



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Mayer GmbH, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, 4020 Linz, Kudlichstraße 41-43, vom 3. März 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 4. Dezember 2009 betreffend Einkommensteuer 2007 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der im angefochtenen Bescheid angeführten Abgabe betragen:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2007	Einkommen	88.920,63 €	Einkommensteuer	36.049,26 €
			- anrechenbare Lohnsteuer	-38.481,02 €
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)				-2.431,76 €

Die Berechnung der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Abgabe sind dem als Anlage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

## Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber erzielte im Berufungsjahr Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Linienpilot bei einer Flugliniengesellschaft. In seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2007 beantragte er unter anderem neben hier nicht strittigen Werbungskosten die Anerkennung folgender Aufwendungen als Werbungskosten: Frühstückskosten im Rahmen seiner Auslandsreisen in Höhe von 762,65 €; Kosten für die Erlangung der Kunstflugberechtigung in Höhe von insgesamt 2.242,94 €. Das Finanzamt berücksichtigte zunächst in einem Einkommensteuerbescheid vom 2. Februar 2009 alle beantragten Werbungskosten. In der Folge wurde der Bescheid gemäß § 299 BAO aufgehoben und mit 4. Dezember 2009 ein neuer Einkommensteuerbescheid 2007 erlassen. Mit diesem Bescheid wurden die Frühstückskosten lediglich in Höhe von 32,92 € anerkannt, da die restlichen Unterlagen, die hiezu vorgelegt wurden, nur Aufwendungen für die Minibar o.ä. aufwiesen. Die Aufwendungen für die Kunstflugberechtigung wurden mit der Begründung nicht anerkannt, dass diese den nichtabzugsfähigen Kosten der privaten Lebensführung zuzuordnen seien.

In der gegen den Bescheid eingebrachten Berufung wurde sinngemäß ausgeführt:

Zu Aus- und Fortbildungskosten zum Kunstflieger: diese Aufwendungen würden der Verbesserung der Kenntnisse und Fähigkeiten im bisher ausgeübten Beruf als Pilot dienen (eine Bestätigung des Dienstgebers liege bei). Kunstflug sei die ständige Beherrschung des Flugzeuges in abnormen Flugzuständen, die vom Piloten selbst herbeigeführt werden. Abnorme Flugzustände seien z.B. Strömungsabriss an den Tragflächen mit Abkippen der Flugzeugnase, senkrecht hochfliegen bis zum Stillstand, Fliegen einer Steilkurve mit etwa 80% Schräglage, ohne an Höhe zu verlieren. Es gebe unzählige Fluglage-Manöver. Es gebe auch einfache Manöver wie Looping etc. Es sei dabei die absolute Kontrolle über das Luftfahrzeug zu trainieren. Der Lehrer verändere die Figuren der Flugmanöver absichtlich, der Schüler müsse das Flugzeug wieder in einen normalen Flugzustand bringen. Die abnormen Flugzustände müsse auch ein Linienpilot regelmäßig trainieren, um das Flugzeug wieder sicher in einen normalen Flugzustand bringen zu können. Es könne deshalb nie zuviel Training geben (siehe Pressemeldung über den Vorfall am Hudson River, bei dem der Pilot eine Situation perfekt gemeistert habe und viele Menschenleben gerettet habe). Dieser Pilot habe jahrelang Kunstflug trainiert und betreibe auch Flugsicherheitstrainings. Die Pilotenlizenz müsse halbjährlich durch eine praktische Prüfung (Simulator Check) und eine Theorieprüfung verlängert werden. Eine der Aufgaben beim letzten Test sei gewesen, mit Ausfall aller Triebwerke eine Notlandung im Gleitflug zum nächstmöglichen Flugplatz zu machen. Es sei ihm als einem der wenigen gelungen, beim ersten Versuch Punkt genau aufzusetzen. Der Gleitflug sei der Abschluss bei jedem Kunstflugtraining. Wenn man Kunstflug trainiere, erhöhe sich das fliegerische Können. Am Simulator

