswegigen Ermittlungspflicht ([§ 115 BAO](#)) – die Verpflichtung, am Verfahren mitzuwirken (§§ 119, [138 ff BAO](#)). Wenn Tatsachenfeststellungen nicht getroffen werden können, treffe die Beweislast denjenigen, zu dessen Gunsten die entsprechende Tatsache wirken würde: Die Abgabenbehörde habe damit die Beweislast für Tatsachen zu tragen, die den Abgabenanspruch begründen; der Steuerpflichtige für Tatsachen, die Begünstigungen, Steuerermäßigungen u.ä. begründen bzw. die den Abgabenanspruch einschränken oder aufheben oder eine gesetzliche Vermutung widerlegen (vgl. UFS 15.10.2003, GZ. [RV/1687-W/02](#), unter Hinweis auf Doralt/Ruppe, Grundriss des österreichischen Steuerrechts, II, Tz. 526).

Eine erhöhte Mitwirkungspflicht bei der Feststellung des Umfanges der Abgabepflicht treffe den Abgabepflichtigen ungeachtet des Amtswegigkeitsprinzipes nach der Rechtsprechung dann, wenn ein außergewöhnlicher oder in seiner Entstehung und seinem Verlauf nicht übli-

cher und nicht zu vermutender Sachverhalt zu beurteilen sei. Dasselbe gelte, bei von den allgemeinen Lebenserfahrungen abweichenden Behauptungen des Abgabepflichtigen, wie im konkreten Fall die Bezahlung der Klassenliteratur für die Schüler durch den Lehrer; diesfalls sei es Sache des Abgabepflichtigen, nicht der Behörde, entsprechende Nachweise zu erbringen (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, 1273 und dort zitierte Judikatur).

Auch in diesem Beschwerdepunkt gehe aber die Beweisführung der Bf. über die Behauptungsebene nicht hinaus. Einen Nachweis oder die Nennung von Auskunftspersonen oder Zeugen (zB die betroffenen Schüler), welche den unüblichen Sachverhalt bestätigen könnten, bleibe die Bf. schuldig.

Die Abgabenbehörde komme daher bei der Beurteilung des strittigen Sachverhaltes in freier Beweiswürdigung zu dem Schluss, dass das Vorbringen der Bf., dass sie die nicht unbeachtlichen Kosten für die Klassenliteratur selbst zu tragen hatte (und diese nicht wie allgemein üblich von den Schülern getragen wurden), als nicht erwiesen anzusehen sei, weshalb die Berücksichtigung dieser Ausgaben als Werbungskosten nicht möglich sei.

Die in der Beschwerde zusätzlich geltend gemachten Ausgaben für Schulliteratur iHv EUR 146,60 (2015) bzw. EUR 171,00 (2016) werden zusätzlich als Werbungskosten berücksichtigt.

2.4 Vorlageantrag vom 13. Dezember 2018:

Mit Eingabe vom 13. Dezember 2018 stellte die Bf. den Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht und legte die Beschwerde vom 28. August 2018 in Kopie vor.

2.5 Vorlagebericht vom 21. Jänner 2019:

In dem Vorlagebericht vom 21. Jänner 2019 verweist das Finanzamt auf die seinerzeitigen Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung und verweist darauf, dass auf die Beschwerdevorentscheidungen, denen im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht Vorhaltscharakter zukomme, seitens der Bf. nicht eingegangen worden sei.

2.6 Vorhaltsbeantwortung vom 30. Juni 2020:

Nach der Vorhaltsbeantwortung vom 30. Juni 2020 werde die in Rede stehende Kamera bei *Sprachreisen* der Schule verwendet, die sie mit ihren Schülern unternahme, um zu dokumentieren, was sie alles unternommen haben und um Fotos für die *Homepage* der Schule zu machen. Des Weiteren werde die Kamera auch bei *Wandertagen* und anderen *Schulveranstaltungen* (wie zB „*Buffet für das Jugendrotkreuz*“, *Schulfest*, *Biologieexkursion*, *Italienisch-Projekte*) verwendet.

Im vorliegenden Fall sei eine zumindest (beinahe) gänzliche berufliche Veranlassung der Anschaffung der Digitalkamera gegeben, da die Bf. zu Hause für private Zwecke über eine weitere eigene Digitalkamera verfüge. Aus diesem Grund benötige die Bf. die Olympus Tough TG 360 nur für die Schule und schulische Veranstaltungen. Die Schule besitze nur eine (!) Digitalkamera für 80 Lehrpersonen. Wenn die Bf. diese schuleigene Kamera ausborgen wollte, so sei diese leider immer gerade in Gebrauch oder nicht auffindbar gewesen. Da die Bf. von der Direktion gebeten worden sei, auf den Schulreisen und Schulveranstaltungen zu fotografieren, habe sich die Bf. diese Kamera angeschafft.

Mit Vorhaltsbeantwortung vom 30. Juni 2020 übermittelte die Bf. ein Foto mit der in Rede stehenden Digitalkamera für schulische Zwecke mitsamt der für private Zwecke angeschafften weiteren Digitalkamera.

In Zusammenhang mit der Anschaffung der in Rede stehenden Digitalkamera wurden seitens des Dienstgebers keine Kostenersätze geleistet, es sei auch darüber nicht schriftlich korrespondiert, sondern mit dem damals amtierenden Direktor mündlich abgesprochen worden.

Hinsichtlich der von der Bf. geltend gemachten Aufwendungen für die Anschaffungen von Schulbüchern iHv EUR 610,00 (2013), EUR 781,00 (2014) und EUR 508,00 (2016) wird seitens der Bf. ausgeführt, dass für diese Anschaffungen keine Kostenersätze durch den Dienstgeber geleistet worden seien.

Darüber hinaus werde eine Bestätigung des Direktors übermittelt, in der dieser bestätige, dass die Bf. die „Moore 2 Grammarbooks“ und weitere Lernhilfen zB „George Orwell 1984“ für den Unterricht angeschafft habe und ihren Schülern zur Verfügung gestellt habe. Es seien der Bf. hierfür auch keine Kosten von der Schule rückerstattet worden.

2.7 mündliche Verhandlung vom 15. Oktober 2020:

Bei der mit 15. Oktober 2020 anberaumten mündlichen Verhandlung wird ergänzend vorgebracht, dass die Bf. eine junge sehr engagierte Lehrerin sei. Sie habe daher freiwillig Ausgaben getätigt um ihren Unterricht bestmöglich zu gestalten. Aus diesem Grund habe sie die Kamera gekauft, die fix in der Schule gelagert gewesen sei. Es habe eine Reihe von Gelegenheiten gegeben, bei denen die Kamera regelmäßig eingesetzt worden ist. Im Haushalt der Bf. gebe es nachweislich zwei weitere Digitalkameras, eine von ihrem Lebensgefährten und eine eigene. Neben der uneingeschränkten Verfügbarkeit der Kamera für Schulzwecke, sei ein wichtiger Grund für die Anschaffung gewesen, dass auf der Kamera keine privaten Fotos sein sollten. Aus diesem Grund sei ausschließlich eine Kamera für Schulzwecke verwendet worden.

Von der Bf. werde hinsichtlich der Anschaffung von Büchern für Zwecke der Schule im Detail ausgeführt, dass die Bücher in der Schule gelagert worden seien. Sie werden den Schülern für den Unterricht geliehen. Wenn sie nicht mehr benötigt werden, seien sie wieder eingesammelt

worden. Es sei kein Schulbudget für den Ankauf dieser Bücher vorhanden gewesen. Die Eltern hatten schon in einigen anderen Hauptfächern zusätzlich Bücher zu kaufen und da wollte die Bf. den Familien nicht noch eine weitere (finanzielle) Belastung aufbürden. Eine Bestätigung des Direktors zu diesem Geschehen sei bereits vorgelegt worden. Darin finde sich zwar explizit nur die Aussage, dass die Kosten für die Bücher nicht von der Schule getragen worden seien. Wenn das Geschehen noch detaillierter von der Schulleitung bestätigt werden solle (z.B. dass die Bücher in der Schule gelagert seien, auch anderen Lehrern für ihre Klassen überlassen wurden und auch vom Elternverein keine Ersatzleistung erfolgt sei) könne diese Bestätigung noch erbracht werden. Bislang sei ein solches Verlangen nicht an die Bf. gerichtet worden.

