



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Erwin Huber, gegen den Bescheid des Finanzamtes Braunau betreffend Einkommensteuer 1999 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### **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**

Am 27. April 2001 langte beim Finanzamt Braunau der Antrag auf Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 1999 des Bw. ein. Unter dem Titel Werbungskosten machte der Bw. einen Betrag von 159.211,00 S geltend. Aus der bei-

liegenden Kostenaufstellung geht hervor, dass es sich hierbei um Aufwendungen für die Ausbildung zum Privatpiloten handelt. Im Einkommensteuerbescheid vom 13. Juli 2001 wurden die beantragten Werbungskosten nicht berücksichtigt. Zur Begründung wurde ausgeführt, dass Aufwendungen für den Erwerb eines Privatpilotenscheines Ausbildungskosten seien und daher nicht abzugsfähige Werbungskosten im Sinne des § 16 EStG 1988 darstellen würden. Die Erlangung des Privatpilotenscheines stehe in keinem Zusammenhang mit der Tätigkeit als Kundendienstleiter. Es würden daher keine Fortbildungskosten vorliegen. Laut Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes, Zl. 062/67, vom 19.5.1967, seien selbst Aufwendungen zum Erwerb eines Berufspilotenscheines als Ausbildungskosten zu den Kosten der privaten Lebensführung zu rechnen, wenn nicht die Tätigkeit eines Flugzeugführers hauptberuflich ausgeübt werde.

Mit Schriftsatz vom 1. Oktober 2001 wurde durch den ausgewiesenen Vertreter das Rechtsmittel der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1999 eingebracht. Gleichzeitig wurde beantragt, eine mündliche Berufungsverhandlung durchzuführen. Die Berufung richtet sich gegen die Nichtanerkennung der Aufwendungen für den Erwerb eines Privatpilotenscheines als Werbungskosten (Fortbildungskosten). Der Bw. sei seit 1. Juli 1999 bei der Firma X-GmbH tätig und für den Bereich Integrated Logistik Support verantwortlich. Die Berufsangabe "Kundendienstleiter" in der Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für 1999 habe sich auf seine Tätigkeit bei der Y-AG bezogen. Das Unternehmen sei Hersteller von Flugsimulatoren und flugmedizinischen Trainings- und Testanlagen. Das genaue Produktprogramm sei den beigefügten Unterlagen zu entnehmen. Die X-GmbH stehe zur Zeit kurz vor der Zertifizierung als Flugnavigations- und Verfahrenstrainer durch die österreichische Luftfahrtsbehörde Austro Control, welche von der Pilotschule "Aeronaut X" in Wiener Neustadt genutzt werde. Wie bereits erwähnt sei der Bw. in der X-GmbH für den Bereich "Integrated Logistik Support" verantwortlich. In diese Funktion sei der Bw. für die Kunden des Unternehmens Ansprechpartner für technische Fragen, Sonderwünsche, Änderungsvorschläge und Störfälle. Weiters sei er verantwortlich für die Erstellung von Trainingsplänen und die Durchführung der Schulungen für die hergestellten Anlagen. In diesem Zusammenhang ergäbe sich die Notwendigkeit, über alle Aspekte der Flugtechnik bzw. Flugdynamik Bescheid zu wissen. Der Bw. habe bereits im Jänner 1999 Sondierungsgespräche mit dem Geschäftsführer der X-GmbH hinsichtlich einer möglichen Tätigkeit für das Unternehmen geführt. Dabei sei klar geworden, dass das angebotene Betätigungsfeld eine Pilotenlizenz voraussetze, da auch der Vorgänger in dieser Position ebenfalls über eine solche verfügt habe. Ziel der X-GmbH wäre es, einen reibungslosen

Übergang zu schaffen und für die Kunden einen kompetenten Ansprechpartner zu finden. Grundsätzlich würden Werbungskosten zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen dienen. Das Gesetz subsumiere darunter auch Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit. Keine Werbungskosten stellen Aufwendungen dar, die mit dem Besuch einer allgemein bildenden (höheren) Schule oder einem ordentlichen Universitätsstudium stehen würden. Fortbildungskosten seien Aufwendungen, die durch die Weiterbildung im erlernten Beruf anfallen würden. Sie würden dazu dienen, im ausgeübten Beruf auf dem laufenden zu bleiben und den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden. Merkmal der Fortbildungskosten sei die Verbesserung der Erkenntnisse und Fähigkeiten im bisher ausgeübten Beruf. Sie seien generell abzugsfähig. Nach der Judikatur des VwGH liege Fortbildung immer dann vor, wenn der Steuerpflichtige seine bisherigen beruflichen Fähigkeiten und Kenntnisse verbessern würde, um seinen Beruf besser ausüben zu können. Die vom Bw. gesetzten berufsbildenden Maßnahmen würden in direktem Zusammenhang mit der neu begonnenen Tätigkeit bei der X-GmbH stehen und seien diese Aufwendungen als Werbungskosten absetzbar.

