

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch die Richterin Mag. Andrea Ebner in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 29. Mai 2017 gegen den Bescheid des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach vom 10. Mai 2017 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) des Jahres 2014 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

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

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer war im Streitjahr als Unternehmensberater tätig und machte in der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2014 vom 6. August 2015 ua die nunmehr strittigen Fortbildungskosten iHv EUR 62.311,26 für einen MBA-Studienlehrgang geltend.

Im Zuge einer Vorhaltbeantwortung vom 29. Dezember 2015 übermittelte der Beschwerdeführer ua Unterlagen zu den Fortbildungskosten und nahm zu den Fragen zu seiner Tätigkeit sowie der Bildungsmaßnahme Stellung.

Mit Bescheid vom 27. Mai 2016 erfolgte die erklärungskonforme Veranlagung und Festsetzung der Einkommensteuer für das Jahr 2014 iHv EUR -14.659,00.

Am 20. April 2017 richtete die belangte Behörde ein Auskunftersuchen nach § 143 BAO hinsichtlich der Bildungsmaßnahme an den vormaligen Arbeitgeber des Beschwerdeführers, welches mit E-Mail vom 27. April 2017 beantwortet wurde.

Mit Bescheid vom 10. Mai 2017 hob die belangte Behörde den Bescheid vom 27. Mai 2016 gemäß § 299 BAO auf, weil sich der Spruch des Bescheides hinsichtlich der rechtswidrigen Berücksichtigung der Fortbildungskosten als unrichtig erweisen würde.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid vom 15. Mai 2017 setzte die belangte Behörde die Einkommensteuer für das Jahr 2014 ohne Berücksichtigung der geltend gemachten Fortbildungskosten mit EUR -724,00 fest. Begründend führte sie aus, dass es im Dezember des Jahres 2015 zu einer Auflösung des Arbeitsverhältnisses auf Initiative des Arbeitnehmers gekommen sei, weswegen die Grundlage für die Anerkennung von Fortbildungskosten weggefallen sei.

Dagegen richtete sich die Beschwerde vom 29. Mai 2017, in der der Beschwerdeführer im Wesentlichen ausführt, dass die streitgegenständliche Fortbildung für das berufliche Fortkommen betreffend den Arbeitgeber im Streitjahr notwendig gewesen sei, jedoch auch generell für alle anderen namhaften Beratungsunternehmen. Die Einschränkung auf das berufliche Fortkommen innerhalb des Unternehmens entspreche nicht der Gesetzeslage.

In der abweisenden Beschwerdevorentscheidung vom 17. August 2017 führte die belangte Behörde begründend aus, dass aufgrund der unmittelbaren Beendigung der Tätigkeit beim damaligen Arbeitgeber auf Wunsch des Beschwerdeführers nach Beginn der Bildungsmaßnahme die Grundlage einer abzugsfähigen Fortbildungsmaßnahme – nämlich die Verbesserung der Kenntnisse und Fähigkeiten im bisher ausgeübten Beruf – nicht mehr vorliege würden. Der Beschwerdeführer habe nach Beendigung der nichtselbstständigen Tätigkeit Arbeitslosengeld bezogen.

Mit Vorlageantrag vom 11. September 2017 beantragte der Beschwerdeführer die Anerkennung der strittigen Fortbildungskosten und führte begründend aus, dass er seine Kündigung erst neun Monate nach Beginn des MBA-Programmes eingereicht habe. Zudem machte er Ausführungen zum betreffenden MBA-Studienlehrgang und wies darauf hin, dass dabei auch an diversen Beratungs-Projekten mit externen Unternehmen gearbeitet werde. Dabei sei die direkte Rekrutierung im Rahmen der Fallstudien – wie es auch in seinem Fall von einem Schweizer Unternehmen erfolgt sei – üblich. Grund für den Arbeitgeberwechsel sei insbesondere die Umstrukturierung im Unternehmen des vormaligen Arbeitgebers gewesen. Die Arbeitsstelle im Schweizer Unternehmen habe er zwei Monate nach Beendigung des MBA-Studienlehrganges angetreten. Ein Arbeitszeugnis des Schweizer Unternehmens vom 16. Dezember 2016 sowie das Kündigungsschreiben vom 21. September 2015 betreffend den vormaligen Arbeitgeber sind dem Vorlageantrag angeschlossen.

