



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch TPA Horwath Wth und Stb GmbH, 8010 Graz, Münzgrabenstraße 36, vom 29. November 2001 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 6. November 2001 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 1998, über die Berufung vom 4. Dezember 2001 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 28. November 2001 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 1999 und über die Berufung vom 5. Dezember 2001 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 28. November 2001 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2000 im Beisein der Schriftführerin Frau Anita Eberhardt nach der am 23. Mai 2006 in 8018 Graz, Conrad von Hötendorf-Straße 14-18, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Den Berufungen wird im Umfang der Berufungsvorentscheidungen des Finanzamtes vom 30. Juli 2003 teilweise stattgegeben.

Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1999 wird weiters insoweit Folge gegeben, als zusätzliche Werbungskosten in Höhe von € 2.775,73 (S 38.194) bei der Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung 1999 berücksichtigt werden. Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgaben für das Jahr 1999 sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Im Übrigen werden die Berufungen als unbegründet abgewiesen.

Durch die Umrechnung in Euro kann es zu Rundungsdifferenzen kommen.

## Entscheidungsgründe

Der im strittigen Zeitraum beim österreichischen Bundesheer als Draken-Pilot berufstätige Berufungswerber beantragte in seiner Erklärung für das Jahr 1999 die nunmehr strittigen Aufwendungen für die Verlängerung des Berufspilotenscheines, den Besuch des Kopilotenlehrganges, weiters die Aufwendungen für eine freiwillige Vorsorgeversicherung für den Fall der Berufsunfähigkeit sowie für ein Fitness-Studio, für die Jahre 1998 und 2000 lediglich die Aufwendungen für eine freiwillige Vorsorgeversicherung für den Fall der Berufsunfähigkeit sowie für ein Fitness-Studio, als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Das Finanzamt verweigerte die Berücksichtigung dieser beantragten Aufwendungen als Werbungskosten zusammengefasst mit folgender Begründung: Bei den beantragten Aufwendungen für den Berufspilotenschein sowie für den Kopilotenschein würde es sich nicht um Fortbildungskosten im ausgeübten Beruf als Einsatzpilot der österreichischen Luftstreitkräfte handeln, sondern es würden hierbei nicht abzugsfähige Kosten der Berufsausbildung vorliegen. Bei der Versicherung würde es sich um eine freiwillige Vorsorgeversicherung für den Fall der Berufsunfähigkeit handeln. Die geleisteten Beiträge würden Sonderausgaben darstellen. Aufwendungen für ein Fitness-Studio seien grundsätzlich als Aufwendungen der privaten Lebensführung nicht abzugsfähig. Bestimmten Berufsgruppen (z.B. Leistungssportlern) würde jedoch durch das erforderliche Training ein Aufwand entstehen, der deutlich über jenem liegen würde, der für die private Lebensführung noch als üblich zu bezeichnen sei. Im Einzelfall wäre daher bei der Geltendmachung derartiger Aufwendungen vom Steuerpflichtigen nachzuweisen, dass sich das von ihm absolvierte Trainingsprogramm deutlich von jenem unterscheiden würde, das auch einem allgemeinen Interessentenkreis angeboten werde. Da dieser Nachweis nicht erbracht worden sei, hätten die Ausgaben für das Fitness-Studio nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden können.

Der Berufungswerber vertritt bezüglich des Berufspilotenscheines bzw. des Kopilotenlehrganges in seiner Berufung die Ansicht, dass es sich um eine abzugsfähige Berufsfortbildung handeln würde. Sowohl die Ausbildung zum Militärpiloten als auch zum zivilen Berufspiloten dauere 2 Jahre. Nach § 30 Luftfahrtgesetz habe jeder militärische Flugzeugführer automatisch Anspruch auf Ausstellung des zivilen Berufspilotenscheines. Mit dem Berufspilotenschein sei die fliegerische Ausbildung abgeschlossen und es gebe darauf aufbauend lediglich noch diverse zusätzliche Fortbildungslehrgänge. Die Erlangung des Linienpilotenscheines sei ein Fortbildungslehrgang. Dafür sei ein etwa fünf- bis sechswöchiger Theoriekurs (Kopilotenlehrgang) und ein Typerating auf einem Zivilluftfahrzeug über 4.700 kg höchstzulässigem Gesamtgewicht erforderlich. Ob ein ausgebildeter Pilot in der militärischen und zivilen Schiene tätig sei, stelle angesichts der nahezu identen Ausbildung keine

