

GZ. RV/0766-W/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des R. K., vertreten durch Horvath, Pilz und Partner, gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 3. und 11. Bezirk, den Gerichtsbezirk Schwechat und die Marktgemeinde Gerasdorf in Wien betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2001 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe bzw. den als Beilage angeschlossenen, sowohl mit €, als auch mit öS ermittelten Berechnungsblättern zu entnehmen, welche einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bilden.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Bw., ein Dienstnehmer der A. A., machte in seiner ESt-Erklärung unter Kz 277 (ESt-Akt 2001/29) Werbungskosten iHv S 126.323 geltend, die das Finanzamt (idF kurz FA) nur iHv S 7.221 anerkannte (UFS-Akt). Dagegen richtet sich die vorliegende Berufung.

Vom FA berücksichtigte Positionen (Bescheidbegründung, Beilage, ESt-Akt 2001/31 u. 4):

Headset + GPS + Zubehör, statt S 16.260 nur die AfA (4 Jahre ND)	S 4.065
Headset-Zubehör (antragsgemäß)	S 536
Fachliteratur (antragsgemäß)	S 2.620

Hingegen wurden die auch geltend gemachten Aufwendungen einer Kursgebühr für Berufspilotenkurs und Instrumentenflugberechtigung iHv S 13.000, Aufwendungen für das Erreichen der Mindestflugstundenanzahl zum Erwerb des Berufspilotenscheines (Sportfliegergruppe Y..., 200 h) iHv S 71.736, Aufwendungen für die Motorflugunion W... iHv S 19.755 und Landegebühren auf anderen Flugplätzen iHv S 2.415 nicht als Werbungskosten anerkannt (ESt-Akt 2001/5).

Das FA fragte via internet, worin bei Ausbildungs- und Fortbildungskosten eine Änderung der Rechtslage gegenüber dem Jahr 2000 bestünde und dass bei Headset/GPS/Zubehör - die nur hinsichtlich der AfA abzugsfähig seien - sowie Navigationskarten und Fachliteratur eine Bestätigung des Dienstgebers hinsichtlich der arbeitsplatzbedingten Notwendigkeit vorzulegen sei (ESt-Akt 2001/6).

Der Bw. antwortete, dass er 2000 den Privatpilotenschein, jedoch im Jahr 2001 mit der Ausbildung zum Berufspiloten begonnen hätte. Unter Verweis auf § 16 Abs 1 Z 10 EStG 1988 wären diesbezügliche Aufwendungen nunmehr abzugsfähig. Die genannten Arbeitsmittel wären deshalb angeschafft worden, da für die professionelle Diensterfüllung eines Flugdienstberaters praktische fliegerische Kenntnisse von enormen Vorteil seien. Die gewonnenen Kenntnisse im praktischen Flug fließen direkt als eigene praktische Erfahrung in die Qualität der Arbeit als Flugdienstberater ein, insbesondere die Kenntnisse über die von der A. A. durchgeführten Instrumentenflüge. Der Bw. wäre seit 1.7.2000 im "Flight Dispatch" tätig und hätte am 17.12.2001, nach dem einjährigen Praxisjahr und Absolvierung des Flugdienstberaterkurses, die Prüfung zum Flugdienstberater erfolgreich absolviert. Nun arbeite er als fertig ausgebildeter Flugdienstberater. Die Tätigkeit des Flugdienstberaters umfasse die Flugvorbereitung für sämtliche von der A. A. durchgeführten Flüge wie a.) Erstellung des Routings

unter Berücksichtigung der jeweiligen Lufträume, b.) Einreichung der für die Luftkontrollstellen notwendigen sog. ATC-Pläne, c.) Navigationsabläufe incl. An- und Abflugsverfahren, d.) Meteorologie, e.) Gewichts-, Performance- und Reichweitenkalkulation sowie f.) die Flugüberwachung für Linienflüge während der Flugzeit. Durch die Flugpraxis werde die Chance für ein rascheres Vorrücken in der Gehaltsstufe erhöht; leider übernehme aber die Firma diese Kosten nicht. Die vom Finanzamt abverlangte Dienstgeberbestätigung könne - weil nicht üblich - nicht vorgelegt werden.

