

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri in der Beschwerdesache des Bf., vertreten durch Vertreter gegen den Bescheid des FA Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 15.03.2012, betreffend Einkommensteuer des Jahres 2011 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird insoweit zu Gunsten des Beschwerdeführers abgeändert, als die Werbungskosten gegenüber der Berufungsvorentscheidung vom 3. August 2012 um Euro 589,50 erhöht werden.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Spruches.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## **Entscheidungsgründe**

Der Beschwerdeführer, in der Folge als Bf. bezeichnet, bezog im Jahre 2011 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Linienpilot.

Am 17. Februar 2012 brachte der Bf. die Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2011 auf elektronischem Weg beim Finanzamt ein und machte in dieser u. a. Aufwendungen für Arbeitsmittel iHv Euro 351,63, solche für Reisekosten iHv Euro 903,95 sowie solche für Fortbildungs-, Ausbildungs- und Umschulkosten iHv Euro 14.913,60 als Werbungskosten geltend.

Mittels Vorhaltes vom 21. Februar 2012 forderte das Finanzamt den Bf. u. a. um Vorlage einer detaillierten Reisekostenaufstellung, Aufstellungen betreffend der von ihm geltend gemachten Werbungskosten sowie um Nachrechnung der die o. e. Fortbildungs-, Ausbildungs- und Umschulkosten betreffenden Unterlagen auf.

Der Bf. legte in der Folge u. a. einen von ihm mit der Bausparkassa abgeschlossenen Darlehensvertrag über Euro 32.000,00 - Eröffnungsdatum 26. Februar 2009, Laufzeit zehn Jahre -, eine Kursbestätigung der Schule vom 26. Juni 2009, aus der hervorgeht, dass der Bf. die letzte Ausbildungsstufe der Linienpilotenausbildung erfolgreich absolvierte sowie diverse von der genannten Institution aus den Jahren 2008 und 2009 stammende Rechnungen über insgesamt Euro 38.856,42 vor.

Das Finanzamt erließ den Einkommensteuerbescheid (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2011 am 15. März 2012 und brachte in diesem Werbungskosten iHv Euro 1.349,12 - Aufwendungen für Arbeitsmittel Euro 445,17, Reisekosten Euro 903,95 - zum Ansatz wobei es u. a. begründend ausführte, dass die Darlehensrückzahlungen bezüglich der Ausbildungskosten keine Werbungskosten iSd § 16 EStG 1988 darstellten.

In der mit Schreiben vom 30. März 2012 - eingelangt beim Finanzamt am 2. April 2012 - gegen den im vorigen Absatz erwähnten Bescheid rechtzeitig eingebrachten Berufung brachte der Bf. u. a. vor, dass er das Darlehen bei der S-Bausparkasse zu dem alleinigen Zweck, seine Ausbildung zum Berufspiloten zu finanzieren, aufgenommen habe. Er habe im Jahre 2011 diesen Beruf auch ausgeübt und aus dieser Berufsausübung steuerpflichtige Einnahmen erzielt. Es bestehe daher ein konkreter Zusammenhang zwischen der Ausbildungsmaßnahme und einem ausgeübten Beruf.

Nach dem klaren Wortlaut der RZ 358a der LStRL seien als Werbungskosten auch Kosten für Umschulungsmaßnahmen abzugsfähig. Der Bf. erfülle daher alle Voraussetzungen dafür, dass dessen Ausbildungsmaßnahme als Umschulung anzuerkennen sei, da dessen derzeitige Tätigkeit mit der früheren, im Jahr 2009 ausgeübten, Tätigkeit nicht verwandt sei und die Maßnahme auf die tatsächliche Ausübung des neuen Berufes abgezielt hätte. Seit 7. April 2010 sei der Bf. Copilot bei der Fluglinie.

Der Berücksichtigung der Ausbildungskosten als Werbungskosten stehe auch nicht entgegen, dass die Ausgaben die Rückzahlung des für die Ausbildung aufgenommenen Darlehens beträfen. Diese Ausgaben seien vom Bf. nachweislich im Jahr 2011 geleistet worden.

Die Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erfolge nach dem Zufluss- und Abflussprinzip. Durch die Berücksichtigung von Zufluss und Abfluss werde die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen ermittelt. Diese liege der Einkommensbesteuerung zugrunde.

Der VwGH habe im Erkenntnis vom 27.5.2003, ZI. 98/14/006, ausgeführt, dass es bei der Einkommensteuer im Allgemeinen um die Besteuerung der im Einkommen zu Tage tretenden wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gehe. Die Leistungsfähigkeit werde nur dann zutreffend erfasst, wenn die mit Einkünften in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Aufwendungen oder Erlösminderungen als negative Einkommenskomponenten berücksichtigt werden würden. Andernfalls käme es insoweit zur Besteuerung von Einkommen, das gar nicht erzielt wurde.

Diesem Prinzip widerspreche es, die Rückzahlung des Darlehens, welches zweckwidmet für die Ausbildungsmaßnahme aufgenommen worden sei, im Jahr der Darlehenstilgung nicht als Werbungskosten zu berücksichtigen. Die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Bf. werde im Jahr der Tilgung des Darlehens durch die Rückzahlungen gemindert. Wenn die Ausgaben für die Darlehensrückzahlung nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden würden, werde sein Einkommen des Jahres nicht in der tatsächlich erzielten Höhe, sondern mit einem höheren Betrag besteuert. Eine solche Besteuerung stehe nicht im Einklang mit dem von der o. a. Rechtsprechung erarbeiteten Grundsatz der Einkommensbesteuerung.

Werde beispielsweise eine Ausgabe in Raten geleistet, seien nur die tatsächlich geleisteten Teilbeträge abgeflossen, nicht der gesamte geschuldete Betrag (E 25.10.2000, 2000/13/0148, OStZB 2001, 307 zu in jährlichen Raten ausgewiesenen Sonderausgaben). Es bestehe wirtschaftlich betrachtet kein Unterschied zwischen einer beruflich veranlassten Ausgabe, die in Raten getilgt werde und einer beruflich veranlassten Ausgabe, die durch Darlehen finanziert werde und bei der die Darlehensschuld durch Rückzahlungen getilgt werde.

Es sei die Meinung verfehlt, dass es bei der Berücksichtigung von Werbungskosten nicht auf die Minderung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ankäme. Die Berücksichtigung von Werbungskosten sei ein Vorgang der Einkommensermittlung. Daher sei nach Auffassung des Bf. das Erkenntnis des VwGH vom 27. Mai 2003, ZI. 98/14/0006, wonach bei der Besteuerung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit den Einkünften stehenden Ausgaben zu berücksichtigen seien, zu beachten. Andernfalls würde ein gar nicht erzieltes Einkommen besteuert werden. Es stehe daher nicht im Einklang mit den Grundsätzen des österreichischen Einkommensteuerrechtes wenn man bei Verausgabung von Werbungskosten den Zeitpunkt des tatsächlichen Eintrittes der Minderung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit als nicht relevant betrachte.

