



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungswerbers, vom 27. Mai 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes vom 26. April 2005 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2003 und vom 12. Mai 2005 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber wurde mit dem Bescheid datiert vom 15. März 2004 entsprechend der am 22. Februar 2004 verfassten Erklärung, abgesehen vom Pendlerpauschale, antragsgemäß zur Arbeitnehmerveranlagung 2003 zur Einkommensteuer 2003 veranlagt.

Mit dem am 23. März 2004 verfassten Einkommensteuerbescheid 2003 wurde der vorangegangene insofern nach § 293b BAO (Bundesabgabenordnung, BGBl. Nr. 194/1961) berichtigt, als ein Pendlerpauschale in Höhe von € 1.225,00 berücksichtigt wurde.

Mit dem Schreiben datiert vom 30. Juli 2004 eingelangt am 9. August 2004 ersuchte der Berufungswerber um Wiederaufnahme dieses Verfahrens und die Berücksichtigung der in den Jahren 2002 und 2003 geleisteten Rückzahlungsraten eines Kredites als Werbungskosten.

Dem Schreiben waren zwei Bestätigungen der A-Bank vom 27. Juli 2004 beigelegt, aus welcher unter dem Titel "*Dient zur Vorlage beim Finanzamt*" – "*Berufsausbildung Linienpilotenschein*" hervorgeht, dass der Berufungswerber beim Darlehenskonto B mit einer ursprünglichen Kredithöhe von € 18.168,00 (S 250.000,00), wobei dieser Kredit zum Zweck der Berufsausbildung am 23. August 1999 aufgenommen und die Kreditrückzahlung am

30. April 2000 begonnen worden sei, im Jahr 2002 € 2.436,00 und im Jahr 2003 € 12.300,00 an Rückzahlungen geleistet habe. Der aushaftende Saldo habe am 31. Dezember 2002 € 15.041,04 und am 31. Dezember 2003 € 3.263,24 betragen.

Den Unterlagen liegt ein Kreditrestschuldversicherungsvertrag zum oben genannten Kredit bei, aus welchem hervorgeht, dass der Berufungswerber im Zeitpunkt des Vertragsschlusses kaufmännischer Angestellter war, der ab September 1999, eine Ausbildung zum Berufspiloten absolvieren sollte.

Im Veranlagungsakt finden sich auch zwei an den Sachbearbeiter des Finanzamtes gerichtete von der A-Bank mit Telefax vom 25. Februar 2005 übermittelte "*Zinsenbestätigungen für Ausbildungskredit*", in welchen die oben beschriebenen Rückzahlungen des Berufungswerbers für 2003 in Kapital (€ 11.777,80), Zinsen (€ 478,60) und Spesen (€ 43,60) aufgegliedert werden.

Mit dem Bescheid vom 26. April 2005 wurde das Verfahren für die Einkommensteuer 2003 "*entsprechend der Anregung*" des Berufungswerbers gemäß § 303 Abs. 4 BAO von Amts wegen wiederaufgenommen. Im damit verbundenen Sachbescheid, wurden die Werbungskosten des Berufungswerbers bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit als Linienpilot um € 522,20, also der Summe von Zinsen und Spesen des Jahres 2003 des oben erwähnten Ausbildungskredites erhöht. Dies wurde damit begründet, dass, wenn Ausbildungsbeziehungsweise Fortbildungskosten fremdfinanziert würden, nur die in den Rückzahlungsraten enthaltenen Zinsen nicht aber die Tilgungsanteile als Werbungskosten in Betracht kommen würden. Die beantragten Rückzahlungskosten seien daher im Jahr 2003 um die Kapitaltilgung entsprechend zu kürzen gewesen.

Im Rahmen am 12. Januar 2005 verfassten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für 2004 machte der Berufungswerber € 3.283,89 an Kosten an Fortbildungskosten als Werbungskosten, die er als "*Rückzahlung Kredit*" deklarierte geltend. Zu diesem Zweck legte er eine weitere Bestätigung der A-Bank vor, aus welcher sich erkennen lässt, dass der Berufungswerber im Jahr 2004 für den oben beschriebenen Ausbildungskredit "*Berufsausbildung Linienpilotenschein*" € 9,75 an Zinsen, € 10,90 an Spesen und € 3.263,24 an Kapitaltilgung, insgesamt daher € 3.283,89 bezahlt hat.