Zur Beantwortung einer Anfrage des Finanzamtes Braunau vom 9. Jänner 2002 legte der Bw. am 6. Februar 2002 folgende Unterlagen vor. Eine Bestätigung der X-GmbH aus der hervorgeht, dass der Bw. für eine Tätigkeit als Leiter der Abteilung "Integrated Logistik Support" den Luftfahrzeugführerschein der Klasse PPL-A benötigen würde. Weiters eine Bestätigung der X-GmbH aus der hervorgeht, dass der Bw. mit 1. Juli 1999 als verantwortlicher Leiter der Abteilung ILS angestellt worden sei. Das Aufgabengebiet der Abteilung ILS erstreckte sich von der Projektbegleitung bis zur Übergabe an den Kunden und darüber hinaus auf die Betreuung der Simulatoren und Testgeräte nach dem Verkauf. Im Zuge dieser Tätigkeit würden alle technischen Fragen, Sonderwünsche, Änderungsvorschläge und Störfälle abgehandelt werden. Als besonders wichtiger Punkt sei die Schulung vom Anwenderpersonal für die Simulatoren und Testgeräte erwähnt. Das Anwenderpersonal setze sich, je nach Anwendungsfall zu einem großen Teil aus militärischen sowie zivilen Piloten zusammen. Um die fachspezifischen Zusammenhänge von Avionic und Simulation beim Kontakt mit Kunden zu erkennen, sei es unabdingbar mit den technischen Hintergründen sowie den flugdynamischen Abläufen bestens vertraut zu sein. Aus diesem Grund wäre es sinnvoll, für die vom Vorgänger des Bw. besetzte Stelle wieder einen Piloten zu finden. Nur durch mittelfristige Nachbesetzung mit einem Piloten wäre es möglich, einen reibungslosen Ablauf zu gewährleisten und eine lückenlose Nachbesetzung der Stelle zu gewährleisten. Der

Bw. hätte aus seiner Vortätigkeit bei der Z-AG in München bereits langjährige Erfahrung auf dem Gebiet des Integrated Logistik Supports. Als integrierte logistische Unterstützung eines Projektes verstehe man die Einbindung in ein Projekt in einer möglichst frühen Phase um den größtmöglichen Nutzen und ein breitgestreutes Wissen für die Erstellung von Ablauf- und Unterstützungsplänen zu erzeugen. Dieses Wissen werde als Dienstleistung dem Kunden im Bereich wie Schulung, Dokumentation, Wartung, Fehlerbehebung, usw. zur Verfügung gestellt. Der After Salesbereich, also die Betreuung nach der erfolgten Übergabe des Gerätes oder der Anlage an den Kunden werde fast ausschließlich über die Abteilung ILS bewerkstelligt. Erste Kontakte bezüglich eines Stellenwechsels des Bw. von seinem damaligen Arbeitgeber seien bereits im Jänner 1999 geführt worden. Bei seinem offiziellen Eintritt hätte er bereits einen großen Teil der Flugausbildung hinter sich, jedoch sei es ihm ermöglicht worden, die am 1.7.1999 aufgewendete Zeit für Ausbildung und theoretische, sowie praktische Prüfung als bezahlte Freistellung zu nehmen. Das für die international übergreifenden Flüge notwendige Sprechfunkzeugnis in englischer Sprache sei dem Bw. von der Firma X-GmbH zur Gänze bezahlt worden. Die Firma verfüge über kein eigenes Flugzeug. In den Jahren 2000 und 2001 seien mehrere Flüge durchgeführt worden, um gewisse Flugphänomene vorzuführen. Weiters wurde ein umfangreicher Lebenslauf vorgelegt.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 12. Februar 2002 wies das Finanzamt Braunau die Berufung vom 2. Oktober 2001 als unbegründet ab. Zur Begründung wurde ausgeführt, dass der in der Berufungsschrift angeführte Hinweis auf Fortbildungskosten, die im gegenständlichen Fall vorliegen sollten, völlig ins Leere gehen würde. Zum Vergleich seien die Definitionen "Ausbildungskosten" bzw. "Fortbildungskosten" nachstehend angeführt: Ausbildungskosten seien Aufwendungen zur Erlangung eines Berufes und würden daher grundsätzlich zu den nicht abzugsfähigen Kosten der Lebensführung im Sinne des § 20 EStG 1988 zählen, auch wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringen würde und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit erfolgen würde. Hingegen seien Fortbildungskosten, die durch die Weiterbildung im erlernten Beruf erwachsen, wegen ihres Zusammenhanges mit der bereits ausgeübten Tätigkeit und den hierauf bestehenden Einnahmen als Werbungskosten gem. § 16 EStG abzugsfähig. Laut den vorgelegten Unterlagen über den beruflichen Werdegang des Bw. sei er in seiner beruflichen Tätigkeit von der Lehre bis zum Meister im Kfz-Handwerk aufgestiegen. Bei der Firma Z-AG hätte er sich zur mittleren Führungskraft empor gearbeitet und sei dann als Kundendienstleiter der Firma Y-AG gewechselt. Anhand der vorgelegten Unterlagen sei ersichtlich, dass der Bw. ab Jänner 1999 Gespräche mit der Firma X-GmbH geführt hätte. Es sei