Weiters sei dem Bf. bekannt, dass Fluglinien die Kosten der Ausbildung von Piloten zunächst finanzierten, jedoch die kollektivvertraglichen Bezüge auf die Dauer von zehn Jahren in geringerer Höhe ausgezahlt werden würden, als für jene Dienstnehmer, deren Ausbildung nicht vom Unternehmen finanziert werde. Wirtschaftlich betrachtet liege damit kein anderer Fall vor, als in seinem Fall. Bei der genannten Vorgangsweise der Fluglinien werde der Dienstnehmer ebenfalls in Raten zur Rückzahlung der Ausbildungskosten herangezogen. Die geringeren Bezüge zögen eine niedrigere Bemessungsgrundlage der Lohnsteuer nach sich. Die wirtschaftliche Wirkung sei gleich der, die sich bei der Rückzahlung eines Darlehens für die Finanzierung von Werbungskosten darstelle. Auch hier werde der Abfluss der Werbungskosten nicht in dem Jahr berücksichtigt, in dem das Unternehmen die Ausbildungskosten bezahle, sondern beim Dienstnehmer erst in den Jahren, in denen dieser geminderte Bezüge erhalte.

Mittels Ersuchens um Ergänzung vom 27. Juni 2012 gab das Finanzamt dem Bf. hinsichtlich der von ihm geltend gemachten Reiseaufwendungen bekannt, dass

Verpflegungsmehraufwendungen nur dann anfielen, wenn eine Reise länger als 3 Stunden andauere und solange nicht ein neuer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet werde. Ein neuer Mittelpunkt der Tätigkeit werde (unter anderem) dann begründet, wenn ein Einsatzort wiederkehrend, aber nicht regelmäßig an mehr als 15 Tagen im Jahr aufgesucht werde. Weiters liege ein Tätigkeitsmittelpunkt im Falle des Bf. in klarer Weise dann vor, wenn dieser seine Tätigkeit in Wien (bzw. am Flughafen Schwechat) ausübt. Nach dieser Anfangsphase könnten keine Taggelder als Werbungskosten berücksichtigt werden.

Unter Zugrundelegung einer vorgenommenen Auswertung des vom Bf. übermittelten Flugplanes habe dieser im Jahr 2011 insgesamt 52 mal die Destination PMI und an 25 Tagen DUS erreicht; Verpflegungsmehraufwendungen für Reisebewegungen zu diesen Einsatzorten stünden daher ab der 16. Reisebewegung nicht zu.

Darüber hinaus stünden für Reisebewegungen, die eine Dauer von 3 Stunden nicht überstiegen keine Verpflegungsmehraufwendungen zu, wobei als Reise die Zeit vom Start bis zur Landung zähle; Vor- und Nachbereitungszeiten beispielsweise in Wien zählten nicht zur Reise (z. B. Flüge nach MUC am 21. Februar 2011, 14. Juni 2011 und 28. Oktober 2011, Flug nach NUE am 21. Oktober 2011).

Die in der Aufstellung des Bf. enthaltenen Verpflegungsmehraufwendungen für Reisen unter 3 Stunden sowie für Reisen nach PMI und DUS ab der 16. Reisebewegung seien daher schon vorweg als nicht abzugsfähig auszuscheiden.

Zusätzlich sei an dieser Stelle festzuhalten, dass die Abrechnung auch aus einem weiteren Grund der Berechnung von Werbungskosten nicht zu Grunde gelegt werden könne:

Der Bf. habe bei Flügen, bei denen dieser teilweise im Inland und teilweise im Ausland geflogen sei die Taggelder nicht nach dem Inlands- und dem Auslandsanteil aufgeteilt, sondern dessen Abrechnung für die gesamte Reise die höheren Auslandstaggelder zu Grunde gelegt (z. B. Flug vom 29. bis 30. April 2011 - Ansatz möglicher Weise der Taggelder für Spanien für den gesamten Flug).

Auch sei bei einigen Flügen die Höhe des vom Bf. ermittelten Betrages nicht nachvollziehbar: z. B. Flug am 1. Juni 2011 v. 6:26 bis 10:11 - VIE-DUS-VIE - Dauer sohin aufgerundet 4 Stunden, es seien jedoch 6 Stunden Tagesgelder für Deutschland verrechnet worden.

Unter Berücksichtigung dieser Umstände errechneten sich Aufwendungen, die durch die Ersätze des Dienstgebers vollständig abgegolten worden seien, weswegen keine Reisekosten als Werbungskosten berücksichtigt werden hätten können.

Hinsichtlich der Umschulungskosten führte das Finanzamt in diesem Vorhalt aus, dass den Ausführungen in der Beschwerde, dass die Kosten einer Pilotenausbildung Umschulungskosten im Sinne des EStG darstellen könnten, grundsätzlich zuzustimmen sei.

Allerdings sei im Falle des Bf. u. a. anzumerken, dass der Bausparvertrag sowohl auf diesen als auch auf dessen Vater laute. Festgehalten werde, dass eine Anerkennung von Aufwendungen als Werbungskosten jedenfalls voraussetze, dass der Bf. einen Aufwand selbst tatsächlich wirtschaftlich getragen habe. Eine eventuelle, lediglich über das Konto des Bf. vorgenommene Zahlungsabwicklung wäre für eine Anerkennung als Werbungskosten nicht ausreichend.

Der Bf. werde daher aufgefordert, den Darlehensvertrag in Kopie vorzulegen und darüber hinaus nachzuweisen, dass er selber den Aufwand wirtschaftlich getragen habe.

Aber selbst, wenn seitens des Bf. nachgewiesen werden sollte, dass er selber die Aufwendungen wirtschaftlich getragen habe, sei an dieser Stelle festzuhalten, dass für den Fall, dass Ausgaben unter Verwendung von Fremdmitteln getätigt werden würden, bereits der Abfluss der Fremdmittel zu Werbungskosten führe und nicht erst die Rückzahlung der Fremdmittel (Doralt § 16 Tz 22 mit Verweis auf die Lohnsteuerrichtlinien Rz 233). Werde eine Ausgabe mit Hilfe eines Darlehens fremdfinanziert, dann sei nicht der Zeitpunkt der Darlehenstilgung, sondern der Zeitpunkt der Tätigung der Ausgabe maßgeblich, es sei denn, das Gesetz knüpfe ausdrücklich an die Darlehenstilgung an (Doralt § 19 Tz 7 mit Verweis auf Doralt § 18 Tz 10, wo unter anderem festgehalten sei, dass im Bereich der Sonderausgaben bei der Wohnraumbeschaffung/-sanierung ausdrücklich auf die Darlehenstilgungen abgestellt werde). Hingegen könnten die Zinsen, die für Finanzierungsaufwendungen im Zusammenhang mit der jeweiligen Bildungsmaßnahme anfielen, steuerlich geltend gemacht werden.

