



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Adresse, vom 2. November 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Oststeiermark vom 17. Oktober 2006 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 1 BAO der Arbeitnehmerveranlagungen für die Jahre 2000, 2001 und 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Schreiben vom 22. Oktober 2005 beantragte der Berufungswerber (Bw.) die Wiederaufnahme der Arbeitnehmerveranlagungsverfahren für die Jahre 2000 bis 2003. Begründend wurde ausgeführt, er habe im Frühjahr 2005 erfolgreich an einer Selektion für Nachwuchshubschrauberpiloten innerhalb des Bundesministeriums für Inneres (BMI) teilgenommen. Fliegerische Vorkenntnisse und die Tätigkeit als Polizeibeamter seien Voraussetzungen für die Teilnahme an der Selektion gewesen. Aufgrund seiner umfangreichen Berechtigungen sei er zu der am 2. November 2005 begonnenen Hubschrauberausbildung einberufen worden. Er habe im Jahr 1999 den Privatpilotenschein und im Jahr 2003 den Berufspilotenschein mit Instrumentenflugberechtigung erworben. Im Zuge seiner Tätigkeit als Gendarm habe er als Sicherheitsbeauftragter auf internationalen Flügen und als Flugbeobachter bei Fahndungs- und Navigationsflügen von seinen fliegerischen Kenntnissen Gebrauch machen können.

Mit Schreiben vom 15. Dezember 2005 teilte der Bw. mit, er sei seit dem Jahr 1994 im Exekutivdienst tätig und habe die Möglichkeit gehabt, an Grenzüberwachungsflügen des BMI teilzunehmen. Dabei habe er sein Interesse an der Luftfahrt entdeckt und sich entschlossen, diesen Weg innerhalb des Exekutivdienstes einzuschlagen. Im Jahr 2001 habe es eine Interessentensuche zur Pilotenausbildung gegeben, zu den Aufnahmekriterien habe der Nachweis der fliegerischen Vorkenntnisse gehört. Deshalb habe der Bw. schon im Jahr 1998 den Segelfliegerschein und im Jahr 1999 den Privatpilotenschein erworben. Die Selektion sei für ihn negativ verlaufen. Auch im Zuge der Interessentensuche im Jahr 2004 seien fliegerische Vorkenntnisse gefordert gewesen. Zu diesem Zeitpunkt habe er bereits über den Berufspilotenschein mit Instrumentenflugberechtigung verfügt. Diese Selektion sei für ihn positiv verlaufen.

Mit Bescheid vom 17. Oktober 2006 wies die belangte Behörde den Antrag auf Wiederaufnahme der Arbeitnehmerveranlagungen für die Jahre 2000 bis 2002 ab. In der Begründung wurde ausgeführt, es würden keine neuen Tatsachen vorliegen, die dem Bw. nicht schon zum Zeitpunkt der Erlassung der Erstbescheide bekannt gewesen seien. Eine etwaige nachträgliche Kenntnisnahme eines Wiederaufnahmegrundes und eine darauf folgende Antragstellung innerhalb der gesetzlich vorgesehenen Frist seien weder dargelegt noch bewiesen worden. Der Wunsch zum Erwerb des Privatpilotenscheines und des Berufspilotenscheines resultiere eher aus einer persönlichen Neigung zum Fliegen. Die diesbezüglichen Aufwendungen stünden in keinem Zusammenhang mit den Einkünften als Gendarm. Daran ändere auch der Umstand nichts, dass der Bw. unter anderem als Sicherheitsbeauftragter des BMI auf internationalen Flügen der AA und als Flugbeobachter bei Fahndungs- und Navigationsflügen tätig gewesen sei. Fliegerische Kenntnisse seien keine Voraussetzung für die Tätigkeit als Polizist. Es würden daher keine im Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit als Polizist absetzbaren Ausbildungskosten vorliegen.

