



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Erwin Luggauer und die weiteren Mitglieder OR Mag. Gerhard Verderber, Heinz Hengl und Horst Hoffmann im Beisein der Schriftführerin Melanie Zuschnig über die Berufung des Bw., K, vertreten durch die StB, Steuerberatung in Kl, vom 17. Jänner 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Klagenfurt, dieses vertreten ua. durch OR Mag. Barbara Ossimitz, vom 19. Dezember 2005 betreffend Einkommensteuer 1999, 2001 und 2002 nach der am 25. Juni 2008 in 9020 Klagenfurt am Wörthersee, Dr. Herrmannngasse 3, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1999 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2001 und 2002 wird teilweise Folge gegeben.

Die Bescheide betreffend Einkommensteuer 2001 und 2002 werden abgeändert. Gegenüber den vom Finanzamt erlassenen Berufungsvorentscheidungen vom 16. Oktober 2006 betreffend Einkommensteuer 2001 und 2002 ergeben sich keine Änderungen.

Entscheidungsgründe

Der am x. 1976 geborene Berufungswerber (Bw.) begann nach Absolvierung der Höheren Technischen Bundeslehranstalt in Vö (Fachrichtung Maschinenbau) im Jahre 1997 ein Studium

an der Fachhochschule W. (Fachhochschulstudiengang "Präzisions-, System- und Informationstechnik"). Dieses Studium beendete der Bw. im Jahre 2001 mit dem akademischen Grad eines Dipl.Ing. (FH).

Bereits während seiner Ausbildung an der besagten Fachhochschule, und zwar im Februar 1998, schloss der Bw. einen Ab-initio-Linienspilotenausbildungsvertrag mit der in W situierten Flugschule X ab. Laut Vorbringen der steuerlichen Vertretung gliedere sich die Ausbildung zum Linienspiloten in drei Abschnitte. Der erste Abschnitt diene dem Erwerb des Privatpilotenscheines (PPL; Private Pilot Licence). Dieser könne frühestens nach Absolvierung von 40 Flugstunden und der Ablegung einer entsprechenden Prüfung erworben werden. Die PPL berechtige zum Führen von Flugzeugen bis zu einem Höchstabflugsgewicht von 2.000 kg für nicht gewerbsmäßige Zwecke. Der Bw. habe die Prüfung zur Erlangung der PPL im Juli 1998 abgelegt und habe damit den ersten Teil seiner Pilotenausbildung beendet.

Die zweite Ausbildungsphase diene dem Erwerb des Berufspilotenscheines (CPL; Commercial Pilot Licence), also jener luftfahrtbehördlichen Berechtigung, die es ermögliche, Flugzeuge bis zu einem Höchstabflugsgewicht von 5.700 kg gewerbsmäßig zu fliegen. Voraussetzung für die Erlangung der CPL sei nebst Innehabung der PPL die Absolvierung von weiteren 200 Flugstunden sowie das Bestehen einer theoretischen und praktischen Flugprüfung. Zusätzlich erforderlich sei eine fliegerärztliche Tauglichkeitsuntersuchung in der Form des so genannten Medical I. Der Bw. habe im Februar 2000 mit der Berufspilotenausbildung begonnen und die theoretische Prüfung inklusive der Instrumentenflugberechtigung im Februar 2001 abgelegt. In der Zeit von Juni bis September 1999 habe der Bw. eine "Instrumentenflug-" und "Multi-Engine-Ausbildung" bei der Y- Academy in S, Florida, USA, absolviert. Diese praktische Ausbildung am Gerät sei Voraussetzung für den Erwerb des Berufspilotenscheines. Es sei üblich eine derartige Ausbildung in den USA zu absolvieren, zumal dort die hiefür anerlaufenen Kosten wesentlich geringer seien, als diese für eine vergleichbare Ausbildung im Inland betragen würden. Im Mai 2001 habe der Bw. die praktische Berufspilotenprüfung inklusive der Instrumentenflugberechtigung für die Gewichtsklasse C gemäß den einschlägigen Bestimmungen der Zivilluftfahrt-Personalverordnung (ZLPV 1958) abgelegt.

