

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht **hat** durch den Richter Mag. Christian Seywald in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** (Beschwerdeführerin, abgekürzt: Bf.), vertreten durch Steuerberatungsgesellschaft, AdrStbGes, **über** die Beschwerden der Bf. vom 5. Februar 2024 gegen die Einkommensteuerbescheide (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2021 und 2022 des Finanzamtes Österreich vom 5. Jänner 2024 zu Steuernummer ***BF1StNr1*** **zu Recht erkannt:**

I.) Den Beschwerden wird Folge gegeben. Gemäß § 279 Abs. 1 BAO werden die angefochtenen Bescheide folgendermaßen abgeändert.

Die Einkommensteuer für das Jahr 2021 wird mit -1.119,00 Euro festgesetzt. Die Bemessungsgrundlagen hierfür sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Die Einkommensteuer für das Jahr 2022 wird mit -2.330,00 Euro festgesetzt. Die Bemessungsgrundlagen hierfür sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (abgekürzt: Bf.) ist Polizeibeamtin. Nach ihrer Ausmusterung 2018 war sie bei der Polizeiinspektion A tätig. Im Jänner 2021 wechselte sie in die Kriminalabteilung in A. Im Jahr 2022 wechselte sie fix in das Landeskriminalamt C, nachdem sie im Jahr 2021 zeitweise dort zugeteilt war.

Zur Einkommensteuer für das Jahr 2021 bis zum Vorlageantrag

Der Lohnzettel der Landespolizeidirektion C für 2021 betreffend die Bf. weist ein Pendlerpauschale in Höhe von 2.754,00 Euro und einen 'Pendlereuro' in Höhe von 115,51 Euro aus, welche bei der Lohnabrechnung berücksichtigt worden waren. Die (zum allgemeinen Tarif) steuerpflichtigen Bezüge (Kennzahl 245) wurden folgendermaßen ermittelt:

Kennzahl	Kurztext	
210	Bruttobezüge	46.580,75 €
215	Steuerfreie Bezüge	-5.035,16 €
220	Sonstige Bezüge vor Abzug der SV-Beiträge	-4.370,22 €
230	SV-Beiträge für laufende Bezüge	-5.362,99 €
243	Übrige Abzüge	-3.301,56 €
245	Steuerpflichtige Bezüge	28.510,82 €

Hierbei enthält der Betrag von 3.301,56 € (Kennzahl 243, Übrige Abzüge) drei Bestandteile: 2.754,00 € Pendlerpauschale, 247,56 € Beträge zu Interessensvertretung und 300,00 € weitere sonstige Bezüge.

Die Einkommensteuererklärung (Arbeitnehmerinnenerklärung) der Bf. für 2021 langte am 24. Juli 2023 elektronisch beim Finanzamt ein. Die Bf. machte darin geltend:

- 3.672,00 Euro Pendlerpauschale;
- 154,00 Euro Pendlereuro;
- 4.325,40 Euro Werbungskosten, zusammengesetzt aus 559,00 Euro digitale Arbeitsmittel, 155,00 Euro andere Arbeitsmittel, 145,00 Euro Fachliteratur, 1.121,40 Euro berufliche Reisekosten, 2.345,00 Euro Fortbildungs-, Ausbildungs- und Umschulungskosten;
- 1.209,90 Euro Außergewöhnliche Belastungen (Krankheitskosten inkl. Zahnersatz).

Hinsichtlich der vorgenannten geltend gemachten Positionen berücksichtigte das Finanzamt Österreich im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2021 vom 5. Jänner 2024 Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte, in Höhe von 1.456,79 € sowie den Pendlereuro in Höhe von 115,51 Euro. Die Bescheidbegründung lautete:

„Von dem PC wurde der gesetzliche Privatanteil von 40% abgezogen. Es konnten von den übrigen Werbungskosten nur die beantragten Reisekosten abgesetzt werden.

Trotz Aufforderung haben wir nicht alle Unterlagen erhalten. Daher konnten wir nur die nachgewiesenen Aufwendungen berücksichtigen.

Die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen haben wir nicht berücksichtigt. Der Grund: Die Aufwendungen sind niedriger als der für Sie gültige Selbstbehalt in Höhe von 3.051,80 Euro.“

Anm.: Der Werbungskostenbetrag von 1.456,79 Euro entspricht 1.121,40 Euro (berufliche Reisekosten) plus 60% von 558,99 Euro.

Die Bf. erhob am 5. Februar 2024 Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2021.

Das Finanzamt Österreich entschied über diese Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung vom 5. September 2024, indem es gemäß § 263 Abs. 1 BAO den Einkommensteuerbescheid 2021 (zu Ungunsten der Bf.) abänderte. Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte, wurden nur mehr in Höhe von 206,80 Euro berücksichtigt. Die festgesetzte Steuer wurde von -607,00 Euro auf -170,00 Euro geändert (Negativbeträge sind zu Lasten des Fiskus und zu Gunsten der Steuerpflichtigen). Die Begründung der Beschwerdevorentscheidung lautete: *„Aus-/Fortbildungs-/Umschulungskosten können gem. § 16 Abs. 1 Z 10 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG) dann gewährt werden, wenn es sich um ein zu erwartendes Steuersubstrat handelt. Ein Steuersubstrat ist eine Maßnahme, aufgrund derer die zu erwartenden Einnahmen in absehbarer Zeit die Ausgaben übersteigen. Ein strenger Maßstab ist dabei bei Umschulungsmaßnahmen anzulegen. Die Absetzbarkeit von Aufwendungen für Umschulungsmaßnahmen als Betriebsausgaben oder Werbungskosten setzt unter anderem voraus, dass die Umschulungsmaßnahme auf die Ausübung einer anderen Berufes abzielt. "Abzielen" bedeutet, dass Umstände vorliegen müssen, die über eine bloße Absichtserklärung hinausgehen. Es ist ein konkret geplanter Zusammenhang der Bildungsmaßnahme mit nachfolgenden Einnahmen erforderlich. Ferner ist es erforderlich, dass die Umschulungsmaßnahme zielstrebig verfolgt wird.*

Auch die Gefährdung der Einkünfte im bisher ausgeübten Beruf kann dabei ausschlaggebend für eine steuerliche Anerkennung der Kosten sein.

