



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 12. April 2002 gegen die Bescheide des Finanzamtes Innsbruck vom 14. März 2002 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 1998 bis 2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Der Abgabepflichtige reichte am 20. Juli 2001 Erklärungen zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für die Jahre 1998 bis 2000 ein. Unter dem Titel "*Pilotenausbildung*" machte er dabei Werbungskosten von 81.956,43 S (im Jahr 1998), 171.344,12 S (im Jahr 1999) und 96.771,64 S (im Jahr 2000) geltend, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte. Mit Schreiben vom 4. Oktober 2001 wurde der Abgabepflichtige vom Finanzamt Innsbruck aufgefordert, diverse Fragen zu seiner bisherigen beruflichen Tätigkeit zu beantworten. In Beantwortung dieses Schreibens führte er mit Telefax vom 10. Oktober 2001 aus, dass er als Angestellter der T-AG (im Folgenden kurz: T) die Tätigkeit eines "*Flugzeugtechniklers*" und "*Piloten*" ausübe. Er sei bereits in den Jahren 1997 bis 1999 als Pilot tätig gewesen. Die geltend gemachten Kosten seien vom Arbeitgeber nicht übernommen worden. Auf der Grundlage dieser Aussagen erließ das Finanzamt Innsbruck am 9. November 2001 Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1998 bis 2000, mit denen die geltend gemachten Werbungskosten anerkannt wurden. Dies unter der Prämisse, dass es sich um im ausgeübten Beruf angefallene Fortbildungskosten handle.

Nach einem Auskunftersuchen des Finanzamtes Innsbruck vom 29. Jänner 2002 teilte T mit Schreiben vom 5. Februar 2002 Folgendes mit:

*"Herr CG war vom 6. Juni 1995 bis zum 31. Oktober 2000 in der Abteilung Technik bei T beschäftigt.*

*Herr G wurde als Wart im Bereich Line- und Base Maintenance der Flugzeugtypen X und Y eingesetzt. Die Prüfung zum Wart I (Wartschein Klasse I) legte er am 1. August 1997 erfolgreich ab.*

*Der Aufgabenbereich von Herrn G umfasste:*

- *Tausch von Flugzeugkomponenten*
- *Durchführen von Reparaturen und Modifikationen*
- *Fehlersuche und deren Behebung*
- *Durchführen von Kontrollen*
- *Einsatz auf von T besetzten Außenstationen*

*Weiters war Herr G aufgrund seines Wartscheines berechtigt, die Flugklarheit eines Flugzeuges zu bestätigen."*

Mit Bescheid vom 1. März 2002, Zl. 123, hob die Finanzlandesdirektion für Tirol die Bescheide des Finanzamtes Innsbruck vom 9. November 2001 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 1998 bis 2000 gemäß § 299 Abs. 1 lit. b und Abs. 2 BAO wegen aktenwidriger Sachverhaltsannahme und Rechtswidrigkeit des Inhaltes auf. Am 14. März 2002 erließ das Finanzamt Innsbruck sodann neue Erstbescheide betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 1998 bis 2000, mit denen die geltend gemachten Kosten für die "*Pilotenausbildung*" nicht als Werbungskosten anerkannt wurden. (Davon unberührt blieb die im Jahr 2000 erfolgte Anschaffung eines Computers, die vom Finanzamt Innsbruck als nicht mit der "*Pilotenausbildung*" in Zusammenhang stehend steuerlich anerkannt wurde.) Begründend wurde ausgeführt, dass die Kosten für die Erlangung des Pilotscheines als Kosten der Berufsausbildung keine Fortbildungskosten, sondern gemäß § 20 EStG 1988 nicht abzugsfähige Ausbildungskosten darstellten. Diese Aufwendungen könnten insbesondere auch deshalb nicht anerkannt werden, weil der Abgabepflichtige in den Jahren 1998 bis 2000 nicht als Pilot, sondern als Wart und Mechaniker angestellt gewesen sei.

