



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungswerbers, vom 18. April 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 28. März 2011 betreffend den Antrag des Berufungswerbers vom 1. Februar 2002 die Verfahren für die Einkommensteuer 2002 und 2003 nach [§ 303 Abs. 1 BAO](#) wiederaufzunehmen und betreffend den Antrag des Berufungswerbers vom 1. Februar 2011 die Einkommensteuerbescheide 2002 und 2003 gemäß [§ 295a BAO](#) abzuändern entschieden:

Die Berufung gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 28. März 2011 betreffend den Antrag des Berufungswerbers vom 1. Februar 2002 die Verfahren für die Einkommensteuer 2002 und 2003 nach [§ 303 Abs. 1 BAO](#) wiederaufzunehmen wird als unbegründet abgewiesen.

Die Berufung gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 28. März 2011 betreffend den Antrag des Berufungswerbers vom 1. Februar 2011 die Einkommensteuerbescheide 2002 und 2003 gemäß [§ 295a BAO](#) abzuändern wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber wurde mit dem Bescheid datiert vom 19. Mai 2004 abgesehen davon, dass Gewerkschaftsbeiträge, welche bereits im Rahmen der Lohnverrechnung berücksichtigt worden waren, nicht ein zweites Mal zuerkannt wurden, antragsgemäß zur Einkommensteuer 2002 veranlagt.

Ähnliches gilt für den Einkommensteuerbescheid 2003 datiert vom 16. Juni 2004, wo neben den doppelt geltend gemachten Gewerkschaftsbeiträgen, auch Studiengebühren nicht als Werbungskosten anerkannt wurden.

Beide Bescheide gehen auf Abgabenerklärungen vom 11. Mai 2004 zurück, welche keine Hinweise auf eine Aus- oder Fortbildung beziehungsweise Umschulung des Berufungsverfahrens zum Polizeipiloten erkennen lassen.

Im Schreiben datiert vom 25. Oktober 2010 bezieht sich der Berufungswerber auf ein mit einer Mitarbeiterin des Finanzamtes geführtes Gespräch und ersucht, die Verfahren für die Einkommensteuer 2002 und 2003 von Amts wegen wieder aufzunehmen. Dazu schildert er, dass er seit dem 1. Juli 1993 für die Polizei tätig gewesen sei. Als er von Ausschreibungen von Dienstposten für Hubschrauberpiloten beim Bundesministerium für Inneres und davon, dass es erforderlich sei, eine bereits abgeschlossene Ausbildung zum Hubschrauberpiloten zu besitzen, um sich für diesen Posten erfolgreich zu bewerben, gehört habe, habe er im Jahr 2002 (8. Jänner 2002) mit der Grundausbildung und später mit der Ausbildung zum Hubschrauberpiloten begonnen. Diese Ausbildung sei den vorgegebenen Stufen gefolgt und habe als erstes dem verpflichtenden Privatpilotenhubschrauberschein, die Sprechfunkausbildung und Berufspilotenhubschrauberschein umfasst. Am 27. Februar 2002 habe er nach 40 Flugstunden den Privatpilotenhubschrauberschein erworben und umgehend die Ausbildung zum Berufspilotenhubschrauberschein angeschlossen. Diesen habe er mit circa 100 Flugstunden in den Jahren 2002 und 2003 am 31. Oktober 2003 erworben. Das Sprechfunkzeugnis habe im Jahr 2002 erlangt. Bei der nächst folgenden Ausschreibung des Bundesministeriums für Inneres am 4. November 2004 habe er sich für die Stelle des Polizeihubschrauberführers beworben und diese nach dem Auswahlverfahren am 7. Dezember 2004 am 2. November 2005 (vorläufig) erreichen können. Am 1. August 2006 sei er zur Flugpolizei beim Bundesministerium für Inneres abkommandiert worden. Der Wechsel zur Flugpolizei habe sich deutlich auf die Höhe seines Einkommens ausgewirkt. Er beantrage, beziehungsweise rege an, die Verfahren für die Arbeitnehmerveranlagung (2002 und) 2003 wieder aufzunehmen, weil der Berufungswerber erst am 6. September 2010 einen früheren Ausbildungskollegen bei der Hubschrauberausbildung getroffen habe, der ihn erst zu diesem Zeitpunkt darauf aufmerksam gemacht habe, dass es in seinem Fall möglich sei, die Kosten der Ausbildung zum Berufshubschrauberpiloten steuerlich geltend zu machen. Erst zu diesem Zeitpunkt habe er sich erstmals an einen Steuerberater gewandt und diesem die sorgsam gesammelten Unterlagen zu den Ausbildungskosten zur Verfügung gestellt. Da er bis zu diesem Zeitpunkt seine Abgabenerklärungen ohne jede professionelle Hilfe abgefasst habe, sehe er im unterlassenen Geltendmachen dieser Werbungskosten kein grobes Verschulden und ersuche deshalb um amtsweigige Wiederaufnahme der Verfahren. Für das Jahr 2002