Die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht erfolgte am 13. Oktober 2017. Im Vorlagebericht vom selben Tag beantragte die belangte Behörde die Abweisung der Beschwerde, weil zum Zeitpunkt des Ausbildungsbeginns bereits eine fundierte Ausbildung als Unternehmensberater gegeben gewesen sei und eine Verbesserung der Kenntnisse im bisherigen Beruf nicht vorgesehen und gegeben gewesen sei. Mit Kündigung beim vormaligen Arbeitgeber sei keine Grundlage für die Anerkennung von Fortbildungskosten vorgelegen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer war im Streitjahr 2014 als Unternehmensberater bei dem Unternehmen ***X*** (im Folgenden: Unternehmen X) tätig und bezog daraus Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit. Die nunmehr strittigen Fortbildungskosten im Jahr 2014 betrugen EUR 62.311,26. Diese wurden unstrittig im Jahr 2014 bezahlt.

Im Jahr 2011 hat der Beschwerdeführer sein Wirtschaftsstudium mit „Bachelor of Science“ abgeschlossen und hat unmittelbar im Anschluss daran beim Unternehmen X ein „Bachelor-/Masterprogramm“ als Business-Analyst begonnen.

Der Abschluss eines Masterstudiums nach dem Bachelor-Studienlehrgang war vom Unternehmen X ausdrücklich gewünscht und unstrittig Voraussetzung für das berufliche Fortkommen als Unternehmensberater im Unternehmen. Das Modell des „Bachelor-/Masterprogramm“, bei dem zwar der Berufseinstieg bereits nach dem Bachelorabschluss möglich ist, das berufliche Fortkommen jedoch an den Abschluss eines Masterstudienlehrganges geknüpft ist, entspricht der allgemeinen Praxis in der Branche der Unternehmensberatung. Wollte der Beschwerdeführer daher im Bereich der Unternehmensberatung – unabhängig vom Unternehmen – beruflich aufsteigen, war es für ihn unabdingbar und somit jedenfalls notwendig ein Masterstudium zu absolvieren.

Das Unternehmen X hat dem Beschwerdeführer zum Zweck der Absolvierung eines MBA-Studiums am ***Studieneinrichtung*** Bildungskarenz für die volle Dauer zugesagt, die der Beschwerdeführer ab 15. Dezember 2014 in Anspruch nahm. Die Karenzierung endete am 14. Dezember 2015 (Beantwortung des Auskunftersuchens nach § 143 BAO mit E-Mail vom 27. April 2017).

Der Masterstudienlehrgang dauerte von 8. Jänner 2015 bis 4. Dezember 2015 (Bestätigung ***Studieneinrichtung*** vom 4. April 2014).

Die Absolvierung des Studienlehrgangs diente dazu, die bestehenden Fertigkeiten, analytische Kompetenzen (Unternehmensanalysen, Markt- und Wettbewerbsanalysen, etc) weiterzuentwickeln sowie die neuesten Trends und Anwendungsgebiete (zB im Bereich der

neuen Technologien, bei Start-Ups etc) weiterzuentwickeln, diese auch im internationalen Kontext anzuwenden sowie die notwendigen Managementfertigkeiten zu entwickeln, die für ein weiteres berufliches Fortkommen notwendig sind (Website ***Studieneinrichtung*** zum Lerninhalt des MBA Programmes). Im Rahmen des MBA-Programmes wurde an diversen Beratungs-Projekten mit externen Unternehmen – wie auch dem Unternehmen ***Y*** (im Folgenden: Unternehmen Y) – gearbeitet.

Mit Schreiben vom 21. September 2015 kündigte der Beschwerdeführer sein Arbeitsverhältnis bei dem Unternehmen X zum 14. Dezember 2015.

Von 1. Jänner 2016 bis 14. März 2016 bezog der Beschwerdeführer Arbeitslosengeld.

Seit dem ersten Quartal des Jahres 2016 bis November 2016 war der Beschwerdeführer für das Unternehmen Y als CEO tätig. Die Rekrutierung erfolgte im Zuge einer Fallstudie an der ***Studieneinrichtung***. Die im Dienstzeugnis dargestellten Aufgaben („*conception and adaption of market entry strategy for Europe, Develop the Y business in the DACH region including partnerships, networking and key accounts, Coordinate scientific study on Y's product, Build up outsourced production and logistics structure in Europe, including supplier relationships and e-commerce, Hire and lead the Management Team as well as freelancers for events, Coordinate with US office Responsible for the administrative tasks and accounting*“) sind mit jenen vergleichbar, die der Beschwerdeführer auch bei beruflichem Aufstieg im Unternehmen X als Unternehmensberater gehabt hätte. Es entspricht auch der Verkehrsauffassung, dass große Unternehmen oft externe Berater zuziehen, die von kleineren Unternehmen oder im Startup-Bereich intern abgedeckt werden. Kenntnisse, die er im Studium erworben hat, konnte er für die Tätigkeit im Unternehmen Y entsprechend dem Aufgabenprofil verwerten.

2. Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellungen gründen sich auf den Inhalt des vorgelegten Verwaltungsaktes.

Bereits aus dem vom Beschwerdeführer im Zuge der Vorhaltbeantwortung vom 29. Dezember 2015 vorgelegten Ausdruck der Website des Unternehmens X zum Einstieg in das Bachelor-/Masterprogramm ergibt sich, nicht bloß aus den Wortlaut, sondern auch aus dem Beschreibungstext, dass das Unternehmen an Fortbildung der Business-Analysten im Rahmen eines Masterstudienlehrganges interessiert ist. Mit E-Mail vom 27. April 2017 gibt das Unternehmen Y dazu an „*dieses [Bachelor-/Masterprogramm] erfordert nach 2 bis 3jähriger Arbeit als Berater ein weiterführendes Master-/MBA-Studium, um die Fähigkeiten weiterzuentwickeln und den nächsten Karriereschritt innerhalb der Firma zu absolvieren. [Aufgrund der ha. Bekannten Grundlagen hat [der Beschwerdeführer] ab 15. Dezember eine unbezahlte Karenz in Anspruch genommen. Die Ausbildung wurde 2015 absolviert*“.

Derartige Arbeits- und Fortbildungsprogramme sind im Bereich der Unternehmensberatung generell üblich und entsprechen der ständigen Praxis (s etwa Karriereprogramm von McKinsey <https://karriere.mckinsey.de/jobs/junior-fellow> oder auch von Roland Berger <https://www.rolandberger.com/de/Join/Your-Opportunity/Career-Starter/Graduates/>). Die Unternehmen wollen es Studienabsolventen bereits vor Abschluss des Masterstudiums ermöglichen im Unternehmen tätig zu sein, mit dem Nutzen frühzeitig potentielle Arbeitskräfte fördern und ausbilden zu können, jedoch geknüpft an die Verpflichtung zum Abschluss eines Masterstudiums zur Erreichung höherer Karrierestufen. Der Vorteil für die Bachelorabsolventen liegt insbesondere – wie auch vom Beschwerdeführer schlüssig dargetan – in der Absolvierung eines MBA-Studienlehrganges, der bereits vorhandene Berufserfahrung als Teilnahmebedingung voraussetzt. Vor dem Hintergrund der Recherchen und der allgemeinen Lebenserfahrung steht für das Bundesfinanzgericht außer Zweifel, dass die Absolvierung eines Masterstudiums für das Fortkommen des Beschwerdeführers als Unternehmensberater unabdingbar war – unabhängig davon für welches Unternehmensberatungsunternehmen der Beschwerdeführer tätig geworden wäre.

Sowohl das „Xing-Profil“ des Beschwerdeführers als auch das vom Unternehmen Y ausgestellte Dienstzeugnis vom 16. Dezember 2016 nennen als Arbeitsbeginn Jänner 2016. Im Jänner 2016 hat der Beschwerdeführer in Österreich Arbeitslosengeld bezogen und gibt auch selbst an, sein Arbeitsantritt wäre zwei Monate nach Studienabschluss gewesen. Nach der allgemeinen Lebenserfahrung ist es nicht unüblich, zwischen zwei Arbeitsverhältnissen bzw nach Abschluss eines Studiums und vor Beginn des nächsten Arbeitsverhältnisses zwei Monate zu pausieren. Dies insbesondere als das Unternehmen Y seinen Unternehmenssitz in der Schweiz hatte, der Beschwerdeführer jedoch aktenkundig nur für die Dauer des Studiums (bis 15. Dezember 2015) eine Einzimmerwohnung am Studienort zur Verfügung hatte. Ein Arbeitgeberwechsel von Österreich in die Schweiz wäre demnach üblicherweise wohl auch mit einem Umzugsaufwand verbunden gewesen, sodass ein nicht unmittelbarer Arbeitsbeginn beim Unternehmen Y nach Abschluss des Studiums üblich und der Lebenserfahrung entsprechend erscheint. In Zusammenschau mit dem Bezug des Arbeitslosengeldes erscheint es – trotz widersprechender Angaben im Dienstzeugnis – wahrscheinlich, dass der Arbeitsbeginn beim Unternehmen Y der 15. März 2016 war, somit jedenfalls im ersten Quartal des Jahres 2016.

