

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Rochus in der Beschwerdesache Bf , gegen die Bescheide des Finanzamtes K vom 27. Mai 2011 (für das Jahr 2010 in der berichtigten Fassung vom 31. Mai 2011) betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2009 und 2010

zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

### **Entscheidungsgründe**

Gemäß Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG wurde mit 1. Jänner 2014 der Unabhängige Finanzsenat aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Verwaltungsgericht (Bundesfinanzgericht) über.

Die streitgegenständliche beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz am 31. Dezember 2013 bereits anhängige Berufung ist daher gemäß § 323 Abs. 38 BAO vom Bundesfinanzgericht als Beschwerde im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Im folgenden Text wird bereits die der neuen Rechtslage entsprechende Terminologie verwendet.

Der Beschwerdeführer (kurz: Bf) ist Berufspilot und erzielt aus dieser Tätigkeit Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. In den für die Jahre 2009 und 2010 elektronisch eingereichten Arbeitnehmerveranlagungen beantragte er als Werbungskosten ua die Berücksichtigung von Aus- und Fortbildungskosten in der Höhe von 5.612 € (für 2009) und 5.111 € (für 2010). Die am 18. Februar 2010 eingereichte Arbeitnehmerveranlagung

für 2009 wurde ohne nähere Überprüfung mit Bescheid vom 19. Februar 2010 erklärungsgemäß veranlagt. Anlässlich der Veranlagung für das Jahr 2010 ersuchte das Finanzamt dem Bf mit Vorhalt vom 23. Februar 2011 die berufliche Notwendigkeit der Aus- und Fortbildungskosten für die Jahre 2009 und 2010 näher darzulegen und die Kosten nachzuweisen. In Beantwortung dieses Vorhaltes vom 15. März 2011 teilte der Bf dem Finanzamt mit, die berufliche Notwendigkeit der Aus- und Fortbildungskosten sei bereits im Jahr 2008 telefonisch besprochen worden. Am Sachverhalt habe sich für die Arbeitnehmerveranlagung 2009 und 2010 nichts geändert. Wie er bereits damals ausgeführt habe, sei er Pilot bei der A-Airways und fliege eine bestimmte Flugzeugtype (Dash 8). Um auf dieser Type fliegen zu können, benötige man eine Typenschulung. Für die Finanzierung dieser Schulung habe er einen Kredit aufgenommen. Die Kreditraten seien von seiner Arbeitgeberin (A-Airways) eingezahlt worden. Das gesamte Risiko für den Kredit liege jedoch bei ihm, somit müsse er auch die Kosten dafür absetzen können. Zudem sehe er die Ratenzahlungen als Teil seines Gehaltes, da er mit bereits vorhandener Typenschulung bei seiner Einstellung als Pilot in eine höhere Gehaltsstufe eingestuft worden sei. Zu ergänzen sei, dass der Ausbildungskredit in den Jahren 2005 bis 2010 vollständig getilgt worden sei.

Das Finanzamt erließ im wiederaufgenommen Verfahren mit Ausfertigungsdatum 27. Mai 2011 für das Jahr 2009 einen neuen Einkommensteuerbescheid in dem es die Werbungskosten um die geltend gemachten Fortbildungskosten von 5.612 € kürzte. Ebenso erkannte es in der mit gleichem Datum durchgeführten Arbeitnehmerveranlagung für 2010 die geltend gemachten Fortbildungskosten von 5.111 € nicht als Werbungskosten an. In der Begründung wurde ausgeführt, Werbungskosten seien in dem Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet werden. Würden die Werbungskosten aus Fremdmitteln getätigt, so führe bereits die Verausgabung der Fremdmittel und nicht erst die Rückzahlung zu Werbungskosten. Zudem seien die gezahlten Raten von der Arbeitgeberin rückerstattet worden und somit seien dem Bf keine Ausgaben bzw. Werbungskosten entstanden.