In der Zeit zwischen August und September 2002 habe der Bw. die theoretische Ausbildung zum Linienspiloten absolviert. Im Oktober 2002 sei die Ablegung der Linienspilotenprüfung erfolgt. Die Ausbildung zum Linienspiloten stehe an der Spitze einer jeden Pilotenausbildung. Der Linienspilotenschein (ATPL; Airline Transport Pilot Licence) berechtige zum Führen von Flugzeugen entsprechend der eingetragenen Typen im Rahmen von Linienspilotunternehmungen. Ab einer Gewichtsklasse von 5.700 kg Abflugsgewicht sei der Erwerb eines Linienspilotenscheines zwingend erforderlich. Voraussetzung für die Erlangung der ATPL sei neben der theoretischen Ausbildung sowie der Ablegung einer entsprechenden

Prüfung ua. auch die Absolvierung von zumindest 1.500 Flugstunden und das Bestehen eines erweiterten Gesundheitschecks (Medical II).

Nach Erwerb des Linienpilotenscheines habe der Bw. zur Verbesserung seiner beruflichen Chancen und Möglichkeiten ab November 2002 einen Privatpiloten-Fluglehrerkurs bei der in H stationierten L belegt. Im März 2004 habe er die Fluglehrerausbildung abgeschlossen.

Zur bisherigen Berufslaufbahn des Bw. sind nachstehende Fakten aktenkundig:

In der Zeit vom 16. August 2000 bis 17. Juli 2002 bestand ein Dienstverhältnis zur Flugschule X, wo der Bw. als IT-Manager eingesetzt und mit den Tätigkeitsbereichen Webdesign, Systemadministration sowie der technischen Betreuung der Flugsimulatoren betraut war. Zudem übte dieser diverse Tätigkeiten im Projektmanagement des Unternehmens aus.

Nach einer Phase der Arbeitslosigkeit trat der Bw. im März 2003 in ein Dienstverhältnis zur Fa. SK KG in BB ein, wo er als Softwareentwickler im Bereich der elektronischen Automatisierungstechnik (industrielle Bildverarbeitung und Projektmanagement) zum Einsatz kam. Dieses Beschäftigungsverhältnis währte bis Mai 2004.

Ab Juni 2004 war der Bw. bei der Y-Flug-GmbH als Berufspilot im freien Dienstvertrag beschäftigt. Die aus dieser Tätigkeit erklärten Einkünfte (aus Gewerbebetrieb) beliefen sich auf € 7.305,71 (2004), € 24.081,95 (2005) und € 21.452,29 (2006). Das Beschäftigungsverhältnis bei der Y-Flug-GmbH dauerte bis Dezember 2006 an. Seit Jänner 2007 ist der Bw. beim Unternehmen "G" in Luxenburg im Angestelltenverhältnis beschäftigt. Der Wohnort des Bw. befindet sich nach wie vor in K..

In den Einkommensteuererklärungen der Berufungszeiträume erklärte der Bw. negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb, welche sich ausschließlich aus vorweggenommenen Betriebsausgaben, die im Zusammenhang mit dem Erwerb des Berufspilotenscheines standen, zusammensetzten. Konkret machte der Bw. im Streitjahr 1999 Ausgaben in Höhe von S 186.740,- unter dem genannten Titel geltend. Diese Ausgaben betrafen Leistungen der Fa. X für die Ausbildung des Bw. zum Berufspiloten (Phase 2 des Ausbildungsvertrages). Der hiefür in Rechnung gestellte Betrag beinhaltet im Wesentlichen die praktische Ausbildung des Bw. in den USA.