Im Einkommensteuerbescheid 2004 datiert vom 12. Mai 2005 wurden unter anderem die im letzten Absatz beschriebenen beantragten "*Fortbildungskosten*" auf € 20,65 reduziert und dies mit einem Hinweis auf die Veranlagung der Einkommensteuer 2003 begründet.

Gegen den Einkommensteuerbescheid 2003 datiert vom 26. April 2005 und gegen den Einkommensteuerbescheid 2004 datiert vom 12. Mai 2004 wendet sich die Berufung vom 25. Mai 2005. Darin führt der Berufungswerber aus, dass sich die Vorgehensweise des

Finanzamtes bei den vom ihm als Werbungskosten beantragten Annuitäten für Ausbeziehungsweise Fortbildungskosten nur Zinsen (beziehungsweise auch die Spesen) als Werbungskosten anzuerkennen, wohl auf die Rz 640 der LStR 2002 (Lohnsteuerrichtlinien 2002) und auf § 19 Abs. 2 EStG 1988 (Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 400/1988), in welchem die Grundsätze für das Abfließen geregelt seien, stütze. § 19 gelte aber auch für außergewöhnliche Belastungen. Die Lohnsteuerrichtlinien 2002 würden aber in der Rz 817 erklären, dass eine Kredit- oder Darlehensaufnahme noch zu keiner Belastung des Einkommens führe. Diese trete erst nach Maßgabe der Rückzahlung der Schuld (einschließlich Zinsen) ein. Für den Berufungswerber sei die unterschiedliche Behandlung von Krediten zur Finanzierung von Werbungskosten und außergewöhnlichen Belastungen nicht nachvollziehbar, da im übrigen die gleichen Grundsätze gelten würden. Er beantrage daher, dass die in den Jahren 2003 und 2004 von ihm bezahlten Tilgungsraten für das seinerzeitige Bildungsdarlehen entsprechend seiner Abgabenerklärungen als Werbungskosten berücksichtigt würden.

Mit dem Schreiben vom 17. August 2005 ergänzte der Berufungswerber seine Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2003 und 2004 und erklärte, dass die von ihm zuvor zitierte Darstellung der LStR 2002 auf einem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes aus dem Jahre 1960 basiere, welches ihm nicht mehr zeitgemäß erscheine. § 19 Abs. 2 EStG 1988 lege fest, dass Ausgaben in jenem Kalenderjahr abzusetzen seien, in welchem sie geleistet worden seien. Für den Berufungswerber stehe fest, dass er sich diese Werbungskosten angesichts der Gesamthöhe, welche weit über einem normalen Jahreseinkommen gelegen gewesen sei, unmöglich in einem Jahr hätte leisten können. Zwangsläufig habe er eine Kreditfinanzierung in Anspruch nehmen müssen. Eine angemessene Berücksichtigung dieser Kosten im Jahr der Bezahlung sei faktisch nicht möglich gewesen, da sie seine damaligen Einkünfte bei weitem überstiegen hätten. Tatsächlich sei er wirtschaftlich erst durch die Annuitäten in den nachfolgenden Jahren, so auch in den Berufungsjahren 2003 und 2004 belastet worden. Er habe in diesen Jahren einen namhaften Teil seines lohnversteuerten Einkommens aufwenden müssen, um die Kreditzinsen und Kreditrückzahlungen begleichen zu können. Er fühle sich daher *"höchst ungerecht behandelt und im Gleichheitsgebot verletzt"* wenn er diese Werbungskosten weder im Jahr der Bezahlung mangels ausreichenden Einkommens noch in den Folgejahren der wirtschaftlichen Tragung *"aufgrund einer veralteten Rechtsprechung"* steuerlich geltend machen könne. § 19 Abs. 2 EStG 1988, der das Abfließen der Werbungskosten regle, gelte sowohl für Werbungskosten als auch für außergewöhnliche Belastungen. Es widerspreche jedweder Logik, wenn ein- und dieselben Richtlinien das Ausgabenprinzip in den Rz 640 und 817 vollkommen unterschiedlich interpretieren würden. Er sei jedenfalls bei seinen Abgabenerklärungen von der Interpretation der Rz 817 ausgegangen, wonach das Aufnehmen eines Kredites noch nicht zu einer Belastung des Einkommens führe.