Zum Vorbringen der Bf. betreffend die ausschließliche Verwendung einer Digitalkamera in der Schule hält die Vertreterin des Finanzamtes fest, dass die Bf. auch eine Speicherkarte und nicht auch gleich eine Kamera für Schulzwecke hätte verwenden können.

3. Aufwendungen für Musiktherapieausbildung:

3.1 abweichende Veranlagungen 2013 bis 2016:

Im Zuge der Veranlagung der Bf. zur Einkommensteuer der Jahre 2013 bis 2016 wich das Finanzamt von den eingereichten Erklärungen insoweit ab, als die erklärten Aufwendungen für Fortbildungs-, Ausbildungs- und Umschulungskosten iHv EUR 564,26 (2013), EUR 1.899,74 (2014), EUR 3.103,46 (2015) und EUR 1.949,42 (2016) jeweils nicht zum Abzug zugelassen wurden.

Begründend wurde ausgeführt, abzugsfähig seien umfassende Umschulungsmaßnahmen, die auf die tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen. Daraus sei nach der Rechtsprechung abzuleiten, dass Umstände vorliegen müssen, die über eine bloße Absichtserklärung zur künftigen Einnahmenerzielung hinausgehen. Es reiche daher nicht aus, dass die Umschulung eine Tätigkeit in einem neuen Beruf ermögliche. Ein Abschluss der Ausbildung sei erst nach dem Masterstudiengang (Beginn frühestens 2020) zu erwarten. Mangels (an Hand objektiver Umstände) nachvollziehbarer ernsthafter Gewinnerzielungsabsichten liege keine Einkunftsquelle vor. Die Kosten für die Musiktherapieausbildung, neben der Arbeit als AHS-Professorin haben daher nicht anerkannt werden können.

Werde in der Folge tatsächlich ein Gesamtüberschuss aus der Tätigkeit als Musiktherapeutin erzielt, könne ein Antrag auf Bescheidänderung nach §295a BAO für die Jahre in denen die Umschulungskosten gezahlt worden seien, gestellt werden.

3.2 Vorhaltsbeantwortung vom 15. Mai 2018:

Die Bf. habe im September 2013 mit dem berufsbegleitenden Bachelorstudium der Musiktherapie an der FH ***1*** begonnen. Dieses Studium habe sie gewählt, da sie in ihrem ersten

Jahr als AHS-Lehrerin in einem Realgymnasium in ***1*** an der Donau bemerkt habe, dass es durch ihre Fächerkombination Englisch und Italienisch zu sehr viel Druck und Korrigierarbeit für sie gekommen sei.

Die Bf. habe erkannt, dass der Job als Lehrer an einer AHS eine große Intensität für sie darstelle und da sie ihre Arbeit immer sehr ernst nehmen und es ihr ein Anliegen sei, sie gut und gewissenhaft auszuführen, habe sie sich die Möglichkeit schaffen wollen, ihre berufliche Anstellung in der Schule zu reduzieren. Dafür habe sich aber einen weiteren Arbeitsplatz benötigt, um einen finanziellen Ausgleich für sie zu schaffen. Dies habe also ein weiteres Studium erfordert, damit sie sich ein zweites Standbein aufbauen könne, in dem sie dann zusätzlich als Lehrerin arbeiten könne.

Schnell habe sich herausgestellt, dass sich diese Ausbildung der Musiktherapie auch sehr gut auf ihre aktuelle Arbeit in der Schule ausgewirkt habe und sich immer noch auswirke, da sie durch die psychotherapeutische Schulung ein zusätzlich geschultes Einfühlungsvermögen und eine feinere Sensibilität ausprägen habe können, die sich positiv auf ihre Arbeit als Lehrerin ausgewirkt habe.

Das Studium der Musiktherapie habe u.a. die Studiengebühren jedes Semester, Fachliteratur und auch Instrumente erfordert, da sie in ihrem Praktikum in verschiedenen Spitälern arbeiten durfte und dabei meine eigenen Instrumente zur Verfügung stellen und damit arbeiten musste. Bei den Instrumenten habe sie einen Privatanteil von 40% berücksichtigt.

Das Ziel der Bf. sei es nun, nach Beendigung des Studiums, in diesem Bereich auch eine Stelle zu finden und in einem Spital Fuß zu fassen, um dort als Musiktherapeutin zu arbeiten. Die Bf. sei sehr froh, diese Ausbildung gemacht zu haben, da sie für ihre Arbeit als Lehrerin sehr viel lernen durfte.

3.3 weitere Vorhaltsbeantwortung vom 17. Juli 2018:

Durch ihr Bachelorstudium (das sie im Wintersemester 2013/2014 begonnen habe) habe sie die Befähigung erlangt, die Musiktherapie auszuüben. Momentan habe sie noch keine Maßnahmen gesetzt, die Musiktherapie beruflich umzusetzen und in einem Angestelltenverhältnis auszuüben, da sie noch die Ausbildung zum Master brauche, um die Musiktherapie selbständig ausüben zu können.

Mit dem Bachelorgrad könne sie nur in einem Angestelltenverhältnis arbeiten und das gehe sich momentan neben meinem Vollzeit-Beruf als AHS-Lehrerin nicht aus, da viele Therapie-Einheiten im Spital im Laufe des Vormittags stattfinden, wo sie noch in der Schule sei und unterrichte.

Das erlangte Wissen habe die Bf. allerdings bereits sehr gut in ihren täglichen Unterricht an der AHS einbringen können. Als AHS-Lehrerin sei sie jeden Tag mit Schülern und ihren Problemen

konfrontiert und dabei helfe es ihr, den sehr oft auch sensiblen Themen und Konflikten der Schüler aber mitunter auch Kollegen fachgerecht und einfühlsam zu begegnen. Gerade in der Vermittlung einer lebenden Fremdsprache (in meinem Fall Englisch und Italienisch) sei es ein großer Vorteil musikalisch den Unterricht zu unterstützen. Ihre Schüler merken sich z.B. Vokabel und auch die Grammatik leichter, ein großer Erfolg sei auch bei der Intonation der Wörter erkennbar.

Das Ziel der Bf. sei es immer gewesen, die Musiktherapie im selbständigen Rahmen ausüben zu können und ihr so neben meiner beruflichen Tätigkeit in der Schule, ihre Arbeit als Musiktherapeutin aufzubauen. Dafür benötige sie aber den Abschluss des Masters und diesen könne man an der FH ***1*** (IMC) nur alle 2 Jahre studieren.

Da die Bf. mit ihrem Lebensgefährten gerade Haus baue, könne sie das Masterstudium frühestens im Wintersemester 2020 beginnen. Zusätzlich stehe ihr die Option offen, im Falle nach einer Karenz eine Anstellung im Krankenhaus zu besetzen. Wichtig sei ihr auf jeden Fall die Ausbildung weiterzuführen, welche sie im September 2013 begonnen habe. Ihren Bachelor-Abschluss habe die Bf. 2016 gemacht (s. Anhang mit ihrem Zeugnis).

3.4 Beschwerde vom 28. August 2018:

Mit Eingabe vom 28. August 2018 erhob die Bf. das Rechtsmittel der Beschwerde und beantragte die Einkommensteuer der Jahre 2013 bis 2016 anhand der ursprünglich erklärten Beträge festzusetzen.

Begründend wurde ausgeführt, die Bf. habe nicht die Möglichkeit gehabt, um in diesem Bereich bereits Einkünfte zu erzielen. Leider habe es am Arbeitsmarkt derzeit keine passenden Stellenausschreibungen für eine Teilzeitbeschäftigung gegeben.

Um Musiktherapie auf selbständiger Basis anbieten zu können, müsse die Bf. allerdings noch zusätzlich das Masterstudium absolvieren. Dieses werde nur alle zwei Jahre angeboten und die Bf. habe aus privaten Gründen erst 2020 die Möglichkeit diesen zu starten.

Weiters biete die Umschulung jedenfalls flexiblere Anstellungsmöglichkeiten nach einer Schwangerschaft.

