

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***29*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 16. März 2020 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 17. Februar 2020 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2017 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2017	Einkommen	29.228,65 €	Einkommensteuer	-7.881,32 €
			Anrechenbare Lohnsteuer	- 10.508,11 €
			Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG 1988	- 0,21 €
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)				- 12.627,00 €

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

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (im Folgenden Bf.) erzielte auch im Jahr 2017 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und gab am 5.9.2019 via Finanzonline beim Finanzamt ***1*** (im Folgenden: Finanzamt) eine Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für 2017 ab in der sie folgendes geltend machte:

Topfsonderausgaben für Personenversicherungen im Betrag von € 244,05 sowie für Wohnraumschaffung bzw. –sanierung in Höhe von € 767,49

Werbungskosten für Arbeitsmittel in Höhe von € 399,--, für Fachliteratur in Höhe von € 15,27, Fortbildungskosten von € 8.759,32 sowie sonstige Werbungskosten in Höhe von € 790,83

Schließlich machte sie auch Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastung mit Selbstbehalt im Betrag von € 494,00 geltend.

Mit Vorhalt vom 5.11.2019 ersuchte das Finanzamt die Bf. um die Beantwortung der nachstehend angeführten Fragen samt Vorlage von entsprechenden Nachweisen bis 22.11.2019:

Die Bf. habe Werbungskosten beantragt. Dazu seien die Belege und eine Kostenaufstellung, wie sich die Gesamtsumme zusammensetzt (Datum, Bezeichnung, Betrag) zu schicken.

Es werde auch um Mitteilung des beruflichen Aufgabenbereiches der Bf. und sowie Information ersucht, wie die Ausgaben mit dem Beruf der Bf. zusammenhängen würden.

Auch wurde gefragt ob der Arbeitgeber oder Förderstellen wie z. B. Land oder Arbeiterkammer der Bf. die Kosten ganz oder teilweise ersetzt hätten. Bejahendenfalls wäre die Höhe bekanntzugeben.

Es wären Bildungsausgaben beantragt worden. Es wären die Belege dazu und eine Kostenaufstellung, wie sich die Gesamtsumme zusammensetzt (Datum, Bezeichnung, Betrag) zu übermitteln.

Auch werde um Bekanntgabe der ausgeübten Tätigkeit (kurze Arbeitsplatzbeschreibung) sowie des Zusammenhanges der Bildungsmaßnahmen mit dem Beruf der Bf., einer besseren Position oder dem nächsten Berufswunsch ersucht.

Falls es sich um eine Umschulung handeln würde, wären die Kosten dafür nur abzugsfähig, wenn die Bf. in absehbarer Zeit steuerpflichtige Einnahmen erziele weswegen in diesem Fall um Bekanntgabe der dafür schon gesetzten konkreten Maßnahmen gebeten werde.

Mit Schreiben vom 20.11.2019 ersuchte die Bf. wegen beruflicher Auslastung um Verlängerung der Frist zur Beantwortung des Vorhaltes bis 31.1.2020, die auch gewährt wurde.

Mit Schreiben vom 30.1.2020 erfolgte die Beantwortung des Vorhaltes vom 5.11.2020 unter Vorlage eines umfangreichen Konvolutes von Unterlagen wie folgt:

Zur Information des Finanzamtes würde die Bf. auch eine genaue Kostenaufstellung beilegen.

Die Bf. möchte noch folgende Ergänzungen anführen:

Sie sei beruflich als Lehrerin tätig. Aus beruflichen Gründen hätte die Bf. 2017 zwei Fortbildungen absolviert. Diese wären von ihrem Dienstgeber (**2** und **3**) unterstützt worden, indem die Bf. für die Lehrgänge zeitlich freigestellt worden sei.

Allerdings würde es dafür kein Budget geben, sodass die Bf. die gesamten Kurskosten sowie Reisekosten zur Gänze selbst tragen habe müssen.

Die Lehrgänge für die Fortbildung „Lebens- und Sozialberatung für Lehrer (Kompaktlehrgang)“ an der „**4**“ hätten in **5** (**6**) stattgefunden.

Im Rahmen dieser Ausbildung wäre es auch erforderlich gewesen, diverse Einzel- und Gruppensupervisionen und eine Einzelselbsterfahrung durchzuführen sowie Literatur anzuschaffen.

Manche Schüler würden aus Elternhäusern kommen, in denen sie eine schwierige Situation vorfinden würden. Um Schüler in solchen Situationen zu unterstützen und zu betreuen, hätte die Bf. 2017 zusätzlich eine seelsorgerliche Ausbildung („Bibelkunde“) am **7** absolviert. Auch dafür wäre Literatur erforderlich gewesen.

Zu den Reisekosten im Rahmen des „Lebens- und Sozialberaters für Lehrer“ möchte die Bf. folgendes ergänzen. Die Bf. wäre **8** und würde den Sabbat als den biblischen Ruhetag halten. Dieser beginne am Freitag bei Sonnenuntergang und ende am Samstag bei Sonnenuntergang. An diesem Tag würde sie nicht arbeiten und reisen.

Daher wäre die Bf. zu den Lehrgängen, die am Samstagabend begannen, bereits am Freitag angereist und hätte auch die Tagesgebühr entsprechend berechnet. Dabei würde sich die Bf. dabei auf das Grundrecht auf Religionsausübung beziehen, das sowohl in der Europäischen Menschenrechtskonvention als auch in der Österreichischen Verfassung gesetzlich verankert ist.

Bei der Erstellung der beiliegenden Unterlagen hätte sich herausgestellt, dass einige Beträge von den ursprünglich angegebenen abweichen würden. Die Bf. bitte daher, diese entsprechend zu berücksichtigen.

