



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungswerbers, vom 21. April 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck vom 10. April 2008 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2003 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der Bescheid betreffend Einkommensteuer 2003 wird abgeändert.

### Entscheidungsgründe

Im Rahmen der elektronischen Abgabenerklärung für das Jahr 2003, welche der Berufungswerber am 5. März 2003 eingebracht hat, machte dieser unter anderem Werbungskosten für „*Gewerkschaftsbeiträge et cetera*“ in Höhe von € 449,40, Arbeitsmittel (€ 198,56), Fachliteratur € 150,00, Reisekosten (€ 92,96), Aus- und Fortbildungskosten (€ 6.888,10), Doppelte Haushaltsführung (€ 6.970,47) und sonstige Werbungskosten (€ 417,53) geltend.

Dies begründete der Berufungswerber in der Beilage zur Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2003 auszugsweise wie folgt:

*„1. Gewerkschaftsbeiträge, sonstige Beiträge zu Berufsverbänden*

*Wurde wie besprochen auf Österreichischen Verkehrspilotenverband und deren Solidarfond reduziert.  
Gewerkschaftsbeitrag wurde nach Auskunft unserer Lohnverrechnung bereits berücksichtigt.*

*2. Arbeitsmittel*

*Gehörschutz zum Fliegen, der die Umgebungsgeräusche um 25dB reduziert und letzte Rate der Computer AfA.*

### *3. Fachliteratur*

*Pauschale für diverse Reiseführer und Fachzeitschriften*

### *4. Reisekosten Frühstücksdiäten laut GZ 070101/15-IV/7/01*

### *5. Fortbildungs- und abzugsfähige Ausbildungskosten*

*Wie bereits durch Trainingsflüge 2002 bekannt, absolvierte ich in der Flugschule A in B einen Fluglehrerkurs. Meine dadurch erlangte Lehrberechtigung erstreckt sich auf Grundausbildung zum Privatpiloten, bis hin zur Linienpilotenausbildung. Als besonderer Teil meiner Lehrausbildung stellt die Wasserfluglehrberechtigung dar. Ich habe nicht nur die gesetzlich verpflichtenden Landflugzeugstunden, sondern auch als einziger Österreicher die Ausbildung auf Wasserflugzeugen absolviert.*

*Im Rahmen dieser Ausbildung muss ein Training durchgeführt werden, bei dem ein erfahrener Fluglehrer einen Schüler spielt und der angehende Fluglehrer ein komplettes Flugtraining mit vorgegebenen Schwerpunkten mit seinem Flugschüler durchführen muss. Diese Training wurde in B, auf Fliegern der Flugschule und in C abgehalten. Die dabei entstandenen Kosten stellen ausschließlich die Flugzeugcharterkosten dar und beinhalten nicht Landegebühren und Fluglehrerkosten. Auch wurde nur eine C Reise geltend gemacht. Tatsächlich war ich zu diversen Trainings drei Mal in C, wo die einzige Möglichkeit besteht, diese Fortbildung durchzuführen. Auch war ich in dieser Zeit mit einem Flugzeug aus C in Österreich, wo ich durch eine große Anzahl an Landungen die Wind und Wasserverhältnisse, im Hinblick auf eine zukünftige Lehrtätigkeit in Österreich, trainieren konnte. D scheint bei der Abrechnung deswegen auf, weil es der zollrechtlich relevante Flugplatz in Österreich war.*

*Die restlichen Kosten ergeben sich aus Eintragungs- und Prüfungsgebühren von Austro Control.*

*Wie aus der Stundenabrechnung aus C ersichtlich ist, nimmt der Trainingsaufwand 2004 stark ab und 2005 konnte ich mit meinem selbst gebauten Wasserflugzeug, das in Italien erlernte anwenden. Leider wurde es durch einen Unfall, der durch ein aerodynamisches Problem hervorgerufen wurde, ab 2006 wieder nötig in C zu trainieren.*

### *6. Kosten für doppelte Haushaltsführung*

*Dienstwohnung Wien, Gas- und Stromrechnung, sowie Familienheimfahrten (durch maximal Betrag 201,75 pro Monat gedeckelt)."*

Im Einkommensteuerbescheid 2003 vom 10. April 2008 wurden die Werbungskosten für Gewerkschaftsbeiträge mit € 318.60 berücksichtigt und die Werbungskosten für Fachliteratur, Aus- und Fortbildungskosten und doppelte Haushaltsführung nicht anerkannt.