Das Studium der Psychologie steht in keinem direkten Zusammenhang mit dem derzeit ausgeübten Beruf als Polizistin. Es handelt sich dem Grunde nach daher um Umschulungskosten. Laut den von Ihnen vorgelegten Bestätigungen haben Sie bis zur Unterbrechung des Studiums letztmalig im Jahr 2021 Prüfungen abgelegt bzw. Kurse absolviert. Dass aus dieser Umschulung in naher Zukunft ein Steuersubstrat entsteht, scheint aus derzeitiger Sicht nicht glaubwürdig - auch weil bis jetzt kein Nachweis über die Wiederaufnahme des Studiums beigebracht wurde; es wurde lediglich die Absicht erklärt, das Studium wieder aufzunehmen. Für eine Anerkennung der Kosten wären konkrete Maßnahmen notwendig. Es kann auch nicht davon ausgegangen werden, dass die bisherige Einkunftsquelle als Polizistin derart gefährdet ist, dass eine Umschulung notwendig ist.

Sie werden jedoch auf folgendes hingewiesen: Sollte sich nachträglich herausstellen, dass sich aus der Betätigung ein Gesamtüberschuss ergibt oder dass Sie konkrete Maßnahmen für die Fortsetzung des Studiums gesetzt haben, erfolgt die Berücksichtigung der Aufwendungen im Rahmen eines gemäß § 295a Bundesabgabenordnung (BAO) geänderten Bescheides.

Sie haben in Ihrem Antrag auf Arbeitnehmerveranlagung 2021 Reisekosten beantragt. Diese wurden mit einem Ausdruck "Nachweis über nicht ausgeschöpfte steuerfreie Beträge" nachgewiesen und fälschlicherweise gewährt. Tagesdiäten im Rahmen der Reisekosten können bis zur Begründung eines neuen Mittelpunktes der Tätigkeit nur bei einer Dienstreise gewährt werden, die mehr als 25 km vom regelmäßigen Dienstort entfernt ist und mehr als 3 Stunden

dauert. Ein neuer Mittelpunkt der Tätigkeit wird nach der 5/5/15-Regel begründet. Das heißt, dass bei 5 Tagen durchgehender Dienstverrichtung an einem anderen Dienstort, oder bei 5 Tagen regelmäßiger Dienstverrichtung an einem Dienstort (z.B. jeden 1. Mittwoch im Monat) oder bei 15 Tagen unregelmäßiger Dienstverrichtung an einem Dienstort ein neuer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wird.

Ab Begründung des neuen Mittelpunktes der Tätigkeit können keine Tagesdiäten mehr gewährt werden (Hinweis: Der Dienstgeber kann freiwillig auch für mehr als 5/5/15 Tage die Diäten ausbezahlen - muss er aber nicht!). Sie waren laut der vorgelegten Bestätigung in der Zeit von 31.08.2021 - 30.09.2021 bzw. von 30.09.2021 - 29.10.2021 in SitzLPD zugeteilt. Da es sich hierbei unzweifelhaft um 5 durchgehende bzw. 5 regelmäßige Tage der auswärtigen Dienstverrichtung handelt, konnten die beantragten Diäten nur für 5 Tage gewährt werden (€ 26,40/Tag). Die beantragten Reisekosten waren daher um die nicht zustehenden nicht ausgeschöpften steuerfreien Beträge für SitzLPD kürzen.

Die Beschwerde war aus obenstehenden Gründen abzuweisen und hinsichtlich der Werbungskosten festzusetzen.

Die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen haben wir nicht berücksichtigt. Der Grund: Die Aufwendungen sind niedriger als der für Sie gültige Selbstbehalt in Höhe von 3.176,80 Euro.“

Anm.: Der Werbungskostenbetrag von 206,80 Euro entspricht 132,00 Euro (26,50 x 5) zuzüglich 74,80 Euro, welche in dem "Nachweis über nicht ausgeschöpfte steuerfreie Beträge" für andere Reisen als die Zuteilungen vom 31.8. bis 29.10. angeführt sind.

Zur Einkommensteuer für das Jahr 2022 bis zum Vorlageantrag

Der Lohnzettel der Landespolizeidirektion C für 2022 betreffend die Bf. weist ein Pendlerpauschale in Höhe von 1.130,00 Euro und einen 'Pendlereuro' in Höhe von 140,00 Euro aus. Die (zum allgemeinen Tarif) steuerpflichtigen Bezüge (Kennzahl 245) wurden folgendermaßen ermittelt:

Kennzahl	Kurztext	
210	Bruttobezüge	47.853,67 €
215	Steuerfreie Bezüge	-5.059,65 €
220	Sonstige Bezüge vor Abzug der SV-Beiträge	-5.030,47 €
230	SV-Beiträge für laufende Bezüge	-5.511,47 €
243	Übrige Abzüge	-1.685,95 €
245	Steuerpflichtige Bezüge	30.566,13 €

Hierbei enthält der Betrag von 1.685,95 € (Kennzahl 243, Übrige Abzüge) drei Bestandteile: 1.130,00 € Pendlerpauschale, 255,95 € Beträge zu Interessensvertretung und 300,00 € weitere sonstige Bezüge.

