



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vom 25. Juni 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfaehr, vertreten durch FA, vom 22. Juni 2010 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2009 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin beantragte in ihrer auf elektronischem Wege eingereichten **Einkommensteuererklärung 2009** unter anderem die Berücksichtigung folgender Werbungskosten:

- < Weiterbildung zum Bilanzbuchhalter (4.265,66 €)
- < Studium Psychologie Fernuniversität Hagen (454,44 €).

Die Berufungswerberin hätte im Jahr 2009 eine Weiterbildung zum Bilanzbuchhalter abgeschlossen, sowie mit einem Psychologie Studium begonnen. Die Kurse für den Bilanzbuchhalter hätten in Salzburg, die Kurse zum Studium in Steyr stattgefunden.

Mit **Einkommensteuerbescheid 2009 vom 22. Juni 2010** wurde die Einkommensteuer für das Jahr 2009 abweichend von den erklärten Daten festgesetzt.

Da es sich bei den beantragten Aufwendungen für das Psychologie Studium um keine berufsspezifische Fortbildung bzw. eine Ausbildung in einem artverwandten Beruf handle, hätten die beantragten Aufwendungen nicht berücksichtigt werden können.

Wurden Umschulungskosten nicht als Werbungskosten anerkannt, würden jedoch in Folge tatsächlich ein Gesamtüberschuss aus dieser Tätigkeit erzielt werden, so würde dies ein rückwirkendes Ereignis darstellen, das zu einer Bescheidänderung gem. § 295a BAO führen würde.

Mit Eingabe vom 26. Juni 2010 wurde **Berufung** gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 vom 22. Juni 2010 eingereicht.

Nach Ansicht der Berufungswerberin sei das Studium der Psychologie eine Zusatzausbildung, die sie für ihren weiteren beruflichen Werdegang benötigen würde. Das Psychologie Studium an der Fernuniversität Hagen sei vor allem auf Wirtschaftspsychologie spezialisiert und diese Zusatzqualifikation sei es, durch die sich die Berufungswerberin bessere Berufschancen am Arbeitsmarkt erhoffe, da sie verstärkt im Bereich Consulting tätig sein möchte. Gerade in diesem Bereich sei neben einer betriebswirtschaftlichen Ausbildung, vor allem im Rechnungswesen, auch eine fundierte Ausbildung in Wirtschaftspsychologie erforderlich, da dies vor allem in den Bereichen Marketing und Marktforschung sehr wichtig sei.

Mit **Berufungsvorentscheidung** vom 21. September 2010 wurde die Berufung vom 26. Juni 2010 als unbegründet abgewiesen.

Begründend wurde ausgeführt, dass das Abzugsverbot gem. § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a als wesentliche Aussage ein Abzugsverbot gemischt veranlasster Aufwendungen enthalte. Es solle nämlich vermieden werden, dass der Steuerpflichtige auf Grund der Eigenschaft seines Berufes eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abzugsfähig machen könne. Eine Regelung, der zufolge Aufwendungen der Lebensführung nur bei jenen Steuerpflichtigen berücksichtigt werden könnten, bei denen die Möglichkeit einer Veranlassung durch die Einkünfteerzielung gegeben sei, würde gegen den Gleichheitssatz verstoßen. Bei Aufwendungen, die auch in den Kreis der privaten Lebensführung fallen, müsse danach ein strenger Maßstab angelegt werden. Da die im gegenständlichen Fall beantragten Fortbildungskosten einerseits einen privaten als auch beruflichen Anlass vermitteln und keine auf die Berufsgruppe des Steuerpflichtigen zugeschnittene Fortbildung vorliege, hätte dem Berufsbegehren nicht stattgegeben werden können.

Mit **Eingabe vom 12. Oktober 2010** wurde abermals Einspruch gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 eingereicht (sog. **Vorlageantrag**):

Lt. VwGH Urteil 14/2763/80 vom 7.4.1981 sei ein Zweitstudium dann absetzbar, wenn eine qualifizierte Verflechtung zum Erststudium bestehe und das Zweitstudium seiner Art nach geeignet sei, den für die praktische Berufsausübung gegebenen Wissenstand auszubauen. Bei dem von der Berufungswerberin belegtem Psychologie Studium würde es sich um eine

artverwandte Zusatzausbildung handeln, die sie vor allem im Bereich Unternehmensberatung benötigen würde, da sie im Rahmen der momentanen Tätigkeit auch personalbezogene Beratungsleistungen erbringen müsse und darüber hinaus in ihrer Funktion als Teamleiter verstärkt in den Bereichen Teambildung und Mitarbeiterförderung tätig sei.

