



Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch WT, vom 26. Juli 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes FA vom 9. Juli 2010 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2009 entschieden:

Der angefochtene Bescheid und die Berufungsvorentscheidung werden gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Begründung

Der Berufungswerber machte in seiner elektronisch eingereichten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2009 unter anderem Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Studium der Psychologie (Ausdrucke € 32,51, Fahrtkosten € 910,60) geltend. Auf Vorhalt führte der Berufungswerber in dem am 7.5.2010 eingebrachten Schriftsatz aus, dass er das Studium sowohl beruflich bedingt begonnen habe als auch in Hinblick auf eine berufliche Neuorientierung. Im beruflichen Zusammenhang sei das Studium erforderlich, um mit den aus dem zunehmenden Druck im Bankwesen resultierenden Phänomenen wie des Burn-out und der Alkoholsucht umgehen zu können, da mit dem Druck entstehende psychische Erkrankungen auch an seiner Arbeitsstelle zunähmen. Die besuchten Vorlesungen beträfen die Bereiche Sozialpsychologie und Arbeitspsychologie sowie sonstige hauptsächlich im Arbeitsbereich erforderliche Vorlesungen. Die mit der Absolvierung des Studiums angestrebte berufliche Neuorientierung sei in der Überlegung begründet, dass in Folge der Finanzkrise die Pensionen, sowohl die staatliche als auch jene aus den

Pensionskassen, nicht gesichert seien und die derzeit ausgeübte Tätigkeit als Leiter einer Bank über eine Zeitspanne bis 70 Jahre unmöglich sei. Psychologie sei eine der wenigen Branchen, wo das Alter und die entsprechenden Erfahrungen förderlich seien. Weiters wies der Berufungswerber darauf hin, dass er alle Prüfungen absolviert habe.

Die Abgabenbehörde erster Instanz wies mit Veranlagungsbescheid vom 9.7.2010 den Antrag auf Berücksichtigung dieser Kosten als Werbungskosten mit der Begründung, dass es sich nicht um Fortbildungskosten im Zusammenhang mit dem derzeitigen Beruf handle, ab.

In der dagegen am 26.7.2010 eingebrachten Berufung führte der Berufungswerber aus:

„Meine Aufgabe in der Bank der Stadt X. besteht in Neueinstellung sämtlicher MitarbeiterInnen für den Vertrieb (rund 40 Vorstellungsgespräche pro Jahr) Motivation der MitarbeiterInnen, Mitarbeitercoaching, Mitarbeitergespräche, Problemlösungen und Entscheidungen in allen Bereichen des Bankgeschäfts im Zusammenhang mit Kunden und MitarbeiterInnen. Wissensmanagement, Durchführung von Workshops zur kreativen Ideenfindung, Durchführung von Workshops zur strategischen Planung, Beratung der Führungskräfte bei Problemen mit ihren MitarbeiterInnen (alleine in diesem Jahr 2 Burn-out-Fälle und 1 Fall von Alkoholmissbrauch), Teamorganisation. Zudem obliegt mir der gesamte Bereich Werbung, Verkaufsförderung, Qualitätsmanagement und Marketing. Dabei stellen sich die Fragen, wie wird die Bank von den Kunden wahrgenommen oder was beeinflusst die Einstellung der Bevölkerung in Bezug auf die Bank etc.“

Ich bin persönlich für das Wohlergehen, Engagement und Produktivität von rund 80 MitarbeiterInnen verantwortlich und gemeinsam mit meinen Kollegen für rund 140 MitarbeiterInnen.

Mein Aufgabenbereich deckt sich zu 100 % mit den Themen der Veranstaltungen, die ich in Innsbruck besuche. Es fallen dabei außer den Fahrtkosten nur geringe weitere Ausgaben an. Wenn ich die zur Bewältigung meines umfangreichen Aufgabenbereiches notwendigen Ausbildungsmaßnahmen im Rahmen von am Markt angebotenen Seminaren absolvieren würde, fallen immense Kosten an. Der Besuch von Vorlesungen an der Universität Innsbruck stellt eine enorm kostengünstige und dabei ausgesprochen ausführliche und sofort in der Praxis umzusetzende Fortbildung dar.