ihm bereits damals mitgeteilt worden, dass der Vorgänger der Abteilung Integrated Logistik Support ein Pilot gewesen sei. Durch dieses Anstellungserfordernis hätte der Bw. zwei Möglichkeiten gehabt: die Ausbildung zum Privatpiloten raschest zu beginnen oder die Bewerbung zurückzuziehen. Der Bw. habe sich für die Ausbildung zum Privatpiloten entschieden und hätte selbstverständlich auch sämtliche Kosten dafür zu übernehmen, da der künftige Arbeitgeber ja einen ausgebildeten Piloten für die nachzubesetzende Position verlangt habe. Die bereits im neuen Dienstverhältnis gewährten bezahlten Dienstfreistellungen würden nicht für die Berücksichtigung der beantragten Werbungskosten ausreichen. Aufgrund der vorliegenden Fakten sei klar ersichtlich, dass die im Zusammenhang mit der neuen Arbeitsstelle erforderliche Ausbildung zum Privatpiloten in keinem Zusammenhang mit der vom Bw. bereits ausgeübten Tätigkeit (Kfz-Meister, Kundendienstleiter) gestanden habe und die Aufwendungen somit nicht als Fortbildungskosten anerkannt werden könnten.

Mit Schriftsatz vom 8. April 2002 wurde Vorlageantrag eingebracht. Wie bereits im Schreiben der X-GmbH vom 31. Jänner 2002 hingewiesen worden sei, konnte sich der Bw. bereits bei der Z-AG in München Erfahrungen auf dem Gebiet des Integrated Logistik Supports aneignen. Insofern sei daher gegenüber seiner derzeitigen Tätigkeit kein Berufswechsel eingetreten. Der X-GmbH gehe es hauptsächlich darum, die freigewordene Position mit einem Bewerber zu besetzen, der über Erfahrung auf dem Gebiet des Integrated Logistik Supports verfügen würde. Ein Privatpilotenschein wäre keine unabdingbare Voraussetzung. Der Bw. habe sich vielmehr aus freien Stücken dazu entschlossen, diese Befugnis zu erwerben, um ein kompetenter Ansprechpartner zu sein. Daher handle es sich in diesem Zusammenhang eindeutig um Fortbildungskosten, weil im bereits ausgeübten Beruf keine Änderung eingetreten sei.