1. Die Kursgebühr für den „Lebens- und Sozialberater“ hätte die Bf. beim Antrag mit 1.500 Euro angegeben. Allerdings würde der tatsächliche Betrag laut Rechnung 1.820 Euro betragen.

2. Bei einem Lehrgangs-Modul könne die Bf. für einen Tag (***9***2017) die Teilnahmebestätigung nicht nachweisen (obwohl die Bf. anwesend gewesen wäre). Die Bf. hätte die Tagesgebühr entsprechend verringert.

[...]

Mit Bescheid vom 17.2.2020 führte das Finanzamt die Veranlagung der Bf. zur Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2017 durch und berücksichtigte neben den begehrten Topfsonderausgaben lediglich Werbungskosten im Betrag von € 254,67. Dieser Bescheid wurde wie folgt begründet:

Bei dem von der Bf. beantragten Laptop wäre ein 40%iger Privatanteil auszuscheiden.

Werbungskosten eines Arbeitnehmers seien Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. Die von der Bf. beantragen Aus- und Fortbildungskosten würden in keinem Zusammenhang mit der nichtselbstständigen Arbeit der Bf. stehen und hätten daher nicht berücksichtigt werden können.

Mit Schreiben vom 16. März 2020 erhob die Bf. fristgerecht über Finanzonline Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid für 2017 vom 17.2.2020 und brachte in dieser Beschwerde folgendes vor:

In den Medien wäre mitgeteilt worden, dass man zur Zeit nicht persönlich beim Finanzamt vorbeikommen und auch die Postämter möglichst meiden solle. Daher würde die Bf. die Berufung auf diesem Weg einreichen.

Wenn die Situation wieder so wäre, dass man persönlich zum Finanzamt kommen kann, würde die Bf. die beiden Dokumente im Original nachreichen. Im Anhang würde das Beschwerde-Schreiben, eine Bestätigung ihres Arbeitgebers bezüglich der nicht berücksichtigten Werbungskosten, für die die Bf. die Beschwerde einbringe sowie ein Bericht der Medien beilegen.

Tatsächlich waren dieser Beschwerde keine Anhänge angeschlossen.

Mit Ergänzungsersuchen vom 4.8.2020 ersuchte das Finanzamt unter Fristsetzung bis 9. September 2020 um die Beantwortung nachstehender Fragen sowie um die Vorlage von entsprechenden Unterlagen:

Es wurde um Übermittlung eines Nachweises des AMS ersucht, wofür die Bf. die AMS-Bezüge 2017 erhalten hat (um welche Art von AMS-Bezügen handelt es sich, z. B. Unterstützung für

Bildungskosten oder Arbeitslosengeld, und falls die Bf. diese für Ausbildungszwecke erhalten habe, für welche Ausbildung in welcher Höhe).

Die Einkünfte aus Nachhilfe wären zu erklären.

Vorlage eines Nachweises des Bildungsinstitutes, wie viele Stunden jeweils Einzelselbsterfahrung und Gruppensupervision für die positive Absolvierung des psychologischen Lehrganges notwendig waren

Angabe ob die Bf. von Förderstellen wie z. B. Land oder Arbeiterkammer einen Kostenersatz für den psychologischen Lehrgang bekommen habe und wenn ja, in welcher Höhe

Beschreibung des Bildungsinstitutes, bei dem die Bf. den psychologischen Lehrgang absolviert hat, über dessen Inhalte und den Personenkreis, für den dieser Lehrgang zugänglich ist bzw. vorgesehen ist

Nachweis des Dienstgebers über die erfolgte Unterstützung (z.B. zeitliche Freistellung) und den Nutzen des psychologischen Lehrganges für die berufliche Tätigkeit der Bf.

Die Bf. habe Rechnungen über Büroartikel beigelegt. Für welchen Lehrgang/welches Studium wären diese erworben worden oder wären diese Büroartikel für den Unterricht gekauft worden?

Erklärung wieso die Bf. mehrere Module des psychologischen Lehrganges (laut der Bestätigung fehlen das 10., 11., 12. und teilweise das 13. Modul) nicht besucht hat

Mit Ansuchen vom 8.9.2020 ersuchte die Bf. um Verlängerung der Frist zur Beantwortung dieses Vorhaltes bis 30.9.2020, weil sie aus familiären Gründen ihren Urlaubsaufenthalt habe verlängern müssen. Auch diese Fristverlängerung wurde vom Finanzamt gewährt.

Mit Schreiben vom 14.8.2020 ersuchte die Bf. neuerlich um Fristverlängerung bis 31.10.2020.

Sodann langte am 22.10.2020 beim Finanzamt ein mit 20.10.2020 datiertes Antwortschreiben auf den Vorhalt vom 4.8.2020 ein, in dem folgendes ausgeführt wurde:

1. Lebens- und Sozialberater - Kompaktlehrgang für Lehrer

Für diese Ausbildung hätte die Bf. von ihrem Dienstgeber (**2**/**10**) im Schuljahr 2017/18 eine Bildungskarenz bewilligt bekommen (Anfang September 2017 – Anfang September 2018). Die Bestätigung des AMS über die Zeiten und die Beträge werde beigelegt.

2. Einkünfte aus Nachhilfe

Im Jahr 2017 hätte die Bf. zwei Inserate für Nachhilfe in der Zeitung „**11**“ geschaltet. Da sich auf diese Inserate niemand gemeldet hätte, hätte sie auch keine Einkünfte aus Nachhilfe bezogen.

3. Nachweis des Bildungsinstitutes über die Anzahl der geforderten Stunden für Einzel- und Gruppensupervision: Dieser werde beigelegt.