Am 31. Mai 2011 berichtigte das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid für 2010 nach § 293b BAO insoweit, als es im Erstbescheid versehentlich nicht berücksichtigte (hier nicht weiter strittige) Arbeitsmittel von 1.109,84 € als Werbungskosten in Abzug brachte.

Mit Schreiben vom 15. Juni 2011 erhob der Bf gegen die Einkommensteuerbescheide 2009 und 2010 vom 27. Mai 2011 Beschwerde und wiederholte im Wesentlichen sein Vorbringen in der Vorhaltsbeantwortung von 15. März 2011. Ergänzend führte er aus, bei einer Kündigung seines Dienstverhältnisses innerhalb der Kreditlaufzeit (2005-2010) hätte er die offene Kreditschuld begleichen müssen. Dieses „Bonding“ (Anmerkung Ri: Bindung an das Unternehmen) habe ihm in seinem beruflichen Weiterkommen sehr eingeschränkt. Er sei somit der Meinung, dass die Kosten für diesen Ausbildungskredit als Werbungskosten absetzbar seien. Es sei unerheblich, woher das Geld für die Raten gekommen sei, solange der Kredit auf seinen Namen abgeschlossen sei. Der gleiche Sachverhalt sei bereits bei der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2008 vorgelegen,

bei der die hier strittigen Kosten als Werbungskosten anerkannt worden seien. Es könne nicht sein, dass hier von Jahr zu Jahr unterschiedlich entschieden werde.

Aus den vom Bf vorgelegten Kontoauszügen für 2009 und 2010 über den im Jahr 2005 bei der Raika B aufgenommenen Ausbildungskredit über 25.000 € geht hervor, dass die Kreditrückzahlungen samt Zinsen von seiner Arbeitgeberin (A-Airways) geleistet worden sind. Die Finanzanwältin führt daher vor der Vorlage der Beschwerde ergänzende Erhebungen bei der Arbeitgeberin des Bf durch. In einem Aktenvermerk vom 20. Februar 2012 führt sie aus, laut einer telefonischen Auskunft bei der Arbeitgeberin des Bf seien die Kurskosten von 25.200 € vom Bf zur Gänze Anfang des Jahres 2005 bezahlt worden. Er habe dafür zwar einen Kredit auf seinen Namen aufgenommen, der offene Kreditbetrag samt Zinsen sei vertragsgemäß (5-jährige Bindung an das Unternehmen) von der Arbeitgeberin in jährlichen Raten getilgt worden. Die Raten samt Zinsen seien über die Finanzbuchhaltung der Arbeitgeberin direkt auf das entsprechende Kreditkonto des Bf bei seiner Bank überwiesen worden.

In einem vom Bundesfinanzgericht durchgeführten Auskunftersuchen bestätigte die Arbeitgeberin die bereits der Finanzanwältin erteilt Auskunft und legte die mit dem Bf getroffene Vereinbarung vom 22. November 2004 vor, in der die Übernahme der Ausbildungskosten durch die Arbeitgeberin näher geregelt ist. Zusammengefasst wurde ausgeführt, der Bf habe die Kurskosten von 25.200 € selbst bezahlt und dafür einen Kredit aufgenommen. Nach Abschluss des Dienstvertrages habe die Arbeitgeberin in fünf Jahresraten den Bf die Ausbildungskosten und den jeweiligen Zinsaufwand für den aufgenommen Kredit ersetzt. Die Kosten der Einschulung seien letztlich von der Arbeitgeberin bezahlt worden. Voraussetzung für die Übernahme der Kosten sei ein aufrechtes Dienstverhältnis von zumindest 5 Jahren gewesen. Diese Voraussetzung sei erfüllt worden, insoweit seien dem Bf keine Kurskosten entstanden. Auf die Frage, warum die Arbeitgeberin die Kurskosten nicht von vornherein übernommen habe sondern den Weg gewählt habe, dass der Bf zuerst die Kurskosten über Kredit finanziere und dann die Arbeitgeberin die Kreditrückzahlung samt Zinsen übernehme, wurde ausgeführt, die Kurskosten seien deshalb nicht von vornherein von der A-Airways übernommen worden, da nur ein Ausbildungsverhältnis vorliege, für das die Bestimmungen des Arbeitsvertragsrechts-Anpassungsgesetz (AVRAG) zur Rückerstattung von Ausbildungskosten (§§ 2d iVm § 1 AVRAG) nicht zur Anwendung kommen würden. Es sei daher eine alternative Regelung geschaffen worden. Beende der Pilotenschüler die Ausbildung im Vorfeld, trage dieser selbst die Kosten und nicht die A-Airways. Auch wenn kein Dienstverhältnis begründet werde, trage der Pilotenschüler die Ausbildungskosten. Die A-Airways müsse auf diese Weise keine Kosten für die Schulung von Personen aufwenden, von denen sie nichts habe.