Genau diese Tatbestände würde das Psychologie Studium an der Fernuniversität Hagen abdecken. Als Nachweis, dass es sich nicht um ein medizinisches Studium handle, würden Auszüge aus dem Studienplan vorgelegt.

Studienplan (von der Berufungswerberin markierte Stellen):

< Module:

Sozialpsychologie, Entwicklungspsychologie, Arbeits- und Organisationspsychologie, Pädagogische Psychologie

< Inhalte Sozialpsychologie:

Soziale Wahrnehmung und soziale Informationsverarbeitung; Interpersonale Beziehungen, Menschen in Gruppen; sozialer Einfluss; Arbeiten in Gruppen und Gruppenleistungen; Führung, Macht und Machtmissbrauch; Intergruppenverhalten; Intergruppenkonflikte und Interventionen; sozialpolitische Partizipation; prosoziales Verhalten und Fördermöglichkeiten

< Inhalte Arbeits- und Organisationspsychologie:

Grundlagen der Arbeitspsychologie; Arbeits- und anforderungsanalytische Verfahren; Arbeitsgestaltung und Arbeitssicherheit; Belastung und Beanspruchung; Bedeutung beruflicher Arbeit und Arbeitslosigkeit; rechtliche Aspekte der Eignungs- und Leistungsbeurteilung; Personalentwicklung; Arbeitsmotivation; Arbeitszufriedenheit; Macht und Einfluss in Organisationen; Theorien und Befunde zum Thema Führung; Konflikte und Vertrauen in Organisationen; Kreativität und Innovation; Teamarbeit; Organisationstheorien und –entwicklung.

< Pädagogische Psychologie:

Strategien und Maßnahmen zur Optimierung von Wissen und Können.

Mit **Vorlagebericht vom 27. Oktober 2010** wurde gegenständliche Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Gemäß [§ 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988](#) in der für das Streitjahr geltenden Fassung 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.

Gemäß [§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988](#) dürfen bei den einzelnen Einkünfte Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung nicht abgezogen werden, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

Die Berufungswerberin ist in einer Steuer- und Wirtschaftsberatungskanzlei nichtselbständig beschäftigt.

In ihrer Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung führte sie als genaue Bezeichnung ihrer beruflichen Tätigkeit „WT Assistent“ an.

Sie hat ihre Ausbildung an der Fachhochschule W (Dipl.Bw.) für Handelsmanagement in den Bereichen Personal, Marketing und Controlling absolviert (aus www.xing.com).

Lt. Vorlageantrag ist die Berufungswerberin vor allem im Bereich Unternehmensberatung tätig. Derzeit sind auch personalbezogene Beratungsleistungen (Teambildung, Mitarbeiterförderung) zu erbringen.

Die Berufungswerberin absolviert nach eigenen Angaben diese Bildungsmaßnahmen als Ergänzung zu ihrer derzeit ausgeübten Tätigkeit; es ist also eine Beurteilung dahingehend vorzunehmen ob sog. Fortbildungsaufwendungen vorliegen. Eine neue Tätigkeit in einem artverwandten Beruf (Ausbildung) bzw. eine gänzlich neue berufliche Tätigkeit (Umschulung) wurde nicht behauptet.

Anzuführen ist weiters, dass die Berufungswerberin auch eine Fortbildung in „Bilanzbuchhaltung“ absolviert hat (hier nicht strittig; als Fortbildungsaufwand berücksichtigt).

Fortbildungskosten dienen dazu, im jeweils ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben, um den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden. Merkmal beruflicher Fortbildung ist es, dass sie der Verbesserung der Kenntnisse und Fähigkeiten im bisher ausgeübten Beruf dient (vgl. VwGH 22.11.1995, 95/15/0161).