Zusätzlich habe die Bf. seit 2018 Einkünfte aus Gewerbebetrieb, da die musikalische Begleitung von diversen Anlässen (Hochzeiten/Taufen/Festmusik) angeboten werde. Die dazugehörige Webseite finden Sie unter ***2***.

Die Möglichkeit für diese zusätzliche Einnahmequelle sei durch das Studium der Musiktherapie geschaffen worden, da die angebotenen Instrumente im Studium erlernt worden sei. Es bestehe daher jedenfalls mehr als nur eine Absichtserklärung zur künftigen Einnahmeerzielung.

Laut JAKOM-EStG-Kommentar in § 16, Rz. 51 sei eine tatsächliche Einnahmenerzielung nicht für die Abzugsfähigkeit maßgeblich.

Nach der Rechtsprechung des VwGH hänge die steuerliche Abzugsfähigkeit nicht davon ab, ob es dem Stpfl. gelingt, nach Abschluss der Umschulungsmaßnahme im angestrebten Beruf tatsächlich Fuß zu fassen, verschaffe doch keine Ausbildung grundsätzlich eine Garantie, nach dem Abschluss Fuß zu fassen (vgl. VwGH 23.5.2013, Zl. [2011/15/0159](#)).

Des Weiteren werden die erworbenen Kenntnisse auch im laufenden Schulunterricht eingebracht. Es sei bewiesen, dass Kinder Fremdsprachen auf musikalische Weise besser lernen und sich Vokabel und Grammatik besser merken können.

3.5 Vorhaltsbeantwortung vom 28. September 2018:

Nach dem mit Eingabe vom 28. September 2018 eingereichten Bachelor-Prüfungszeugnis habe die Bf. das im Wintersemester 2013/14 an der Fachhochschule ***1*** begonnene Bachelorstudium aus Musiktherapie mit 1. Juli 2016 abgeschlossen und mit gutem Erfolg bestanden.

3.6 Beschwerdeentscheidung vom 8. November 2018:

Die Beschwerde wurde hinsichtlich der in den Jahren 2013 bis 2016 beantragten Aufwendungen für Umschulungskosten mit Beschwerdeentscheidung vom 8. November 2018 wie folgt als unbegründet abgewiesen:

Abzugsfähig seien Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen iSd [§ 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988](#) nur dann, wenn sie zur Sicherung des künftigen Lebensunterhaltes beitragen sollen und daher ein künftiges Steuersubstrat darstellen (Anm.: die zukünftigen Einnahmen übersteigen alle bisher angefallenen Aufwendungen, siehe VwGH 15.9.2011, Zl. [2008/15/0321](#)), wobei das "Abzielen" im Sinne der zitierten Gesetzesbestimmung veranlagungsbezogen nach Art einer Liebhabereiprüfung zu beurteilen sei.

Nach Angaben der Bf. erfolge die Nichtausübung der neuen beruflichen Tätigkeit aus rein persönlichen Gründen (Nichteingehen einer weiteren Vollzeitbeschäftigung) und nicht aufgrund von Unwägbarkeiten (s. Rz 16 u. 70 Liebhabereirichtlinien 2012), weshalb das "Abzielen" auf eine (zukünftige) Einkunftsquelle grundsätzlich zu verneinen sei.

Nun sei zwar - wie oben ausgeführt - das "Abzielen" auf eine andere Einkunftsquelle grundsätzlich veranlagungsjahrbezogen zu beurteilen, die zukünftige Vorgehensweise (behauptete Ausübung auf selbständiger Basis nach Abschluss des Masterstudiums im Jahr 2022) lasse aber zweifelsfrei Rückschlüsse auf das "Abzielen" im Beschwerdezeitraum zu.

Da zum gegebenen Zeitpunkt aber weder das "Abzielen" auf eine neue Einkunftsquelle noch das Entstehen eines künftigen Steuersubstrates endgültig beurteilt werden könne, erfolge die Veranlagung vorläufig gemäß [§ 200 BAO](#).

Dahingestellt bleiben könne aufgrund der vorläufigen Nichtberücksichtigung der Ausbildungskosten zur Musiktherapeutin, inwieweit Teile dieser Kosten (Geigenreparatur Anschaffung Harfe) im Zusammenhang mit dieser Ausbildungsmaßnahme oder anderen Betätigungen der Bf. (zB als Mitglied des Ensemble Kammerorchester ***1***) stehen.

3.7 Vorlagebericht des Finanzamtes vom 21. Jänner 2019:

In dem Vorlagebericht des Finanzamtes vom 21. Jänner 2019 verweist das Finanzamt auf die bisherigen Ausführungen in der zusätzlich ergangenen Begründung zur Beschwerdeverentscheidung vom 8. November 2018, der im Verfahren vor dem BFG Vorhaltscharakter zukomme. Auf die Begründung der Beschwerdeverentscheidung sei im vorliegenden Fall von der Bf. nicht eingegangen worden.

3.8 Vorhaltsbeantwortung vom 30. Juni 2020:

Mit Vorhaltsbeantwortung vom 30. Juni 2020 wird ausgeführt, dass sich nach Absolvierung der Bachelorausbildung aus Musiktherapie die Bf. nicht gleich mit dem Masterstudium weitermachen konnte, da sich die berufsbegleitende Version des Masterstudiums „Musiktherapie“ an der FH-***1*** nicht mit der gleichzeitigen Ausübung ihres Vollzeitberufes als Lehrerin habe vereinbaren lassen. Dafür hätte die Bf. ihre Stunden deutlich reduzieren müssen. Die Bf. befinde sich gerade in der Umstellungsphase auf einen Fixvertrag und habe daher nicht auf Stunden verzichten können, da sich dies negativ auf ihren Fixvertrag ausgewirkt hätte.

In den Jahren 2018/19 sei die Bf. mit dem Hausbau beschäftigt gewesen, sodass sich neben ihren Vollzeitjob als Lehrerin und dem Anfang Sommer 2018 begonnenen Hausbau keine Zeit gefunden habe, das Masterstudium zu beginnen.

Ein Inskriptionsnachweis für die im WS 2020/21 beabsichtigten Beginn des Masterstudiums könne nicht vorgelegt werden, da die Bf. derzeit in Karenz sei und sich um ihre im Jänner 2020 geborene Tochter kümmere. Eine Kopie der Geburtsurkunde werde im Anhang beigelegt. Das Masterstudium benötige 4 Semester.

Die Bf. habe im Jahre 2018 nichts mit Musik verdient, im Jahre 2019 habe sie EUR 200,00 für das Singen und Musizieren auf einer Hochzeit und EUR 150,00 für das Singen und Musizieren bei zwei Sponsionen an der FH IMC ***1*** verdient. Die Bf. unterrichte auch nicht das Fach „Musikerziehung“ am BRG-***1***, da sie keine Lehrberechtigung für dieses Fach vorweisen könne.

Die Harfe sei eines der verpflichtenden Instrumente gewesen, die die Bf. für ihr Studium der Musiktherapie habe erlernen müssen – dies sei auch im Internet nachlesbar. Die Gitarre, ihr zweites Pflichtinstrument im Rahmen der Musiktherapieausbildung, habe sie schon zu Hause gehabt, aber die Harfe habe sie sich erst kaufen müssen. In den ersten Semestern habe die Bf. sich die Harfe der Fachhochschule ausleihen dürfen, doch dann seien die Studenten ersucht worden, sich das Instrument privat zu kaufen und die Verleihinstrumente seien neuen Studenten zur Verfügung gestellt worden.

Im Jahre 2014 habe die Bf. die Violine vor allem für ihr Studium aus Musiktherapie benötigt. Ein angemessener Privatanteil wäre 25% aufgrund ihrer Mitwirkung im Kammermusikorchester ***1***.

Zur Frage, welche Maßnahmen die Bf. bis jetzt gesetzt habe, um in einem Krankenhaus eine Stelle als Musiktherapeutin zu erhalten, hält die Bf. fest, dass sie sich um eine Stelle im Universitätsklinikum ***1*** bemüht und dort bloß mündlich nachgefragt habe. Leider sei das Universitätsklinikum momentan nicht an Musiktherapie interessiert bzw. würden dort nicht genügend Mittel zur Verfügung stehen. Falls aber dort eine Stelle frei werde, habe die Bf. vor, sich dort zu bewerben.