In der Einkommensteuererklärung für 2001 wurden Ausgaben hinsichtlich der Ausstellung des Berufspilotenscheines sowie der Erweiterung des Privatpilotenscheines im Gesamtausmaß von S 6.480,- unter obigem Titel geltend gemacht. In der Erklärung für 2002 beliefen sich die solcherart in Ansatz gebrachten Aufwendungen auf € 808,38 und betrafen diese ausschließlich Kosten im Zusammenhang mit der Verlängerung des Berufspilotenscheines. Konkret wurden die Ausgaben für jene Flugstunden angesetzt, die für die Erhaltung der CPL erforderlich

waren. Alle Ausgaben wurden vom Bw. dem Grunde und der Höhe nach nachgewiesen, sodass sich in Bezug auf ihre tatsächliche Verausgabung keinerlei Zweifel ergaben.

In den vom Finanzamt erlassenen Einkommensteuerbescheiden der nunmehr berufungsgegenständlichen Zeiträume blieb den begehrten Aufwendungen und folglich den sich daraus ergebenen Verlusten (aus Gewerbebetrieb) die Anerkennung versagt. Die Finanzbehörde begründete ihre Entscheidung wie folgt:

"Fortbildungskosten dienen dazu, im jeweils ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden. Merkmal beruflicher Fortbildung ist es, dass sie der Verbesserung der Kenntnisse und Fähigkeiten im bisher ausgeübten Beruf dient. Ausbildungskosten sind Aufwendungen zur Erlangung von Kenntnissen, die eine Berufsausbildung ermöglichen.

Beantragt wurde für 1999 und Folgejahre die Kosten für die Erlangung des Verkehrsflugzeugführerscheins in Höhe von S 186.740,- als vorweggenommene Betriebsausgaben für den freien Dienstvertrag bei der Fa. Y Flug GmbH. Laut Auskunft der Fa. X wurde im Februar 1998 der Privatpilotenschein erworben und im Sommer 2000 folglich der Berufspilotenschein; in der Zeit vom 1.8.2000 bis 16.7.2002 bestand weiters bei der obgenannten Firma ein Dienstverhältnis. Im Zusammenhang mit dem Studium an der Fachhochschule W wurde ein Praktikum absolviert. In der Zeit vom 1.3.2000 bis 30.6.2004 waren sie als Programmierer bei der Fa. SK KG in BB tätig.

Die Kosten für den Verkehrsflugzeugführerschein der Jahre 1999 bis 2003 können daher nicht als Fortbildungskosten im ausgeübten Beruf geltend gemacht werden, da sie Ausbildungskosten darstellen. [...]"

Was die Zeiträume 2001 und 2002 anbelangt, so argumentierte das Finanzamt, dass ein Zusammenhang zwischen der Ausbildung zum Linienpiloten und der vom Bw. in diesen Zeiträumen konkret ausgeübten Tätigkeit als IT-Manager nicht gegeben sei.

Mit Eingabe vom 17. Jänner 2006 berief der Bw. gegen die Einkommensteuerbescheide 1999, 2001 und 2002. Gleichzeitig führte dieser in seiner Berufsbegründung aus, dass Aufwendungen zur Erlangung des Linienpilotenscheines ausschließlich betrieblich veranlasst seien und demnach auch nicht unter ein steuerliches Abzugsverbot fallen würden. Der Verwaltungsgerichtshof gehe in ständiger Rechtsprechung davon aus, dass ein mittelbarer Zusammenhang zwischen Ausgabe und der späteren Tätigkeit für die Annahme einer betrieblichen Veranlassung ausreichend sei. Im gegenständlichen Fall sei ihm (Bw.) nach Abschluss seiner Linienpilotenausbildung bei der Y Flug GmbH eine Einkunftsquelle eröffnet worden. Aus diesem Umstand heraus lasse sich sogar die Existenz eines unmittelbaren Zusammenhangs zu den gewerblichen Einkünften ableiten. Eine private Veranlassung könne bei einer Ausbildung der hier vorliegenden Art keinesfalls unterstellt werden, zumal der Erwerb des Berufspilotenscheines grundlegende Voraussetzung dafür bilde, dass überhaupt Einkünfte als Pilot erzielbar seien. Entgegen der vom Finanzamt vertretenen Rechtsansicht habe im gegenständlichen Fall keine steuerliche Beurteilung nach den Kriterien bezüglich Aus- bzw. Fortbildungskosten zu erfolgen, sondern seien die aufgelaufenen Kosten als Anlaufkosten

