

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***1*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 21. August 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes Judenburg Liezen vom 14. August 2019 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2018 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Zur Beschwerdevorentscheidung (berichtigt gemäß § 293 BAO) vom 10. März 2020 ergeben sich keine Änderungen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (Bf) beantragte in seiner Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2018 die Berücksichtigung von Aufwendungen für ein Arbeitszimmer in Höhe von 1.554,97 € und Fortbildungs-, Ausbildungs- und Umschulungskosten gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 in Höhe von 1.545,85 €.

Strittig vor dem Bundesfinanzgericht sind vorliegendenfalls die unter dem Titel Fortbildungskosten geltend gemachten Aufwendungen.

Mit **Bescheid vom 14.8.2019** wurden diese Aufwendungen vom Finanzamt mit der Begründung, dass der Bf bereits ein Studium abgeschlossen habe und eine berufliche Notwendigkeit für die ausgeübte Tätigkeit nicht erkennbar sei, nicht anerkannt.

In einem vorangegangenen Ermittlungsverfahren hat sich das Finanzamt am 30.7.2019 mittels Vorhaltes an den Bf mit nachstehenden Fragen gerichtet:

„Bitte teilen Sie uns auch Ihren beruflichen Aufgabenbereich mit und informieren Sie uns, wie die Ausgaben mit Ihrem Beruf zusammenhängen.

Haben Arbeitgeber oder Förderstellen wie z. B. Land oder Arbeiterkammer Ihre Kosten ganz oder teilweise ersetzt? Dann geben Sie uns bitte die Höhe bekannt.

Sie haben Bildungsausgaben beantragt. Bitte schicken Sie uns dazu die Belege und eine Kostenaufstellung, wie sich die Gesamtsumme zusammensetzt (Datum, Bezeichnung, Betrag).

Bitte beantworten Sie auch die folgenden Fragen:

- *Welche Tätigkeit haben Sie ausgeübt (kurze Arbeitsplatzbeschreibung)?*
- *Wie hängen die Bildungsmaßnahmen mit Ihrem Beruf, einer besseren Position oder dem nächsten Berufswunsch zusammen?*
- *Eine umfassende Umschulung in einen anderen Beruf ist abzugsfähig, wenn Sie in absehbarer Zeit steuerpflichtige Einnahmen erzielen. Welche konkreten Maßnahmen haben Sie dafür schon gesetzt?*

Haben Arbeitgeber oder Förderstellen wie z. B. Land oder AMS Ihre Kosten ganz oder teilweise ersetzt? Dann geben Sie uns bitte die Höhe bekannt.“

In seiner diesbezüglichen Beantwortung vom 5.8.2019 beschrieb der Bf seine Tätigkeit als Bildungs- und Berufsberater beim Bildungsnetzwerk Steiermark wie folgt:

„Primäre Tätigkeitsfelder:

- *Mobile Bildungs- und Berufsberatung : Face-to-Face*
- *Distance Counseling (Steiermark- und bundesweit): Mail-, Chat- und Telefonberatung*
-> Beratungsleistung mit besonderer Berücksichtigung auf das Universitäts-, Fachhochschul- und Hochschulwesen und Spezialisierung auf Ausbildungen in den historischen, Gesellschafts-, Sozial- und Geisteswissenschaften.

Sekundäre Tätigkeitsfelder:

Proaktive (Cooperations- und Netzwerkarbeit: mit dem AMS, Fortbildungs- und Beratungs-Institutionen, öffentlichen Stellen, usw.

- *Öffentlichkeitsarbeit: mit dem primären Ziel der informativen Kommunikation nach außen hinsichtlich der Leistungen des Bildungsnetzwerks bzw. der Bildungs- und Berufsberatung.*

- *Projektmanagement und Veranstaltungs-Organisation“*

Den Bezug zwischen Ausgaben im Fortbildungsbereich (Werbungskosten) und seinem beruflichen Aufgabenbereich erklärte er damit, dass *„das Ziel der Fortbildung eine Spezialisierung als Bildungs- und Berufsberater auf spezifische Fachgebiete ist, um meine Expertise zu erhöhen und die Beratungsleistung qualitativ weiter zu steigern, damit eine Spezialisierung im Rahmen der ausgeübten Tätigkeit erzielt und die Sicherung des derzeitigen Arbeitsplatzes erhöht bzw. in weiterer Folge eine höhere Position erreicht werden kann bzw. um*

die Möglichkeit zu erhöhen, durch wesentliche Erweiterung der Expertise auch eine adäquate (oder höhere) Stellung bei einem anderen Arbeitgeber erreichen zu können.