Gegen diese Bescheide erhob der Abgabepflichtige am 12. April 2002 fristgerecht Berufung, die sich gegen die Nichtanerkennung der Kosten für die Ausbildung zur Erlangung des Pilotscheines als Werbungskosten richtete. Entgegen der Ansicht des Finanzamtes sei er in den Jahren 1998 bis 2000 als Pilot tätig gewesen. Diesbezüglich legte er eine Bestätigung der Firma F GmbH & Co. KG vom 19. Juni 2002 mit folgendem Inhalt vor:

*"Hiermit bestätigen wir, dass Herr CG, geboren am TagX, im Zeitraum von 1998 bis 2000 bei uns zeitweise als Pilot tätig war. Er flog als Kopilot bei diversen Luftfahrtausstellungen und Air Shows auf dem Flugzeugtyp A (Registrierungsnummer 1), weiters eine B (Reg. 2) und den Business Jet der Betriebsleitung C (Reg. 3)."*

Anlässlich einer persönlichen Vorsprache beim Finanzamt Innsbruck am 11. November 2002 legte der Abgabepflichtige eine "*Chronologische Kostenaufstellung*" hinsichtlich der geltend gemachten "*Pilotenausbildung*" vor. Daraus ist ersichtlich, dass die angefallenen Kosten mit der Erlangung des Privatpilotenscheines PPL (vom 14. April 1997 bis 14. Juli 1998), des Berufspilotenscheines CPL (vom 6. Juli 1998 bis 6. Juli 2000) und des Linienpilotenscheines ATPL (vom 6. Oktober 1999 bis Dezember 2000) zusammenhängen. Gleichzeitig wurde vom Abgabepflichtigen bestätigt, dass er von der Firma F GmbH & Co. KG "*keinerlei Einnahmen aus der Tätigkeit*" erzielt habe, jedoch seien seine "*Ausbildungskosten dadurch wesentlich reduziert*" worden. Er hätte ansonsten die Flugstunden selbst bezahlen müssen, wobei die Kostenersparnis bei ca. 100.000 S gelegen sei.

Die Berufung wurde vom Finanzamt Innsbruck ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung unmittelbar der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

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

Nach § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Nach der (für die Streitjahre 1998 und 1999 anzuwendenden) Rechtslage vor In-Kraft-Treten der mit Bundesgesetz BGBl. I Nr. 106/1999 eingeführten Bestimmung des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 zählen Aufwendungen für die berufliche Fortbildung, nicht jedoch Aufwendungen für die Berufsausbildung zu den Werbungskosten (VwGH 31.1.2002, 2001/15/0098; Hofstätter/Reichel, EStG 1988, § 20 Tz 5, Stichwort "*Ausbildungskosten – Fortbildungskosten*"). Während die berufliche Fortbildung der Verbesserung der Kenntnisse und Fähigkeiten im bisher ausgeübten Beruf dient, dient die Berufsausbildung dem Erlernen eines Berufes. Um eine berufliche Fortbildung handelt es sich dann, wenn der Abgabepflichtige seine bisherigen beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten verbessert, um im bereits ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden. Ausbildungskosten sind demgegenüber Aufwendungen zur Erlangung von Kenntnissen, die eine Berufsausübung ermöglichen. Die Unterscheidung zwischen Ausbildung und Fortbildung kann jeweils nur in Bezug auf den konkreten Abgabepflichtigen, nämlich seine bisherige berufliche Tätigkeit, getroffen werden. Was für den einen Beruf erst Anstrebenden Berufsausbildung ist, kann für den bereits Berufstätigen Berufsfortbildung darstellen (VwGH 18.3.1986, 85/14/0156; VwGH 6.10.1992, 92/14/0146; VwGH 22.11.1995, 95/15/0161; VwGH 21.3.1996, 93/15/0201).

Ergänzend bestimmt § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 in der für das Streitjahr 2000 geltenden Fassung BGBl. I Nr. 106/1999, dass Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten

beruflichen Tätigkeit Werbungskosten sind. 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. Keine Werbungskosten stellen Aufwendungen dar, die im Zusammenhang mit dem Besuch einer allgemein bildenden (höheren) Schule oder im Zusammenhang mit einem ordentlichen Universitätsstudium stehen. Abzugsfähigkeit von Ausbildungskosten nach der (ab dem Streitjahr 2000 anzuwendenden) Bestimmung des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 ist nur dann gegeben, wenn ein Zusammenhang zur konkret ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit vorliegt. Maßgebend ist die konkrete Einkunftsquelle (zB das konkrete Dienstverhältnis, die konkrete betriebliche Tätigkeit).