seien an Flugkosten € 1.085,07, Ausbildungskosten € 13.402,40, Ausstellungskosten des Privathubschrauberpilotenscheins € 117,62, Flugstunden € 1235,00 und Reisespesen von € 2105,95 (also gesamt € 17.946,04) angefallen. Die Flugkosten würden das Logbuch, die Landegebühren, die Einschreibgebühren die Funkunterlagen und die Kosten der Funkausbildung enthalten. Die Ausbildungskosten würden sich aus den Kosten des Grundmoduls Privathubschrauberpilotenschein, des Berufshubschrauberpilotenscheins und der Funkausbildung zusammensetzen. Die Reisekosten würden aus dem Kilometergeld und den Diäten bestehen. Für das Jahr 2003 seien an Flugkosten € 12.725,36, Ausbildungskosten € 1.107,00 80,42, Ausstellungsgebühren für den Berufshubschrauberpilotenschein € 424,22 und an Reisespesen € 2.056,38 (also gesamt € 16.393,38) aufzuwenden gewesen. Im Jahr 2003 hätten die Ausbildungskosten Hilfsmaterialien, Kurskosten sowie Prüfungsgebühren mitumfasst.

Weiter stellte der Berufungswerber seine Aufwendungen für das Jahr 2004 dar, damit diese bei der zu diesem Zeitpunkt offenen Veranlagung berücksichtigt werden könnten. Abschließend ersuchte der Berufungswerber nochmals um Wiederaufnahme der Verfahren und Berücksichtigung bei der offenen Veranlagung 2004.

Diesem Schreiben war die Belegsammlung des Berufungswerbers über die von ihm getragenen Aufwendungen für die Ausbildung zum Polizeipiloten beigelegt.

Das Finanzamt teilte dem Berufungswerber mit Schreiben vom 7. Januar 2010 mit, dass kein Rechtsanspruch auf Wiederaufnahme von Verfahren (von Amts wegen) bestehe, wenn Abzugsbeträge oder Freibeträge vergessen oder nicht beantragt worden seien. Eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens werde nur für die letzten fünf Jahre, analog der Antragstellung für die Einreichung der Arbeitnehmerveranlagung, bei entsprechender steuerlicher Auswirkung durchgeführt. Eine Wiederaufnahme des Verfahrens könne durchgeführt werden, wenn die Verjährung der betroffenen Verfahren noch nicht eingetreten sei. Gemäß [§ 207 BAO](#) (Bundesabgabenordnung, BGBl. Nr. 194/1961) betrage die Verjährungsfrist zu Festsetzung der Einkommensteuer fünf Jahre. Die (Festsetzungs-)verjährung für die Einkommensteuer 2002 und 2003 sei bereits eingetreten. Aus diesem Grund werde eine Wiederaufnahme des Verfahrens nicht durchgeführt.

Am 1. Februar 2011 verfasste der Berufungswerber einen Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens für die Einkommensteuer der Jahre 2002 und 2003 gemäß [§ 303 Abs. 1 BAO](#) und auf Änderung der Einkommensteuerbescheide 2002 und 2003 gemäß [§ 295a BAO](#).

Dies begründete er teilweise sein bisheriges Vorbringen wiederholend damit, das ihn nach seiner Ansicht für das nicht Geltendmachen der aus seiner Ausbildung zum Polizei Piloten

erwachsenen Aufwendungen als Werbungskosten kein grobes Verschulden treffe. Er habe sämtliche Unterlagen mit großer Sorgfalt abgelegt, aber seine ganze Aufmerksamkeit auf die Dokumentation seiner Flugausbildung gelegt und dabei die steuerliche Abzugsfähigkeit übersehen. So habe er die Aufwendungen für seine Berufspilotenausbildung auch nicht bei den Abgabenerklärungen für die Einkommensteuer 2002 und 2003 geltend gemacht. Aufgrund der zeitraubenden berufsbegleitenden Ausbildung, des berufsbedingten Wohnsitzwechsels, der neuen beruflichen Situation und der zeitlich doch belasteten Familienheimfahrten, habe er das steuerliche Geltendmachen der Aufwendungen zur Ausbildung als Polizeipilot völlig aus den Augen verloren. Dies sei ein Fehler, der auch sorgfältigen Menschen unterlaufen könne und deshalb als leichte Fahrlässigkeit zu qualifizieren sei. Auffallende Sorglosigkeit sei ihm nicht vorzuwerfen.

Erst aufgrund des Gesprächs mit dem ehemaligen Ausbildungskollegen am 6. September 2010 sei ihm die steuerliche Abzugsfähigkeit seiner Ausbildungskosten klar geworden und habe er innerhalb der im [§ 303 BAO](#) genannten Frist eine Wiederaufnahme des Verfahrens für die Einkommensteuer der Jahre 2002 und 2003 beantragt. Im Antrag vom 25. Oktober 2010 habe er die Verfahren genannt, welche wiederaufgenommen werden sollten, die Umstände geschildert, auf welche der Antrag gestützt wurde, die Rechtzeitigkeit erläutert, und darauf hingewiesen, dass ihn kein grobes Verschulden am nicht Geltendmachen der genannten Aufwendungen in den abgeschlossenen Verfahren getroffen habe.

