



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Josef Rathmayr, Steuerberater, 4070 Eferding, vom 2. April 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz vom 16. März 2007 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Der Bw. betreibt ein technisches Büro für Elektrotechnik und ein sicherheitstechnisches Zentrum; als Sachverständiger für Transport ist er für Speditionen im Bereich Ladungssicherung, Verpackungsprüfung und Restwertschätzung tätig. Die Sachverständigkeit erfordert lt. seinen Angaben eine möglichst rasche Verfügbarkeit vor Ort, er reist vielfach gemeinsam mit den Qualitätsbeauftragten der Speditionen an. Niederlassungen der Speditionen und mögliche Einsatzorte für die Zukunft sind die BRD, Italien, Bulgarien, Ungarn, Tschechische Republik und Rumänien. Die Anreise erfolgte bisher mittels Pkw des nunmehrigen Bw.

Er verfügt über eine Privatpilotenausbildung und einen Privatpilotenschein, weiters absolvierte er die Ausbildung zum Berufspiloten. Er beantragte, diese Ausbildungskosten zum Berufspiloten als Betriebsausgaben abzuziehen bzw. machte er den damit in Zusammenhang stehenden Vorsteuerabzug geltend, was anlässlich einer Betriebsprüfung von der Abgabenbehörde erster Instanz nicht als Betriebsausgaben qualifiziert wurde und in der Folge der Vorsteuerabzug ebenfalls nicht erfolgte.

In einer rechtzeitig dagegen eingebrachten Berufung wurde dazu im Wesentlichen vorgebracht, dass der Bw. "nicht als Berufspilot tätig sei und auch keine Einkünfte als Berufspilot erzielt, er hat auch nicht vor, in Zukunft als Berufspilot tätig zu werden. Für jemanden, der nicht als Berufspilot tätig ist und als solcher Flugzeuge der Gewichtsklasse C oder der Gewichtsklasse D zu führen hat, macht es hinsichtlich der fliegerischen Befugnisse und Berechtigungen keinen Unterschied, ob er lediglich über den Privatpilotenschein verfügt oder über den Berufspilotenschein. Der entscheidende Unterschied besteht darin, dass der Privatpilotenschein nur zum unentgeltlichen und nicht gewerbsmäßigen Führen bestimmter Flugzeuge im Flug berechtigt (§ 28 Zivilluftfahrt-Personalverordnung, BGBl. Nr. 219/1958), während der Berufspilotenschein berechtigt zum unentgeltlichen oder entgeltlichen, nicht gewerbsmäßigen oder gewerbsmäßigen Führen bestimmter Flugzeuge (§ 36 Zivilluftfahrt-Personalverordnung). Die durch den Berufspilotenschein erworbene Berechtigung, für mitbeförderte Personen Entgelte in Rechnung stellen zu können, erschließe ihm die Möglichkeit, im ausgeübten Beruf als Sachverständiger zusätzliche Einnahmen zu erzielen. Er habe dadurch einen Wettbewerbsvorteil gegenüber anderen Mitbewerbern.

Die Abgabenbehörde erster Instanz stimmt den Sachverhaltsäußerungen in einer Stellungnahme zur Berufung grundsätzlich zu. Mit Verweisen auf diverse Entscheidungen des UFS und Erkenntnisse des VwGH wurde argumentiert, dass eine Abzugsfähigkeit der geltend gemachten Kosten nicht zustehe, da eine Tätigkeit als Berufspilot nicht angestrebt werde, sondern lediglich die Mobilität im bereits ausgeübten Geschäftszweig verbessert werden solle. In einer Gegenäußerung dazu wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass der Bw. seine Aufträge nur erhalte, wenn er