Berufsunterscheidung dar. Er sei zum Zeitpunkt der Absolvierung dieses Kurses bereits ausgebildeter Berufspilot gewesen. Zu den Kosten des Berufspilotenscheines sei noch zu ergänzen, dass es sich bei den beantragten Werbungskosten um die regelmäßig anfallenden Gebühren handeln würde, die zur Verlängerung der Gültigkeitsdauer des Berufspilotenscheines anfallen würden. Da er diesen Beruf bereits innehabe, bestehe an der Werbungkosteneigenschaft dieser Beträge ebenfalls kein Zweifel. Der Aussage des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung, die vorliegenden Kurse hätten mit dem derzeit ausgeübten Beruf nichts zu tun, wird entgegengehalten, dass die Behörde verkennen würde, dass es hier nur um die Frage eines bestimmten Dienstgebers gehe. Im einen Fall sei dies die Militärbehörde, im anderen Fall ein ziviles Luftfahrtunternehmen, der Beruf jedoch sei der gleiche.

Bezüglich der Aufwendungen für die Versicherung verweist der Berufungswerber auf die Einkommensteuerrichtlinien, wonach Prämien zu einer derartigen Versicherung nur dann absetzbar seien, wenn ausschließlich ein typisches Berufsrisiko versichert werde, worunter jenes Risiko zu verstehen sei, das mit der Berufsausübung verbunden sei. Für den Beruf eines Piloten sei die medizinische Tauglichkeit das bestimmende Kriterium zur Beibehaltung des Luftfahrtscheines. Bei körperlicher oder geistiger Untauglichkeit eines Piloten zum Flugdienst in einem Militärjet werde von den zuständigen Fliegerärzten ein Flugverbot ausgesprochen. Da diese Tauglichkeit eine Voraussetzung für den Dienstvertrag mit der Fliegerdivision sei, werde bei Untauglichkeit der Vertrag entzogen und das Dienstverhältnis somit beendet. Gerade aber als Jetpilot unterliege man ganz besonderen gesundheitlichen Belastungen und seien somit die Anforderungen sehr hoch gesteckt. Dieses gesundheitliche Risiko stelle somit das typische Berufsrisiko eines Jetpiloten schlechthin dar.

Bezüglich der beantragten Aufwendungen für das Fitness-Studio wird im Wesentlichen vorgebracht, dass im vorliegenden Fall eines Jetpiloten ein besonderes Training, welches sich insbesondere auf den Bereich des Rückens und der Wirbelsäule konzentrieren würde, erforderlich sei.

In der am 23. Mai 2006 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung bringt der Berufungswerber ergänzend vor, dass er den Kopilotenlehrgang aufgrund der beruflichen Unsicherheit beim Militär absolviert habe. Die Umschreibung des Militärpilotenscheines auf den zivilen Berufspilotenschein gem. § 30 des Luftfahrtgesetzes sei ca. im Jahr 1995 erfolgt. Die Instrumentenflugberechtigung gehöre bereits zur Voraussetzung, um Militärmaschinen fliegen zu können. Beim Militär würde der Berufspilotenschein Militärflugzeugführerschein heißen. Im Jahr 1999 habe er den Kopilotenlehrgang absolviert, der die theoretische Ausbildung für das Fliegen von zivilen Jets darstellen würde. Im Jahr 2003 habe er die praktische Ausbildung für den Canadair CRJ 200 absolviert, womit er die Flugberechtigung als

Kopilot für diesen speziellen Flugzeugtyp im Rahmen eines Luftfahrtunternehmens erlangt habe. Ab diesem Zeitpunkt sei er Linienpilot gewesen.