4. Förderungen für die Bildungsmaßnahmen

Für die Bildungsmaßnahmen hätte die Bf. von keiner Seite Förderungen bekommen. Alle Aufwendungen hätte die Bf. privat bezahlt.

5. Beschreibung des Bildungsinstitutes, der Inhalte und des Personenkreises, für den der Lehrgang vorgesehen ist: Diese werde beigelegt.

6. Nachweis des Dienstgebers über zeitliche Freistellung und Nutzen für den Arbeitsplatz: Dieser werde beigelegt.

7. Büroartikel: Die Büroartikel wären nur für den Unterricht gekauft worden. Die Bf. sei alleinstehend und würde keine weiteren Tätigkeiten ausüben, daher würde die Bf. das Büromaterial nur für die Unterrichtsvorbereitung verwenden.

8. Nachweis besuchter Module: Die Module 10 und 11 hätte die Bf. aus gesundheitlichen Gründen nicht besuchen können. Das Modul 12 hätte die Bf. am ***12*** und ***13*** 2018 im Rahmen eines anderen Lehrganges „Lebens- und Sozialberater“ der „***4***“ besucht. Eine Bestätigung liege bei. Das Modul 13 hätte die Bf. zur Gänze besucht. Allerdings hätte die Bf. übersehen, für den ***9***2017 die Unterschrift des Vortragenden als Nachweis einzuholen.

Da die Ausbildung „Lebens- und Sozialberater für Lehrer - Kompaktlehrgang“ alle Kriterien aufweisen würde, die für die Absetzbarkeit erfüllt werden müssen, werde um entsprechende Rückerstattung der Lohnsteuer gebeten.

Folgende Unterlagen waren diesem Schreiben angeschlossen:

Bezugsbestätigung des AMS vom 25.9.2020 u.a. über den Bezug von Weiterbildungsgeld für den Zeitraum ***14***2017 bis 31.12.2017

Schreiben der ***4*** vom 25.9.2020 sowie vom 20.10.2020 betreffend die Ausbildung zur „Psychologischen Beratung/Lebens- und Sozialberatung für Lehrer“ sowie eine Bestätigung der ***4*** vom 2.10.2020, dass die Bf. folgende Module nachgemacht habe: Modul 5 „Sinn des Lebens“ am ***15*** sowie das Modul 12 „Tragische Trias“ am ***16***

Kurzbeschreibung des Bildungsangebotes der ***4***

Schreiben der ***3*** vom 20.10.2020 betreffend den Lehrgang „Lebens- und Sozialberatung für Lehrer“

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 11.1.2021 wurde der Beschwerde vom Finanzamt teilweise stattgegeben und nunmehr Werbungskosten in Höhe von € 4.279,08 angesetzt, die sich wie folgt zusammensetzen:

- € 3.947,40 für den Lehrgang „Lebens- und Sozialberatung für Lehrer“, wovon € 1.820,00 auf die Kurskosten und € 2.127,40 auf Fahrtkosten, Verpflegungsmehraufwand sowie Nächtigungskosten entfallen
- € 39,90 für den im Jahr 2017 angeschafften Laptop
- € 62,20 für das Werk „Existenzanalyse und Logotherapie: Ein Handbuch für Studium und Praxis“
- Anteilige Kosten für Toner und Antivirusprogramm (nach Abzug eines Privatanteiles von 40%) in Höhe von € 85,87
- Strom für PC und Drucker: € 60,00
- Kosten ***17***-Kombi (Internet und Festnetz): € 83,71

Die Beschwerdeverentscheidung wurde wie folgt begründet:

Die Tagesgebühren wären in dem Ausmaß berücksichtigt worden, als wäre die Anreise zum jeweiligen Lehrgangstermin fünf Stunden vor Beginn des jeweiligen Termins erfolgt, denn dann wäre eine rechtzeitige Anreise zum jeweiligen Termin möglich gewesen. Die Tagesgebühren für die Anreisen bereits am Freitag und die Nächtigungskosten für die Nächte von Freitag auf Samstag könnten steuerlich nicht berücksichtigt werden, da das erwähnte Grundrecht auf Religionsausübung keine Unzumutbarkeit einer Reise an einem religiösen Ruhetag beinhalten würde.

Wenn eine Ausbildung über eine persönlichkeitsbildende Maßnahme hinausgehe und überwiegend von beruflichen Motiven getragen sei, nur einen eingeschränkten Teilnehmerkreis zulasse, eine Nähe zum Lehrerberuf aufweise und der Nutzen für die Lehrertätigkeit konkret dargestellt werde, dann sähe das Bundesfinanzgericht darin steuerlich abzugsfähige Bildungsmaßnahmen (vgl. Erkenntnis des BFG vom 18.03.2015, RV/2100750/2013). Aufgrund der vorgelegten Unterlagen würden bei der psychologischen Ausbildung (Kompaktlehrgang für Lehrer) diese Voraussetzungen als erfüllt angesehen, hingegen bei der Ausbildung Bibelkunde nicht (insbesondere würden berufliche Motive fehlen, der Teilnehmerkreis wäre nicht eingeschränkt, die Nähe zum und der Nutzen für den Lehrerberuf wären nicht feststellbar).

Die Einzel- und Gruppensupervisionen wären laut der vorgelegten Bestätigung für den Erhalt eines Gewerbescheins erforderlich, daher könnten diese Ausgaben (noch) nicht steuerlich berücksichtigt werden. Die Ausgaben für die Inserate könnten wegen fehlender Einnahmen aus Nachhilfe (noch) nicht steuerlich abgezogen werden.

Notwendige Arbeitsmittel würden vom Bund zur Ausübung des Dienstes zur Verfügung gestellt, darüber hinaus gehende freiwillige Ausgaben auf freiwilliger Basis könnten steuerlich nicht abgezogen werden.

