

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Siegfried Regensberger, vom 5. August 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 15. Juli 2002 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2001 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

Einkommen 2001: 42.970,14 €; Einkommensteuer 2001 nach Berücksichtigung der einbehaltenen Steuerabzugsbeträge: 13.076,24 €

### **Entscheidungsgründe**

Der Abgabepflichtige erzielte im Jahr 2001 Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Gesellschafter und Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ua. aufgrund seiner am 1. September 2001 begonnenen Tätigkeit als Pilot der A-Ges.m.b.H.. (im Folgenden kurz: A-GmbH). In der am 22. Mai 2002 eingereichten Einkommensteuererklärung für 2001 machte er unter dem Titel "*Fortbildungskosten*" Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte, von 87.916 S geltend, die mit seiner Tätigkeit als Pilot in Zusammenhang stünden.

Am 15. Juli 2002 erließ das Finanzamt einen Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2001, mit dem die geltend gemachten Werbungskosten nicht anerkannt wurden. Begründend wurde auf den Vorjahresbescheid verwiesen, in dem das Finanzamt die

---

Auffassung vertrat, dass es sich bei den geltend gemachten Kosten um Ausbildungskosten handle, die zur Erlangung von (Grund-)Kenntnissen für eine neue Berufsausbildung dienten. Dies ergebe sich aus dem Umstand, dass der Abgabepflichtige nicht als Pilot beschäftigt gewesen sei. Es handle sich um berufsbildende Maßnahmen, die auch dann nicht absetzbar seien, wenn derartige Kenntnisse für die ausgeübte Tätigkeit verwendet werden könnten oder von Nutzen seien. Stünden allerdings die berufsbildenden Maßnahmen in direktem Zusammenhang mit der neu begonnenen Tätigkeit, seien die Aufwendungen ab dem Beginn der neuen Tätigkeit als Werbungskosten absetzbar.

Gegen diesen Bescheid erhab der Abgabepflichtige am 5. August 2002 fristgerecht Berufung. Bei den abgewiesenen Werbungskosten handle es sich nicht um Ausbildungskosten, sondern um vorweggenommene Werbungskosten gemäß den Lohnsteuerrichtlinien. Er habe mit 1. September 2001 bei der A-GmbH zu arbeiten begonnen. Bereits ein Jahr vorher habe er mit dieser Firma verhandelt und die ziemlich konkrete Zusage bekommen, im Mai 2001 oder spätestens beim zweiten Turnus im September aufgenommen zu werden. Daraufhin sei er vom 11. bis 18. Jänner 2001 in das F-Center geflogen, um die nötigen Flugstunden zu absolvieren, damit sein Berufspilotenschein und seine Instrumentenflugberechtigung nicht verfallen würden. Am 23. Jänner 2001 habe er im P-Center die Flugstunde für die österreichische Lizenzverlängerung absolvieren müssen, damit er am 6. Februar 2001 die Verlängerung der Gültigkeitsdauer des Berufspilotenscheines in Österreich bekommen habe. Diese sei wie auch die fliegerärztliche Untersuchung alle Jahre notwendig. Am 21. August 2001 sei er nach WN zum Flugsimulator gefahren, auf dem er das endgültige Aufnahmeverfahren für die A-GmbH habe absolvieren müssen. Die geltend gemachten Aufwendungen stünden im konkreten Zusammenhang mit der zukünftig auszuübenden Tätigkeit als Berufspilot bei der A-GmbH und seien somit gemäß den Lohnsteuerrichtlinien eindeutig als vorweggenommene Werbungskosten abzugsfähig.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 10. Oktober 2002 wies das Finanzamt die Berufung gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2001 als unbegründet ab. Die geltend gemachten Ausgaben teilten das steuerliche Schicksal der Ausbildungsmaßnahme als Pilot und seien diesbezüglich primär vergleichbar den Ausbildungskosten. Aufwendungen, die in Fällen getätigten würden, in denen die Ausübung einer künftigen nichtselbständigen Arbeit, weil von einem künftigen Wahlakt abhängig, noch ungewiss sei, könnten zu keinen Werbungskosten führen. Da im gegenständlichen Fall die Ausübung des Pilotenberufes (zum Zeitpunkt der getätigten Ausgaben) noch ungewiss und abhängig vom Bestehen der Auswahlkriterien ("Selektionen") gewesen sei, könnten die geltend gemachten Aufwendungen nicht als vorweggenommene Werbungskosten ihre Berücksichtigung finden.

