



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bws. gegen den Bescheid des Finanzamtes Grieskirchen-Wels betreffend **Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2002** entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber ist seit September 2004 Berufspilot bei der Fluglinie xy in I.

Strittig ist, ob Kosten im Ausmaß von insgesamt €16.375,16 als Fortbildungskosten bzw. als verwandte Ausbildungskosten (und damit steuerrechtliche Abzugsmöglichkeit) oder bloße Ausbildungskosten (und damit nicht abzugsfähig) einzustufen sind.

Sein beruflicher Werdegang lässt sich wie folgt zusammenfassen:

Berufliche Entwicklung	Maschinenmechaniker
Ausgeübter Beruf	Militär- Bordtechniker auf Hubschrauber beim OÖ. Bundesheer
Zeitraum 2002 (Berufungszeitraum)	Besuch diverser Flugschulen und Flugseminare zwecks Erlangung des Berufspilotenscheines, der Instrumentenflugberechtigung, Fluglehrerausbildung

Seit 1. Oktober 2002	Beschäftigung als Co-Pilot bei der Fa. xx (kein Dienstverhältnis) – Bestätigung vom Oktober 2003
Seit 1. September 2004	Berufspilot bei der Fa. xy

Aus der Beilage zur Arbeitnehmerveranlagung 2002 lassen sich folgende Kosten ableiten:

	€
Berufspilotenkurs Theorie	960,00
Berufspilotenkurs Luftfahrzeug (Berechtigung zum Fliegen mehrmotoriger Luftfahrzeuge)	6.942,26
Instrumentenflugkurs Simulator	1.036,31
Instrumentenflugkurs Luftfahrzeug	4.645,63
Linienpilotenkurs Theorie	1.020,00
Fluglehrerkurs Theorie	600,00
Prüfungs- eintragungs- und Ausstellungsgebühren	561,47
Kosten für die Eintragung der Typenberechtigung Cessna Citation Jet Serie 500	253,41
Summe	16.019,08

Die jeweiligen Rechnungen bzw. Belege wurden vorgelegt.

Anmerkung: Beim Formular zur Arbeitnehmerveranlagung sei ein um € 1.308,11 zu hoher Betrag ausgewiesen. Es sei übersehen worden, dass dieser Betrag vom Jahre 2001 sei. Es werde um Verständnis ersucht.

	€
Fahrtkosten von Wohnung M. nach W. N . u. retour zur Linienpilotenprüfung a 250 KM	178,04

Fahrtkosten von Wohnung M. nach W. N. u. retour zum Type Rating Citation Jet Serie 500	178,04
-------------------------------------------------------------------------------------------	--------

Im **Ergänzungsauftrag vom 8.September 2003** wurde der Abgabepflichtige ersucht, folgende Fragen zu beantworten:

- 1) Seit wann werde die Beschäftigung bei der Fa. xx als Pilot ausgeübt.
- 2) Wie erfolge die Entlohnung für diese Tätigkeit (im Rahmen der nichtselbständigen Einkünfte beim Bund oder als selbständig Erwerbstätiger ?

Lt. persönlicher Vorsprache des Berufungswerbers bei der Abgabenbehörde I. Instanz wurde – von der Mitarbeiterin des Referates –Folgender Aktenvermerk vom 8.10.2003 verfasst:

- 1) seit 1. Oktober 2002
- 2) Diese würden gegen die Typenberechtigungskosten gegengerechnet, anschließend von der Fa. xx Lohnzetteleinkünfte –Dienstvertrag mit Fa. xx folgt“.

Im **Einkommensteuerbescheid vom 18.November 2003** wurden die in der Arbeitnehmerveranlagung 2002 geltend gemachten Kosten nicht als Werbungskosten anerkannt. Als Begründung wurde ausgeführt:

Da die noch benötigten Unterlagen nicht beigebracht worden seien (Dienstvertrag mit Fa. xx) sei eine Beurteilung, ob es sich bei den beantragten Werbungskosten um abzugsfähige Ausbildungskosten im Rahmen ihrer nichtselbständigen Tätigkeit handle, nicht möglich. Die beantragten Aufwendungen könnten daher zur Gänze nicht als Werbungskosten anerkannt werden.