1. eine "Mobilitätsgarantie für die Umsetzung von Gutachten" abgebe.
2. Seien die Kosten zu beachten: Die Anmietung eines Flugzeuges samt Piloten für diese Tätigkeit verursache wesentlich höhere Kosten: So koste beispielsweise ein Flug Linz-Budapest-Linz bei einem gewerblichen Flugunternehmen ca. 5.000,00 €, während bei einem Flug, ausgeführt vom Bw. mit eigener Berechtigung als Berufspilot ca. 1.500,00 € zur Verrechnung kommen würden. Derartiges den Auftraggebern anbieten zu können sei ein wesentlicher Wettbewerbsvorteil gegenüber anderen Mitbewerbern am Markt und diene daher wesentlich der Sicherung seiner Einkünfte aus diesem Tätigkeitsfeld. Zu derartigen Einsätzen reise ja nicht der Bw. allein an, Mitreisende seien Fachkräfte der Speditionen für Qualitätssicherung, Iso- und Abfallbeauftragte der Speditionen. Nicht rasche Verfügbarkeit vor Ort im Fall einer Kontrolle oder eines Zwischenfalls bei einem Transport bedeute verlängerte Stehzeiten des betroffenen Fahrzeuges und somit höhere Kostenbelastungen für das Unternehmen. Allein diese raschere Verfügbarkeit vor Ort im Bedarfsfall und der sich daraus ergebende Wettbewerbsvorteil gegenüber anderen Anbietern dieser Leistungen waren die

Ursache dafür, dass sich der Bw. der Mühe, die mit der Erlangung des Berufspilotenscheins verbunden war, unterzog.

In einem telefonischen Vorhalt wurde der Bw. ersucht, Nachweise hinsichtlich der Abgabe einer Mobilitätsgarantie für die Umsetzung von Gutachten gegenüber seinen Auftraggebern und der Kostengünstigkeit durch vom Bw. durchgeführte Flüge zu erbringen bzw. mitzuteilen, wer der Inhaber der von ihm geflogenen Flugzeuge sei, wie viel Zeit zwischen Bestellung und Zurverfügungstellung eines Flugzeugs vergehe.

In einer dazu ergangenen Beantwortung wurde mitgeteilt:

Ad 1./Auftraggeber: Eine Spedition bestätigte, dass in Aussicht gestellt sei mit dem Bw. als Sachverständigem auf seinem Gebiet "künftig in allen inländischen und im Speziellen auch in den im Ausland befindlichen Niederlassungen vertraglich zusammen zu arbeiten". Diese würden aus Zeitgründen und wegen der großen Entfernung auf Grund der Berufspilotenlizenz durch den Bw. angeflogen, der Transport mit dem Flugzeug für Speditionsmitarbeiter sei angedacht.

Ad 2./Kosten: Nachweise hinsichtlich der Flugkosten bei einem gewerblichen Flugunternehmen für einen Flug Linz-Budapest-Linz wurden nicht erbracht, dafür Wien-Klagenfurt-Wien, Wien-München-Wien, Wien-Sofia-Wien, Wien-Bukarest-Wien.

Ad 3.: Lt. Angaben des Bws. seien die ihm zur Verfügung stehenden Flugzeuge in Linz-Hörsching stationiert, die Verfügbarkeit einer gewerblichen Flugmöglichkeit liege bei drei bis sieben Tagen; die Mindestanzahl der fliegenden Besatzung bei gewerblichen Flügen sei zwei, da er jedoch nicht Mitarbeiter der Charterfirma sei, falle er nicht unter die "Verpflichtung der Doppelbesatzung". Die "Vorlaufzeit für die Einsatzbereitschaft mit Flugzeug für organisierte Flüge liegt bei zwei bis drei Tagen".

Der Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 284 Abs. 1 Z. 1 BAO wurde zurückgezogen.

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

- Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.
- Gemäß § 16 Abs. 1 Z. 10 EStG 1988 i.d.F. AbgÄG 2004, BGBl. I 2004/180 sind Werbungskosten Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit und Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufs abzielen.

- Gemäß § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. a EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, 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.

- Gemäß § 12 Abs. 2 Z. 2 lit. a UStG 1994 gelten nicht als für das Unternehmen ausgeführt Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einführen, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) iSd. § 20 Abs. 1 Z. 1 bis 5 des EStG 1988 sind.