Darüber hinaus sei er der Ansicht, dass auch [§ 295a BAO](#) geeignet sei, um seinem Anliegen Rechnung zu tragen. Er habe in den Jahren 2002 und 2003 tatsächlich Ausgaben mit Werbungskostencharakter getragen. Das rückwirkende Ereignis, welches Abgabewirkung auf die Vergangenheit, nämlich die Einkommensteuer der Jahre 2002 und 2003 habe, sei durch den fixen Wechsel von der normalen Polizei zur Flugpolizei des Bundesministerium für Inneres am 1. August 2006 eingetreten. Erst zu diesem Zeitpunkt, hätten die potentiellen Werbungskosten der Jahre 2002 und 2003 als absetzbare Werbungskosten beurteilt werden können. Denn erst zu diesem Zeitpunkt sei festgestanden, dass die von ihm erworbenen Kenntnisse und Fähigkeiten im wesentlichen Umfang beruflich verwertet werden konnten. Dies sei erst mit dem Wechsel zur Flugpolizei möglich geworden und sehe der Berufungswerber den Wechsel zu Flugpolizei als rückwirkendes Ereignis an. Für die Verjährung kenne [§ 295a BAO](#) eine Sonderregelung, die so genannte Anlaufhemmung. Die Verjährungsfrist dafür beginne erst in jenem Jahr zu laufen, in welchem das rückwirkende Ereignis eingetreten sei, beim Berufungswerber also im Jahr 2006. Begrenzt sei dies durch die absolute Verjährung. Aufgrund der Wirkung des jeweiligen Verlängerungsjahres durch das Ergehen der Steuerbescheide 2002 und 2003 im Jahr 2004, trete die Verjährung für die Einkommensteuerbescheide 2002 und 2003 des Berufungswerkes erst am 31. Dezember 2012

ein. Dafür maßgebend sei ausschließlich der Eintritt des rückwirkenden Ereignisses, nicht aber, dass der Steuerpflichtige davon wisse.

Weiter stellte der Berufungswerber nochmals die von ihm getragenen Aufwendungen für die Ausbildung zum Polizeipiloten in den Jahren 2002 bis 2003 dar und untersuchte höflich seinen Anträgen stattzugeben.

Mit dem Bescheid datiert vom 28. März 2011 lehnte das Finanzamt es ab, die Verfahren für die Einkommensteuer 2002 und 2003 gemäß [§ 303 BAO](#) wiederaufzunehmen oder die Bescheide für die Einkommensteuer 2002 und 2003 gemäß [§ 295a BAO](#) abzuändern.

Der Antrag auf Wiederaufnahme der Verfahren für die Einkommensteuer 2002 und 2003 sei deshalb abgewiesen worden, weil der Berufungswerber in seinem Antrag nach [§ 303 Abs. 1 BAO](#) keinen ausreichenden Wiederaufnahmsgrund genannt habe. Neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen, gleichgültig, ob die späteren rechtlichen Erkenntnisse durch die Änderung der Verwaltungspraxis oder Rechtsprechung oder durch fehlerhafte Beurteilung beziehungsweise Unkenntnis der Gesetzeslage eigenständig gewonnen worden seien, seien keine Wiederaufnahmsgründe. Dies gelte auch für die Kenntnis des Berufungswerbers von der möglichen Abzugsfähigkeit der Aufwendungen für die Ausbildung von Polizeipiloten, welche er aus dem Gespräch mit einem ehemaligen Ausbildungskollegen gewonnen habe. Andere Wiederaufnahmsgründe, selbst solche die der Berufungswerber nicht angeführt habe, seien nicht zu erkennen. Sogar eine amtswegige Wiederaufnahme der Verfahren für die Einkommensteuer 2002 und 2003 des Berufungswerbers sei wegen der eingetretenen Verjährung ausgeschlossen.

Eine Abänderung von Bescheiden nach [§ 295a BAO](#) könne auf Antrag der Partei oder von Amts wegen insoweit vorgenommen werden, als ein Ereignis eintrete, welches Abgabewirkung für die Vergangenheit für den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruches habe. Solche Ereignisse im Sinne des [§ 295a BAO](#) seien sachverhaltsverändernde tatsächliche oder rechtliche Vorgänge, aus welchen sich im Hinblick auf die steuerlich relevanten Tatbestände regelnden Abgabenvorschriften eine abgabenrechtliche Wirkung für bereits entstandene Abgabenansprüche ergebe. Dies müsse sich jeweils aus den einzelnen Abgabenvorschriften ergeben. Die Abzugsfähigkeit von Ausbildungs- beziehungsweise Umschulungskosten hätte aber schon damals, bei der Veranlagung der Einkommensteuer 2002 und 2003 beurteilt werden können. Wenn überhaupt Zweifel an der Abzugsfähigkeit bestanden hätten, so hätten sich diese auf die subjektive Seite, also die Motive, welche zum Absolvieren der Ausbildung zum Berufshubschrauberpiloten geführt hätten, bezogen. Die dafür notwendigen Ermittlungen hätten vielleicht zu diesem Zeitpunkt noch nicht abschließend durchgeführt werden können. Dies wäre eventuell erst

später möglich gewesen, wenn der subjektive Wille anhand der objektiv messbaren Ausformung klar beweisbar und damit sichtbar geworden wäre. Beim Hervortreten dieser Umstände würde es sich aber nicht um Tatsachen handeln, welche die ursprünglichen Motive geändert hätten, sondern Tatsachen, welche die ursprünglich vorhandenen Motive beweisen würden. Es hätte sich daher allenfalls um einen Anwendungsfall für eine vorläufige Veranlagung ([§ 200 BAO](#)) gehandelt.