Ganz allgemein möchte die Bf. einmal betonen, warum sie in ihrem Beruf als AHS-Lehrerin sehr von ihrer Ausbildung zur Musiktherapeutin profitiere:

In ihrer Arbeit als Lehrerin und auch als Nachmittagsbetreuerin habe die Bf. immer wieder mit verhaltensauffälligen Kindern zu tun, die vernachlässigt werden und mitunter in einem Umfeld aufwachsen, von dem sie wenig bis gar keine Unterstützung erhalten. Eltern würden sehr oft ihren Rat als Lehrerin suchen, wenn sie mit ihren Kindern überfordert seien und nicht weiter wissen. Durch ihre fachspezifische Ausbildung habe die Bf. eine weitere Hilfestellung für sie und diese Eltern erhalten, damit sie die Kinder nicht nur kognitiv, sondern speziell auch emotional stabilisiert unterstützen könne. Ihre Vorstellung sei, dass sie beide Ausbildungen, die der schulischen und therapeutischen, konstruktiv für das Kind verbinde und Eltern eine zusätzliche Hilfestellung anbieten könne.

Ihre Ausbildung trage zur Verbesserung von Kenntnissen und Fähigkeiten im derzeit ausgeübten Beruf als Gymnasialpädagogin bei. Durch die Aneignung spezifischer Fertigkeiten und Kompetenzen im Bereich der Musiktherapie sei die Bf. auch im Lehrerkollegium eine wertvolle Bereicherung. Da sich Lehrerinnen in Zukunft immer häufiger mit Schülern auseinandersetzen müssen, denen Qualifikationen in der Bewältigung des Alltags hilfreich seien, diene die Ausbildung nicht nur ihren Schülern, sondern unterstütze ganz besonders die Eltern in ihrem Erziehungsauftrag. Die Bf. sei der Überzeugung, dass eine derartige Ausbildung erstrebenswert sei, um die Qualifikationen und Reputation der LehrerInnen und somit der Schule zu erhöhen.

Zusammenfassend sei daher nochmals festzuhalten: Die zur Beurteilung stehende Ausbildung aus Musiktherapie an der FH IMC ***1*** gehe weit über eine rein persönlichkeitsbildende Maßnahme hinaus und sei daher – zumindest überwiegend – von beruflichen Motiven getragen.

Die Ausbildung lasse nur einen eingeschränkten – gesetzlich normierten – Teilnehmerkreis zu und sei somit nicht für lediglich allgemein interessierte Personen zugänglich.

Einschlägige psychologische Kenntnisse seien – so auch der BFG – bei einer Tätigkeit als Lehrerin unzweifelhaft sinnvoll. Die von der Abgabenbehörde geforderte Notwendigkeit der Bildungsmaßnahme für die Berufsausübung sei – ebenso wie eine Kostenbeteiligung der Schule – nicht erforderlich.

3.9 Amtshilfe- und Auskunftersuchen der FH-***1***:

Seitens der FH-***1*** wird zur Frage der Möglichkeit einer Fortsetzung des Masterstudiums durch die Bf. mit Eingabe vom 13. Juli 2020 festgehalten, dass die Bf. zwar formal die Zugangsvoraussetzungen für den Masterstudiengang „Musiktherapie“ an der IMC FH ***1*** erfülle, allerdings würden sämtliche BewerberInnen formal die Zugangsvoraussetzungen erfüllen. Das können zB auch Musiktherapie-AbsolventInnen anderer Ausbildungseinrichtungen sein.

Erst auf Basis der Aufnahmegespräche und Bewerbungsschreiben sowie des Qualifikationsprofils werde abschließend entschieden, welche BewerberInnen eine endgültige Studienplatzzusage erhalten und welche nicht. Ex ante könne daher – ohne die Vornahme einer Beurteilung der oben erläuterten Zusatzkriterien – keine absolute Zusage eines Studienplatzes erfolgen.

Der Masterstudiengang aus Musiktherapie starte alle zwei Jahre (2020, 2022 etc.) und die Aufnahme sei von weiteren Kriterien abhängig: Bei *zu wenigen* (Gesamt-)BewerberInnen komme der bezugshabende Studiengang gar nicht zustande. Sollte es jedoch *mehr Bewerbungen* als Studienplätze geben, würde auf Basis der

- Aufnahmegespräche
- Bewerbungsschreiben sowie des
- Qualifikationsprofils

entschieden werden, welche BewerberInnen eine Platzzusage erhalten und welche nicht. Daher könne zu diesem Punkt nicht vorab eine Zusage für eine(n) bestimmte(n) Bewerber(in) erfolgen und sei die **jederzeitige Fortsetzung** des Masterstudiums **nicht gesichert**, aber **möglich**. Dass dabei das Bachelorstudium bereits vor längerer Zeit absolviert worden sei, stelle allerdings keinen speziellen Hinderungsgrund dar.

Im aktuellen Curriculum seien in den Semestern zwei bis vier jeweils 2 Wochenstunden Pflichtpraktika in Gesundheits-/Sozialeinrichtungen bzw. Krankenanstalten zu leisten. Im neuen Studienplan, der ab 2022 starten solle, werden es mehr Stunden an Pflichtpraktika sein. *Praktika* würden idR zu den *Kerndienstzeiten* der entsprechenden Institutionen stattfinden: meist MO bis FR von 08:00 bis 16:30 Uhr, REHAB-Einrichtungen würden teilweise auch an Samstagen Therapiebetrieb haben.

Ob hinsichtlich der in Krankenanstalten bzw. Therapieeinrichtungen zu absolvierenden Praktika individuelle Vereinbarungen möglich seien, stelle eine Einzelfallentscheidung dar und könne immer erst im konkreten Fall bei Kenntnis der gewünschten Zeit/Einrichtung beurteilt werden. Die Zustimmung/Ablehnung der Praktikumsseinrichtung zu einer „individuellen Terminvereinbarung“ könne von Seiten der Ausbildungseinrichtung weder vorhergesehen noch beeinflusst werden.

Die „Blockwoche“ im Sommersemester 2020 der aktuellen Masterkohorte (im 4. Semester) habe von 2. bis 6. März 2020 (MO 09:00-17:30, DI und MI 09:00-17:00, DO 09:30-18:15 und FR 09:30-17:15) gedauert. Da der Masterstudiengang alle zwei Jahre starte, gebe es in jedem Semester immer nur eine Masterkohorte. In den Ferien finde idR kein Unterricht statt. Die Unterrichtszeiten an der FH ***1*** finden grundsätzlich von Mitte September bis Jänner und Ende Februar bis Juni statt. Es sei daher davon auszugehen, dass sich die Unterrichtszeiten an der FH ***1*** weitgehend mit jenen an der dienstgebenden Schule der Bf. überschneiden. Abhängig vom Stundenplan bzw. Flexibilität des Arbeitgebers der Bf. sei es vermutlich möglich, dass eine Dienstfreistellung erforderlich sein könnte – dies könne von der FH ***1*** nicht abschließend beurteilt werden.

Die Bf. habe den Bachelorlehrgang aus Musiktherapie erfolgreich absolviert und beendet. Sie sei daher derzeit nicht (mehr) Studierende an der FH ***1*** bzw. dort nicht mehr immatrikuliert. Für den Masterstudiengang müsse sich die Bf. neu bewerben und aufgenommen werden. Erst dann wäre sie wieder immatrikuliert.

Der Masterstudiengang aus Musiktherapie dauere in der Regelstudienzeit vier Semester, so dass an Kosten 4x die Studiengebühren iHv EUR 363,36 (derzeit) und zusätzlich jeweils die ÖH-Beiträge iHv EUR 20,20 (derzeit) anfallen würden. Zusätzliche Kosten der Studierenden für Unterkunft, Verpflegung, Reisekosten etc. können seitens der FH-***1*** nicht kalkuliert werden.