Die Einkommensteuererklärung (Arbeitnehmerinnenerklärung) der Bf. für 2022 langte am 24. Juli 2023 elektronisch beim Finanzamt ein. Die Bf. machte darin geltend:

- 2.568,00 Euro Pendlerpauschale;
- 84,00 Euro Pendlereuro;
- 3.854,20 Euro Werbungskosten, bestehend aus 98,00 Euro Arbeitsmittel, 75,00 Euro Fachliteratur, 79,20 Euro beruflich veranlasste Reisekosten, 3.602,00 Euro Fortbildungs- Ausbildungs- und Umschulungskosten;
- 120,00 Euro Außergewöhnliche Belastungen (Krankheitskosten inkl. Zahnersatz).

Hinsichtlich der vorgenannten geltend gemachten Positionen berücksichtigte das Finanzamt Österreich im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2022 vom 5. Jänner 2024 den Pauschbetrag für Werbungskosten in Höhe von 132,00 Euro sowie den Pendlereuro in Höhe von 140,00 Euro. Die Bescheidebegründung lautete:

„Die beantragten Werbungskosten konnten nicht gewährt werden, da für 2022 keine Rechnungen eingebracht wurden.

Die von Ihnen beantragten Werbungskosten von 79,20 Euro sind niedriger als der Pauschbetrag von 132 Euro. Wir haben daher den höheren Betrag berücksichtigt.

Die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen haben wir nicht berücksichtigt. Der Grund: Die Aufwendungen sind niedriger als der für Sie gültige Selbstbehalt in Höhe von 3.450,27 Euro.“

Anm.: Der Betrag von 79,20 Euro entspricht den geltend gemachten beruflichen Reisekosten (ggfs. Differenzwerbungskosten).

Die Bf. erhob am 5. Februar 2024 Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2022.

Das Finanzamt Österreich entschied über diese Beschwerde mit Beschwerdevereentscheidung vom 5. September 2024 abweisend. Begründung: *„Aus-/Fortbildungs-/Umschulungskosten können gem. § 16 Abs. 1 Z 10 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG) dann gewährt werden, wenn es sich um ein zu erwartendes Steuersubstrat handelt. Ein Steuersubstrat ist eine Maßnahme, aufgrund derer die zu erwartenden Einnahmen in absehbarer Zeit die Ausgaben übersteigen. Ein strenger Maßstab ist dabei bei Umschulungsmaßnahmen anzulegen. Die Absetzbarkeit von Aufwendungen für Umschulungsmaßnahmen als Betriebsausgaben oder Werbungskosten setzt unter anderem voraus, dass die Umschulungsmaßnahme auf die Ausübung einer anderen Berufes abzielt. "Abzielen" bedeutet, dass Umstände vorliegen müssen, die über eine bloße Absichtserklärung hinausgehen. Es ist ein konkret geplanter Zusammenhang der Bildungsmaßnahme mit nachfolgenden Einnahmen erforderlich. Ferner ist es erforderlich, dass die Umschulungsmaßnahme zielstrebig verfolgt wird.*

Auch die Gefährdung der Einkünfte im bisher ausgeübten Beruf kann dabei ausschlaggebend für eine steuerliche Anerkennung der Kosten sein.

Das Studium der Psychologie steht in keinem direkten Zusammenhang mit dem derzeit ausgeübten Beruf als Polizistin. Es handelt sich dem Grunde nach daher um Umschulungskosten. Laut den von Ihnen vorgelegten Bestätigungen haben Sie bis zur Unterbrechung des Studiums letztmalig im Jahr 2021 Prüfungen abgelegt bzw. Kurse absolviert.

Dass aus dieser Umschulung in naher Zukunft ein Steuersubstrat entsteht, scheint aus derzeitiger Sicht nicht glaubwürdig - auch weil bis jetzt kein Nachweis über die Wiederaufnahme des Studiums beigebracht wurde; es wurde lediglich die Absicht erklärt, das Studium wieder aufzunehmen. Für eine Anerkennung der Kosten wären konkrete Maßnahmen notwendig. Es kann auch nicht davon ausgegangen werden, dass die bisherige Einkunftsquelle als Polizistin derart gefährdet ist, dass eine Umschulung notwendig ist. Sie werden jedoch auf folgendes hingewiesen: Sollte sich nachträglich herausstellen, dass sich aus der Betätigung ein Gesamtüberschuss ergibt oder dass Sie konkrete Maßnahmen für die Fortsetzung des Studiums gesetzt haben, erfolgt die Berücksichtigung der Aufwendungen im Rahmen eines gemäß § 295a Bundesabgabenordnung (BAO) geänderten Bescheides.“

Vorlageantrag

In Reaktion auf die Beschwerdeentscheidungen vom 5. September 2024 beantragte die Bf. – hierbei vertreten durch Steuerberatungsgesellschaft – mit Eingabe vom 3. Oktober 2024 die Entscheidung über die Beschwerden vom 5. Februar 2024 durch das Bundesfinanzgericht (Vorlageantrag gemäß § 264 BAO). Beantragt wurden folgende Werbungskosten (noch ohne Pendlerpauschale):

2021:	
Computer abzüglich 40% Privatanteil	335,40
Druckerpapier, Druckerpatronen, Schreibmittel	155,00
Bücher für Studiengang Psychologie Bachelor	145,00
Reisekosten laut Beschwerdeentscheidung	206,80
Studiengebühr	2.345,00
Summe	3.187,20

2022:	
Bürostuhl, Druckerpapier, Druckerpatronen, Schreibmittel	98,00
Bücher für Studiengang Psychologie Bachelor	75,00
(Reisekosten)	79,20
Studiengebühr	3.602,00
	3.854,20