Selbst wenn man im Sinne des Berufungswerbers ein Anwendungsfall des [§ 295a BAO](#) unterstellen würde, so wäre das entscheidende nachträgliche Ereignis bereits mit der Auswahl für den Flugdienst am 7. Dezember 2004, mit welchem wohl auch eine polizeiinterne Ausbildungszeit verbunden gewesen sei, eingetreten. Ab diesem Zeitpunkt wäre jedenfalls eine endgültige (steuerlichrechtliche) Beurteilung der Aufwendungen des Berufungswerbers möglich gewesen. Die probeweise Verwendung ab dem Jahr 2005 und die Versetzung im Jahr 2006 hätten zu keinen neuen Gesichtspunkten mehr geführt. Sei das unterstellte nachträgliche Ereignis bereits im Jahr 2004 eingetreten, so sei auch für eine Abänderung der Einkommensteuerbescheide 2002 und 2003 nach [§ 295a BAO](#) Verjährung bereits eingetreten.

Im Übrigen vertrat das Finanzamt in diesem Bescheid vom 28. März 2011 die Ansicht, dass die Aufwendungen zum Erwerb eines Privatpilotenscheines als typische Kosten der privaten Lebensführung im Sinne des [§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988](#) (Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 400/1988) nicht als Werbungskosten abzugsfähig seien und deshalb jedenfalls im Jahr 2002 ohnehin nicht hätten berücksichtigt werden können.

Gegen den Bescheid datiert vom 28. März 2011 wandte sich der Berufungswerber mit Berufung datiert vom 14. April 2011.

Darin brachte er vor, dass seines Erachtens das nachträgliche Ereignis (im Sinne des [§ 295a BAO](#)) nicht am 7. Dezember 2004 sondern am 1. August 2006 eingetreten sei.

Der Weg zum voll anerkannten Flugpolizisten sei durch zahlreiche Selektionsschritte gekennzeichnet. Grundvoraussetzung, um überhaupt in die Selektionsphase geladen zu werden, sei es damals gewesen, einen Berufshubschrauberpilotenschein zu besitzen. Dieser baue auf den Privathubschrauberpilotenschein auf. Am 7. Dezember 2012 habe ein Kuratorium aus den Bewerbern eine erste Auswahl durchgeführt und seien einige Kandidaten ausgeschieden. Der Berufungswerber habe im weiteren Selektionsverfahren verbleiben können. Die damalige Entscheidung habe auf einem Test beruht, der die Redaktions- und Konzentrationsfähigkeit sowie motorische Fähigkeiten beurteilt habe. Im zweiten Selektionsschritt im Februar 2005 hätten sich die noch vorhandenen Bewerber einem Hearing stellen müssen, in welchem die Kenntnisse über Flugtheorie, die Persönlichkeit und Eignung

für das Grundsatzkonzept der Flugleitung beurteilt worden seien. In diesen beiden Selektionsschritten seien so viele Bewerber ausgeschieden worden, dass nicht genügend Anwärter für einen sinnvollen Betrieb eines flugpolizeilichen Kurses vorhanden gewesen seien. Aus diesem Grund habe er bis November 2005 seinen Dienst als Polizist versehen müssen, obwohl er die zweite Selektionshürde positiv absolviert hatte. Bis zu diesem Zeitpunkt habe allerdings nicht gewusst, wann eine definitive Entscheidung gefällt werden würde. Mit November 2005 habe die dritte Selektionsphase begonnen, in welcher ebenfalls Kandidaten abgelehnt worden seien. Bis zur endgültigen Versetzung zur Flugpolizei am 1. August 2006 habe auch der Berufungswerber damit rechnen müssen, jederzeit abgelehnt werden zu können. Formell sei er bis dahin nur zugeteilt gewesen und hätte diese Zuteilung jederzeit wieder aufgehoben werden können, wenn seine Fortschritte als Flugpolizist in Frage gestellt worden wären. Das entscheidende nachträgliche Ereignis im Sinne des [§ 295a BAO](#) sei daher nach Ansicht des Berufungswerbers am 1. August 2006 eingetreten und ergäbe sich daraus, dass eine Abänderung nach [§ 295a BAO](#) bis zum 31. Dezember 2012 möglich und nicht verjährt sei. Die Grundausbildung zum Hubschrauberpiloten habe er daher vor dem 1. August 2006 nicht beruflich verwerten können. Die Tätigkeit als Flugpolizist übe er gewinnbringend aus. Zusammengefasst seien die für den an Antrag nach [§ 295a BAO](#) wesentlichen Merkmale, erstens, dass der Berufungswerber in den Jahren 2002 und 2003 Aufwendungen getragen habe, welche Werbungskostencharakter haben würden, zweitens wirke sich das „*abgabenrechtliche Ereignis auf die Vergangenheit, eben auf die Jahre 2002 und 2003*“ aus und drittens sei dieses Ereignis nachträglich eingetreten. Deshalb ersuche der Berufungswerber das Ermessen in seinem Sinne zu üben und seinen Anträgen stattzugeben. Das angesprochene rückwirkende Ereignis sei der fixe Wechsel von der normalen zur Flugpolizei des Bundesministeriums für Finanzen gewesen. Dieser habe am 1. August 2006 stattgefunden. Erst zu diesem Zeitpunkt hätten die potentiellen Werbungskosten der Jahre 2002 bis 2003 als Werbungskosten dieser Jahre beurteilt werden können, da von Werbungskosten in Zusammenhang mit einer ausgeübten oder verwandten Tätigkeit dann auszugehen sei, wenn die durch die Bildungsmaßnahme erworbenen Kenntnisse im wesentlichen Umfang verwertet werden könnten. Bei der Verjährung gelte für [§ 295a BAO](#) eine Sonderregelung, eine Anlaufhemmung. Die Verjährungsfrist beginne mit Ablauf des Jahres zu laufen, in welchem das (rückwirkende) Ereignis eingetreten sei und sei mit der absoluten Verjährung begrenzt. Die Verjährung beginne beim Berufungswerber mit Ablauf des Jahres 2006 und ende unter Berücksichtigung des Verlängerungsjahres aufgrund des Ergehens der Steuerbescheide 2002 und 2003 im Jahr 2004 mit 31. Dezember 2012. Entscheidend sei der Eintritt des rückwirkenden Ereignisses und die nicht die Kenntnis des Berufungswerbers davon. Der Berufungswerber beantrage daher die Werbungskosten 2002

