



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., in K., vom 1. August 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 6/7/15 vom 25. Juli 2002 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) steht seit 4. November 1998 in einem Angestelltendienstverhältnis zu der A.. AG.

In der Einkommensteuererklärung für 2001 wird als Beruf Linienpilot ausgewiesen und erklärt der Bw. – neben den aus diesem Dienstverhältnis resultierenden Einkünften aus nicht-selbstständiger Arbeit – aus einer im September 2000 begonnenen Tätigkeit als Simulatorpilot bzw. Instruktor auf Honorarbasis erzielte Einkünfte aus selbstständiger Arbeit.

Im Rahmen der Geltendmachung von Betriebsausgaben und Werbungskosten für das Streitjahr macht der Bw. als Werbungskosten u.a. einen Betrag in Höhe von S 130.804,60 unter der Bezeichnung "Fortbildungsaufwand" geltend und führt hiezu in einer weiteren Beilage aus:

"Werbungskosten – Fortbildungskosten

Die gesamten Ausbildungskosten zum Linienpiloten wurden von A. vorfinanziert und mussten während der Ausbildung auch nicht bezahlt werden. Es wurde während der Ausbildung aber auch kein Gehalt bezogen. Erst seit Beginn Liniendienst und somit auch Beginn vom

Gehaltsbezug wird seitens der Firma durch das bestehende Gehaltssystem eine Rückzahlung der Ausbildungskosten durchgeführt. Dies geschieht durch eine entsprechende Einstufung der Piloten in das kollektivvertraglich festgelegte Gehaltsschema. Piloten, die die gesamte Ausbildung bei A. absolviert haben, werden für etwa drei Jahre in die niedrigere Gehaltstabelle eingestuft. Nach dieser Zeit werden alle Piloten in eine gemeinsame Verwendungsgruppe (I. Offizier) übernommen. Daher ergibt sich für 2001 eine Rückzahlung entsprechend der Gehaltstabellenunterschiede wie folgt:

[In der folgenden Aufstellung der Bezüge im Jahr 2001 stellt der Bw. "Bezogenes Gehalt" und "Höheres Gehalt" gegenüber und gelangt so zu einer Differenz von S 198.008,78.]

Für 2001 ergibt dies eine Rückzahlung von 198.008,78 ÖS an Gesamtausbildungskosten und 66,06% davon ergeben 130.804,60 ÖS an Weiterbildungskosten.

Für nähere Details bedienen Sie sich bitte den Unterlagen für die Wiederaufnahme der Steuererklärung für das Jahr 2000."

Im Einkommensteuerbescheid für 2001 wird der in Streit gezogene Betrag in Höhe von S 130.804,60 weder als Werbungskosten noch als Betriebsausgaben anerkannt.

Der Bw. begründete die gegen diesen Bescheid eingebrachte Berufung wie folgt.

"Als Grund verweise ich auf die VwGH-Entscheidung 89/63, laut derer es sich bei den angeführten Ausgaben um Fortbildungskosten (nicht Ausbildungskosten) handelt und diese als Werbungskosten berücksichtigt werden können.

Für nähere Erläuterungen zum Sachverhalt siehe Arbeitnehmerveranlagung 2000 bzw. das Ansuchen um Wiederaufnahme derselben vom 05.05.2002."

Die Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet abgewiesen.

Das Finanzamt hielt in der Begründung fest, aus dem Akteninhalt sei erkennbar, dass der Bw. vor seiner Ausbildung zum Linienpiloten nicht als Pilot erwerbstätig war. Die aufgewendeten Beträge seien daher als Ausbildungskosten des nunmehr ausgeübten Berufes nicht als Werbungskosten abziehbar.

Der Bw. brachte hierauf den folgenden Vorlageantrag ein:

"Ich möchte Ihnen nochmals einige Aspekte anführen, welche mich bewegen, diesen Bescheid anzufechten und die geringere Einstufung im Gehaltsschema der A.. AG als Werbungskosten absetzen zu wollen.

1. Das endgültige Urteil des OGH, in welchem der Revision des Urteils des Oberlandesgerichtes Wien als Berufungs- (und Revisions-) Gericht in Arbeits- und Sozialsachen GZ....., in dem Urteil und Beschluss des Arbeits- und Sozialgerichtes Wien GZ..... bestätigt wurden, nicht Folge gegeben wurde.