Am 6. November 2002 stellte der Abgabepflichtige den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Dem Erkenntnis des VwGH vom 20.4.1995, 95/13/0077, zufolge stellten auch vor der Erzielung von steuerpflichtigen Einnahmen gemachte, also vorweggenommene Aufwendungen Werbungskosten dar, wenn sie sich mit der angestrebten, auf Einkünfteerzielung gerichteten Tätigkeit in einem ausreichend bestimmten wirtschaftlichen Zusammenhang befänden. Weiters werde in den Lohnsteuerrichtlinien ausgeführt, dass auch Aufwendungen durch Vorstellungstreisen zu den vorweggenommenen Werbungskosten zählten. Die Aufwendungen des Abgabepflichtigen seien in keiner Weise auf eine ungewisse Berufswahl ausgerichtet gewesen, sondern eindeutig mehr als nur eine bloße Absichtserklärung. Am 29. Juni 2001 sei er zu den Selektionsterminen eingeladen worden, nachdem er sich schon Anfang April 2000 bei der A-GmbH beworben gehabt habe. Weiters lägen folgende Bewerbungen vor: 12. Juli 2000 bei "CA", 11. Juli 2000 bei "T", 25. Juli 2000 bei "MA", im September 2000 bei "KA", im Oktober 2000 bei "W-GmbH." und im November 2000 bei "A". Die Ausbildung zum Berufspiloten habe der Abgabepflichtige bereits in den Jahren 1999 und 2000 abgeschlossen. Die Ausgaben im Jahr 2001 hätten nur der Erhaltung der Lizenz gedient, weil diese jährlich erneuert werden müsse. Ansonsten wäre eine Bewerbung bei einer Fluggesellschaft überhaupt nicht möglich.

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

Nach § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Ergänzend bestimmt § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung BGBl. I Nr. 106/1999, dass Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit Werbungskosten sind. 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 allgemein bildenden (höheren) Schule oder im Zusammenhang mit einem ordentlichen Universitätsstudium stehen. Fortbildungskosten dienen dazu, im jeweils ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben, um den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden. Merkmal beruflicher Fortbildung ist es, dass sie der Verbesserung der Kenntnisse und Fähigkeiten im bisher ausgeübten Beruf dient (VwGH 22.11.1995, 95/15/0161). Ausbildungskosten sind demgegenüber Aufwendungen zur Erlangung von Kenntnissen, die eine Berufsausübung ermöglichen. Abzugsfähigkeit von Ausbildungskosten ist nur dann gegeben, wenn ein Zusammenhang zur konkret ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit vorliegt. Maßgebend ist die konkrete Einkunftsquelle

(zB das konkrete Dienstverhältnis, die konkrete betriebliche Tätigkeit). Konkret zu Aufwendungen für den Erwerb des Berufspilotenscheines hat die Judikatur bislang stets nicht abzugängige Ausbildungskosten angenommen (VwGH 17.12.1980, 979/80), wenn der ausgeübte Beruf mit einer Flugzeugführung noch nichts zu tun hatte (VwGH 19.5.1967, 262/67; in diesem Sinne auch FJ-LS 9/2003 und ÖStZ 1997, RME 14).

Es steht unbestritten fest, dass der Berufungswerber als Programmierer (Gesellschafter der X & Co. KEG) einen Beruf ausübte, der mit der Tätigkeit eines Piloten in keiner Weise verwandt ist. (Das gilt auch für die daneben mit verschiedenen Arbeitgebern kurzfristig eingegangenen Dienstverhältnisse.) Während der Ausübung dieses Berufes erwarb er den Berufspilotenschein inklusive Instrumentenflugberechtigung. Bereits im Jahr 2000 wäre er berechtigt gewesen, als Pilot beruflich tätig zu sein. Tatsache ist weiters, dass es dem Berufungswerber erst im September des Jahres 2001 gelungen ist, als Berufspilot in ein Dienstverhältnis (mit der A-GmbH) einzutreten. Bis dorthin ist er anderen, nicht artverwandten Tätigkeiten nachgegangen. Die im Streitjahr unter dem Titel "*Fortbildungskosten*" geltend gemachten Aufwendungen von 87.916 S sind ausnahmslos vor Aufnahme des Dienstverhältnisses mit der A-GmbH, somit vor dem 1. September 2001, angefallen. Mangels eines Zusammenhangs mit der vom Steuerpflichtigen als Programmierer (bzw. im Rahmen verschiedener Dienstverhältnisse) ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit sind die strittigen Aufwendungen daher weder als Aus- noch als Fortbildungsmaßnahmen steuerlich abzugängig.