Im Sinne der Spezialisierung im Rahmen meiner Tätigkeit als Bildungsberater habe ich – aufbauend bzw. ergänzend zu meinem Grundstudium der Ethnologie, Kultur- und Sozialanthropologie - drei unterschiedliche Studienrichtungen an der Universität Graz aus den oben genannten Bereichen (historischen, Gesellschafts-, Sozial- und Geisteswissenschaften – siehe auch Stammdatenblatt Uni Graz) inskribiert und daraus Lehrveranstaltungen besucht bzw. erfolgreich absolviert und sie dem AMS als Erfolgsnachweis vorgelegt.

Die durch Rechnungen und Belege verzeichneten Bücher in der Kostenaufstellung sind vorbereitende Lehrunterlagen bzw. Pflichtlektüre zu einzelnen Lehrveranstaltungen.“

Als Nachweise legte der Bf eine Bildungsteilzeitvereinbarung für die Zeit vom 1.10.2018 bis 31.12.2018, vom 1. bis 31.1. 2019 und vom 1.3.2019 bis 30.6.2019 und die Studienblätter für das Masterstudium angewandte Ethik, das Bachelorstudium Erziehungs- und Bildungswissenschaft und das Bachelorstudium Archäologie (klassisch und provinzialröm.), eine Bestätigung über die Entrichtung der Inskriptionsgebühr, Aufstellung der Fahrten nach Graz und Rechnungen über folgende Studienunterlagen vor:

Felsbilder zwischen Schwarzem Meer und Beringstraße; Ausstellungskatalog

Altgermanische Religionsgeschichte, Band 1

Grundriss der germanischen Philologie 12/ I

Indogermanischen Altertumskunde, Band I

Geschichte der Pädagogik - Von Platon bis zur Gegenwart

Vorgeschichtliche Religion - Religionen im steinzeitlichen Europa

Die Hethiter: Die Kunst Anatoliens vom Ende des 3. bis zum Anfang des 1. Jahrtausends vor Christus.

In seiner gegen den Bescheid vom 14.8.2019 gerichteten **Beschwerde vom 19. August 2019** wies der Bf darauf hin, dass sowohl sein Arbeitgeber als auch das AMS seine Fortbildungsmaßnahme als sinnvoll beurteilt hätten.

Bildungsteilzeit und Bildungskarenz seien (teilweise) Dienstfreistellungen, die in einem ersten Schritt vom Arbeitgeber genehmigt werden müssten, was nur dann der Fall wäre, wenn die Art der Fort- oder Weiterbildung der beruflich ausgeübten Tätigkeit insofern förderlich sei, als sie die betreffende Person „beruflich weiterbringe“ – also durch Spezialisierung, Wissens- und Kompetenzerweiterung, etc-, um den bestehenden Arbeitsplatz zu sichern oder eine höhere Position einnehmen zu können bzw. sich insgesamt am Arbeitsmarkt attraktiver machen zu können. Diese Kriterien würden in einem zweiten Schritt zusätzlich durch das AMS geprüft. Erst wenn beide – Arbeitgeber und AMS – zustimmen bzw die konsumierte Bildungsteilzeit für diesbezüglich sinnvoll erachten würde, werde dem Antrag zugestimmt.

Die Tatsache, dass er bereits über ein abgeschlossenes Studium verfüge, habe keinerlei

Bedeutung oder Auswirkung auf eine weitere, steuerlich absetzbare Fortbildungsmaßnahme in Form von Lehrveranstaltungen an einer Universität.

Mit Schreiben vom 3.12.2019 gab das Finanzamt bekannt, dass bezüglich der beantragten Fortbildungskosten andere Prüfkriterien als das AMS befolgt werden, weshalb ein konkreter Zusammenhang der Studien mit der beruflichen Tätigkeit nachzuweisen und gegebenenfalls vom Arbeitgeber die berufliche Notwendigkeit auch zu bestätigen sei. Eine Bildungsteilzeit sei nicht gleichbedeutend mit einer beruflichen Notwendigkeit.