Für den vorliegenden Fall bedeute dies, dass die Umschulungskosten in den Jahren hätten abgesetzt werden müssen, in denen diese bezahlt worden seien (höchstwahrscheinlich in den Jahren 2008 und 2009). Lediglich die Zinsen, die für Finanzierungsaufwendungen im Zusammenhang mit der jeweiligen Bildungsmaßnahme angefallen seien, könnten steuerlich geltend gemacht werden, wenn der Bf. diese Aufwendungen tatsächlich selber wirtschaftlich getragen habe.

Abschließend erging an den Bf. die Aufforderung, dem Finanzamt eine Bestätigung der Bausparkasse über die im Jahr 2011 rückbezahlten Zinsen vorzulegen und darüber hinaus nachzuweisen, dass dieser diese Aufwendungen tatsächlich wirtschaftlich getragen habe.

In Beantwortung dieses Vorhaltes legte der Bf. u. a. eine Reisekostenberechnung - beantragte Reisekosten Euro 1.252,51 - des Beratungsunternehmens A sowie diverse, das Darlehen betreffende Unterlagen vor. Hinsichtlich der beantragten Umschulungskosten führte der Bf. aus, dass er die Aufwendungen für die Pilotenausbildung ausschließlich alleine wirtschaftlich getragen habe. Da er in den Jahren der Ausbildung - 2008 und 2009 - lediglich ein geringes Einkommen erzielt habe, habe sein Vater die Bürgschaft für das in Rede stehende Darlehen übernommen und scheine deshalb auf dem diesbezüglichen Vertrag auf. Abschließend verwies der Bf. auf dessen Beschwerdeausführungen.

Das Finanzamt erließ am 3. August 2012 eine abändernde Berufungsvorentscheidung in der es Aufwendungen für Arbeitsmittel iHv Euro 445,17 sowie Aus- und Fortbildungskosten iHv Euro 1.128,89 zum Ansatz brachte.

In der gesondert ergangenen Bescheidbegründung führte das Finanzamt hinsichtlich der Reisekosten unter Hinweis auf das diesbezüglich im Ergänzungsersuchen vom 27. Juni 2012 Gesagten aus, dass der Bf. als Reaktion auf diese Ausführungen dem Finanzamt lediglich eine tabellarische Auswertung des Beratungsunternehmens A habe zukommen lassen und dass nunmehr Reisekosten iHv Euro 1.252,51 beantragt worden seien.

Zu dieser Auswertung sei anzumerken, dass dem Sachbearbeiter dieses Berechnungsprogramm von anderen Piloten bekannt sei. In diesem werde nicht berücksichtigt, dass Verpflegungsmehraufwendungen für Reisebewegungen zu einzelnen Einsatzorten ab der 16. Reisebewegung nicht mehr zuständen. Außerdem teile dieses Programm Flüge, die teilweise im Inland und teilweise im Ausland absolviert werden würden, nicht in einen diesbezüglichen In- und Auslandsanteil auf, sondern setze für die gesamte Reise in unzulässiger Weise die höheren Auslandstagessätze an.

Auf die diesbezüglichen Ausführungen des Finanzamtes sei der Bf. nicht eingegangen. Daher habe die von diesem vorgelegte Auswertung der Berechnung der Reisekosten nicht zugrunde gelegt werden können.

Darüber hinaus stimmten die in der Auswertung von A angeführten Abflug- und Ankunftszeiten nicht mit jenen in dem vom Bf. dem Finanzamt übermittelten Flugplan überein. So dauerten die im Flugplan mit weniger als 3 Stunden angeführten Flüge (siehe oben) nunmehr länger als 3 Stunden. Es seien höchstwahrscheinlich die Vorbereitungszeiten für die Verpflegungsmehraufwendungen hinzugerechnet worden.

Festgehalten werde an dieser Stelle, dass Verpflegungsmehraufwendungen nur ab dem Start und bis zur Landung zuerkannt werden könnten; für Vor- und Nachbereitungszeiten stünden derartige Aufwendungen nicht zu. Festgehalten werde auch, dass das Geltendmachen von Aufwendungen, die tatsächlich nicht oder nicht in der angeführten Höhe angefallen seien (keine Verpflegungsmehraufwendungen ab der 16. Reisebewegung, unterlassene Aufteilung der Taggelder nach dem Inlands- und dem Auslandsanteil, von dem Flugplan erheblich abweichende Abflugzeiten und Berechnung der Verpflegungsmehraufwendungen von diesen früheren Zeiten) einen finanzstrafrechtlichen Tatbestand erfüllen könne.

Es errechneten sich unter Berücksichtigung der oben angeführten Umstände Aufwendungen, die durch die Ersätze des Dienstgebers des Bf. vollständig abgegolten worden seien, weswegen keine zusätzlichen Reisekosten als Werbungskosten berücksichtigt werden könnten.

Hinsichtlich des Berufungsbegehrens, wonach Darlehensaufwendungen für Umschulungskosten steuerlich anerkannt werden würden, sei Nachstehendes festzuhalten:

Grundsätzlich sei den Ausführungen in der Berufung, dass die Kosten einer Pilotenausbildung Umschulungskosten im Sinne des EStG darstellen könnten, zuzustimmen.

Wenn Aufwendungen - wie im Falle des Bf. - unter Verwendung von Fremdmitteln getätigt werden würden, führe bereits der Abfluss der Fremdmittel (also die Zahlung der Ausbildungskosten in den Jahren 2008 und 2009) zu Werbungskosten und nicht erst die Rückzahlung der Fremdmittel (Doralt § 16 Tz 22 mit Verweis auf die Lohnsteuerrichtlinien Rz 233). Werde eine Ausgabe mit Hilfe eines Darlehens fremdfinanziert, dann sei nicht der Zeitpunkt der Darlehenstilgung, sondern der Zeitpunkt der Tätigung der Ausgabe maßgeblich, es sei denn, das Gesetz knüpfe ausdrücklich an die Darlehenstilgung an (Doralt § 19 Tz 7 mit Verweis auf Doralt § 18 Tz 10, wo unter anderem festgehalten sei, dass im Bereich der Sonderausgaben bei der Wohnraumbeschaffung/-sanierung ausdrücklich auf die Darlehenstilgungen abgestellt werde). Hingegen könnten die Zinsen, die für Finanzierungsaufwendungen im Zusammenhang mit der jeweiligen Bildungsmaßnahme anfielen, steuerlich geltend gemacht werden.