Auch jene Kopien, die von Schülern nicht bezahlt wurden, würden keine steuerlichen Abzugsposten darstellen, denn für "Schulkopien" würde der Dienstgeber die Kosten übernehmen (vgl. Erkenntnis des BFG vom 05.09.2014, RV/610015/2011).

Die Stromkosten für PC und Drucker wären mit € 15.- monatlich zu hoch angesetzt und würden daher vom Finanzamt mit realistischeren € 5.- monatlich geschätzt. Beim ***17***-Kombi Paket wären sowohl Kosten für Internet als auch Festnetz enthalten, die Hälfte dieser Kosten werde daher für das Internet angesetzt und davon werde ein Privatanteil von 40% abgezogen.

Bezüglich der Fachliteratur wäre nur das Buch "Existenzanalyse und Logotherapie: Ein Handbuch für Studium und Praxis" nicht für ein breiteres Publikum von allgemeinem Interesse.

Kosten für Literatur, die auch für nicht in ihrer Berufssparte tätigen Personen von allgemeinem Interesse sein können, würden selbst dann keine Werbungskosten darstellen, wenn aus diesen Publikationen Anregungen für die berufliche Tätigkeit gewonnen werden.

Die Kosten des Computers/Laptops wären nach Abzug eines 40%igen Privatanteils auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von 3 Jahren aufgeteilt worden.

Die Kosten für Wirtschaftsmagazine würden zu den nicht als Werbungskosten anzuerkennenden Aufwendungen der privaten Lebensführung gehören, weil es sich bei Zeitschriften dieser Art nicht um typische Fachliteratur, sondern um Publikationen handeln würde, die ähnlich wie Tageszeitungen eine breite Öffentlichkeit ansprechen und daher in der Regel losgelöst von der beruflichen Sphäre gelesen würden.

Am 9.2.2021 - und sohin fristgerecht – stellte die Bf. einen Antrag auf Vorlage der Beschwerde vom 16.3.2020 gegen den Einkommensteuerbescheid für 2017 vom 17.2.2020 an das Bundesfinanzgericht und führte darin aus, dass sich die Beschwerde (Anmerkung: richtig: der Vorlageantrag) gegen einen Punkt der Beschwerdevorentscheidung richten würde:

In der Beschwerdevorentscheidung werde mitgeteilt, dass notwendige Arbeitsmittel vom Bund zur Ausübung des Dienstes (die Bf. sei Lehrerin) zur Verfügung gestellt würden.

Darüberhinausgehende freiwillige Ausgaben auf freiwilliger Basis könnten steuerlich nicht abgezogen werden. Das würde jedoch nicht der Realität entsprechen. Arbeitsmittel würden vom Bund nur im Rahmen des Schulgebäudes zur Verfügung gestellt. Büromaterial, das die Bf. zur Ausübung ihres Berufes zuhause benötige, müsse die Bf. auf eigene Kosten anschaffen. Z.B. dürfen die Lehrer ja nicht Druckerpapier, das diese zur Vorbereitung des Unterrichtes zuhause benötigen, aus der Schule mitnehmen. Das gleiche würde für Schreibblöcke, Textmarker usw. gelten. Die Formulierung, dass das freiwillige Ausgaben auf freiwilliger Basis wären, wäre daher

nicht korrekt. Die Bf. müsse dieses Büromaterial kaufen, weil sie es von der Schule nicht bekomme, aber für die Unterrichtsvorbereitung benötigen würde. Die Bf. würde keine weitere Tätigkeit ausüben und hätte keine Kinder, für die das angeschaffte Büromaterial verwendet hätte werden können. Daher beantragt die Bf., dass sie für den eingereichten Betrag an Büromaterial die Lohnsteuer zurückbekomme.

Mit Vorlagebericht vom 2.3.2021 legte das Finanzamt dem Bundesfinanzgericht die Beschwerde vom 16.3.2020 gegen den Einkommensteuerbescheid für 2017 vom 17.2.2020 zur Entscheidung vor und führte zum Sachverhalt aus, dass die Bf. Kosten für diverses Büromaterial beantragen würde (Lehrerin). Diese Kosten wären mit folgender Begründung nicht anerkannt worden: Notwendige Arbeitsmittel werden vom Bund zur Ausübung des Dienstes zur Verfügung gestellt, darüber hinaus gehende freiwillige Ausgaben auf freiwilliger Basis können steuerlich nicht abgezogen werden. Auch jene Kopien, die von Schülern nicht bezahlt wurden, stellen keine steuerlichen Abzugsposten dar, denn für "Schulkopien" würde der Dienstgeber die Kosten übernehmen (vgl. Erkenntnis des BFG vom 05.09.2014, RV/610015/2011). Daher werde die Abweisung der Beschwerde als unbegründet beantragt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf. ist Lehrerin an der ***18*** (im Folgenden: ***3***) und zwar unterrichtet sie die Fächer Betriebswirtschaft und Projektmanagement, Rechnungswesen und Controlling, Volkswirtschaft, Unternehmens- und Dienstleistungsmanagement. Dies ergibt sich aus der Darstellung der Lehrerinnen und Lehrer auf der Homepage der ***3*** (https://www.***19***). Sie bezog im Jahr 2017 im Zeitraum 1.1. bis ***20***.2017 aus dieser Tätigkeit Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Die Bf. wurde von der ***3*** eine völlige Dienstfreistellung im Rahmen einer Bildungskarenz für den Zeitraum ***14***2017 bis ***21***2018 gewährt und bezog die Bf. in diesem Zeitraum vom AMS Weiterbildungsgeld (vgl. das Schreiben der ***3*** vom 20.10.2020 sowie das Schreiben des AMS vom 25.9.2020).