Diese trete erst nach Maßgabe der Rückzahlung der Schuld ein. Diese Interpretation baue auf einer wesentlich jüngeren Rechtsprechung auf und kollidiere mit der älteren in nicht nachvollziehbarer Weise.

Auf den Vorhalt der Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 28. Februar 2007, welchen Beruf der Berufungswerber bei der Firma C im Jahr 1999 ausgeübt habe, was dort sein Aufgabengebiet gewesen sei, wann er die Ausbildung zum Linienpiloten aufgenommen, wie lange hat sie gedauert habe, welche Kosten ihm dabei erwachsen wären, wie die Zeit der Arbeitslosigkeit bis Dezember 2001 zustande gekommen sei, welchen Beruf er bei der D_Handels-_und_Montage_GmbH ausgeübt und wie sich sein weiterer beruflicher Werdegang gestaltet habe, antwortete der Berufungswerber mit dem Schreiben eingelangt am 19. März 2007.

Bei der Firma C sei er von Juni 1996 bis 1999 als Büroangestellter beschäftigt gewesen und habe dabei die Aufgabengebiete Buchhaltung und allgemeine Büroarbeiten betreut. Ab September 1999 habe er die Kurse zum Erwerb des Privatpilotenscheins in den USA begonnen, anschließend die jene für Berufspiloten mit Instrumentenflugberechtigung und das Training auf mehrmotorigen Flugzeugen absolviert. Letztlich habe er Schulungen in Österreich besucht, um die österreichischen Fluglizenzen inklusive Linienpilotenschein zu erhalten. Dies sei der normale Werdegang zum Linienpiloten und gebe es kein von den Behörden zeitlich vorgeschriebenes Ausbildungsprogramm. Die Dauer der Schulung hänge vom Engagement des Einzelnen ab, da jeder für den Besuch der Kurse selbst verantwortlich sei und nur eine begrenzte Anzahl von Prüfungsterminen pro Jahr zur Verfügung stehe. Der Berufungswerber habe alle Prüfungen beim ersten mal bestanden und die Kurse in der Mindestzeit abgeschlossen. Um überhaupt eine Anstellung bei einer Fluglinie zu erhalten, müsse man eine Auswahl zur Aufnahme durchlaufen, welche mehrere Tage in verschiedenen Aufgabengebieten umfasse und sich über Monate hinziehe. Diese Vorgangsweise sei dem Arbeitsmarktservice bekannt gewesen und habe er diesem die Selektionserfolge laufend bekannt gegeben. Nach erfolgreicher Selektion sei ihm von der E_GmbH eine Anstellung als Copilot ab Dezember 2001 in Aussicht gestellt worden. Zur Überbrückung habe er im April, Mai, Juni und Juli 2001 kurzfristig bei der Firma D_Handels-_und_Montage_GmbH als Monteurhelfer gearbeitet. Vom 17. Dezember 2001 bis 13. Januar 2007 sei er bei der E_GmbH Copilot gewesen und seit 14. Januar 2007 Kapitän.

Beigelegt waren 16 verschiedene Beleggruppen und eine Auflistung der damit belegten Kosten. Aufgeklebt findet sich eine Notiz: "*Keine Belege für Essen und Wohnen*".

Die Beleggruppen 1 und 2 sind der oben erwähnte Kreditvertrag und die Kreditrestschuldversicherung. Der Abstattungskreditvertrag über eine Auszahlungssumme von

S 250.000,00 sieht eine tilgungsfreien Zeitraum bis zum 30. April 2000 und danach eine monatliche Zahlung von S 2.800,00 in 120 Raten vor.

Die Beleggruppe 3 sammelt die Zahlungsbelege und eine Gesamtrechnung der G_Flugschule in F, USA. Aus der dazu verfassten Auflistung geht hervor, dass der Berufungswerber für Kurse, Prüfungen und Flugstunden im Jahr 1999 USD 11.576,36 und im Jahr 2000 USD 5.080,91 ausgegeben hat.

Der Beleg 4 zeigt die Einzahlung der Kreditgebühr und der Bearbeitungsgebühr der Bank (gesamt S 3.875,00) durch Überweisung am 27. August 1999.