Seiner Eingabe vom 12.12.2019 legte er ein Schreiben seines Arbeitgebers vor, in welcher bestätigt wurde, dass eine der Hauptaufgaben des Bildungsnetzwerks Steiermark im Rahmen des ESF-geförderten Projekts der „Bildungsberatung Steiermark“ in der umfassenden Bildungs- und Berufsberatung im Rahmen von Face-to-Face-Beratungen, telefonischen Beratungen (steiermarkweit) sowie Mail- und Chat-Beratungen (österreichweit) liegen würde. Im Zuge der enormen Verbreiterungen und Auffächerungen und damit einhergehenden Spezialisierungen von Bildungsangeboten in Österreich erkenne auch das Bildungsnetzwerk diese Zeichen der Zeit und müsse sich in spezifischen Beratungssegmenten mit seinen Mitarbeiterinnen spezialisieren, um dem Beratungsmarkt weiterhin gerecht werden zu können. Mit seiner akademischen Fortbildung im gesellschafts- und erziehungswissenschaftlichen Bereich („Erziehungs- und Bildungswissenschaft/Pädagogik“ sowie „Angewandte Ethik“) spezialisieren sich der Bf in diesem weiten (Ausbildungs-)Bereich und decke diesen damit im Sinne des Bildungsnetzwerks ab, um seine Expertise in Sachen beruflicher Beratungstätigkeit zu spezifizieren und weiter zu erhöhen. Eine berufliche Notwendigkeit sei im Sinne des Arbeitgebers damit gegeben.

Weiters wird in diesem Schreiben bekannt gegeben, dass im Büro des Bildungsnetzwerkes keine organisatorische Eingliederung des Dienstnehmers gegeben sei, es stehe dort auch kein Arbeitsplatz für den/die Dienstnehmer/in zur Verfügung.

In der in der Folge ergangenen **Beschwerdevorentscheidung vom 10.2.2020** führte das Finanzamt dazu Nachstehendes aus:

„Die Kosten eines Zweitstudiums sind dann als Fortbildungskosten anzusehen, wenn eine qualifizierte Verflechtung zum Erststudium besteht. Dies trifft dann zu, wenn der Steuerpflichtige einen Beruf ausübt, für den die durch ein Universitätsstudium gewonnenen Kenntnisse eine wesentliche Grundlage sind und das Zweitstudium seiner Art nach geeignet ist, den für die praktische Berufsausübung gegebenen Wissensstand auszubauen. Diese enge Verflechtung mit dem Erststudium bzw. als wesentliche Grundlage für Ihren Beruf kann ha nicht erkannt werden.

Die Bestätigung des Arbeitgebers ist diesbezüglich nicht konkret genug (in welchen Fällen / Arbeitssituationen wird Ihr Wissen aus dem Studium konkret benützt? Inwieweit hat Ihr Arbeitgeber einen messbaren Nutzen aus den absolvierten Studien? Für welche

Arbeitsvorgänge sind Ihre Studien konkret notwendig? etc.).

Nur eine vagen Nützlichkeit eines Studiums kann nicht zu steuerlich absetzbaren Kosten führen – vor allem da aufgrund der Wahl des Studiums von einem Überwiegen der privaten Interessen auszugehen ist.“

Dagegen wandte sich der Bf mit seinem **Antrag auf Vorlage** an das Bundesfinanzgericht und wiederholte nochmals seine Ausführungen und Anträge. Zusammenfassend führte er aus, dass diese aufwändige Fortbildungsmaßnahme nicht allein seinem persönlichen Interesse ohne beruflich ausgerichtete Notwendigkeit entsprungen sei. Gewiss liege sein Interessensbereich im human- und sozialwissenschaftlichen Bereich, aber dieser Umstand widerspreche sich keinesfalls damit, dass in Zeiten hochspezialisierter Berufs- und Ausbildungswege eine Fortbildung in just diesen Bereichen zum Zwecke einer adäquaten Bildungs- und Berufsberatungsleistung für Kundinnen auch beruflich zielführend sei.