Es steht unbestritten fest, dass der Berufungswerber vom 6. Juni 1995 bis zum 31. Oktober 2000 bei T beschäftigt war. Dabei war er nicht als Pilot, sondern als Flugzeugtechniker ("*Wart im Bereich Line- und Base Maintenance*") in der Abteilung Technik tätig (vgl. das Schreiben der T vom 5. Februar 2002). Ein anderes Dienstverhältnis wurde in dieser Zeit nicht begründet (wenn man von der bloß dreitägigen Beschäftigung für die L-GmbH vom 1. bis 3. September 1998 absieht). Der Berufungswerber übte somit als Flugzeugtechniker einen Beruf aus, der mit der Tätigkeit eines Piloten in keiner Weise verwandt ist. Während der Ausübung dieses Berufes ließ er sich zum Piloten ausbilden. Es steht auch unbestritten fest (vgl. die am 11. November 2002 vorgelegte "*Chronologische Kostenaufstellung*"), dass die geltend gemachten Aufwendungen – wie dies auch der Berufungswerber stets zum Ausdruck brachte - der "*Pilotenausbildung*" dienten, konkret dem Erwerb des Privatpilotenscheines PPL (vom 14. April 1997 bis 14. Juli 1998), des Berufspilotenscheines CPL (vom 6. Juli 1998 bis 6. Juli 2000) und des Linienpilotenscheines ATPL (vom 6. Oktober 1999 bis Dezember 2000).

Konkret zu Aufwendungen für den Erwerb des Berufspilotenscheines hat die Judikatur bislang stets nicht abzugsfähige Ausbildungskosten angenommen (VwGH 17.12.1980, 979/80), wenn der ausgeübte Beruf mit einer Flugzeugführung noch nichts zu tun hatte (VwGH 19.5.1967, 262/67; in diesem Sinne auch FJ-LS 9/2003 und ÖStZ 1997, RME 14). Die Berufsausbildung ist mit der Erlangung des Privatpilotenscheines noch nicht beendet. Unter Beruf ist die Erwerbstätigkeit des Einzelnen zu verstehen. Eine solche Erwerbstätigkeit kann aber mit dem Privatpilotenschein, der gemäß § 28 Zivilluftfahrt-Personalverordnung, BGBl. Nr. 219/1958, nur zum unentgeltlichen und nichtgewerbsmäßigen Führen bestimmter Flugzeuge im Flug berechtigt, nicht ausgeübt werden. Mangels Beendigung der Berufsausbildung durch die Erlangung des Privatpilotenscheines dient jedenfalls auch der Erwerb des Berufspilotenscheines noch der Ausbildung. Die dafür erforderlichen Aufwendungen sind deshalb Ausbildungskosten und als solche keine Werbungskosten (VwGH 17.12.1980, 979/80).

Auch die Aufwendungen für den Erwerb des Linienpilotscheines dienten im konkreten Fall der Berufsausbildung. Entscheidungswesentlich ist, ob der Beruf, zu dessen Ausübung die erfolgreiche Absolvierung der Bildungsmaßnahme schließlich befähigt, ein anderer Beruf ist, als derjenige, der bereits ausgeübt wird (VwGH 6.10.1992, 92/14/0146). Wesentlich ist daher die Frage nach der Berufsidentität. Dabei ist unter Bedachtnahme auf Berufszulassungsregeln und –gepflogenheiten das Berufsbild maßgebend, wie es sich nach der Verkehrsauffassung aufgrund des Leistungsprofils des betreffenden Berufes darstellt (VwGH 17.12.1998, 97/15/0091).

Der am 11. November 2002 vorgelegten "*Chronologischen Kostenaufstellung*" ist zu entnehmen, dass die Ausbildung zum Linienpiloten (nahezu) gleichzeitig mit der Ausbildung zum Berufspiloten absolviert wurde und mit dieser einhergegangen ist. Die dafür erforderlichen Aufwendungen können schon aus diesem Grund nur als Ausbildungskosten angesehen werden. Die Ausbildung zum Linienpiloten konnte im Jahr 2000 abgeschlossen werden, die letzte diesbezügliche Ausgabe ist lt. Kostenaufstellung am 17. Oktober 2000 angefallen. Bis zu diesem Zeitpunkt hatte der Berufungswerber mit der Ausübung seines Pilotenberufes nachweislich (noch) nicht begonnen. Er übte vielmehr bis zum 31. Oktober 2000 bei T den Beruf eines Flugzeugtechniklers aus. Es bedarf keiner weiteren Erörterung, dass das Berufsbild eines Flugzeugtechniklers nach der Verkehrsauffassung ein anderes ist als jenes eines Piloten und daher keine Identität zwischen dem vom Berufungswerber während der Absolvierung der Bildungsmaßnahme ausgeübten und dem danach angestrebten Beruf besteht. Die geltend gemachten Aufwendungen für den Erwerb des Privat-, des Berufs- und des Linienpilotscheines stellen daher nicht abzugsfähige Ausbildungskosten dar.

