



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle XY  
Senat X

GZ. RV/0095-I/04

## Bescheid

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungswerbers gegen den Bescheid des Finanzamtes XY vom 23. Oktober 2002 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2001 entschieden:

Der angefochtene Bescheid und die Berufungsvorentscheidung werden gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

### Begründung

Mit Eingabe vom 8. Juli 2002 beantragte der Steuerpflichtige die Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Kalenderjahr 2001. Dabei machte er diverse Aufwendungen als Werbungskosten geltend.

Mit Bescheid vom 23. Oktober 2002 führte das Finanzamt die Arbeitnehmerveranlagung durch und berücksichtigte laut Bescheidbegründung die beantragten Aufwendungen für Familienheimfahrten, Telefon- und Steuerberatungskosten sowie ein Ausbildungsdarlehen nicht. Weiters und ohne dies zu begründen wurden die Kosten von als Uniformschuhe und Pilotenbrille bezeichneten Anschaffungen nicht abgezogen.

Um einen Privatanteil von 40% gekürzt und aufgeteilt auf eine Nutzungsdauer von vier Jahren wurden die Anschaffungskosten für einen Computer als Werbungskosten anerkannt. Das Pendlerpauschale wurde nur für acht Monate zugestanden.

Die übrigen Aufwendungen wurden antragsgemäß als Werbungskosten anerkannt.

In der nach Fristverlängerung rechtzeitig eingebrachten Berufung führte der Steuerpflichtige aus, er habe keine Rechnung betreffend die Steuerberatungskosten mehr. Die Telefonkosten

würden nicht wie ursprünglich beantragt im Ausmaß von 40%, sondern lediglich im Ausmaß von 30% beruflich veranlasst sein. Beim Darlehen handle es sich um einen "Pilotenausbildungskredit", 40% der Gesamtkosten würden auf Berufsbildung entfallen. Die Ablebensversicherung wäre eine "normale Lebensversicherung" und habe mit dem Kredit nichts zu tun. Die Kosten für einen "Nightstopkoffer" in Höhe von ATS 2.750,00 habe er vergessen anzuführen. Spesen in Höhe von ATS 1.249,00 wären im Zusammenhang mit einer Kreditaufnahme für eine Typenausbildung entstanden. Wegen der unregelmäßigen Dienstzeiten stehe ihm das große Pendlerpauschale zu, da er den öffentlichen Verkehr "sehr oft" nicht benutzen könnte. Weiters könne er den als Werbungskosten anerkannten Betrag nicht nachvollziehen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 12. Mai 2003 wurde der Berufung teilweise Folge gegeben. Das Pendlerpauschale wurde zwar wiederum nur für den Zeitraum ab April 2001 zugestanden, diesmal aber mit dem für 2001 gültigen Betrag berechnet. Die Steuerberatungskosten wären erst im Jahr 2002 bezahlt worden. Beim Telefon würden 10% der Kosten "im Kulanzweg" zugestanden. Die Ausbildung zum Linienpiloten würde eine umfassende Ausbildung darstellen, daher wären die Kosten nicht absetzbar. Die Ablebensversicherung würde anerkannt, nicht jedoch der Mitgliedsbeitrag zum Österreichischen Alpenverein. Die Aufwendungen für einen Pilotenkoffer wären bereits anerkannt worden, für den zweiten Koffer (Nightstopkoffer) liege kein Beleg vor. Spesen im Zusammenhang mit der umfassenden Ausbildung wären nicht abzugsfähig.

Wiederum nach Verlängerung der Rechtsmittelfrist beantragte der Steuerpflichtige die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und führte aus, die beruflich veranlassten Telefonkosten würden realistischer Weise mindestens zu 30% beruflich bedingt sein. Die Nichtanerkennung der Kosten des Nightstopkoffers sei nicht gerechtfertigt. Die Arbeitgeberin hätte ihm die Kosten für den Kredit bezüglich der Flugzeugtypeneinschulung ersetzt. Durch die Weiterüberweisung an den niederländischen Kreditgeber wären Wechselkursspesen in Höhe von S 1.249,00 entstanden, welche mit dem Dienstverhältnis in Zusammenhang stünden. Der Lehrinhalt der besuchten Flugschule gliedere sich in zwei Blöcke, wobei zuerst die Ausbildung zum Berufspiloten zu absolvieren sei, danach die Ausbildung zum Linienpiloten. Auf den zweiten Teil würden mindestens 60% der Gesamtkosten entfallen, welche als vorweggenommene Werbungskosten zu berücksichtigen seien.