seien abnorme Flugzustände nur eingeschränkt trainierbar. Er sei einer von wenigen Piloten, die für Flüge nach Innsbruck (einem der schwierigsten Flugplätze der Welt) ausgewählt wurden, habe ein Training für kurze Landebahnen und fliege auch Sonderplätze (z.B. in militärischen Krisengebieten) an. Für solche Flugplätze wähle man Piloten aus, die ein Können über der Norm aufweisen. Hiezu leiste die Kunstflugberechtigung einen wesentlichen Beitrag. Um bei einer Fluggesellschaft Karriere machen zu können, seien ebenfalls zusätzliche Qualifikationen notwendig. Für die Tätigkeit als technischer Pilot sei die Kunstflugberechtigung Voraussetzung, da bei Abnahmeflügen nach größeren Reparaturen ebenfalls Flugmanöver erforderlich seien. Er habe sich auch bei der Europäischen Weltraumbehörde als Astronaut beworben, wofür Kunstflugerfahrung erforderlich sei. Sein berufliches Ziel sei jedoch immer noch, bei einer Firma wie etwa Airbus als Testpilot unterzukommen, was Kunstflugtraining zur Voraussetzung habe. Im Übrigen sei durch viele Konkurse großer Airlines der Arbeitsmarkt von „normalen Piloten“ überschwemmt, nur wenn man besondere Qualifikationen aufweise, bestehe die Möglichkeit, als Pilot ein Jobangebot zu bekommen. Es werde daher beantragt, die Aus- und Fortbildungskosten zu berücksichtigen.

Zu den Frühstückskosten: Die Verpflegungsaufwendungen (Hotel-Minibarrechnungen) würden ausschließlich Kosten des Frühstücks betreffen, da er sich oft wegen nicht geöffneter Frühstücksräume und aus Zeitgründen aus der Minibar mit Müsli-, Schokoriegel oder Nüssen und Getränken (Mineralwasser, Orangensaft etc.) versorgen müsse. Bei Dienstantritt in den Morgenstunden sei ein klassisches Frühstück im Hotel oft nicht möglich. Daher bleibe nur die Möglichkeit aus der Minibar zu konsumieren.

Der Berufung lag eine Bestätigung des Arbeitgebers bei, laut der ergänzende fliegerische Qualifikationen vom Flugbetrieb erwünscht und auch hilfreich für eine weitere Karriere im Unternehmen seien. Eine Kunstflugberechtigung erweitere durch die Übung mit außergewöhnlichen Fluglagen die Befähigung als Pilot hinsichtlich Flugsicherheitsbelange.

In einem mit 31. Mai 2010 datierten ergänzenden Schriftsatz stellte der steuerliche Vertreter des Berufungswerbers einen Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Im Zuge des weiteren Berufungsverfahrens sprach der Berufungswerber beim Unabhängigen Finanzsenat vor und erläuterte Voraussetzungen, Ablauf, Ziele und Möglichkeiten der Kunstflugausbildung. Ergänzend zum schriftlichen Vorbringen in der Berufung ergaben sich hieraus folgende Feststellungen: Die Ausbildung verläuft individuell in Form von Einzelstunden und ist abhängig von der fliegerischen Vorbildung. Voraussetzung ist eine gültige Fluglizenz. Nach Abschluss der Kunstflugausbildung (bestandener Prüfung) wird die Befähigung hiezu in die bestehende Fluglizenz eingetragen. Die Kunstflugausbildung befähigt für sich allein zu keiner bestimmten beruflichen Tätigkeit, ist jedoch für bestimmte Aufgaben im Rahmen des Flugbe-

etriebes Voraussetzung, z.B. für den Posten eines „technischen Piloten“. Dessen Aufgabengebiet umfasst unter anderem die Abwicklung von Test- und Abnahmeflügen nach Reparaturen, bei welchen auch abnorme Flugzustände bewusst herbeigeführt und sicher abgehandelt werden müssen. Dieser Posten wird ausgeschrieben, die Besetzung erfolgt nach einem Assessment-Verfahren und ist höher dotiert als die derzeitige Tätigkeit des Berufungswerbers. Für den Posten eines Fluglehrers im Rahmen des Betriebes war die Ausbildung früher Voraussetzung, nunmehr genügen hierfür aufgrund einer behördlichen Änderung zwei Einheiten „Gefahrenreinweisung“. Für die derzeitige Tätigkeit des Berufungswerbers besteht der Sinn dieser Ausbildung in erster Linie in einer Erhöhung der Flugsicherheit. Die für seine Tätigkeit bedeutsamen Kenntnisse bestehen darin, dass Gefahrensituationen richtig eingeschätzt werden können und richtig reagiert wird. Im Fall eines Jobabbaus besteht bei diesen Kenntnissen auch größere Chance, den Job zu behalten.