Hinsichtlich der Militärfliogeruntauglichkeitsversicherung verweist der steuerliche Vertreter auf das besonders hohe Berufsrisiko des militärischen Jetpiloten, welches selbst im Vergleich mit Zivilpiloten das Ausmaß des mitversicherten Privatriskos auf ein sehr geringes Maß herabsinken lässt und damit könne gesagt werden, dass die konkrete Versicherung nahezu ausschließlich ein typisches Berufsrisiko versichert. Der Vertreter des Finanzamtes wendet ein, dass es sich um eine Vorsorgeversicherung handelt. Ein konkretes berufliches Risiko werde damit nicht abgedeckt.

Bezüglich der Aufwendungen für das Fitness-Studio bringt der Berufungswerber vor, dass ab dem Jahr 2001 das Abo für ein Fitness-Studio vom Militär vergütet werde. Dabei werde ein spezielles Training vorgeschrieben. Weiters verweist er darauf, dass er aus beruflichen Gründen verpflichtet worden sei, ein derartiges Fitnessprogramm zu absolvieren, um seine Tätigkeit weiterhin ausüben zu können. Der Vertreter des Finanzamtes verweist auf die Ausführungen im angefochtenen Bescheid und gibt zu bedenken, dass die Abgrenzung zum privaten Bereich (private Fitness) schwer möglich ist.

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

#### Aufwendungen für die Verlängerung des Berufspilotenscheines und des Kopilotenlehrganges:

Der Berufungswerber beantragte für das Jahr 1999 folgende Aufwendungen für den Kopilotenlehrgang:

Kursgebühr	ATS	30.720,00
Antrag zur Prüfungszulassung (Stempelmarken)	ATS	430,00
Prüfungstaxe	ATS	1.500,00
Schreibzeug (Leuchttifte, Fineliner, ...), Pauschale	ATS	500,00
Bestätigung über abgelegte Theorieprüfung (vom 18.8.1999) Bearbeitungsgebühr Stempelmarken	ATS	240,00
	ATS	360,00
Fahrtkosten für Kursbesuch	ATS	882,00
Lernfahrten/Vorbereitung mit Kollegen	ATS	661,50
Summe	ATS	35.293,50

Weiters beantragte er Aufwendungen für die Verlängerung der Gültigkeit des Berufspilotenscheines für Bearbeitungsgebühren ACG ATS 1.200,- und für Stempelmarken ATS 1.700,- als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Nach § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Nach der für das Streitjahr 1999 anzuwendenden Rechtslage vor In-Kraft-Treten der mit Bundesgesetz BGBl. I Nr. 106/1999 eingeführten Bestimmung des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 zählen Aufwendungen für die berufliche Fortbildung, nicht jedoch Aufwendungen für die Berufsausbildung zur Erlangung eines Berufes zu den Werbungskosten (VwGH 31.1.2002, 2001/15/0098; Hofstätter/Reichel, EStG 1988, § 20 Tz 5, Stichwort "Ausbildungskosten - Fortbildungskosten").

Entscheidend für die Unterscheidung zwischen Berufsausbildung und Berufsfortbildung ist die Beantwortung der Frage, ob bereits ein Beruf ausgeübt wird und ob die Bildungsmaßnahmen der Erlangung eines anderen Berufes dienen oder der Verbesserung der Fähigkeiten und Kenntnisse in der Ausübung des bisherigen Berufes, sei es auch in einer höher qualifizierten Stellung. Für die Klärung der damit wesentlichen Frage nach der Berufsidentität ist unter Bedachtnahme auf Berufszulassungsregeln und Berufszulassungsgepflogenheiten das Berufsbild maßgebend, wie es sich nach der Verkehrsauffassung auf Grund des Leistungsprofils des betreffenden Berufes darstellt (Hinweis E 19.3.1997, 95/13/0238, 0239).

Um eine berufliche Fortbildung handelt es sich dann, wenn der Abgabepflichtige seine bisherigen beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten verbessert, um im bereits ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden. Ausbildungskosten sind demgegenüber Aufwendungen zur Erlangung von Kenntnissen, die eine Berufsausübung ermöglichen. Die Unterscheidung zwischen Ausbildung und Fortbildung kann jeweils nur in Bezug auf den konkreten Abgabepflichtigen, nämlich seine bisherige berufliche Tätigkeit, getroffen werden. Was für den einen Beruf erst Anstrebenden Berufsausbildung ist, kann für den bereits Berufstätigen Berufsfortbildung darstellen (VwGH 18.3.1986, 85/14/0156; VwGH 6.10.1992, 92/14/0146; VwGH 22.11.1995, 95/15/0161; VwGH 21.3.1996, 93/15/0201).