Dagegen richtete sich die Berufung vom 2. November 2006. Der Bw. brachte vor, der Antrag auf Wiederaufnahme der Arbeitnehmerveranlagungen für die Jahre 2000 bis 2002 sei zu Unrecht abgewiesen worden. Die Absetzbarkeit der den Pilotenschein betreffenden Umschulungs- bzw. Weiterbildungskosten sei ihm erst zum Zeitpunkt der Antragstellung bewusst geworden. Er habe zu diesem Zeitpunkt von einem Berufskollegen von dieser Möglichkeit erfahren. Aus der Ausschreibung vom 21. Dezember 2001 (offensichtlich 12. Dezember 2001) gehe eindeutig hervor, dass ein Nachweis über fliegerische Vorkenntnisse unbedingt erforderlich ist, um im BMI Pilot werden zu können. Auch die Ausschreibung vom 4. November 2004 habe als Voraussetzung für die Bewerbung das Vorhandensein eines Privatpilotenscheines bzw. eines Privathubschrauberpilotenscheines gefordert. Aufgrund des Nachweises der entsprechenden Flugberechtigungen sei er als

Nachwuchshubschrauberpilot ausgewählt worden. Diesen Umstand habe das Finanzamt bei der Wiederaufnahme der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2003 bestätigt. Für dieses Jahr sei für das Finanzamt ein Wiederaufnahmegrund vorgelegen und der Umstand einer umfassenden Ausbildung anerkannt worden. Die Argumentation für eine Wiederaufnahme für die Jahre 2000 bis 2002 erscheine daher als logisch.

Mit Bescheid vom 11. April 2007 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. In der Begründung wurde ausgeführt, Aufwendungen für Umschulungsmaßnahmen seien dann abzugsfähig, wenn sie derartig umfassend sind, dass sie einen Einstieg in eine neue berufliche Tätigkeit ermöglichen, die mit der bisherigen Tätigkeit nicht verwandt ist und auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen. Die Geltendmachung dieser Aufwendungen sei jedoch erst ab dem Veranlagungsjahr 2003 möglich.

Dagegen richtet sich die als Vorlageantrag zu wertende Berufung vom 10. Mai 2007. Der Bw. bringt vor, es mag zwar zutreffen, dass Umschulungsmaßnahmen erst seit 2003 abzugsfähig sind, jedoch seien Aufwendungen für Bildungsmaßnahmen als Werbungskosten abzugsfähig, wenn sie Kosten für Fortbildung und Ausbildung im verwandten Beruf oder eine Umschulung darstellen. Das BMI sei seit 1995 sein Dienstgeber, in den Jahren 1995 bis 2001 sei er als Gendarmeriebeamter, von 2001 bis 2006 beim Einsatzkommando-Cobra eingesetzt gewesen und seither als Hubschrauberpilot tätig. Sein Dienstverhältnis zum BMI als maßgebende konkrete Einkunftsquelle habe sich daher nicht verändert.

Die Tätigkeit beim Einsatzkommando sei im Kernbereich nicht mit der eines Exekutivbeamten vergleichbar; er habe von seinen fliegerischen Kenntnissen sehr wohl Gebrauch machen können. So sei er im Jahr 2003 in einem Erpressungsfall als Flächenpilot zur Unterstützung aus der Luft vorgesehen gewesen. In seiner Funktion als Sicherheitsbeauftragter auf internationalen Flügen der AA sei es von Vorteil gewesen, diverse Notverfahren wie Funkausfall, Notfall oder die Kenntnis von Transpondercodes im Entführungsfall zu beherrschen. Auch als Flugbeobachter bei Fahndungs- und Navigationsflügen mit Hubschraubern des BMI seien seine Kenntnisse vorteilhaft gewesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Das Wiederaufnahmeverfahren gehört zu den außerordentlichen Rechtsbehelfen. Ein solches kommt nur dann zur Anwendung, wenn besondere Vorkommnisse es rechtfertigen, dass in ein bereits rechtskräftig abgeschlossenes Verfahren eingegriffen wird. Welche Umstände dies sind, ist in § 303 BAO abschließend geregelt. Liegen die normierten Voraussetzungen nicht vor, bleibt es beim Vorrang der Rechtssicherheit vor der Rechtsrichtigkeit.

Gemäß § 303 Abs. 1 lit b) BAO ist dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens stattzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Die Wiederaufnahme auf Grund neu hervorgekommener Tatsachen bietet die Möglichkeit, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen (VwGH 9.7.1997, 96/13/0185). Tatsachen im Sinne des § 303 BAO sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis als vom rechtskräftigen Bescheid zum Ausdruck gebracht, geführt hätten, wie etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen und Eigenschaften (VwGH 23.4.1998, 95/15/0108). Neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung solcher Sachverhaltselemente sind keine Tatsachen. Diese Tatsachen müssen auch neu hervorkommen, das heißt es muss sich um solche Tatsachen handeln, die bereits vor Abschluss des wiederaufzunehmenden Verfahrens bestanden haben, aber erst nach rechtskräftigem Abschluss dieses Verfahrens der Behörde bekannt geworden sind (VwGH 28.10.2009, 2008/15/0209).