Der Beschwerdeführer hat im Vorlageantrag mit Verweis auf die Webseite des Unternehmens X sowie die Tätigkeitsbeschreibung im Dienstzeugnis des Unternehmens Y glaubhaft dargelegt, dass die Aufgaben, die er bei dem Unternehmen Y ausgeübt hat mit jenen vergleichbar gewesen sind, die er bisher bereits beim Unternehmen X als Unternehmensberater ausgeübt hat. Die erhöhte Eigenverantwortung ist auf den Abschluss des MBA-Studienlehrganges zurückzuführen und wäre ihm – entsprechend der aktenkundigen Karriereplanung – auch beim vormaligen Arbeitgeber X zugekommen.

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse durfte das Bundesfinanzgericht daher in freier Beweiswürdigung von den obigen Sachverhaltsfeststellungen ausgehen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

Gemäß § 16 Abs 1 Z 10 erster Satz EStG 1988 sind Werbungskosten 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.

Um eine berufliche Fortbildung handelt es sich, wenn der Steuerpflichtige seine bisherigen beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten verbessert, um im bereits ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden. 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 ua dann gegeben, wenn die erworbenen Kenntnisse in einem wesentlichen Umfang im Rahmen dieser Tätigkeiten verwertet werden können (vgl VwGH 25. Mai 2016, 2013/15/0185; VwGH 26. Juni 2014, 2011/15/0068; VwGH 25. April 2013, 2010/15/0019, mwN).

Eine begünstigte Bildungsmaßnahme liegt jedenfalls vor, wenn die Kenntnisse im Rahmen der ausgeübten Tätigkeit verwertet werden können (vgl VwGH 25. Mai 2016, 2013/15/0185; VwGH 26. Juni 2014, 2011/15/0068). Die Eignung der dafür getätigten Aufwendungen an sich zur Erreichung dieses Ziels ist dabei ausreichend (VwGH 19. Oktober 06, 2005/14/0117).

Fortbildungskosten sind wegen ihres Zusammenhanges mit der bereits ausgeübten Tätigkeit und den darauf beruhenden Einnahmen abzugsfähig (VwGH 28. Oktober 09, 2007/15/0103, mwN). Steht eine Bildungsmaßnahme iZm der bereits ausgeübten Tätigkeit, ist eine Unterscheidung in Fort- oder Ausbildung nicht erforderlich (vgl Jakom/Lenneins EStG, 2021, § 16 Rz 49).

Die belangte Behörde führt aus, die Kosten für das MBA-Programm seien aufgrund des genau definierten „Bachelor-/Masterprogramms“ des Unternehmens X als Werbungskosten abzugsfähig, obwohl bereits mit Abschluss des Studiums der Wirtschafts- und Sozialwissenschaften eine fundierte Ausbildung zur erfolgreichen Ausübung als Unternehmensberater vorgelegen sei. Mit Kündigung beim Unternehmen X bzw mit Bekanntgabe der Absicht, dass ein Verbleib im Unternehmen X aufgrund der

Umstrukturierungen nicht eindeutig vorgesehen sei, würden jedoch die Grundlagen („Bachelor-/Masterprogramm“) für die Anerkennung als Werbungskosten nicht vorliegen.

Dem ist zu entgegnen, dass sich eine Einschränkung des Tätigkeitsbegriffs auf die Tätigkeit bei einem konkreten Arbeitgeber aus dem eindeutigen Gesetzeswortlaut („*ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit*“) nicht ergibt. Eine solche einschränkende Rechtsansicht würde – wie der Beschwerdefall aufzeigt – auch dazu führen, dass berufliche Aufstiegschancen nach Abschluss einer Ausbildung nicht wahrgenommen werden könnten, weil eine Bindung an den vormaligen Arbeitgeber bestünde. Ein Arbeitgeberwechsel wäre dabei auch innerhalb der gleichen Branche, innerhalb derer die Bildungsmaße gleichermaßen geeignet ist die entsprechenden Kenntnisse zu vermitteln, mit dem Verlust der Abzugsfähigkeit von Fortbildungskosten verbunden. Eine solche Sichtweise kann auch im Lichte einer verfassungskonformen Interpretation der Intention des Gesetzgebers nicht zugesonnen werden.

