

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Berufungssache des Berufungswerbers, vertreten durch PKF Österreicher und Partner GmbH & Co KG, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, Hegelgasse 8, 1010 Wien, diese vertreten durch Dr. Thomas Außerlechner, über die als Bescheidbeschwerde zu erledigende Berufung vom 14. April 2011 in der Fassung der Niederschrift vom 3. Juli 2019 und des Ergänzungsschriftsatzes vom 9. August 2019 gegen den Bescheid der belangten Behörde FA Baden Mödling vom 24. März 2011, vertreten durch Mag. Sutterlütli, betreffend Einkommensteuerbescheid (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2009, zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Der steuerlich vertretene Berufungswerber (in Folge: Bw) war im Streitjahr als Vertriebsleiter bei der Firma B GmbH (in Folge: Arbeitgeberin) beschäftigt, die zum D-Konzern gehört. In der Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2009 machte der Bw ua Kosten für die Erlangung des Privatpilotenscheins als Werbungskosten geltend. Auf einen Vorhalt der belangten Behörde hin reichte er mit Schriftsatz vom 17.02.2011 die angeforderten Belege nach.

Mit dem **angefochtenen Bescheid** anerkannte die belangten Behörde die für die Pilotenausbildung geltend gemachten Werbungskosten von € 4.324,94 nicht (Flugbücher, Pilotenschein, geräuschreduzierende Kopfhörer und Fachliteratur); die Kosten für eine Brille wurden als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt, überstiegen jedoch nicht den Selbstbehalt. Begründend wurde ausgeführt, die Aufwendungen betreffend Pilotenausbildung stünden in keinem Zusammenhang mit den Einkünften als Vertriebsleiter. Die effektivere Gestaltung der Berufstätigkeit rechtfertige nicht die Abzugsfähigkeit als Werbungskosten.

Mit Schriftsatz vom 14.04.2011 erhob der Bw form- und fristgerecht mit der Begründung gegen den Einkommensteuerbescheid **Berufung**, dass die Aufwendungen zur Erlangung

des Pilotenscheins Fortbildungskosten im Rahmen der derzeit ausgeübten Tätigkeit als Vertriebsleiter darstellen würden. Der Dienstgeber würde sich zwar nicht an den Kosten der Pilotenausbildung beteiligen, aber den Bw bei der Ausbildung dadurch unterstützen, dass er Flexibilität bei der Arbeitszeitgestaltung zulassen würde. Er nutze für die Dienstreisen ein (Anm BFG: arbeitgebereigenes) Kraftfahrzeug. Der Pilotenschein würde ihm ermöglichen, bestimmte Dienstreisen nach Südosteuropa mit einem Kleinflugzeug zu absolvieren, wodurch die angepeilte Flexibilität bei der Arbeitszeitgestaltung verwirklicht werden könnte. Durch die wesentlich effektivere Nutzung der Arbeitszeit sichere sich der Bw die nachhaltige Erzielung der Einkünfte in seinem derzeitigen Dienstverhältnis. Der Berufung wurden exemplarisch drei Reiserechnungen aus dem Jahr 2011 beigelegt, die sämtliche Destinationen in Südosteuropa betrafen. Die Zuordnung der Aufwendungen für die Brille zu den außergewöhnlichen Belastungen wurde nicht angefochten, sodass für das Jahr 2009 aus dem Titel der Fortbildung nach § 16 Abs 1 Z 10 EStG 1988 nur € 4.324,94 strittig sind. Schließlich begehrte der Bw die Entscheidung durch den gesamten Senat sowie die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung. Die ins Treffen geführte Zeitersparnis wurde jedoch nicht konkret dargestellt.

Mit **Berufungsvorentscheidung** vom 22.06.2011 wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. Der Erwerb des Pilotenscheines würde im konkreten Fall keine Verbesserung der Kenntnisse und Fähigkeiten im vom Bw bisher ausgeübten Beruf als Vertriebsleiter darstellen. Aus diesem Grund sei die Abzugsfähigkeit als Werbungskosten aus dem Titel Fortbildungsmaßnahmen ausgeschlossen. Im Übrigen würden diese Kosten (auch Führerscheinerwerb) immer dann, wenn kein Zusammenhang mit der ausgeübten Tätigkeit besteht, zu den nichtabzugsfähigen Kosten der privaten Lebensführung zählen.

Mit Schriftsatz vom 29.06.2011 stellte der Bw **Vorlageantrag** und beantragte nochmals die Entscheidung durch den gesamten Senat sowie die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung.

Am 03.07.2019 fand am Bundesfinanzgericht ein **Erörterungsgespräch** statt, anlässlich dessen der Bw bekanntgab, dass er die Ausbildung zum Privatpiloten am 10.09.2011 beendet habe, aber aufgrund von Restrukturierungen im Konzern nie tatsächlich Dienstreisen mit dem Kleinflugzeug geflogen zu sein. Zur Nachvollziehbarkeit der ins Treffen geführten Zeitersparnis bei den Dienstreisen bei Verwendung eines Kleinflugzeugs wurde der Bw ersucht, die erreichbare Zeitersparnis bei Einsatz eines Kleinflugzeuges zu einer konkreten Reise darzustellen, sowie zur Beibringung folgender Unterlagen aufgefordert: Pilotenschein, Reiserechnungen 2009, interne Richtlinien betr Verwendung von Charterflugzeugen, Information zum Dienstfahrzeug hinsichtlich Fahrleistung im Überlassungszeitraum, Dienstvertrag samt Änderung 2009.

Ergänzend zur Berufung wurde vorgetragen, für die Eignung als Werbungskosten iSd § 16 Abs 1 EStG 1988 sei es unerheblich, dass der Arbeitgeber in seinem Anforderungsprofil für den Vertriebsleiter Osteuropa den Privatpilotenschein nicht als Voraussetzung fixiert habe. Auf die Notwendigkeit komme es nicht an. Seine Arbeitgeberin habe ihm mündlich

zugesichert, die Kosten für ein Charterflugzeug (Kosten für eine Charterstunde EUR 170,00) zu übernehmen.

Mit **Ergänzungsschriftsatz** vom 09.08.2019 wurden in Kopie vorgelegt:

1. Pilotenschein PPL(A) der Austro Control GmbH vom 6.10.2011,
2. Reiserechnungen 2009,
3. interne Richtlinien betr Verwendung von Charterflugzeugen vom 9.7.2019,
4. Foto des Tachografen zur Fahrleistung des aktuellen Dienstwagens von 112.191 km ab Übernahme am 1.2.2018,
5. Foto des Tachografen des Dienstwagens des Bw zum Nachweis einer durchschnittlichen Geschwindigkeit von 108 km/h anlässlich seiner Rückfahrt von Wien nach Paris am 3.7.2019 (der Bw war für das Erörterungsgespräch extra von Paris mit dem Dienstwagen angereist),
6. Profilanforderung "für diesen Job vom 13.11.2009" als Ersatzbeweis für den Dienstvertrag 2009, Berechnungsblatt zur Zeitersparnis für eine exemplarisch gewählte Dienstreise samt Erläuterung.