Der Berufungswerber legte überdies dar, dass er derzeit in Begriff sei, eine Kunstflugschule aufzubauen, und dass er plane, diesen Betrieb als zweiten Job neben seinem Beruf als Linienpilot auszuüben. Hiefür sei die Kunstflugausbildung notwendig.

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

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. In diesem Sinn waren folgende Aufwendungen strittig:

#### **1. Frühstückskosten bei Hotelübernachtungen:**

Der Berufungswerber erklärte in seinem Werbungskostenantrag „Reisekosten laut Rechnungen“ in Höhe von 762,65 € und legte in diesem Zusammenhang insgesamt zwanzig Rechnungen aus verschiedenen Hotels vor, die - teils aus Fremdwährungen umgerechnet - in Summe diesen Betrag ergaben.

Bei Vorliegen einer beruflichen Reise können Kosten eines Frühstücks, die zusätzlich zu tatsächlich nachgewiesenen Übernachtungskosten oder bei Fehlen eines Anspruchs auf den Pauschalbetrag bei Beistellung der Unterkunft durch den Arbeitgeber anfallen, in tatsächlicher Höhe als Werbungskosten berücksichtigt werden. Das Finanzamt konnte aus den vorgelegten Rechnungen eindeutig einem Frühstück zurechenbare Kosten lediglich im Ausmaß von 32,90 € feststellen.

In der Berufung wurde hiezu eingewendet, dass die beantragten Kosten ausschließlich das Frühstück betreffen würden, da sich der Berufungswerber häufig wegen nicht geöffneter

Frühstücksräume aus der Minibar mit Riegel, Nüssen und Getränken wie etwa Mineralwasser oder Orangensaft versorgen müsse.

Eine Überprüfung der vom Finanzamt nicht berücksichtigten Beträge ergibt folgendes Bild: drei Rechnungen enthalten den Posten Wellness und Massage; mehrfach finden sich Minibarabrechnungen, die folgende Getränke anführen: Beck`s Gold, Carlsberg Pils, Wodka, Whisky, Heineken Beer, Carlsberg Beer, Vin Blanc, Vin Rouge; weitere Rechnungen enthalten über Room Service bezogene Getränke wie Carlsberg, Heineken, Whisky, Diet Cola, Diet Sprite; vier Rechnungen enthalten den Posten Dinner. Zu diesen Aufwendungen, die auf Grund der Konsumationsposten eindeutig nicht einem Frühstück zugeordnet werden können, kommen Rechnungen, die lediglich die Bezeichnung Minibar, Bar, Etagenservice ohne nähere Angaben der konsumierten Artikel enthalten. Abgesehen davon, dass diese Rechnungen auf Grund der fehlenden Angaben als Nachweis nicht geeignet sind, erfolgte die Konsumation laut dieser Rechnungen jeweils an den Ankunftstagen, sodass allein aus diesem Grund der Berufungseinwand hier nicht zutreffen kann.

Das Finanzamt hat daher nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates zu Recht die verbleibenden Beträge nicht als Werbungskosten berücksichtigt.

## 2. Aufwendungen für den Erwerb der Kunstflugberechtigung:

Nach § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 sind Werbungskosten auch 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 Berufes abzielen.

In den Erläuterungen zur Regierungsvorlage (1766 BlgNR XX. GP) wird zu dieser mit dem StRefG 2000 eingefügten Z 10 des § 16 Abs. 1 EStG ausgeführt: „Die bisherige strenge Differenzierung von steuerlich nicht abzugsfähigen Aufwendungen für die Ausbildung einerseits und von steuerlich abzugsfähigen Kosten für die Fortbildung andererseits soll gelockert werden. Ausbildungskosten werden dadurch in all jenen Fällen als Betriebsausgaben oder Werbungskosten absetzbar, in denen sie mit einem bereits ausgeübten oder einem damit artverwandten Beruf in Zusammenhang stehen. .... Abzugsfähig sollen in Zukunft sowohl Aus- als auch Fortbildungsmaßnahmen des Steuerpflichtigen sein, wenn sie einer weiteren Berufsentwicklung in dessen ausgeübtem oder in einem dem ausgeübten Beruf artverwandten Beruf dienen. Im Vergleich zur bisherigen Abzugsfähigkeit von Bildungsmaßnahmen ergeben sich daher folgende Erweiterungen:

- Abzugsfähig sind nicht nur Bildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit dem ausgeübten Beruf, sondern auch solche, die im Zusammenhang mit einem dem ausgeübten Beruf artver-

wandten Beruf stehen (z.B. Umschulung Friseur – Kosmetiker oder Taxichauffeur – Lkw-Chauffeur).

- Abzugsfähig sind nicht nur Fortbildungsmaßnahmen, sondern auch Ausbildungsmaßnahmen, soweit sie im Zusammenhang mit dem ausgeübten bzw. einem damit verwandten Beruf stehen. ....

Nach wie vor nicht abzugsfähig sind Bildungsmaßnahmen, die allgemeinbildenden Charakter haben, sowie Aufwendungen für Ausbildungen, die der privaten Lebensführung dienen (z.B. Persönlichkeitsentwicklung, Sport, Esoterik, B-Führerschein)."

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seiner Rechtsprechung unter Hinweis auf diese Erläuterungen ausführt (z.B. VwGH 22.9.2005, 2003/14/0090), sollen im Gegensatz zur Rechtslage vor dem StRefG 2000 auch solche Bildungsmaßnahmen als abzugsfähige Fortbildung angesehen werden, die nicht spezifisch für eine bestimmte betriebliche oder berufliche Tätigkeit sind, sondern zugleich für verschiedene berufliche Bereiche dienlich sind, die aber jedenfalls im ausgeübten Beruf von Nutzen sind und somit einen objektiven Zusammenhang mit dem ausgeübten Beruf aufweisen.

Dient eine Bildungsmaßnahme sowohl beruflichen als auch privaten Bedürfnissen, reicht nach den einschlägigen Kommentarmeinungen ein Nutzen für die Berufstätigkeit allein noch nicht aus, ein Indiz für die berufliche Veranlassung ist in der Regel die berufliche Notwendigkeit. Nach Doralt, Einkommensteuergesetz Kommentar, Tz 203/5 zu § 16, lässt sich der Nutzen allerdings nicht alleine am zeitlichen Ausmaß der möglichen Verwendung messen, auch die Notwendigkeit der entsprechenden Kenntnisse für fallweise eintretende Fälle reicht aus. Der Unabhängige Finanzsenat hat sich in der Entscheidung vom 16.8.2006, RV/0065-F/06, in Einklang mit der neueren höchstgerichtlichen Judikatur gegen ein starres Festhalten einzig am Kriterium der „Notwendigkeit“ ausgesprochen.

In diesem Sinn war zu der hier strittigen Kunstflugausbildung festzustellen: Für sich alleine befähigt die abgeschlossene Kunstflugausbildung zu keiner bestimmten beruflichen Tätigkeit. Wird sie daher von einer Person absolviert, die lediglich über einen Privatpilotenschein verfügt, kann sie wohl lediglich der privaten Lebensführung zugeordnet werden. Die Aufwendungen konnten daher nur in Hinblick darauf geprüft werden, ob sie in Zusammenhang mit der nichtselbständigen Tätigkeit des Berufungswerbers anders zu sehen sind und die Kriterien abzugsfähiger Fortbildungskosten erfüllen. Fortbildungskosten dienen dazu, die bisherigen beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten zu verbessern, um im bereits ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und den Anforderungen gerecht zu werden.

Der Berufungswerber ist als Linienpilot tätig. Da ein Pilot durch eine Ausbildung im Kunstflug die Befähigung erwirbt und trainiert, ein Flugzeug auch noch in Extremsituationen zu beherr-

schen, was zu einer erheblichen Erhöhung der Flugsicherheit beiträgt, kann nicht bestritten werden, dass diese Befähigung in einem solchen Beruf von Nutzen ist bzw. bei Eintreten außergewöhnlicher Flugsituationen sogar notwendig sein kann. Jedenfalls hat der Berufungswerber damit Kenntnisse erworben, die bei seiner derzeitigen Tätigkeit zweifellos verwertbar sind und ihn auch befähigen, die laufenden Tests, denen sich Linienpiloten zum Erhalt ihrer Fluglizenz stetig unterziehen müssen, besser zu bestehen.