Auf den vorliegenden Fall angewendet bedeute dies, dass die Umschulungskosten in den Jahren hätten abgesetzt werden müssen, in denen diese bezahlt worden seien (höchstwahrscheinlich in den Jahren 2008 und 2009). Lediglich die Zinsen, die für Finanzierungsaufwendungen im Zusammenhang mit der jeweiligen Bildungsmaßnahme anfielen, könnten steuerlich geltend gemacht werden, wenn der Bf. diese Aufwendungen tatsächlich selber wirtschaftlich getragen habe.

Zu den Ausführungen in der Berufung, wonach Ratenzahlungen wirtschaftlich den Darlehenstilgungen entsprechen würden, sei an dieser Stelle festzuhalten, dass der § 19 EStG auf den Abfluss der Mittel, also auf die Zahlung der Aufwendungen - im vorliegenden Fall die Tilgung der Kosten der Bildungsmaßnahme - abstelle. Verbindlichkeiten, die durch Raten bezahlt werden würden, würden sohin im Ausmaß der Raten rückgeführt, wohingegen Zahlungen unter Verwendungen einer Darlehensvaluta bereits im Zeitpunkt der Tätigung der Zahlung (unter Verwendung der Darlehensvaluta zur Tilgung der Forderung) als abgeflossen gelten würden.

Die nachgewiesenen bezahlten Zinsen von Euro 1.128,89 hätten steuerlich berücksichtigt werden können.

Mit Schreiben vom 3. September 2012 beantragte der Bf. die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und führte in diesem hinsichtlich der Differenzwerbungskosten bei Auslandsdienstreisen aus, dass er die Auswertung seiner Dienstpläne entsprechend den Ausführungen der Begründung der abweisenden Berufungsentscheidung überarbeitet habe. Er lege die Dienstplanauswertung vom 28. August 2012 diesem Schreiben bei. Entsprechend dieser überarbeiteten Dienstplanauswertung beantrage er den auf Seite 2 der Auswertung ersichtlichen Betrag von Euro 589,50 als Differenzwerbungskosten für 2011 zu berücksichtigen.

Bei der Überarbeitung sei berücksichtigt worden, dass als Reisezeit für Auslandsreisen nur die Zeit ab dem Abflug vom Österreichischen Flughafen bis zur Ankunft am Österreichischen Flughafen gelte. Bei Inlandsdienstreisen sei die Reisezeit vom Abflug vom Flughafen Wien bis zur Ankunft am Flughafen Wien berücksichtigt worden. Weiters sei berücksichtigt worden, dass bei Dienstreisen (Inland oder Ausland) unter 3 Stunden Dauer keine Tagesgelder zu berücksichtigen seien und, sobald eine Destination im Kalenderjahr zum 16. Mal angeflogen worden sei, kein Tagesgeld mehr anzusetzen sei. Insbesondere habe der Bf. daher die in der Begründung zur abweisenden Berufungsvorentscheidung angeführten Flüge nach MUC vom 21. Februar 2011, 14. Juni 2011 und 28. Oktober 2011 entsprechend korrigiert. Die Flugzeit des zweiten Fluges VIE-MUC-VIE am 21. Februar 2011 habe laut Dienstplan 3:02 Stunden betragen, sodass die Mindestzeit von 3 Stunden überschritten worden sei und daher 4/12tel des Tagsatzes für MUC zuständen. Ebenso sei der Flug NUE am 21. Oktober 2011 nicht für die Reisekosten berücksichtigt worden, wobei jedoch an diesem Tag ein Flug nach SVC erfolgt sei, der mehr als 3 Stunden gedauert hätte. Am 28. Oktober 2011 sei neben dem nicht mehr unter die Reisekosten aufgenommenen Flug VIE-MUC-VIE, ein weiterer Flug nach VA, für den Reisekosten zu berücksichtigen seien, gefolgt, da die Dauer 3 Stunden überschritten worden sei.

Der Bf. habe bei der Überarbeitung der Dienstplanauswertung auch berücksichtigt, dass bei Dienstreisen, die sich auf das Inland und das Ausland erstreckten zwischen Inlandstagesgeld und Auslandstagesgeld getrennt worden sei.

Hinsichtlich der Vorhaltungen der Begründung der abweisenden Berufungsentscheidung betreffend die Destination PMI (Flughafen LOC), die laut dieser Begründung im Jahr 2011 52 Mal angeflogen worden sei, sei Folgendes zu sagen:

Bei diesem Flughafen handle es sich um ein "Drehkreuz" des europäischen Flugverkehrs. Diese Destination sei zum einen nur als notwendige Zwischenstation und nicht als Endziel des Fluges anzusehen, da von hier aus der Weiterflug zu einer anderen Auslandsdestination erfolge. Ein solcher Zwischenstopp stelle daher keinen wiederkehrenden Dienstort dar.

Nach der RZ 727 der LStRL sei bei einer Auslandsdienstreise, die mehrere ausländische Staaten berühre, der Anspruch auf Tagesgeld für jenes Land maßgebend, in das die Reise führe. Auf den vorliegenden Sachverhalt übertragen, könne dies nur zu der Auslegung führen, dass der Zwischenstopp weder die Auslandsreise beende noch unterbreche und dass für den Anspruch auf Taggeld jener Flughafen maßgebend sei, der die endgültige Zieldestination darstelle.

Der Bf. habe daher in seiner Reisekostenaufstellung bei allen Auslandsreisen, die über den Zwischenstopp PMI geführt hätten, die Reisezeit vom Abflug vom Österreichischen Flughafen bis zur Rückkehr zum Österreichischen Flughafen berechnet und den Tagsatz jenes Landes angeführt, in dem der endgültige Zielflughafen gelegen gewesen sei.

Beispiele in der Dienstplanauswertung (siehe Beilage):

3. Tour 8. Jänner 2011 VIE-PMI-LIS, LIS-PMI-VIE; Zielflughafen LIS, PMI lediglich ein Zwischenstopp, sodass das Taggeld für die gesamte Reisedauer nach Maßgabe des Landes Portugal zustehe. Gleiches gelte für die 4. Tour am 13. Jänner 2011 und die 10. Tour am 6. Februar 2011.

19. Tour 23./24. Februar 2011 VIE-BCN (CEL) - PMI (LOC) - TXL (TB Tegel), mit Übernachtung in TB, - PMI-BCN (CEL) - VIE. Zielflughafen sei TB gewesen, der gesamte Auslandsaufenthalt habe 40:26 Stunden gedauert, sodass das Tagesgeld nach Maßgabe Deutschland mit je 12/12tel angesetzt worden sei.