Die Belege 5 bis 14 zeigen die Bezahlung von Kurs- und Prüfungsgebühren österreichischer Pilotenschulen und die Gebühr für die Verlängerung des Pilotenscheines, welche der Berufungswerber in einer Höhe von S 61.260,00 im Jahr 2000 und von S 12.627,43 im Jahr 2001 bezahlt hat.

Die Belege 15 und 16 sind die schon oben beschriebenen Zinsbestätigungen für 2003 und 2004 der A-Bank.

Über die Berufung wurde erwogen:

Wie aus den bisherigen Abgabenerklärungen und dem Vorbringen des Berufungswerbers und den vom ihm vorgelegten Belegen hervorgeht, war der Berufungswerber, bis zum 31. Juli 1997 bei Herrn C als kaufmännischer Angestellter, im Aufgabenbereich Buchhaltung und allgemeine Bürodienste tätig. Am 23. August 1999 schloss er einen Abstattungskreditvertrag mit der A-Bank, welche ihm S 250.000,00 als Einmalkredit zur Verfügung stellte. Am 6. September 1999 begann der Berufungswerber bei der Firma G_Flugschule in F, USA Kurse zum Erwerb des Privatpilotenscheins und später des Linienpilotenscheins zu besuchen, Flugstunden zu nehmen und Prüfungen abzulegen. In der Folge besuchte der Berufungswerber im Jahr 2000 in Österreich die notwendigen Kurse, um den österreichische Linienpilotenschein zu erhalten und um den Berufspilotenschein nicht zu verlieren. Dafür hat der Berufungswerber insgesamt im Jahr 1999 S 161.666,09, im Jahr 2000 S 130.984,53 und im Jahr 2001 S 12.627,43 ausgegeben (Umrechnung von USD zu ATS mit Tageskursen bei Bezahlung mit Kreditkarte). Insgesamt hat der Berufungswerber daher Ausgaben für die Jahre 1999 bis 2001 in Höhe von S 305.278,05 (€ 22.185,42) belegt. Seit dem 17. Dezember 2001 arbeitet der Berufungswerber bei der E_GmbH als Pilot. In den Berufungsjahren 2003 und 2004 hat er für den oben genannten Abstattungskreditvertrag an Kapital € 11.777,80, Zinsen € 478,60, sowie Spesen € 43,60 (2003) und weiter Kapital € 3.263,24, Zinsen € 9,75, sowie Spesen € 10,90 (2004) bezahlt.

Gesetzliche Grundlage für das Geltendmachen von Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, die der Berufungswerberin im Berufungsjahr bezogen hat, ist der § 16 Abs.1 EStG 1988, welcher vorsieht, dass dazu alle Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen zählen.

Zu diesen Werbungskosten zählen auch jene, welche im § 16 Abs. 1 EStG 1988 als Werbungskosten einzeln angeführt werden, wie etwa dem § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 in der für das Berufungsjahr 2003 geltenden Fassung BGBl. I Nr. 155/2002 (*"Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit und Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die eine Tätigkeit in einem neuen Berufsfeld ermöglichen. Aufwendungen für Nächtigungen sind jedoch höchstens im Ausmaß des den Bundesbediensteten zustehenden Nächtigungsgeldes der Höchststufe bei Anwendung des § 13 Abs. 7 der Reisegebührenvorschrift zu berücksichtigen. Keine Werbungskosten stellen Aufwendungen dar, die im Zusammenhang mit dem Besuch einer allgemeinbildenden (höheren) Schule oder im Zusammenhang mit einem ordentlichen Universitätsstudium stehen. Davon ausgenommen sind Studienbeiträge für ein ordentliches Universitätsstudium, wenn das Studium eine Aus- oder Fortbildungsmaßnahme im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder damit verwandten beruflichen Tätigkeit oder eine umfassende Umschulungsmaßnahme darstellt, die eine geänderte Tätigkeit in einem neuen Berufsfeld ermöglicht."*; Übergangsbestimmung: § 124b Z 75 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 155/2002) und der für das Berufungsjahr 2004 geltenden Fassung BGBl. I Nr. 71/2003 (*"Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit und Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die eine Tätigkeit in einem neuen Berufsfeld ermöglichen. Aufwendungen für Nächtigungen sind jedoch höchstens im Ausmaß des den Bundesbediensteten zustehenden Nächtigungsgeldes der Höchststufe bei Anwendung des § 13 Abs. 7 der Reisegebührenvorschrift zu berücksichtigen. Keine Werbungskosten stellen Aufwendungen dar, die im Zusammenhang mit dem Besuch einer allgemeinbildenden (höheren) Schule oder im Zusammenhang mit einem ordentlichen Universitätsstudium stehen. Davon ausgenommen sind Studienbeiträge für ein ordentliches Universitätsstudium, wenn das Studium eine Aus- oder Fortbildungsmaßnahme im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder damit verwandten beruflichen Tätigkeit oder eine umfassende Umschulungsmaßnahme darstellt, die eine geänderte Tätigkeit in einem neuen Berufsfeld ermöglicht."*; § 124b Z 77 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 71/2003).