In der gegen den Einkommensteuerbescheid innerhalb offener Frist eingebrochenen **Berufung** wurde vom Abgabepflichtigen vorgebracht:

Da mir die unter Werbungskosten angeführten Ausbildungs- bzw. Fortbildungskosten über € 16.375,16 nicht berücksichtigt wurden, obwohl ich dies detailliert und mündlich mit der Sachbearbeiterin des Finanzamtes besprochen habe).

Deshalb noch einmal eine kurze Erläuterung:

Er sei seit 1996 beim österreichischen Bundesheer als Bordtechniker beschäftigt und habe im Jahre 2002 die Fortbildung zum Luftfahrzeugführer absolviert. Aufgrund der bekannten momentanen ungünstigen wirtschaftlichen Lage, sei es ihm aber nicht möglich gewesen, eine fixe Anstellung als Linienpilot zu finden. Er sei deshalb seit 1.10.2002 bei der Firma xx als Co-Pilot auf dem Luftfahrzeugmuster Citation auf "Free- Lance – Basis" tätig gewesen. Leider sei auch hier der Bedarf nicht so hoch gewesen, dass er sehr oft eingesetzt worden sei.

Zwischenzeitlich sei er jedoch beim österreichischen Bundesheer, bei der Fa. xy seien die Aufnahmetests bereits positiv absolviert worden. Bei den Ty.A. (A.) sei das Ergebnis der letzten Selektionsstufe noch ausständig. Nach Erhalt des Ergebnisses werde er sich für eine dieser Firmen entscheiden, und könne natürlich erst im Anschluss daran einen gültigen Arbeitsvertrag zukommen lassen. Es werde daher ersucht, schon trotzdem die geltend gemachten Ausbildungs- bzw. Fortbildungskosten anzuerkennen, da dies unter andrem bereits eine Fortbildung von seinem derzeitigen Beruf als Bordtechniker gewesen sei (gemäß LStR RZ 358-366).

Hinweis auf Lohnsteuerrichtlinien RZ 358 -366

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

Aufgrund eines Versicherungsdatenauszuges der österreichischen Sozialversicherung wurde von der Abgabenbehörde I. Instanz festgestellt, dass kein Dienstvertrag mit der Fa. xx vorliege.

In der **Berufungsvorentscheidung** vom 18. Mai 2004 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. In der gesonderten Bescheidbegründung wurde zusammengefasst Folgendes ausgeführt:

Gem. § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 idF des Steuerreformgesetzes 2000 seien Werbungskosten auch Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit.

Fortbildungskosten dienten dazu, im jeweils ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben, um den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden. Merkmal beruflicher Fortbildung sei es, dass sie der Verbesserung der Kenntnisse und Fähigkeiten im bisher ausgeübten Beruf diene. Die Maßnahmen zur Erlangung des Berufspilotenscheines würden daher keine Fortbildungskosten für den Beruf Bordtechniker darstellen.

Ausbildungskosten seien Aufwendungen zur Erlangung von Kenntnissen, die eine Berufsausübung ermöglichen.

Abzugsfähigkeit von Ausbildungskosten sei nur dann gegeben, wenn ein Zusammenhang zur konkret ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit vorliege. Maßgebend sei die konkrete Einkunftsquelle (z.B. konkretes Dienstverhältnis, konkrete betriebliche Tätigkeit), nicht ein früher erlerner Beruf oder ein abstraktes Berufsbild oder eine früher ausgeübte Tätigkeit.

Ob eine Tätigkeit mit der ausgeübten verwandt sei, bestimme sich nach der Verkehrsauffassung von einer verwandten Tätigkeit sei auszugehen, wenn die Tätigkeiten üblicherweise gemeinsam am Markt angeboten werden, die Tätigkeit im Wesentlichen gleich gelagerte Kenntnisse oder Fähigkeiten erfordern.

Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit von Aus- und Fortbildungskosten sei ein Veranlassungszusammenhang mit einer ausgeübten (verwandten) Tätigkeit. Dieser sei grundsätzlich nur dann anzunehmen, wenn die Bildungsmaßnamen gleichzeitig mit der ausgeübten (verwandten) Tätigkeit erfolgen.

Da die Tätigkeit eines Bordtechnikers nicht mit jener eines Luftfahrzeugführers verwandt sei, liegen auch keine abzugsfähigen Ausbildungskosten vor.