In Beantwortung des Fragenvorhaltes des unabhängigen Finanzsenates vom 13. Jänner 2004 gab der ausgewiesene Vertreter des Bw. mit Schreiben vom 14. Februar 2004 folgendes bekannt: Die ersten Sondierungsgespräche mit der Firma X-Systemtechnik hätten im Jänner 1999 stattgefunden. Die endgültige Einstellungszusage sei nach Ablegung der theoretischen Prüfung etwa Ende Mai 1999 erfolgt bzw. sei der Dienstvertrag am 2. Juni 1999 unterschrieben worden. Der Geschäftsführer der Firma X-GmbH hätte den Bw. von Anfang an ausdrücklich darauf hingewiesen, dass der Erwerb des Pilotenscheines für diese Position erforderlich sei. So entschloss sich der Bw. im Jänner 1999 in einem bereits laufenden Kurs einzusteigen. Der Bw. sei bei den Flügen in den Jahren 2000 und 2001 als Pilot dabei gewesen. Der Bw. fliege privat etwa 35 bis 40 Stunden pro Jahr, diese Zeitdauer liege geringfügig über dem Zeitlimit zur Erhaltung der Lizenz. Als Anlage werde die Fotokopie des

Zeugnisses der Z-AG vom 30.6.1997 vorgelegt, in dem das Aufgabengebiet des Bw. genau beschrieben sei. Aus diesen Beilagen geht u. a. hervor, dass der Bw. seit Mai 1994 bis zu seinem Ausscheiden in der Entwicklung Steuerung tätig gewesen sei. Das Aufgabengebiet habe folgende Bereiche umfasst: Verantwortung für das Projekt der hochgeländegängigen leichten Fahrzeugbaureihe, Einarbeitung von neuen technischen Entwicklungsprojekten in den Projekt-Management-System-Arbeitsvorrat, bereichsübergreifende, methodische Unterstützung der Projektleiter bzw. Projektverantwortlichen in der Projekt-Management-Systemarbeit, Erstellung von Projektanalysen im Projekt-Management-System.

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

Zu dem in der Berufung vom 1. Oktober 2001 gestellten Antrag auf Anberaumung einer mündlichen Berufungsverhandlung ist zunächst zu bemerken, dass bis zur Neuordnung des abgabenbehördlichen Rechtsmittelverfahrens durch das Abgaben-Rechtsmittel-Reform-Gesetz (AbgRmRefG), BGBl. I Nr. 97/2002, eine mündliche Verhandlung nur in der durch § 260 Abs. 2 BAO den Berufungssenat zugewiesenen Fällen (wozu die Entscheidung über eine Berufung über einen Bescheid, in dem keine andere als lohnsteuerpflichtige Einkünfte im einkommenssteuerlichen Sinn erfasst sind, nicht zählt) anzuberaumen war. Gem. § 260 BAO in der ab Jänner 2003 geltenden Fassung des AbgRmRefG hat über Berufungen u. a. von Finanzämtern erlassene Bescheide grundsätzlich der unabhängige Finanzsenat als Abgabenbehörde II. Instanz zu entscheiden. Nach § 323 Abs. 10 BAO ist er auch für die am 1. Jänner 2003 unerledigten Berufungen zuständig. Hinsichtlich der Beantragung einer mündlichen Berufungsverhandlung vor dem unabhängigen Finanzsenat sieht die Übergangsbestimmung des § 323 Abs. 12 BAO zum einen vor, dass nach § 284 Abs. 1 in der Fassung vor dem AbgRmRef gestellte Anträge auf mündliche Verhandlungen (was nach alter Rechtslage nur in Fällen möglich war, über welche der Berufungssenat zu entscheiden hatte) ab 1. Jänner 2003 als aufgrund des § 284 Abs. 1 Z 1 gestellt gelten. Zum anderen wird für jene Berufungen, über die nach der vor dem 1. Jänner 2003 geltenden Rechtslage nicht durch den Berufungssenat zu entscheiden war, ein gesondert auszuübendes bis 31. Jänner 2003 befristetes Antragsrecht auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung eröffnet. Vor dem Hintergrund der aufgezeigten Rechtslage vermittelt der im Jahr 2001 im Rahmen der Berufung unzulässiger Weise gestellte Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 16.9.2003,

2003/14/0057) dem Bw. keinen Anspruch auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem unabhängigen Finanzsenat.