Ich versichere, dass, mit Ausnahme von 4 Vorlesungen (am 20.11., 27.11., 4.12. und 14.12.2009 jeweils Entwicklungspsychologie) sämtliche Veranstaltungen zur Erlangung von Kenntnissen dienen, die für meine derzeitig ausgeübte Tätigkeit von enormer Bedeutung sind (z.B.: starke Zunahme psychischer Belastungen und Störungen bei MitarbeiterInnen, gezielte Bewerbungstraining von Bewerbern wo nur durch Kenntnisse der nonverbalen Kommunikation Motivation und Einstellung der Bewerber erkannt werden können, Starker Druck auf MitarbeiterInnen durch hohe Verkaufsziele und entsprechende Maßnahmen, damit umzugehen etc.). Mit der von mir gewählten Fortbildungsmaßnahme haben sich meine Kenntnisse und Fähigkeiten in meinem Beruf verbessert.

Deshalb ersuche ich, die Fahrtkosten von 910,60 abzüglich der 4 o.a. Vorlesungen (140,80), sowie die der Bank vergüteten Ausdrucke der Vorlesungsunterlagen von 32,51 bei der Neuberechnung des Einkommensteuerbescheides zu berücksichtigen.

Im Jahr 2010 habe ich bisher mit den Vorlesungen Nonverbale Kommunikation, Sozialpsychologie, Fehlermanagement und Problemlösung in Betrieben sowie Kreativität und schöpferisches Denken wiederum Vorlesungen, die meinen unmittelbaren Arbeitsbereich betreffen, besucht. Ich werde auch nur diese Veranstaltungen im nächsten Jahr anführen. Andere Vorlesungen, die nicht direkt mein Arbeitsgebiet betreffen, interessieren mich nicht und werden von mir nur besucht, wenn sie verpflichtend sind."

Mit Berufungsvorentscheidung vom 16.9.2010 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Zur Begründung führte die Abgabenbehörde erster Instanz aus, dass die geltend gemachten Fahrtkosten zu den Vorlesungen des Psychologiestudiums keine berufsspezifische Fortbildung darstelle, da dieses Studium für die Ausübung des Berufes von Nutzen sein kann, aber keinesfalls notwendig sei. Für die Sicherung der Einnahmen als Vorstandsdirektor der Bank sei keine Notwendigkeit gegeben, ein Psychologiestudium zu absolvieren.

Mit Schriftsatz vom 13.10.2010 reichte der steuerliche Vertreter den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz ein und begründete diesen wie folgt:

„Bei Frage der Abzugsfähigkeit der geltend gemachten Bildungskosten ist als Grundfrage zu klären, ob zwischen der bereits ausgeübten Tätigkeit als Vorstand der Bank X. und der geltend gemachten Bildungsmaßnahme ein Zusammenhang in der Form hergestellt werden kann, dass durch die konkrete Bildungsmaßnahme eine Verbesserung der Kenntnisse und Fähigkeiten im bisher ausgeübten Beruf RZ 358 LStRL VwGH 22.11.1955 eintritt. In diesem Sinne fordern auch die LStRL RZ 364 eine "Förderung" des bereits ausgeübten Berufes durch das Zweitstudium.

Unser Mandant ist seit dem 01.03.1993 als Vorstand bei der Bank der Stadt X. beschäftigt. Neben unserem Mandanten gibt es zwei weitere Vorstände. Zwischen den Vorständen gibt es eine klare organisatorische Aufteilung der Vorstandsaufgaben. Zu den Schwerpunkten der beruflichen Aufgaben unseres Mandanten zählen folgende Bereiche:

Personalauswahl, Personalführung, Motivation für den Bereich Markt mit derzeit 88 Mitarbeitern

Die Funktion des "Personalchefs" hat sich von der ursprünglichen Funktion als jemand der Mitarbeiter einstellt bzw. Dienstverhältnisse mit den Mitarbeitern auflöst wesentlich gewandelt. In der aktuellen betriebswirtschaftlichen Literatur besteht Einigkeit darin, dass wirtschaftliche und soziale Prozesse zusammenhängen. Eine hohe Mitarbeiterzufriedenheit bewirkt eine höhere Arbeitsproduktivität, kreativere Forschung und Entwicklung, weniger Betriebskosten, eine längere Betriebszugehörigkeit, langfristige Bindung hochqualifizierter Mitarbeiter ("Talente") und vermehrtes

Interesse hochwertiger Bewerber, weniger Krankenstand und Fehlzeiten, geringere Personalkosten, höhere Leistungen, schnellere Reaktion auf Veränderungen am Markt.