Die Details der Daten (Abflugzeiten, Ankunftszeiten, Destinationen) zur Dienstplanauswertung seien den Dienstplänen zu entnehmen, die im Zuge der Vorhaltsbeantwortung im Veranlagungsverfahren dem Finanzamt vorgelegt worden seien.

Weiters sei für die Frage, ob ein weiterer Dienstort ab dem 16. Mal des Anfliegens eines Zwischenstopps vorliege, zu berücksichtigen, dass Piloten bei solchen Zwischenstopps den Flughafen nicht verlassen könnten, sodass sie sich auch nicht mit den örtlichen Gegebenheiten hinsichtlich einer günstigen Verpflegung vertraut machen könnten und die höheren Verpflegungskosten auf dem jeweiligen Flughafen in Kauf nehmen müssten. Insofern sei die Begründung, dass ab dem 16. Aufenthalt an einem Ort, der nicht regelmäßig, aber wiederkehrend aufgesucht werde, die örtlichen Umstände für eine günstigere Möglichkeit der Verpflegung bekannt seien und daher keine Verpflegungsmehraufwendungen entstehen könnten, in solchen Fällen nicht tragfähig.

Der Bf. legte seinem Vorlageantrag eine überarbeitete Reisekostenberechnung bei. In dieser scheinen Tagesgelder iHv Euro 3.944,70 und diesbezügliche Ersätze des Dienstgebers des Bf. iHv Euro 3.355,20 auf.

Hinsichtlich der Umschulungskosten führte der Bf. aus, dass laut Begründung der abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 3. August 2012 seitens des Finanzamtes anerkannt worden sei, dass die vom Bf. bezahlten Kosten der Pilotenausbildung dem Grunde nach Umschulungskosten im Sinne des EStG darstellten.

Die Berücksichtigung der im Jahr 2011 geleisteten Kapitaltilgungen für den zur Finanzierung der Umschulungskosten aufgenommenen Kredit sei jedoch seitens des Finanzamtes abgelehnt worden. Zur Begründung dafür sei auf den Kommentar Doralt, § 16 Tz 22 und die Lohnsteuerrichtlinien Rz 233 verwiesen worden.

Der Bf. habe im Zuge des Veranlagungsverfahrens nachgewiesen, dass das gegenständliche Darlehen für die Finanzierung der Umschulungskosten aufgenommen worden sei und weiters nachgewiesen, dass er die Kapitaltilgungen aus seinen Mitteln bestritten habe. Damit sei zunächst belegt, dass die Kreditaufnahme zweckwidmet erfolgt sei und die Kapitaltilgungen den Bf. wirtschaftlich belastet hätten.

Nach einhelliger Lehre und Judikatur stelle das Prinzip der Besteuerung nach der persönlichen Leistungsfähigkeit das zentrale Prinzip der Einkommensbesteuerung dar (VwGH 5. 7.1994, 91 /14/0064; Doralt, Kommentar zur Einkommensteuer, Tz 1 zu § 2). Abgabepflichtige mit gleicher persönlicher Leistungsfähigkeit sollten auch gleich

(einkommens)besteuert werden. Daraus sei abzuleiten, dass der Einkommensteuer nur das tatsächliche, nicht aber das fiktive Einkommen unterzogen werden könne. Die Besteuerung eines fiktiven Einkommens stünde mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip im Widerspruch (VwGH 27.5.2003, 98/14/0065; Doralt, a.a.O.).

Mit dem Einkommen als Steuergegenstand (sachliche Steuerpflicht) wolle die Einkommensteuer die objektive Leistungsfähigkeit des Stpfli erfassen. Die Feststellung der objektiven Leistungsfähigkeit sei zugleich die Frage, welches Einkommen zugrunde zu legen sei und wie es zu besteuern sei. Das Leistungsfähigkeitsprinzip sei auch aus dem Gleichheitsgrundsatz ableitbar (E 5.7.1994, 91/14/0064). Die Besteuerung eines fiktiven Einkommens stehe mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip in Widerspruch (E 27.5.2003, 98/14/0065, zur aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip ableitbaren Notwendigkeit des Abzugs nachträglicher Werbungskosten im Abflussjahr; VfGH 15.10.2004, G 49/04 ua, betr Aufhebung von § 42 Abs 2 InvFG idF vor AbgÄG 2004, BGBI I 2004/180 zur mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip nicht vereinbaren fiktiven Besteuerung der Erträge aus ausländischen schwarzen Investmentfonds iSd § 42 InvFG ohne Möglichkeit eines Selbstnachweises der tatsächlich erzielten Erträge; zur Besteuerung fiktiver Einkünfte bei schwarzen Investmentfonds iSd § 42 InvFG und Schneeballsystemen vgl auch Kirchmayr in GedS Quantschnigg, 162 ff); aus Doralt, EStG Kommentar, Tz 1 zu§ 2 EStG.

Das Erkenntnis des VwGH vom 27.5.2003, Zl. 98/14/0065, habe zwar die Ermittlung von Einkünften aus einem Spekulationsgeschäft betroffen, dies ändere jedoch nichts daran, dass das darin angesprochene Prinzip der Besteuerung nach der persönlichen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen generell für alle Einkunftsarten gelten müsse.

Es widerspricht dem Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und dem Nettoprinzip, wenn die Vorschrift des § 19 EStG 1988 so ausgelegt werde, dass Werbungskosten deshalb unberücksichtigt blieben, weil die Aufnahme der Fremdmittel, mit denen diese Werbungskosten finanziert worden seien, in einem früheren Veranlagungszeitraum erfolgt sei, die Rückzahlung des Fremdkapitals jedoch in einen späteren Veranlagungszeitraum falle, noch dazu in einen, in dem Einkünfte aus dem Beruf erzielt werden würden, der mit der Umschulungsmaßnahme angestrebt worden sei.

Das Nettoprinzip, nachdem nur das Nettoeinkommen (nach Abzug der Betriebsausgaben bzw. der Werbungskosten) der Besteuerung zu unterziehen sei, gelte für alle Einkunftsarten. Gemäß § 2 Abs. 4 Z 2 EStG stellen Einkünfte den Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten bei allen Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 Z 4 bis 7 EStG dar. Ebenso gelte die Bestimmung des § 19 Abs. 2 EStG für alle Einkunftsarten, bei denen die Einkünfte durch den Überschuss der Einnahmen über die Betriebsausgaben bzw. die Werbungskosten ermittelt werden würden, sowie für die Bestimmung des Abflusszeitpunktes von Sonderausgaben (sofern das Gesetz selbst keine abweichenden Anordnungen treffe) (vgl. Doralt, EStG Kommentar, Tz 2 zu § 19 EStG).

Dem Steuerrecht allgemein und somit auch dem Einkommensteuerrecht sei eigen, dass wirtschaftlich vergleichbare Sachverhalte auch in gleicher Weise zu würdigen seien und sich daher auf die Einkommensbesteuerung gleich auswirken müssten.

