

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Hans Blasina in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Mag. Sabine Halik, Gloriettegasse 45/1/7, 1130 Wien, über die Beschwerden vom 18. November 2024 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 12. November 2024 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2020 und 2023, Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I.1. Die Beschwerde wird hinsichtlich Einkommensteuer 2020 gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

I.2. Der angefochtene Bescheid betreffend Einkommensteuer 2023 wird gemäß § 279 BAO abgeändert. Das Einkommen beträgt unter Berücksichtigung der Kontrollrechnung nach § 3 Abs 2 EStG 22.959,27 Euro. Die Einkommensteuer beträgt nach anrechenbarer Lohnsteuer und Rundung 1.317 Euro.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Strittig im Verfahren ist die berufliche Veranlassung von Werbungskosten einer Kindergartenleiterin.

Mit Vorhalt vom 2.10.2024 wurde die Beschwerdeführerin (Bf) von der belangten Behörde aufgefordert, die beantragten Werbungskosten für das Jahr 2020 detailliert aufzulisten und belegmäßig nachzuweisen.

Mit Vorhalt vom selben Tag begehrte die belangte Behörde von der Bf betreffend Werbungskosten 2023 ebenso eine Kostenaufstellung, weiters eine Arbeitsplatzbeschreibung,

genaue Veranstaltungsprogramme, Ausführungen über den Zusammenhang der Bildungsmaßnahmen mit dem Beruf, die Umsetzung des erworbenen Wissens und Angaben zu allfälligen Kostenersätzen.

Mit Antwortschreiben vom 28.10.2024 gab die Bf betreffend 2020 an, sie sei Kindergartenpädagogin und Leiterin eines Waldorfkinder Gartens und führe auch interne Schulungen im Rahmen der Waldorfpädagogik durch. Ein Teil der Kosten werde vom Trägerverein übernommen, den Rest trage sie selbst. Laut beigelegter Aufstellung beliefen sich die Fortbildungskosten auf 749 Euro, Fachliteratur auf 275,65 Euro und Reisekosten auf 137,16 Euro.

Mit weiterem Antwortschreiben vom 28.10.2024 gab die Bf betreffend 2023 an, sie habe eine Leitende Funktion als Kindergartenpädagogin eines Waldorfkinder Gartens und führe auch interne Schulungen im Rahmen der Waldorfpädagogik durch. Da der Kindergarten ein internationales Publikum anspreche, sei für Elterngespräche verhandlungssicheres Englisch erforderlich. Laut beigelegter Aufstellung beliefen sich die Fortbildungskosten auf 4.376 Euro, Fachliteratur auf 128,50 Euro und Reisekosten auf 1.477,20 Euro. Die Bf besitze ein Klimaticket, als Reisekosten seien die Kosten von ÖBB-Fahrscheinen mit Vorteils card berücksichtigt worden.

Im Bescheid vom 12.11.2024 blieben die beantragten Werbungskosten 2020 unberücksichtigt, stattdessen wurde der Pauschbetrag (§ 16 Abs 3 EStG) zuerkannt. Ein Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit der Bf könne nicht erkannt werden.

Mit weiterem Bescheid vom 12.11.2024 blieben die beantragten Werbungskosten 2023 bis auf den Lehrgang Kindergartenpädagogik (1.920 Euro) und die dazugehörigen Fahrtkosten (780 Euro) unberücksichtigt.

In der Beschwerde betreffend 2020 vom 18.11.2024 verweist die Bf auf ihre Ausführungen in der vorangegangenen Vorhaltsbeantwortung und ergänzt, sie wolle vor allem den Zusammenhang mit Rudolf Steiner [Namensgeber des Kinder Gartens] und mit der Anthroposophie betonen, weshalb Schulungen für Leitung und Personal essenziell seien. Die Fachliteratur sei größtenteils in einer auf Anthroposophie spezialisierten Buchhandlung gekauft worden. Es werde auch darauf hingewiesen, dass seit 2011 die Werbungskosten akzeptiert worden seien. Ergänzend zu den bisherigen Belegen wurde eine Teilnahmebescheinigung samt Seminarbeschreibung für das Choreocosmosseminar und die Rechnung für eine zweitägige „Burnoutprophylaxe durch die Methode des Guo Lin Qi Gong“ vorgelegt.