– vergleichbar mit einer Investition – bei den gewerblichen Einkünften abzugsfähig. Es würde jedenfalls dem Grundsatz der Gleichbehandlung widersprechen, wenn getätigte Aufwendungen, die ausschließlich mit dem Erwerb einer Einkunftsquelle zusammenhängen und diese betreffen, steuerlich nicht anerkannt würden. Bei den Aufwendungen des Jahres 1999 handle es sich um berufstypische Ausgaben, die bereits aufgrund des allgemeinen Betriebsausgabenbegriffes – der unmittelbare Zusammenhang mit der Einkunftsquelle sei ja offenkundig – steuerlich anzuerkennen seien.

Bei den in den Jahren 2001 und 2002 anerlaufenen Kosten handle es sich um solche, die im Zusammenhang mit der Ausstellung des Berufspilotenscheines bzw. mit diversen Weiterbildungslehrgängen angefallen seien. Nach verwaltungsgerichtlicher Judikatur seien Kosten für den Erwerb der Instrumentenflugberechtigung durch einen Berufspiloten jedenfalls als abzugsfähige Fortbildungskosten anzusehen. Weiters sei es vollkommen branchenunüblich, dass unmittelbar nach Ausstellung des Berufspilotenscheines eine Anstellung als Copilot erfolge. Der Berufspilot habe durch Erweiterung seiner Kenntnisse auf theoretischem und praktischem Gebiet nachzuweisen, dass eine Berechtigung zum Linienpiloten gleichfalls ausgestellt werden könne. Die in den Zeiträumen 2001 und 2002 geltend gemachten, nunmehr strittigen Aufwendungen seien daher auch nach verwaltungsgerichtlicher Judikatur als mit der Erweiterung der Kenntnisse von Berufspiloten zusammenhängend anzusehen und demnach eindeutig als Fortbildungskosten zu qualifizieren. Darüber hinaus sei für diese Veranlagungsjahre die vom Finanzamt angezogene Bescheidbegründung in sich widersprüchlich, da in der Begründung selbst dargelegt werde, dass ab dem Jahr 2000 die Unterscheidung zwischen Fort- und Ausbildungskosten sich praktisch erübrige.

Der Bw. begehrte in seiner Berufungseingabe für die Zeiträume 2001 und 2002 zudem die steuerliche Berücksichtigung des Verlustabzuges aus 1999.

Mit den am 16. Oktober 2006 ergangenen Berufungsvorentscheidungen wies das Finanzamt die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1999 als unbegründet ab. Der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2001 und 2002 wurde indessen insoweit Folge gegeben, als dass die geltend gemachten Aufwendungen betreffend Pilotenausbildung im begehrten Ausmaß als vorweggenommene Betriebsausgaben Anerkennung fanden. Nicht berücksichtigt wurde hingegen der begehrte Verlustabzug aus 1999. In der Bescheidbegründung wurde zum Veranlagungszeitraum 1999 ausgeführt, dass nach der für diesen Zeitraum geltenden Rechtslage Ausbildungskosten eines Steuerpflichtigen zur Vorbereitung für einen künftigen Beruf oder zum Wechsel in einen anderen Beruf keinen Betriebsausgabencharakter hätten. Fortbildungskosten seien hingegen als abzugsfähige Betriebsausgaben zu werten. Entgegen dem Berufungsvorbringen sei auch im Rahmen der Beurteilung antizipativer Betriebsausgaben zwischen nichtabzugsfähigen Ausbildungskosten