Das Finanzamt legte die Berufung ohne weitere Ermittlungen anzustellen dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Grundsätzlich ist eingangs anzuführen, dass der Berufungswerber auf Grund des Erstbescheides tatsächlich nicht in der Lage war, das Ergebnis des behördlichen

Meinungsfindungsprozesses nachzuvollziehen, da beantragte Aufwendungen ohne Begründung nicht anerkannt wurden.

Es genügt nämlich nicht, wenn ein Bescheid zwar eine Reihe von Sachverhaltselementen aufweist, nicht jedoch in der erforderlichen, einer nachprüfenden Kontrolle durch den Steuerpflichtigen oder die Abgabenbehörde zweiter Instanz zugänglichen Weise dargestellt wird, worauf sich die einzelnen Feststellungen stützen (VwGH 23.4.1992, 91/15/0153). In der Begründung eines Bescheides muss vielmehr auch vollständig angegeben werden, welche Aufwendungen nicht anerkannt und welche Beweismittel herangezogen wurden und welche Ergebnisse die Würdigung der einzelnen Beweismittel erbracht hat (VwGH 26.5.1997, 96/17/0459); es ist darzulegen, was die Abgabenbehörde im Fall des Vorliegens widerstreitender Beweisergebnisse bewogen hat, ein Beweismittel anderen Beweismitteln vorzuziehen und gerade den von ihr angenommenen Sachverhalt als erwiesen anzunehmen (VwGH 26.11.2003, 98/13/0173; uva).

Aufgabe des behördlichen Ermittlungsverfahrens ist es, "Vermutungen" durch Fakten solange zu erhärten, bis der Sachverhalt auf Grund schlüssiger Wertung dieser Fakten in freier Beweiswürdigung als erwiesen angesehen werden kann (VwGH 19.12.1990, 86/13/0100). Die Aufgabe, die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind (§ 115 Abs. 1 BAO), kommt dabei in erster Linie der Abgabenbehörde erster Instanz zu. Zum einen hat diese eine Berufung erst "nach Durchführung der etwa noch erforderlichen Ermittlungen" der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorzulegen (§ 276 Abs. 6 erster Satz BAO); zum anderen geht der Gesetzgeber mit der Bestimmung des § 279 Abs. 2 BAO erkennbar davon aus, dass eine Beweisaufnahme vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz nur mehr darin bestehen soll, "notwendige Ergänzungen" des (bisherigen) Ermittlungsverfahrens vorzunehmen.

Dazu ist eingangs auf die Position "Telefonkosten" zu verweisen. Die Abgabenbehörde erster Instanz hat – offensichtlich ohne jegliche Beweisaufnahme – diesen Aufwendungen im Erstbescheid die Anerkennung vollständig versagt, in der Berufungsvorentscheidung "im Kulanzweg" 10% der Kosten als abzugsfähig zugestanden. Welche Sachverhaltselemente und rechtlichen Überlegungen dazu geführt haben, bleibt unergründbar.

Gleiches gilt für die Aufwendungen für den "Nightstopkoffer". Es wäre an der Abgabenbehörde erster Instanz gelegen gewesen, festzustellen ob ein derartiger Koffer tatsächlich im Jahr 2001 erworben wurde (der Hinweis auf das Nichtvorliegen einer Rechnung reicht dazu nicht aus), um welche Art von Koffer es sich dabei handelt (Spezialkoffer für Piloten, normaler Reisekoffer, ...) und wie der Berufungswerber diesen Koffer verwendet. Gegebenenfalls ist dabei auch auf die Notwendigkeit der Anschaffung Bezug zu nehmen.

Beim beantragten Pendlerpauschale hätte das Finanzamt die Dienstzeiten in jedem einzelnen Monat zu erheben gehabt und sodann diese Feststellungen rechtlich würdigen müssen. Nur

wenn die Sachverhaltsfeststellungen ergeben würden, dass die Benützung eines Massenbeförderungsmittels tatsächlich nicht nur "sehr oft", sondern tatsächlich überwiegend im Lohnzahlungszeitraum nicht möglich oder unzumutbar gewesen ist, steht das "große" Pendlerpauschale zu.