3.10 mündliche Verhandlung vom 15. Oktober 2020:

Bei der mit 15. Oktober 2020 anberaumten mündlichen Verhandlung wird zu den beantragten Werbungskosten betreffend die Musiktherapieausbildung angeführt, dass vom BFG auch eine Psychotherapieausbildung bei einer Volksschullehrerin als Fortbildung beurteilt worden sei

(vgl. BFG 18.3.2015, GZ. RV/2100750/2013). Gleiches müsste daher auch für Musiktherapieausbildung gelten. Gerade bei einer Sprachlehrerin habe dies noch eine erhöhte Bedeutung, weil Musik auch in den Sprachunterricht gut eingebracht werden könne.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Aufwendungen für eine Fotokamera – EUR 238,00 betr. E 2013:

Den Gegenstand des vorliegenden Rechtsstreites bildet die Frage, ob Aufwendungen für die Anschaffung einer Kompaktkamera "Olympus Tough TG" für eine AHS-Lehrerin in den Fächern Englisch und Italienisch ausschließlich beruflich veranlasst sind. Dies insbesondere, wenn diese u.a. für schulische Zwecke (Homepage der Schule, Schulveranstaltungen) verwendet wird, da an einer Schule mit 80 Lehrpersonen die schuleigene Digitalkamera meist nicht auffindbar, vergriffen oder von einem anderen Lehrer gerade verwendet wird und die Bf. über mindestens eine weitere (zweite) Digitalkamera für private Zwecke verfügt.

Nach [§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988](#) dürfen bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung nicht abgezogen werden, 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.

[§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988](#) erfasst nach dem Wortlaut Aufwendungen, die (in erster Linie) zur Lebensführung gehören, also Privatausgaben sind, aber auch (in zweiter Linie) dem Beruf dienen (fördern). § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 normiert ein Aufteilungs- und Abzugsverbot, dem der Gedanke der Steuergerechtigkeit zu Grunde liegt; es soll vermieden werden, dass ein Steuerpflichtiger aufgrund der Eigenschaft seines Berufes eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und dadurch Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abziehbar machen kann, was ungerecht gegenüber jenen Steuerpflichtigen wäre, die eine Tätigkeit ausüben, die eine solche Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen nicht ermöglicht, und die derartige Aufwendungen aus ihrem bereits versteuerten Einkommen tragen müssen (vgl. VwGH 27.1.2011, Zl. [2010/15/0197](#); 25.11.2009, Zl. [2007/15/0260](#); 22.2.2007, Zl. [2006/14/0020](#); 27.3.2002, Zl. [2002/13/0035](#)).

Demnach sind gemischt veranlasste Aufwendungen grundsätzlich zur Gänze nicht abzugsfähig (vgl. Althuber in Hofstätter/Reichel, EStG, § 20, Rz. 4.1). § 20 Abs 1 Z 2 lit. a EStG schließt aber die Abzugsfähigkeit dann nicht aus, wenn der betreffende Aufwand (nahezu) ausschließlich betrieblich bzw. beruflich veranlasst ist bzw. das betreffende Wirtschaftsgut (nahezu) ausschließlich betrieblich bzw. beruflich genutzt wird (vgl. VwGH 28.4.1987, Zlen. 86/14/0174, 1987, 526; 25.10.1994, Zl. 94/14/0014; 19.12.2001, Zlen. 2001/13/0218; 22.2.2007, Zl. 2006/14/0020; 24.9.2008, Zl. 2008/15/0032; 28.10.2009, Zl. 2005/15/0062).

Darüber hinaus können diese Aufwendungen bzw. ein Teil dieser Aufwendungen, der auf die ausschließlich betriebliche bzw. berufliche Veranlassung bzw. Nutzung entfällt, wenn sich diese Ausgaben einwandfrei von den Ausgaben für die private Lebensführung trennen lassen und die betriebliche bzw. berufliche Veranlassung nicht bloß völlig untergeordnet ist (vgl. VwGH 9.7.1997, Zlen. 93/13/0296; 27.1.2011, Zl. 2010/15/0197; 26.4.2012, Zl. 2009/15/0088; 24.4.2014, Zl. 2011/15/0187).

Soweit sich jedoch die Aufwendungen für die Lebensführung und berufliche Aufwendungen nicht einwandfrei trennen lassen, ist allerdings der gesamte Betrag nicht und auch im Schätzungswege nicht abzugsfähig (vgl. VwGH 17.9.1990, Zl. [89/14/0277](#)).

Eine Trennbarkeit zwischen beruflicher und privater Veranlassung ist insbesondere dann nicht gegeben, wenn mangels klarer Quantifizierbarkeit der einzelnen Veranlassungskomponenten ein objektiv überprüfbarer Aufteilungsmaßstab nicht besteht und damit ein entsprechendes Vorbringen des Steuerpflichtigen keiner Nachprüfung zugänglich ist (vgl. VwGH 27.1.2011, Zl. [2010/15/0197](#); 26.4.2012, Zl. [2009/15/0088](#); 24.4.2014, Zl. [2011/15/0187](#)). Bei nicht einwandfreier Trennbarkeit ergibt sich demnach ein absolutes Abzugsverbot.

Es ist daher ein lediglich nicht ins Gewicht fallendes Mithineinspielen der Lebensführung unbeachtlich und muss für die Abzugsfähigkeit dieser Aufwendungen die (nahezu) ausschließlich berufliche Veranlassung gegeben sein.

Eine Abzugsfähigkeit scheidet demnach aus, wenn die fraglichen Aufwendungen nach allgemeiner Lebenserfahrung typischerweise ihre Wurzel nicht im Betrieb oder Beruf des Steuerpflichtigen haben. Diese typisierende Betrachtung der Zuordnung von Wirtschaftsgütern in den Privatbereich kann jedoch durch den Steuerpflichtigen widerlegt werden. Insbesondere hat derjenige, der typische Aufwendungen der privaten Lebensführung als Werbungskosten geltend machen will, von sich aus nachzuweisen, dass diese Aufwendungen – entgegen der allgemeinen Lebenserfahrung - (nahezu) ausschließlich die berufliche Sphäre betreffen (vgl. VwGH 22.2.2007, Zl. [2006/14/0020](#); 26.4.2012, Zl. [2009/15/0088](#); 18.10.2017, Zl. [Ra 2017/13/0068](#)).

Das in [§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988](#) normierte Aufteilungs- und Abzugsverbot greift insbesondere bei Gegenständen der Unterhaltungselektronik iWs wie zB Digitalkamera (vgl. VwGH 18.10.2017, Zl. [Ra 2017/13/0068](#); 27.1.2011, Zl. [2010/15/0197](#); 26.4.2012, Zl. [2009/15/0088](#); BFG 27.2.2014, GZ. RV/1100069/2011 betreffend Digitalkamera eines Berufsschullehrers; BFG 14.6.2017, GZ. RV/7102575/2016 Digitalkamera einer Kindergartenpädagogin). Demnach dürfen Aufwendungen für solche Wirtschaftsgüter, zu denen u.a. Foto(digital)Kameras zählen, grundsätzlich nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden (vgl. VwGH 27.1.2011, Zl. [2010/15/0197](#)).

Eine der Berufsausübung dienende Fotokamera zB bei *Berufsfotograf, Reporter, Bildberichterstatter, Amtssachverständige* kann unter der Voraussetzung Arbeitsmittel sein, dass das Gerät

(so gut wie) ausschließlich beruflich genutzt wird. Hingegen begründet die Anschaffung einer Digitalkamera durch eine *Politikerin* zur Unterstützung der politischen Arbeit keine Abzugsfähigkeit dieser Aufwendungen (vgl. VwGH 26.4.2012, Zl. [2009/15/0088](#); 27.1.2011, Zl. [2010/15/0197](#)).

Derjenige, der typische Aufwendungen der privaten Lebensführung als Werbungskosten oder Betriebsausgaben geltend macht, hat im Hinblick auf seine Nähe zum Beweisthema von sich aus nachzuweisen, dass diese Aufwendungen entgegen der allgemeinen Lebenserfahrung (nahezu) ausschließlich die berufliche bzw. betriebliche Sphäre betreffen (vgl. VwGH 24.11.2016, Zl. [Ro 2014/13/0045](#), mwN). Die Abgabenbehörden dürfen sich dabei nicht allein auf die Darstellung des Abgabepflichtigen stützen, wenn es an entsprechenden Nachweisen für dessen Sachvortrag fehlt (vgl. VwGH 26.4.2012, Zl. [2009/15/0088](#); 27.1.2011, Zl. [2010/15/0197](#)). Es ist daher Sache des Steuerpflichtigen, die ausschließliche oder ganz überwiegend berufliche Verwendung aufzuzeigen (vgl. Baldauf in Jakom, EStG, 2017, § 20 Rz 90).