In der Begründung zum angefochtenen Bescheid (ESt-Akt 2001/31) führt das Finanzamt, gestützt auf § 16 Abs 10 EStG aus, dass die Anstellung als Berufspilot bei der A. A. nicht dokumentiert worden wäre; vielmehr wäre die Absolvierung des Flugberaterkurses verbunden mit der Tätigkeit als Flugdienstberater artikuliert worden. Der Bw. hätte für das Streitjahr ein konkretes Angebot der A. A., dort als Berufspilot einzusteigen, nachweisen müssen. Beispielsweise ist ein im Interesse des ausgeübten Berufes absolviertes Zweitstudium nicht abzugsfähig. Fortbildungskosten können im übrigen für eine künftige Tätigkeit nur bei nachweislicher Jobsuche abgesetzt werden.

In der Berufung werden die Werbungskosten mit S 118.080 begehrt, wobei der Bw. nunmehr eine Aktivierung des GPS III Pilot bejaht (Anschaffungskosten S 10.990) und bei einer 4 jährigen Nutzungsdauer S 2.747 an AfA abgesetzt wissen will (nicht abzugsfähig sohin S 8.243). Seiner Meinung nach betragen die Werbungskosten S 118.080 (S 126.323 wie bislang erklärt - S 8.243).

Hinsichtlich der Pilotenausbildung führt der Bw. aus, dass nach den geänderten LStR 2002 Fortbildungskosten dazu dienen, im jeweils ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben, um den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden. Weiters sei es ein Merkmal der beruflichen Fortbildung, dass sie der Verbesserung der Kenntnisse und Fähigkeiten im bisher ausgeübten Beruf dienen. Derartige Fortbildungskosten seien lt. ständiger Rechtsprechung abzugsfähig, ausgenommen ein Zweitstudium. Hingegen seien Ausbildungskosten Aufwendungen zur Erlangung von Kenntnissen, die eine Berufsausübung ermöglichen. Die Abzugsfähigkeit von Ausbildungskosten sei dann gegeben, wenn ein Zusammenhang zur konkret ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit vorliegt. Dabei ist die konkrete Einkunftsquelle maßgebend. Ob eine Tätigkeit mit der ausgeübten Tätigkeit verwandt ist, bestimmt sich nach der Verkehrsauffassung. Von einer verwandten Tätigkeit ist auszugehen, wenn die Tätigkeiten üblicherweise gemeinsam am Markt angeboten werden, oder die Tätigkeiten im wesentlichen gleich gelagerte Kenntnisse oder Fähigkeiten erfordern. Eine wechselseitige Anrechnung von Ausbildungszeiten sind ein Hinweis für das Vorliegen von verwandten

Tätigkeiten. Außerdem ist von einem Zusammenhang mit der ausgeübten oder verwandten Tätigkeit dann auszugehen, wenn die durch die Bildungsmaßnahme erworbenen Kenntnisse in einem wesentlichen Umfang im Rahmen der ausgeübten (verwandten) Tätigkeit verwertet werden können. Der Bw. absolvierte kein Zweitstudium, sondern hat eine Ausbildung zum Berufspiloten gemacht. Hinsichtlich der strittigen Arbeitsmittel wurden in der Berufung die Antworten zur oa Vorhaltsbeantwortung wiederholt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gem § 16 Abs 1 Z 10 EStG 1988 idF des Steuerreformgesetzes 2000 sind Werbungskosten auch Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom StpfL ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit. Keine Werbungskosten stellen Aufwendungen dar, die im Zusammenhang mit dem Besuch einer allgemeinbildenden (höheren) Schule oder im Zusammenhang mit einem ordentlichen Universitätsstudium stehen.

Dem Bw. ist insoweit beizupflichten, als durch das SteuerreformG 2000 die Abzugsfähigkeit von Ausbildungskosten erweitert wurde. Konkret zu Aufwendungen zur Erlangung des Berufspilotenscheines wurden bislang seitens der Judikatur stets nicht abzugsfähige Ausbildungskosten angenommen (VwGH 17.12.1980, 0979/80), wenn der bislang ausgeübte Beruf mit einer Flugzeugführung noch nichts zu tun hatte (VwGH 19.5.1967, 0262/67; in diesem Sinne auch FJ-LS 9/2003 und ÖStZ 1997 RME 14).