„Weiters beantragen wir die Berücksichtigung vom Pendlerpauschale sowie Pendlereuro laut beiliegender von der Klienten ausgefüllten Berechnungen - jeweils Pendlerrechner sowie Formular L 34a wie folgt:

2021

Pendlerpauschale € 2.568,00

Pendlereuro € 87,00

2022

Pendlerpauschale € 3.424,00

Pendlereuro € 288,00

Begründung:

[Die Bf.] wurde im Jahr 2018 an der Polizeiinspektion A ausgemustert. Anschließend hat sie im Jahr 2021 in die Kriminalabteilung gewechselt. Aufgrund ihres Interesses sowie ihrer Kompetenz für den Bereich Sexualdelikte wurde sie 3 Monate lang dieser Abteilung in SitzLPD zugewiesen. Um auch nach dieser Übergangsphase in dieser Abteilung weiterhin tätig sein zu können, benötigt sie ein gewisses Hintergrundwissen betreffend der dahinterstehenden Psychologie der Opfer/Täter um sich in deren Rolle versetzen zu können. Aus diesem Grund begann Sie im Jahr 2021 das Fernstudium "Psychologie" an der fernhochschuleX, wo sie auch laufend die erforderlichen Prüfungen absolvierte.

In der Folge gelang es [der Bf.] im Jahr 2022 eine fixe Stelle im Landeskriminalamt in BundeslandC zu erhalten. Damit verbunden waren allerdings viel zu übernehmende Dienste (Montag bis Freitag ganztägig sowie sämtliche Wochenenddienste). [Die Bf.] konnte das Studium nicht zügig weiterbetreiben, um sich zur Gänze auf die berufliche Tätigkeit fokussieren zu können.

Da [die Bf.] das jeweilige Studium wie oben beschrieben für ihre berufliche Tätigkeit (Opfer/Täterbefragungen) sowie den damit verbundenen besseren Aufstiegsmöglichkeiten in diesem Berufsfeld benötigt, wird sie das Studium fortsetzen und die erforderlichen Prüfungen absolvieren, sobald es die Zeit wieder erlaubt. Die dafür erforderlichen Studiengebühren musste sie bereits bezahlen.

Zur rechtlichen Würdigung:

Die Behörde begründet die Versagung der Werbungskosten gem § 16 EStG damit, dass es sich dabei weder um Umschulungskosten handelt, noch dass diese Kosten in einem direkten Zusammenhang mit dem derzeit ausgeübten Beruf als Polizistin stehen.

Gemäß § 16 Abs 1 EStG sind Werbungskosten, Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Ergänzend dazu sind gemäß § 16 Abs 10 EStG Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit als Werbungskosten abzugsfähig. Hierbei kann auf die Lohnsteuerrichtlinien RZ 358 ff, gestützt auf das Erkenntnis vom VwGH 22.11.1995, 95/15/0161, verwiesen werden. Demnach sind Fortbildungskosten Ausgaben die der Verbesserung der Kenntnisse und Fähigkeiten im bisherigen Beruf dienen sowie anfallen, um den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden und den Beruf besser ausüben zu können.

Mit Verweis auf Jakom Einkommensteuerkommentar § 16 RZ 48 ist zu prüfen, ob die Fortbildungsmaßnahme im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder damit verwandten beruflichen Tätigkeit steht. Dies bestimmt sich nach der Verkehrsauffassung. Für eine verwandte Tätigkeit spricht, wenn diese Tätigkeiten im Wesentlichen gleich gelagerte Kenntnisse oder Fähigkeiten erfordern, was an Hand des Berufsbildes bzw. des Inhalts der Ausbildungsmaßnahmen zu diesen Berufen zu beurteilen ist. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist ein Zusammenhang der Ausbildungsmaße mit der ausgeübten oder artverwandten Tätigkeit jedenfalls dann anzunehmen, wenn die erworbenen Kenntnisse

im Rahmen der ausgeübten beruflichen Tätigkeit verwertet werden können zB: Aufwendungen für ein Psychologiestudium einer Volksschullehrerin (BFG 15.12.15, RV/4100012/2011).

[Die Bf.] benötigt für die Ausübung ihrer beruflichen Tätigkeit im Bereich der Sexualdelikte gewisse psychologische Hintergründe, um sich in die Rolle der Opfer/Täter versetzen zu können. Mit diesem Psychologiestudium kann sie ihren Beruf besser ausüben und damit den Anforderungen dieser Tätigkeit gerecht zu werden. Zusätzlich gibt es oftmals Stellenausschreibungen für die psychologische Abteilung, an derer [die Bf.] auch sehr interessiert ist. Voraussetzung dafür sind Ausbildungen im Bereich der Psychologie, die sie mit dem Studium gewährleisten kann.

Wie im Erkenntnis Psychologiestudium einer Volksschullehrerin (BFG 15.12.15, RV/4100012/2011) ist auch bei [der Bf.] der Zusammenhang nach der Verkehrsauffassung auf den ersten Blick nicht erkennbar. Wie oben beschrieben ermöglicht es [der Bf.] ihren Beruf besser ausüben zu können und trägt zu besseren Aufstiegschancen bei.

Weiters zeigt das Psychologiestudium neben einer Vollzeitbeschäftigung ihre Motivation zur beruflichen Weiterbildung sowie der Absicht zur Steigerung der Aufstiegschancen.“

In der dem Vorlageantrag beigelegten direkten Stellungnahme der Bf. führte diese aus:

„Mein beruflicher Werdegang startet 2016, als ich mit 18 meine Ausbildung in der Sicherheitsakademie in D beginne.

2018 werde ich an die Polizeiinspektion A ausgemustert.