Mit dem bloßen Vorbringen, die Bf. nutze die Kamera für Schulveranstaltungen und für Fotos für die Schulhomepage, da sich diese in der Schule befinde und die Schule nur über 1 Kamera für 80 Lehrpersonen verfüge, gelingt es der Bf. nicht, in einer der objektiven Nachprüfung zugänglichen Weise das konkrete Ausmaß sowohl der tatsächlichen privaten Nutzung als auch der tatsächlichen ausschließlichen beruflichen Nutzung der Fotokamera darzulegen, weshalb die Ausgaben hierfür nicht als Werbungskosten anerkannt werden können (vgl. VwGH 28.4.1997, Zl. [86/14/0174](#) Fotoapparat bei einer Lehrerin; BFG vom 14.6.2017, GZ. RV/7102575/2016 iZm Fotoapparat einer Kindergartenpädagogin).

Darüber hinaus ist hinsichtlich der Anschaffung der in Rede stehenden Digitalkamera zu berücksichtigen, dass deren Anschaffung insoweit nicht ausschließlich beruflich veranlasst ist, als sich diese infolge der mittlerweile erfolgten Karenzierung der Bf. unstrittiger Weise nicht mehr in der Schule befindet und daher ab dem Zeitpunkt ihrer Karenzierung nicht (mehr) für berufliche Zwecke verwendet wird (vgl. VwGH 28.4.1987, Zlen. 86/14/0174, 19.12.2001, Zlen. 2001/13/0218, 22.2.2007, Zl. 2006/14/0020; 24.9.2008, Zl. 2008/15/0032; 28.10.2009, Zl. 2005/15/0062).

Die für das Jahr 2013 geltend gemachten Aufwendungen betreffend die Anschaffung einer Digitalkamera iHv EUR 238,00 werden daher nicht zum Abzug zugelassen.

2. Aufwendungen für Arbeitsmittel und Fachliteratur – 2013, 2014 und 2016:

Die Berufsbezogenheit der Aufwendungen für Lehrmaterialien und Lernhilfen ist im vorliegenden Fall unstrittig.

Im vorliegenden Fall ist daher vielmehr strittig, ob die Aufwendungen einer AHS-Lehrerin für Englisch und Italienisch für Lernhilfen und Lernmaterialien und Schulbücher, von dieser selbst

getragen und finanziert wurden. Dies insbesondere, wenn die im Unterricht verwendeten Lehrmaterialien nicht seitens der Schule beigestellt, der Bf. keine Kostenersatz für die von ihr beschafften Lehrbücher gewährt und diese Lehrbücher in der Schule aufbewahrt werden.

Nach dem Beschwerdevorbringen der Bf. habe die Bf. diese Lehrmaterialien den Schülern in den Jahren 2013 bis 2016 unentgeltlich leihweise zur Verfügung gestellt.

Bei den von der Bf. angeschafften Büchern handelt es sich um solche, die explizit als Schulbücher und Schulmedien keinesfalls als für die Allgemeinheit bestimmte Werke, sondern im Unterricht eingesetzte Arbeitsmittel darstellen und als solche auch anzusehen sind.

Die von der Bf. geltend gemachten Aufwendungen der Jahre 2013, 2014 und 2016 betreffen jeweils Schulbücher und Lernhilfen, die im Unterricht verwendet wurden.

In der mit 27. Mai 2020 datierten Bestätigung des Direktors der Schule der Bf. wird festgehalten, dass die Bf. die „Moore 2 Grammarbooks“ und weitere Lernhilfen (wie zB George Orwell 1984) für den Unterricht angekauft und ihren Schülern zur Verfügung gestellt hat. Für diese Aufwendungen wurden der Bf. auch keine Kosten von der Schule rückerstattet.

Die in Rede stehenden Bücher, die Schülern unentgeltlich zur Verfügung gestellt werden, werden in der Schule aufbewahrt und mit Ende des Schuljahres, so diese von den Schülern nicht mehr benötigt werden, wiederum eingesammelt.

In freier Beweiswürdigung gelangte der Senat zur Auffassung, dass die Aufwendungen für die Anschaffungen von Büchern iHv EUR 610,00 (2013), EUR 987,00 (2014: EUR 781,00 für Lernhilfen und EUR 206,00 für George-Orwell-1984-Bücher) und EUR 506,00 (2016) als beruflich veranlasst daher zum Abzug zugelassen werden.

3. Aufwendungen für Musiktherapieausbildung:

Im vorliegenden Fall ist strittig, ob Aufwendungen einer AHS-Lehrerin in den Fächern Englisch und Italienisch für die im Wintersemester 2013/2014 begonnene Musiktherapieausbildung zum Abzug zugelassen werden können. Dies insbesondere, wenn die in dieser Ausbildung erworbenen Kenntnisse für die Tätigkeit der Bf. als Lehrerin für *Englisch* und *Italienisch* von Vorteil und damit nunmehr auch ein weiteres *berufliches Standbein* auf selbständig tätiger Basis als Musiktherapeutin geschaffen werden soll, für das die erfolgreiche Absolvierung des Masterstudiums Voraussetzung ist.

Dabei ist insbesondere zu berücksichtigen, dass das zur selbständigen Berufsausübung erforderliche Masterstudium nach Absolvierung des Bachelorstudiums im Juli 2016 aus einer Reihe von privat veranlassten Gründen nicht unmittelbar fortgesetzt und – entgegen wie ursprünglich lt. Beschwerde intendiert – auch nicht im Wintersemester 2020/21 begonnen wurde.

Nach [§ 4 Abs. 4 erster Satz EStG 1988](#) sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Nach [§ 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988](#) in der für den berufsgegenständlichen Zeitraum geltenden Fassung sind Werbungskosten insbesondere auch "Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit und Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen. ..."

Hingegen dürfen nach [§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988](#) bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung nicht abgezogen werden, 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.

3.1 Aufwendungen für Musiktherapie keine Fortbildungskosten:

Fortbildung liegt vor, wenn der Steuerpflichtige „*seine bisherigen beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten verbessert, um im bereits ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden*“ (vgl. VwGH 31.5.2011, Zl. [2008/15/0226](#); 21.12.2005, Zl. [2001/14/0102](#); 28.9.2004, Zl. [2001/14/0020](#); 24.6.2004, Zl. [2001/15/0184](#); 24.9.1999, Zl. [99/14/0096](#); 29.11.1994, Zl. [90/14/0215](#)), sei es auch in einer höher qualifizierten Stellung.

Aufwendungen für getätigte Aus- und Fortbildungsmaßnahmen können nur dann als Werbungskosten abgezogen werden, wenn sie iZm der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit stehen. Der Begriff der „verwandten“ Tätigkeit ist im Gesetz nicht definiert. Ob eine Tätigkeit mit der ausgeübten Tätigkeitsart verwandt ist, bestimmt sich dabei nach der *Verkehrsauffassung* (vgl. Lenneis in Jakom, EStG 2020, § 16, Rz. 48).

Für eine verwandte Tätigkeit spricht, wenn diese Tätigkeiten (Berufe) üblicherweise gemeinsam am Markt angeboten werden oder die Tätigkeiten im Wesentlichen gleich gelagerte Kenntnisse und Fähigkeiten erfordern, was anhand des Berufsbildes bzw. des Inhalts der Ausbildungsmaßnahmen zu beurteilen ist (vgl. Lenneis in Jakom, EStG, § 16, Rz. 48, S. 864).

Ein Zusammenhang mit der ausgeübten oder artverwandten Tätigkeit ist jedenfalls anzunehmen, wenn die erworbenen Kenntnisse im Rahmen der ausgeübten beruflichen Tätigkeit verwertet werden können. Das Ziel von Fortbildungsmaßnahmen besteht darin, im bereits ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden (vgl. VwGH 28.10.2004, Zl. [2001/15/0050](#); 21.12.2005, Zl. [2001/14/0102](#); 31.5.2011, Zl. [2008/15/0226](#)).