Im Erkenntnis vom 25.10.2000, Zl. 2000/13/0148 führe der VwGH zur Frage, wann die Begleichung einer eingegangen Schuld (hier Verpflichtung zur Bezahlung des Nachkaufes von Versicherungszeiten) steuerlich zu berücksichtigen sei, Folgendes aus:

*"Die Vorschriften des§ 19 EStG 1988 über die Zurechnung von Ausgaben gelten nur dann nicht für die Sonderausgaben, wenn sich aus § 18 EStG 1988 selbst Abweichendes ergibt. Nun sieht zwar die oben wiedergegebene Bestimmung des § 18 Abs. 1 Z. 2 vorletzter Absatz EStG 1988 eine Durchbrechung des Abflussprinzips vor. Diese Durchbrechung betrifft allerdings nur die gleichmäßige Verteilungsmöglichkeit als Einmalprämie geleisteter Beträge. In diesem Fall wird dem Steuerpflichtigen ein Antragsrecht eingeräumt, je ein Zehntel des als Einmalprämie geleisteten Betrages durch zehn aufeinander folgende Jahre als Sonderausgaben abzuziehen. Damit ist aber nicht gesagt, dass dem Steuerpflichtigen auch ein Wahlrecht insoweit zukäme, nicht geleistete - sondern nur geschuldete - Versicherungsbeiträge im Jahr der Entstehung der Schuld zur Gänze als Sonderausgabe geltend zu machen. Eine derartige Möglichkeit lässt sich auch nicht aus dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. September 1983, 81/13/0115, ableiten. Nach diesem vom Beschwerdeführer für seinen Standpunkt ins Treffen geführten Erkenntnis kommt es zwar für die Grundvoraussetzung der Anwendung der zitierten Bestimmung des § 18 Abs. 1 Z. 2 vorletzter Absatz EStG 1988, nämlich des Vorliegens "einer einmaligen Leistung", auf das schuldrechtliche Verhältnis (zur Bestimmung der Art der Leistungsverpflichtung) an. Das bedeutet aber nicht, dass der auf Grund der einmaligen Leistungsverpflichtung (zu deren Erfüllung allenfalls Zahlungserleichterungen in Anspruch genommen werden) zu leistende Prämienbetrag bereits vor seiner Leistung als Sonderausgabe geltend gemacht werden könnte. Dass nach§ 18 Abs. 3 Z. 2 EStG 1988 (u.a.) für den Nachkauf von Versicherungszeiten die Höchstbetragsbegrenzung von 40.000 S für die so genannten "Topf- Sonderausgaben" nicht gilt, ändert schließlich ebenfalls nichts am Erfordernis des Abflusses der Prämienzahlung."*

Der Gerichtshof habe darin klar und deutlich ausgesprochen, dass nicht das Eingehen der Leistungsverpflichtung zu einem Abfluss gem. § 19 EStG führe, sondern erst die Erfüllung der eingegangenen Verpflichtung. Da die Vorschrift des § 19 EStG über die Bestimmung des Abflusszeitpunktes von Ausgaben unbestritten auch für die Berücksichtigung von Werbungskosten gelte, sei nicht ersichtlich, warum im Fall des hg. Erkenntnisses eine Berücksichtigung der Ausgaben erst im Jahr der tatsächlichen Erfüllung der Verpflichtung erfolgen haben dürfen, dagegen im Falle des Bf. bereits das Eingehen der Leistungsverpflichtung, hier die Aufnahme des zweckgewidmeten Darlehens für Umschulungskosten, zum Abfluss der Werbungskosten geführt haben sollte.

Es bestehe auch kein wirtschaftlicher Unterschied zwischen dem Eingehen einer Leistungsverpflichtung gegenüber dem Leistenden - im Falle des o. a. Erkenntnisses

gegenüber der Rechtsanwaltskammer Wien oder im Falle des Bf. gegenüber der Ausbildungseinrichtung für die Ausbildung zum Piloten - oder dem Eingehen einer Leistungsverpflichtung gegenüber einem Kreditinstitut, wie im gegenständlichen Fall die Aufnahme eines Darlehens zur Finanzierung von Umschuldungsmaßnahmen.

Ob die Schuld bzw. die Leistungsverpflichtung gegenüber dem Leistenden oder gegenüber einem Kreditinstitut bestehe, sei gleichbedeutend. In beiden Fällen werde das Vermögen des Steuerpflichtigen vermindert. Dennoch solle im ersten Fall der Abfluss der Ausgaben erst mit der tatsächlichen Begleichung der Schuld gegeben sein, während im zweiten Fall bereits die Schuldaufnahme den Abfluss der Ausgaben auslösen solle. Wirtschaftlich betrachtet lägen jedoch beide Fälle gleich. Ob die Person des Gläubigers der Leistende oder ein Kreditinstitut sei, änderte an der Verminderung des Vermögens des Steuerpflichtigen jedoch nichts.

Es komme daher bei der Bestimmung des Abflusszeitpunktes einer Ausgabe, entgegen der Meinung in der Literatur und Rechtsprechung (siehe z.B. Doralt, EStG Kommentar, RZ 31ff zu § 19 EStG), nicht darauf an, dass sich das Vermögen des Steuerpflichtigen im Sinne einer Art Vermögensvergleich vermindert habe, in dem Besitz und Schulden einander gegenübergestellt werden würden, sondern allein darauf, wann der Steuerpflichtige die - wem gegenüber auch immer- eingegangene Verpflichtung bzw. Schuld aus seinem Vermögen tilge.

Die Diskrepanz der Bestimmung des Abflusszeitpunktes bei kreditfinanzierten Werbungskosten und Werbungskosten, die aufgrund einer Zahlungsvereinbarung mit dem Gläubiger in Raten bezahlt werden würden, ergäbe sich auch aus folgender Überlegung:

Hätte der Bf. mit dem Ausbildungsinstitut die Vereinbarung getroffen, dass die Umschulungskosten von ihm in Raten, auch in verzinslichen Raten, bezahlt werden würden, wären die bezahlten Raten im Jahr der Zahlung als Werbungskosten anzusetzen gewesen (siehe Doralt, EStG Kommentar, RZ 38 zu § 19 mit Hinweis auf das o. a. Erk. des VwGH vom 25.10.2000). Dabei hätte sich das Vermögen des Bf. durch das Eingehen der Verpflichtung gegenüber dem Ausbildungsinstitut genauso vermindert, wie durch den Abschluss des Darlehensvertrages. Dennoch vertrete die herrschenden Meinung die Ansicht, dass im Falle der Ratenzahlung der Abflusszeitpunkt erst bei der tatsächlichen Zahlung der Rate gegeben sei, im Falle der Fremdfinanzierung der Werbungskosten durch Darlehensaufnahme solle jedoch schon die Darlehenswendung den Abfluss der Werbungskosten bewirken. Auch die Vereinbarung einer Ratenzahlung mit dem Ausbildungsinstitut stelle nichts anderes als eine Fremdfinanzierung dar, da die Kosten zunächst zur Gänze nicht vom Steuerpflichtigen selbst, sondern von einem anderen, einem Fremden, finanziert werden würden. Es sei augenfällig, dass eine solche Rechtsauffassung wirtschaftliche gleiche Sachverhalte ungleich behandle.