Im Schriftsatz wurde weiters ausgeführt, der Dienstvertrag samt Änderung 2009 könne aus näher genannten Gründen, die der Bw zu vertreten hat, nicht vorgelegt werden.

Sodann wurde auf das Erkenntnis VwGH 22.09.2005, 2003/14/0090, verwiesen, wonach Bildungsmaßnahmen als abzugsfähig zusehen seien, auch wenn sie nicht spezifisch für eine bestimmte betriebliche oder berufliche Tätigkeit sind, sondern zugleich für verschiedene berufliche Bereiche dienlich sind, die aber jedenfalls im ausgeübten Beruf von Nutzen sind und somit einen objektiven Zusammenhang mit dem ausgeübten Beruf aufweisen. Genau das sei im konkreten Fall gegeben, da durch den Einsatz der erworbenen Fähigkeiten zur Steuerung eines Klein-Flugzeuges eine wesentlich effizientere Erfüllung seiner Aufgaben möglich werde; dies sei dem besonderen Umstand geschuldet, dass die vorliegende Arbeitsstelle mit außergewöhnlich hoher Reisebelastung verbunden sei.

Schließlich wurde das bisherige Berufungsbegehren dahin **ergänzt**, dass der Bw mit der Ausbildung zum Privatpiloten tatsächlich eine Mehrfachstrategie verfolgt habe. Er habe seine Einsatzfähigkeit und damit Chancen am Arbeitsmarkt erhöhen wollen und habe dies auch konkret umzusetzen versucht. In den Jahren 2011 bis 2013 habe sich der Bw bei mehreren Stellen für die Position der Flugplatzleitung beworben. Drei diesbezügliche Nachweise würden beigelegt. Aus der Annonce Heubach sei ersichtlich, dass ua der PPL Voraussetzung für die Stelle sei; so wie das ganz allgemein vorausgesetzt werde oder zumindest als sehr vorteilhaft für die Erlangung der Position eines Flugplatzleiters sei.

Der Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung sowie Entscheidung durch den gesamten Senat wurde zurückgenommen.

Der belangten Behörde wurden der Ergänzungsschriftsatz sowie die nachgereichten Unterlagen zur Kenntnis gebracht, die dazu keine Stellungnahme abgegeben hat.

Auf Ersuchen des Bundesfinanzgerichts übermittelte die **Austro Control GmbH** den Antrag des Bw auf Ausstellung der Fluglizenz, aus dem hervorgeht, dass der Bw die theoretische Ausbildung zum Erwerb der Lizenz bei der F GmbH & Co KG in der Zeit vom 10.4.2008 bis 16.4.2011 absolviert hat. Weiters besitze der Bw nach den dortigen Aufzeichnungen jedenfalls mindestens die EFZ (Eingeschränktes Sprechfundzeugnis für den beweglichen Flugfunkdienst; deutsch und englisch, nur Sichtflug, in Deutschlang BZF I genannt (wie in Annonce Heubach ausgeschrieben) und damit die Voraussetzungen für die Tätigkeit als Flug(betriebs/platz)leiter auf bestimmten unkontrollierten Flugplätzen.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Die als Bescheidbeschwerde zu erledigende Berufung sowie der Vorlageantrag sind form- und fristgerecht.

Mit Schriftsatz vom 09.08.2019 wurde der Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Senatsverhandlung zurückgenommen, sodass die Entscheidung in die Einzelrichterkompetenz fällt (Art 135 Abs 1 S 1 B-VG). Die Berufung ist in der Fassung der Niederschrift vom 3. Juli 2019 und des Ergänzungsschriftsatzes vom 9. August 2019 zu erledigen.

Gemäß § 323 Abs 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Bescheidbeschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Rechtsgrundlagen:

§ 16 Abs 1 EStG 1988, id Stammfassung BGBl. Nr. 400/1988 (EStG) lautet auszugsweise:

"Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb oder Wertminderungen von Wirtschaftsgütern sind nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als dies im folgenden ausdrücklich zugelassen ist. Hinsichtlich der durchlaufenden Posten ist § 4 Abs. 3 anzuwenden. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. Werbungskosten sind auch:

[...]

§ 16 Abs 1 Z 10 EStG 1988 idF BGBl I 2004/180 lautet:

"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. Aufwendungen für Nächtigungen sind jedoch

höchstens im Ausmaß des den Bundesbediensteten zustehenden Nächtigungsgeldes der Höchchststufe bei Anwendung des § 13 Abs. 7 der Reisegebührenvorschrift zu berücksichtigen..."

§ 20 Abs 1 EStG 1988 lautet auszugsweise:

"Bei den einzelnen Einkünften dürfen nicht abgezogen werden:

2. a) Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, 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."

Sachverhalt

Aufgrund des Ergebnisses des vom Bundesfinanzgericht ergänzend durchgeführten Ermittlungsergebnisses und des ergänzenden Vorbringens wird folgender Sachverhalt festgestellt:

Allgemein

Der Bw, ein deutscher Staatsbürger bulgarischer Herkunft, spricht Deutsch, Französisch, Englisch, Russisch, Bulgarisch sowie etwas Italienisch und ist von seiner Ausbildung her diplomierter Jurist. Der Bw verfügte in Österreich über einen Berufswohnsitz, der Familienwohnsitz befand sich in Leipzig. Die dauernde Beibehaltung der doppelten Haushaltsführung ist unstrittig. Im Streitjahr war er Vertriebsleiter bei der Firma B GmbH (in der Folge kurz: Arbeitgeberin), die zum D-Konzern gehört. Zu seinem Berufsbild auch Reisetätigkeit. Nicht zuletzt aus diesem Grund stellte ihm seine Arbeitgeberin für Zwecke der Dienstreisen einen Firmenwagen zur Verfügung, den er auch für Privatzwecke nutzen durfte. Sein Bruttojahresbezug betrug EUR 104.367,26, der steuerpflichtige Arbeitslohn betrug EUR 80.485,94. Daneben erhielt er nichtsteuerbare Arbeitgeberersätze von EUR 4.517,27.

ad Fortbildung:

In der Berufung wurde vorgetragen, dass der Bw für 20 Staaten in Osteuropa zuständig sei. Die intensive Reisetätigkeit würde einen großen Zeiteinsatz erfordern. Die vom Bw aufzusuchenden Destinationen in Osteuropa würden entweder von Wien aus oder zueinander betrachtet zu nah beieinander liegen, sodass zur Verkürzung des Zeiteinsatzes die Benutzung eines Linienflugzeuges ausscheide. Anders sei es mit einem kleinen Motorflugzeug, mit dem der Bw sämtliche Destinationen nacheinander anfliegen und so die angepeilte Zeitersparnis erreicht werden könnte. Diesem Ziel diene die Ausbildung zum Privatpiloten, wobei er die Entscheidung zur Ausbildung zum Privatpiloten bereits im April 2008 getroffen haben muss, wie aus dem Antrag auf Lizenzerteilung bei der Austro Control GmbH zweifelsfrei hervorgeht. Auch für die Folgejahre 2010 und 2011 machte der Bw iZm der Pilotenausbildung stehende Werbungskosten geltend, jedoch fanden diese in den jeweiligen Einkommensteuerbescheiden keine Berücksichtigung.