Ziele sind: Sicherung der Arbeitsplätze, des Einkommens in ausreichender Höhe und der Arbeitsfähigkeit, das Gewinnen und Halten der optimalen Mitarbeiter ohne dafür zu viel Geld auszugeben, die Gestaltung und Verbesserung des Arbeitsklimas und der Führungskultur und die Bündelung aller Kräfte auf das Unternehmensziel. Zur Zielerreichung dient neben anderen Werkzeugen vor allem ein aktives Mitarbeitercoaching.

Der Lehrplan für das Bachelorstudium der Psychologie umfasst folgende Pflichtmodule, die von unserem Mandanten auch in seiner tagtäglichen Arbeit eingesetzt werden:

Pflichtmodul: Allgemeine Psychologie A (Auszug):

Einführenden Überblick über die Ziele und Themenbereiche der Allgemeinen Psychologie (z.B. Motorik, Wahrnehmung, Lernen, Gedächtnis, Wissen, Denken, Problemlösen, Entscheiden, Sprache, Motivation, Emotion).

Denken als wissensgestütztes Bearbeiten von Aufgaben, das Denken als Problemlösen, das schöpferische Denken sowie das Entscheiden im Aufgabenbearbeiten und Problemlösen.

Pflichtmodul: Allgemeine Psychologie B (Auszug):

Arten des Lernens, elementare Lernmechanismen und Lerntheorien.

In dieser Lehrveranstaltung stehen Theorien, Konzepte und Ansätze der Motivations- und Emotionspsychologie im Zentrum.

Pflichtmodul: Grundlagen der Angewandten Psychologie (Auszug):

Arbeits- und Organisationspsychologie:

Themenbereiche wie die psychische Regulation von Arbeitsstätten, Arbeit und Gesundheit, Kompetenzentwicklung in der Arbeitstätigkeit, Arbeitszufriedenheit und -motivation, menschengerechte und persönlichkeitsförderliche Arbeitsgestaltung.

Organisationstheorien, Managementkonzepte und Führung. Personalauswahl, -beurteilung und -entwicklung, Gruppen- und Teamarbeit, Organisationsentwicklung, betriebliche Gesundheitsförderung, Vereinbarkeit von Arbeit und Familie, MitarbeiterInnenbeteiligung und organisatorische Demokratie, wirtschaftsethische Probleme.

Pflichtmodul: Entwicklungspsychologie (Auszug):

Die Lehrveranstaltung gibt einen Überblick über die Entwicklung im Jugendalter bis ins späte Erwachsenenalter und berücksichtigt dabei kulturelle und geschlechtsspezifische Aspekte. Die grundlegenden Verläufe emotionaler, sozialer, kognitiver und körperlicher Entwicklung werden mit einem Fokus auf die Bewältigung von Krisen und kritischen Lebensereignissen erörtert.

Pflichtmodul: Persönlichkeits- und differentielle Psychologie (Auszug):

Das Konzept der Stabilität der Persönlichkeit wird erörtert. Einflüsse auf die Entwicklung von Persönlichkeit werden unter Hinführung zum Interaktionismus demonstriert.

Sie entwickeln ein Verständnis für Konzepte wie Stabilität der Persönlichkeit, Anlage-Umwelt-Interaktionen und typische methodische Vorgehensweisen

... ist der Studierende in der Lage, ein komplexes und dem Stand der Wissenschaft entsprechendes Verständnis von Persönlichkeit auf sich selbst und andere anzuwenden.

Pflichtmodul: Sozialpsychologie (Auszug)

Einführung in die wichtigsten theoretischen Erklärungen und empirischen Befunde zu sozialen Motiven wie Bindung, Aggression, prosoziales Verhalten, Gerechtigkeit, Macht und Kontrolle und zur sozialen Informationsverarbeitung gegeben.

Einblick über die Gruppenforschung (z.B. Konformität, Gehorsam, Innovation, Führung, Gruppenentscheidungen, Gruppenleistungen)

Spezielle Themen der Sozialpsychologie, wie Interaktion und Kommunikation, nonverbale Kommunikation,

.... Gruppendynamik, Konfliktmanagement, ... Medien, Werbung

Die heutige Funktion und die Ziele einer modernen Personalführung bringen es mit sich, dass es nicht mehr nur den klassischen Zugang zu Führungspositionen im Bereich Personal aus den juristischen oder betriebswirtschaftlichen Studien sondern auch aus dem Studienzweig Psychologie mit einer Spezialisierung in der Arbeits- und Organisationspsychologie gibt.