Für die Qualifikation von Werbungskosten im Sinne des § 16 EStG 1988 ist also eine konkrete Einkunftsquelle bzw. Tätigkeit maßgeblich (konkretes Arbeits- oder Dienstverhältnis; konkrete berufliche Tätigkeit):

- Arbeitgeber AG
- WT Assistent.

Von einem Zusammenhang mit der ausgeübten oder verwandten Tätigkeit ist dann auszugehen, wenn die durch die Bildungsmaßnahme erworbenen Kenntnisse in einem **wesentlichen Umfang** im Rahmen der ausgeübten (verwandten) Tätigkeit verwertet

werden können.

Ist daher eine umfassende Umschulungsmaßnahme nicht abzugsfähig, weil sie mit der ausgeübten (verwandten) Tätigkeit nicht im Zusammenhang steht und wird in weiterer Folge jedoch eine neue Tätigkeit, die auf Grund der abgeschlossenen Umschulungsmaßnahme zu einem neuen Beruf führt, aufgenommen, sind die Aufwendungen für diese Bildungsmaßnahmen ab Beginn dieser Ausübung der neuen Tätigkeit grundsätzlich steuerlich abzugsfähig.

Im gegenständlich zu beurteilenden Fall ist strittig, ob die Berücksichtigung von Ausgaben für die Absolvierung eines Studiums der Psychologie als Fortbildungskosten im Bereich Steuer- und Wirtschaftsberatung abzugsfähig sind.

Den Angaben der Berufungswerberin folgend, ist das Psychologie Studium vor allem auf Wirtschaftspsychologie spezialisiert. Die Berufungswerberin möchte verstärkt im Bereich Consulting tätig sein. Dabei sei neben der betriebswirtschaftlichen Ausbildung auch eine fundierte Ausbildung in Wirtschaftspsychologie erforderlich (lt. Berufungsschrift vom 25. Juni 2010).

Im Vorlageantrag vom 12. Dezember 2010 führte die Berufungswerberin aus, dass dieses Studium vor allem im Bereich der Unternehmensberatung benötigt werde. (personalbezogene Beratungsleistungen; als Teamleiter auch Mitarbeiterförderung).

Wie aus dem von der Berufungswerberin vorgelegten Studienplan hervorgeht, umfasst das Studium der Psychologie natürlich auch Teilbereiche, welche für die Tätigkeit der Berufungswerberin dienlich sein können. Es umfasst aber auch sehr umfangreiche Themengebiete und Studienschwerpunkte, die offensichtlich nicht in dieses Tätigkeitsumfeld passen.

Von den elf Modulen wurden von der Berufungswerberin selbst lediglich vier Bereiche als für die derzeit ausgeübte Tätigkeit relevant markiert.

Wie aus den einzelnen Modulen ersichtlich ist, stellt sich die Frage, wie generell bei Universitätsstudien, ob derartige Bildungsmaßnahmen als Fortbildungsaufwand geeignet sind. Würde diesbezüglich nicht Umschulungsaufwand vorliegen.

Kosten eines Zweitstudiums würden allenfalls Fortbildungsaufwand darstellen, wenn eine **qualifizierte** Verflechtung zum Erststudium besteht.

Eine derart qualifizierte Verflechtung des Studiums der Psychologie mit dem an der Fachhochschule W (Personal, Marketing, Controlling) absolviertem Studium kann hier keinesfalls unterstellt und erkannt werden:

< aus Wikipedia „Psychologie“:

„Psychologie ist eine empirische Wissenschaft. Sie beschreibt und erklärt das Erleben und Verhalten des Menschen, seine Entwicklung im Laufe des Lebens und alle dafür maßgeblichen inneren und äußeren Ursachen und Bedingungen.

Der Begriff stammt aus dem Altgriechischen (ψυχή psyché „Hauch“, „Seele“, „Gemüt“ sowie λόγος λόγος „Lehre“, „Wissenschaft“) und bedeutet ursprünglich Atemkunde oder Lebenslehre, wird heute üblicherweise jedoch mit „Seelenkunde“ wiedergegeben (im Englischen dagegen „study of the mind“).