Hinsichtlich der Spesen bzw. Zinsen für den/die als Ausbildungskredit(e) bezeichneten Darlehen ergeben sich folgende Überlegungen:

Nach der im Kalenderjahr 1999, in diesem Jahr oder allenfalls auch früher wurde die Ausbildung zum Berufspiloten nach den Berufungsausführungen begonnen, gültigen Rechtslage sind Aufwendungen für eine Ausbildung grundsätzlich nicht abzugsfähig. Ab dem Jahr 2000 sind Ausbildungskosten abzugsfähig, wenn sie im Zusammenhang mit einem ausgeübten oder einem mit diesem verwandten Beruf stehen. Das Finanzamt hätte somit einerseits zu erheben gehabt, wann und in welcher Höhe die für die Kreditaufnahme ursächlichen Aufwendungen getätigt wurden und so feststellen müssen, ob die Darlehenssummen für die zwei Darlehen (per Ende des Jahres 2001 haften insgesamt noch mehr als € 85.000,00 an Darlehen unberichtigt aus) tatsächlich vollständig für die Ausbildung zum Piloten verwendet wurden.

Des weiteren ist festzustellen, wann die Bildungsmaßnahme zur Erlangung des Linienpilotscheines absolviert und ob zu diesem Zeitpunkt bereits eine Tätigkeit als Pilot ausgeübt wurde, was nicht der Fall sein dürfte, nachdem im Antrag auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz von vorweggenommenen Werbungskosten die Rede ist.

Wurde, wie es den Anschein hat, vom Berufungswerber jedoch (im Alter von 20 Jahren) eine einheitliche, umfassende und erstmalige Ausbildung zum Piloten ohne trennbare Abschnitte und Kosten absolviert, sind die dafür angefallenen Kosten für die erstmalige Berufsausbildung grundsätzlich nicht abzugsfähig. In diesem Fall kann von vorweggenommenen Werbungskosten auch keine Rede sein, da eine erstmalige Berufsausbildung zwar immer in der Hoffnung auf die Ausübung dieser Tätigkeit absolviert wird, ein konkreter Veranlassungszusammenhang, und nur ein solcher rechtfertigt die Qualifizierung von Aufwendungen als vorweggenommene Werbungskosten, welche die gegenständliche Ausbildungsmaßnahme als Fortbildungsmaßnahme erscheinen lassen könnte, liegt jedoch im Rahmen einer einheitlichen erstmaligen umfassenden Berufsausbildung nicht vor.

Sollten die Ermittlungen des Finanzamtes andererseits ergeben, dass im Zusammenhang mit dem Erwerb des Linienpilotscheines von abgrenzbaren Fortbildungskosten auszugehen ist, ist festzuhalten, dass Werbungskosten grundsätzlich in dem Jahr absetzbar sind, in welchem die Verausgabung erfolgt. Dies unabhängig von der Art der Finanzierung, woraus folgt, dass die Rückzahlung des aufgenommenen Darlehensbetrages in den Folgejahren keine steuerlichen Auswirkungen entfalten kann.

Anders verhält es sich jedoch mit in den Folgejahren anfallenden Zinsen. Sollte es sich auf Grund der nunmehr zu treffenden Sachverhaltsfeststellungen erweisen, dass die Kosten für die Linienpilotenausbildung grundsätzlich als abzugsfähige Aufwendungen anzusehen gewesen wären und das Darlehen (teilweise) auch für die Bestreitung dieser Kosten verwendet wurde, sind auch die in den Folgejahren (hier konkret im Jahr 2001) wegen der Kreditaufnahme angefallenen Zinsen (zumindest teilweise) abzugsfähig. Dabei wäre noch festzustellen, wieso der Berufungswerber in der Berufung von einem Fortbildungskostenanteil von 40% spricht, im Vorlageantrag jedoch 60% angesetzt werden. Die Wechselkursspesen teilen im Wesentlichen das Schicksal der Zinsen.

Da das Finanzamt somit wesentliche Ermittlungen (§ 115 Abs. 1 BAO) unterlassen hat, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden können, ist eine Aufhebung des angefochtenen Bescheides und der Berufungsvorentscheidung unter Zurückweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz zulässig und auch zweckmäßig, da ein umfangreiches Ermittlungsverfahren grundsätzlich durch die Abgabenbehörde erster Instanz durchzuführen ist.

Es war daher wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Innsbruck, am 8. Februar 2005