Das Finanzamt sei bei seiner Berufungsentscheidung nicht auf ein weiteres Argument des Bf., nach dem ein wirtschaftlich der Darlehenstilgung gleicher Sachverhalt in folgenden Fällen vorliege, eingegangen:

Einige Fluglinien finanzierten zunächst die Kosten der Ausbildung von Piloten, jedoch würden die kollektivvertraglichen Bezüge für diese Dienstnehmer auf die Dauer von zehn Jahren in geringerer Höhe ausgezahlt, als für jene Dienstnehmer, deren Ausbildung nicht vom Unternehmen finanziert werde. Wirtschaftlich betrachtet liege damit kein anderer Fall vor, als jener des Bf.. Bei der genannten Vorgangsweise der Fluglinien werde der Dienstnehmer ebenfalls in Raten zur Rückzahlung der Ausbildungskosten herangezogen. Die geringeren Bezüge zögen eine niedrigere Bemessungsgrundlage der Lohnsteuer nach sich. Die wirtschaftliche Wirkung sei gleich der, die sich bei der Rückzahlung eines Darlehens für die Finanzierung von Werbungskosten darstelle. Auch hier werde der Abfluss der Werbungskosten nicht in dem Jahr berücksichtigt, in dem das Unternehmen die Ausbildungskosten bezahle, sondern beim Dienstnehmer erst in den Jahren, in denen dieser geminderte Bezüge erhalte.

Der Bf. beantrage daher, die o. e. Differenzwerbungskosten und weiters die im Jahr 2011 bezahlten Tilgungsbeträge für das Umschulungsdarlehen als Werbungskosten bei der Arbeitnehmerveranlagung für 2011 zu berücksichtigen.

Am 27. September 2012 legte das Finanzamt die Berufung des Bf. gegen den Einkommensteuerbescheid des Jahres 2011 vom 15. März 2012 dem UFS zur Entscheidung vor.

Mit Schreiben vom 13. November 2013 teilte das Finanzamt dem UFS mit, dass nach dessen Rechtsansicht dem Bf. keine zusätzlichen Reisekosten zustünden, da diesem während der kurzfristigen Aufenthalten an ausländischen Flughäfen, während derer der Bf. das Flugzeug nicht verlassen habe, kein Mehraufwand entstanden sei.

Hingewiesen wird darauf, dass die am 31. Dezember 2013 beim unabhängigen Finanzsenat anhängigen Berufungen gemäß § 323 Abs. 38 BAO vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden iSd Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen sind.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

#### *1.) Differenzreisekosten:*

Nach § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 sind Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen Werbungskosten. Diese Aufwendungen sind ohne Nachweis ihrer Höhe als Werbungskosten anzuerkennen, soweit sie die sich aus § 26 Z 4 EStG 1988 ergebenden Beträge nicht übersteigen.

§ 26 Z 4 EStG 1988 sieht vor, dass Beträge, die aus Anlass einer Dienstreise als Reisevergütungen und als Tagesgelder und Nächtigungsgelder gezahlt werden, nicht zu den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit gehören. Nach dieser gesetzlichen Regelung darf das Tagesgeld für Inlandsdienstreisen bis zu Euro 26,40 pro Tag betragen. Dauert eine Dienstreise länger als drei Stunden, kann für jede angefangene Stunde ein

Zwölftel gerechnet werden. Das Tagesgeld für Auslandsdienstreisen darf bis zum täglichen Höchstsatz der Auslandsreisesätze der Bundesbediensteten betragen. Auch hier gilt, dass für jede angefangene Stunde ein Zwölftel gerechnet werden kann, wenn eine Dienstreise länger als drei Stunden dauert.

Eine Reise nach § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 liegt nach ständiger Rechtsprechung und Verwaltungspraxis vor, wenn sich der Steuerpflichtige zwecks Verrichtung beruflicher Obliegenheiten mindestens 25 km vom Mittelpunkt seiner Tätigkeit entfernt und ein zeitliches Ausmaß von drei Stunden überschritten wird. Voraussetzung für die Möglichkeit der Berücksichtigung von Werbungskosten in Zusammenhang mit der Verpflegung ist, dass einerseits eine Reise nach dieser Gesetzesstelle vorliegt und andererseits ein in typisierender Betrachtungsweise anzunehmender Mehraufwand für Verpflegung überhaupt angefallen ist. Ersätze, die der Arbeitgeber aus diesem Titel leistet, vermindern jedenfalls den jeweils abzugsfähigen Aufwand.

Maßgebend für Beginn und Ende einer Reise ist der Zeitpunkt, zu dem sich der Arbeitnehmer vom Mittelpunkt seiner Tätigkeit entfernt bzw. dort wieder eintrifft. Mittelpunkt der Tätigkeit ist jedenfalls der Ort der Betriebstätte, in welcher der Steuerpflichtige Innendienst verrichtet; Innendienst ist jedes Tätigwerden im Rahmen der unmittelbaren beruflichen Obliegenheiten; dies gilt auch dann, wenn der Steuerpflichtige die Betriebstätte lediglich für Vorbereitungs- oder Abschlussarbeiten aufsucht (Doralt, EStG Kommentar, § 16, Tz 174). Unter Berücksichtigung des Umstandes, dass ein Pilot vor dem Abflug im Bereich des Flughafenareals, auf dem er stationiert ist, regelmäßig auch Vorbereitungen zu treffen hat, ist dies jedenfalls der Mittelpunkt seiner Tätigkeit. Dementsprechend beginnt die Reise mit dem Abflug des Flugzeuges (vgl. auch UFS 7.11.2006, RV/1505-W/03).

Eine Auslandsreise beginnt mit dem Grenzübertritt. Im Falle einer Flugreise ins Ausland beginnt diese unter Zugrundelegung der hiefür maßgeblichen Vorschriften der Reisegebührenverordnung mit dem Abflug bzw. endet mit der Ankunft im inländischen Flughafen, da nach § 25d RGV bei Auslandsflugreisen der Abflug bzw. die Ankunft im inländischen Flughafen als Grenzübertritt gilt.