Während dieser Bildungskarenz hat die Bf. an der ***4*** einen Lehrgang „Psychologische Beratung/Lebens- und Sozialberatung für Lehrer“ zum Teil absolviert, wobei die im Jahr 2017 besuchten Module im ***22*** in ***6*** abgehalten wurden:

[...]

Im theoretischen Teil dieses Lehrganges wird vor allem die Methode der Logotherapie und der Existenzanalyse vermittelt. Zielgruppe sind ausschließlich Lehrerinnen und Lehrer. Inhalt des Lehrganges „Psychologische Beratung/Lebens- und Sozialberatung für Lehrer“ ist das Erlernen

eines Instrumentariums für die psychologische Beratung im schulischen Kontext. Der von der Bf. besuchte Lehrgang war speziell auf diverse Beratungssituationen im beruflichen Umfeld eines Lehrers ausgerichtet – und zwar mit Schülern, Eltern, der Schulleitung oder Behörden, mit denen die Lehrer im schulischen Umfeld in Kontakt sind (vgl. das Schreiben der ***4*** vom 20.10.2020).

Die von der ***3*** erfolgte Freistellung ab ***14***2017 erfolgte damit die Bf. den angeführten Lehrgang besuchen konnte. Die Absolvierung dieses Lehrganges lag im Interesse der Dienstgeberin der Bf. (der ***3***) und war das Ziel, dass die Bf. nach Absolvierung dieser Ausbildung in die Lage versetzt wird, Schülerinnen und Schülern bei schulischen Problemen, die auch zum Teil privat bedingt sind, Hilfestellungen zu geben.

Die Bf. hat nach Absolvierung des Lehrganges „Psychologische Beratung/Lebens- und Sozialberatung für Lehrer“ (im Jahr 2018 wurden noch die Module 5 „Sinn des Lebens“ und 12 „Tragische Trias“ besucht; vgl. das Mail der ***4*** vom 2.10.2020) die im theoretischen Teil dieses Lehrganges vermittelten Inhalte bei ihrer Tätigkeit als Lehrerin der ***3*** verwerten können, dh. konkret auf Situationen im beruflichen Alltag angewendet. Im Jahr 2020 wurde die Bf. aufgrund der erfolgreichen Anwendungen dieser durch den Lehrgang erworbenen Kenntnisse die Position „Vertrauenslehrerin“ übertragen.

Festgestellt wird, dass die im Rahmen des Lehrganges „Psychologische Beratung/Lebens- und Sozialberatung für Lehrer“ von der Bf. ebenfalls in Anspruch genommenen Einzel- und Gruppensupervisionen der Persönlichkeitsentwicklung der Bf. selbst bzw. für den Erwerb eines Gewerbescheines zur Ausübung des Berufes als Lebens- und Sozialberater gedient und keinen direkten Bezug zur Tätigkeit als Lehrerin gehabt haben.

Die Bf. hat im Jahr 2017 auch im ***23*** Bibelkunde studiert, wofür 2017 eine Studiengebühr von € 975,00 angefallen ist. Es wurden von der Bf. folgende Lehrveranstaltung im Rahmen des Studiums Bibelkunde besucht: Apologetik, Heiligtum, Ethik, Gesundheit, Philosophie und Evangelisation und Soteriologie.

Festgestellt wird, dass das Studium Bibelkunde keinen Bezug zur Tätigkeit der Bf. als Lehrerin der ***3*** aufweist.

Im Rahmen des Studiums Bibelkunde hat die Bf. diverse religiöse Werke wie zB „Das Kreuz Jesu“ angeschafft.

Folgende Sachmittel hat die Bf. im Jahr 2017 angeschafft:

Notebook um € 399,00 am ***24***2017

2 Toner um je € 69,90

Antivirusprogramm um € 19,95

Diverses Büromaterial wie Collegeblock, Kopierpapier, Kugelschreiber sowie Mine, „Uhu“ Stick, Aktenhüllen, Heft- und Büroklammern, Notizbuch, Registerblätter, Ordner um insgesamt € 108,93.

Betreffend das am ***25***2017 angeschaffte Notizbuch (€ 4,49) sowie der Zettelboxen, Schulheftsticker (in Summe € 19,37) sowie von zwei Packungen des am ***26***2017 angeschafften Kopierpapiers (€ 6,98) geht das Bundesfinanzgericht in freier Beweiswürdigung davon aus, dass diese Materialien für die berufliche Tätigkeit der Bf. nicht erforderlich gewesen sind bzw. nicht für berufliche Zwecke verwendet wurden. Betreffend das Kopierpapier stützt sich diese Feststellung auf die Überlegung, dass am 28.1.2017 drei Packungen Kopierpapier (die Packungen beinhalten in der Regel 500 Blatt) angeschafft wurden und eine solche Menge weit – auch nach Abzug eines Privatanteils von 40% - über den beruflichen Bedarf als Lehrerin hinausgeht zumal im Jahr 2017 auch am ***27***2017 und am ***28***2017 Kopierpapier angeschafft wurde. Betreffend den Notizblock erscheint es dem Bundesfinanzgericht unglaublich, dass ein solcher nicht von der Dienstgeberin zur Verfügung gestellt wurde. Betreffend die Zettelboxen bzw. Schulheftsticker wird auf die rechtliche Beurteilung verwiesen.

Weiters hatte die Bf. Kopierkosten für die Erstellung von Unterrichtsmaterial für ihre Schülerinnen und Schüler von € 219,64 zu tragen, die ihr von ihrer Arbeitgeberin, der ***3*** in Rechnung gestellt wurden, weil dieser Betrag ihr von den Schülerinnen und Schülern nicht ersetzt wurde.