Im Berufungsschriftsatz hat der Bw die potentielle Effizienzsteigerung seiner Arbeitszeit exemplarisch anhand dreier Dienstreisen aus dem Jahr 2011, die mit dem PKW zurückgelegt wurden, behauptet. Die anvisierte Zeitersparnis hat der Bw jedoch nicht berechnet.

Anlässlich des Erörterungstermines wurde vorgetragen, dass der Bw niemals in seiner Funktion als Vertriebsleiter tatsächlich eine Dienstreise mit einem gecharterten Motorflugzeug absolviert habe. Die erhoffte Zeitersparnis lasse sich daher nicht objektiv nachweisen. Grund für das Unterbleiben der Reisen nach Südosteuropa seien Umstrukturierungen im D-Konzern in den Jahren 2010-2012 gewesen. Die Umstrukturierung habe darin bestanden, dass die bis dahin dezentralen Vertriebsseinheiten in Europa in Deutschland (F) zentralisiert werden sollten. Durch die Umstrukturierung sei der Standort Österreich aufgegeben worden. Festzustellen ist, dass weder das Streitjahr 2009 noch die Jahre 2010 und 2011 von der Umstrukturierung betroffen waren.

Von Februar 2012 bis August 2012 habe der Dienstvertrag des Bw weiterbestanden, doch sei er de facto ohne Arbeit gewesen. Ab September 2012 bis Ende November 2014 war er als Vertriebsleiter für Italien, seit Januar 2018 sei er als Vertriebsleiter für Frankreich tätig gewesen bzw. noch tätig. Weder in Italien noch in Frankreich sei eine hohe Reisetätigkeit Teil seiner Tätigkeit gewesen. Für den Zeitraum Dezember 2014 bis 31. Januar 2018 war der Bw wiederum bei seiner Arbeitgeberin in Österreich beschäftigt.

Festgestellt wird, dass der Bw den Dienstvertrag samt der Änderung aus dem Jahr 2009, nicht vorgelegt, sondern - ebenfalls - exemplarisch ein Ersatzdokument angeboten hat, und zwar die Personalanforderung für den Vertriebsleiter (Leiter Verkauf GFZ) für Süd-, Osteuropa und Zentralasien vom 13.11.2009. Darin wird für den Vertriebsleiter Südosteuropa und Zentralasien eine Reisebereitschaft von 60% der Arbeitszeit erwartet, was bei 225 Arbeitstagen 135 Reisetage ergibt. Diese Reiseintensität behauptet der Bw für seine ausgeübte Tätigkeit.

Die internen Richtlinien der Arbeitgeberin regeln für das Jahr 2019 den Genehmigungsprozess für Firmenjets und Charterflugzeuge wie folgt und verlangen dafür eine Vorstands freigabe, die von Global Travel Management eingeholt werde. Von Global Travel Management seien die Unterlagen / Informationen bereitzustellen (Angebot für Firmenjet bzw. Charterflug, Reisegrund, Teilnehmerkreis, Preis für alternative Linienflüge, schriftliche Freigabe des Budgetverantwortlichen mindestens Ebene 1).

Der Einsatz eines Privatflugzeuges, das sich im Besitz eines Mitarbeiters befindet, sei für Geschäftsreisen nicht gestattet. Seine Dienstgeberin habe ihm mündlich die Übernahme der Charterkosten für ein Kleinflugzeug zu übernehmen.

Zur intensiven Reisetätigkeit ist festzustellen, dass von den insgesamt 40 getätigten Dienstreisen 2009 zehn Dienstreisen aufs Ausland und davon sechs auf osteuropäische Länder entfielen. In den Reiserechnungen sind lediglich die Abfahrtszeit vom (allerdings nicht genannten) Ort in Österreich, die Zeitpunkte der Grenzübertritte und die Ankunftszeit am (ebenfalls nicht genannten) Ort in Österreich, aber keine km-Stände

oder Fahrleistungen oder Fahrzeiten aufgezeichnet worden. Erkenntlich ist aus den Reiserechnungen nur die Reisedauer insgesamt wie folgt:

Aufstellung über Reisedauer in Stunden, gegliedert nach Einsatzgebieten Inland, Westeuropa und Südosteuropa:

Reisegebiet	Jän	Feb	März	Apr	Juli	Aug
Inland	8,00	12,00	9,00	13,00	27,00	8,00
	45,00		27,00	29,00	47,00	8,00
	21,00		10,00		60,00	
			90,00		8,00	18,00
			7,50			
Westeuropa	53,00			49,00		
Summe	127,00	12,00	143,50	91,00	142,00	34,00
24h-Tag	5,3 Tage	0,5 Tage	6 Tage	3,8 Tage	6 Tage	1,4 Tage
S/O Europa		42,50	18,50		10,50	
		40,00				
Summe		82,50	18,50		10,50	
24h-Tag		3,4 Tage	0,80		0,4 Tage	

Reisegebiet	Sep	Okt	Nov	Dez	Summen	Anteil
Inland	48,00	10,50	12,00	27,50		
		9,50	100,00	12,00		
		9,50	8,00	3,00		
Westeuropa						
Summe	48,00	29,50	120,00	42,50		
24h-Tag	2 Tage	1,2 Tage	6 Tage	1,8 Tage	28	81%
S/O Europa	34,00	11,75				
Summe	34,00	11,75				
24h-Tag	1,4 Tage	0,5 Tage			6,50	19%

Summe					34,50	100%
-------	--	--	--	--	--------------	-------------

Ausgehend von 225 Arbeitstagen (24-Stundenarbeitstag) pro Jahr entfällt auf die gesamte Reisetätigkeit 2009 ein Anteil von 15,33 % und auf die Reisetätigkeit nach Südosteuropa ein Anteil von 2,9 %. Die Dienstreisen nach Osteuropa haben im Jahr 2009 kein Wochenende umfasst und verteilt auf fünf Reisen sechseinhalb Tage beansprucht.