Der Berufungswerber übte im strittigen Jahr nach eigenen vom Finanzamt unwidersprochen gebliebenen Angaben den Beruf des Drakenpiloten beim österreichischen Bundesheer aus. Nach den Ausführungen im Vorlageantrag hat die Austro Control GmbH gemäß § 30 des Luftfahrtgesetzes, BGBl.Nr. 253/1957, den Zivilluftfahrerschein ohne weiteres Ermittlungsverfahren zu erteilen, wenn der Bewerber nachweist, dass er Inhaber eines Militärluftfahrerscheines ist, der zur Ausübung derselben Tätigkeiten wie der angestrebte Zivilluftfahrerschein berechtigt. Der hier in Rede stehende Kopilotenlehrgang scheint in der

Zivilluftfahrt-Personalverordnung, BGBl.Nr. 219/1958, als Erweiterung der Grundberechtigung für Berufspiloten auf. Gemäß § 40 Abs. 5 dieser Zivilluftfahrt-Personalverordnung ist die Grundberechtigung für Berufspiloten gemäß § 36 Abs. 1 um die Berechtigung zu erweitern, Motorflugzeuge bestimmter Typen der Gewichtsklassen E oder F als Kopilot im Fluge zu führen, wenn der Bewerber seine fachliche Befähigung bei einer Zusatzprüfung nach den Bestimmungen des Abs. 6 nachgewiesen hat. Daraus ist abzuleiten, dass der im Jahr 1999 als Drakenpilot tätige Berufungswerber bereits im Besitz des Berufspilotenscheines gewesen sein muss, um die Befähigung zum Kopiloten erlangen zu können, was von ihm in der mündlichen Berufungsverhandlung bestätigt wurde, indem er ausführte, dass die Umschreibung des Militärpilotenscheines auf den zivilen Berufspilotenschein gem. § 30 des Luftfahrtgesetzes ca. im Jahr 1995 erfolgt sei.

Der Verwaltungsgerichtshof geht davon aus, dass Aufwendungen für den Erwerb des Berufspilotenscheines nicht abzugsfähige Ausbildungskosten darstellen (vgl. VwGH vom 17.12.1980, 979/80). Mit der Erlangung des Privatpilotenscheines ist eine Berufsausbildung jedenfalls nicht beendet, da eine Erwerbstätigkeit, worunter der Beruf des Einzelnen zu verstehen ist, mit dem Privatpilotenschein, der gemäß § 28 Zivilluftfahrt-Personalverordnung, BGBl.Nr. 219/1958, nur zum unentgeltlichen und nichtgewerbsmäßigen Führen bestimmter Flugzeuge im Flug berechtigt, noch nicht ausgeübt werden kann. Mangels Beendigung der Berufsausbildung durch die Erlangung des Privatpilotenscheines dient jedenfalls auch der Erwerb des Berufspilotenscheines noch der Ausbildung. Fortbildungskosten können demgemäß erst vorliegen, wenn die Berufsausbildung abgeschlossen ist. Hinsichtlich der gegenständlich strittigen Aufwendungen für den Kopiloten- bzw. Linienpilotenschein wird daher folgender Standpunkt vertreten:

Der Berufungswerber hat im strittigen Zeitraum den Beruf des Militärpiloten ausgeübt und war daher, wie oben dargestellt, bereits Inhaber des Berufspilotenscheines. Es ist davon auszugehen, dass der Berufungswerber mit seiner Tätigkeit als Draken-Pilot im strittigen Zeitraum bereits eine abgeschlossene Berufsausbildung innehatte und demnach als Berufspilot zu bezeichnen ist. Der Verwaltungsgerichtshof hat in diesem Zusammenhang entschieden, dass bei einem Berufspiloten, der bereits seine Flugberechtigung besitzt, die Ausgaben zur Erlangung einer Instrumentenflugberechtigung zu den beruflichen Fortbildungskosten gehören (vgl. Erkenntnis vom 28.2.1964, 89/63). Umso mehr müssen Aufwendungen für den Kopiloten- bzw. Linienpilotenschein berufliche Fortbildungskosten darstellen, weil der Berufungswerber ja bereits im Besitz der Instrumentenflugberechtigung als Voraussetzung für die Flugberechtigung für den Draken beim Bundesheer war. Der Erwerb weiterer Qualifikationen, mit denen es dem bereits als Berufspiloten tätigen Berufungswerber ermöglicht wird, mit anderen Flugzeugen zu fliegen, stellt keine Ausbildung zum Berufspiloten

