



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung vom 10. Jänner 2006 der Bw., vertreten durch Ernst & Young Steuerberatungs- und WirtschaftsprüfungsgesmbH, in 1220 Wien, Wagramer Straße 19, IZD-Tower (Postfach 89), gegen den Bescheid vom 12. Dezember 2005 des Finanzamtes Wien 1/23 betreffend Haftung zur Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer, Vorschreibung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für das Kalenderjahr 2004 wie folgt entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Im Zuge einer bei der Berufungserberin (in der Folge: Bw.) durchgeführten Lohnsteuerprüfung traf das Prüfungsorgan ua. die Feststellung, der im Kalenderjahr 2004 von der Bw. für ihren Dienstnehmer BD getätigte Aufwand in Höhe von € 13.036,00 für ein "Outplacement" stelle gemäß § 15 EStG 1988 einen geldwerten Vorteil aus Dienstverhältnis dar, der von der Bw. steuerlich nicht erfasst worden sei.

Das Finanzamt erließ einen den Prüfungsfeststellungen entsprechenden Abgabenbescheid, gegen den die Bw. Berufung er hob und zwar mit folgender Begründung: Im Rahmen der Kündigung dieses Dienstnehmers habe die Bw. die Kosten für ein individuelles "Outplacement Programm" übernommen. Outplacement sei eine Beratungsleistung im Vor- und Umfeld eines Kündigungsfalles, durch die im Restrukturierungsprozess eines Unternehmens die humane, unbelastete und auf gegenseitiger Wertschätzung beruhende Kommunikation erleichtert

werde. Im Rahmen dieses Programms würden einerseits Beratungsleistungen für den Mitarbeiter erbracht, andererseits werde jedoch auch der Arbeitgeber im Hinblick auf die Kündigung eines Mitarbeiters und die Vorbereitung des Vorgesetzten auf das Trennungsgespräch unterstützt. Für den Arbeitgeber würden sich daher folgende Vorteile ergeben: Unterstützung der Vorgesetzten des zu kündigenden Mitarbeiters und Übernahme von "Trennungsarbeit" durch das beauftragte Beratungsunternehmen; durch die Beratungsleistungen würden nachfolgende, kostspielige gerichtliche Auseinandersetzungen vermieden werden; keine nachfolgende Imageschädigung des Arbeitgebers durch den ausgeschiedenen Mitarbeiter, da dieser bestmöglich bei der Suche nach einem neuen Job unterstützt werde; Aufrechterhaltung des guten Arbeitsklimas im Unternehmen des Arbeitgebers und Aufrechterhaltung der Motivation der verbleibenden Mitarbeiter.

Gemäß § 26 Z 3 EStG würden sowohl Ausbildungs- als auch Fortbildungskosten dann nicht zum Arbeitslohn gehören, wenn der Arbeitgeber diese Kosten trage und hierfür ein betriebliches Interesse bestehe. Ein betriebliches Interesse liege dann vor, wenn eine betriebliche Veranlassung dafür bestehe, dass Ausbildungs- und Fortbildungskosten vom Arbeitgeber getragen werden. Nach dem Gesetzeswortlaut reiche ein betriebliches Interesse; nach den LStR 2002 Rz 696 werde jedoch ein überwiegendes betriebliches Interesse gefordert. Diese Einschränkung durch die Lohnsteuerrichtlinien sei nicht gerechtfertigt und es genüge daher ein objektivierbares betriebliches Interesse. Ein Abwagen mit den Interessen des Arbeitnehmers sei im Gesetz nicht vorgesehen und auch nicht durchführbar. Finde die Aus- und Fortbildung im Rahmen der Dienstzeit statt, so spreche dies für das Vorliegen eines betrieblichen Interesses (Doralt, EStG, § 26 Tz 27 ff). Das betriebliche Interesse der erbrachten Beratungsleistungen bestehe darin, dass mit dem Dienstnehmer eine möglichst konfliktfreie Lösung des Dienstverhältnisses erzielt werden soll und das Image des Dienstgebers dadurch nicht geschädigt werde. Diese Beratungsleistungen seien darüber hinaus auch im Rahmen der Dienstzeit des Dienstnehmers erbracht worden, was – wie oben ausgeführt – für ein betriebliches Interesse des übernommenen Beratungshonorares spreche. Es liege daher nicht steuerbarer Arbeitslohn gemäß § 26 Z 3 EStG vor.