und abzugsfähigen Fortbildungskosten zu unterscheiden. Lediglich mit dem In-Kraft-Treten der aufgrund des Steuerreformgesetzes 2000 geschaffenen neuen Rechtslage ab der Veranlagung 2000 erübrige sich eine exakte Abgrenzung, zumal nach der Implementierung der §§ 4 Abs. 7 Z 7 und 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 sowohl Fortbildungs- als auch Ausbildungskosten abzugsfähig seien. Im Anwendungsbereich der Rechtslage vor 2000 sei aber einzelfallbezogen zu prüfen, ob die Kosten für die Erlangung des Berufspilotenscheines als Fortbildungs- oder Ausbildungskosten zu qualifizieren seien. Die Judikatur des VwGH habe stets dann Ausbildungskosten angenommen, wenn der Auszubildende beruflich mit Flugzeugführung noch nichts zu tun gehabt habe. Mangels Beendigung der Berufsausbildung durch die Erlangung des Privatpilotenscheines gehe die Judikatur davon aus, dass sowohl der Erwerb des Berufspilotenscheines als auch der des Linienpilotenscheines als Ausbildung anzusehen sei. Der Bw. sei erst im Juni 2004 als Berufspilot für die Y-Flug GmbH tätig geworden. In den Jahren davor habe der Bw. als Programmierer bzw. Büroangestellter gearbeitet. Eine Berufsbildidentität zwischen der bisherigen Tätigkeit und jener eines Piloten sei im Kalenderjahr 1999 keinesfalls anzunehmen, sodass die angefallenen Kosten nichtabzugsfähige Ausbildungskosten darstellen würden.

Das Finanzamt begründete seine (teilweise) stattgebenden Berufungsverentscheidung in Bezug auf die Zeiträume 2001 und 2002 mit dem Argument, dass aufgrund der geänderten ab dem Jahre 2000 geltenden Rechtslage (§ 4 Abs. 4 Z 7 EStG 1988) die Voraussetzungen für eine Abzugsfähigkeit von Aufwendungen der geltend gemachten Art gegeben seien.

Mit Eingabe vom 24.10.2006 beantragte der Bw. die Vorlage seiner Berufung an den UFS als Abgabenbehörde zweiter Instanz und wiederholte darin im Wesentlichen seine bereits im Berufungsschreiben dargelegten Ausführungen. Ergänzend führte dieser ins Treffen, dass er mit der Linienpilotenausbildung bereits während seines Studiums eine Art Investition in die Zukunft entsprechend seiner Interessen getätigt habe. Außerdem, so der Bw., beruhe die Unterscheidung zwischen Aus- und Fortbildungskosten bis zur Novellierung des § 4 Abs. 4 EStG 1988 durch das BGBl. I Nr. 106/99 lediglich auf verwaltungsgerichtlicher Judikatur. Im Gesetz selbst hingegen würden sich jedenfalls keinerlei Anhaltspunkte für eine derartige Differenzierung in Bezug auf das Jahr 1999 finden. Der Bw. beantragte die Anerkennung der im Jahre 1999 angefallenen Ausbildungskosten als antizipative Betriebsausgaben und – damit einhergehend – die Berücksichtigung des entstandenen "Anlaufverlustes" in den Jahren 2001 und 2002.

Das Finanzamt legte die Berufung dem UFS zur Entscheidung vor.

Im Zuge des zweitinstanzlichen Verfahrens wurde über Anregung der steuerlichen Vertretung ein Erörterungstermin anberaumt, welcher primär der Klärung der Sachlage sowie der Aufarbeitung luftfahrtrechtlicher Spezifika diente.

In der am 25. Juni 2008 abgeführten mündlichen Berufungsverhandlung wandte die steuerliche Vertretung ua. ein, dass der Berufswunsch des Bw. seit jeher der eines Berufspiloten gewesen sei. Aus diesem Grunde habe er bereits zu Beginn seines Studiums an der Fachhochschule mit der Pilotenausbildung begonnen. Das Technikstudium habe dem Bw. quasi als zweites Standbein gedient und sollte seine wirtschaftliche Absicherung gewährleisten. Dass der Bw. nach Ablegung seines Berufs- bzw. Linienpilotenscheines nicht unmittelbar als so genannter "Freelancer" bei einer Fluggesellschaft eine Anstellung gefunden habe, sei mitunter damit zu begründen, dass die Arbeitsmarktsituation ab dem Jahre 2000 aufgrund diverser äußerer Umstände, wie etwa dem Terrorangriff vom 11. September 2001 oder der Insolvenz von Swissair, in Schieflage geraten sei. So seien erfahrene Berufspiloten in ausreichender Anzahl als arbeitssuchend vorhanden gewesen, was naturgemäß den Berufseinstieg von Newcomern, wie dem Bw., erschwert habe.