Im verfahrensgegenständlichen Fall ist unstrittig, dass dem Bw. die im Zusammenhang mit der Erlangung des Berufspilotenscheines und der Instrumentenflugberechtigung stehenden Vorgänge wie Absolvierung von Flügen und diverser Übungen, Entrichtung von Gebühren, Anreisen zu den Ausbildungsorten, etc. und die dadurch entstandenen Aufwendungen bei Eintritt der Rechtskraft der Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2000 bis 2002 bekannt waren und die Beweismittel, auf die sich der Antrag vom 22. Oktober 2005 stützte, existiert hatten.

Der Antrag auf Wiederaufnahme wurde vom Bw. damit begründet, ihm sei die Absetzbarkeit der Umschulungs- bzw. Weiterbildungskosten betreffend die Pilotenausbildung nicht bekannt gewesen; er sei diesbezüglich von einem Berufskollegen aufgeklärt worden. Dabei handelt es sich weder um eine neue Tatsache noch um neue Beweismittel. Dies stellt lediglich eine rechtliche Beurteilung von Tatsachen oder Beweismitteln dar.

Der Bw. hatte daher die Möglichkeit, bei den Arbeitnehmerveranlagungen für die verfahrensgegenständlichen Jahre die damit zusammenhängenden tatsächlichen Aufwendungen als Werbungskosten geltend zu machen. Die Beseitigung der Folgen einer Unterlassung der Geltendmachung von Werbungskosten, sei es auf Grund Unkenntnis gesetzlicher Vorschriften

oder auf Grund unzutreffender rechtlicher Würdigung, durch den Bw. kann nicht durch die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgen. Das Wiederaufnahmeverfahren hat nicht den Zweck, allfällige Versäumnisse einer Partei im Verwaltungsverfahren zu sanieren, sondern soll die Möglichkeit bieten, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen (VwGH 28.10.2009, 2008/15/0209). Mangels neu hervorgekommener Tatsachen oder Beweismittel lagen die Voraussetzungen für die Wiederaufnahme der Arbeitnehmerveranlagungen nicht vor. Die Wiederaufnahmegründe des Erschleichungstatbestandes (§ 303 Abs. 1 lit a) BAO) und des Vorfragentatbestandes (§ 303 Abs. 1 lit c) BAO) waren nicht einschlägig.

Selbst wenn die Voraussetzung neu hervorgekommener Tatsachen oder Beweismittel gegeben gewesen wäre und der Antrag auf Wiederaufnahme innerhalb der Drei-Monatsfrist gemäß § 303 Abs. 2 BAO gestellt worden wäre, hätten die Vorbringen des Bw. nicht zum Erfolg geführt.

Gemäß § 16 Abs. 1 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG 1988) sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Ergänzend bestimmt § 16 Abs. 1 Ziffer 10 EStG 1988 (in der für die Streitjahre geltenden Fassung), dass Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit Werbungskosten sind. Aufwendungen für Nächtigungen sind jedoch höchstens im Ausmaß des den Bundesbediensteten zustehenden Nächtigungsgeldes der Höchststufe bei Anwendung des § 13 Abs. 7 der Reisegebührevorschrift zu berücksichtigen. Keine Werbungskosten stellen Aufwendungen dar, die im Zusammenhang mit dem Besuch einer allgemeinbildenden (höheren) Schule oder im Zusammenhang mit einem ordentlichen Universitätsstudium stehen.

Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen, sind erstmalig für Lohnzeiträume, die nach dem 31. Dezember 2002 enden, Werbungskosten (§ 124b Abs. 75 EStG 1988).