Ausbildungskosten sind hingegen Aufwendungen zur Erlangung von Kenntnissen, die eine Berufsausübung (erst) ermöglichen; im Unterschied zur beruflichen Fortbildung wird daher durch

die Berufsausbildung erst eine Grundlage für die (weitere) Berufsausübung geschaffen (vgl. VwGH 28.10.2004, [2004/15/0118](#)). Berufsausbildung liegt daher dann vor, wenn die Maßnahmen der Erlangung eines anderen Berufes dienen (VwGH 22.11.06, [2004/15/0143](#)).

Die Fortbildungs- und Ausbildungskosten sind als Werbungskosten bei der bisherigen Berufstätigkeit anzusetzen (vgl. Schubert in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke, EStG, § 16, Rz 136); demgegenüber sind Umschulungskosten Vor-Werbungskosten bzw. Vor-Betriebsausgaben in Bezug auf eine geplante künftige Einkunftsquelle (vgl. Doralt/Kirchmayr/Zorn, EStG, § 16, Rz 203/7).

Steuerlich abzugsfähige Bildungsmaßnahmen sind von Bildungsmaßnahmen abzugrenzen, die auch zur Förderung privater Neigungen und Interessen geeignet sind und damit die private Lebensführung zumindest mitbetreffen können (vgl. Hofstätter/Reichel, EStG, § 16, Rz. 14). Nicht abzugsfähig sind daher Bildungsmaßnahmen, die der privaten Lebensführung dienen (vgl. VwGH 24.6.2004, Zl. [2001/15/0184](#)).

Dienen die Bildungsmaßnahmen **sowohl beruflichen** als auch offensichtlich **privaten Bedürfnissen**, so reicht ein Nutzen für die Berufstätigkeit für die Abzugsfähigkeit alleine noch nicht aus (vgl. VwGH 14.12.2006, Zl. [2002/14/0012](#)). Ein Indiz für die berufliche Veranlassung ist in Fällen, die im Nahebereich der privaten Lebensführung liegen, die berufliche Notwendigkeit (vgl. VwGH 28.5.2008, Zl. [2006/15/0237](#)).

Der berufsbegleitende Lehrgang aus Musiktherapie wird letztlich von der FH ***1*** damit beworben, dass mit dem gezielten Einsatz von Musik der Gesundheitszustand ihrer Mitmenschen verbessert werden kann. Damit handelt es sich bereits dem Grunde nach – wie auch aus der Bezeichnung erkennbar – um eine *therapeutische Tätigkeit*, die mit der *unterrichtenden Tätigkeit* der Bf. als Gymnasiallehrerin für Englisch und Italienisch in keinem hinreichenden Zusammenhang steht.

Dass die in der Musiktherapieausbildung erworbenen Kenntnisse auch von Vorteil für die Tätigkeit als Gymnasiallehrerin in Englisch und Italienisch sein könnte, wird als nicht ausreichend erachtet, um diese Aufwendungen als Fortbildungskosten zum Abzug zuzulassen. Abzugsfähige Fortbildungskosten sind demnach hinsichtlich der bisher getätigten Aufwendungen für Musiktherapie nicht gegeben.

So seitens des steuerlichen Vertreters eingewendet wird, dass vom BFG in einem ähnlich gelagerten Fall die Aufwendungen einer Volksschullehrerin für eine Psychotherapieausbildung als Fortbildung beurteilt worden seien, ist dem zu entgegnen: Dieses BFG-Erkenntnis betrifft Aufwendungen einer Volksschullehrerin für das Fachspezifikum aus Psychotherapie, die zugleich auch als Sonderschullehrerin tätig und als Nachmittagslehrerin mit verhaltensauffälligen Kin-

dern befasst war. Der dieser Entscheidung zu Grunde liegende Fall ist daher mit dem vorliegenden Fall nur bedingt vergleichbar, als die Bf. als Gymnasiallehrerin die Fächer Englisch und Italienisch unterrichtet.

Die Aufwendungen zur Musiktherapieausbildung stellen daher nach Auffassung des erkennenden Senates keine Fortbildungskosten einer Gymnasiallehrerin in den Fächern Englisch und Italienisch dar.

3.2 Aufwendungen für Musiktherapie als Umschulungskosten:

Gemäß [§ 200 Abs. 1 BAO](#) kann die Abgabenbehörde die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist. Die Ersetzung eines vorläufigen durch einen anderen vorläufigen Bescheid ist im Fall der teilweisen Beseitigung der Ungewissheit zulässig.

So im vorliegenden Fall nach den Beschwerdeausführungen die Ausübung des Berufes als Musiktherapeutin nunmehr nicht in Form einer unselbständigen Teilzeitbeschäftigung beispielsweise in einem Krankenhaus oder in einem sonstigen Beschäftigungsverhältnis, sondern als *selbständige Musiktherapeutin* angestrebt wird, ist hierfür die Absolvierung des Masterstudiums unabdingbar.

Nach den ursprünglichen Beschwerdeausführungen wird die unselbständige Teilzeitbeschäftigung als Musiktherapeutin in einem Krankenhaus nebst einer Unterrichtstätigkeit als Gymnasiallehrerin nicht angestrebt, da die *Therapieeinheiten* in einem Krankenhaus am *Vormittag* erfolgen und somit mit der weiteren Tätigkeit der Bf. als AHS-Lehrerin zeitlich nicht vereinbar wären – für die unselbständige Ausübung der Tätigkeit als Musiktherapeutin wäre die Absolvierung des Bachelorstudiums aus Musiktherapie hinreichend. Die Aufwendungen zur Ausbildung als Musiktherapeutin sind daher unter dem ausschließlichen Gesichtspunkt, ob im vorliegenden Fall „Umschulungskosten“ vorliegen, zu beurteilen.

Unter „Umschulung“ sind Bildungsmaßnahmen zu verstehen, die keinen Zusammenhang mit der aktuell oder zuletzt ausgeübten Tätigkeit aufweisen. Zum Werbungskostenabzug werden Umschulungsmaßnahmen nur zugelassen, wenn sie umfassend sind und auf die tatsächliche Ausübung eines anderen Berufs abzielen (vgl. Hofstätter/Reichel, EStG, § 16 Abs. 1 Z 10, Rz. 18).

Der Begriff "Umschulung" setzt voraus, dass der Steuerpflichtige eine Tätigkeit ausübt oder ausgeübt hat. Hinsichtlich der Bildungsaufwendungen liegen umfassende Umschulungsmaßnahmen vor, wenn sie auf die tatsächliche Ausübung eines *anderen Berufes* abzielen.

Bei Ausbildungskosten sowie auch bei Umschulungskosten muss jeweils die ernsthafte Absicht zur Einkünfteerzielung zum Zeitpunkt der Entstehung der Kosten erwiesen sein, damit sie vorweggenommene Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben darstellen. Es müssen daher Umstände vorliegen, die über eine bloße Absichtserklärung zur künftigen Einnahmenerzielung hinausgehen (vgl. VwGH 25.6.2000, Zl. [95/14/0134](#); 16.12.1999, Zl. [97/15/0148](#)).

Da infolge von Aus- und Umschulungsmaßnahmen auf eine noch nicht ausgeübte selbständige Erwerbstätigkeit abzielen, stellen sie begrifflich vorweggenommene Betriebsausgaben dar (vgl. VwGH 15.9.2011, Zl. [2008/15/0321](#)). Die Anerkennung vorweggenommener Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben setzt voraus, dass die Aufwendungen in einem hinreichend konkreten, objektiv feststellbaren Zusammenhang mit künftigen steuerbaren Einnahmen aus der angestrebten beruflichen Tätigkeit stehen.

Die Ausbildungsmaßnahmen müssen darüber hinaus umfassend sein; einzelne Kurse oder Kursmodule, die einen Berufsumstieg nicht sicherstellen, sind daher nicht abzugsfähig (vgl. Doralt, EStG, § 16, Tz 203/4/2; Atzmüller/Herzog/Mayr, RdW 2004, 621).