In der Beschwerde betreffend 2023, die nach Fristverlängerung am 13.1.2025 rechtzeitig eingebracht wurde, führte die Bf aus, als Kindergartenleiterin seien Waldorfausbildungen und Praxiscoachings für Mitarbeiterführung und Elterngespräche notwendig. Das Klimaticket habe sie vor allem dafür verwendet, zu den Schulungen zu fahren. Die Bücher seien in einer

Spezialbuchhandlung für Waldorfpädagogik gekauft worden und stünden in Zusammenhang mit der Tätigkeit. Als Beilagen werden Teilnahmebestätigungen, Seminarbeschreibungen und Rechnungen vorgelegt.

Mit Beschwerdevorentscheidungen vom 2.4.2025 wies die belangte Behörde die Beschwerden für beide Jahre ab. Es könne nicht angenommen werden, dass die absolvierten Kurse sowie die angeschaffte Literatur ausschließlich auf die berufliche Tätigkeit ausgerichtet seien.

Im Vorlageantrag für 2020 vom 1.5.2025 führte die Bf aus wie bisher und legt ergänzend die Teilnahmebestätigung für einen Vortrag: „Goldene Fehler – als Brücke zw. Menschen u. Kulturen“ (zweistündiger Abend im Bildungszentrum der Jesuiten und der Caritas) vor.

Im Vorlageantrag für 2023 vom 1.5.2025 führte die Bf aus wie bisher, legt die Belege wiederholt vor und ergänzte zur Annahme einer Privatveranlassung durch die belangte Behörde, Kindergärten seien heutzutage keine Aufbewahrungsstätten für Kinder, die Elementarpädagogen hätten eine mehrjährige Ausbildung absolviert, Fortbildungen seien wie in anderen Branchen erforderlich, und speziell im Rahmen der Waldorfpädagogik sei davon auszugehen, dass eine Kindergartenleiterin über spezielles Wissen verfügen müsse, um den Eltern die höheren Beiträge plausibel zu machen.

Im Vorlagebericht vom 13.8.2025 führte die belangte Behörde aus, in abstrakter Betrachtung sei noch kein Zusammenhang zwischen der Ausbildung und der Tätigkeit erkennbar. Eindeutige Nachweise über die konkrete Verwendung des Wissens seien nicht erbracht worden. Das Aufgabengebiet der Kindergartenleiterin und wie weit es gefasst sei, müsse ebenso dargelegt werden, wie das pädagogische Konzept des Kindergartens.

Neben den bisher anerkannten Ausgaben spreche sich die belangte Behörde auch für das Choreocosmosseminar aus aufgrund der Beschreibung und der Bezugnahme auf Rudolf Steiner, auf den die Philosophie des Kindergartens zurückgehe. Zu den weiteren Seminaren, Praxiscoachings, zum Zweck und Inhalt der Burnoutprophylaxe (auf sich oder Mitarbeiter bezogen) sowie zu den Englischkursen fehle ein Nachweis der beruflichen Veranlassung. Die begehrten Ausgaben seien auch nicht teilweise vom Trägerverein übernommen worden, was ebenfalls gegen Werbungskosten spreche.

Aus dem Titel von Druckwerken allein könne nicht geschlossen werden, ob Fachliteratur gegeben sei; im Zweifel seien daher solche Feststellungen nach Verschaffung eines inhaltlichen Überblicks zu treffen, wobei es Sache der Bf sei, die Berufsbezogenheit aller Druckwerke im Einzelnen darzutun. Dass die Bücher in einer Spezialbuchhandlung für Waldorfpädagogik gekauft wurden, sei als Nachweis nicht ausreichend.

Abstrakte Reisekosten wie von der Bf geltend gemacht, seien nicht anzuerkennen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf war in den Streitjahren Leiterin eines Waldorf-Kindergartens. Im Zusammenhang mit ihrer Leitungsfunktion besuchte die Bf im Jahr 2023 vier Praxiscoachings (Kosten gesamt: 1.010 Euro). Inwieweit sie neben der Leitung auch pädagogische Aufgaben erfüllte, konnte nicht festgestellt werden; eine internationale Ausrichtung des Kindergartens liegt nicht vor. Im Zusammenhang mit ihrer elementarpädagogischen Ausbildung besuchte sie einen Lehrgang „Kleinkind“, der von Waldorf Salzburg in zwölf Einheiten veranstaltet worden war (Kosten 1.920 Euro). Für die Fahrten dorthin nutzte sie öffentliche Verkehrsmittel und ihr Klimaticket (Kosten 1.095 Euro). Im letzten Quartal 2023 bezog die Bf auch Mittel des Arbeitsmarktservice und absolvierte im Zeitraum von 27.11. bis 7.12.2023 ein Praktikum in einer Waldorf-Kleinkindergruppe.