An Stromkosten für PC und Drucker wurden € 15 pro Monat von der Bf. als Werbungskosten geltend gemacht. Das Bundesfinanzgericht stellt in freier Beweiswürdigung fest, dass auf die berufliche Nutzung des PCs und Druckers im Durchschnitt pro Monat lediglich € 5,00 angefallen sind.

An Telefon- und Internetkosten sind 2017 insgesamt € 279,02 angefallen, wovon die Hälfte auf die Kosten für Telefon entfällt.

2. Beweiswürdigung

Soweit der Sachverhalt zwischen den Parteien unstrittig ist wird hinsichtlich der Beweismittel, die den Feststellungen zugrunde gelegt wurde, auf die Darstellung im festgestellten Sachverhalt verwiesen.

Die Feststellung, dass die im Rahmen des Lehrganges „Psychologische Beratung/Lebens- und Sozialberatung für Lehrer“ von der Bf. ebenfalls in Anspruch genommenen Einzel- und Gruppensupervisionen der Persönlichkeitsentwicklung der Bf. selbst gedient bzw. für den Erwerb eines Gewerbescheines zur Ausübung des Berufes als Lebens- und Sozialberater und keinen direkten Bezug zur Tätigkeit als Lehrerin gehabt haben, gründet sich einerseits auf das entsprechende Schreiben der ***4*** vom 25.9.2020 sowie auf die entsprechende

Feststellung in der ergangenen Beschwerdeentscheidung. Nach der ständigen Rechtsprechung kommt Beschwerdeentscheidung der Charakter eines Vorhaltes zu (vgl. zB VwGH 16.10.2014, Ra 2014/16/0026, und BFG 5.5.2020, RV/7105905/2019) und ist die Bf. dieser Feststellung im Vorlageantrag nicht entgegengetreten.

Die Feststellung, dass das Studium Bibelkunde keinen Bezug zur Tätigkeit der Bf. als Lehrerin der ***3*** aufweist, gründet sich einerseits auf die Beschreibung der Lehrveranstaltungen auf der Homepage des Studienanbieters. So wird zB der Inhalt des Faches „Apologetik“ wie folgt umschrieben:

[...]

Auch ist dem Arbeitgeber der Bf. dieses Studium offenbar nicht bekannt, weil es im Schreiben der ***3*** vom 20.10.2020 nicht erwähnt wird.

Soweit im Schreiben vom 30.1.2020 ausgeführt wird, dass manche Schüler aus Elternhäusern kommen würden, in denen sie schwierige Situationen vorfinden und die Bf. das Studium Bibelkunde zur deren Unterstützung in schwierigen Situationen absolviert hätte, erschließt sich zum einen ein Zusammenhang zwischen den angeführten Gegenständen des Studiums Bibelkunde nicht und ist das Vorbringen so allgemein gehalten, dass es sich einer Nachprüfung entzieht. Überdies wird zum Studium Bibelkunde auf die diesbezüglichen Ausführungen in der rechtlichen Beurteilung verwiesen.

Die Art der im Jahr 2017 angeschafften Sachmittel sowie die darauf entfallenden Kosten ergeben sich aus den von den Bf. mit Vorhaltsbeantwortung vom 30.1.2020 vorgelegten Belegen (Rechnungen) samt der vorgelegten Aufstellung.

Dass auf die berufliche Nutzung des PCs und Druckers im Durchschnitt pro Monat lediglich € 5,00 angefallen sind, ergibt sich nach Dafürhalten des Bundesfinanzgerichts daraus, dass IT-Geräte immer weniger Energie benötigen und ein beruflicher Dauerbetrieb aus Sicht des Bundesfinanzgerichts mit der Unterrichtsvorbereitung nicht verbunden ist.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung/Abänderung/Stattdage)

3.1.1. Zu den geltend gemachten Fortbildungsaufwendungen

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, Werbungskosten.

Demgegenüber dürfen gemäß [§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988](#) bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung nichtabgezogen 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.

Die gesetzliche Bestimmung des [§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988](#) enthält als wesentliche Aussage ein Abzugsverbot gemischt veranlasster Aufwendungen. Es soll vermieden werden, dass ein Abgabepflichtiger auf Grund der Eigenschaft seines Berufes eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abzugsfähig machen kann.

Bei Aufwendungen, die auch in den Kreis der privaten Lebensführung fallen (können), muss ein strenger Maßstab angelegt werden (vgl. VwGH 22.12.2004, [2002/15/0011](#)).

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis VwGH 31.3.2011, [2009/15/0198](#), für den Bereich der abzugsfähigen bzw. nicht abzugsfähigen Bildungsaufwendungen folgendes judiziert:

"Lässt sich eine Veranlassung durch die Erwerbssphäre nach Ausschöpfung der im Einzelfall angezeigten Ermittlungsmaßnahmen und der gebotenen Mitwirkung des Steuerpflichtigen nicht feststellen, ist die Abziehbarkeit der Aufwendungen insgesamt nicht gegeben. Um eine berufliche Fortbildung handelt es sich, wenn der Abgabepflichtige seine bisherigen beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten verbessert, um im bereits ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden. Die Eignung der dafür getätigten Aufwendungen zur Erreichung dieses Ziels ist dabei ausreichend (vgl. VwGH 28.10.2004, [2001/15/0050](#)). Auch für Ausbildungsmaßnahmen ist ein Veranlassungszusammenhang zur konkret ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit für die Anerkennung als Werbungskosten erforderlich. Ein Zusammenhang der Ausbildungsmaßnahme mit der konkret ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit ist dann gegeben, wenn die erworbenen Kenntnisse in einem wesentlichen Umfang im Rahmen dieser Tätigkeiten verwertet werden können.