Der Bf. wurde im Jahre 2011 laufend für Flüge zu verschiedensten ausländischen Flughäfen eingesetzt. Die von ihm dem Vorlageantrag beigelegte, überarbeitete Reisekostenberechnung entspricht der oben dargestellten Gesetzeslage. Außerdem scheint keines der Flugziele so wiederholt auf, dass damit ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wurde.

Auf Grund der Tatsache, dass seitens des Dienstgebers Diätenzahlungen, wenn auch in geringfügig geringerem Ausmaß als die sich aus § 26 Z 4 EStG ergebenden Sätze, geleistet wurden, geht das BFG davon aus, dass der Bf. bei sämtlichen Aufenthalten an ausländischen Flughäfen, selbst für seine Verpflegung sorgen musste. Die vom Finanzamt im Schreiben vom 13. November 2013 geäußerte Rechtsansicht - auf die obigen bezughabenden Ausführungen wird verwiesen - geht in Anbetracht des im vorigen

Satz Gesagten ins Leere. Daher konnte eine diesbezügliche Kenntnisnahme durch den Bf. unterbleiben.

Im Sinne des Vorhergesagten sind im Jahre 2001 Differenzreisekosten im Ausmaß von Euro 589,50 (ermittelte Tagesgelder Euro 3.944,70 abzüglich der Ersätze des Dienstgebers des Bf. Euro 3.355,20) zu berücksichtigen.

Der Beschwerde war daher insoweit Folge zu geben.

## 2.) *Umschulungskosten:*

Sachverhaltsmäßig steht fest, dass der Bf. in den Jahren 2008 und 2009 eine Ausbildung zum Linienspiloten absolvierte. Die dafür angefallenen Kosten wurden vom Bf. in den vorgenannten Jahren bezahlt, wirtschaftlich getragen und mittels eines Darlehens finanziert. Im Jahre 2011 leistete der Bf. diesbezügliche Kapitalrückzahlungen im Ausmaß von Euro 14.913,60 sowie Zinsen im Ausmaß von Euro 1.128,89.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem Akt sowie betreffend des Zeitraumes der Bezahlung der Ausbildungskosten aus dem Umstand, dass die bezughabenden Rechnungen laut den auf diesen vermerkten Zahlungsbedinungen sofort nach deren Erhalt zu begleichen waren sowie daraus, dass der Bf. den Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung, wonach die Umschulungskosten höchstwahrscheinlich in den Jahren 2008 und 2009 bezahlt worden seien, im Vorlageantrag nicht entgegengrat.

Strittig ist, ob die vom Bf. im Jahre 2011 geleisteten, o. e. Kapitalrückzahlungen Werbungskosten darstellen oder nicht.

## Rechtliche Würdigung:

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Werbungskosten eines Arbeitnehmers sind Aufwendungen die beruflich veranlasst sind.

Nach § 16 Abs. 1 Z 10 erster Satz EStG kommen auch 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, Werbungskosteneigenschaft zu.

Nach § 19 Abs. 2 EStG erster Satz sind Ausgaben für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind. Wird eine Ausgabe mit Hilfe eines Darlehens fremdfinanziert, dann ist nicht der Zeitpunkt der Darlehenstilgung, sondern der Zeitpunkt der Ausgabe maßgeblich (vgl. Doralt in Doralt et al, EStG<sup>10</sup>, § 19 Tz 7, und 31; Jakom/Baldauf, EStG, 2014, § 19 Rz 5; VwGH 25.04.2013, 2010/15/0101).

Der für die zeitliche Zuordnung von Ausgaben im Gesetz verwendete Begriff "leisten" ist im Sinn von Übertragen der tatsächlichen und rechtlichen (besser wirtschaftlichen) Verfügungsmacht über Geld oder Geldeswert zu verstehen; es kommt nicht darauf an, welches Jahr die Ausgabe wirtschaftlich betrifft. Dabei ist unbeachtlich, aus welchen Mitteln die verausgabten Leistungen bestritten werden; bei fremdfinanzierten Aufwendungen erfolgt daher der Abfluss bereits im Zeitpunkt der Zahlung, nicht erst bei Rückzahlung des Kredites (vgl. Doralt in Doralt et al, EStG<sup>10</sup>, § 19 Tz 31 mwN).

Im Fall des Bf. fällt der Zahlungszeitraum der Umschulungskosten in die Jahre 2008 und 2009.

Ein Werbungskostenabzug der vom Bf. im Jahre 2011 geleisteten, o.e., Kapitalrückzahlungen kommt in Ansehung der bezughabenden vorstehenden Ausführungen gemäß § 16 Abs 1 Z 10 EStG iVm § 19 Abs 2 EStG deshalb nicht in Betracht, weil der Bf. die Aufwendungen für die Ausbildung zum Linienpiloten nicht im Berufungsjahr 2011 bezahlt hat. Das Finanzamt versagte daher den in Rede stehenden Kapitaltilgungen die Anerkennung als Werbungskosten zu Recht.

Der Vollständigkeit halber ist der Bf. in diesem Zusammenhang darauf zu verweisen, dass es laut ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. dazu VwGH 29.5.1959, 1332/58; 18.12.1959, 2543/56; VwGH 15.9.1961, 239/59; VwGH 27.5.1987, 84/13/0270) dem im Einkommensteuerrecht herrschenden Grundsatz der Periodenbesteuerung entspricht, dass der einer bestimmten Periode zuzuordnende Aufwand das steuerliche Ergebnis einer anderen Periode nicht beeinflussen darf.

Nach dem oben Gesagten, geht das Beschwerdevorbringen, soweit dies die Besteuerung nach der persönlichen Leistungsfähigkeit sowie das Nettoprinzip betrifft, ins Leere.

Soweit sich die Beschwerde auf das Erkenntnis des VwGH 25.10.2000, 2000/13/0148, bezieht ist der Bf. darauf zu verweisen, dass in diesem über Sonderausgaben und nicht wie im vorliegenden Fall über Werbungskosten abgesprochen wurde.

Dem Vorbringen, wonach im Falle einer Ratenvereinbarung, Raten im Jahre der Zahlung absetzbar gewesen wären, ist zu entgegnen, dass dem gegenständlichen Fall ein anderer Sachverhalt zu Grunde liegt. Das Gleiche gilt für die Beschwerdeausführungen, wonach einige Fluglinien zunächst die Kosten der Ausbildung von Piloten finanzierten und in der Folge die kollektivvertraglichen Bezüge für diese Dienstnehmer auf die Dauer von zehn Jahren in geringerer Höhe ausgezahlt.

Der Beschwerde war daher insoweit der Erfolg zu versagen.

### **Zulässigkeit einer Revision:**

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

Ein solcher Fall liegt hier nicht vor. Für die Zulässigkeit der Revision besteht daher kein Anlass.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: Ein Berechnungsblatt

Wien, am 30. Juni 2015