Exemplarisch hat der Bw die potentielle Zeitersparnis anhand der Dienstreise im Jahr 2011 vom 26.2. (Samstag) bis 10.3.2011 (Donnerstag), die ihn der Reihe nach an insgesamt zehn verschiedene Orte in Osteuropa geführt hat, ermittelt. Die Reiserechnung gibt die Dienstreise wie folgt wieder:

Beginn	Zeit	Ende	Zeit	Land	Fahrzeit/ Kilometer
26.02.2011	19:00	26.02.2011	20:30	Österreich	16,5h für 1.407 km
26.02.2011	20:30	27.02.2011	01:30	Ungarn	
27.02.2011	01:30	01.03.2011	17:00	Ukraine	
01.03.2011	17:00	03.03.2011	13:00	Russische Föderation (Anm: richtig wohl Weißrussland)	11h für 580 km
03.03.2011	13:00	05.03.2011	15:00	Litauen	4h für 200 km
05.03.2011	15:00	07.03.2011	17:15	Lettland	5h für 300 km
07.03.2011	17:15	08.03.2011	17:00	Estland	5h für 300 km
08.03.2011	17:00	09.03.2011	07:30	Lettland	5h für 300 km
09.03.2011	07:30	09.03.2011	10:45	Litauen	3,25h für 290 km
09.03.2011	10:45	09.03.2011	19:30	Polen	4h für 350 km
09.03.2011	19:30	09.03.2011	24:00	Tschechische Republik	6h für 400 km
09.03.2011	24:00	10.03.2011	01:00	Österreich	3,5h für 345 km
Insgesamt					63,25h für 4.472 km

Demgegenüber stelle sich diese Reise nach Angaben des Bw, sofern sie mit dem Kleinflugzeug absolviert würde, wie folgt dar:

Flugzeit		km	Flugzeit in Std	Tage
Wiener Neustadt - Kiev 9 bis 15 Uhr	Meeting in Kiev 16 bis 19 Uhr, Übernachtung	1.400,00	6,00	1
Kiev - Minsk 8 bis 10:30 Uhr	Meeting in Minsk 13 bis 16 Uhr	570,00	2,50	

am selben Tag Minsk - Vilnius 17 bis 18 Uhr	Meeting in Vilnius 9 bis 12 Uhr, Übernachtung	200,00	1,00	1
Vilnius - Riga 13:30 bis 15 Uhr	Meeting in Riga 16 bis 19 Uhr, Übernachtung	300,00	1,50	1
Riga - Tallin 8 bis 9:30 Uhr	Meeting in Tallin 10:30 bis 13:30 Uhr	300,00	1,50	
am selben Tag Tallin - Warschau 14:30 bis 18:45 Uhr	Übernachtung in Warschau	1.000,00	4,25	1
	Meeting in Warschau 9 bis 11 Uhr			
Warschau - Wiener Neustadt 12:30 bis 16 Uhr	Heimreise	750,00	3,50	1
		4.520,00	20,25	5

Festgestellt wird, dass aus der Berechnung nicht ersichtlich ist, wie lange der Bw von seinem Hotel bzw Kunden zum Landeplatz bzw Flughafen gebraucht hätte. Auch ist eine Überprüfung der Annahme, jedes Meeting hätte drei Stunden beansprucht anhand zeitnah erstellter Grundaufzeichnungen nicht möglich, weil aus den Reiserechnungen die Verweildauer am bereisten Ort, die Fahrten zwischen Hotel und Kunden sowie die Dauer der Meetings nicht ersichtlich sind.

Der Bw fasst den Vergleich zwischen der Reise mit PKW und mit Kleinflugzeug wie folgt zusammen:

Reisedauer mit	PKW	Kleinflugzeug
effektive Meetings:	6 Meetings	6 Meetings
Fahr- bzw Flugzeiten	9 Tage und km 4.500 auf Karte	5 Tage
Wochenenden	1,5 WE = 3 Tage	kein
Dauer	12,5 Tage	5 Tage

ad Umschulung:

Laut Ergänzungsschriftsatz vom 09. August 2019 habe der Bw mit der Ausbildung zum Privatpiloten eine Mehrfachstrategie verfolgt. Er habe mit der Ausbildung zum Privatpiloten auch seine Einsatzfähigkeit und somit seine Chancen am Arbeitsmarkt erhöhen wollen. Behauptet wird, dass sich der Bw bei mehreren Stellen für die Position Flugplatzleitung beworben hätte, wozu drei diesbezügliche Nachweise beigelegt wurden, die da sind:

1. E-Mailverkehr zwischen dem Bw und C vom 5.12.2011 und 26.12.2011 zur nicht näher beschriebenen Annonce "Geschäftsführer W" im Aerokurier;
2. Annonce der Stadt Heubach, die zum 1.11.2012 einen Flugleiter/in - Beauftragte/n für die Luftaufsicht (BfL) für den Verkehrslandeplatz Heubach sucht. Die Bewerbungen wurden darin bis 15.7.2012 erbeten;
3. Bewerbungsschreiben als Geschäftsführer für den Verkehrslandeplatz Jena-Schöneleina GmbH vom 2.1.2013.

Festzustellen ist, dass der Bw zur Annonce Heubach kein Bewerbungsschreiben vorgelegt hat und sich mit den beiden vorgelegten Bewerbungsschreiben für den Verkehrslandeplatz Jena-Schöngleina und W für die Stelle des *Geschäftsführers* beworben hat. Er erwähnt im Bewerbungsschreiben Jena-Schöngleina, dass er seine PPL(A) gemacht habe, führt jedoch weiters aus, dass er sich hauptsächlich aus zwei Gründen nach einer neuen Aufgabe umsehe:

"- ich suche die Weiterentwicklung von einem Mitglied der Geschäftsleitung zu einem Geschäftsführer

und

- aus privaten Gründen den Weg aus Italien zurück zu meiner Familie in den Neuen Bundesländern."

Auch der E-Mail-Verkehr W bezieht sich auf die Funktion als *Geschäftsführer*. Der Bw leitet die Nachricht damit ein, dass er als Abteilungsleiter für einen großen Automobilkonzern arbeite und sich umorientieren wolle, und erwähnt "Habe PPL/A und bin KEIN Fluglehrer".

Entgegen dem Ergänzungsvorbringen wird festgestellt, dass sich der Bw als Flugplatzleiter nicht beworben hat.