Durch erwähntes Urteil wurde nun festgestellt, dass die Einstufung als 3. und 2. Offizier nur

---

durch die Kosten der Aus- und Weiterbildung gerechtfertigt ist, welche A. mir zuteil werden ließ.

## 2. § 16 des Einkommensteuergesetzes Absatz 2

Im angeführten Paragraphen sind nun Erstattung und Rückzahlung an den Arbeitgeber geregelt. Letzteren trifft hierbei die Verpflichtung zur Geltendmachung der Abzüge als Werbekosten. Dies wird jedoch von meinem Arbeitgeber nicht getan.

Daraus folgere ich für mich das Recht, diese, wenn auch unbaren aber vorhandenen Kosten nun nachträglich in Abzug bringen zu können.

## 3. Die VwGH-Entscheidung 98/63

Wie schon in der ersten Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2001 angeführt, geht aus genannter Entscheidung hervor, dass es sich bei den einzelnen Absetzbeträgen (ÖS 110.285,39 im Jahr 1999, ÖS 142.164,13 im Jahr 2000, ÖS 130.804,68 im Jahr 2001) um Fortbildungskosten handelt, da mit dem Kurs zur Erlangung der Instrumentenflugberechtigung die Weiterbildung beginnt.

Ich möchte auch nochmals ausdrücklich auf den Antrag auf Wiederaufnahme der Arbeitnehmerveranlagung des Jahres 2000 vom 05.05.2002 hinweisen, da in diesem der Sachverhalt in aller Ausführlichkeit geschildert wird, inklusive der zugrundeliegenden Berechnungen der sich aus den Rückzahlungen für meine Aus- und Weiterbildung ergebenden Gehaltsdifferenz in den Jahren 1999 bis 2001. ..."

Die angesprochene Eingabe betreffend einen Wiederaufnahmeantrag der Veranlagung für 2000 hat folgenden Inhalt:

### "1. Einleitung:

Ich begann im Juni 1997 eine Ausbildung zum Linienpiloten bei der A. AG. Die Ausbildung wurde durch zwei Schulungsverträge (...) geregelt. In diesen Schulungsverträgen wurde festgelegt, dass ich für die gesamte Ausbildung, mit Ausnahme eines Unterkunfts-Selbstbehaltens, nicht zu bezahlen hätte. Bedingung dafür war allerdings eine positive Absolvierung der Ausbildung und ein mindestens fünfjähriges Arbeitsverhältnis mit A. im Anschluss an die abgeschlossene Ausbildung. Andernfalls hätte ich die gesamten oder anteilmäßigen Ausbildungskosten ... zurückzahlen müssen. Nach erfolgreichem Abschluss der Ausbildung bekam ich zuerst einen befristeten und schlussendlich einen unbefristeten Vertrag mit A.. Wie ich erfahren habe, sind über die Ausbildung hinausgehende Bildungen, so genannte Weiterbildungen steuerlich absetzbar. In meinem Fall wären also alle Kosten meiner Ausbildung ab der Instrumentenflugberechtigung (hier beginnt die Weiterbildung) steuerlich absetzbar, wenn ich sie selbst bezahlt hätte. Da diese Bezahlung aber nicht direkt von mir erfolgt ist, bedarf es einer ausführlichen Erklärung.

## 2. Erklärung:

Ich wurde von A. zu Beginn meines Arbeitsverhältnisses (04. November 1998) als "III. Offizier" eingestellt. Diese Bezeichnung entspricht einer Verwendungsgruppe. Nach etwa fünfthalb Monaten (April 1999) wurde ich zum "II. Offizier" und vor kurzem (04. November 2001) wurde ich zum "I. Offizier" befördert. Diese Beförderungen erfolgen nach internen Richtlinien und es dauert zwischen drei und dreieinhalb Jahren bis zur Beförderung zum "I. Offizier".