Aus den oben in der Sachverhaltsdarstellung geschilderten Vorgängen ergibt sich, dass der Berufungswerber in den Berufungsjahren 2003 bis 2004 keinerlei Ausbildungs-, Fortbildungs-

oder Umschulungsmaßnahmen besucht hat. Jedenfalls hat er nichts dergleichen vorgebracht und bietet der Akteninhalt keinen Hinweis darauf.

Vielmehr möchte der Berufungswerber Werbungskosten für Aus-, Fortbildungs- oder Umschulungsmaßnahmen geltend machen, die er in den Jahren 1999 bis 2001 absolviert hat. Dabei vertritt der Berufungswerber die Ansicht, dass die auf den oben beschriebenen Abstattungskreditvertrag aus dem Jahr 1999 in den Jahren 2003 bis 2004 geleisteten Zahlungen (Tilgung, Zinsen und Spesen) abzugsfähig seien, da er mit den 1999 ausbezahlten Darlehensvaluta die in den Jahren 1999, 2001, 2002 angefallen Kurskosten, Prüfungsgebühren und sonstigen Aufwendungen zum Erwerb und Erhalt des Linienpilotscheines bezahlt hat.

§ 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 in den in den Berufungsjahren geltenden Fassungen hat, sowohl eine sachliche Sachverhaltselementsgruppe (Aus-, Fortbildungs- oder Umschulungsmaßnahme) als auch in Verbindung mit § 19 Abs. 2 EStG 1988 (in der für 2003 und 2004 geltenden Fassung BGBl. I Nr. 142/2000: "*Ausgaben sind für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind.*") ein zeitliches Sachverhaltselement (Aufwendungen).

Es nun zu prüfen, ob die vom Berufungswerber geltend gemachten Aufwendungen, die sachlichen Voraussetzungen für das Anerkennen als Werbungskosten erfüllen.

Berufsfortbildung liegt vor, wenn bereits ein Beruf ausgeübt wird und die Bildungsmaßnahmen der Verbesserung von Kenntnissen und Fähigkeiten in Ausübung des bisherigen Berufes dienen (siehe etwa VwGH 22.11.1995, 95/15/0161). Aufwendungen für die berufliche Fortbildung sind nicht nur dann Werbungskosten, wenn ohne sie eine konkrete Gefahr für die berufliche Stellung oder das berufliche Fortkommen bestünde oder durch sie ein konkret abschätzbarer Einfluss auf die gegenwärtigen oder künftigen Einkünfte gegeben wäre. Dem Wesen einer die Berufschancen erhaltenden und verbessernden Berufsfortbildung entsprechend genügt es, wenn die Aufwendungen an sich geeignet sind, im bereits ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden. Lassen die Aufwendungen die berufliche Bedingtheit einwandfrei erkennen, kommt es nicht darauf an, ob Fortbildungskosten unvermeidbar sind oder freiwillig auf sich genommen werden (VwGH 28.9.2004, 2001/14/0020 mit Hinweisen auf Vorjudikatur).

Betrachtet man die Situation des Berufungswerbers als kaufmännischer Angestellter im Aufgabenbereich Buchhaltung und allgemeine Bürodienste, so liegt es auf der Hand, dass der Besuch von Kursen zum Erwerb des Privat- und Linienpilotscheines ungeeignet ist, um im Bereich der Buchhaltung und der allgemeinen Bürodienste auf dem Laufenden zu bleiben und den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden.