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

## **I) Sachverhalt**

1) Der Bf war ursprünglich bei der X-AG als Ingenieur tätig. In den Jahren 2003 und 2004 ließ er sich zum Berufspiloten umschulen und bewarb sich Ende des Jahres 2004 bei der A-Airways als Pilot. Voraussetzung für eine Anstellung und den Einsatz als Co-Pilot bei der A-Airways ist, dass der Bewerber auf eine bestimmte Flugzeugtype – im gegenständlichen Fall auf eine Dash 8 - eingeschult ist. Die Kosten für die „Type Rating-Ausbildung“ (Theoriekurs in Augsburg, Simulationstraining in Madrid, Flugtraining in Wien) betrugen 25.200 €. Diesen Betrag hat der Bf vor Antritt des Kurses an die A-Airways überweisen. Finanziert hat er diese Kosten durch einen bei der Raika B über diesen Betrag aufgenommen Kredit mit einer Laufzeit von 5 Jahren. Nach der zwischen dem Bf und der A-Airways getroffenen Vereinbarung über einen Kostenbeitrag zur Type Rating-Ausbildung vom 22. November 2004, verpflichtet sich die A-Airways dem Bf – den Abschluss eines Dienstverhältnisses vorausgesetzt – den Kreditbetrag über 25.200 € zuzüglich der Zinsen jeweils nach Ablauf eines vollen Dienstjahrs ab Eintritt in das Unternehmen in fünf Jahresraten zu begleichen. Aus dem Ausbildungsvertrag konnte der Bf keinen Anspruch auf Abschluss eines Dienstvertrages ableiten. Wäre es nach erfolgreichem Abschluss zu keiner Anstellung gekommen, wäre es auch zu keiner Rückzahlung der Ausbildungskosten gekommen. Ebenso hätte der Bf bei nicht positiven Abschluss bzw. Abbruch der Type Rating-Ausbildung nur Anspruch auf Ersatz der nicht verbrauchten Ausbildungskosten gehabt.

2) Der Bf, der (nach Abschluss der Type Rating-Ausbildung) seit März 2005 bei der A-Airways als Pilot beschäftigt ist, erhielt entsprechend der Vereinbarung vom 22. November 2004 die Einschulungskosten in der Weise zur Gänze refundiert, indem die Arbeitgeberin einen Betrag in Höhe der jährlichen Annuitäten und der angefallenen Zinsen auf das Kreditkonto des Bf überwies, sodass der Bf für den für die Type Rating-Ausbildung aufgenommen Kredit keine Zahlungen zu leisten hatte. Dem Bf, der über die Bindungsdauer von 5 Jahren bei der A-Airways beschäftigt ist, sind somit aus dem für die Ausbildung aufgenommen Kredit in den Beschwerdejahren (wie auch in den Vorjahren) keine Kosten erwachsen.