Es ist nun grundsätzlich festzustellen, ob die Berufspilotenausbildung des Bws. als Aus- und Fortbildungsmaßnahme in Zusammenhang mit der von ihm ausgeübten Sachverständigkeit oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit zu sehen ist (dies deshalb, da der Bw. glaubhaft ausführt, dass er die tatsächliche Ausübung eines anderen Berufs nicht anstrebt).

Die Sachverständigkeit des Bws. besteht in der Beurteilung diverser Sachverhalte vor Ort. Seine Beauftragung mit der Ausübung der Sachverständigkeit durch seine Auftraggeber erfolgt auf Grund diverser (geforderter) fachlicher Qualifikationen, nicht aber deshalb, weil er über eine Privat- oder Berufspilotenausbildung verfügt.

Er bezweckt nun für seine Sachverständigkeit einen größeren Kundenanteil zu akquirieren, indem er durch persönliche Flugabsolvierung (und allfällige Mitbeförderung von Speditionsmitarbeitern) schneller vor Ort ist als andere Sachverständige, die keine Pilotenausbildung haben. Es ist darauf hinzuweisen, dass es ihm auch vor Absolvierung der Berufspilotenausbildung frei stand, mit dem Flugzeug (auch unter Mitnahme von Speditionsmitarbeitern) anzureisen und so ev. schneller verfügbar zu sein als andere Sachverständigenkollegen, da es ihm – unbestritten – frei stand, auch als Privatpilot Personen mitzubefördern, er jedoch für die Personenbeförderung – im Unterschied zu Berufspiloten – kein Entgelt verlangen durfte.

A) Wenn also die schnellere Verfügbarkeit vor Ort – samt Personenmitbeförderung – seine Wettbewerbsaussichten verbessern würde, wäre lt. obiger Ausführungen eine Berufspilotenausbildung obsolet; die Privatpilotenausbildung und in der Folge schnellere Verfügbarkeit vor Ort samt Personenmitbeförderung scheint jedoch in Wahrheit diesen Wettbewerbsvorteil nicht im gewünschten Ausmaß gebracht zu haben, weshalb der Bw. nun plante, nach erfolgter Berufspilotenausbildung gegen Entgelt Speditionsmitarbeiter mitzubefördern (die er bisher als bloßer Privatpilot nur kostenlos mitbefördern durfte). Schon allein diese unlogische Argumentation des Bws. kann nicht dazu führen, die Ausgaben für die Berufspilotenausbildung als durch den Betrieb des Sachverständigen veranlasst zu qualifizieren, da nicht einsichtig ist, dass Klienten ihn nun vermehrt engagieren werden, wenn seine Leistungen "teurer" werden durch die Verrechnung von Kosten für mitfliegende

Speditionsmitarbeiter (die angeblich schnellere Verfügbarkeit vor Ort auf Grund der Möglichkeit, mit einem Flugzeug anzureisen anstatt mit einem Pkw zu fahren, bestand ja bereits wie die Möglichkeit zur – kostenlosen – Mitnahmen von Speditionsmitarbeitern vorher durch die Möglichkeiten des Privatpilotenscheins).

Es ist auf Grund der Lebenserfahrung und der Kenntnis der wirtschaftlichen Prozesse nicht vorstellbar, dass Klienten für dasselbe Angebot bei erhöhten Preisen (für Mitbeförderung von Speditionsmitarbeitern) erhöhtes Anbotsinteresse zeigen sollen.

Wenn der Bw. das o.a. Schreiben einer Spedition vorweist, so ist daraus nicht ersichtlich, dass diese Spedition auf jeden Fall und gegen Entgelt ihre Mitarbeiter vom Bw. befördern lassen will ("..... der Transport mit dem Flugzeug für Mitarbeiter ist angedacht"), sowie bringt der Satz in diesem Schreiben, wonach "die Niederlassungen aus Zeitgründen und wegen der großen Entfernungen ..... mit dem Flugzeug angeflogen werden, da er über eine Berufspilotenlizenz verfügt" nichts für die Berufung, da – w.o.a. – auch mit einer Privatpilotenlizenz dieser Effekt erreicht werden kann.