Berufsausbildung ist gegeben, wenn die Bildungsmaßnahmen der Erlangung eines anderen Berufes dienen. Dieser muss jedoch nach der Formulierung des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 (siehe oben) im Zusammenhang mit der von der Berufungswerberin ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit Zusammenhang stehen. Die Abzugsfähigkeit von Ausbildungskosten ist nur dann gegeben, wenn nach der Verkehrsauffassung ein Zusammenhang zur konkret ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit vorliegt. Ein solcher liegt vor, wenn die erworbenen Kenntnisse in einem wesentlichen Umfang im Rahmen der ausgeübten Tätigkeit verwertet werden können.

Dies ist beim Erwerben von Kenntnissen als Privat- und Linienpilot im Verhältnis zu den Aufgaben eines kaufmännischen Angestellten, der sich mit Buchhaltung und allgemeinen Bürodiensten beschäftigt, wie schon oben erwähnt, auszuschließen.

Letztlich ist zu fragen, ob die vom der Berufungswerberin geltend gemachten Aufwendungen für das Besuchen der Kurse mit dem Ziel einen Linienpilotschein zu erlangen, in den Berufungsjahren als vorweggenommene Werbungskosten für eine umfassende Umschulungsmaßnahme im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 angesehen werden können.

Die gleiche Frage ließe sich nämlich in den Jahren 1999 bis 2001 gar nicht stellen, da in den in diesem Zeitraum anzuwendenden Fassungen des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 (BGBl.Nr. 201/1996 für 1999, BGBl. I Nr. 106/1999 für 2000 und 2001) nur ein Werbungskostenabzug für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen nicht jedoch für umfassende Umschulungsmaßnahmen vorgesehen war.

Mit den vorgelegten Unterlagen hat der Berufungswerber glaubhaft dargelegt, dass die von ihm besuchten Kurse und abgelegten Prüfungen ein zweckmäßiger und in der Art wie ihn der Berufungswerber absolviert hat, effizienter Weg sind, um in eine in Österreich und international gültige Linienpilotenlizenz zu erlangen.

Eine umfassende Umschulungsmaßnahme muss auf eine „*tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen*“ (siehe Doralt, Kommentar zum EStG, Rz 203/4/2 zu § 16 mit Nachweisen) und übt der Berufungswerber den angestrebten Beruf nunmehr sogar als Kapitän eines Linienflugzeuges aus und hat damit die sachlichen Voraussetzungen einer umfassenden Umschulungsmaßnahme im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 (in den in den Berufungsjahren geltenden Fassungen wie oben) erfüllt.

Als nächstes ist somit die zeitliche Komponente des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 zu untersuchen, die sich darin ausdrückt, dass nach § 19 Abs. 2 EStG 1988 (leg. cit.) Ausgaben für das Kalenderjahr abzusetzen sind, in dem sie geleistet worden sind. Dabei sei angemerkt,

dass der Gesetzgeber im § 16 Abs. 1 EStG 1988 die Begriffe Ausgaben und Aufwendungen synonym verwendet.

Bezahlt hat der Berufungswerber die genannten Kursekosten, Prüfungs- und sonstige Gebühren in Höhe von € 22.185,42 in den Jahren 1999 bis 2001, wo dies nach damaliger Rechtslage noch keine Werbungskosten waren (siehe oben).

Es stellte sich daher die Frage, ob der Berufungswerber durch das Aufnehmen und Abzahlen eines Kredites, den Zeitpunkt der Verausgabung dieser Aufwendungen in die Jahre 2003 und 2004 verlagern kann, in welchen umfassende Umschulungsmaßnahmen abzugsfähig im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 sind.

Dabei beruft sich der Berufungswerber auf die RZ 817 der Lohnsteuerrichtlinien 2002.

Anzumerken ist, dass es sich bei der vom Berufungswerber zitierten Lohnsteuerrichtlinien 2002 um eine unverbindliche Rechtsmeinung des Bundesministerium für Finanzen handelt, an welche der Unabhängige Finanzsenat, selbst dann wenn man sie als nicht ausreichend kundgemachte generelle Weisung betrachtet, nicht gebunden ist (§ 271 BAO [Bundesabgabenordnung, BGBl. Nr. 194/1961; Verfassungsbestimmung), §§ 1, 6 UFSG (Bundesgesetz über den unabhängigen Finanzsenat, BGBl I 2002/97; Verfassungsbestimmungen).