In diesem Sinne vertreten wir die klare Auffassung, dass das Studium der Psychologie die heute ausgeführte Tätigkeit unseres Mandanten als Personalverantwortlicher für den Bereich Markt mit ca. 90 Mitarbeitern unterstützt bzw. erweitert. Im Sinne der LStRL RZ 364 besteht zwischen dem tatsächlich ausgeübten Beruf und der Fortbildungsmaßnahme Studium der Psychologie eine klar erkennbare Verflechtung, die zur steuerlichen Abzugsfähigkeit der diesbezüglichen Fortbildungskosten führt."

Gemäß [§ 16 Abs. 1 EStG 1988](#) sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Nach Z. 10 dieser Gesetzesstelle sind Werbungskosten auch die 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.

Gegenstand des Berufungsverfahrens ist die Frage, ob und inwieweit Aufwendungen für die Absolvierung eines Psychologiestudiums als Werbungskosten absetzbar sind. Der Berufungswerber gibt den Veranlassungszusammenhang mit den Erfordernissen des ausgeübten Berufes sowie der Vorbereitung einer künftigen Tätigkeit an.

1) Aufwendungen für Umschulungsmaßnahmen

Sowohl nach [§ 16 Abs. 1 Z. 10 EStG 1988](#) als auch nach [§ 4 Abs. 4 Z. 7 EStG 1988](#) sind Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen, bei der Bemessung der Einkommensteuer einkommensmindernd zu berücksichtigen. Im Wesentlichen handelt es sich dabei um vorweggenommene Werbungskosten oder Betriebsausgaben, sodass Voraussetzung hiefür neben der Erfüllung der die Bildungsmaßnahme definierenden Tatbestandselemente wie ihre Umfassendheit auch das Vorliegen von Umständen ist, aus welchen hervorgeht, dass der Steuerpflichtige zum Zeitpunkt der Entstehung der Kosten die ernsthafte Absicht zur Einkünftezielung im neuen, durch die Umschulung angestrebten Beruf hat. Ist die derzeitige Einkünftezielung nicht gefährdet oder lässt die Umschulung keine höheren Einkünfte erwarten, wird die Intensität der Nachweisführung erhöht sein (Doralt, EStG13, § 16 Tz 203/4/2 m.w.N.).

Der Berufungswerber führt in der am 7.5.2010 eingereichten Vorhaltebeantwortung hierzu lediglich aus, dass er von den gegebenen wirtschaftlichen Entwicklungen ausgehend mit einer generell verlängerten Berufstätigkeit rechne und Vorsorge treffen wolle, dieser Verpflichtung nachzukommen. Dies sei im gegenwärtig ausgeübten Beruf der Leitung einer Bank über eine Zeitspanne von 70 Jahren nicht möglich. Abgesehen davon, dass weder die Stichhaltigkeit der Argumentation noch die näheren Umstände hierzu konkret dargelegt wurden, wird mit dem Vorbringen auch nicht dargetan, dass der Berufungswerber im Zeitpunkt des Entstehens der Kosten tatsächlich einen Berufswechsel angestrebt hätte. Vielmehr machte er die Entscheidung hierzu von allgemeinen, nicht absehbaren wirtschaftlichen und persönlichen Entwicklungen sowohl dem Grunde als auch dem Zeitpunkt nach abhängig. Von einer Umschulungsmaßnahme im Sinne von [§§ 16](#) und [4 EStG 1988](#) kann daher nach den Ausführungen des Berufungswerbers in der Vorhalteergänzung nicht ausgegangen werden.

2) Fortbildungsmaßnahmen

a) Fortbildungsmaßnahmen liegen dann vor, 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 bzw. den Beruf besser ausüben zu können (VwGH vom 29.11.1994, [90/14/0215](#), VwGH vom 22.11.1995,

[95/15/0161](#); VwGH vom 24.9.99, [99/14/0096](#); VwGH vom 29.1.2004, [2000/15/0009](#); VwGH vom 24.6.2004, [2001/15/0184](#); VwGH vom 28.10.2004, [2001/15/0050](#); VwGH vom 21.12.2005, [2001/14/0102](#); VwGH vom 19.10.2006, [2005/14/0117](#)). Die Eignung der Bildungsmaßnahme, die erforderlichen Kenntnisse hiefür zu vermitteln und die Berufschancen zu erhalten und zu verbessern, reicht an sich aus. Weder ist erforderlich, dass zunächst konkret erkennbare Auswirkungen auf die Einkünfte festzustellen sind, noch bedarf es einer konkreten Gefährdung der beruflichen Stellung oder des beruflichen Fortkommens für die Beurteilung als begünstigte Fortbildungsmaßnahme (VwGH vom 29.11.1994, [90/14/0215](#)).