Das Finanzamt hat die Berufung abgewiesen und diese Entscheidung im Wesentlichen wie folgt begründet: Es sei durchaus möglich, dass durch solche Beratungsleistungen das Image des Unternehmens nicht geschädigt werde und mit dem Dienstnehmer eine möglichst konfliktfreie Lösung des Dienstverhältnisses erzielt werden könne, dennoch könnten in einem solchen Programm keine Aus- oder Fortbildungskosten, die in einem betrieblichen Interesse getätigten werden, gesehen werden. Unter Aus- und Fortbildungskosten seien vielmehr solche Kosten zu sehen, durch deren Aufwendung der Dienstnehmer eine berufliche Höherqualifizierung erreiche, die er sodann in seinem Beruf einsetze und an denen somit ein

betriebliches Interesse des Arbeitgebers bestehe. Ein lohnsteuerpflichtiger Vorteil für den Arbeitnehmer sei auch dadurch gegeben, dass sich der Arbeitnehmer durch das Outplacement Programm Anwaltskosten aus allfälligen langwierigen Rechtsstreitigkeiten erspare.

Diesen Ausführungen ist die Bw. im Vorlageantrag durch folgendes, die Berufung ergänzendes, Vorbringen entgegengetreten: Im Gesetz sei nicht geregelt, dass die erworbenen Kenntnisse tatsächlich im Unternehmen des Arbeitgebers zum Einsatz kommen müssen. Gefordert sei nur, dass die Kosten für die Aus- und Fortbildung im betrieblichen Interesse des Arbeitgebers übernommen würden. Das betriebliche Interesse sei im zugrunde liegenden Sachverhalt darin zu sehen, dass eine möglichst konfliktfreie Lösung des Dienstverhältnisses ohne negative Auswirkungen auf das Betriebsklima im Unternehmen des Arbeitgebers, ohne hohe Kosten für den Arbeitgeber aus nachfolgenden Rechtsstreitigkeiten sowie ohne Imageschädigung für den Arbeitgeber durchgeführt werden könne. Weiters hat die Bw. – wie bereits in der Berufung – hervorgehoben, dass ihrer Auffassung nach ein objektivierbares betriebliches Interesse ausreichend sei und kein Abwagen zwischen den Interessen des Arbeitgebers und des Arbeitnehmers erforderlich und praktisch auch nicht durchführbar sei. Gehe man – wie das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung – davon aus, dass die angefallenen Aufwendungen nicht als Aus- und Fortbildungskosten zu qualifizieren seien, dann könnten diese Aufwendungen auch keinen Vorteil aus dem Dienstverhältnis darstellen, da beim Arbeitnehmer kein geldwerter Vorteil entstanden sei. In diesem Zusammenhang hat die Bw. noch erwähnt, dass das Ziel der Beratungsleistung nicht die Vermeidung von Anwaltskosten des Arbeitnehmers, sondern die Vermeidung von Anwaltskosten des Arbeitgebers gewesen sei.

Über diesbezüglichen Vorhalt hat die Bw. mit Schriftsatz vom 4. Juni 2007 der Berufungsbehörde den zwischen der Bw. (im Folgenden: Firma) und der ABC-GesmbH abgeschlossenen "Vertrag für ein individuelles Outplacement – Programm" für Herrn BD (im Folgenden: Kandidat) vorgelegt, der folgende Vereinbarungen enthält (auszugsweise):

#### *I Beschreibung des Programms*

*Die ABC-Beratung ist auf die individuellen Bedürfnisse des Kandidaten bei der Stellensuche zugeschnitten. Das Angebot beinhaltet Unterstützung zur beruflichen Weiterentwicklung, oder zum Schritt in die Selbständigkeit, oder zur Aufnahme einer Beratertätigkeit. Während des Programms hat der Kandidat Zugang zu allen ABC-Niederlassungen weltweit.*

*Der Kandidat wird von einem persönlichen Berater nach der von ABC erarbeiteten Methodik, zu deren Unterstützung auch ein Handbuch gehört, betreut. Für die Dauer von einem Jahr wird dem Kandidaten auch ein Arbeitsplatz mit eigenem Telefon, PC, Internetanschluss, TV-Video Kombination zur Verfügung gestellt. Darüber hinaus kann er für die gesamte Dauer der Beratung die übrige Büroinfrastruktur mit Kopierer, Fax, etc. benutzen. Außerdem hat er Zugang zu umfassenden Marketing- bzw. Firmeninformationen und zu einer Fachbibliothek. Bei der Ausarbeitung des*

Lebenslaufes, der Korrespondenz und der Präsentation wird er vom Berater und dem Sekretariat unterstützt.