und 2003 zur Veranlagung zuzulassen und stelle die Kosten ein weiteres Mal dar. Sein Streben Flugpolizist zu werden und die Verwertung der erworbenen Kenntnisse sei durch seine hauptberufliche Tätigkeit als Flugpolizist beim Bundesministerium für Inneres eindeutig dokumentiert. Sämtliche Unterlagen seien dem Finanzamt bereits übermittelt worden. Alle beschriebenen Kosten seien beruflich veranlasst. Der Erwerb des Privatpilotenhubschrauberscheins sei unumgänglich für den Erwerb des Berufspilotenhubschrauberscheines. Auch die Lohsteuerrichtlinien 2002 würden nahe legen, dass Bildungsmaßnahmen, welche sowohl berufsspezifischen Bedürfnissen Rechnung tragen würden, als auch dem Bereich der privaten Lebensführung zugeordnet werden könnten, bei Vorliegen einer beruflichen Notwendigkeit Werbungskosten seien. Die Kenntnisse und Fähigkeiten, welche der Berufungswerber durch den Privathubschrauberpilotenschein erworben habe, seien für den beruflichen Aufstieg des Berufungswerbers unabdingbar gewesen. Durch diese Ausbildung habe er eine Steigerung seiner Verdienstmöglichkeiten erreicht und verdiene nun tatsächlich ein deutlich höheres Nettoeinkommen. Das Führen eines Hubschraubers des Bundesministeriums für Inneres sei weit von einer als Hobby betriebenen Fliegerei entfernt. Die dafür notwendige umfassende, zeit- und kostenintensive Ausbildung könne nicht mehr mit persönlichen Neigungen in Zusammenhang gebracht werden. Da die Privathubschrauberpilotenlizenz Voraussetzung für die Berufspilotenhubschrauberlizenz sei, müsse dieser Teil der Ausbildung einheitlich beurteilt werden. Um die nunmehr gestiegenen Einnahmen als Flugpolizist zu erreichen, habe er die sehr teure Ausbildung finanzieren müssen und solle dies bei der Ermessensabwägung berücksichtigt werden.

Mit Telefax vom 19. Juni 2012 hat der Berufungswerber den Antrag auf mündliche Verhandlung vor dem Berufungssenat ([§ 282 Abs. 1 Z 1 BAO](#) und [§ 284 Abs. 1 Z 1 BAO](#)) zurückgezogen.

Über die Berufung wurde erwogen:

A) Werbungskostencharakter der Aufwendungen des Berufungswerbers für den Erwerb der Privatpiloten- und Berufspilotenhubschrauberlizenz in den Jahren 2002 und 2003

Unstrittig ist, dass der Berufungswerber im Jahr 2002 € 17.946,04 und im Jahr 2003 € 16.393,38 aufgewendet hat, um den Privatpilotenhubschrauberschein, die Funkausbildung und den Berufspilotenhubschrauberschein zu erwerben und dies in den Abgabenerklärungen 2002 und 2003 vom 11. Mai 2004 nicht geltend gemacht hat.

Nach [§ 16 Abs. 1 EStG 1988](#) in der für die Jahre 2002 (BGBl. I Nr. 144/2001) und 2003 (BGBl. I Nr. 155/2002) geltenden Fassungen und sind Werbungskosten die Aufwendungen

oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Dazu zählen nach [§ 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988](#) auch Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit (2002) und ab 2003 auch die Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die eine Tätigkeit in einem neuen Berufsfeld ermöglichen.