Für die Gehaltsgruppen der dritten und zweiten Offiziere gibt es in unserem Kollektivvertrag zwei getrennte Gehaltstabellen – siehe Anlagen (ab dem "I. Offizier" gibt es nur mehr eine Tabelle):

1) Verwendungsgruppe 01 - III. Offizier <b>(ohne</b> laufender oder abgeschlossener Rückzahlung der Ausbildungskosten)	
2) Verwendungsgruppe 01 - III. Offizier <b>(mit</b> laufender oder abgeschlossener Rückzahlung der Ausbildungskosten)	
bzw.	
1) Verwendungsgruppe 02 - II. Offizier <b>(ohne</b> laufender oder abgeschlossener Rückzahlung der Ausbildungskosten)	
2) Verwendungsgruppe 02 - II. Offizier <b>(mit</b> laufender oder abgeschlossener Rückzahlung der Ausbildungskosten)	

Die in Klammer gesetzten Anmerkungen sind folgendermaßen zu lesen:

<b>ohne</b> laufender oder <b>ohne</b> abgeschlossener Rückzahlung ...
<b>mit</b> laufender oder <b>mit</b> abgeschlossener Rückzahlung ...

Früher war die Ausbildung anders geregelt als heute. Man bekam bereits zu Beginn des Arbeitsverhältnisses ein höheres Gehalt und musste dafür aber die Ausbildungskosten zurückzahlen. Diese Leute wurden in die Gehaltstabelle "**mit** laufender oder abgeschlossener Rückzahlung ..." eingestuft.

Heute muss man laut Verträgen keine Ausbildungskosten zurückzahlen, aber dafür bekommt man in den Verwendungsgruppen 01 und 02 ein weitaus niedrigeres Gehalt. Man wird heute in die Gehaltstabelle "**ohne** laufender oder abgeschlossener Rückzahlung ..." gesetzt. Man bezahlt praktisch seine Ausbildung über dem Umweg eines verringerten Gehalts zurück.

Diesbezüglich habe ich eine Bestätigung unseres Betriebsrates als Anlage beigelegt, die meine Aussagen untermauern. Leider bekommt man dafür von A. keine eindeutige schriftliche Bestätigung, da deswegen Prozesse im Laufen sind. Konkret geht es um einige Lufthansapiloten, die an die A. zeitlich befristet verliehen wurden. Diese Copiloten waren fertig ausgebildet und sie bekamen nur noch eine Typeneinschulung (Type-Rating) für die jeweilige Flugzeugtype und ein betriebsinternes Ablauftraining (Procedure-Training). Entlohnt wurden

sie allerdings so als hätten sie die gesamte Ausbildung bei A. gemacht. Einfach gesprochen: Es wurde ihnen das niedrigere Gehalt ausbezahlt. Daraufhin klagten die Lufthansapiloten auf die Nachverrechnung des höheren Gehaltes und bekamen schon in zwei Instanzen recht. Es wurde von A. immer wieder berufen, sodass noch kein Urteil rechtskräftig ist.

3. Gründe für meinen Wiederaufnahmeantrag: ...

- Bestätigung durch die Klage und gewonnenen Instanzen der Lufthansapiloten.
- Akzeptanz eines gleichen Ansuchens eines Kollegen von mir durch ein Finanzamt in Wien.
- Durch meine jetzige Beförderung zum "I. Offizier" gibt es keine Gehaltsunterschiede mehr und damit steht jetzt die gesamte Gehaltsdifferenz fest. Da ich den genauen Zeitpunkt dieser Beförderung aber nicht kannte, kann ich erst jetzt meine „Rückzahlungen“ genau beziffern. Eine frühere Einreichung dieser Werbekosten wäre nicht korrekt gewesen."

Unter Punkt 4. listet der Bw. die gesamten Kosten, die A. laut den Ausbildungsverträgen für seine Ausbildung getragen hat, auf und errechnet hieraus eine Summe von S 1.037.182,80. Die in den Gesamtkosten enthaltenen Weiterbildungskosten (ab Instrumentenflugberechtigung) stellt der Bw. in Höhe von S 685.132,80 dar, woraus er einen prozentuellen Anteil der Weiterbildungskosten an den Gesamtkosten von 66,06% berechnet.