Neben beruflichen Fortbildungsmaßnahmen belegte die Bf mehrere Kurse mit Schwerpunkt Persönlichkeitsbildung aus privater Veranlassung und machte Literatur von allgemeinem Interesse als Werbungskosten geltend.

2. Beweiswürdigung

Die Tätigkeit der Bf ergibt sich aus dem Akt. Eine detailliertere Beschreibung konnte mangels entsprechender Angaben der Abgabepflichtigen nicht erfolgen.

Dass die Praxiscoachings beruflich veranlasst sind, ergibt sich aus der Seminarbeschreibung: „4 Abende berufsbegleitendes Praxiscoaching für Menschen, die professionell mit Menschen arbeiten“; laut Beschreibung richtet sich das Seminar insbesondere an Pädagogen, Berater, Personalmanager, Dienstleister, Teamleiter, Pfleger, Anwälte. Es ist daher davon auszugehen, dass die von der Bf besuchten Praxiscoachings schon ihrer Art nach nicht an Private sondern an spezifische Berufsgruppen gerichtet sind. Sowohl als Elementarpädagogin als auch als Kindergartenleiterin war sie Teil der Zielgruppe.

Der Kurs Kleinkind wurde bereits seitens der belangten Behörde als beruflich veranlasst gesehen. Dieser Ansicht schließt sich das Bundesfinanzgericht an, zumal die Bf ihre Leitungstätigkeit im Jahr 2023 beendet hat und der Kurs jedenfalls als Fortbildungsmaßnahme gesehen werden kann, wie auch das Praktikum zum Jahresende unterstreicht.

Dass der Kindergarten keine spezielle internationale Ausprägung hat, ergibt sich aus dem Internetauftritt der Einrichtung (www.***1***.at), der zur Gänze und ausschließlich in deutscher Sprache gestaltet ist. Auch in der aktuellen (Homepageabfrage am 16.2.2026) Ausschreibung wird als Spracherfordernis für eine Pädagogin nur „Deutschkenntnisse: C1“ verlangt. Da seitens der Bf über die bloße Behauptung des internationalen Klientels hinaus

nichts vorgebracht wurde, kann ein Zusammenhang der Englischkurse mit der beruflichen Tätigkeit nicht erkannt werden. Ebenso wenig ergeben sich Anhaltspunkte dafür, dass der Bf bei künftigen Tätigkeiten Englischkenntnisse förderlich wären.

Die Titel der weiteren von der Bf besuchten Seminare lauten

im Jahr 2020: „Goldene Fehler – als Brücke zw. Menschen u. Kulturen“, „Burnoutprophylaxe durch die Methode des Guo Lin Qi Gong“, „Sommerseminar Voll Vertrauen“, „Choreocosmos“ und „Winterlieder“;

im Jahr 2023: „Verstrickungen lösen“, „Voll Vertrauen einfach sein“.

Zu den beiden letzten Seminaren liegen Beschreibungen vor. Beim ersten Seminar handelt es sich um ein Wochenende zur Persönlichkeitsentwicklung mit Blick auf „immer wiederkehrende Gefühle von Stress oder Formen von ungeliebt und allein sein“; das zweite Seminar ist eine „Sommerwoche für Frauen im Burgenland“ mit dem Schwerpunkt: „Voll Vertrauen mich der Liebe zu mir und anderen öffnen.“

Nach den Beschreibungen dienen die von der Bf besuchten Seminare dem eigenen seelischen Wohlbefinden. Eine berufliche Komponente ist den Seminarinhalten nicht zu entnehmen.