Die Umstrukturierungsmaßnahmen ließen den Bw nach seiner Aussage beim Erörterungsgespräch zur Jahreswende 2011/2012 daran denken, sich allenfalls beruflich umzuorientieren. Die Kleinflugzeugfirma F-GmbH verwende Motoren der Marke M. Sein Gedanke zur Jahreswende 2011/12 sei gewesen, wenn er im Konzern der Arbeitgeberin nicht mehr Verwendung fände, bei der F-GmbH als *Vertriebsleiter* zu beginnen. Von Februar 2012 bis August 2012 habe der Dienstvertrag des Bw weiterbestanden, doch sei er de facto ohne Arbeit gewesen. Ab September 2012 bis laufend wurde der Bw von seiner Arbeitgeberin wieder als Vertriebsleiter – zunächst weiter in Österreich und ab 2015 und 2018 in anderen Einsatzgebieten - beschäftigt. Die drei zur Umschulung nachgereichten Unterlagen stammen vom Dezember 2011, aus dem Jahr 2012 und vom Januar 2013.

In zeitlicher Hinsicht ist festzustellen, dass weder das Streitjahr 2009 noch das Jahr 2008, in dem die Ausbildung zum Privatpiloten begonnen wurde, noch die Jahre 2010 und 2011 von der Umstrukturierung betroffen waren, die als Anlass für die berufliche Umorientierung ins Treffen geführt wurde.

Beweismittel:

Verwaltungsakt und Parteivorbringen, Niederschrift vom 03.07.2019 anlässlich Erörterungstermins, Ergänzungsschriftsatz vom 09.08.2019, Reisrechnungen 2009, Pilotenschein (Ersteerteilung am 06.10.2011, in Kopie), Reiserechnung vom 11.03.2011, Auszüge aus den internen D-Richtlinien, Personalanforderungsprofil für Vertriebsleiter Südosteuropa und Zentralasien vom 13.11.2009, telefonische und E-Mail-Auskunft Austro Control vom 23.08.2019 und vom 30.8.2019, Antrag auf Ausstellung einer Lizenz/IR-Berechtigung des Bw, zwei Bewerbungen als Geschäftsführer, Ausschreibung des Postens eines Flugleiters - BfL in Heubach vom Juni 2012,

Beweiswürdigung:

Obige Sachverhaltsfeststellung ergab sich aus den oben angeführten Beweismitteln aufgrund folgender Überlegungen:

Die Ausbildung zum Privatpiloten hat der Bw laut Antrag auf Ausstellung einer Lizenz am 10.04.2008 begonnen. Die Lizenz zum Privatpiloten hat der Bw am 06.10.2011 erlangt. Der Bw absolvierte von 10.04.2008 bis 16.04.2011 die theoretische Ausbildung zum Erwerb der Lizenz und schloss diese mit einer erfolgreich erbrachten Prüfung am 27.04.2011 ab. Die praktische Ausbildung erfolgte vom 30.06.2009-06.09.2011. Dabei handelt es sich um ein vom Bw generiertes Beweismittel, das ihm bekannt ist, sodass es nicht vorzuhalten war. Gleiches gilt für das Funksprechzeugnis des Bw.

In den Reiserechnungen sind lediglich die Abfahrtszeit vom (nicht genannten) Ort in Österreich, die Zeitpunkte der Grenzübertritte und die Ankunftszeit am (ebenfalls nicht genannten) Ort in Österreich, aber keine km-Stände oder Fahrleistungen aufgezeichnet worden. Die Ankunftszeiten am bereisten Ort wurden nicht aufgezeichnet. Aus den Reiserechnungen sind daher die Verweildauer am bereisten Ort, die Fahrten zwischen Hotel und Kunden sowie die Dauer der Meetings nicht ersichtlich. Da der Bw mit seiner Arbeitgeberin kein km-Geld verrechnete, mag das ausreichend gewesen sein. Weder die auf Dienstreisen entfallende km-Leistung noch die Dauer der Meetings lassen sich daher anhand eines objektiven und zeitnahen Beweismittels belegen. Damit besteht Schätzungsberechtigung. Die km-Leistungen 2009 wurden anhand von Routenplanern ermittelt.

Der Bw gab an, während seiner Berufsausübung in Österreich als Vertriebsleiter für Südosteuropa regelmäßig eine Jahreskilometerleistung von 112.000 km erreicht zu haben. Selbst heute, wo ausschließlich Frankreich sein Einsatzgebiet sei, habe er - wie er im Ergänzungsschriftsatz ausführt - in einem Zeitraum von 17 Monaten (1.2.2018 bis 3.7.2019) eine Fahrleistung von 112.191 km absolviert.

Der genannten km-Leistung hielt der Amtsvertreter entgegen, dass dies bei einer angenommenen Arbeitszeit von mtl 200 Stunden und einer Durchschnittsgeschwindigkeit von 80 km eine Arbeitszeit von 8,2 Monaten (1400 Arbeitsstunden) ergebe. Der Bw sah die angenommene Durchschnittsgeschwindigkeit als zu gering, und behauptete eine solche zwischen 95 und 100 km/h. Aber selbst eine angenommene Durchschnittsgeschwindigkeit von 100 km/h, die zu einer arbeitszeitbezogenen Fahrzeit von fünf Monaten führte, sei nach Ansicht des Amtsvertreters noch immer unrealistisch.

Die Auseinandersetzung mit der Durchschnittsfahrgeschwindigkeit kann auf sich beruhen. Die Umlegung der Fahrzeit auf einen 8-Stunden-Arbeitstag ist nicht sachgerecht, weil der Bw seine Dienstreisen auch außerhalb der Blockzeit, also abends, früh morgens, nachts und übers Wochenende, absolviert hat. Die Umrechnung der Reisedauer auf Tage erfolgt anhand von 24-Studentagen und lehnt sich damit der Zwölftelung der Tagesdiäten an. Aus dem Ergänzungsschriftsatz geht weiters hervor, dass es dem Bw um die straffere Organisation von Auslandsdienstreisen im besagten Gebiet geht, und nicht allein um die Flugzeit. Durch das Abstellen auf 24-Studentagen ergibt sich die Reisedauer in Kalendertagen, die vergleichbar sind.

Abweichend von der vorgelegten Berechnung bzgl Zeitersparnis des Bw wurde als Flugzeit die Zeitspanne zwischen Abflug und Landung angesetzt, um die Vergleichbarkeit mit Fahrten mit dem PKW (Abfahrt-Ankunft) herzustellen.