In Punkt 5. stellt der Bw. die Gehaltsunterschiede, die sich bei Gegenüberstellung der Gehälter laut Tabellen ohne Rückzahlung der Ausbildungskosten (in der Aufstellung des Bw. als „Bezogenes Gehalt“ bezeichnet) und der Gehälter laut Tabellen mit Rückzahlung der Ausbildungskosten (in der Aufstellung des Bw. als „Höheres Gehalt“ bezeichnet) seit November 1998 dar, wobei er auch Überstunden- und Prämienzahlungen berücksichtigt, und kommt *zusammengefasst* auf nachfolgende Differenzen für die Jahre 1998 bis 2001, mit deren Höhe er die Gesamtausbildungskosten beziffert, woraus er mit dem prozentuellen Anteil von 66,06% die Weiterbildungskosten berechnet, deren Absetzung er beantragt:

		66,06%
	S	S
Gehaltsunterschied 1998	-17.984,14	-11.879,80
Gehaltsunterschied 1999	-166.947,32	-110.285,39
Gehaltsunterschied 2000	-215.204,57	-142.164,13
Gehaltsunterschied 2001	-198.008,78	-130.804,60
Gesamt	-598.144,81	

Dem Wiederaufnahmeantrag war neben Kollektivertrags-Gehaltstabellen Cockpitpersonal (per 1.5.1998/1999/2000/2001 und 1.11.2001) auch das bereits erwähnte Schreiben der A., Betriebsrat Bord, von April 2000 betreffend Gehaltseinstufung angeschlossen:

"Im Jahr 1993 wurde das Gehaltsschema bei A. signifikant umgestellt. Bis zu diesem Zeitpunkt gab es eine Gehaltstabelle für 3<sup>rd</sup> und 2<sup>nd</sup> Officer. Die Ausbildungs- und Fortbildungszahlungen

---

wurden von den Piloten im Ausmaß von ca. ATS 600.000,- an A. zurückgezahlt.

Seit 1993 gibt es zwei unterschiedliche Gehaltstabellen. Die Differenz ergibt sich nach dem Ausbildungsstand per Eintritt. Jene Piloten, die die gesamte Ausbildung bei A. durchlaufen haben, beginnen in der schlechter gestellten Gehaltstabelle und verbleiben dort für 3 1/2 Jahre. Die Differenz wird sozusagen als Rückzahlung einbehalten."

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

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Nach § 16 Abs. 1 Z 10 leg. cit. in der ab dem Veranlagungsjahr 2000 anzuwendenden Fassung durch das Bundesgesetz BGBl. I Nr. 106/1999 zählen zu den Werbungskosten auch Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit.

Im Juni 1997 begann der Bw. seine Ausbildung zum Linienpiloten bei der A. AG (Regelung der Ausbildung durch zwei Schulungsverträge). Mit 4. November 1998 wurde zwischen dem Bw. und der A. AG das Arbeitsverhältnis als III. Offizier begründet. Im April 1999 erfolgte gemäß den internen Richtlinien die Beförderung zum II. Offizier und im November 2001 zum I. Offizier.

Ab September 2000 übte der Bw. zusätzlich zu seiner nichtselbständigen Arbeit als Pilot die Tätigkeit als Simulatorpilot/Instruktor auf Honorarbasis aus.

In den Schulungsverträgen wurde festgelegt, dass der Bw. für die gesamte Ausbildung, mit Ausnahme eines Unterkunfts-Selbstbehaltes, nicht zu bezahlen hatte. Bedingung dafür war allerdings eine positive Absolvierung der Ausbildung und ein mindestens fünfjähriges Arbeitsverhältnis mit A. im Anschluss an die abgeschlossene Ausbildung. Andernfalls hätte der Bw. die gesamten oder anteilmäßigen Ausbildungskosten zurückzahlen müssen. Der Bw. erfüllte sämtliche Voraussetzungen und erhielt nach Abschluss der Ausbildung einen befristeten und schlussendlich einen unbefristeten Vertrag mit der A. AG.

Im Rahmen seiner nichtselbständigen Tätigkeit bezog der Bw. ein Gehalt auf der Grundlage der Kollektivvertrags-Gehaltstabelle ohne Rückzahlung der Ausbildungskosten (schlechter gestellte Gehaltstabelle) von 1. Jänner bis 3. November 2001 in Höhe von S 479.859,61 (laut der vom Bw. angefertigten Aufstellung).

Die für jene Piloten, die ihre Ausbildung nicht bei der A. AG absolviert haben, zur Anwendung gelangende besser gestellte Gehaltstabelle [Bezüge mit laufender oder abgeschlossener Rückzahlung der Ausbildungskosten] weist für den gleichen Zeitraum ein Gehalt in Höhe von S 677.868,38 aus (laut der vom Bw. angefertigten Aufstellung).