Fortbildungskosten dienen dazu, im jeweils ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben, um den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden. Merkmal beruflicher Fortbildung ist es, dass sie der Verbesserung der Kenntnisse und Fähigkeiten im bisher ausgeübten Beruf dient (VwGH 22.11.1995, 95/15/0161). Ausbildungskosten sind demgegenüber Aufwendungen zur Erlangung von Kenntnissen, die eine Berufsausübung ermöglichen. Abzugsfähigkeit von Ausbildungskosten ist nur dann gegeben, wenn ein Zusammenhang zur konkret ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit vorliegt. Maßgebend ist die konkrete betriebliche Tätigkeit; die Bildungsmaßnahmen müssen jedenfalls im ausgeübten Beruf von Nutzen sein

und somit einen objektiven Zusammenhang mit dem ausgeübten Beruf aufweisen (VwGH 22.9.2005, 2003/14/0090).

Der Berufspilotenschein berechtigt gemäß § 36 Abs. 1 Zivilluftfahrt-Personalverordnung - ZLPV, unentgeltlich oder entgeltlich, nicht gewerbsmäßig oder gewerbsmäßig Motorflugzeuge bestimmter Gewichtsklassen im Fluge zu führen. Berufspilot ist demnach ein völlig eingeständiger Beruf und zur Ausübung einer Erwerbstätigkeit geeignet. Auf Grund der Angaben des Bw. und der Verwaltungsakten steht unbestritten fest, dass dieser in den Jahren 2000 bis 2002 als Gendarmeriebeamter im Sicherheitsdienst und beim Einsatzkommando Cobra tätig war. Die vom Bw. ausgeübten Tätigkeiten waren weder eine solche eines Piloten, noch waren diese mit der eines Piloten verwandt. Aus dem Umstand, dass der Bw. auch nach seiner Übernahme zur Flugpolizei beim selben Dienstgeber beschäftigt war (bzw. ist) wie davor, lässt sich nicht ableiten, dass es sich bei der Tätigkeit des Nachwuchshubschrauberpilotens um eine solche handelt, die der davor ausgeübten Tätigkeit entspricht oder mit dieser verwandt ist. Die Aufrechterhaltung der öffentlichen Sicherheit und Ordnung sowie die Abwehr und Bekämpfung von Gefahren sind keinesfalls mit der Tätigkeit eines Piloten und somit mit der Flugzeugführung vergleichbar oder verwandt. Die für die Führung eines Flugzeuges erforderlichen Kenntnisse unterscheiden sich grundlegend von denen, die im Sicherheitsdienst oder beim Einsatzkommando Cobra erforderlich sind. Konkret zu den Aufwendungen für den Erwerb des Berufspilotenscheines hat die Judikatur bislang stets nicht abzugsfähige Ausbildungskosten angenommen, wenn der ausgeübte Beruf mit einer Flugzeugführung noch nichts zu tun hatte (VwGH 19.5.1967, 262/67; vgl. VwGH 19.3.1997, 95/13/0238).

Darüber hinaus darf in Fällen von Aufwendungen, die ihrer Art nach eine private Veranlassung nahe legen, die Veranlassung durch die Erzielung von Einkünften vielmehr nur dann angenommen werden, wenn sich die Aufwendungen als für die berufliche Tätigkeit notwendig erweisen. Die Notwendigkeit bietet in derartigen Fällen das verlässliche Indiz der beruflichen im Gegensatz zur privaten Veranlassung (vgl. VwGH 28.10.2009, 2007/15/0103). Die Tätigkeit als Sicherheitsbeauftragter auf internationalen Flügen oder die als Flugbeobachter bei Fahndungs- und Navigationsflügen hatte weder mit der Flugzeugführung zu tun noch waren der Erwerb des Berufspilotenscheines und der Instrumentenberechtigung hierfür notwendig. Auch wenn die erworbenen Kenntnisse im Rahmen der genannten Tätigkeiten von Vorteil gewesen sein mögen, so lässt sich daraus keine Notwendigkeit für die berufliche Tätigkeit als Gendarmeriebeamter im Sicherheitsdienst oder beim Einsatzkommando Cobra ableiten. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass der Bw. einmal als Flächenpilot im Rahmen einer gegen einen Unternehmer gerichteten Erpressung vorgesehen war.