Das Vorbringen des Bw beim Erörterungsgespräch, sich allenfalls als *Vertriebsleiter* bei der F-GmbH bewerben zu wollen, seine ausdrückliche Bewerbung als *Geschäftsführer* beim Verkehrslandeplatz Jena-Schöngleina und seine weitere Bewerbung als *Geschäftsführer* mit Hinweis auf seine derzeitige Stellung als *Abteilungsleiter* in der E-Mail vom 5.12.2011 sprechen entgegen dem Berufungsvorbringen zweifelsfrei für obige Feststellung, dass sich der Bw als Flugleiter (bzw Flugbetriebsleiter bzw Flugplatzleiter) NICHT beworben hat. Erhärtet wird diese Sachverhaltsannahme dadurch, dass der Bw für die Tätigkeit als Flugplatzleiter mit seiner Ausbildung zum diplomierten Juristen und seiner vielfältigen Sprachenkenntnis überqualifiziert ist. Die Überqualifizierung spricht gegen die ernsthafte Absicht, dass der Bw den Beruf des Flugplatzleiters tatsächlich angepeilt hat. Dass der Bw einen weniger qualifizierten Beruf ausüben wollte, ist bei gegebener Sachlage nicht erkennbar. Es ist mit menschlichem Erfahrungsgut auch nicht in Einklang zu bringen, dass Menschen ohne wirtschaftliche Notlage zu schlechteren Einkommensaussichten bereit sind. Vielmehr hat er mit seinen Bewerbungen als Geschäftsführer ausdrücklich einerseits eine sinnvolle Karriereplanung im ausgeübten bzw in einem verwandten Beruf als Vertriebsleiter verfolgt und andererseits einen näheren Berufsort zum Familienwohnsitz angestrebt.

Rechtliche Beurteilung:

Strittig ist, ob die vom Bw geltend gemachten Aufwendungen für die Ausbildung zum Privatpiloten

1. abzugsfähige *Fortbildungskosten* nach § 16 Abs 1 Z 10 Alt 1 EStG 1988 im ausgeübten Beruf als Vertriebsleiter in einem großen, international tätigen Automobilkonzern darstellen oder
2. ob sie in dem unter Punkt 1 genannten Beruf der Generalklausel des § 16 Abs 1 EStG 1988 als *allgemeine Werbungskosten* unterfallen oder
3. ob sie als *Umschulungskosten* für den behaupteten angestrebten Beruf als Flugplatzleiter dem § 16 Abs 1 Z 10 Alt 3 EStG 1988 zu subsumieren sind oder
4. ob sie als *Umschulungskosten* für den tatsächlich angestrebten Beruf als Geschäftsführer in einer Flughafenbetriebsgesellschaft oder in einem Flugzeugherstellungsunternehmen dem § 16 Abs 1 Z 10 Alt 3 EStG 1988 unterfallen oder
5. ob sie als *Ausbildungskosten* der Ausübung eines verwandten Berufes als Geschäftsführer in einer Flughafenbetriebsgesellschaft oder in einem Flugzeugherstellungsunternehmen iSd § 16 Abs 1 Z 10 Alt 2 EStG 1988 dienen oder
6. ob sie in dem unter Punkt 5 genannten, angestrebten Beruf der Generalklausel des § 16 Abs 1 EStG 1988 als *allgemeine Werbungskosten* unterfallen oder
7. ob sie den Aufwendungen oder Ausgaben für die *Lebensführung* nach § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG 1988, die selbst nicht abzugsfähig sind, wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen, zuzuordnen sind.

ad 1) Fortbildung im ausgeübten Beruf als Vertriebsleiter:

Um eine berufliche Fortbildung handelt es sich zB laut VwGH 25.05.2016, 2013/15/0185, dann, 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 (vgl. Hofstätter/Reichel, § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988, Tz. 2). Ein Zusammenhang der Ausbildungsmaßnahme mit der konkret ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit ist u.a. dann gegeben, wenn die erworbenen Kenntnisse in einem wesentlichen Umfang im Rahmen dieser Tätigkeiten verwertet werden können (vgl. Doralt, EStG¹³, § 16 Tz. 203/4/1).

Der Bw ist als Vertriebsleiter in einem Automobilkonzern primär für die Beratung und Betreuung von Kunden, Planung und Umsetzung von Vertriebsstrategien und weitere organisatorische Aufgaben zuständig. In erster Linie tragen Vertriebsleiter die Verantwortung für die Erfüllung der Umsatzziele eines Unternehmens. Das

ersatzweise vorgelegte Anforderungsprofil spricht vom Verkauf von mindestens 100 GFZ (Gebrauchtfahrzeugen) im ersten Jahr. Durch den Erwerb der Privatpilotenlizenz wurden seine bisherigen (oben genannten) Kenntnisse und Fähigkeiten als Vertriebsleiter nicht verbessert. Damit kann der belangten Behörde nicht mit Erfolg entgegengetreten werden, wenn sie mit dem angefochtenen Bescheid die Abzugsfähigkeit der Ausbildungskosten zum Privatpiloten aus dem Titel der Fortbildung versagt hat.

Mit dem Argument der Zeitersparnis durch straffere Organisation bestimmter Auslandsdienstreisen ist der Erwerb der PPL(A) nicht als Fortbildungsmaßnahme anzusehen.

Die Voraussetzungen des § 16 Abs 1 Z 10 Alt 1 EStG 1988 werden nicht erfüllt.

ad 2) allgemeine Werbungskosten im ausgeübten Beruf nach der Generalklausel

Aus Lehre und Rechtsprechung ergibt sich nicht, dass eine Bildungsmaßnahme ausschließlich nach der Spezialnorm des § 16 Abs 1 Z 10 EStG 1988 zu prüfen ist. Vielmehr stehen § 16 Abs 1 EStG 1988 und dessen Ziffer 10 im Verhältnis *lex generalis* und *lex specialis* zueinander. Daraus folgt, dass Sachverhalte, die nicht unter die Spezialnorm fallen, nach der Generalklausel zu prüfen sind. Fraglich ist daher, ob die Ausbildung zum Privatpiloten Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen darstellen.

Da der Bw tatsächlich den Pilotenschein zu keinem Zeitpunkt in seinem Beruf als Vertriebsleiter wegen der Umstrukturierung im Konzern für Dienstreisen verwenden konnte, sind die Kosten unter dem Aspekt des verlorenen Aufwandes zu prüfen.

Die belangte Behörde hat den Erwerb des Privatpilotenscheins mit dem Erwerb des B-Führerscheins verglichen und die Abzugsfähigkeit bereits aus diesem Grunde zur Gänze versagt. Diese Rechtsansicht folgt den Erläuterungen zur Regierungsvorlage (1766 BlgNR XX. GP, 37), wonach auch nach Einführung des § 16 Abs 1 Z 10 EStG 1988 bestimmte Bildungsmaßnahmen, die allgemeinbildenden Charakter haben (z.B. AHS-Matura) sowie Aufwendungen für Ausbildungen, die der privaten Lebensführung dienen (z.B. Persönlichkeitsentwicklung, Sport, Esoterik, B-Führerschein), nicht abzugsfähig sein sollen.