Legen Bildungsmaßnahmen einen Zusammenhang mit der privaten Lebensführung nahe, weil sie beispielsweise soziale Fähigkeiten vermitteln oder der Persönlichkeitsentwicklung dienen, darf die Veranlassung durch die Einkunftserzielung 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.

Für die berufliche Notwendigkeit einer Bildungsmaßnahme spricht es, wenn sich der Teilnehmerkreis im Wesentlichen aus Angehörigen der Berufsgruppe des Steuerpflichtigen zusammensetzt. Trägt der Arbeitgeber einen Teil der Kurskosten oder stellt er den

Arbeitnehmer für die Zeit der Schulungsmaßnahme gegen Weiterbezug des Gehalts dienstfrei, ist dies gleichfalls ein Indiz für die berufliche Notwendigkeit."

Angewendet auf den beschwerdegegenständlichen Fall führt dies dazu, dass die Aufwendungen für den Lehrgang „Psychologische Beratung/Lebens- und Sozialberatung für Lehrer“ als gemäß [§ 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988](#) abzugsfähige Werbungskosten anzuerkennen und zwar in dem Ausmaß, in der dies bereits in der vom Finanzamt erlassenen Beschwerdevorentscheidung erfolgt ist, weil das Berufsbild des Lehrers über die Aufgabe der reinen Wissensvermittlung auch Komponenten der Konfliktlösung und –bewältigung beinhaltet (vgl. VwGH 26.6.2014, [2011/15/0068](#)) und die Bf. die in diesem Lehrgang erworbenen Kenntnisse in ihrer beruflichen Tätigkeit auch konkret einsetzen konnte. Überdies hat sich der Teilnehmerkreis nur aus Angehörigen der Berufsgruppe der Steuerpflichtigen zusammengesetzt und hat die Dienstgeberin der Bf. eine Bildungskarenz zur Absolvierung dieses Lehrganges bewilligt.

Nicht unter die gemäß [§ 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988](#) abzugsfähigen Werbungskosten kann hingegen das Studium der Bibelkunde subsumiert werden, weil ein beruflicher Konnex zur Tätigkeit der Bf. (die Bf. ist nicht Religionslehrerin) fehlt, das Studium der Bibelkunde grundsätzlich allen daran Interessierten offensteht (kein homogener Teilnehmerkreis) und eine Nähe zum Bereich der privaten Lebensführung besteht. Von der Bf. wurde überdies die Notwendigkeit dieses Studiums für die Ausübung ihres Berufes weder behauptet noch nachgewiesen und wendet sich die Bf. im Vorlageantrag auch gar nicht mehr gegen die Nichtanerkennung der Kosten des Studiums der Bibelkunde.

3.1.2. Zur geltend gemachten Literatur

Bei der Abgrenzung beruflich bedingter Aufwendungen von den Kosten der Lebensführung hat der Verwaltungsgerichtshof als Ergebnis einer gebotenen typisierenden Betrachtungsweise in ständiger Rechtsprechung ausgesprochen, dass die Anschaffung von Werken der Literatur, die von allgemeinem Interesse oder für einen nicht fest abgrenzbaren Teil der Allgemeinheit mit höherem Bildungsgrad bestimmt sind, nicht abzugsfähige Kosten der Lebensführung begründet. Gleiches gilt für Tageszeitungen und Zeitschriften, Nachschlagewerke allgemeiner Art, Lexika und Landkarten (vgl. VwGH 16.10.2002, [98/13/0206](#), mwN).

Aus diesem Grunde scheidet die Anerkennung der von der Bf. im Jahr 2017 angeschaffter Werke mit religiösem Inhalt von vorneherein als Werbungskosten aus, weil kein Bezug zum ausgeübten Beruf besteht.

Hinsichtlich der übrigen angeschafften Werke kann nur das Werk „Existenzanalyse und Logotherapie: Ein Handbuch für Studium und Praxis“ als Werbungskosten anerkannt werden, weil es auch nach Dafürhalten des Bundesfinanzgerichts für die erfolgreiche Absolvierung des Lehrganges „Psychologische Beratung/Lebens- und Sozialberatung für Lehrer“ notwendig war.

Hinsichtlich über übrigen Werke ist die Bf. im Vorlageantrag der in der Beschwerdeentscheidung getroffenen Feststellung, dass es sich um Werke handelt, die auch für nicht in der Berufssparte der Bf. tätigen Personen von allgemeinen Interesse sind, nicht entgegengetreten, obwohl es Sache der Bf. gewesen wäre, die Berufsbezogenheit der Druckwerke darzutun (VwGH 30.1.2001, [96/14/0154](#)). Betreffend die Zeitschrift „Gewinn“ wurde überdies eine Rechnung vom 31.1.2018 (!) vorgelegt.

3.1.3. Zu den Aufwendungen für Arbeitsmittel

Aufwendungen für Arbeitsmittel sind abzugsfähig, wenn sie mit der beruflichen Tätigkeit in Zusammenhang stehen (Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²¹, § 16, Tz 133). Arbeitsmittel sind Gegenstände, die für die Ausführung der beruflichen Betätigung verwendet werden. Entscheidend ist die tatsächliche Verwendung. Grundsätzlich nicht entscheidend ist, ob gleichartige Arbeitsmittel auch vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellt werden.

Arbeitsmittel sind sohin Hilfsmittel, die zur Verrichtung der vom Arbeitgeber zu erbringenden Arbeitsleistung erforderlich sind und nicht vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellt werden (vgl. Sutter/Pfalz in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, [§ 16 Abs. 1 Z 7 EStG 1988](#), Tz 1).