dar. Die berufliche Veranlassung wird dann zu bejahen sein, wenn die Bildungsmaßnahmen durch Verbesserung der Kenntnisse und Fähigkeiten innerhalb des ausgeübten Berufes zu einer besseren und qualifizierten Stellung führen (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch EStG 1988, Tz 102 zu § 16). Auch das Ziel, wie im gegenständlichen Fall geschehen, den Arbeitgeber zu wechseln, schließt Fortbildung nicht aus, wenn die Tätigkeit bei einem anderen Arbeitgeber im Rahmen desselben Berufes erfolgt (VwGH vom 6.4.1988, 87/13/0127). Nach diesen Ausführungen ist klar, dass die vom Finanzamt vertretene Rechtsmeinung, bei den beantragten Aufwendungen für den Berufspilotenschein sowie für den Kopilotenschein würde es sich nicht um Fortbildungskosten im ausgeübten Beruf als Einsatzpilot der österreichischen Luftstreitkräfte handeln, sondern es würden hierbei nicht abzugsfähige Kosten der Berufsausbildung vorliegen, falsch sein muss, da es sich bei der ausgeübten beruflichen Tätigkeit eines Drakenpiloten und eines Linienpiloten, wie von der Judikatur gefordert, um Berufsidetitt handelt. Daher stellen sowohl die Aufwendungen für die Verlängerung des Berufspilotenscheines in Höhe von ATS 2.900 als auch für die Erlangung des Kopilotenscheines in Höhe von ATS 35.294 (insgesamt € 2.775,73) Werbungskosten dar (s. Berechnungsblatt).

#### Aufwendungen für die Militrfliegeruntauglichkeitsversicherung:

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

Der Berufungswerber machte in allen drei Jahren eine Vorsorgeversicherung für den Fall der Berufsunfähigkeit (Loss of License) im Jahr 1998 in Höhe von ATS 4.269,20, im Jahr 1999 in Höhe von ATS 4.594,50 und im Jahr 2000 in Höhe von ATS 4.726,40 als Werbungskosten geltend. Laut den im Akt sich befindlichen Unterlagen bezüglich dieser Versicherung wurde Folgendes vereinbart:

#### Artikel 1 – Gegenstand der Versicherung

Ziel dieses Vertrages ist die Zahlung einer Berufsunfähigkeitsrente, innerhalb der vertraglichen Grundlagen, im Falle des temporären oder dauernden Verlustes der Militrfluglizenz (Militrluftfahrerschein) einer oder mehrerer versicherten Personen infolge von Krankheit oder Unfall.

#### Artikel 1a – Begriff des Versicherungsfalles

Ein Versicherungsfall liegt vor, wenn dem Versicherten infolge einer Krankheit oder eines Unfalles wegen Fluguntauglichkeit die militärische Fluglizenz entzogen wird oder die Fliegerzulage nicht mehr bezahlt wird.

Beiträge zu Personenversicherungen sind – abgesehen vom hier nicht interessierenden Fall des § 16 Abs. 1 Z 4 EStG – auch bei einer gewissen betrieblichen Mitveranlassung grundsätzlich als Aufwendungen der privaten Lebensführung (§ 20 Abs. 1 Z 2 EStG 1988) nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten absetzbar (vgl. das hg. Erkenntnis vom 23. Jänner 2002, 98/13/0183).