Damit ist die belangte Behörde im Recht.

Fliegen liegt auch im Privatinteresse und ist somit "*Aufwendungen [zuzuordnen, die] in gleicher Weise mit der Einkunftserzielung wie mit der privaten Lebensführung zusammenhängen könnten, bei denen die Behörde aber nicht in der Lage ist zu prüfen, ob die Aufwendungen durch die Einkunftserzielung oder durch die private Lebensführung veranlasst worden sind, darf die Behörde nicht schon deshalb als Betriebsausgaben bzw Werbungskosten anerkennen, weil die im konkreten Fall gegebene Veranlassung nicht feststellbar ist. In Fällen von Aufwendungen, die ihrer Art nach eine **private Veranlassung nahe legen**, darf die Veranlassung durch die Einkunftserzielung vielmehr nur dann angenommen werden, wenn sich die Aufwendungen als für die betriebliche*

*bzw berufliche Tätigkeit **notwendig** erweisen. Die Notwendigkeit bietet in derartigen Fällen das verlässliche Indiz der betrieblichen bzw beruflichen im Gegensatz zur privaten Veranlassung. Dem **Abgrenzungskriterium der Notwendigkeit** eines Aufwandes ist dann **keine** entscheidende **Bedeutung** beizumessen, **wenn** ein **Aufwand** seiner Art nach **nur eine berufliche Veranlassung** erkennen lässt (zB VwGH 10.9.1998, 96/15/0198; VwGH 24.02.2011, 2007/15/0042, Hervorhebungen durch BFG).*

Als notwendig erweist sich die Ausbildung bereits deshalb nicht, weil die Arbeitgeberin dem Bw ein firmeneigenes Kraftfahrzeug für die berufliche Verwendung bei Dienstreisen zur Verfügung gestellt hat. Die Dienstgeberin hat den Bw für die Zeit der Ausbildung nicht dienstfrei gestellt und beteiligte sich auch nicht an den Kosten. Die behauptete effizientere Arbeitszeitgestaltung liegt damit nicht gleichermaßen im Interesse der Arbeitgeberin wie im Interesse des Bw. Aus der Übernahme von Charterkosten für ein Kleinflugzeug durch die Arbeitgeberin lässt sich die berufliche Veranlassung der Ausgaben für den Privatpilotenschein nicht ableiten.

Effizientere Arbeitszeitgestaltung geht zumeist Hand in Hand mit effizienterer Gestaltung der Freizeit. Auch das war im konkreten Fall festzustellen: In der zusammenfassenden Gegenüberstellung von tatsächlichem Dienstreiseablauf mit PKW und hypothetischer Dienstreisegestaltung mit Kleinflugzeug führt der Bw als effizienten Zeiteinsatz auch die Ersparnis von 1,5 Wochenenden an, der durch die Verknappung der Dienstreise möglich sei. Damit führt der Bw als Argument auch den Zeitgewinn an Freizeit an. Das Ziel, durch den Einsatz eines Kleinflugzeugs auch Privatzeit zu erhöhen, mag angesichts der getrennten Familienführung nachvollziehbar erscheinen, berührt jedoch die Privatsphäre des Bw.

Ergänzend ist auszuführen, dass die Sachverhaltsfeststellung ergeben hat, dass sich die Effizienzsteigerung in der Arbeitszeitgestaltung nur in seinem sehr kleinen zeitlichen Bereich von knapp 3% der Gesamtarbeitszeit ausgewirkt hätte. Das in der Personalanforderung vom 13.11.2009 beschriebene Reisegebiet umfasst weiters Zentralasien und geht über das Reisegebiet des Bw hinaus, sodass die Personalanforderung mangels Vergleichbarkeit mit dem Einsatzgebiet des Bw keine Aussagekraft für die vom Bw tatsächlich entfaltete Reisetätigkeit besitzt.

Da der Bw bereits im Jahr 2008 die Entscheidung getroffen hat, den PPL(A) zu erwerben, müssten bereits im Jahr 2008 Auslandsdienstreisen angefallen sein, die das erhoffte Effizienzsteigerungspotential besitzen. Das wurde nicht einmal behauptet. Damit fehlt es aber am Veranlassungszusammenhang zwischen der in Rede stehenden Ausbildung und dem Dienstreiseanfall im ausgeübten Beruf.

Das im Ergänzungsschriftsatz ins Treffen geführte Erkenntnis VwGH 22.09.2005, 2003/14/0090, spricht nicht von einem beruflichen Zusammenhang schlechthin, sondern von einem beruflichen Zusammenhang im Kernbereich der ausgeübten Tätigkeit. Die Ausbildung zum Privatpiloten wirkt sich laut Sachverhalt entgegen dieser Rechtsprechung

nicht im *Kernbereich* der Tätigkeit als Vertriebsleiter oder Geschäftsführer, sondern bloß in einem kleinen *Randbereich* aus und verhilft der Berufung nicht zum Erfolg.

Wenn überhaupt, hat die Ausbildung zum Privatpiloten nur einen kleinen Randbereich seiner Berufstätigkeit als Vertriebsleiter betroffen, sodass diese Ausbildung die Einnahmen des Bw aus dieser Tätigkeit weder der Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen gedient hat. Die Voraussetzungen des § 16 Abs 1 EStG 1988 werden daher nicht erfüllt.

ad 3) Umschulungskosten für den behaupteten angestrebten Beruf als Flugplatzhalter

Das Vorbringen, der Bw habe mit der Ausbildung zum Privatpiloten den Beruf des Flugplatzhalters angestrebt, hat sich auf der Sachverhaltsebene und auf Ebene der Beweiswürdigung nicht bestätigt. Weiters ist für die Berufsausübung als Flugplatzleiter der Besitz des entsprechenden Sprechfunkzeugnisses einschlägig. Die PPL(A) ist hingegen nicht jedenfalls notwendiges Erfordernis. Mit den nachgereichten Bewerbungen wurde nachgewiesen, dass sich der Bw in zwei Fällen als *Geschäftsführer* einer Flughafenbetriebsgesellschaft beworben hat. Bereits aus diesem Grund ist es als erwiesen anzusehen, dass der Bw die Tätigkeit als Flugplatzleiter nicht zielgerichtet anvisiert und verfolgt hat, weshalb eine rechtliche Auseinandersetzung auf sich beruhen kann.

ad 4) Umschulungskosten für den tatsächlich angestrebten Beruf als Geschäftsführer

Für eine erwerbsorientierte Umschulung spricht es, wenn der Steuerpflichtige seine bisherige Tätigkeit aufgibt oder wesentlich einschränkt. Die ausdrücklich genannte Voraussetzung, dass die (umfassenden) Umschulungsmaßnahmen auf die tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen müssen, ist in Verbindung mit dem allgemeinen Abzugsverbot von Aufwendungen für die Lebensführung gemäß § 20 Abs 1 Z 2 EStG 1988 zu sehen. Bildungsmaßnahmen, die aus Gründen des persönlichen Interesses getätigt werden, sind vom Abzug ausgeschlossen. Sie stellen Kosten der Lebensführung dar. Abzugsfähig sind Aufwendungen, die - auch unter Berücksichtigung der zunächst angefallenen Ausbildungskosten - zur Sicherung des künftigen Lebensunterhaltes des Steuerpflichtigen beitragen sollen und daher künftiges Steuersubstrat darstellen. Ob der Wille des Steuerpflichtigen darauf gerichtet ist, sich eine neue Einkunftsquelle durch die Ausübung eines anderen Berufes zu verschaffen, ist im Einzelfall an Hand objektiver Kriterien nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen (VwGH 15.9.2011, 2008/15/0321).