Vielmehr hat das Bundesfinanzgericht in freier Beweiswürdigung festgestellt, dass derartige „Bachelor-/Masterprogramme“ in der Branche der Unternehmensberater üblich sind. Ein berufliches Fortkommen in dieser Branche war – aufgrund der in diesem Bereich generell vorgezeichneten Karrierepläne – ausschließlich mit Abschluss eines Masterstudiums möglich. Dass für den Beschwerdeführer ein berufliches Fortkommen aufgrund des Studienabschlusses möglich war, hat sich auch mit der Rekrutierung durch das Schweizer Unternehmen Y als CEO bestätigt.

Bei der Tätigkeit im Unternehmen Y hat es sich, wie vom Bundesfinanzgericht in freier Beweiswürdigung festgestellt, jedenfalls um eine mit der Tätigkeit als Unternehmensberater im Unternehmen X verwandte Tätigkeit gehandelt. Der Begriff „verwandte“ Tätigkeit ist im Gesetz nicht definiert. Ob eine Tätigkeit mit der ausgeübten Tätigkeitsart verwandt ist, bestimmt sich nach der Verkehrsauffassung. Für eine verwandte Tätigkeit spricht, wenn diese Tätigkeiten (Berufe) üblicherweise gemeinsam am Markt angeboten werden oder die Tätigkeiten im Wesentlichen gleich gelagerte Kenntnisse oder Fähigkeiten erfordern, was an Hand des Berufsbilds bzw des Inhalts der Ausbildungsmaßnahmen zu diesen Berufen zu beurteilen ist (vgl Jakom/*Lenneins* EStG, 2021, § 16 Rz 48). Der Vergleich der Aufgaben, die dem vom Unternehmen Y ausgestellten Dienstzeugnis zu entnehmen sind, mit jenen, die der Beschwerdeführer beim Unternehmen X ausgeübt hat, zeigt auf, dass es sich um gleichwertige Tätigkeiten mit höherer Eigenverantwortung aufgrund der Bildungsmaßnahme gehandelt hat. Es liegen somit jedenfalls verwandte Tätigkeiten vor.

Wie das Bundesfinanzgericht in freier Beweiswürdigung festgestellt hat, konnte der Beschwerdeführer die im MBA-Studienlehrgang erworbenen Kenntnisse im Rahmen der – im Verhältnis zum Unternehmen X gleichwertigen – Aufgaben mit höherer Eigenverantwortung im Unternehmen Y verwerten.

Wenn die belangte Behörde ins Treffen führt, dass der Beschwerdeführer unmittelbar nach Abschluss des MBA-Studienganges bis zum 14. März 2016 arbeitslos gewesen sei, erscheint dies – wie in freier Beweiswürdigung festgestellt – keinesfalls unüblich, um allfällige Vorbereitungen für den Arbeitgeberwechsel ins Ausland zu vorzunehmen. Daran, dass der Beschwerdeführer bereits im Zeitpunkt der Kündigung beim Unternehmen X eine Arbeitszusage vom Unternehmen Y hatte, bestehen keine Zweifel (Rekrutierung im Rahmen der Fallstudie) und wird auch von der belangten Behörde nicht behauptet.

Vor dem Hintergrund der rechtlichen Ausführungen und entsprechend des in freier Beweiswürdigung festgestellten Sachverhaltes lagen im Beschwerdefall die Voraussetzungen für die Abzugsfähigkeit der Fortbildungskosten iHv EUR 62.311,26 im Jahr 2014 gemäß § 16 Abs 1 Z 10 erster Satz EStG 1988 vor.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

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.

Die Rechtsfrage zur Abzugsfähigkeit von Fortbildungskosten ist bereits durch die dargelegte ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes geklärt und ergibt sich im Übrigen aus dem Gesetzestext. Darüberhinaus waren die in freier Beweiswürdigung vorgenommenen Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes entscheidungswesentlich (vgl zB VwGH 25.2.2016, Ra 2016/16/0006). Die Voraussetzungen für eine Revisionszulassung nach Art 133 Abs 4 B-VG liegen somit nicht vor.

Wien, am 30. März 2022