Der Bw. habe sich auch bei der in A. situierten Flug1 beworben und dort den Aufnahmestest bestanden. Er sei jedoch mangels vakanter Pilotenstellen lediglich auf eine Warteliste gesetzt worden. In Erwartung einer künftigen Anstellung bei der besagten Fluglinie habe sich der Bw. kurzerhand entschlossen, zwischenzeitig bei der Fa. NN & Co KG in BB/Tirol als Softwareentwickler tätig zu sein. Mit seiner kurzfristig erfolgten Wohnsitzverlegung nach Tirol habe der Bw. ua. auch sicherstellen wollen, dass im Falle einer frei werdenden Stelle bei Flug1, er jederzeit "abrufbereit sei", um dort seine Tätigkeit als Pilot aufzunehmen. Zu einer Anstellung bei Flug1 sei es jedoch nicht gekommen, da dem Bw. im Jahre 2004 ein Angebot seitens der Y-Flug-GmbH als Freelancer unterbreitet worden sei, welches dieser letztendlich auch angenommen habe.

Ausbildungskosten, so der steuerliche Vertreter, zur Erlangung des Berufs- bzw. Linienpilotenscheines seien jedenfalls nicht als privat veranlasst zu betrachten, zumal jeder, der sich einer solchen Ausbildung unterziehe, auch davon ausgehe, dass er nach deren Absolvierung als Berufspilot tätig sein werde. Der Erwerb des Berufspilotenscheines sei vergleichbar mit dem Erwerb der Lenkerberechtigung für die Führerscheinklasse C ("LKW-Schein"), deren Kosten unstrittig als steuerlich abzugsfähige Fortbildungskosten anerkannt würden.

Die Amtsvertreterin replizierte, dass die Ausbildung mit der Erlangung des Privatpilotenscheines als noch nicht beendet gelte. Erst mit Erwerb des Berufspilotenscheines sei es überhaupt möglich, diesbezüglich eine berufliche Tätigkeit zu entfalten und Flugzeuge

entgeltlich bzw. gewerblich zu führen. Darüber hinaus sei der für die Qualifikation als vorweggenommene Betriebsausgaben erforderliche Kausalzusammenhang zwischen der Ausbildung zum Berufspiloten und der späteren Anstellung bei der Y GmbH im freien Dienstvertrag im Jahre 1999 nicht in ausreichendem Maße gegeben. Der Verwaltungsgerichtshof fordere in diesem Zusammenhang, dass ein unmittelbarer Zusammenhang mit einer bestimmten Einkunftsquelle gegeben sein müsse und dass die Aufnahme der Tätigkeit nicht von einem bestimmten Wahlakt abhängen dürfe. Gerade dieses Postulat liege im gegenständlichen Fall nicht vor.

Der steuerliche Vertreter wandte ein, dass ein derartiger Zusammenhang sehr wohl gegeben sei. Sein Mandant habe nämlich durch seine aus Eigenem getragene Ausbildung eine Art Investition pro futuro getätigt, die es ihm letztendlich auch ermöglicht habe, seinen (Wunsch-) Beruf als Linienpilot auszuüben. Daher käme für den gegenständlichen Fall der allgemeine Betriebsausgabenbegriff, welcher auch antizipative Betriebsausgaben miteinschließe, zum Tragen. Die vom Finanzamt relevierte Argumentation, wonach für den erforderlichen Kausalzusammenhang zwischen vorweggenommenen Aufwendungen und der später ausgeübten Tätigkeit das Vorhandensein einer konkreten Zusage für einen gewissen Arbeitsplatz erforderlich sei, stehe in krassem Widerspruch zu den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten. Kein Flugunternehmen würde einem potenziellen Bewerber, der erst mit der Pilotenausbildung beginnen müsse, eine Arbeitsplatzzusage geben. Vielmehr entspreche es der Realität, dass fertig ausgebildete Linienpiloten für eine adäquate Anstellung bei einer Fluggesellschaft erhebliche Wartezeiten in Kauf zu nehmen hätten.