Die einzelnen Programmschritte sehen wie folgt aus:

## II Ablauf des Programms

ABC unterstützt den Kandidaten bei der Standortbestimmung und der Neuorientierung seiner beruflichen Karriere, bei der Erarbeitung einer Marketing-Strategie, der Entwicklung der entsprechenden Kommunikationstechniken und der Realisierung des Ziels bis zum erfolgreichen Abschluss. Jeder Schritt baut auf dem vorangegangenen auf. Der Prozess ist damit keineswegs Routine, sondern den Bedürfnissen des Kandidaten angepasst.

Die einzelnen Phasen des Programms sehen wie folgt aus:

### PHASE I – Analyse der bisherigen beruflichen Tätigkeit und Zielsetzung für die Zukunft

Der Verlust einer Stelle ist ein einschneidendes Ereignis, denn die täglichen Aufgaben fehlen und ein eigener Arbeitsplatz ist nicht mehr vorhanden. Das ABC-Programm ersetzt diese fehlenden Strukturen von Anfang an durch ein professionelles Umfeld, die Unterstützung durch den persönlichen Berater und ein hilfsbereites Team. Zusätzlich wird der Kandidat durch die Analyse und Wertung seiner bisherigen Karriereerfolge motiviert und ermutigt, neue Ziele ins Auge zu fassen. Er lernt diesen Übergangsprozess als Chance für einen Neubeginn zu betrachten.

### Karriereziele

Dies ist nun auch der richtige Zeitpunkt, die verschiedenen beruflichen Möglichkeiten zu überdenken. Vielleicht möchte der Kandidat sich selbstständig machen, sich auf eine Beratertätigkeit vorbereiten oder sich fachlich neu orientieren. Vielleicht ist der Kandidat mit seiner bisherigen Berufsrichtung zufrieden, benötigt aber Unterstützung bei der Suche nach Firmen, in welchen er für sich die besten Chancen sieht. Die eigene Standortbestimmung und eine umfassende Analyse durch eine(n) mit dieser speziellen Situation erfahrenen Psychologin(en), bilden die Voraussetzungen für die Zielformulierung.

### PHASE II – Aufbau der Marketingstrategie

#### Verbesserung der beruflichen Voraussetzungen

Ein wichtiger Teil des Programms besteht darin, den Kandidaten zu motivieren die Zeit bis zur neuen Anstellung zu nutzen, um seine beruflichen Voraussetzungen durch Weiterbildung oder Abbau von Schwächen zu verbessern. Er wird dadurch seine Chancen auf dem Arbeitsmarkt erhöhen und Interviews und Verhandlungen sicherer, selbstbewusster und erfolgreicher bestehen.

#### Aufbau der persönlichen Marketingstrategie

Sobald die Zielsetzung festgelegt ist, wird die persönliche Marketingstrategie entwickelt. Für das Finden einer neuen Stelle werden gewohnte, aber auch weniger bekannte Wege beschritten. Networking, der Aufbau und Einsatz eines persönlichen Kontaktnetzes, wird besonders gefördert, als aktive Methode zur Informationsbeschaffung und zur Öffnung des großen verdeckten Stellenmarktes.

Falls der Kandidat sich für eine selbständige unternehmerische Tätigkeit entschlossen hat, sind wir behilflich beim Definieren und Erarbeiten eines detaillierten Business- und Marketing-Plans.

#### Vorbereitung der Marketing-Instrumente

Die wichtigsten Instrumente sind aussagekräftige, übersichtliche und vollständige Bewerbungsunterlagen, die die beruflichen Erfolge des Kandidaten hervorheben und mit

der Unterstützung des Beraters erstellt werden. Andere Maßnahmen sind gezielte individuell verfasste Schreiben, allgemeine Mailings, Präsentationen für ein Hearing oder Unterlagen für eine zukünftige unternehmerische Tätigkeit. Diese Instrumente dienen dazu den Kandidaten als interessante Persönlichkeit, als Fachmann mit Potenzial, zu präsentieren und damit Interessen zu wecken.