Das den Versicherungsfall auslösende Ereignis ist nach den im Akt vorliegenden Unterlagen entweder eine Krankheit oder ein Unfall. Eine exakte Abgrenzung dahingehend, dass diese Ereignisse ausschließlich in der Zeit der beruflichen Betätigung des Berufungswerbers eintreten müssen, um dem Eintritt des Versicherungsfalles zu veranlassen, ist diesen Unterlagen nicht zu entnehmen. Damit werden durch diesen Versicherungsschutz nicht ausschließlich rein berufsbedingte Risiken abgedeckt, sondern werden ganz allgemeine Risiken der Privatsphäre (Krankheit oder Unfall, deren Ursache auch aus der privaten Lebensführung resultieren können) miteinbezogen. Es handelt sich dabei um eine Personenversicherung, welche nicht nahezu ausschließlich die Berufsunfähigkeit infolge eines typischen Berufsrisikos abdeckt (vgl. auch Doralt, EStG5, Tz 220 zu § 16, S. 109). Dementsprechend hat das Finanzamt die Anerkennung als Werbungskosten zu Recht versagt und die getätigten Aufwendungen den Sonderausgaben zugewiesen (vgl. das Erkenntnis des VwGH vom 27.2.2002, 96/13/0101, und den dortigen Hinweis auf den Begriff der Fluglizenzverlustversicherung in Herrmann/Heuer/Raupach, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz<sup>21</sup>, Anm 334 zu § 9 dEStG und das dort verwiesene Urteil des BFH vom 13. April 1976, VI R 87/73).

#### Aufwendungen für das Fitness-Studio:

Der Berufungswerber macht in den strittigen Jahren jeweils ATS 8.280,- an Aufwendungen für den Besuch eines Fitness-Studios als Werbungskosten geltend, mit der Begründung, dass er aus beruflichen Gründen körperliches Training unter fachkundiger Betreuung benötigen würde. Zur Untermauerung dieses Begehrens legte er ein Schreiben des Leiters der Flugmedizinischen Ambulanz des Heeresspitals in Wien Stammersdorf, Van Swieten Kaserne, bei, worin bestätigt wird, dass zur Erlangung und Erhaltung der körperlichen Leistungsfähigkeit von Militärpiloten ein umfangreiches und regelmäßiges Training erforderlich sei. Im Speziellen umfasse dies die Ausdauerleistung, Krafttraining (unterschiedlich je nach Luftfahrzeugtyp bzw. nach der Einsatzrolle) und Training der Wirbelsäule (so genannte Rückenschule) und des Rumpfes einschließlich Dehnungsübungen (so genanntes Stretching). Das Training solle unter fachkundiger Betreuung erfolgen, der Trainer sollte mit den besonderen Anforderungen des Piloten vertraut sein, z.B. Wirbelsäulenbelastung durch G-Kräfte im Luftkampf bei Jetpiloten, HWS-Belastung durch Helm und Night Vision Goggles, etc. In Beantwortung eines Vorhalts des Finanzamtes, worin ersucht wird nachzuweisen, dass sich



das vom Berufungswerber absolvierte Trainingsprogramm deutlich von jenem unterscheiden würde, das auch einem allgemeinen Interessentenkreis angeboten werden würde, erwidert der Berufungswerber, dass das Training jährlich bei der Eignungsuntersuchung nach dem Belastungs-EKG analysiert und festgelegt werden würde. Die Aufteilung von Ausdauer – Kraft – Gymnastik / Geschmeidigkeit – Rückenschule und Rückenkräftigung werde getroffen. Nur der Besuch des Studios würde die entsprechenden Voraussetzungen für ein entsprechendes, effektives und richtiges Training bieten. Die Tatsache, dass eine dienstliche Notwendigkeit bestehen würde, zeige sich auch darin, dass nach vielen Bemühungen und langen Verhandlungen bundesheerintern seit Jänner 2001 für alle Drakenpiloten ein Fitness-Studio zur Verfügung gestellt werden würde.