b) Seit der Novellierung des [§ 16 Abs. 1 Z. 10 EStG 1988](#) durch BGBl. I Nr. 106/99 (Steuerreformgesetz 2000) sind auch Ausbildungskosten als Werbungskosten aus dem Titel der Fortbildung absetzbar. Kosten im Zusammenhang mit Universitätsstudien waren darin noch nicht erfasst, sie fanden in diesen Werbungskostenbegriff erst durch BGBl. I Nr. 71/03 (Budgetbegleitgesetz 2003, mit Wirkung ab 2004 sind Studiengebühren abziehbar) und BGBl. I Nr. 180/04 (Abgabenänderungsgesetz 2004, rückwirkend ab 2003 sind sämtliche Kosten eines Studiums mit Ausnahme der in [§ 16 Abs. 1 Z. 10 EStG 1988](#) bestimmten Deckelung der Nächtigungsgebühren abziehbar) Eingang. Gegenüber der früheren Rechtslage sind nunmehr sohin auch Ausbildungsmaßnahmen als Fortbildungskosten absetzbar, wenn sie einer weiteren Berufsentwicklung im ausgeübtem oder in einem dem ausgeübten Beruf artverwandten Beruf dienen (EB zur RV zum Steuerreformgesetz 2000).

c) Als nach wie vor nicht abzugsfähig sind den Materialien zufolge solche Bildungsmaßnahmen zu behandeln, welche allgemeinbildenden Charakter haben (z.B. AHS-Matura), sowie Aufwendungen für Ausbildungen, die der privaten Lebensführung dienen (zB Persönlichkeitsentwicklung, Sport, Esoterik, B-Führerschein). Zur Abgrenzung solcher Aufwendungen von den abzugsfähigen Aufwendungen für Fortbildung ist anhand der Lehrinhalte zu prüfen, ob eine Bildungsmaßnahme mit Anziehungskraft auf Personen vorliegt, welche diese aus einem privatem, allgemeinen Interesse an den dort gebotenen Informationen besuchen. Indizien für eine berufliche Veranlassung stellen hierbei die Homogenität des Teilnehmerkreises, die spezifische Bezogenheit der Themen auf den Beruf des Steuerpflichtigen und die Eingebundenheit des Arbeitgebers (Kostenübernahme, Kursauswahl, Gewährung bezahlter Freizeit) dar. In Fällen von Aufwendungen, welche ihrer Art nach eine private Veranlassung nahe legen, bietet die Notwendigkeit ein taugliches Abgrenzungskriterium (Lenneis in Jakom, EStG 2012, § 16 Rz 52; Atzmüller/Lattner in Wiesner /Grabner /Wanke, MSA ESt, 12. EL § 16 Anm 140). Hinsichtlich der persönlichkeitsbildenden Lehrveranstaltungen hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 29.11.1994, 90/14/0215, weiters zum Ausdruck gebracht, dass nicht eine typisierende Betrachtung Platz zu greifen hat, sondern eine Beurteilung im Einzelfall abgestellt

auf die konkreten Anforderungen des Berufes vorzunehmen ist. So sind selbst Aufwendungen für die Persönlichkeitsentwicklung dann nicht vom Abzug ausgeschlossen, wenn im Rahmen der ausgeübten Einkunftsquelle eine entsprechende psychologische Schulung erforderlich ist (Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Tz. 2 zu § 16 Abs. 1 Z 10 m.w.N.). Maßgeblich ist dabei der konkret ausgeübte Beruf, nicht jedoch eine frühere Tätigkeit, ein früher erlernter Beruf oder ein abstraktes Berufsbild (VwGH vom 24.9.1999, [99/14/0096](#); Atzmüller/Lattner in Wiesner/Grabner/Wanke, MSA EStG 12. EL § 16 Anm 137). Es ist Sache des Steuerpflichtigen, konkret darzustellen, in welchen beruflichen Situationen und auf welche Weise die durch die Bildungsmaßnahme gewonnenen Kenntnisse einsetzbar sind und eingesetzt werden (VwGH vom 24.6.2004, [2001/15/0184](#)).