Der Berufungswerber war nach eigenem Vorbringen seit 1. Juli 1993 Polizist. Innerhalb des Berufsbildes des Polizisten gibt es die unterschiedlichsten Ausprägungen und Rollen. Angefangen vom Streifen- und Überwachungsdienst, dem Ermittlungs- und Erkennungsdienst, dem Verkehrsdienst, der Gefahrenabwehr gibt es etwa auch die See- und Strompolizei, alpine Einsatzgruppen, Verhandlungsgruppen, Beamte von Diensthundeeinheiten und andere Einsatzeinheiten.

Dabei kommen unterschiedlichste technische Geräte von gepanzerten Fahrzeugen, PKW, LKW, Motorräder und Boote und auch Luftfahrzeuge zum Einsatz.

Es versteht sich von selbst, dass für die verschiedenen Einsatzgebiete besondere Fähigkeiten und Kenntnisse erforderlich sind, welche nicht in der Grundausbildung von vornherein für alle künftigen Polizisten gelehrt werden. Sollen also Fähigkeiten und Kenntnisse erlangt werden, welche notwendig sind, um auf andere Weise als bisher als Polizist eingesetzt zu werden, so kann kein Zweifel daran bestehen, dass es sich um berufliche Fortbildung im Sinne des [§ 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988](#) handelt, da es sich nach herrschender Lehre und Judikatur dann um Fortbildung handelt, wenn bisherige berufliche Kenntnisse und Fähigkeiten verbessert werden, um im bereits ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden.

Dabei ist es ausreichend, dass die absolvierten Fortbildungsmaßnahmen dazu geeignet sind, das angestrebte Ziel zu erreichen (vergleiche VwGH 19.10.2006, 2005/14/0117 unter Hinweis auf Vorjudikatur). Es kommt daher nicht darauf an, ob das angestrebte Ziel einer Verbesserung der beruflichen Lage tatsächlich erreicht wird, sondern nur, ob die Fortbildungsmaßnahme dazu geeignet ist, dies zu ermöglichen.

Umgemünzt auf den Berufungswerber kann daher ebenfalls kein Zweifel bestehen, dass der Erwerb des Berufspilotenhubschrauberscheins dazu geeignet ist, die Position des Polizeipiloten zu erreichen. Auch bei allen Mitbewerbern des Berufungswerbers, die es trotz des Erwerbs der entsprechenden Flugberechtigungen nicht geschafft haben, eine Position als Flugpolizist zu erwerben, sind vergebliche (frustrierten) Aufwendungen für den beruflichen Erwerb einer Fluglizenz als Werbungskosten anzuerkennen.

Bedenkt man, dass der Berufungswerber bei der Abgabe der Abgabenerklärungen 2002 und 2003 im Jahr 2004 sogar darauf hinweisen hätte können, dass er beabsichtigte sich für die Dienst als Polizeipilot zu bewerben, so wäre es schon damals beim Erlassen der Einkommensteuerbescheide 2002 am 19. Mai 2004 und 2003 am 16. Juni 2004 möglich gewesen, diese (allenfalls bis zur Bewerbung am 4. November 2004 vorläufig nach [§ 200 Abs. 1 BAO](#)) als Werbungskosten anzuerkennen.

Dies gilt auch für die Kosten für den Erwerb des Privatpilotenhubschrauberscheins, wie auch der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 28. Februar 2012 für eine Umschulung zum Berufspiloten klargestellt hat (VwGH 28.2.2012, 2009/15/0105: „Zu den Werbungskosten zählen nach [§ 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988](#) in der ab der Veranlagung 2003 geltenden Fassung des AbgÄG 2004, BGBI. I Nr. 180, u.a. die Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen. Demgegenüber dürfen gemäß [§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988](#) bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung nicht abgezogen werden, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen. Der Verwaltungsgerichtshof teilt die Auffassung der belangten Behörde, dass es sich bei den Aufwendungen zum Erwerb des Privatpilotenscheines nach der Lebenserfahrung nicht um solche nach [§ 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988](#), sondern um solche der allgemeinen Lebensführung handelt. Auch die im angefochtenen Bescheid vertretene Auffassung, dass Aufwendungen für den Privatpilotenschein zu vorweggenommenen Werbungskosten führen können, wenn die Ausbildung zum Privatpiloten Teil einer durchgehenden Schulung zum Verkehrspiloten ist, stößt auf keine vom Verwaltungsgerichtshof aufzugreifenden Bedenken, weil der Besitz eines Privatpilotenscheines gemäß § 37 Abs. 1 lit. a der im Streitzeitraum geltenden Verordnung des Bundesministeriums für Verkehr und Elektrizitätswirtschaft, betreffend das zivile Luftfahrtpersonal und die Zivilfluglehrer (kurz: ZLPV), BGBI. 1958/219, Voraussetzung für den Erwerb eines Berufspilotenscheines war. Soweit die belangte Behörde hingegen vermeint, dass die Aufwendungen für einen Privatpilotenschein nur im Falle einer sogenannten "integrierten Ausbildung", wie sie z. B. von der Verkehrspilotenschule der AUA angeboten wird, als Werbungskosten Berücksichtigung finden können, ist sie nicht im Recht.“).