Gemäß § 16 Abs.1 EStG 1988 sind Werbungskosten allgemein die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Die Abzugsfähigkeit der Werbungskosten ergibt sich einerseits aus der beruflichen Veranlassung. Sie ist dann anzunehmen, wenn objektiv ein Zusammenhang mit dem Beruf besteht und subjektiv die Aufwendungen zur Förderung des Berufes, nämlich zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung von Einnahmen im Rahmen der Einkunftsart gemacht werden (vgl. BFH v. 28.11.1980, BStBl 1981 II 368). Andererseits dürfen die Aufwendungen gem. § 20 EStG 1988 nicht zu den Kosten der Lebensführung des Arbeitnehmers gehören. Soweit Aufwendungen für die Lebensführung mit der beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen in unmittelbarem Zusammenhang stehen, können sie als steuerliche Abzugspost nur Berücksichtigung finden, wenn sich der Teil der Aufwendungen, der auf die ausschließlich berufliche Sphäre entfällt, einwandfrei von den Ausgaben, die der privaten Lebensführung dienen, trennen lässt. Ist eine solche Trennung der Aufwendungen nicht einwandfrei durchführbar, dann gehört der Gesamtbetrag derartiger Aufwendungen zu den nichtabzugsfähigen Ausgaben und unterliegt dem Abzugsverbot (vgl. z.B. das Erkenntnis des VwGH vom 23. April 1985, Zl. 84/14/0119). Im Interesse der Steuergerechtigkeit soll vermieden werden, dass ein Steuerpflichtiger auf Grund der Eigenschaft seines Berufes eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und somit Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abzugsfähig machen kann. Dies wäre ungerecht gegenüber jenen Steuerpflichtigen, die eine Tätigkeit ausüben, welche eine solche Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen nicht ermöglicht, und die derartige Aufwendungen aus ihrem bereits versteuerten Einkommen tragen müssen.

Der VwGH hat hiezu in seinem Erkenntnis vom 17.9.1997, 94/13/0001, festgehalten, dass Aufwendungen zur Aufrechterhaltung der normalen Körperfunktionen, wozu auch Kraft und Beweglichkeit zählen, den im § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. a EStG 1988 steuerlich nicht abzugsfähigen Kosten der Lebensführung zuzurechnen sind. Bei Personen, deren Berufsausübung unter

berufsspezifischen Aspekten eine weit überdurchschnittliche körperliche Leistungsfähigkeit (Kraft, Ausdauer, Bewegungsablauf, Geschicklichkeit etc.) erforderlich macht, muss jedoch eine von den allgemeinen Grundsätzen abweichende Betrachtungsweise Platz greifen. Der VwGH releviert weiters in diesem Erkenntnis, dass es wohl nicht ernstlich in Abrede gestellt werden könne, dass z.B. Leistungssportlern durch das erforderliche Training (regelmäßig auch durch Beiziehen eines Trainers) ein finanzieller Aufwand erwächst, der deutlich über jenem liegt, der für die private Lebensführung als üblich bezeichnet werden kann. Wird eine solche sportliche Tätigkeit als Beruf ausgeübt und werden mit ihr Einkünfte im Sinne des Einkommensteuergesetzes erzielt, so dienen die Aufwendungen für das Training zweifellos im Sinne des § 16 Abs. 1 EStG zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen und stellen daher Werbungskosten dar. Gleichartige Überlegungen können auch auf Mitwirkende an Unterhaltungsdarbietungen zutreffen, wenn in berufsspezifischer Weise jene Fähigkeiten geübt und trainiert werden, die für die Berufsausübung erforderlich sind.

Der Berufungswerber hat ein Protokoll vom 03.05.2001 des Kommandos Fliegerdivision in Langenlebarn zum Thema „Körperausbildung; Konzept Konditionsraumausstattung“ über die Abhaltung einer Besprechung mit Vertretern der Verbände bezüglich der beabsichtigten Neufestlegung von Sportgeräten und Konditionsräumen vorgelegt. Zusammengefasst geht aus diesem Protokoll hervor, dass auf Grund der Belastungen der militärischen Piloten an jedem Standort vorzugsweise die Errichtung/Einrichtung eines Konditionsraumes Flieger vorzusehen wäre.

Aus dem für den Berufungswerber zusammengestellten "Trainingslog" sind die Übung selbst (mit Bild), die Funktion, die Häufigkeit und die Dauer ersichtlich. Schon aus dem Untertitel, "Grundprogramm für Einsteiger mit leichten bis mittleren muskulären Dysbalancen; moderates Ausdauertraining enthalten", ist erkennbar, dass das vom Berufungswerber absolvierte Programm nicht etwa für Leistungssportler oder Mitwirkende an Unterhaltungsdarbietungen gedacht ist.