d) Ordentliche Universitätsstudien sind Bildungsmaßnahmen, welche sich vorwiegend an noch nicht berufstätige Personen richten und die Grundlagen für die Ausübung in verschiedenen verwandten Berufen in einer dementsprechenden Bandbreite von Themen vermitteln. Der Umstand, dass die Wahl eines Studiums stets im Zusammenhang mit der persönlichen Eignung und Interessenslage steht, und die sich aus der Natur eines Universitätsstudiums ergebende nicht einzelberufsspezifische Ausrichtung sind einer Ausbildungsmaßnahme immanent. Die Aufwendungen solcher Bildungsmaßnahmen werden vom Gesetzgeber ausdrücklich als Fortbildungskosten anerkannt, sodass den Kriterien der Homogenität des Teilnehmerkreises und der Vermengung mit persönlichen Interessen für Abgrenzungszwecke in Bezug auf Universitätsstudien keine entscheidende Relevanz zukommen kann. Der Verwaltungsgerichtshof legte an Fälle, in denen Ausbildungsmaßnahmen und damit verschiedenen Berufen dienliche Bildungsmaßnahmen zur Beurteilung anstanden, den Maßstab des Nutzens für den ausgeübten Beruf an und leitet hieraus das Bestehen des für Fortbildungsmaßnahmen geforderten objektiven Zusammenhangs mit dem Beruf ab (VwGH vom 22.9.2005, [2003/14/0090](#); vom 3.11.2005, 2003/15/0064). Im Erkenntnis vom 22.11.2006, 2004/15/0143, trifft das Höchstgericht die ausdrückliche Feststellung, dass ein Zusammenhang mit der ausgeübten oder artverwandten Tätigkeit jedenfalls anzunehmen ist, wenn die erworbenen Kenntnisse im Rahmen der ausgeübten beruflichen Tätigkeit verwertet werden können, und dass darüber hinaus aber jeder Veranlassungszusammenhang mit der ausgeübten (verwandten) Tätigkeit ausreicht (Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Tz 2 zu § 16 Abs. 1 Z. 10).

e) Die Abgabenbehörde erster Instanz stellt für Zwecke der Prüfung eines Zusammenhangs zwischen dem Studium und der beruflichen Tätigkeit des Berufungswerbers auf die bloße Funktionsbezeichnung eines Vorstandsdirektors einer Bank ab. Bei der Bezeichnung „Vorstandsdirektor“ handelt es sich um eine Funktionsbezeichnung, welche branchen- und berufsübergreifend Verwendung findet. Wie der Berufungswerber auch für den hier strittigen

Fall einwendet, werden die mit einer solche Funktion verbundenen Aufgaben zudem häufig von mehreren Personen unter Vornahme einer innerorganisatorischen Aufgabenteilung wahrgenommen. Die Abgabenbehörde erster Instanz legte damit ihrer Entscheidung nicht nur ein abstraktes Berufsbild zu Grunde sondern es blieb solcherart auch unbestimmt, welche beruflichen Aufgaben und Anforderung sie damit als üblicherweise verbunden ansieht. Für die Beantwortung der Frage nach dem Zusammenhang der Bildungsaufwendungen mit der Tätigkeit des Berufungswerbers ist der dargestellten Rechtslage zufolge jedoch weder eine bloße und nicht näher bestimmte Funktion noch ein zwar bestimmteres, aber abstraktes Berufsbild maßgebend, sondern der Inhalt der vom Berufungswerber konkret ausgeübten Tätigkeit. Der steuerliche Vertreter des Berufungswerbers führte hierzu im Vorlageantrag aus, dass im Rahmen der innerorganisatorischen Aufgabenteilung dem Berufungswerber Personalagenden schwerpunktmäßig obliegen und diese im Zusammenhang mit dem Studium stünden. In der Berufungsschrift wies der Berufungswerber auf das Bestehen von zu lösenden Konfliktfällen und darauf hin, dass Anwendungsbereiche für die aus dem Studium gewonnenen Kenntnisse in Bezug auf die Personalauswahl, strukturelle Maßnahmen und die Durchführung von berufsbegleitenden und -fördernden Maßnahmen bestünden. Auch wenn das Vorbringen in den Rechtsmittelschriften zum Teil nur in plakativen und schlagwortartigen Aufzählungen von mit dem Personalsektor verbundenen Aufgabenfeldern und allgemeinen betriebswirtschaftlichen Überlegungen besteht, ergibt sich insbesondere aus dem Berufungsvorbringen, dass der Sachverhalt zwar zu ergänzen und überprüfen ist, aber nicht ohne Weiteres als bloße Behauptung abgetan werden könnte. Ausgehend von der Heranziehung eines abstrakten Berufsbildes als Vergleichsmaßstab unterließ es die Abgabenbehörde aber bereits, sich mit dem Vorbringen des Berufungswerbers zum Inhalt seines Berufes auseinanderzusetzen und nach Durchführung entsprechender Erhebungen festzustellen, welche konkreten Tätigkeiten vom Berufungswerber (selbst) wahrzunehmen sind und welche für den Streitfall maßgeblichen beruflichen Anforderungen an den Berufungswerber sich hieraus ergeben (haben).