Zu klären bleibt also noch, ob der Berufungswerber die oben beschriebenen Werbungskosten, nachdem die Rechtskraft des Einkommensteuerbescheides 2002 am 19. Juni 2004 und die des Einkommensteuerbescheides 2003 am 16. Juli 2004 eingetreten ist, noch mit den Anträgen vom 1. Februar 2011 geltend machen konnte. Nämlich nur gegen den diese Anträge abweisenden Bescheid datiert vom 28. März 2011 hat der Berufungswerber Berufung erhoben.

B) Wiederaufnahme des Verfahrens für die Einkommensteuer 2002 und 2003 auf Antrag

[§ 303 Abs. 1 lit. b BAO](#) (Dass die Einkommensteuerbescheide 2002 und 2003 durch Fälschung einer Urkunde, falsches Zeugnis oder eine andere gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder erschlichen worden wären oder diese Bescheide von Vorfragen abhängig gewesen wären und

nachträglich über eine solche Vorfrage von der dafür zuständigen Behörde in wesentlichen Punkten anders entschieden worden sei, hat der Berufungswerber nicht behauptet.) sieht vor, dass einem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens stattzugeben ist, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und Tatsachen und Beweismittel neu hervorkommen, welche im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten.

Nach [§ 303 Abs. 2 BAO](#) ist ein Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß [§ 303 Abs. 1 BAO](#) binnen einer Frist von drei Monaten von dem Zeitpunkt an, in welchem der Antragsteller nachweislich von dem Wiederaufnahmsgrund Kenntnis erlangt hat, einzubringen.

Der Gegenstand des Verfahrens für einen Bescheid, welcher die Wiederaufnahme des Verfahrens eines Abgabenbescheid herbeiführen oder ablehnen soll, ist einerseits das Verfahren in dessen Rechtskraft eingegriffen werden soll und andererseits der geltend gemachte Wiederaufnahmsgrund. Es steht deshalb bei einer angestrebten Wiederaufnahme auf Antrag weder der Abgabenbehörde und noch der Abgabenbehörde zweiter Instanz zu den geltend gemachten Wiederaufnahmsgrund durch einen anderen zu ersetzen, sondern es ist bloß zu beurteilen, ob der geltend gemachte Wiederaufnahmsgrund die Voraussetzungen des [§ 303 Abs. 1 BAO](#) genügt (vergleiche Ritz, BAO⁴, § 303 Tz 31 und die dort zitierte Judikatur).

Wie aus dem Antrag vom 1. Februar 2011 erkennbar, hat der Berufungswerber nur das Gespräch mit einem Ausbildungskollegen am 6. September 2010, in welchem ihm dieser darauf aufmerksam gemacht habe, dass er die Aufwendungen für den Privatpilotenhubschrauberschein, die Funkausbildung und den Berufspilotenhubschrauberschein als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit als Polizist geltend hätte machen können, als Wiederaufnahmsgrund gesehen und geltend gemacht, dass er innerhalb von drei Monaten ab diesem Gespräch die Anregung auf Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen nach [§ 303 Abs. 4 BAO](#), nämlich am 25. Oktober 2010, gestellt habe. Der gegenständliche Antrag auf Wiederaufnahme nach [§ 303 Abs. 1 BAO](#) erfolgte daher erst knapp vier Monate nach diesem Gespräch.

Als Wiederaufnahmsgrund nach [§ 303 Abs. 1 lit. b BAO](#) kommen aber nur neu hervorgekommene Tatsachen oder Beweismittel in Betracht (welche im abgeschlossenen Verfahren nicht bekannt waren, nova reperta). Das Gespräch mit dem Ausbildungskollegen des Berufungswerbers hat aber aus der Sicht des Berufungswerbers keine neuen Tatsachen oder Beweismittel hervorgebracht, sondern allenfalls bloß seine rechtliche Beurteilung der Tatsache, dass er in den Jahren 2002 bis 2003 die oben genau geschilderten Kurse besucht hat, geändert. War der Berufungswerber bis zu diesem Gespräch der Überzeugung die

genannten Aufwendungen wären steuerlich irrelevant, so wurde er von seinem Ausbildungskollegen über seinen rechtlichen Irrtum aufgeklärt. War ihm hingegen die Werbungskosteneigenschaft der fraglichen Aufwendungen bekannt, hatte er jedoch schlicht vergessen diese geltend zu machen, so hat ihn der Ausbildungskollege bloß an diesem Umstand erinnert. Beides sind aber keine neu hervorgekommenen Tatsachen oder Beweismittel, sondern handelt es sich allenfalls um neue Erkenntnisse des Berufungswerbers in Hinblick auf die rechtliche Beurteilung der genannten Aufwendungen. Diese sind jedoch kein Wiederaufnahmsgrund im Sinne des [§ 303 Abs. 1 lit. b BAO](#), wie auch das Finanzamt schon richtig festgehalten hat (ständige Judikatur und Lehre siehe etwa Ritz, BAO⁴, § 303 Tz 9 und die dort zitierten Fundstellen). Dass die vom Berufungswerber dargelegten Umstände dem Finanzamt nicht bekannt waren, wäre unter Umständen bei einer Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen nach [§ 303 Abs. 4 BAO](#) zu beachten. Eine solche ist aber hier nicht Verfahrensgegenstand und auch wegen der eingetretenen Verjährung nicht mehr möglich ([§ 304 erster Satz BAO](#)).