3) Dieser Sachverhalt ergibt sich zweifelsfrei aus den Angaben des Bf, den vorgelegten Unterlagen des Finanzamtes, der Beantwortung des Auskunftersuchen bei der Arbeitgeberin des Bf und den entsprechenden Beilagen (Vereinbarung über einen Kostenbeitrag von Tyrolean Airways zur Type Rating-Ausbildung und Schreiben der A-Airways an den Bf betreffend „Type Rating / Anstellung als Co-Pilot“ jeweils vom 22.11.2014).

## **II) rechtliche Beurteilung:**

1) 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 idgF 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.

2) Der Begriff der Werbungskosten setzt einen Abfluss von Geld oder geldwerten Vorteilen voraus. Die Abzugsfähigkeit einer Ausgabe bzw. eines Aufwandes ist nur dann gegeben, wenn diese Ausgabe (dieser Aufwand) vom Steuerpflichtigen auch selbst getragen worden ist, das heißt, wirtschaftlich muss es zu einer Verminderung des Vermögens des Steuerpflichtigen kommen (vgl. Doralt in Doralt et al, EStG<sup>13</sup>, § 16 Tz 13).

3) Vom Bf sind in den Beschwerdejahren keine Ausgaben bzw. Aufwendungen mit der gegenständlichen Einschulung auf die Flugzeugtype Dash 8 (Type Rating-Ausbildung) getragen worden. Zum einen sind die damit verbunden Ausgaben bereits im Jahr 2005 angefallen und zum anderen sind diese Ausgaben, die der Bf mit einem Kredit finanziert hat, zur Gänze von seiner Arbeitgeberin getragen worden, indem sie die Kreditrückzahlung samt Zinsen wirtschaftlich übernommen hat. Die Beschwerde ist daher schon mangels einer wirtschaftlichen Belastung des Bf mit den Ausbildungskosten als unbegründet abzuweisen.

4) Aber selbst wenn dem Bf diese Einschulungskosten von seiner Arbeitgeberin nicht ersetzt worden wären und er entsprechend auch die Kreditrückzahlung aus eigenen Mitteln wirtschaftlich tragen hätte müssen, wäre für den Bf hinsichtlich der in den Beschwerdejahr geleisteten Kreditrückzahlungen nichts gewonnen.

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. (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).

5) Im Fall des Bf fällt der Zahlungszeitpunkt der Einschulungskosten auf die genannte Flugzeugtype in das Jahr 2005. Selbst wenn der Bf die Kreditrückzahlungen wirtschaftlich aus eigenen Mitteln getragen hätte, hätten sie in den Streitjahren nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden können. Zu Werbungskosten wäre es in diesem Fall nur im Jahr 2005, in dem Jahr, in dem der Bf die Einschulungskosten tatsächlich bezahlt hat und nicht in jenen Jahren, in denen es zur Rückzahlung der fremdfinanzierten Fortbildungskosten gekommen ist.

6) Soweit der Bf einwendet, es könne nicht sein, dass von Jahr zu Jahr unterschiedlich entschieden werde, zumal im Jahr 2008 die Kreditrückzahlungen vom Finanzamt als Werbungskosten anerkannt worden seien, ist dem Bf entgegen zu halten, dass aufgrund der im Jahr 2008 (offensichtlich wegen unzureichender Sachverhaltsfeststellungen) gewährten Werbungskosten kein Rechtsanspruch auf eine unrichtige Beurteilung in den Folgejahren abgeleitet werden kann.

7) Verfahrensmäßig ist darauf hinzuweisen, dass der angefochtene Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2010 vom 27. Mai 2011 am 31. Mai 2011 gemäß § 293b BAO berichtigt worden ist. Die gegenständliche Entscheidung bezieht sich daher auf die berichtigte Fassung vom 31. Mai 2011 des angefochtenen Bescheides vom 27. Mai 2011.

### **III) 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.

Innsbruck, am 24. März 2015