#### *Interview-Training*

Im Interview sind gute Kommunikationsfähigkeiten unbedingt nötig. Der Kandidat lernt verschiedene Kommunikationsstile zu erkennen und sich entsprechend zu verhalten. Durch Video-Rollenspiele, die vom Berater kritisch beurteilt werden, kann sich der Kandidat auf Interviews vorbereiten und gewinnt dadurch die nötige Sicherheit und das Selbstvertrauen für die Gespräche bei potenziellen Arbeitgebern. Zukünftige Unternehmer üben das Verkaufen von Dienstleistungen und Produkten. All diese Techniken geben dem Kandidaten die Möglichkeit, berufliche Chancen erfolgreich zu nutzen.

#### *PHASE III – Finden von Stellen*

Dank der ständigen Unterstützung durch den Berater und den zur Verfügung stehenden Hilfsmitteln kann der Kandidat diese schwierige Lebensphase besser meistern. Der Berater evaluiert die Fortschritte, macht Vorschläge und sorgt dafür, dass der Kandidat motiviert und aktiv bleibt. Nach Vorstellungsgesprächen trifft sich der Kandidat mit dem Berater, um die Gespräche zu analysieren und die nächsten Schritte zu besprechen und umzusetzen.

#### *Vertragsabschluss*

Der ABC-Berater unterstützt den Kandidaten bei der Evaluierung von Angeboten im Vergleich zu seinen Zielvorstellungen, um so die bestmögliche Wahl zu treffen. Der Kandidat wird ebenfalls bezüglich der ihm offerierten Bedingungen beraten, wenn notwendig durch einen externen Experten (Steuerberater, Rechtsanwalt). Diese für den Kandidaten kostenlose Beratung durch einen externen Experten ist jedoch auf einen Zeitaufwand von insgesamt einer Stunde beschränkt.

#### *III Vertragsbedingungen*

##### *Sachverhalt*

Im Rahmen der Lösung des Dienstverhältnisses mit dem Kandidaten vereinbart die Firma eine Outplacement – Beratung durch ABC.

...

##### *Konditionen der Beratung*

Die Beratung wird am 11. März 2004 aufgenommen und endet mit der Unterzeichnung eines neuen Dienstvertrages, ist also zeitlich nicht begrenzt.

Falls sich der Kandidat für die Selbständigkeit entscheidet, so endet das Programm drei Monate nach der Erstellung des Business-Plans.

In beiden Fällen steht dem Kandidaten, beschränkt auf die Dauer von einem Jahr ab Aufnahme des Beratungsprogramms, auch ein Arbeitsplatz, wie unter Punkt I beschrieben, zur Verfügung. Die sonstigen Leistungen gemäß Punkt I gelten auf Dauer des Beratungsprogramms.

...

Sollten beim Kandidaten psychische oder physische Probleme auftreten, bzw. der Kandidat ein Verhalten an den Tag legen, das eine erfolgreiche Umsetzung der vertraglich definierten Ziel wenig wahrscheinlich erscheinen lässt, so kann das Beratungsprogramm sowohl über Wunsch von ABC als auch über Wunsch des

---

*Kandidaten auf einer "Stand-by-Basis" ruhen, bis sich die Problematik gelöst hat. Die Frist des Ruhens des Beratungsprogramms ist jedoch längstens auf eine einmalige Frist von einem Jahr beschränkt.*

*ABC wird die Firma über den Verlauf des Beratungsprogramms in regelmäßigen Abständen informieren, dies jedoch unter Bedachtnahme auf datenschutzrechtliche Bestimmungen sowie diesbezügliche allenfalls erforderliche Freigabe durch den Kandidaten.*

...

### *Garantie*

*ABC steht dem Kandidaten nach Antritt einer neuen Stelle als Dienstnehmer bzw. Beginn einer selbständigen Tätigkeit wieder zur Verfügung, falls der Kandidat seine Tätigkeit als Dienstnehmer, aber auch als Selbständiger innerhalb einer Frist von einem Jahr nach deren Beginn, aus welchem Grund auch immer, beendet. In einem derartigen Fall ist der Kandidat berechtigt, die vollen Dienstleistungen von ABC neuerlich in Anspruch zu nehmen, dies jedoch beschränkt auf die Zeitperiode von einem Jahr.*

*Die Zusage von ABC gilt für den Fall einer einmaligen Beendigung der unselbständigen oder selbständigen Tätigkeit, nicht jedoch für den Wiederholungsfall.*

...