Wenn die berufsbildenden Maßnahmen in direkten Zusammenhang mit der neu begonnenen Tätigkeit stünden, würden ab dem Beginn der neuen Tätigkeit abzugsfähige Ausbildungskosten vorliegen.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Mit Schriftsatz vom 10.6.2004 wurde vom Berufungswerber folgende Eingabe getätigigt:

„Ich ziehe den Einkommensteuerbescheid vom Jahre 2002 St.Nr zurück.“

In der am 20.10.2004 bei der Abgabenbehörde I. Instanz aufgenommenen Niederschrift wurde Folgendes vermerkt:

Mit seinem Schreiben vom 14.6.2004 wollte er den Einkommensteuerbescheid 2002 neu aufrollen. Es werde daher ersucht, dieses Schreiben als Vorlageantrag zu werten.

Wie in seiner Berufung angeführt, wollte er dem Finanzamt den Arbeitsvertrag zukommen lassen. Die Berufung sei jedoch ohne Berücksichtigung des Arbeitsvertrages abgewiesen worden. Mit 1. September 2004 sei der Arbeitsvertrag zustande gekommen.

Gleichzeitig wurde der Dienstvertrag vom 24.8.2004 mit der Fa. xy vorgelegt. Die Anstellung als Berufspilot bei dieser Firma wird seit 1. September 2004 ausgeübt.

Dem Aktenvermerk vom 22.10.2004 lässt sich Folgendes entnehmen:

Am 20. 10.2004 habe der Berufungswerber persönlich vorgesprochen und wollte seinen Dienstvertrag vorlegen, damit die Werbungskosten anerkannt werden können. Er habe ja mit Schreiben vom 14.6.2004 seinen Antrag auf Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung zurückgezogen, sodass eine spätere Einreichung möglich sei.

Der Berufungswerber habe angegeben, er habe sich beim Finanzamt L. erkundigt und die Auskunft bekommen, dass man innerhalb von einem Monat den Antrag auf Arbeitnehmerveranlagung zurückziehen könne.

Eigentlich wollte er im Verfahren bleiben. Es wurde daher eine Niederschrift verfasst, dass sein Schreiben vom 14.6.2004 als Vorlageantrag gelten solle.

Zum Sachverhalt:

In der Berufung führe der Bw. an, er sei seit 1.10.2002 bei der Fa. xx als Co-Pilot tätig. Ein diesbezüglicher Nachweis konnte vom Bw. jedoch nicht erbracht werden, sodass die Ausbildungskosten zum Piloten nicht anerkannt werden können. Der Bw. sei seit 1.9.2004 bei der Firma xy als Pilot beschäftigt.

In der Folge wurde der vom Finanzamt als Vorlageantrag gewertete Schriftsatz dem **Unabhängigen Finanzsenat** vorgelegt.

In der Besprechung vom 28. Jänner 2005 wurde vom Referenten die Richtigkeit der Ansicht der Abgabenbehörde I. Instanz betreffend „Wertung des Schriftsatzes vom 14.6.2004 als Vorlageantrag bestätigt. Vom Berufungswerber wurde ein Nachweis betreffend die selbständige Beschäftigung als Co-Pilot bei der Fa. xx seit 1.Oktober 2002 vorgelegt.

Der Aktenvermerk über diese Besprechung bzw. die vorgelegte Bestätigung wurden - in Wahrung des Parteiengehörs dem Finanzamt übermittelt.

Eine schriftliche Stellungnahme wird vom Finanzamt nicht abgegeben (Telefonat vom 3.2.2005).

Mit Vorhalt vom 4.2.2005 wurde der Bw. ersucht, folgende Fragen zu beantworten:

1) **Ergänzung** zur Besprechung vom 28.Jänner 2005:

Aus der bei dieser Besprechung vorgelegten Bestätigung der Fa .xx geht hervor, dass Sie für diese Flugfirma seit Oktober 2002 als Co-Pilot im Einsatz stehen.

In diesem Zusammenhang ergeben sich folgende Fragen:

- a) Werden für diese Tätigkeit betriebliche Einnahmen erzielt?
- b) Wenn ja, in welcher Höhe im Berufungszeitraum?
- c) Wenn nein, bitte um Angabe von Gründen (Gegenverrechnung - Übernahme von Ausbildungskosten durch die Flugfirma? - Höhe der übernommenen Kosten?)

2) Eine Saldierung von Einkünften aus der nichtselbständigen Tätigkeit (Bordtechniker beim Österr. Bundesheer) mit den geltend gemachten Ausbildungskosten ergibt insgesamt ein negatives Einkommen.