Im Übrigen ist festzuhalten, dass es sich bei den geltend gemachten Aufwendungen des Jahres 2001 nicht um Ausbildungskosten handelt, weil die Ausbildung zum Berufspiloten bereits im März 2000 abgeschlossen wurde. Nach einer am 24. Juni 1999 in den USA begonnenen und in Österreich abgeschlossenen Ausbildung (der Prüfungsflug CPL/IFR wurde am 22. Februar 2000 in I absolviert) wurde dem Berufungswerber am 1. März 2000 der Berufspilotenschein Nr. 123 erteilt, der gleichzeitig auch die Instrumentenflugberechtigung umfasste. Dem Berufspilotenschein ist auch zu entnehmen, dass dessen Gültigkeitsdauer jeweils auf ein Jahr befristet ist und regelmäßig verlängert werden muss.

Nachdem der Berufspilotenschein zunächst bis zum 1. März 2001 befristet war, musste sich der Berufungswerber um eine Verlängerung dessen Gültigkeitsdauer bemühen. Die geltend gemachten Aufwendungen des Jahres 2001 dienten dazu, ein Verfallen des Berufspilotenscheines und der Instrumentenflugberechtigung zu verhindern. So besuchte er vom 11. bis 18. Jänner 2001 das F-Center, um die für eine Verlängerung des Berufspilotenscheines nötigen Flugstunden zu absolvieren. Am 23. Jänner 2001 absolvierte er im P-Center die notwendige Flugstunde für die österreichische Lizenzverlängerung. Auch die fliegerärztliche Untersuchung ist alle Jahre notwendig, wofür ebenfalls Kosten angefallen sind.

Am 6. Februar 2001 schließlich wurde in Österreich die - kostenpflichtige - Verlängerung der Gültigkeitsdauer des Berufspilotenscheines Nr. 123 ausgesprochen, wobei dieser wiederum auf ein Jahr (bis zum 1. März 2002) befristet wurde. Die für die Erhaltung der Lizenz angefallenen Kosten wurden vom Berufungswerber belegmäßig nachgewiesen. Die übrigen geltend gemachten Aufwendungen des Jahres 2001 stehen bereits konkret mit der bevorstehenden Anstellung bei der A-GmbH in Zusammenhang. Nachdem der Berufungswerber von seinem zukünftigen Arbeitgeber für die Selektion eingeladen wurde, fuhr er nach WN, wo er am 21. August 2001 am Flugsimulator das endgültige Aufnahmeverfahren für die A-GmbH absolvierte.

Im vorliegenden Fall ist strittig, ob die geltend gemachten Aufwendungen des Jahres 2001 als vorweggenommene Werbungskosten im Hinblick auf die mit 1. September 2001 aufgenommene Tätigkeit bei der A-GmbH anerkannt werden können. Hinsichtlich so genannter vorbereitender oder vorweggenommener Werbungskosten führte der VwGH aus, dass für den Werbungskostenabzug jedenfalls ein objektiver Zusammenhang mit einer bestimmten in Aussicht genommenen Einkunftsquelle erforderlich ist. Aufwendungen, die in Fällen getätigter werden, in denen die Ausübung einer künftigen nichtselbständigen Arbeit, weil von einem künftigen Wahlakt abhängig, noch ungewiss ist, sind keine Werbungskosten (vgl. VwGH 20.4.1995, 95/13/0077; VwGH 29.6.1995, 93/15/0113; VwGH 16.12.1999, 97/15/0148).

Nachdem der Berufungswerber seine Ausbildung zum Berufspiloten im März 2000 abgeschlossen hatte, bewarb er sich noch in diesem Jahr bei verschiedenen Flugunternehmen um eine adäquate Stelle. Die im Vorlageantrag vom 6. November 2002 angeführten Bewerbungen als Pilot sind aktenkundig und wurden durch den entsprechenden Schriftverkehr mit den Luftfahrtunternehmen nachgewiesen. So bewarb er sich am 31. März 2000 auch bei der A-GmbH als Pilot. Werbungskosten können bereits vor der Erzielung von Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit anfallen, wenn Umstände vorliegen, die über die bloße Absichtserklärung zur künftigen Einnahmenerzielung hinausgehen (VwGH 15.1.1981, 15/1817/79; VwGH 28.5.1986, 85/13/0045) und klar und eindeutig nach außen in Erscheinung treten (VwGH 23.6.1992, 92/14/0037). Mit den im Jahr 2000 abgegebenen Bewerbungen hat der Berufungswerber klar und eindeutig auch nach außen zu erkennen gegeben, dass er in Zukunft als Pilot beruflich tätig sein möchte. Das Berufsziel, als Pilot tätig sein zu wollen, wurde bereits im Jahr 2000 gewählt, wobei die vorliegenden schriftlichen Bewerbungen mehr als eine bloße Absichtserklärung zur künftigen Einnahmenerzielung darstellen; die angestrebte Art der beruflichen Tätigkeit war somit keineswegs mehr offen, wenngleich der konkrete Arbeitgeber zu diesem Zeitpunkt noch nicht festgestanden ist. Um überhaupt eine Anstellung als Pilot zu erhalten und damit Einnahmen zu erwerben, war die

---

Verlängerung der Fluglizenz unabdingbar, nachdem der Berufspilotenschein zunächst nur bis zum 1. März 2001 befristet war. Die Aufwendungen zur Verlängerung der Gültigkeitsdauer des Berufspilotenscheines hängen daher objektiv mit der in Aussicht genommenen Pilotenlaufbahn zusammen. Ohne Erhaltung der Lizenz wäre die Anstellung bei einer Fluggesellschaft nicht möglich gewesen.