Ich versehe meinen Dienst und wechsle im Jänner 2021 in die Kriminalabteilung in A.

Da mein Interesse in Hinblick auf die kriminalistische Arbeit, vor allem im Bereich

„Sexualdelikte“ durch diese Tätigkeit immer größer wird, werde ich im August 2021 3 Monate in die LPD C in diese Abteilung „zugeteilt“. Hierbei sind für mich hohe Fahrtkosten angefallen.

Trotz meines jungen Alters sieht man meine Begabung und der verantwortliche Beamte möchte mich in absehbarer Zeit fix in die Abteilung holen.

Um für diese Tätigkeit das notwendige Hintergrundwissen zu erlangen, beginne ich das Fernstudium „Psychologie“ an der fernhochschuleX.

Während der Tätigkeit in A kann ich neben meiner Arbeit etliche Prüfungen ablegen.

Als ich dann 2022 eine fixe Stelle im LKA C erhalte, muss ich das Studium „ruhend“ legen, da die vielen Dienste und die anfallende Arbeit aktuell kein Zeitfenster für das Lernen bieten.

Die Studiengebühren müssen allerdings vollständig beglichen werden.

Selbstverständlich werde ich, sobald es meine Dienstzeiten erlauben, das Studium wieder aufnehmen, da ich es nicht nur für meine berufliche Tätigkeit inhaltlich (Opfer/Täterbefragungen) benötige, sondern ich durch den Abschluss auch noch bessere Aufstiegsmöglichkeiten in meinem Berufsfeld habe.

Anmerkung:

Aus diesen Gründen sollten die Studiengebühren bei meiner Arbeitnehmerveranlagung berücksichtigt werden.

Dass mir im Nachhinein zusätzlich die Fahrtkosten+ Tagesdiäten für die oben erwähnte

Zuteilung aberkannt wurden, kann ich ebenfalls nicht nachvollziehen, da etliche meiner KollegInnen diese anstandslos angerechnet bekommen haben.“

Vorlage gemäß § 265 an das Bundesfinanzgericht

Das Finanzamt Österreich (belangte Behörde) legte die Beschwerden am 7. April 2025 dem Bundesfinanzgericht vor und erstattete einen Vorlagebericht, in welchem die belangte Behörde die Abweisung der Beschwerden beantragte.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Zum Streitpunkt Fortbildungskosten (Psychologiestudium)

Aus den Beantwortungen der Vorhalt und dem Vorlageantrag samt Beilagen sind nunmehr ausreichend Informationen vorhanden, um diesen Streitpunkt beurteilen zu können.

Die Bf. hatte nicht die Absicht, mittels des Psychologiestudiums eine Tätigkeit außerhalb der Bundespolizei verrichten zu können. Für eine solche Absicht gibt es keine Anhaltspunkte.

Nach den vorgelegten Bestätigungen und Prüfungszertifikaten lief das Psychologiestudium der Bf. an der FernhochschuleX (AbkürzungX) wie folgt ab:

- Anmeldebestätigung, Rechnung über ratenweise zu zahlende Studiengebühr in Höhe von 11.778,00 Euro und Zulassung zur Eingangsprüfung vom 25. Mai 2021.
- Eingangsprüfung bestanden laut Zertifikat vom 10. September 2021.
- Im Studiengang Psychologie (B.Sc.) erfolgreicher Abschluss des Modules *Einführung in das Studium und Wissenschaftliches Arbeiten*, mit 6 Credits (ECTS), laut Zertifikat vom 16. September 2021.
- Im Studiengang Psychologie (B.Sc.) erfolgreicher Abschluss des Modules *Biologische Psychologie*, mit 6 Credits (ECTS), laut Zertifikat vom 30. November 2021.
- Schreiben der AbkürzungX vom 7. September 2022 zur Bestätigung der Kündigung des Studienvertrages durch die Bf.

Das Studium wurde somit im Streitjahr 2021 in einem Ausmaß vorangebracht, welches der nebenberuflichen Absolvierung eines Studiums entspricht. Im Streitjahr 2022 ist kein Studienerfolg ersichtlich und nach dem Gesamtbild der Verhältnisse hat das Studium während des Jahres 2022 in wirtschaftlicher Betrachtungsweise geendet, auch wenn es formal nur ruhend gestellt sein mag. Die im September 2024 vorgebrachte Absicht der Bf., das Studium wieder aufzunehmen, sobald es ihre Dienstzeiten erlauben, ist vage und zwei Jahre nach Studienende nicht geeignet, das im Jahr 2022 eingetretene Studienende zu widerlegen. Ein

allfälliges Psychologiestudium in der Zukunft wird in der Zukunft hinsichtlich des Vorliegens von Fortbildungskosten zu beurteilen sein.

Aufgrund des Studienerfolges im Jahr 2021 und der beträchtlichen Kosten des Studiums ist erkennbar, dass die Bf. das Studium am Anfang als erfolversprechend und nützlich für ihren Beruf und ihre Karriere angesehen hat.

Soweit die Studiengebühren einen Wissenserwerb bewirkt haben, sind sie nicht vergeblich gewesen. Soweit die Studiengebühren trotz der Beendigung des Studiums weiterbezahlt worden sind, sind sie vergeblich gewesen.