Es ist in der Folge auch nicht auf die Verfügbarkeit von Flugzeugen, "Vorlaufzeit für Einsatzbereitschaft" u.ä. einzugehen.

B) Des Weiteren ist grundsätzlich auszuführen, dass die Tätigkeit eines Berufspiloten ein eigenständiges Berufsbild (wie o.a.) bietet.

Selbiges ist zu sagen bezüglich der Sachverständigkeit des Bws., die auf fachliche Kenntnisse im Bereich der Ladungssicherung, Verpackungsprüfung und Restwertschätzung abstellt.

Keinesfalls jedoch ist mit dieser Sachverständigkeit im fachlichen Bereich das Pilotieren eines Flugzeugs (egal ob mit Privat- oder Berufspilotenschein) verbunden.

Es kann in der Folge keinesfalls bei Ausbildung zum Berufspiloten die Fortbildung zum Sachverständigen im geschilderten Bereich des Bws. erreicht werden. Dies wird gestützt durch das Erkenntnis des VwGH vom 24.6.2002, 2001/15/0184, wonach Fortbildung dann vorliegt, wenn jemand seine bisherigen beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten verbessert, um im bereits ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden: Die beruflichen Kenntnisse des Bws. lagen eindeutig im Bereich der Sachverständigkeit und wurde er auch in diesem Bereich von seinen Klienten engagiert – hätte er nur eine Pilotenausbildung, würden seine Klienten ihn nicht engagieren, da sie ihn ja als Sachverständigen brauchen.

Sollte der Bw. nun der Meinung sein, dass die Kosten für die Berufspilotenausbildung Ausbildungskosten sind, so ist zu untersuchen, ob der Beruf des Berufspiloten mit dem Beruf des Sachverständigen im o.a. Fach in Zusammenhang steht (Doralt, EStG, Kommentar, Band II, § 16 Tz. 203/3 ff), wobei ein Zusammenhang der Ausbildungsmaßnahmen mit der

konkret ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit dann gegeben ist, wenn die erworbenen Kenntnisse in einem wesentlichen Umfang im Rahmen dieser Tätigkeiten verwendet werden können (Tz. 203/4/1, a.a.O.): Dass die im Zuge der Berufspilotenausbildung erworbenen Kenntnisse keinesfalls in einem wesentlichen Umfang im Rahmen der Sachverständigentätigkeit verwertet werden können ist evident: Bei der vom Bw. ausgeübten und oben geschilderten Sachverständigentätigkeit können Kenntnisse des Flugwesens, die der Bw. bei Ausbildung zum Berufspiloten erwirbt, nicht einfließen, da seine Thematiken dieses Sachverständigenfachwissen nicht betreffen.

Es liegen in der Folge hinsichtlich der Kosten durch Erlangung des Berufspilotenscheins auch keine Berufsausbildungskosten vor.

Es sind in der Folge diese Kosten als nicht abzugsfähige Ausgaben gemäß § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. a EStG 1988 zu qualifizieren, da sie mangels Qualifikation als Berufsausbildungs- oder Fortbildungskosten auf Grund ihres Vorliegens im persönlichen Bereich des Bws. seine Lebensführung betreffen, wobei auf Grund obiger Ausführungen ad A) nicht davon auszugehen ist, dass die Kosten zur Erlangung des Berufspilotenscheins seine wirtschaftliche Stellung als Steuerpflichtiger mit sich bringt und die Berufspilotenausbildung (ebenfalls auf Grund der Ausführungen ad A) zum dadurch teureren Angebot seitens des Bws.) auch nicht zur Förderung seines Berufs als Sachverständiger erfolgt.

Es war in der Folge auf Grund der Qualifizierung als nicht abzugsfähige Ausgaben gemäß § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. a EStG 1988 auch der Vorsteuerabzug nicht möglich, da die erbrachte Leistung nicht als für das Unternehmen des Bws. ausgeführt gilt (§ 12 Abs. 2 Z. 2 lit. a UStG 1988).

- Es war aus den angeführten Gründen spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 4. Jänner 2008