Die vom Berufungswerber zitierte Rechtsansicht der Lohnsteuerrichtlinien 2002 bezieht auf außergewöhnliche Belastungen im Sinne des § 34 EStG 1988 (*"Bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen sind nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen."*).

Es handelt sich dabei um eine im dritten Teil des EStG 1988, welcher den Titel "*Tarif*" trägt, gelegene Bestimmung, welche es erlaubt, nach der Ermittlung des Einkommens zusätzliches bei der Berechnung der Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer abzuziehen, was bei der Ermittlung des Einkommens gemäß § 20 EStG 1988 nicht abzugsfähig wäre.

Anders als beim § 16 EStG 1988, wo es um Ausgaben oder Aufwendungen geht, dient der § 34 der Berücksichtigung von besonderen Lebensumständen, welche an sich auf die Höhe der Einkünfte keinen direkten Einfluss haben, jedoch die Leistungsfähigkeit mindern können.

§ 19 Abs. 2 EStG ist jene Norm, welcher die zeitliche Zuordnung der in den §§ 16 und 34 EStG 1988 sachlich festgelegten Sachverhaltselemente ermöglicht. Dies soll im jeweiligen Kalenderjahr geschehen. Im Bereich der Werbungskosten wird dabei dieser Zeitpunkt für Ausgaben oder Aufwendungen festgelegt, bei außergewöhnlichen Belastungen aber für Minderungen der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Definition der außergewöhnlichen Belastung in § 34 Abs. 1 EStG 1988: *"Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen:*

1. Sie muss außergewöhnlich sein (Abs. 2). 2. Sie muss zwangsläufig erwachsen (Abs. 3). 3. Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4).") .

Wird eine beliebige Maßnahme mit Fremdmitteln bezahlt, so tritt eine Minderung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, abgesehen von den zu bezahlenden Zinsen, erst mit der Rückzahlung des Kapitals ein. Dementsprechend wird sie erst in diesem Zeitpunkt zur außergewöhnlichen Belastung.

Bei Werbungskosten kommt es auf eine Minderung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht an.

Die Frage, ob ein bestimmtes Verhalten zu Werbungskosten oder auch zu außergewöhnlichen Belastungen führt, ist vor der zeitlichen Zuordnung zu beantworten.

Die unterschiedliche Behandlung von fremdfinanzierten Aufwendungen im Bereich der Werbungskosten und außergewöhnlichen Belastungen ergibt sich daher nicht aus § 19 Abs. 2 EStG 1988, wie der Berufungswerber glaubt, sondern aus der Definition von Werbungskosten ("*Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.*") einerseits und außergewöhnlichen Belastungen (*Belastungen, die außergewöhnlich sind, zwangsläufig erwachsen und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.*) andererseits.

Würden die vom Berufungswerber mit Fremdmitteln bezahlten Prüfungsgebühren, Kurs- und andere Kosten, die übrigen Voraussetzungen außergewöhnlicher Belastungen erfüllen (was sie nicht tun), wären die Tilgungen der Jahre 2003 und 2004 in den Berufungsjahren gemäß § 34 EStG 1988 zu berücksichtigen, da erst hier die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Berufungswerbers gemindert wurde.

Die Minderung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ist aber keine Voraussetzung für das Vorliegen von Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 in Verbindung mit § 19 Abs. 2 EStG 1988 . Hier kommt es im Fall des Berufungswerbers nur darauf an, dass der Berufungswerber in den Berufungsjahren für umfassende Umschulungsmaßnahmen bezahlt hat.

Dies hat er jedoch nicht in den Berufungsjahren 2003 und 2004 sondern 1999, 2000 und 2001.

In den Jahren 1999 bis 2001 gab es jedoch, wie bereits gezeigt, keine Abzugsfähigkeit für umfassende Umschulungsmaßnahmen als Werbungskosten. Diese Möglichkeit wurde erst mit dem BGBl. I Nr. 155/2002 (gültig ab der Veranlagung 2003) erstmals eingeführt.

Zusammengefasst lässt sich daher sagen, dass ein Werbungskostenabzug für die Umschulung zum Linienpiloten gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 in Verbindung mit § 19 Abs. 2 EStG

1988 deshalb nicht in Betracht kommt, weil der Berufungswerber diese Aufwendungen nicht in den Berufungsjahren 2003 und 2004 bezahlt hat und war die Berufung dementsprechend abzuweisen.

Linz, am 30. März 2007