Die Kriminalpsychologie ist ein Teilgebiet der Rechtspsychologie und der Kriminologie, das sich mit der Entstehung, Prognose und Prävention von kriminellen Verhalten befasst. Sie untersucht vor allem den psychischen Zustand eines Täters und eines Opfers vor, während und unmittelbar nach einer Straftat. (*Margraf/Maier, Pschyrembel Psychiatrie, klinische Psychologie, Psychotherapie, 2. Auflage, Stichwort „Kriminalpsychologie“*)

Die Rechtspsychologie ist ein Teilgebiet der Psychologie, welches sich mit der Anwendung psychologischer Theorien, Methoden und Erkenntnisse auf rechtliche Fragestellungen befasst. Sie umfasst auch die Kriminalpsychologie. Ihre Aufgaben im Strafrecht sind u.a. die Begutachtung der Zuverlässigkeit und Glaubhaftigkeit von Zeugenaussagen und der Schuldfähigkeit von Straftätern, Fragen der Zeugenvernehmung und des Wiedererkennens von Tatverdächtigen durch Augen- und Ohrenzeugen. (aaO, Stichwort „Rechtspsychologie“)

Daraus ist objektiv nachvollziehbar, dass im kriminalpolizeilichen Dienst Kenntnisse der Psychologie nützlich sind; diese Kenntnisse sind dazu geeignet, in kriminalpolizeilichen Dienst verwendet zu werden. Das Psychologiestudium stellt daher eine Bildungsmaßnahme in Zusammenhang mit der Tätigkeit im kriminalpolizeilichen Exekutivdienst dar. Nicht nur ein abgeschlossenes Studium vermittelt Kenntnisse; vielmehr werden schon während des Studierens laufend Kenntnisse erworben.

Kriminalpolizei im funktionellen Sinne sind polizeiliche Tätigkeiten im Dienste der Strafrechtspflege; Kriminalpolizei ist – ungeachtet bestehender Überschneidungen – dem Strafrechtswesen und nicht der Sicherheitspolizei zuzuordnen (*Kirchbacher, StPO¹⁵, § 18 Rz 1*).

§ 18 Abs. 3 StPO: *„Die Organe des öffentlichen Sicherheitsdienstes (§ 5 Abs. 2 SPG) versehen den kriminalpolizeilichen Exekutivdienst, der in der Aufklärung und Verfolgung von Straftaten nach den Bestimmungen dieses Gesetzes besteht.“*

§ 5 Abs. 2 SPG: *„Organe des öffentlichen Sicherheitsdienstes sind
1. Angehörige des Wachkörpers Bundespolizei, ...“*

Somit besteht keine gesetzlich vorgegebene Aufteilung der Angehörigen des Wachkörpers „Bundespolizei“ einerseits auf eine Gruppe, welche kriminalpolizeilichen Exekutivdienst leistet,

und andererseits auf eine Gruppe, welche nur sicherheitspolizeilichen Exekutivdienst im Sinne des § 5 Abs. 3 SPG leistet.

Sobald sich im Zuge einer Sachverhaltsaufnahme hinreichende Verdachtsgründe einer Straftat ergeben, sind die Organe des öffentlichen Sicherheitsdienstes für die Strafjustiz tätig (*Kirchbacher*, StPO¹⁵, § 18 Rz 1). Daher kann ein Vorgang zunächst sicherheitspolizeilicher Exekutivdienst sein und dann zu kriminalpolizeilichem Exekutivdienst werden, obwohl der gesamte Vorgang von einem Polizeibeamten, der (vorwiegend) im sicherheitspolizeilichen Exekutivdienst eingesetzt wird, durchgeführt wird.

Aus all dem ist zu schließen, dass Polizeibeamte im (vorwiegend) sicherheitspolizeilichen Exekutivdienst eine Tätigkeit ausüben, die verwandt mit der Tätigkeit der Polizeibeamten im kriminalpolizeilichen Exekutivdienst ist. Diese Verwandtheit entspricht auch der Verkehrsauffassung.

Das Psychologiestudium stellt somit auch eine Bildungsmaßnahme in Zusammenhang mit der – zur Tätigkeit im kriminalpolizeilichen Exekutivdienst verwandten – Tätigkeit im sicherheitspolizeilichen Exekutivdienst dar.

Nach der von der belangten Behörde nicht beeinspruchten Darstellung des Sachverhaltes ist die Bf. aber ohnehin bereits im Jänner 2021 in die Kriminalabteilung in A gewechselt.

Werbungskosten liegen vor, wenn ein Veranlassungszusammenhang der Aufwendungen mit einer außerbetrieblichen Einkunftsquelle vorliegt; bei der Veranlassung kommt es auf den wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen den Aufwendungen und der zu Einkünften führenden Tätigkeit an; entscheidend ist das die Aufwendungen auslösende Element – dieses muss der Einkunftsquelle zuordenbar sein (*Zorn/Stanek in Doralt et al.*, § 16 EStG Rz 1). In der Vergangenheit war einschränkend angenommen worden, dass nur notwendige oder zweckmäßige Aufwendungen Werbungskosten bilden können; damals wurde also der Begriff Werbungskosten enger interpretiert als der Begriff Betriebsausgaben; diese Auffassungen sind nicht mehr aktuell (aaO Rz 2 f). In jüngeren Entscheidungen hat sich auch der Verwaltungsgerichtshof ausdrücklich für ein kausales Begriffsverständnis der Werbungskosten ausgesprochen (*Neumann/Brandstätter/Mäder in Büsser et al.*, § 16 EStG, Rz 22). Die Bf. hat das Psychologiestudium aus Gründen, die mit ihrer beruflichen Tätigkeit zusammenhängen, aufgenommen.

Auch vergebliche Aufwendungen können Werbungskosten darstellen (*Schubert in Wiesner et al.*, Anm. 10 zu § 16 EStG 1988). Wenn der Zusammenhang mit einer auf Einnahmenerzielung ausgerichteten Tätigkeit objektiv erkennbar ist, führen – dem objektiven Nettoprinzip entsprechend – auch vergebliche Aufwendungen zu Werbungskosten (*Neumann/Brandstätter/Mäder in Büsser et al.*, § 16 EStG, Rz 63). Die vergeblichen

Aufwendungen, welche infolge des im Jahr 2022 eingetretenen Endes des Psychologiestudiums angefallen sind, verlieren daher ihre Eigenschaft als Werbungskosten nicht.