Zwei unterschiedliche Gehaltstabellen existieren auf Grund einer Umstellung des Gehaltschemas. Die Differenz ergibt sich nach dem Ausbildungsstand des Personals bei Eintritt. Jene Piloten, die die gesamte Ausbildung bei A. AG durchlaufen haben, beginnen in der schlechter gestellten Gehaltstabelle und verbleiben dort für etwa dreieinhalb Jahre. Die Differenz wird sozusagen als Rückzahlung einbehalten.

Diese Differenz der in den Gehaltstabellen ausgewiesenen Bezüge begehrt der Bw. als Werbungskosten unter dem Titel Ausbildungskosten.

Im Rahmen der Lohnversteuerung und in der Folge bei der Einkommensteuerveranlagung des Bw. gelangte der um den entsprechenden anteiligen Wert der Aus- bzw. Weiterbildungskosten verringerte Gehaltsbezug (bezogenes Gehalt) als Einkünfte in Ansatz, der Bw. war – wie oben festgehalten – in der (schlechter gestellten) Gehaltsgruppe ohne laufender oder abgeschlossener Rückzahlung der Ausbildungskosten eingereiht (vgl. auch den Wiederaufnahmeantrag vom 5. Mai 2002).

Somit handelte es sich bei den im Einkommensteuerbescheid erfassten Einkünften bereits um infolge Berücksichtigung von Ausbildungskosten verringerte Bezüge. Ein Abzug von Kosten, wie sie der Bw. begehrt, würde somit eine nochmalige Berücksichtigung bereits zur Verminderung der Bemessungsgrundlage der Einkommensteuerberechnung geführt habenden Kosten bedeuten. Dem Ansinnen des Bw. hätte nur dann Rechnung getragen werden können, wenn seine Bezüge nach der besser gestellten Gehaltstabelle [Bezüge mit laufender oder abgeschlossener Rückzahlung der Ausbildungskosten] versteuert worden wären.

Durch den Umstand der Einstufung des Bw. in die Gehaltstabelle nach den obigen Ausführungen allein waren vom Bw. im Streitjahr keine Aus- oder Weiterbildungskosten *zu bezahlen*, weshalb ein Abzug von Werbungskosten nicht erfolgen kann.

Es können nur solche Aufwendungen oder Ausgaben als Werbungskosten abgezogen werden, die tatsächlich angefallen sind.

Abschließend ist festzuhalten, dass der Bw. selbst immer wieder aufzeigt, dass er tatsächlich keine Ausgaben und/oder Rückzahlungen von Einnahmen tätigte ("Die gesamten Ausbildungskosten ... mussten ... nicht bezahlt werden"; "Piloten, die die gesamte Ausbildung bei A. absolviert haben, werden für etwa drei Jahre in die niedrigere Gehaltstabelle eingestuft"; "unbare ... Kosten nachträglich in Abzug bringen zu können"; "wenn ich sie selbst bezahlt hätte"; "Da diese Bezahlung aber nicht direkt von mir erfolgt ist" ... etc.).

Infolge der Erfüllung der Bedingungen der Schulungsverträge der positiven Absolvierung der Ausbildung und eines mindestens fünfjährigen Arbeitsverhältnis mit A. AG (laut Abfrage im Abgabeninformationssystem ist das Dienstverhältnis im Jahr 2005 aufrecht) kam es zu keiner Rückzahlung der durch die Ausbildung verursachten Kosten seitens des Bw.

---

Im Übrigen ist für den Bw. auch aus dem Hinweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28.2.1964, 0089/63, nichts gewonnen, welchem ein Sachverhalt zugrunde lag, bei dem der Steuerpflichtige zu der Zeit, als er die Instrumentenflugberechtigung erwarb, bereits einen Beruf als Pilot ausübte.

Nach der unwidersprochen gebliebenen Feststellung des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung ist der Bw. vor seiner Ausbildung zum Linienpiloten nicht als Pilot erwerbstätig gewesen. Gemäß der zitierten Gesetzesstelle kommt aber nur solchen Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen Werbungskostencharakter zu, die im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit stehen.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 30. Jänner 2007