Betreffend das Vorbringen, für die Bewerbung als Nachwuchshubschrauberpilot seien fliegerische Vorkenntnisse Voraussetzung gewesen, ist Folgendes festzuhalten: Die Ausschreibung vom 12. Dezember 2001 sah fliegerische Vorkenntnisse als Voraussetzung für die Bewerbung nicht zwingend vor. Zusätzlich zu den Bewerbern mit einem Höchstalter von 27 Jahren konnten sich auch Personen mit einem Höchstalter von 35 Jahren bewerben, wenn sie über eine fliegerische Vorbildung verfügten. Die Art und der Umfang der Vorbildung waren in dieser Ausschreibung nicht näher beschrieben.

Die Ausschreibung vom 4. November 2004 enthielt das Kriterium des Höchstalters nicht, definierte jedoch die fliegerischen Vorkenntnisse. Die Bewerber mussten entweder Inhaber eines gültigen Berufs-Hubschrauberpilotenscheines (§§ 72 ff ZLPV) oder eines gültigen Privat-Hubschrauberpilotenscheines (§§ 65 ff ZLPV) sein. Der Bw. hat hingegen den Berufspilotenschein (§§ 36 ff ZLPV) erworben. Auch wenn im Zuge des Auswahlverfahrens seitens des BMI vom geforderten Kriterium des Hubschrauberpilotenscheines Abstand genommen wurde, so stand aufgrund der Ausschreibungen nicht fest, dass der Bw. durch den Erwerb des Berufspilotenscheines und der Instrumentenflugberechtigung die Ausschreibungskriterien erfüllt.

Ergänzend ist festzuhalten, dass für den Werbungskostenabzug jedenfalls ein objektiver Zusammenhang mit einer bestimmten in Aussicht genommenen Einkunftsquelle erforderlich ist. Aufwendungen, die in Fällen getätigt werden, in denen die Ausübung einer künftigen nichtselbständigen Arbeit, weil von einem künftigen Wahlakt abhängig, noch ungewiss ist, sind keine Werbungskosten (VwGH 16.12.1999, 97/15/0148). Die in den Jahren 2000 bis 2002 getätigten Aufwendungen stellen daher keine Werbungskosten im Hinblick auf die im Jahr 2005 begonnene Ausbildung als Nachwuchshubschrauberpilot dar. Zum einen war ungewiss, ob bzw. wann eine Ausschreibung erfolgt und welche Kriterien eine solche vorsieht. Zum anderen war für den Bw. nicht sicher, im Zuge eines etwaigen Auswahlverfahrens ausgewählt zu werden. Daran ändert auch die Absicht des Bw., hinkünftig als Hubschrauberpilot tätig sein zu wollen, nichts. Die Ausschreibung vom 4. November 2004 enthielt neben den fliegerischen Vorkenntnissen weitere sechs Kriterien.

Die für die Jahre 2000 bis 2002 geltend gemachten Aufwendungen stellen aus den oben angeführten Erwägungen keine Werbungskosten dar. Bei Kenntnis der Aufwendungen hätte dies daher zu keinem anderen Ergebnis geführt als in den Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 2000 bis 2002 zum Ausdruck gebracht. Selbst bei Vorliegen neu hervorgekommener Tatsachen oder Beweismittel wäre daher dem Antrag auf Wiederaufnahme nicht stattzugeben gewesen.

Auch aus dem Umstand, dass dem Antrag des Bw. auf Wiederaufnahme der Veranlagung für das Jahr 2003 entsprochen worden ist, lässt sich nichts für den Bw. gewinnen. Auch für das Jahr 2003 lagen die Voraussetzungen – mangels Vorliegens neuer Tatsachen und Beweismittel - für die Wiederaufnahme auf Antrag des Bw. nicht vor. Die belangte Behörde hat den Antrag offensichtlich als Anregung betrachtet und die Wiederaufnahme von Amts wegen vorgenommen. Ein wesentlicher Unterschied lag darin, dass ab dem Jahr 2003 auch Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen Werbungskosten darstellen. Da derartige Aufwendungen in den verfahrensgegenständlichen Jahren den gesetzlichen Vorgaben entsprechend keine Werbungskosten darstellen und die Wiederaufnahme für das Jahr 2003 nicht Gegenstand des bekämpften Bescheides ist, bedurfte es keiner weiteren Erwägungen, ob es sich bei den geltend gemachten Aufwendungen um solche für umfassende Umschulungsmaßnahmen handelt.

Aus den dargestellten Erwägungen war spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 24. März 2010