Folgt man den erläuternden Bemerkungen zur streitgegenständlichen Norm, sollen *Fortbildungs- wie auch Ausbildungskosten ab 2001 dann abzugsfähig sein, wenn sie einer weiteren Berufsentwicklung in dessen ausgeübten oder in einem dem ausgeübten Beruf artverwandten Beruf dienen. Im Vergleich zur bisherigen Abzugsfähigkeit von Bildungsmaßnahmen ergeben sich daher folgende Erweiterungen:*

- *Abzugsfähig sind nicht nur Bildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit dem ausgeübten Beruf, sondern auch solche, die im Zusammenhang mit einem dem ausgeübten Beruf artverwandten Beruf stehen (zB Umschulung vom Friseur zum Kosmetiker, vom Taxichauffeur zum LKW-Chauffeur).*
- *Abzugsfähig sind nicht nur Fortbildungsmaßnahmen, sondern auch Ausbildungskästen, soweit sie im Zusammenhang mit dem ausgeübten bzw. einem damit verwandten Beruf stehen. Dazu zählt auch der Besuch von berufsbildenden (höheren) Schulen und Fachhochschulen (zB HAK-Matura eines Buchhalters oder Fachhochschulstudium eines kaufmännischen Angestellten...; siehe hiezu ÖStZ 1999 S 255).*

Nach Ansicht des UFS ist der Beruf eines Flugdienstberaters mit dem eines Berufspiloten nicht artverwandt, zumal beim Flugdienstberater eine beratende Tätigkeit im Vordergrund steht, während der Beruf des Piloten eine praktische, unmittelbarst mit der Flugzeugführung ausgeübte Tätigkeit ist. Während der Flugdienstberater seine Tätigkeit am Boden entfaltet, spielt sich der Tätigkeitsmittelpunkt eines Piloten in der Luft ab, wobei diese Art von Beruf wegen der hohen Verantwortung ein Höchstmaß an körperlicher und geistiger Eignung erfordert. Als artverwandt wäre, an oben angeführten Beispielen anknüpfend etwa der Berufswechsel vom Hubschrauberpiloten zum Flugzeugpiloten anzusehen, nicht jedoch der Wechsel vom Bodenpersonal zum Luftpersonal. Aufgrund der damit nicht erkennbaren Artverwandtheit der beiden genannten Berufe erübrigts es sich auch darauf einzugehen, dass bei der beruflichen Laufbahn innerhalb eines Flugverkehrsunternehmen wechselseitige Anrechnungen von Ausbildungszeiten möglich sind.

Aus der Aktenlage ist auch nicht erkennbar, dass die A.A. die Berufspilotenausbildung des Bw. gefördert hat, zumal sie die diesbezüglichen Kosten nicht einmal teilweise übernommen hat, was vom Bw. auch außer Streit gestellt wird. Zum anderen artikuliert der Bw. seine Berufstätigkeit als Flugdienstberater, wobei die Berufspilotenausbildung als für seine Tätigkeit als Flugdienstberater lediglich förderlich dargestellt wird, insb. durch eine professionellere Beratung, indem der Bw. als Flieger auch Praxisnähe nachweist bzw. durch bessere Aufstiegschancen. Mit dieser Argumentation zeigt der Bw. jedoch nicht auf, dass mit der Ausbildung zum Berufspiloten eine Berufsentwicklung hin zum Piloten beabsichtigt ist, wovon auch das Finanzamt im angefochtenen Bescheid mit der unwidersprochen gebliebenen Begründung ausging, "dass die Anstellung als Berufspilot bei der A. A. nicht dokumentiert worden wäre und der Bw. einen diesbezüglichen Nachweis nicht erbracht hat".