Über die Berufung wurde erwogen:

1.) Einkommensteuer 1999

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung des BGBI I Nr. 797/1996 gelten alle durch den Betrieb veranlassten Aufwendungen oder Ausgaben als Betriebsausgaben. Aufwendungen sind betrieblich veranlasst, wenn die Leistung für die die Ausgaben erwachsen, ausschließlich oder doch vorwiegend aus betrieblichen Gründen erfolgt (VwGH 2.10.1968, 1345/67). Die Frage der betrieblichen Veranlassung ist nach der Verkehrsauffassung zu beurteilen. Ein bloß mittelbarer Zusammenhang mit dem Betrieb genügt, um betriebliche Veranlassung annehmen zu können.

Der VwGH hat in seinem Erkenntnis vom 12.4.1983, 82/14/0150, ausgeführt, dass auch Aufwendungen zur Erzielung künftiger (antizipativer) Betriebseinnahmen ihrem Wesen nach Betriebsausgaben sind, soweit ein ausreichend konkreter Zusammenhang mit den künftigen Betriebseinnahmen und somit einer Einkunftsquelle besteht (vgl. auch *Doralt*, EStG-

Kommentar, 4. Auflage, § 4 Rz. 235; *Quantschnigg/Schuch*, ESt-Handbuch, § 4 Rz 38).

Derselbe Gerichtshof hat in einer Reihe von Erkenntnissen festgehalten, dass etwa Aufwendungen, die in Fällen getätigt werden, in denen die Ausübung einer künftigen nichtselbständigen Arbeit, weil von einem künftigen Wahlakt abhängig, noch ungewiss ist, keine Werbungskosten sind (vgl. etwa VwGH 29.6.1995, 93/15/0113).

Nach übereinstimmender Lehre und Rechtsprechung zählten bis zur Novelle des EStG 1988 durch das Steuerreformgesetz 2000, BGBI. I Nr. 106/1999, welche insoweit erstmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2000 bzw. erstmalig für Lohnzahlungszeiträume, die nach dem 31. Dezember 1999 enden, anzuwenden ist (§ 124b Z 39 und 43 EStG 1988), Aufwendungen für eine Berufsausbildung zu den nicht abziehbaren Kosten der Lebensführung im Sinne des § 20 EStG 1988. Damit sind diese weder als Betriebsausgaben, noch als Werbungskosten abzugsfähig (vgl. *Hofstätter/Reichel*, EStG 1988 III, § 20 Tz 5, Stichwort "Ausbildungskosten – Fortbildungskosten", sowie bspw. VwGH 17.12.1998, 97/15/0091 und 31.1.2002, 2001/15/0098). Eine andere steuerliche Beurteilung erfahren hingegen Kosten einer Berufsfortbildung; diese können als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten Anerkennung finden. Während eine "Berufsausbildung" das Erlernen eines (neuen) Berufes darstellt, dient die "Berufsfortbildung" der Verbesserung der beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten, um so im bereits ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und den jeweiligen berufsspezifischen Anforderungen bzw. Kriterien besser gerecht zu werden. Maßgeblich für die Unterscheidung zwischen Berufsausbildung und Berufsfortbildung ist demnach die Beantwortung der Frage, ob bereits ein Beruf ausgeübt wird und ob die Bildungsmaßnahmen dem Ergreifen eines anderen Berufes oder der Verbesserung von Fähigkeiten und Kenntnissen in der Ausübung des bisherigen Berufes, sei es auch in einer qualifizierteren Stellung, dienen. Für die Klärung der damit wesentlichen Frage nach der Berufsidentität ist unter Bedachtnahme auf Berufszulassungsregeln und Berufsgepflogenheiten das Berufsbild maßgeblich, wie es sich nach der Verkehrsauffassung auf Grund des Leistungsprofils des betreffenden Berufes darstellt (vgl. VwGH 22.11.2006, 2004/15/0143). Die Unterscheidung zwischen Berufsausbildung und Berufsfortbildung kann jeweils nur in Bezug auf einen bestimmten Abgabepflichtigen getroffen werden (vgl. etwa VwGH 19.2.2002, 95/14/0002, und 0003, und 20.9. 2001, 96/15/0233).