Werbungskosten sind gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 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. Aufwendungen für Nächtigungen sind jedoch höchstens im Ausmaß des den Bundesbediensteten zustehenden Nächtigungsgeldes der Höchchststufe bei Anwendung des § 13 Abs. 7 der Reisegebührenvorschrift zu berücksichtigen.“*

Während die berufliche Fortbildung der Verbesserung der beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten dient, dient die Berufsausbildung der Erlernung eines Berufes. Vor Einführung der Z 10 des § 16 Abs. 1 EStG 1988 mit BGBl. I Nr. 106/1999 (StRefG 2000) zählten Aufwendungen für die berufliche Fortbildung zu den Werbungskosten (nach allgemeiner Definition), nicht jedoch Aufwendungen für die Berufsausbildung. Seit dem StRefG 2000 stellen Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit Werbungskosten dar. (VwGH 3.11.2005, 2003/15/0064).

Das Psychologiestudium der Bf. ist unter Aus- und Fortbildung in Zusammenhang mit der von ihr ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit zu subsumieren. (Eine Unterscheidung zwischen Ausbildung und Fortbildung ist nicht erforderlich; auch ist denkbar, dass eine Bildungsmaßnahme beides darstellt.)

Die ursprünglich in § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 normierte Nichtabzugsfähigkeit von Aufwendungen im Zusammenhang mit einem ordentlichen Universitätsstudium ist durch BGBl. I Nr. 102/2004 und Nr. 180/2004 entfallen. Eine diesbezüglich Nichtabzugsfähigkeit der Aufwendungen für das Psychologiestudium ist daher nicht mehr möglich; Überlegungen hinsichtlich der Einstufung des gegenständlichen Studiums als ordentliches Umiversitätsstudium sind enbehrlich.

Steht eine Bildungsmaßnahme im Zusammenhang mit der bereits ausgeübten Tätigkeit, ist eine Unterscheidung in Fort- oder Ausbildung nicht erforderlich, weil in beiden Fällen Abzugsfähigkeit gegeben ist (*Zorn/Stanek in Doralt et al.*, § 16 EStG, Rz 203/6), was nach dem Gesetzeswortlaut auch im Falle eines Zusammenhanges mit einer verwandten beruflichen Tätigkeit gilt.

Als abzugsfähige (Fort-)Bildung sind auch solche Bildungsmaßnahmen anzusehen, die nicht spezifisch für eine bestimmte berufliche Tätigkeit sind, sondern zugleich für verschiedene berufliche Bereiche dienlich sind, die aber jedenfalls im ausgeübten Beruf von Nutzen sind und somit einen objektiven Zusammenhang mit dem ausgeübten Beruf aufweisen. Von einer begünstigten Bildungsmaßnahme wird somit jedenfalls dann zu sprechen sein, wenn die

Kenntnisse im Rahmen der ausgeübten Tätigkeit verwertet werden können. (VwGH 3.11.2005, 2003/15/0064)

Obwohl das Psychologiestudium nicht nur für den kriminalpolizeilichen Exekutivdienst nützlich ist, schadet dies der Abzugsfähigkeit nicht.

Die belangte Behörde hat die Nichtanerkennung der Aufwendungen für das Psychologiestudium u.a. damit begründet, dass sie nicht die Voraussetzungen für eine Absetzbarkeit als Umschulungskosten erfüllten. Isoliert betrachtet, mag dies richtig sein. Jedoch werden die Aufwendungen als Fortbildungskosten geltend gemacht, wie aus dem Vorlageantrag hervorgeht. Und dem Inhalt nach sind die Aufwendungen laut dem vorliegenden Erkenntnis unter Aus- und Fortbildungskosten zu subsumieren.

Die belangte Behörde hat auch auf die infolge der Bildungsmaßnahme zu erwartenden Einnahmen abgestellt. Isoliert betrachtet, mag dies richtig sein, zumal Umschulungskosten als vorweggenommene Werbungskosten der künftigen Tätigkeit berücksichtigt werden. Aus- und Fortbildungskosten stellen jedoch Werbungskosten bei der bisherigen Tätigkeit dar (*Schubert in Wiesner et al.*, Anm. 136 zu § 16 EStG).

Der Beschwerde wird daher im Streitpunkt Fortbildungskosten gefolgt und die damit zusammenhängenden beantragten Aufwendungen laut Beschwerdebegehren in der Fassung des Vorlageantrages als Werbungskosten anerkannt. Diese Aufwendungen sind die für das jeweilige Streitjahr beantragten Werbungskosten (ohne Pendlerpauschale) abzüglich der beruflichen Reisekosten:

für 2021: $3.187,20 - 206,80 = 2.980,40$ Euro;

für 2022: $3.854,20 - 79,20 = 3.775,00$ Euro.

Die Berücksichtigung der beruflichen Reisekosten (ggfs. Differenzwerbungskosten) mit den vorgenannten Beträgen von 206,80 Euro bzw. 79,20 Euro ist unstrittig. Als Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte (ohne Pendlerpauschale), werden daher mit dem vorliegenden Erkenntnis 3.187,20 Euro für 2021 und 3.854,20 Euro für 2022 berücksichtigt.