*Psychologie ist als Wissenschaft **bereichsübergreifend**. Sie lässt sich weder den Naturwissenschaften, noch den Sozialwissenschaften oder Geisteswissenschaften allein zuordnen. Ihre Grundlage wird von einer Anthropologie im weitesten Sinn gebildet. Eine aus dem angelsächsischen Raum stammende Einteilung untergliedert Psychologie im Sinne der Behavioural sciences nur in Verhaltenswissenschaft, Kognitionswissenschaft und Neurowissenschaft.*

Neben der akademischen Psychologie existiert eine Alltagspsychologie. Sie ist nur vereinzelt Gegenstand der akademischen Disziplin, von der hier die Rede ist. Sie bedient sich ursprünglich akademisch-psychologischer Konzepte und Begriffe, die in die Alltagssprache eingeflossen sind, und beruft sich gerne auf den sog. „gesunden Menschenverstand“. Dessen Erkenntnisse können wissenschaftlichen Ansprüchen - etwa hinsichtlich ihrer Objektivität, Reliabilität und Validität - jedoch nicht genügen.“

Eine **berufliche Bedingtheit** des streitgegenständlichen Studiums mit der von der Berufungswerberin gegenwärtig ausgeübten Tätigkeit kann nicht erkannt werden; auch dann nicht, wenn sie offensichtlich vermehrt im Unternehmensberatungsbereich (lt. Vorlageantrag) tätig sein wird. Wesentliche Inhalte in der Unternehmensberatung liegen jedenfalls im wirtschaftlichen Umfeld (Rechnungswesen).

< aus Wikipedia „Unternehmensberatung:

„Unternehmensberater (oft auch als Managementberater bezeichnet) bieten anderen Unternehmen eine Beratung als Dienstleistung an. Oft ist das Management der Kunden (bzw. Klienten) Gegenstand der Beratung, manchmal aber auch fachliche Entscheidungen und Veränderungen wie z. B. bei speziellen Ingenieurleistungen oder Personalfragen.

Für die Unternehmensberatung gibt es unterschiedliche Bezeichnungen:

Wirtschaftsberatung ist keine offizielle Berufsbezeichnung mit gesetzlicher Grundlage.

Oft wird auch der Anglizismus Consulting für die Beratung an sich und Consultancy oder Consultant für die Organisation oder Person des Beraters verwendet.

Unternehmensberater ist in Österreich eine geschützte Berufsbezeichnung nach der Gewerbeordnung.

Unternehmensberater erbringen ihre Dienstleistung mit und am Kunden, weshalb

umgangssprachlich häufig von „Mandat“ oder „Engagement“ gesprochen wird und die Kunden als „Klienten“ oder „Mandanten“ bezeichnet werden.“

Es sind also keine sog. Fortbildungsaufwendungen zu erkennen, da der Umfang dieses Studiums weit über das im Rahmen der derzeit ausgeübten Tätigkeit der Berufungswerberin hinausgeht; eine eindeutige Zielrichtung, welche die Tätigkeitsbereiche der Berufungswerberin unmittelbar zum Inhalt hat, kann nicht erkannt werden.

Nach Ansicht des erkennenden Senates stellt ein (ordentliches) Universitätsstudium eine typische Ausbildungs- und keine Fortbildungsmaßnahme dar. Nach der Verkehrsauffassung werden gerade bei diesem Studium Kenntnisse vermittelt, welche eine umfassende Grundlage für verschiedene (neue) Berufe darstellen können.

Zusammenfassend ist also festzustellen, dass die Berufungswerberin nicht dargestellt hat, einen anderen (neuen) Beruf ausüben zu wollen.

< Umschulungsaufwendungen liegen demnach nicht vor.

Es wurde auch nicht dargestellt, dass die Berufungswerberin eine andere (verwandte) berufliche Tätigkeit ausüben will.

< Ausbildungsaufwendungen liegen demnach nicht vor.

Das Studium der Psychologie bietet aber eine derart umfassende Bildung, dass sie entweder als Ausbildung oder als Umschulung einzustufen wäre.

< Als Fortbildungsaufwand im derzeit ausgeübten Beruf (WT Assistent) kann ein derartiges Studium keinesfalls qualifiziert werden.

Linz, am 16. September 2011