Fest steht jedoch auch, dass die Ausbildung nicht notwendige Voraussetzung für seinen derzeitigen Arbeitsplatz ist und ohne sie keine unmittelbare Gefahr für seine Stellung bestünde, auch hatte die zusätzliche fliegerische Qualifikation keine unmittelbare Auswirkung auf die Höhe seiner Einkünfte. Andererseits ist nicht von der Hand zu weisen, dass sie für eine weitere Karriere (im selben oder einem anderen Unternehmen) hilfreich sein kann und dem Berufungswerber auch einen entscheidenden Wettbewerbsvorteil bieten kann.

Notwendige Voraussetzung ist eine Ausbildung in Kunstflug hingegen dann, wenn der Berufungswerber, wie er in seinen Ausführungen erklärt, den Posten eines „technischen Piloten“ oder „Testpiloten“ anstrebt. Zu deren Aufgaben gehört es unter anderem, Test- und Abnahmeflüge nach Reparaturen durchzuführen, wobei hier die in der Kunstflugausbildung erlernten Flugmanöver unter „abnormen Flugzuständen“ bewusst herbeigeführt und durchgeführt werden müssen. Bei dieser Tätigkeit handelt es sich zweifellos um eine der derzeitigen Arbeit des Berufungswerbers verwandte Tätigkeit.

Bei dieser Sachlage kommt der Unabhängige Finanzsenat zu dem Schluss, dass die berufliche Veranlassung eindeutig im Vordergrund stand und eine allfällige private Mitveranlassung als vernachlässigbar gering angesehen werden kann, da die erworbenen Kenntnisse nicht nur geeignet sind, die beruflichen Fähigkeiten zu verbessern, sondern ihnen für eine weitere berufliche Entwicklung auch die Notwendigkeit nicht abgesprochen werden kann. Eine Anerkennung der Aufwendungen als Werbungskosten ist daher grundsätzlich möglich.

Bemerkt wird, dass der Berufungswerber in diesem Zusammenhang auch den Posten „Handschuhe 63,50 €“ angeführt hat. Da es sich hierbei, wie anlässlich der Vorsprache des Berufungswerbers erklärt wurde, um normale Handschuhe handelt, wie sie auch im täglichen Leben in Gebrauch sind, war dieser Posten auszuschneiden. Die verbleibenden Werbungskosten aus diesem Titel betragen daher 2.179,44 €.

Bisher waren an Werbungskosten 12.851,37 € anerkannt. Die Werbungskosten erhöhen sich daher um 2.179,44 € auf 15.030,81 €. Die Neuberechnung der Einkommensteuer ist beiliegendem Berechnungsblatt zu entnehmen.

Abschließend wird zum Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung bemerkt: Gemäß § 284 Abs. 1 BAO hat über die Berufung eine mündliche Verhandlung stattzufinden, wenn es in der Berufung, im Vorlageantrag oder in einer Beitrittserklärung beantragt wird oder wenn es der Referent für erforderlich hält.

Ein Rechtsanspruch auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung setzt einen rechtzeitigen Antrag des Berufungswerbers voraus. Anträge, die erst in einem die Berufung ergänzenden Schreiben gestellt werden, begründen keinen Anspruch auf mündliche Verhandlung. Dies gilt selbst dann, wenn dieses Schreiben innerhalb der Berufungsfrist eingebracht wird (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung Kommentar, § 284 Tz 1 und 2 und die dort zitierte Rechtsprechung).

Die Berufung wurde am 3. März 2010 eingebracht. In diesem Schriftsatz wurde kein Antrag auf mündliche Verhandlung gestellt. Der Antrag wurde erstmalig im Schreiben vom 31. Mai 2010 gestellt und erfolgte somit nicht rechtzeitig. Es bestand daher kein Rechtsanspruch auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Aus den angeführten Gründen war wie im Spruch zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 3. Februar 2011