Folgende Übungen sind dem Programm zu entnehmen:

Aufwärmen: Ergometerfahren;

Flexibilität: Dehnung Schulterblattheber, Dehnung seitliche Nackenmuskulatur, Dehnung der Nackenmuskulatur, Dehnung Brust- und vordere Schultermuskulatur, Dehnung schräge Rumpfmuskulatur, Dehnung der unteren Rückenstrecker, Hüftbeugerdehnung, Abduktorendehnung, Beinstrecker, Beinbeugerdehnung Waden;

Kraft: Lastziehen an der Maschine, Dr. Wolff – Rhomboflex, Dr. Wolff – HWS Trainer, Dipmaschine, Dr. Wolff Elypso Gluteus Maschine, Beinpresse horizontal, Beinbizepscurls an der Maschine, Abduktorenmaschine, Adduktorenmaschine, untere Bauchmuskulatur, gerade

Bauchmuskulatur, Dr. Wolff Lateral Trainer, Dr. Wolff – Lumbal Trainer;

Ausdauer: Ergometerfahren

Die angeführten Übungen lassen zusammen mit der Häufigkeit des durchgeführten Trainings, so beispielsweise am 15.12., 7.1., 10.1., 12.1., 15.1., 25.1., 27.1., 30.1., 2.2., auf eine körperliche Ertüchtigung außerhalb des Leistungssports schließen.

Es werden nicht, so wie der VwGH fordert, in berufsspezifischer Weise Fähigkeiten geübt und trainiert, die für die Berufsausübung erforderlich sind, sondern es ist dies vielmehr ein Programm, das Hobbysportlern sowie für Personen mit beruflichen Tätigkeiten, die wenig körperliche Bewegung zulassen, einen Ausgleich verschafft. Entscheidend für die Abzugsfähigkeit getätigter Aufwendungen ist somit, ob die Art des Trainings als berufsspezifisch anzusehen ist bzw. jenes Ausmaß überschritten wird, das ohne Bezug auf eine bestimmte Berufstätigkeit zur Erhaltung der körperlichen Leistungsfähigkeit üblicherweise absolviert wird. Die Tätigkeit des Berufungswerbers fußt ja nicht darauf, die im Training erlernten Fertigkeiten bzw. erworbenen Fähigkeiten im Beruf darzubieten.

Überdies erwächst dem Berufungswerber durch das von ihm durchgeführte Ertüchtigungsprogramm mit Aufwendungen in Höhe von jährlich ATS 8.280,- auch nicht ein derart hoher finanzieller Aufwand, der deutlich über jenem liegt, der für die private Lebensführung als üblich zu bezeichnen ist.

Hervorzuheben ist aber auch, dass an den vom Berufungswerber ausgeübten Beruf des Jetpiloten besondere gesundheitliche und körperliche Anforderungen zu stellen sind, welche jedoch aus einkommensteuerlicher Sicht auf Grund des eingangs erwähnten Austeilungsverbotes nicht dazu führen, dass die dafür getätigten Aufwendungen Werbungskosten darstellen. In diesem Sinne kommt der Bestätigung durch den Truppenarzt keine Bedeutung zu.

Nach dem angeführten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes muss es sich beim "erforderlichen Training" um ein solches handeln, bei dem in berufsspezifischer Weise Fähigkeiten geübt und trainiert werden, die für die Berufsausübung erforderlich sind. Entscheidend für die Abzugsfähigkeit getätigter Aufwendungen ist somit, ob die Art des Trainings als berufsspezifisch anzusehen ist bzw. jenes Ausmaß überschritten wird, das ohne Bezug auf eine bestimmte Berufstätigkeit zur Erhaltung der körperlichen Leistungsfähigkeit üblicherweise absolviert wird. Das muss im gegenständlichen Fall verneint werden, da die Art des Trainings nicht berufsspezifisch aufgebaut und auch nicht erforderlich ist, sondern es geht um eine allgemeine körperliche Ertüchtigung, wie sie auch von vielen anderen Berufstätigen angestrebt und auch praktiziert wird.

Es war daher, wie aus dem Spruch ersichtlich, zu entscheiden.

---

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Graz, am 30. Mai 2006