f) Die Abgabenbehörde erster Instanz stützt ihre Entscheidung im Weiteren auf die nicht näher begründete Feststellung, dass die Absolvierung des gegenständlichen Studiums zwar von Nutzen sein kann, zur Sicherung der Einnahmen als Vorstandsdirektors der Bank aber nicht notwendig sei. Für den Streitfall entscheidend sind aber gerade der Inhalt und Umfang des Nutzens der Kenntnisse aus dem Studium für die konkrete Berufsausübung, der sich nicht am zeitlichen Ausmaß der möglichen Verwendung messen lässt und vielmehr auch darin gelegen sein kann, für fallweise eintretende Bedarfsfälle über entsprechende Kenntnisse zu verfügen (VwGH vom 22.9.2005, [2003/14/0090](#)). Das Kriterium der Notwendigkeit stellt demgegenüber ein Indiz dar, welches insbesondere in jenen Fällen zum Tragen kommt, in

denen die Bildungsmaßnahme neben berufsrelevanten Aspekten eine besondere Nähe zu den allgemeinen Lebensbedürfnissen abdecken. Dass in dem vom Berufungswerber betriebenen Universitätsstudium eine Bildungsmaßnahme zu erblicken sei, welche den in den Materialien genannten nichtabzugsfähigen Bildungsmaßnahmen entspreche, wurde von der Abgabenbehörde erster Instanz aber weder als solches ausgesprochen noch näher dargelegt. Schon aus diesem Grund ist daher die im angefochtenen Bescheid aufgestellte Forderung der Notwendigkeit nicht nachvollziehbar. Davon abgesehen hätte die Übernahme der Ansicht der Abgabenbehörde erster Instanz auch zum Ergebnis, dass im Wege der Anwendung des Kriteriums der Notwendigkeit Ausbildungsmaßnahmen, obwohl vom Gesetzgeber ausdrücklich zugelassen, aus der Anerkennung als Fortbildungsmaßnahmen weitgehend wieder herausfielen. Dies deshalb, weil Ausbildungsmaßnahmen die Grundlagen für eine Berufsausübung schaffen, sodass die Anwendung des Kriteriums der Notwendigkeit einer Frage nach den Anstellungserfordernissen gleichkäme. Bei einem bereits ausgeübten Beruf wurden die Anstellungserfordernisse offenkundig auch ohne das betreffende Universitätsstudium erfüllt und eine derart qualifizierte Änderung der Rahmenbedingungen der beruflichen Tätigkeit eines Steuerpflichtigen, dass bei einer fiktiven Neueinstellung das betreffende Studium Anstellungsvoraussetzung und dadurch notwendig wäre, wird vom Gesetzgeber zweifelsohne nicht gefordert. Dass die Abgabenbehörde erster Instanz auf einen solchen Bedeutungsinhalt des Kriteriums der „Notwendigkeit“ abgestellt hat, erschließt sich daraus, dass einem (bloßen) Nutzen des Studiums für die berufliche Tätigkeit jegliche Maßgeblichkeit abgesprochen wurde.