Bei Wirtschaftsgütern, die auch der privaten Lebensführung dienen können, ist nach der Rechtsprechung darauf abzustellen, ob die berufliche Tätigkeit derartige Gegenstände erforderlich macht (VwGH 31. 5. 1994, [91/14/0063](#); VwGH 24. 2. 2011, [2007/15/0042](#)). Das Kriterium der Erforderlichkeit indiziert in solchen Zweifelsfällen die berufliche Veranlassung.

Wendet man diese Ausführungen auf die Aufwendungen, die die Bf. als Arbeitsmittel geltend gemacht hat, an, ergibt sich unter Berücksichtigung des festgestellten Sachverhaltes folgendes:

1. Notebook (von der Bf. als Laptop bezeichnet)

Ein Computer eignet sich typischerweise auch für die private Lebensführung, weswegen – im Übereinstimmung mit dem Finanzamt – von einem Privatanteil von 40% auszugehen ist (vgl. zB UFS 26.05.2010, [RV/3791-W/08](#), mwN; BFG 6.7.2015, [RV/7103405/2012](#)).

Entgegen der in der Beschwerdeentscheidung vertretenen Ansicht sind die Anschaffungskosten des Notebooks aber nicht auf drei Jahre zu verteilen, weil es sich um ein geringwertiges Wirtschaftsgut im Sinn des [§ 13 EStG 1988](#) handelt (Anschaffungskosten unter € 400). Festzuhalten ist, dass EDV-Geräte für sich ein eigenständiges Wirtschaftsgut darstellen und Software (außer die fest verbaute Software; das BIOS) ebenfalls selbständig zu bewerten ist (vgl. Mayr in Doralt/Mayr, EStG¹³, Tz 8 zu § 13 EStG) und sind daher € 239,40 abzugsfähig.

2. Kosten Toner und Antivirusprogramm

Auch diesbezüglich ist von einem Privatanteil von 40% auszugehen und daher € 95,85 abzugsfähig.

3. Kosten Büromaterial

Entgegen der Ansicht des Finanzamtes ist Büromaterial dann als Werbungskosten absetzbar, wenn die Anschaffung beruflich veranlasst ist. Ob diese Aufwendungen freiwillig, dh. ohne ausdrückliche Anordnung des Arbeitgebers in Kauf genommen werden, ist hingegen von keiner Relevanz. So ist auch nicht entscheidend ob gleichartige Arbeitsmittel auch vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellt werden (vgl. VwGH 22.3.1991, [87/13/0074](#); vgl. auch Sutter/Pfalz in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, [§ 16 Abs. 1 Z 7 EStG 1988](#), Tz 4). Im Vorlageantrag hat die Bf. diesbezüglich glaubwürdig und vom Finanzamt im Vorlagebericht unwidersprochen vorgebracht, dass die Bf. Büromaterial, dass sie zur Ausübung ihres Berufs zu Hause benötigt, auf eigene Kosten anschaffen muss. Aber auf beim Büromaterial ist ein Privatanteil von 40% anzusetzen.

Betreffend die Zettelboxen bzw. Schulheftsticker handelt es sich typischerweise der privaten Lebensführung dienende Wirtschaftsgüter weswegen das Abzugsverbot gemäß [§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988](#) (Aufteilungsverbot) zur Anwendung kommt (vgl. zB VwGH 5.7.2004, [99/14/0064](#)).

Es verbleibt somit ein Betrag von € 78,09 und nach Abzuges eines Privatanteiles von 40% € 46,85.

4. Kopierkosten

Die geltend gemachten Kosten sind von der Bf. nachgewiesen worden und wurden zudem von der Dienstgeberin der Bf. in Rechnung gestellt, dh. die Kopien wurden auf Geräten in der Schule der ***3*** gemacht, weswegen sie als Werbungskosten abzugsfähig sind. Ein offenbar vom Finanzamt vertretener Erfahrungssatz, dass die Kosten von „Schulkopien“, dh. von Kopien, die im Unterricht verwendet werden, vom Dienstgeber übernommen werden, existiert nicht (vgl. auch BFG 24.5.2018, [RV/1100713/2014](#)). Überdies ist es der Bf. nicht zuzumuten, die auf den einzelnen Schüler bezogenen geringen Beträge, die ihr nicht ersetzt wurden, gerichtlich geltend zu machen.

Zusammenfassend ist zum Punkt „Arbeitsmittel“ festzuhalten, dass der Beschwerde in diesem Punkt teilweise – über die Beschwerdeverentscheidung hinaus – Folge gegeben wurde.

3.1.4. Zu den Aufwendungen Strom, Telefon und Internet

Diesbezüglich schließt sich das Bundesfinanzgericht den Ausführungen in der Beschwerdeverentscheidung an, denen die Bf. in ihrem Vorlageantrag auch nicht entgegengetreten ist.

3.1.5. Zu den Aufwendungen Anzeige in der „*11***“**

Mangels Erzielung von Einnahmen aus Nachhilfeunterricht und des Unterlassens des Setzens weiterer Maßnahmen zur Ausübung dieser Tätigkeit stehen die geltend gemachten Kosten nicht als Werbungskosten zu.

3.2. 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.

Im vorliegenden Beschwerdefall wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Zur steuerlichen Abzugsfähigkeit von Fortbildungskosten, Literatur sowie Arbeitsmittel steht das Erkenntnis im Einklang mit der zitierten ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Darüber hinaus hing die Entscheidung zur Frage inwieweit eine berufliche Nutzung der eingesetzten Materialien bzw. des Internet zu Hause vorgelegen ist, im Wesentlichen von den Umständen des Einzelfalles ab. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher unzulässig.

Linz, am 12. April 2021