Wie wurden die Lebenshaltungskosten finanziert (Nachweise)?

3) Einsatz für die Flugfirma xx **ab dem Jahre 2003?**

Wie erfolgte in diesen Jahren die Entlohnung? Um Bekanntgabe der Einnahmen bzw. Ausgaben aus dieser Tätigkeit wird ersucht (Ablichtung der Steuererklärung für das Jahr 2003) .

Dieser Vorhalt wurde am 9. Februar 2005 beim Zustellpostamt hinterlegt. Zur Beantwortung wurde dem Berufungswerber eine Frist von vier Wochen eingeräumt. Am 7. März 2005 wurde der Vorhalt vom Postamt an den unabhängigen Finanzsenat mit dem Vermerk "Nicht behoben" retourniert.

In der Folge ersuchte der Bw. telefonisch am 11.3.2005 um Übermittlung des Ergänzungsauftrages. Mit Schreiben vom 15.3.2005 wurde der Vorhalt abermals zugestellt (Zustellungsdatum im Wege der Hinterlegung am 16.3.2005 - Frist 14 Tage ab Zustellung = Hinterlegung). Diese Frist ist am 30.3.2005 abgelaufen. Eine Beantwortung des Vorhaltes erfolgte abermals nicht.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Verfahrensrechtliches:

Nichtbeantwortung von sogenannten "Bedenkenvorhalten":

Gemäß § 161 Abs. 2 BAO hat, wenn die Abgabenbehörde Bedenken gegen die Richtigkeit der Abgabenerklärung hegt, Ermittlungen vorzunehmen, die sie zur Erforschung des Sachverhaltes für nötig hält. Sie kann den Abgabenpflichtigen unter Bekanntgabe der Bedenken zur Aufklärung bestimmter Angaben auffordern ("Bedenkenvorhalt"). Erforderliche Beweise sind aufzunehmen.

Ritz, Kommentar zur Bundesabgabenordnung, 2. Auflage "§ 161 RZ 3, Seite 354, Wien 1999, Orac-Verlag, führt in diesem Zusammenhang aus:

Ob und wann gegebenenfalls solche Ermittlungshandlungen vorzunehmen sind, ergibt sich aus den Umständen des Einzelfalles (vor allem aus dem Inhalt der Abgabenerklärung und dem Inhalt der Verwaltungsakten").

Vorhalte haben eine angemessene Frist zu setzen, weil die mit einem Vorhalt konfrontierte Partei Anspruch darauf hat, über die ihr zur Beantwortung des Vorhaltes zur Verfügung stehende Zeit Bescheid zu wissen (VwGH 9.7.1997, 94/13/0209).

...

Reagiert die Partei auf solche Aufträge (Vorhalte) nicht, so hat die Abgabenbehörde gegebenenfalls nach Durchführung weiterer Ermittlungen in freier Beweiswürdigung (§ 167 BAO) zu entscheiden. Die Behörde ist nicht berechtigt, als Folge der Nichtbefolgung der Aufträge generell davon auszugehen, die der Behörde bedenklich erscheinenden Parteienangaben seien unrichtig (unter Hinweis auf Stoll, BAO 1718; VwGH 12.11.1997, 97/16/0204).

Im gegenständlichen Fall sind sowohl von der Abgabenbehörde I. Instanz als auch vom unabhängigen Finanzsenat Ermittlungsschritte vorgenommen worden, die der Klärung bzw. der Erforschung des Sachverhaltes dienen sollten.

Dem Bw. wurde insbesondere - nach der mündlichen Besprechung 28. Jänner 2005 – zweimal Gelegenheit geboten, zu den aufgetretenen Zweifelsfragen hinsichtlich des Berufungspunktes "Aus-Fortbildungskosten", insbesondere zur Frage, ob der Berufungswerber bei seinem Einsatz als Co-Pilot bei der Fa. xx ab Oktober 2002 betriebliche Einnahmen erzielte, Stellung zu nehmen. Auch die Frage, ob teilweise von der Firma xx wirtschaftlich ein Kostenersatz bezüglich Ausbildung (Übernahme der Kosten im Wege eines Verzichtes auf Flughonorar als Co-Pilot) blieb ungeklärt. Eine mögliche Aufklärung wurde –trotz mehrfacher Gelegenheit - vom Berufungswerber verabsäumt.