Entgegen der Ansicht der belangten Behörde im Vorlagebericht gilt das auch für das „Choreocosmos“-Seminar. Die Seminarbeschreibung lautet: „Der von Robert Powell entwickelte kosmisch-eurythmische Tanz, Choreocosmos genannt, ist eine Erneuerung alter Kreis- und Tempeltänze. Die Gruppe der Teilnehmer bewegt sich nach exakten Choreographien, die den Zeichen des Tierkreises und den Planetensiegeln von Rudolf Steiner nachempfunden sind. Dabei werden die jeweiligen Gebärden- und Lautangaben von Rudolf Steiner zu Tierkreis und Planeten gestaltet. Zu den vier Elementen Erde, Wasser, Luft und Feuer wurden von Robert Powell weitere Reigentänze entwickelt.“

Weder vermittelt die Beschreibung einen Zusammenhang mit Führungsaufgaben, noch sind darin pädagogische Konzepte erkennbar. Dass der Name des Begründers der Waldorfpädagogik in der Beschreibung vorkommt, genügt nicht, aus einem esoterischen Tanzkurs eine berufliche Fortbildung zu machen, zumal die Bf trotz wiederholter Aufforderung keine Angaben zur beruflichen Verwendung der Seminarinhalte machte.

Die als Fachliteratur angegebenen Bücher tragen die Titel:

2020: „Aussaattage“, „Beethoven für eine spätere Zeit“, „Der geheime Garten“, „Michaelschule“, „Apokalypse“, „Karten“, „Innere Strahlkraft“, „Wahrnehmungshaus“, „Smit, Meditation“;

2023: „Seelenkalender“, „Wiegen“, „Madonnen“, „Spielen stärkt“, „Mann und Frau“, „Einander vertrauen“.

Die Titel sind dermaßen allgemein gehalten, dass ohne nähere Ausführungen (Autor, Verlag, Inhalt) eine Beurteilung nicht möglich ist. Das einzige Vorbringen der Bf im Zusammenhang mit der Literatur ist, sie in einer Buchhandlung erworben zu haben, die auf Antroposophie und Waldorfpädagogik spezialisiert sei. Eine nähere Konkretisierung ist trotz mehrfacher

Aufforderung durch die belangte Behörde nicht erfolgt. Genausowenig wurde auf die konkrete Veranlassung, die einzelnen Bücher beruflich erworben zu haben, eingegangen. Daher geht das Bundesfinanzgericht davon aus, dass eine solche Veranlassung nicht vorliegt.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung/Abänderung)

Werbungskosten sind die Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen (§ 16 Abs 1 EStG). 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, werden explizit als Werbungskosten genannt (§ 16 Abs 1 Z 10 EStG).

Ganz allgemein erfordert der Werbungskostenbegriff jedoch einen Veranlassungszusammenhang zur beruflichen Betätigung des Steuerpflichtigen. In Fällen von Aufwendungen, die ihrer Art nach eine private Veranlassung nahe legen, darf die Veranlassung durch die Einkünfterzielung 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 (vgl VwGH 27.6.2000, 2000/14/0096, 0097 mwN; 14.12.2006, 2002/14/0012).

Auf den Kleinkindlehrgang treffen die Voraussetzungen für den Werbungskostenabzug unzweifelhaft zu; ebenso auf die Praxiscoachings, zumal die Bf in einer Position ist, in der im Zusammenhang mit ihren Mitarbeitern und den pädagogischen Aufgaben im Rahmen eines Kindergartens ein reflektiertes Handeln jedenfalls förderlich ist. Beide Seminargebiete richten sich an spezifische Berufsgruppen, aus Allgemeininteresse werden derartige Kurse nicht besucht.

Für die geltend gemachte und den Angaben der Bf nach sehr allgemein gehaltene Literatur bedürfte es aufgrund des naheliegenden Allgemeininteresses jedoch des Nachweises der Notwendigkeit, den die Bf nicht erbracht hat. Kurse zur Entfaltung des Charaktergefüges, der Bewältigung von Stress, der Beseitigung negativer Einstellungen und emotionaler Störungen sind auch bei nicht berufstätigen Personen von allgemeinem Interesse und daher nicht als Bildungsmaßnahmen abziehbar (VwGH 24.6.2004, 2001/15/0184). Für Sprachkurse ist darauf abzustellen, ob die Bildungsmaßnahme für die Berufstätigkeit der Steuerpflichtigen förderlich ist (VwGH 19.12.2018, Ra 2018/15/0043). Diesbezüglich hat die Bf die Behauptungsebene nicht verlassen; eine Förderlichkeit des Englischkurses für ihre ausgeübte oder allenfalls künftig angestrebte Tätigkeit konnte nicht festgestellt werden.