Der Zweck der Ausbildungsmaßnahmen muss darin bestehen, eine andere Berufstätigkeit tatsächlich ausüben zu wollen, wobei die neue Berufstätigkeit über eine hobbymäßige Verwertung jedenfalls hinausgehen muss. Die ernsthafte und eindeutige Absicht des Steuerpflichtigen auf eine zu steuerpflichtigen Einnahmen führende Betätigung muss klar erkennbar nach außen in Erscheinung treten (vgl. VwGH 19.3.2013, Zl. [2010/15/0141](#); 31.1.2001, Zl. [99/13/0249](#)).

Das ernsthafte "Abzielen" auf die Ausübung einer anderen beruflichen Betätigung ist dabei nach der Verwaltungspraxis veranlagungsjahrbezogen nach Art einer *Liebhabelei-Beurteilung* zu prüfen (vgl. Hofstätter/Reichel, EStG, § 16 Abs. 1 Z 10, Rz. 21). Insbesondere muss die ernsthafte Absicht zur Einkünfteerzielung zum Zeitpunkt der Verausgabung der Aufwendungen klar erwiesen sein (vgl. VwGH 31.1.2001, Zl. [99/13/0249](#)).

Wird die Ausbildung trotz ursprünglich bestehender Absicht abgebrochen oder unterbrochen, ist dies für den Abzug von Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben zunächst unschädlich (vgl. Lenneis in Jakom, EStG, § 16, Rz. 51; s. sinngemäß Rz 360 LSt-RL 2002).

Dass anstelle der früher ausgeübten Haupttätigkeit fortan eine *neue Haupttätigkeit* ausgeübt werde, ist nicht erforderlich, aber für eine erwerbsorientierte Ausbildung bzw. Umschulung spricht es, wenn der Steuerpflichtige seine bisherige Tätigkeit aufgibt oder wesentlich einschränkt (vgl. Lenneis in Jakom, EStG, § 6, Rz. 51). Die Umschulungsmaßnahmen müssen daher auf eine steuerlich relevante (Neben)Tätigkeit gerichtet sein (vgl. VwGH 15.9.2011, Zl. [2008/15/0321](#)).

Abzugsfähig sind dabei Aufwendungen, die – auch unter Berücksichtigung der zunächst angefallenen Ausbildungskosten – zur Sicherung des künftigen Lebensunterhaltes des Steuerpflichtigen beitragen sollen und daher künftiges Steuersubstrat darstellen (vgl. VwGH 15.9.2011, Zl.

[2008/15/0321](#); 25.11.2011, Zl. [2011/15/0047](#); 27.4.2017, Zl. [Ra 2015/15/0069](#); BFG 25.9.2018, GZ. RV/3100572/2013).

Kann die ernsthafte Absicht, eine weitere Berufstätigkeit ausüben zu wollen, als erwiesen angenommen werden, können neben den Kursgebühren, die Kosten für Kursunterlagen, Skripten und Fachliteratur, Fahrtkosten sowie (anteilige) Tagesgelder abgezogen werden (vgl. Lenneis in Jakom, EStG, § 16, Rz. 53).

In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass bei der im Wintersemester 2013/14 begonnenen Musiktherapieausbildung der Bachelorabschluss bereits mit Juli 2016 erfolgte, das Masterstudium aber aus einer Reihe in der Privatsphäre gelegenen Gründen (Hausbau, Schwangerschaft) – entgegen der ursprünglichen Intention und Ankündigung lt. Beschwerde auch noch nicht im Wintersemester 2020/21 fortgesetzt wurde.

Die nicht unmittelbare Fortsetzung des Masterstudiums mit Wintersemester 2016/17 wurde von der Bf. zunächst damit begründet, dass die berufsbegleitende Absolvierung des Masterstudiums an der FH ***1*** mit der gleichzeitigen Ausübung des Vollzeitberufes als Lehrerin nicht vereinbar war, da die Bf. dafür ihre Stunden hätte deutlich reduzieren müssen. Zudem habe sich die Bf. in einer Umstellungsphase auf einen Fixvertrag als Gymnasiallehrerin befunden und konnte daher nicht auf Stunden in ihrer Lehrverpflichtung verzichten, da sich dies negativ auf ihren Fixvertrag ausgewirkt hätte.

Im Wintersemester 2018/19 war die Bf. aus privaten Gründen mit ihrem Hausbau beschäftigt, sodass eine Fortsetzung mit dem Masterstudium aufgrund des Vollzeitjobs als Lehrerin wiederum nicht erfolgte.

Im Jänner 2020 wurde das erste Kind der Bf. geboren, sodass sich die Bf. derzeit in Karenz befindet und eine Fortsetzung des Masterstudiums aus Musiktherapie – entgegen der in der Beschwerde angekündigten Absicht im Wintersemester 2020/21 – bislang nicht fortgesetzt wurde.

Im vorliegenden Fall kann daher nach Auffassung des erkennenden Senates bereits die Absolvierung bzw. Fortsetzung des Masterstudiums aus Musiktherapie nicht als erwiesen angenommen werden, liegt doch die Absolvierung des Bachelorstudiums nach Beendigung der Karenzzeit der Bf. bereits einige Jahre zurück.

Darüber hinaus ist auch die Absicht der Einkünfteerzielung sowie einer über Liebhaberei im steuerlichen Sinne hinausgehenden Betätigung nicht erwiesen, da noch nicht beurteilt werden kann, ob bei der angestrebten Tätigkeit als Musiktherapeutin auf Dauer ein Überschuss der Einnahmen über den Werbungskosten erzielt werden wird.

Die bislang geltend gemachten Aufwendungen für Musiktherapie in den Jahren 2013, 2014 und 2016 werden daher wie folgt zunächst nicht zum Abzug zugelassen:

Zeitraum:	Betrag:
Jahr 2013:	564,26
Jahr 2014:	1.899,74
Jahr 2015:	3.103,46
Jahr 2016:	1.949,42

Da eine abschließende Beurteilung der Frage, ob steuerwirksame vorweggenommene Umschulungskosten hinsichtlich der Aufwendungen für Musiktherapieausbildung vorliegen, einstweilen noch nicht getroffen werden kann, ergehen die mit Beschwerde angefochtenen Bescheide betreffend Einkommensteuer 2013 bis 2016 gemäß [§ 200 Abs. 1 BAO](#) vorläufig.

Die zum Abzug gebrachten Werbungskosten sowie der Gesamtbetrag der Einkünfte werden für die Jahre 2013 bis 2016 daher wie folgt ermittelt:

Arbeitsmittel:	2013
WK lt. Erklärung:	319,29
abzügl. Digitalkamera:	- 238,00
Arbeitsmittel lt. BFG:	81,29

Werbungskosten:	2013	2014	2015	2016
Arbeitsmittel lt. BFG:	81,29	895,80		86,94
Fachliteratur lt. Erkl.:	1.952,63	978,74	548,89	780,28
Fachliteratur lt. Beschwerde:			146,60	171,00
SUMME:	2.033,92	1.874,54	695,49	1.038,22

Bezeichnung:	2013	2014	2015	2016
Bundesdienst:	7.115,20	27.585,62	25.396,48	27.388,06
Bundesdienst:	18.366,74			
M.K.:	-	289,33	436,22	372,87
SUMME - WK:	- 2.033,92	- 1.874,54	- 695,49	- 1.038,22
Gesamtbetrag d. Einkünfte:	23.448,02	26.000,41	25.137,21	26.722,71

4. Zu Spruchpunkt II. (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.

Eine Revision ist im vorliegenden Fall nicht zulässig, als dieses Erkenntnis in der Frage der Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für eine Digitalkamera einer Lehrerin (vgl. VwGH 28.4.1997, Zl. [86/14/0174](#) Fotoapparat bei einer Lehrerin) sowie von Aufwendungen einer Lehrerin für

eine Musiktherapieausbildung der in dieser Entscheidung dargestellten Judikatur des VwGH folgt (vgl. VwGH 23.5.2013, Zl. [2011/15/0159](#)).

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 4 Berechnungsblätter

Wien, am 22. Oktober 2020