Gem. § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Fortbildungskosten sind von den Ausbildungskosten abzugrenzen. Fortbildungskosten stehen mit dem Beruf im Zusammenhang und sind daher Werbungskosten. Während die berufliche Fortbildung der Verbesserung der beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten dient, dient die Berufsausbildung der Erlernung eines Berufes. Dem Wesen einer die Berufschancen erhaltenden oder verbessernden Berufsbildung entsprechend genügt es, wenn die Aufwendungen geeignet sind, im bereits ausgeübten Beruf auf dem laufenden zu bleiben und den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden. Ausbildungskosten zählen zu den Kosten der privaten Lebensführung im Sinn des § 20 EStG 1988 und sind steuerlich – nach der für das Veranlagungsjahr 1999 anzuwendenden Rechtslage – nicht absetzbar.

Der Bw. hat in den Jahren 1969 bis 1973 die Ausbildung zum Automobilmechaniker gemacht und 1976 die Meisterprüfung im Kfz-Handwerk abgelegt. Von 1977 bis 1997 war er bei der Firma Z-AG und von 1997 bis 1999 bei der Firma Y-AG tätig. D. h., bis 1999 war der Bw. im Bereich seines erlernten Berufes tätig. Seit 1. Juli 1999 ist der Bw. Arbeitnehmer der Firma X-GmbH angestellt. Das Unternehmen ist Hersteller von Flugsimulatoren und flugmedizinischen Trainings- und Testanlagen. Der Bw. ist dort für den Bereich "Integrated Logistik Support" verantwortlich. In dieser Funktion ist der Bw. für die Kunden des Unternehmens Ansprechpartner für technische Fragen, Sonderwünsche, Änderungsvorschläge und Störfälle. Weiters ist er verantwortlich für die Erstellung von Trainingsplänen und die Durchführung der Schulungen für die hergestellten Anlagen. In diesem Zusammenhang ergibt sich die Notwendigkeit, über alle Aspekte der Flugtechnik bzw. der Flugdynamik Bescheid zu wissen.

Der Umstand, dass der Bw. aufgrund seiner Ausbildung in der Automobilbranche tätig war, lässt darauf schließen, dass es sich bei den Aufwendungen für den Privatpilotenschein um Ausbildungskosten handelt, die zur Erlangung von Kenntnissen für eine neue Berufsausbildung dienen. In diesem Fall handelt es sich um berufsbildende Maßnahmen, die nicht absetzbar sind, und zwar auch dann nicht, wenn derartige Kenntnisse für die ausgeübte Tätigkeit verwendet werden können oder von Nutzen sind. Es liegt auf der Hand, dass der Bw., wäre er weiterhin in seinem erlernten Beruf tätig geblieben, die Ausbildung als Privatpilot niemals hätte beruflich nutzen können.

Hinsichtlich der Notwendigkeit des Pilotenscheins für die Erlangung der angestrebten Position bei der Firma X-AG sind die Ausführungen des Bw. widersprüchlich.

In der Berufung sowie in seiner Vorhaltsbeantwortung vom 14. Februar 2004 weist der Bw. ausdrücklich darauf hin, dass der Erwerb des Pilotenscheins für die angestrebte Position bei der Firma X-AG erforderlich sei. Dies deckt sich auch im Wesentlichen mit den Ausführungen der Firma X-GmbH. Das würde bedeuten, dass es der Firma X-AG nicht hauptsächlich darum ging, die freigewordene Position mit einem Bewerber zu besetzen, der über Erfahrung auf dem Gebiet des Integrated Logistic Supports verfügt, sondern der erstrangig über Kenntnisse im Flugwesen verfügt. In diesem Fall stellen die Aufwendungen für die Erlangung des Privatpilotenscheins – wie oben erläutert – Ausbildungskosten dar, da es sich um Aufwendungen für die Erlangung von Kenntnissen handelt, die der Bw. bislang nicht besaß in seinem neuen Tätigkeitsfeld (das heißt: in seinem neuen Beruf) jedoch benötigt. .

Im Vorlageantrag vom 8. April 2002 ist davon die Rede, dass der Privatpilotenschein keine unabdingbare Voraussetzung für die Erlangung des Posten bei der X-AG gewesen sei. Der Bw. habe sich vielmehr aus freien Stücken dazu entschlossen, diese Befugnis zu erwerben, um ein kompetenter Ansprechpartner zu sein. Auch diese Ausführungen können der gegenständlichen Berufung nicht zum Erfolg verhelfen, zumal in diesem Zusammenhang auf die ständige Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen ist, wonach Aufwendungen für den Erwerb einer Fluglizenz regelmäßig zu den privaten Lebensführungskosten gehören.

As diesen Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, 8. März 2004