Am 23.7.2020 wurde der Bf vom Finanzamt mit nachstehenden Fragen konfrontiert:

„Bezüglich der beantragten Fahrtkosten in Höhe von € 1.310,40 werden Sie ersucht bekannt zu geben, welche Lehrveranstaltungen Sie an welchen Tagen besucht haben.

Bitte legen Sie einen Studienerfolgsnachweis für Ihre Studien vor.

Welche Inhalte der Studien konnten Sie bis dato konkret in Ihrer täglichen Arbeit umsetzen?“

In der Folge legte der Bf einen Nachweis über die erfolgreich absolvierte Prüfung im Masterstudium „Angewandte Ethik“, 3 ECTS, 2 Semesterstunden, über die Lehrveranstaltung „Ist der Brandschutz ein Stiefkind? (Teil 1) (Über das Phänomen des Feuers, seine Gefahren und die mögliche Brandbekämpfung)“. Dies sei der erste Teil für den Erwerb des „Österreichischen Brandschutzes“. Auch stellte er die Behauptung auf, er sei vorgesehen, gemäß § 25 Abs. 4 ASchG ua für die Evakuierung der Arbeitnehmer oder die Handhabung der Feuerlöschgeräte zuständig zu sein.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Der Bf ist nichtselbständig beim Bildungsnetzwerk Steiermark tätig.

Strittig ist, ob die mit der Inskription von drei Studien zusammenhängende Kosten in Höhe von 1.545,85 € Aufwendungen für Aus- und Fortbildung darstellen.

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 sind 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, auch Werbungskosten.

Demgegenüber dürfen gemäß § 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.

Aufwendungen, die in gleicher Weise mit der Einkunftserzielung wie mit der privaten Lebensführung zusammenhängen, bei denen die Behörde aber nicht in der Lage zu prüfen ist, ob die Aufwendungen durch die Einkunftserzielung oder durch die private Lebensführung veranlasst worden sind, darf die Behörde nicht schon deshalb als Werbungskosten anerkennen, weil die im konkreten Fall gegebene Veranlassung nicht feststellbar ist. In Fällen von Aufwendungen, die ihrer Art nach eine private Veranlassung nahe legen, darf die Veranlassung durch die Einkunftserzielung vielmehr nur dann angenommen werden, wenn sich die Aufwendungen als für die berufliche Tätigkeit notwendig erweisen. Die Notwendigkeit bietet in derartigen Fällen das verlässliche Indiz der beruflichen im Gegensatz zur privaten Veranlassung (VwGH 31.03.2011, 2009/15/0198; unter Verweis auf Vorjudikatur).

Um Fortbildung handelt es sich, 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“ (zB VwGH 21.12.2005, 2001/14/0102). Ausbildungskosten sind Aufwendungen zur Erlangung von Kenntnissen, die eine Berufsausübung erst ermöglichen. Die Eignung der dafür getätigten Aufwendungen an sich zur Erreichung dieses Ziels ist dabei ausreichend (vgl. VwGH 19.10.2006, 2005/14/0117).

Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen in Zusammenhang mit einem Universitätsstudium sind sohin dann abzugsfähig, wenn ein Veranlassungszusammenhang mit der ausgeübten oder verwandten Tätigkeit besteht (vgl. Doralt, EStG²¹, § 16 Tz 203/2 ff.). Ein Zusammenhang mit der ausgeübten oder verwandten Tätigkeit ist jedenfalls dann anzunehmen, wenn die erworbenen Kenntnisse im Rahmen der ausgeübten beruflichen Tätigkeit verwertet werden können (vgl. VwGH 22.09.2005, 2003/14/0090).

Im vorliegenden Fall ist zu überprüfen, ob die strittigen Aufwendungen als Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der Tätigkeit des Bf als Bildungs- und Berufsberater beim Bildungsnetzwerk zu qualifizieren sind.

Das Bildungsnetzwerk Steiermark ist Service- und Kompetenzplattform der Erwachsenenbildung in der Steiermark. Als Dienstleister ermöglicht das Bildungsnetzwerk Steiermark Austausch und Vernetzung von Organisationen, die im Bereich „Lebenslanges Lernen“ aktiv sind und Netzwerken auf regionaler, nationaler und europäischer Ebene. Als Interessensvertretung der gemeinnützigen Erwachsenenbildung fungiert das Bildungsnetzwerk

Steiermark zwischen den Einrichtungen und der Politik.