Die Abzugsfähigkeit dieser Ausbildungskosten ist auch nach der (für das Streitjahr 2000 anzuwendenden) Bestimmung des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 nicht gegeben, da die Tätigkeit eines Berufspiloten mit der ausgeübten Tätigkeit als Flugzeugtechnikler auch in keiner Weise verwandt ist. Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates ist der Beruf eines Flugzeugtechniklers mit dem eines Berufspiloten nicht artverwandt, zumal beim Flugzeugtechnikler eine technische Tätigkeit im Vordergrund steht (vgl. auch den im Schreiben der T vom 5. Februar 2002 dargestellten Aufgabenbereich des Berufungswerbers), während der Beruf des Piloten eine praktische, unmittelbar mit der Flugzeugführung ausgeübte Tätigkeit zum Inhalt hat. Während der Flugzeugtechnikler seine Tätigkeit am Boden entfaltet, hat der Pilot seinen Tätigkeitsmittelpunkt in der Luft, wobei dieser Beruf wegen der hohen Verantwortung ein Höchstmaß an körperlicher und geistiger Eignung erfordert. Die beiden Berufe erfordern grundsätzlich anders gelagerte Kenntnisse und Fähigkeiten. Als artverwandt könnte etwa der Berufswechsel vom Hubschrauberpiloten zum Flugzeugpiloten angesehen werden, nicht jedoch der Wechsel vom Bodenpersonal zum Luftpersonal. Aus der Aktenlage

ist auch nicht erkennbar, dass die T die Pilotenausbildung des Berufungswerbers gefördert hat, zumal die diesbezüglichen Kosten auch nicht zum Teil übernommen wurden, was vom Berufungswerber auch außer Streit gestellt wurde (vgl. das Schreiben vom 10. Oktober 2001).

Im Berufungsverfahren wendete der Berufungswerber ein, dass er in den Jahren 1998 bis 2000 als Pilot tätig gewesen sei. So sei er in diesem Zeitraum für die Firma F GmbH & Co. KG zeitweise als Kopilot bei diversen Luftfahrtausstellungen und Air Shows tätig gewesen (vgl. die Bestätigung vom 19. Juni 2002). Dazu ist festzuhalten, dass der Berufungswerber für die Firma F GmbH & Co. KG nicht als Berufspilot tätig geworden ist. Das war allein schon deswegen nicht möglich, weil er die Ausbildung zum Berufspiloten erst im Jahr 2000 abgeschlossen hatte und bis dorthin den Pilotenberuf gar nicht ausüben konnte. Dementsprechend wurde mit der Firma F GmbH & Co. KG auch kein Dienstverhältnis begründet. Bei der Frage, ob ein Zusammenhang zu einer konkret ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit vorliegt, ist aber die konkrete Einkunftsquelle (zB das konkrete Dienstverhältnis, die konkrete betriebliche Tätigkeit) maßgebend.

Der Berufungswerber ist für die Firma F GmbH & Co. KG nur "*zeitweise*" als Kopilot tätig geworden, wobei er aus dieser Tätigkeit bezeichnenderweise "*keinerlei Einnahmen*" erzielte (vgl. die Aussage des Berufungswerbers anlässlich seiner persönlichen Vorsprache beim Finanzamt Innsbruck am 11. November 2002). Von einem konkreten Dienstverhältnis bzw. einer konkreten betrieblichen Tätigkeit kann daher keinesfalls gesprochen werden. Die "*zeitweise*" Tätigkeit für die Firma F GmbH & Co. KG ist wohl vielmehr als (praxisbezogener) Teil seiner Ausbildung zum Berufspiloten zu verstehen. So führte der Berufungswerber selbst aus, dass durch diese Tätigkeit seine "*Ausbildungskosten wesentlich reduziert*" wurden. Er hätte diese Flugstunden im Rahmen seiner Berufsausbildung ansonsten selbst bezahlen müssen, wobei die Kostenersparnis mit ca. 100.000 S beziffert wurde (vgl. nochmals die Aussage vom 11. November 2002).

Mangels eines Zusammenhanges mit der vom Steuerpflichtigen als Flugzeugtechniker ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit sind die strittigen Aufwendungen weder als Aus- noch als Fortbildungsmaßnahmen steuerlich abzugsfähig.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 17. Jänner 2005