Zum Streitpunkt Pendlerpauschale und Pendlereuro

Im vorliegenden Fall hat der Arbeitgeber in jedem der beiden Streitjahre bereits bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage (Einkünfte) für die monatlichen Lohnsteuerberechnungen ein Pendlerpauschale (Freibetrag) abgezogen und bei der Errechnung der Lohnsteuer nach Anwendung des Tarifes einen sogenannten 'Pendlereuro' (Absetzbetrag, der nie genau 1 Euro beträgt) abgezogen. Die in den Abschnitten zur Einkommensteuer 2021 bzw. 2022 dargestellte Berechnungsweise auf den Lohnzetteln hinsichtlich Pendlerpauschale bewirkt, dass ohne weiteres Zutun bei der Einkommensteuerveranlagung (Arbeitnehmerveranlagung) hierbei das vom Arbeitgeber bei

der Lohnabrechnung berücksichtigte Pendlerpauschale weiterhin angewendet wird, indem es bei der Ermittlung der (zum allgemeinen Tarif) steuerpflichtigen Bezüge (Kennzahl 245), welche den Ausgangspunkt zur Veranlagung (Festsetzung) der Einkommensteuer bilden, bereits abgezogen wird. Der in den Abschnitten zur Einkommensteuer 2021 bzw. 2022 dargestellte, jeweils berücksichtigte *'Pendlereuro'* wird automatisch in die Einkommensteuerveranlagung (Einkommensteuerfestsetzung) übernommen oder – wie hier – abweichend bestimmt. In der Folge wird der *'Pendlereuro'* als Absetzbetrag von der Tarifsteuer abgezogen.

Das im Vorlageantrag für 2021 mit den Formularen L34 und L34a geltend gemachte Pendlerpauschale in Höhe von 2.568,00 Euro (monatlich 214,00 Euro) entspricht dem Bereich von 40 bis 60 Kilometer bei nicht zumutbarem Massenbeförderungsmittel, wie aus der dem Vorlageantrag beigelegten Abfrage des Pendlerrechners für die Strecke von der Wohnung in E zur Dienststelle in A hervorgeht. Auch die Strecke von der Wohnung nach SitzLPD liegt im Bereich von 40 bis 60 Kilometer. Der für 2021 geltend gemachte *'Pendlereuro'* in Höhe von 87,00 Euro entspricht 9 Monaten mit 42 Kilometer Entfernung von E nach A plus 3 Monaten mit 48 Kilometer Entfernung von E nach SitzLPD laut Formular L34a: $2 \times 42 / 12 = 7$ Euro monatlicher *'Pendlereuro'*; $2 \times 48 / 12 = 8$ Euro monatlicher *'Pendlereuro'*; $9 \times 7 + 3 \times 8 = 87$.

Das im Vorlageantrag für 2022 mit den Formularen L34 (Pendlerrechner für die Strecke von der Wohnung in E zur Dienststelle in SitzLPD) und L34a geltend gemachte Pendlerpauschale in Höhe von 3.424,00 Euro entspricht dem Bereich von 40 bis 60 Kilometer unter Berücksichtigung von § 124b Z 395 lit. b EStG 1988 bei nicht zumutbarem Massenbeförderungsmittel ($2.568,00 + 856,00 \text{ Zuschlag} = 3.424,00$). Der geltend gemachte *'Pendlereuro'* in Höhe von 288,00 entspricht unter Berücksichtigung von § 124b Z 395 lit. c EStG 1988 einer Entfernung von 48 Kilometer ($96,00 + 8 \times 0,5 \times 48 = 288$).

Beide Dienstorte, A und SitzLPD, fallen in den Bereich 40 bis 60 Kilometer bei der Bestimmung des Pendlerpauschales. Unterschiedlich sind nur die genauen Entfernungen laut Pendlerrechner (42 bzw. 48 Kilometer).

Somit werden in der für 2021 mit dem vorliegenden Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes durchgeführten Einkommensteuerveranlagung das Pendlerpauschale mit 2.568,00 Euro bei gleichzeitiger Stornierung der bei der Lohnabrechnung berücksichtigten 2.754,00 Euro angesetzt und der *'Pendlereuro'* mit 87,00 Euro statt des im angefochtenen Bescheid von der Tarifsteuer abgezogenen *'Pendlereuro'* in Höhe von 115,51 Euro berücksichtigt.

Weiters werden in der für 2022 mit dem vorliegenden Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes durchgeführten Einkommensteuerveranlagung das Pendlerpauschale mit 3.424,00 Euro bei gleichzeitiger Stornierung der bei der Lohnabrechnung berücksichtigten 1.130,00 Euro angesetzt und der *'Pendlereuro'* mit 288,00 Euro statt des im angefochtenen Bescheid von der Tarifsteuer abgezogenen *'Pendlereuro'* in Höhe von 140,00 Euro berücksichtigt.

Damit wird auch in diesem Streitpunkt dem Beschwerdebegehren in der Fassung des Vorlageantrages gefolgt.

Zur Unzulässigkeit einer Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. (Art. 133 Abs. 4 B-VG)

Soweit für die vorliegende Entscheidung des BFG Tatfragen maßgebend sind: Diese sind keine Rechtsfragen, weshalb diesbezüglich die Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig ist (vgl. VwGH 11.9.2014, Ra 2014/16/0009).

Die Rechtsfragen konnten im Einklang mit der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes – soweit vorhanden – gelöst werden. Ansonsten war angesichts der eindeutigen Rechtslage nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG zu lösen, weshalb die Revision nicht zulässig ist, selbst dann, wenn zu der anzuwendenden Norm noch keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ergangen ist (vgl. VwGH 28.5.2014, Ro 2014/07/0053; VwGH 27.8.2014, Ra 2014/05/0007; VwGH 27.8.2014, Ra 2014/05/0010; VwGH 1.9.2015, Ra 2015/08/0093; VwGH 6.4.2016, Ro 2016/16/0006, RNr. 10).

Wien, am 6. Juni 2025