„Wir arbeiten service- und lösungsorientiert mit und für Bildungsorganisationen, öffentliche Stellen und die Bevölkerung in der Steiermark. Wir liefern Grundlagen für die strategische und operative Weiterentwicklung der Erwachsenenbildung in der Steiermark. Wir machen die Vielfalt der Erwachsenenbildung über Öffentlichkeitsarbeit und Veranstaltungen sichtbar und nutzen verschiedene Kommunikationsformen und -kanäle. Wir informieren die Steirische Bevölkerung anbieterneutral online über die Bildungsplattform und über das Bildungstelefon und beraten persönlich (www.bildungsnetzwerk).“

Die Inskription der Fächer angewandte Ethik, Erziehungs- und Bildungswissenschaft und Archäologie (klassisch und provinziäl-römisch) zusätzlich zu den vom Bf absolvierten Studien Völkerkunde (Ethnologie, Kultur- und Sozialanthropologie) & Afrikanistik, vermag zwar das grenzenlose Streben des Bf nach Wissen eindrucksvoll zu manifestieren, kann jedoch nicht im konkreten Zusammenhang mit der oben beschriebenen Tätigkeit als Bildungsberater und der dort erforderlichen Fähigkeit der Vernetzung von Organisationen auf regionaler, nationaler und europäischer Ebene gesehen werden. Ebenso erweitert die Kenntnis der Religion im steinzeitlichen Europa oder das Wissen über Felsbilder zwischen Schwarzem Meer und Beringstraße uvm. unbestritten den Horizont jedes Studierenden, für die ausgeübte Tätigkeit des Bf vermag das Bundesfinanzgericht keinen Veranlassungszusammenhang zu erkennen und sieht die dadurch verursachten Kosten eindeutig als privat veranlasst an.

Auch die allgemein gehaltene Bestätigung des Arbeitgebers, dass sich der Bf mit seiner akademischen Fortbildung in diesem weiten (Ausbildungs-)Bereich spezialisiere und diesen damit im Sinne des Bildungsnetzwerkes abdecke, macht keinen konkreten Zusammenhang ersichtlich. Trotz dezidiert Nachfrage des Finanzamtes war es selbst dem Bf nicht möglich diesen geforderten Zusammenhang auch nur ansatzweise zu erklären.

Weiters ist für das Bundesfinanzgericht nicht ersichtlich, weshalb die abgelegte Prüfung über die Lehrveranstaltung „Ist der Brandschutz ein Stiefkind? (Teil 1) (Über das Phänomen des Feuers, seine Gefahren und die mögliche Brandbekämpfung)“ eine Qualifizierung als Aus- und Fortbildungsmaßnahme für die oben beschriebene Tätigkeit darstellen soll. Da der Bf nachgewiesen hat, dass er ausschließlich „aus dem Home-Office-Bereich“ arbeite und auch von seinem Dienstgeber bestätigt wurde, dass der Dienstort der Wohnort ist, wäre auch eine allenfalls notwendige „Evakuierung von Arbeitnehmern“ nur schwer möglich.

Auch der Hinweis des Bf auf seine vereinbarte Bildungsteilzeit vermag daran nichts zu ändern:

Gemäß § 11a Abs. 1 AVRAG (Arbeitsvertragsrechts-Anpassungsgesetz) können Arbeitnehmer/innen und Arbeitgeber/innen schriftlich eine Herabsetzung der wöchentlichen Normalarbeitszeit des Arbeitnehmers oder der Arbeitnehmerin um mindestens ein Viertel und höchstens die Hälfte (Bildungsteilzeit) für die Dauer von mindestens vier Monaten bis zu zwei Jahren vereinbaren, sofern das Arbeitsverhältnis ununterbrochen sechs Monate gedauert hat.

Eine gesonderte Überprüfung der geltend gemachten Aufwendungen unter dem Gesichtspunkt der Bestimmungen der §§ 16 und 20 EStG 1988 wird durch eine Vereinbarung nach dem AVRAG nicht obsolet.

Es war somit wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

1.1. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen dieses Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision nicht zulässig, weil es nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht 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.

Graz, am 12. Jänner 2021