Ausgehend von dieser nicht der herrschenden Judikatur entsprechenden Ansicht, wonach die Entscheidung ungeachtet eines Nutzens des Studiums zu treffen sei, hat sich die Abgabenbehörde erster Instanz auch nicht mit dem Vorbringen in der Berufung und im Vorlageantrag zur Umsetzbarkeit und Umsetzung der Kenntnisse des Studiums im ausgeübten Beruf auseinandergesetzt. Sie stellt in ihrer Begründung lediglich in den Raum, dass das Studium für die Ausübung des Berufes von Nutzen sein kann, trifft aber keine Feststellung dazu, ob im gegenständlichen Berufungsfall ein derartiger Nutzen gegeben ist. Obwohl der Berufungswerber darauf hinwies, dass er Personalagenden wahrzunehmen habe, auf das Bestehen von Anwendungsfällen für die Kenntnisse aus dem Studium verwies (vgl. Abhaltung von innerbetrieblichen Workshops, Umgehen mit besonderen Problemfällen, Personalentwicklung einer namhaften Anzahl von MitarbeiterInnen) sowie weitere Anwendungsbereiche wie den Marketingbereich bezeichnete, hat es die Abgabenbehörde erster Instanz hierzu ebenfalls unterlassen, das Zutreffen des Vorbringens zu überprüfen, den entscheidungswesentlichen Sachverhalt durch geeignete Ermittlungsmaßnahmen zu erheben und festzustellen, ob und inwieweit die behauptete und vorauszusetzende konkrete

Verwertbarkeit der Erkenntnisse aus der strittigen Ausbildung gegeben ist. Insoweit das diesbezügliche Vorbringen in den Rechtsmittelschriften (und hierbei insbesondere die Ausführungen des zu diesem Zeitpunkt steuerlich nicht vertretenen Berufungswerbers in der Berufung) nicht ausreichend konkretisiert ist, wäre es daher Aufgabe der Abgabenbehörde erster Instanz gewesen, dem Berufungswerber Gelegenheit zu geben, sein Vorbringen zu ergänzen und entsprechend zu belegen, sowie durch geeignete (weitere) Ermittlungsmaßnahmen wie z.B. durch Befragungen der Arbeitgeberin und der weiteren Vorstandsdirektoren den vollständigen Sachverhalt zu erheben.

g) Zusammenfassend ist demnach festzuhalten, dass, indem die Abgabenbehörde von einer abweichenden Rechtslage ausgegangen ist, der entscheidungsrelevante Sachverhalt sowohl der Grundlage nach als auch in Bezug auf die anzuwendenden Abgrenzungskriterien gänzlich unerhoben geblieben ist. Daraus leitet sich unter Bedachtnahme auf die Erfordernisse der Wahrung des Parteiengehörs weiters ab, dass die noch ausstehende Erhebungstätigkeit zweifelsfrei über den Umfang einer bloß ergänzenden Ermittlungsmaßnahme hinausgeht. Aufgabe der Abgabenbehörde zweiter Instanz ist es aber, den angefochtenen Bescheid auf seine Rechtmäßigkeit zu überprüfen, nicht hingegen Sachverhaltsermittlungen erheblichen Umfangs, deren Vornahme spätestens nach Einbringung der Berufung geboten war, erstmals vorzunehmen. Es würde die Anordnungen des Gesetzgebers über ein zweitinstanzliches Verfahren unterlaufen, wenn es wegen des Unterbleibens eines Ermittlungsverfahrens in erster Instanz zu einer Verlagerung nahezu des gesamten Verfahrens vor die Berufungsbehörde käme und die Einrichtung von zwei Entscheidungsinstanzen damit zu einer bloßen Formsache würde. Es ist nicht im Sinne des Gesetzes, wenn die Berufungsbehörde, statt ihre umfassende Kontrollbefugnis wahrnehmen zu können, jene Behörde ist, die erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt ermittelt und einer Beurteilung unterzieht (VwGH vom 21.11.2002, [2002/20/0315](#)). Die Aufgabe, die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind ([§ 115 Abs. 1 BAO](#)), kommt - unter Inanspruchnahme der Mitwirkungs- und Auskunftspflichten der Abgabepflichtigen - in erster Linie der Abgabenbehörde erster Instanz zu.

Im Hinblick auf den Umfang der vorzunehmenden Sachverhaltsermittlungen und aus Gründen der Wahrung der Erhaltung des vollen Instanzenzuges und der Verfahrensökonomie war der Aufhebung der Vorrang vor der Vornahme zweitinstanzlicher Ermittlungen zu geben. Die Berufungsbehörde sieht sich daher veranlasst, den angefochtenen Bescheid gemäß [§ 289 BAO](#) i.V.m. [§ 20 BAO](#) aufzuheben und die Rechtssache zu ergänzenden Sachverhaltsermittlung und neuerlichen Entscheidung an erste Instanz zurückzuverweisen.

Innsbruck, am 20. Juni 2012