In diesem Zusammenhang verbleibt zu erwägen, ob hinsichtlich der strittigen Aufwendungen vorweggenommene Werbungskosten vorliegen könnten. Solche sind lt. VwGH vom 16.12.1999, 97/15/0148 nur anzunehmen, wenn mit einem bestimmten Maß an Gewissheit der neue, artverwandte Beruf ausgeübt werden kann. *Aufwendungen, die in Fällen getätigt werden, in denen die Ausübung einer künftigen, nicht selbständigen Tätigkeit, weil von einem künftigen Wahlakt abhängig, noch ungewiss ist, sind keine Werbungskosten (vgl. VwGH 29.6.1995, 93/15/0113 sowie 22.4.1995, 95/13/0077. Ausbildungskosten zur allgemeinen Chancenverbesserung im Berufsleben sind dem Bereich der nicht abzugsfähigen Aufwendungen für die Lebensführung nach § 20 Abs 1 Z 2 lit. a EStG zuzuordnen (vgl. etwa VwGH 28.10.1993, 90/14/0040).*

Indem die Gewißheit, in Hinkunft als Berufspilot arbeiten zu können bzw. zu wollen, sich im gesamten Verfahren nie herausstellte, waren auch keine vorweggenommenen Werbungskosten anzunehmen.

Nach wie vor nicht abzugsfähig sind Bildungsmaßnahmen, die allgemeinbildenden Charakter haben (zB AHS-Matura...) sowie Aufwendungen für Ausbildungen, die der privaten Lebensführung dienen (zB Persönlichkeitsentwicklung, Sport, Esoterik, B-Führerschein, EB ÖStZ 1999, 255 in Doralt, EStG Kommentar § 16 Tz 203/5).

Unter Einzelfälle findet sich in Doralt zum Pilotenschein noch folgendes angeführt: Pilotenschein: *Die Ausgaben eines Berufspiloten zur Erlangung der Instrumentenflugberechtigung begründen Fortbildungskosten (E 28.2.1964, 89/63; Anmerkung des UFS: Vorliegend nicht anwendbar, da Bw. nicht den Beruf des Piloten, sondern des Flugdienstberaters ausübt).*

Dagegen gehören Aufwendungen zur Erlangung des Berufspilotenscheines zu den Ausbildungskosten; mit dem Privatpilotenschein ist die Ausbildung noch nicht beendet (E 17.12.1980, 979/80; E 19.5.1967, 262/67, vgl. auch RME ÖStZ 1997, 129); grundsätzlich als Ausbildungsmaßnahme wohl nicht absetzbar, ausgenommen zB in Zusammenhang mit der ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit.

Der UFS sieht im vorliegenden Fall Kosten der privaten Lebensführung insoweit gegeben, als der Bw. zunächst den Privatpilotenschein absolviert hat. Dies spricht zweifelsohne für eine Neigung des Bw. zum Fliegen. Es ist unbestritten, dass der Bw. seine Kenntnisse im privaten Fliegen, welches er durch den Berufspilotenkurs noch vertieft hat, in seinem Beruf als Flugdienstberater teilweise verwerten kann. *Gem § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG 1988 sind jedoch Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Stpf. mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Stpf. erfolgen, nicht abzugsfähig.* Im vorliegenden Fall handelt es sich gerade um einen solchen Mischaufwand, zumal eine effektive Voraussetzung der Ausbildung zum Berufspiloten für einen Flugdienstberater nicht erforderlich ist und das Fluginteresse offensichtlich aus einer privaten Neigung herrührt, indem der Bw. eben Freizeitpilot ist.

Der angefochtene Bescheid ist jedoch insoferne abzuändern, als die AfA antragsgemäß S 2.747 anstatt S 4.065 lt. Finanzamt beträgt. Der Differenzbetrag ist darin begründet, als vom Bw. nur S 10.990 (= der GPS III Pilot) mit einer 4 jährigen Nutzungsdauer als aktivierungspflichtiger Aufwand behauptet wird, während es sich beim Zubehör und Headset (Differenzbetrag zu S 16.260 sohin S 5.270) offensichtlich um sofort abschreibbare geringwertige Wirtschaftsgüter handelt (§ 16 Abs 1 Z 8 a unter Verweis auf § 13 EStG).

Somit stellen sich die abzugsfähigen Werbungskosten wie folgt dar:

AfA GPS	S 2.747
Headset und Zubehör	S 5.270
Weiteres Headset-Zubehör	S 536
Fachliteratur	<u>S 2.620</u>
Werbungskosten lt. UFS; Kz 277	S 11.173

Die bei Euroumrechnung aufgetretenen Rundungsdifferenzen wirken sich nicht zu Ungunsten des Bw. aus.

Beilage: 2 Berechnungsblätter, in € und in öS.

Wien, 2. Juni 2003