Die Ausbildung zum Berufspiloten stellte für den Bw. unstrittig eine Berufsausbildung dar. Der Bw. übte nämlich vor Erlangung der Berufs- bzw. Linienpilotenberechtigung keine artverwandte Tätigkeit aus, welche auf die Führung von Flugzeugen, Helikoptern und dgl. abgezielt hätte.

Ausbildungskosten der hier vorliegenden Art zählen – wie oben bereits dargelegt – im Regelungsbereich des ESt 1988 vor dem In-Kraft-Treten des Steuerreformgesetzes 2000 nach

einheitlicher verwaltungsgerichtlicher Judikatur zu den nichtabzugsfähigen Kosten der Lebensführung (§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988) und können daher weder als Betriebsausgaben noch als Werbungskosten in Abzug gebracht werden (VwGH 17.12.1980, 979/80, VwGH 19.5.1967, 262/67 und 21.1.2004, 2000/13/0131). Daraus ergibt sich als argumentum a maiore ad minus, dass derartige Aufwendungen ebenso wenig als *vorweggenommene* Betriebsausgaben oder *vorweggenommene* Werbungskosten abzugsfähig sind. Lediglich Aufwendungen zur Erlangung einer Instrumentenflugberechtigung durch einen – bereits berufstätigen – Berufspiloten hat der Gerichtshof als Fortbildungskosten zum Abzug zugelassen.

Der erkennende Senat schließt sich der vorliegenden verwaltungsgerichtlichen Judikatur, wonach mangels Beendigung der Berufsausbildung durch die Erlangung des Privatpilotenscheines der unmittelbar daran anschließende Erwerb des Berufs- und Linienpilotenscheines jedenfalls noch der beruflichen Ausbildung zum angestrebten Beruf diene, vollinhaltlich an. Die dafür anerlaufenen Ausgaben stellen daher nichtabzugsfähige Kosten einer Berufsausbildung dar.

Der angezogene Berufungseinwand, wonach – unbeschadet des Umstandes, dass eine Berufsausbildung vorliege – der gegenständliche Fall im Lichte der allgemeinen Betriebsausgabenthematik zu beurteilen sei, verfängt nicht. Ausbildungskosten gelten, egal ob diese dogmatisch (*vorweggenommene*) Betriebsausgaben oder (*vorweggenommene*) Werbungskosten darstellen, im Anwendungsbereich des EStG 1988 in der Fassung vor dem BGBl. I Nr. 106/1999 grundsätzlich als nicht abzugsfähig im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988. Insofern werden die in § 4 Abs. 4 leg.cit. verankerten Regelungen zur Abzugsfähigkeiten von Betriebsausgaben im Allgemeinen durch die genannte Relationsnorm des § 20 Abs. 1 leg.cit. derogiert.

Dem Berufungsbegehren war daher die Anerkennung zu versagen.

2) Einkommensteuer 2001 und 2002

Mangels steuerlicher Anerkennung des im Zeitraum 1999 entstandenen Verlustes (vgl. Pkt. 1) kann ein Vortrag desselben im Sinne des § 18 Abs. 6 iVm Abs. 7 EStG 1988 auf spätere Veranlagungszeiträume nicht erfolgen.

Die in den Jahren 2001 und 2002 unter dem Titel der *vorweggenommenen* Betriebsausgaben geltend gemachten Aufwendungen wurden vom Finanzamt unter Hinweis auf die durch das Steuerreformgesetz 2000, BGBl. I Nr. 106/1999, geschaffenen Rechtslage mit Berufungsvorentscheidung anerkannt. Im gegenständlichen Berufungsverfahren standen diese Aufwendungen zwischen den Streitparteien außer Streit, weshalb sich ein Abspruch darüber erübrigt.

Klagenfurt, am 30. Juli 2008