Daher waren die übrigen von der Bf als Fortbildung deklarierten Ausgaben steuerlich nicht anzuerkennen.

Da die Bf ein Klimaticket besitzt, versucht sie die Werbungskosten für ihre beruflichen Reisen anhand fiktiver Ausgaben für Einzelfahrscheine zu ermitteln. Eine derartige Vorgehensweise ist jedoch nicht gesetzlich gedeckt.

Gemäß § 4 Abs 4 Z 5 EStG stellen die Ausgaben für eine Wochen-, Monats- oder Jahreskarte für Massenbeförderungsmittel, Betriebseinnahmen dar, soweit die Fahrten durch den Betrieb veranlasst sind. Ohne weiteren Nachweis können 50 % der aufgewendeten Kosten für eine nicht übertragbare Wochen-, Monats- oder Jahreskarte für Einzelpersonen geltend gemacht werden, wenn glaubhaft gemacht wird, dass diese Karte auch für betrieblich veranlasste Fahrten verwendet wird.

Eine vergleichbare Regelung fehlt bei der Definition der Werbungskosten, hier bestehen bloß für Zeitkarten, die vom Dienstgeber zur Verfügung gestellt werden, steuerliche Begünstigungen (§ 26 Z 5 lit b EStG). Nach ständiger Rechtsprechung sind aber auch die Kosten für den Erwerb einer Netzkarte in Komponenten mit unterschiedlichem einkommensteuerlichen Schicksal aufzuteilen und im Ausmaß des Anteils, der auf die – gegebenenfalls durch griffweise Schätzung zu ermittelnden – beruflich veranlassten Fahrten entfällt, als Werbungskosten anzuerkennen (VwGH 27.3.1996, 92/13/0205).

Mangels Aufzeichnungen der Bf über ihre beruflichen und privaten Fahrten mit öffentlichen Verkehrsmitteln ist der Werbungskosten-Anteil an den Ausgaben für das Klimaticket zu schätzen (§ 184 BAO). Angesichts des Vorbringens der Bf, zwölf Mal beruflich nach Salzburg gefahren zu sein, erscheint es nicht unsachlich, jenen Teil der Kosten des Klimatickets als Werbungskosten anzuerkennen, der als Betriebsausgabe von Gesetzes wegen zuzugestehen wäre.

Abschließend sei festgehalten, dass sich die Bf nicht darauf stützen kann, dass ihre Angaben von der belangten Behörde in Vorjahren unbeanstandet geblieben sind. Aus dem Übersehen oder der Fehlbeurteilung in Vorjahren kann kein Recht abgeleitet werden. Des weiteren kennt die BAO zwar keine festen Beweisregeln, doch liegt es üblicherweise an demjenigen, eine Sache zu beweisen, der eine Begünstigung für sich in Anspruch nehmen möchte, zumal der Steuerpflichtige für die entsprechenden Fakten näher am Beweis ist. Auf die konkreten Fragestellungen der Behörde in Vorhalten und Vorlagebericht wurde seitens der Bf, deren sämtliche Eingaben durch ihre steuerliche Vertretung erfolgten, nicht hinreichend eingegangen. Die Behörde über die allgemeinen Aufgaben eines Kindergartens zu belehren hilft für die Sachverhaltsermittlung betreffend der spezifischen Tätigkeit der Steuerpflichtigen nicht weiter.

Zusammenfassend waren somit im Jahr 2020 keine Werbungskosten anzuerkennen und die Beschwerde diesbezüglich abzuweisen; im Jahr 2023 stellten die Ausgaben für das Kleinkind-Seminar (1.920 Euro), die damit zusammenhängenden Fahrtkosten (50 % von 1.095 Euro) und die Praxiscoachings ($260+270+120+360 = 1.010$ Euro) Werbungskosten dar. In Summe waren somit 3.477,50 Euro abziehbar. Die detaillierte Berechnung der im Spruch genannten Beträge ist der beiliegenden Vorberechnung der belangten Behörde zu entnehmen.

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.

Ob einzelne geltendgemachte Ausgaben Werbungskosten darstellen, ist Teil der Beweiswürdigung und damit eine Sachverhalts- und keine Rechtsfrage. Daher war die Revision nicht zuzulassen.

Wien, am 17. Februar 2026