Fehlt es daher an einem Wiederaufnahmsgrund nach [§ 303 Abs. 1 BAO](#) ist die Berufung gegen die Abweisung des Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens auch abzuweisen und ist es gleichgültig, dass der Berufungswerber mit seinem Antrag auch die Frist nach [§ 303 Abs. 2 BAO](#) versäumt hätte.

Angemerkt sei, dass wenn der Berufungswerber das Entstehen die nun schon oft dargestellten Werbungskosten in den Jahren 2002 und 2003 als Wiederaufnahmsgründe genannt hätte, auch dies nicht zum Erfolg eines Antrages auf Wiederaufnahme nach [§ 303 Abs. 1 BAO](#) hätte führen können. Diese Werbungskosten und Tatsachen waren dem Finanzamt im Zeitpunkt des Erlassens der Einkommensteuerbescheide 2002 und 2003 zwar nicht bekannt und wären daher grundsätzlich als Wiederaufnahms Gründe geeignet gewesen. Nähme man an, dass den Berufungswerber kein grobes Verschulden am Nichtgeltendmachen dieser Werbungskosten getroffen habe, so hätte die Frist des [§ 303 Abs. 2 BAO](#) jedenfalls drei Monate nach dem Erlassen der Bescheide für den Einkommensteuerbescheid 2002 also am 19. August 2004 und für den Einkommensteuerbescheid 2003 am 16. September 2004 geendet, da der Berufungswerber diese Tatsachen im Zeitpunkt des Erlassens der Einkommensteuerbescheide 2002 und 2003 ja bereits bekannt hat.

C) Antrag gemäß [§ 295a BAO](#) für die Einkommensteuer 2002 und 2003

Nach [§ 295a BAO](#) kann auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen ein Bescheid insofern abgeändert werden, als ein Ereignis eintritt, welches abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruches hat.

Unter solchen „*nachträglichen Ereignissen*“ versteht man also Tatsachen, welche zum Zeitpunkt des Erlassens des zu ändernden Bescheides noch nicht existiert haben (nova producta) und welche sich abgabenrechtlich auf den Abgabenanspruch auswirken.

Eine solche Wirkung in die Vergangenheit kann nur dort auftreten, wo die Abgabenvorschriften dies vorsehen (herrschende Lehre und Judikatur, siehe zum Beispiel Ritz, BAO⁴, § 295a Tz 4). Beispiele für abgabenrechtliche Vorschriften, die in diese Kategorie fallen sind etwa die nachträgliche Entrichtung von Erbschaftsteuer für die Anrechnung nach [§ 24 Abs. 5 EStG 1988, § 30 Abs. 7 EStG 1988, § 31 Abs. 4 EStG 1988](#), die Entrichtung ausländischer Abgaben, welche nach einem Doppelbesteuerungsabkommen oder nach [§ 48 BAO](#) auf die inländische Abgabenschuld anzurechnen sind, der nachträgliche Ersatz von Aufwendungen, welche als außergewöhnliche Belastungen nach [§ 34 EStG 1988](#) geltend gemacht worden waren, rückwirkende Berücksichtigung bei stichtagsbezogenen Abgaben (wie etwa Spekulationseinkünften, Veräußerungsgewinn, Aufgabegewinn et cetera), in der Zukunft liegende Änderungen der Bemessungsgrundlage für Gebühren und Verkehrssteuern, Fristabhängige Abgaben, für welche die Frist zum Zeitpunkt des Erlassens des Bescheides die Frist noch nicht abgelaufen war, et cetera.

Der Berufungswerber sieht die Tatsache, dass er mit am 1. August 2006 endgültig zur Flugpolizei des Bundesministeriums für Inneres überstellt wurde, als solches rückwirkendes Ereignis.

Wie schon unter A) ausgeführt, hatte diese Tatsache aber keinerlei Auswirkung auf die Höhe des Abgabenanspruches für die Jahre 2002 bis 2003. Bereits mit dem Aufnehmen der Fortbildung zum Flugpolizist im Jahr 2002 ist nämlich der Anspruch des Berufungswerbers entstanden, diese Aufwendungen als Werbungskosten geltend zu machen. Auch vorweggenommene und sogar frustrierte Werbungskosten sind als solche im Jahr, in welchem sie aufgewendet wurden, anzuerkennen.

Dass der Berufungswerber, möglicherweise aus rechtlicher Unwissenheit, vergessen hat, die Werbungskosten für den Privatpilotenhubschrauberschein, die Funkausbildung und den Berufspilotenhubschrauberschein in die Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung 2002 und 2003 am 11. Mai 2004 aufzunehmen, spielt dabei keine Rolle.

Wenn kein rückwirkendes Ereignis im Sinne des [§ 295a BAO](#) vorliegt, ist ein entsprechender Antrag abzuweisen. Beim Berufungswerber fehlen in Hinblick auf die Einkommensteuer 2002 und 2003 rückwirkende Ereignisse mit Wirkung auf Bestand und Umfang der Abgabepflicht und war die Berufung daher auch in diesem Punkt abzuweisen.

Linz, am 19. Juni 2012