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis. Nach § 15 Abs. 1 EStG 1988 liegen Einnahmen vor, wenn dem Steuerpflichtigen Geld oder geldwerte Vorteile im Rahmen der Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 Z 4 bis 7 zufließen.

Gemäß § 26 Z 3 EStG 1988 gehören Beträge, die vom Arbeitgeber im betrieblichen Interesse für die Ausbildung oder Fortbildung des Arbeitnehmers aufgewendet werden, nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit.

Gegenstand des zwischen der Bw. und der Karriereberatungsfirma abgeschlossenen Outplacementvertrages war es, den Dienstnehmer durch eine individuelle Beratung und Betreuung bei der beruflichen Neuorientierung – Antritt einer neuen Stelle als Dienstnehmer oder Aufnahme einer selbständigen Tätigkeit - zu unterstützen.

Es stellt sich daher die Frage, ob diese Outplacementberatung den Tatbestand einer Ausbildung oder Fortbildung im Sinne des § 26 Z 3 EStG 1988 erfüllt.

Nach Auffassung der Berufungsbehörde ist unter dem Begriff "Ausbildung" die Erlernung eines Berufes zu verstehen. Demgemäß sind unter Ausbildungskosten Aufwendungen zur Erlernung eines Berufes zu verstehen (so auch: VwGH vom 28. Oktober 1993, ZI. 90/14/0040; vom 12. April 1994, ZI. 91/14/0024). Der Tatbestand einer Ausbildung im Sinne der angeführten Gesetzesbestimmung umfasst daher nicht ganz allgemein Maßnahmen zur

---

Chancenverbesserung im Berufsleben schlechthin, sondern beschränkt sich lediglich auf Aufwendungen, die in Zusammenhang mit dem Erlernen eines Berufes stehen. Eine Beratungsleistung, die – wie im gegenständlichen Fall die Outplacementberatung – die Unterstützung bei einer beruflichen Neuorientierung zum Inhalt hat, dient der allgemeinen Chancenverbesserung im Berufsleben, nicht jedoch dem Erlernen eines Berufes. Die von der Bw. aufgewendeten Beträge für die Outplacementberatung ihres Dienstnehmers erfüllen daher nach Auffassung der Berufungsbehörde nicht den Tatbestand von Ausbildungskosten im Sinne des § 26 Z 3 EStG 1988.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes liegt eine Berufsfortbildung dann vor, wenn der Steuerpflichtige seine bisherigen beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten verbessert, um seinen Beruf besser ausüben zu können (VwGH vom 29. November 1994, ZI. 90/14/0215; vom 12. April 1994, ZI. 91/14/0024). Eine Fortbildung im einkommensteuerrechtlichen Sinn liegt demzufolge nur dann vor, wenn berufsspezifische Kenntnisse und Fähigkeiten vermittelt werden. Bei Aufwendungen, die – wie im gegenständlichen Fall die Outplacementberatung – ganz allgemein der Chancenverbesserung im Berufsleben dienen, handelt es sich nach Auffassung der Berufungsbehörde nicht um eine berufsspezifische Fortbildung. Auch der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 16. Dezember 1999, ZI. 97/15/0148, zum Ausdruck gebracht, dass es sich bei einer Outplacementberatung nicht um eine berufsspezifische Fortbildung handelt und hat daher das Vorliegen von Fortbildungskosten in Abrede gestellt. Die Berufungsbehörde schließt sich diesen Ausführungen vollinhaltlich an. Das Vorliegen einer berufsspezifischen Fortbildung wird auch von der Bw. nicht behauptet. Die von der Bw. aufgewendeten Beträge für die Outplacementberatung ihres Dienstnehmers erfüllen daher nach Auffassung der Berufungsbehörde auch nicht den Tatbestand von Fortbildungskosten im Sinne des § 26 Z 3 EStG 1988.

Da die Outplacementberatung weder den Tatbestand einer Ausbildung noch den einer Fortbildung im Sinne des § 26 Z 3 EStG 1988 erfüllt, hat das Finanzamt die von der Bw. aufgewendeten Beträge für die Outplacementberatung ihres Dienstnehmers zu Recht als (steuerpflichtigen) Arbeitslohn im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 beurteilt. Damit ist das Schicksal der gegenständlichen Berufung bereits entschieden, so dass auf die Frage, ob die Bw. diese Aufwendungen (überwiegend) im betrieblichen Interesse getätigt hat, nicht mehr einzugehen war.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, am 10. Juli 2007