Als Umschulungsmaßnahme begünstigt sind nur umfassende Bildungsmaßnahmen, die den Einstieg in einen anderen Beruf ermöglichen, wobei das Gesetz verlangt, dass die Umschulungsmaßnahme auf die tatsächliche Ausübung eines anderen Berufs "abzielt". Daraus ist abzuleiten, dass ein konkreter Zusammenhang der Bildungsmaßnahme mit geplanten nachfolgenden (Betriebs-)Einnahmen erforderlich ist. Es müssen somit Umstände vorliegen, die über eine allgemeine Absichtserklärung zur künftigen Einnahmenerzielung hinausgehen (vgl. VwGH 28.02.2012, 2009/15/0105 ; VwGH 23.05.2013, 2011/15/0159 , nwn). Das Vorliegen jener Umstände, die geeignet sind, das künftige Steuersubstrat einer nach erfolgter Umschulung erschlossenen neuen Einkunftsquelle darzutun, ist aus der Sicht ex-ante zu beurteilen (BFG 15.02.2019, RV/7100338/2012).

Bereits eine zeitliche Betrachtung der Sachlage spricht gegen die Annahme einer steuerlich begünstigten Umschulungsmaßnahme, denn bereits der Beginn der Ausbildung zum Privatpiloten im Jahr 2008 hätte vom Willen des Bw getragen gewesen sein müssen, diese Bildungsmaßnahme aus Gründen einer künftigen Berufsausübung zu ergreifen. Nach der Aussage des Bw am 03. Juli 2019 hat er sich jedoch erstmals zur Jahreswende 2011/12 iZm der Umstrukturierung im Konzern mit dem Gedanken getragen, sich als Vertriebsleiter bei der F-GmbH zu bewerben.

Umschulung verlangt den Ausschluss von Fortbildung und Ausbildung. Laut Sachverhalt hat der Bw im Bewerbungsschreiben als Geschäftsführer für den Verkehrslandeplatz Jena-Schöneleina GmbH jedoch selbst geschrieben, dass er die Weiterentwicklung von einem Mitglied der Geschäftsleitung zu einem Geschäftsführer sucht. Darin ist eine gezielte Karriereplanung ausgehend vom ausgeübten Beruf als Vertriebsleiter zu erblicken. Dass damit ein Arbeitgeberwechsel verbunden ist, vermag an dieser Beurteilung nichts zu ändern.

Die Voraussetzungen für eine steuerlich anzuerkennende Umschulungsmaßnahme werden auch in dieser Konstellation nicht erfüllt.

ad 5) Fort- oder Ausbildungskosten in einem (verwandten) Berufes als Geschäftsführer in einer Flughafenbetriebsgesellschaft oder in einem Flugzeugherstellungsunternehmen

In der Funktion eines Geschäftsführers einer GmbH ist ausgehend vom ausgeübten Beruf als Vertriebsleiter, wie bereits unter Punkt 4 gesagt, eine gezielte Karriereplanung zu erblicken. Weder für den Beruf als Vertriebsleiter noch für den Beruf des Geschäftsführers existiert eine zielgerichtete Ausbildung. In beiden Fällen werden aber ein BWL-Studium als solide Voraussetzung angesehen. In der Hierarchie eines Unternehmens steht der Vertrieb als rein operatives Geschäft unter der Ebene der Geschäftsführung. Die Funktion des Geschäftsführers ist im Wesentlichen branchenunabhängig, sodass entweder von einer Beibehaltung des bisher ausgeübten Berufsbildes als Vertriebsleiter oder von

einem verwandten Berufsbild zu sprechen ist. Für diese Entwicklung hat der Bw zu Recht in seinem Bewerbungsschreiben auf seine Sprachkenntnisse und sein juristisches Diplom hingewiesen. Zur ebenfalls erwähnten PPL(A) ist auf die unter Punkt 2 getätigten Ausführungen zur Notwendigkeit zu verweisen, die hier sinngemäß gelten.

Die Voraussetzungen für eine steuerlich anzuerkennende Fort- oder Ausbildung für den angepeilten Beruf als Geschäftsführer werden nicht erfüllt.

ad 6) allgemeine Werbungskosten im angestrebten Beruf als Geschäftsführer nach der Generalklausel

Diesbezügliche Ausführungen können angesichts der Rechtsmittelstrategie, der Bw habe sich entgegen den Fakten als Flugplatzhalter beworben, auf sich beruhen.

ad 7) Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung

Bildungsmaßnahmen, die wie hier aus Gründen des persönlichen Interesses getätigt werden, sind vom Abzug ausgeschlossen.

Die Ausbildung zum Privatpiloten hat im Fall des Bw zu seinem ausgeübten Beruf als Leiter im Vertrieb von Gebrauchtfahrzeugen in einem Automobilkonzern und zu seinem angestrebten Beruf als Geschäftsführer in einer Flughafenbetriebsgesellschaft oder einem Flugzeugherstellungsunternehmen einen geringeren Bezug als im Beschwerdefall VwGH 28.10.2009, 2007/15/0103, zu einem Arzt für Allgemeinmedizin, der fliegerärztlicher Sachverständiger war und angab, wegen seiner Sachverständigentätigkeit die PPL(A) erworben zu haben.

Auch wenn die Ausbildung zum Privatpiloten für die Organisation der Dienstreisen - so es denn zu solchen gekommen wären - beruflich förderlich gewesen wäre, hat sie die Spürbarkeitsgrenze des § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG 1988 nicht überschritten.

Zulässigkeit einer 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.

Zum Thema Fort- und Ausbildung sowie Umschulung besteht eine gesicherte Judikaturlinie des Verwaltungsgerichtshofs, die zur Falllösung herangezogen wurde. Darüber hinausgehende Fragen haben sich im konkreten Fall nicht gestellt. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 5. September 2019