Was konkret die Anstellung bei der A-GmbH betrifft, so wurden mit diesem Unternehmen noch im Jahr 2000 Verhandlungen mit dem Ergebnis einer konkreten (mündlichen) Zusage geführt. Der Berufungswerber legte diesbezüglich mit Schreiben vom 22. Oktober 2004 eine Bestätigung des damaligen Flugbetriebsleiters JO vor, wonach bereits im Mai 2000 zugesagt worden sei, dass er bei der A-GmbH als Pilot beschäftigt werde. Zu diesem Zeitpunkt sei aufgrund einer noch nicht abgeschlossenen Bedarfsermittlung lediglich der Beginn der Anstellung noch nicht fixiert gewesen. Mit Schreiben vom 29. Juni 2001 wurde der Berufungswerber von der A-GmbH sodann zur Selektion eingeladen, weil für den weiteren Ausbau des Linienflugprogrammes zusätzliches Cockpitpersonal benötigt wurde. Die Selektion wurde in vier Stufen ("*Fliegerischer Wissenstest*", "*Simulatorcheck*", "*Psychologische Eignungstestung*", "*Persönliches Interview*") durchgeführt, wobei jede Stufe positiv abgeschlossen werden musste, um zur nächsten eingeladen zu werden. Die im Jahr 2001 - über die Lizenzverlängerung hinaus - geltend gemachten Aufwendungen hängen unmittelbar mit diesem Aufnahmeverfahren zusammen, das schließlich zur Anstellung des Berufungswerbers mit 1. September 2001 führte.

Im vorliegenden Fall besteht nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates ein ausreichend konkreter unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den vom Berufungswerber im Jahr 2001 getätigten Aufwendungen und der am 1. September 2001 begonnenen Tätigkeit. Es ist nämlich offensichtlich, dass der Berufungswerber nach Abschluss seiner Ausbildung zum Berufspiloten konkret eine Tätigkeit als Pilot anstrebt und die eindeutig berufsspezifischen Maßnahmen (Verlängerung der Lizenz, Absolvierung des Aufnahmeverfahrens) geradezu Voraussetzung dafür waren, um die angestrebte Beschäftigung überhaupt zu erlangen. Es kann keine Rede davon sein, dass die im Jahr 2001 geltend gemachten Aufwendungen in Zusammenhang mit einem von einem künftigen Wahlakt abhängigen ungewissen Berufswunsch gestanden wären, da die Art der zukünftigen Tätigkeit bereits eindeutig festgestanden ist. Dies ergibt sich nachvollziehbar aus dem vorgelegten Schriftverkehr, der die Bemühungen des Berufungswerbers zur Aufnahme einer Pilotentätigkeit bereits im Jahr 2000 (Erwerbung der Berufspilotenlizenz am 1. März 2000) dokumentiert. Dabei kann auch die Tatsache, dass die Person des zukünftigen Arbeitgebers noch nicht festgestanden ist, nicht zu einer anderen Beurteilung führen, da der konkrete Arbeitgeber beispielsweise auch bei Vorstellungsgesprächen, bei welchen die dadurch

---

entstehenden Aufwendungen zweifelsfrei bei entsprechend ernstlicher Absicht als vorweggenommene Werbungskosten abzugsfähig sind, nicht konkret feststeht.

Die vom Berufungswerber im Jahr 2001 getragenen Aufwendungen von 87.916 S stehen in einem ausreichend konkreten Zusammenhang mit der zukünftig ausgeübten Tätigkeit, weshalb ein Abzug als vorweggenommene Werbungskosten zulässig ist.

Die Berechnung der Einkommensteuer für das Jahr 2001 (in Schilling) ist dem beiliegenden Berechnungsblatt zu entnehmen, das insoweit Bestandteil dieser Berufungsentscheidung ist. Die Umrechnung in Euro erfolgte mit dem in der EG-Verordnung 2866/98, ABI. L 359, festgelegten Kurs von 1 € = 13,7603 S.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilagen:

Berechnungsblatt

Originalunterlagen

Innsbruck, am 16. November 2004