In freier Beweiswürdigung geht daher der unabhängige Finanzsenat davon aus, dass **im Berufungszeitraum** keine nichtselbständige Tätigkeit vorlag.

Offen blieb, ob betriebliche Einnahmen aus dem in der Bestätigung der Firma xx angeführten Einsatzes als Co-Pilot tatsächlich erzielt wurden bzw. in welcher Höhe Ausbildungskosten tatsächlich von der Firma xx übernommen wurden. Auch aus der mit der Sachbearbeiterin der Abgabenbehörde I. Instanz durchgeführten mündlichen Besprechung lässt sich - anhand der Aktenlage (abgesehen vom Aktenvermerk vom 8.10.2003 - nichts Konkretes ableiten.

„Unentgeltliche Beschäftigung als Co-Pilot“- Aspekt der vorweggenommenen Betriebsausgaben?“:

Eine **selbständige** Beschäftigung **als Berufspilot** konnte nicht nachgewiesen werden.

Prüfung unter dem Gesichtspunkt von „vorweggenommenen Werbungskosten“:

Die Beschäftigung als unselbständiger Berufspilot besteht erst seit September 2004. Im Oktober 2002 war diese unselbständige Tätigkeit noch nicht vorhersehbar.

Der Berufungswerber verabsäumte es, im Verfahren wesentliches vorzubringen, was für seinen Standpunkt, nämlich dass Ausgaben im Zusammenhang mit der angeblichen „selbständigen Tätigkeit als Co-Pilot“ bereits ab dem Jahre 2002 angefallen seien, nützlich gewesen wäre. Allerdings hätten diese selbständigen Einnahmen auch schon im Zuge der

Steuerklärung für das Jahr 2002 Berücksichtigung finden müssen. Die nunmehrige Beschäftigung als Pilot bei der Fa. xy wurde nach der vorgelegten Bestätigung **erst ab Anfang Oktober 2004** ausgeübt. Für den Berufungszeitraum 2002 lässt sich jedoch dadurch nichts gewinnen.

2. Materielles:

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 (eingefügt durch Art I Z 10 des Steuerreformgesetzes 2000 ab 1.1.2000) sind Werbungskosten auch:

Aufwendungen für Aus -und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit.

Die Berufsfelder Bordtechniker und Flugpilot weisen sicherlich Berührungs punkte auf.

Dennoch kann nach Meinung des unabhängigen Finanzsenates nicht von einer verwandten beruflichen Tätigkeit gesprochen werden, da beim Bordtechniker vorwiegend die technische Tätigkeit im Vordergrund steht, beim Flugpiloten die Befähigung zum Fliegen von Flugzeugen in der Luft.

Als artverwandt könnte beispielsweise ein Wechsel vom Hubschrauber**piloten** zum **Flugpiloten** angesehen werden, nicht jedoch ein Wechsel vom Boden- zum Flugpersonal.

Auch wenn der Berufungswerber als Bordtechniker beim österreichischen Bundesheer vereinzelt im Fluggerät in der Luft sozusagen „als dritter Mann“ – neben Pilot und Co-Pilot – anwesend war und seine technischen Kenntnisse einsetzte – wie er dies im Rahmen der Besprechung mit dem Referenten des Unabhängigen Finanzsenates andeutete, wird diese Tätigkeit aber noch nicht als artverwandte Tätigkeit eingestuft werden können.

Hinweis auf das Jahr 2003 (Änderung der Rechtslage):

Überlegungen betreffend „verwandter beruflicher Tätigkeit“ könnten ab dem Veranlagungszeitraum 2003 (außerhalb des Berufungszeitraumes) entfallen. Denn ab dem Jahre 2003 sind Umschulungskosten steuerlich absetzbar (Änderung der Rechtslage - § 16 Abs. 1 Z 10 neu idF BGBI. I 155/2002 ab der Veranlagung 2003 „...Aufwendungen für umfassende Umschulungsmassnahmen, die eine Tätigkeit in einem neuen Berufsfeld ermöglichen“).

Sollten im Jahre 2003 Ausbildungskosten angefallen sein, kann dem Begehrten in der Arbeitnehmererklärung 2003 in Richtung „Umschulungsmassnahme“ ein Erfolg beschieden sein.

Aus all diesen Gründen war daher die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 5. April 2005