Dies wurde damit begründet, dass verheiratete oder in eheähnlicher Gemeinschaft Lebende Kosten der doppelten Haushaltsführung und Familienheimfahrten nur dann auf Dauer absetzen könnten, wenn beide Partner steuerlich relevante Einkünfte erzielen würden. Ansonsten könnten solche Aufwendungen nur die Dauer von zwei Jahren in Anspruch genommen werden. Die Kosten für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten seien

in den Veranlagungsjahren 2001 und 2002 von der Abgabenbehörde erster Instanz anerkannt worden und könnten daher im Jahr 2003 nicht mehr berücksichtigt werden. Die vom Berufungswerber geltend gemachten Aufwendungen für Aus- und Fortbildung würden in keinem Zusammenhang der Erzielung von Einkünften stehen und daher zu den gemäß § 20 EStG 1988 (Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 400/1988) nichtabzugsfähigen Ausgaben zählen. Beiträge zum Solidaritätsfond gehörten zu den Sonderausgaben nach § 18 EStG 1988. Reiseführer würden nicht zur Fachliteratur zählen, ein Pauschale für Fachzeitschriften in der Höhe von € 150,00 könne nicht anerkannt werden.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die als „*Einspruch-Einkommensteuerbescheid 2003*“ bezeichnete Berufung vom 21. April 2008. Darin bringt der Berufungswerber vor, dass die Fluglehrerausbildung die höchste Erweiterung der Pilotenlizenz sei. Seine Befähigungen würden sich auf die von der E (seinem Arbeitgeber) und ihm selbst geflogenen Modelle Boeing 767W TRI und FI sowie alle Flugzeuge der allgemeinen Klasse beziehen. Der *TRI- type rating instructor* würde dazu berechtigen Schulungen auf der Type B 767 - Linienflugzeug mit einem maximalen Abfluggewicht von 186 Tonnen allenfalls auch auf einem Simulator abzuhalten. Ein *FI flight instructor* dürfe auch in einem realen Flugzeuge als Lehrer fliegen. Sämtliche Führungspositionen im Pilotenkorps könnten ausschließlich von Fluglehrern bekleidet werden. Das E *OM-A (Operations manual)* definiere für diverse Führungspositionen im Flugbetrieb, nämlich Chefpilot, Cheffluglehrer, Ausbildungsleiter und weitere, die Notwendigkeit einer Lehrberechtigung. (OM-A Kapitel 4 ff). Die Ausbildung zum Fluglehrer umfasse ein praktisches Flugtraining, welches der Berufungswerbers in der Flugschule A (B) und am Csee für Wasserflugzeuge absolviert habe. Der Csee sei dafür in Europas der einzige Trainingsort. Eine entsprechende Bestätigung habe er bereits für die Arbeitnehmerveranlagung 2002 vorgelegt. Dieses Training sei gesetzlich vorgeschrieben. Dabei sitze ein erfahrener Fluglehrer auf der Schülerseite und der auszubildende Fluglehrer müsse beweisen, dass er fähig ist, einen Flugschüler zu unterrichten, Fehler sofort zu erkennen und im Notfall aktiv einzugreifen. Gerade durch viele Kündigungen bei der E und *golden handshakes* für alle über 50-jährigen, habe sich gezeigt, dass Piloten mit der Berechtigung zum Fluglehrer höchstdotierte Jobs zum Beispiel direkt bei Airbus Industries erhalten hätten. Andere Nichtfluglehrer müssten sich bei schlecht zahlenden *Low-cost-carriern* ihre Lizenzen mühevoll erhalten, da für Linienpilotscheine halbjährlich eine gewisse Anzahl an Flugstunden und Simulatortraining nachgewiesen werden müsse. Mit der neuen europaweiten *JAR FCL* Regelung (*joint aviation regulations-flight crew licencing*) sei es einem Fluglehrer sogar gestattet, sich als selbständige *Trainingsfacility* eintragen zu lassen. Das bedeute, dass man alle Arten von Berechtigungen die man selbst halte, auch selbständig unterrichten dürfe und Einkünfte daraus beziehen könne. Der Berufungswerber könne

aufgrund seiner Fluglehrerausbildung Piloten für das Benutzen von Wasser- bis zum Landflieger und Linienjets der Type Boeing 767 selbständig unterrichten. Er habe 2008 bereits seinen ersten Lizenzcheckflug abgenommen und dafür € 30,00 eingenommen.

Es sei Unrichtig, dass der Berufungswerber bereits ab 2001 Familienheimfahrten beantragt habe. Dies habe er 2003 erstmals getan. Seine Lebensgefährtin habe außerdem 2001 steuerlich relevante Einkünfte bezogen. Aus diesem Grund seien für ihn sowohl Familienheimfahrten als auch doppelte Haushaltsführung 2003 steuerlich zu berücksichtigen. Seit September 2004 sei seine Lebensgefährtin als selbständige Gesundheits- und Wellness trainerin in F als Kleinunternehmerin tätig. Da sie Einkünfte aus eigener Erwerbstätigkeit von mehr als € 2200,00 beziehe, sei von einer auf Dauer angelegten doppelten Haushaltsführung (VwGH 24.4.1996, 96/15/0006; 17.2.1999, 95/14/0154) zu sprechen.

Da der Berufungswerber berufsbedingt im Ausland verweilen und sich in verschiedenen Städten, wie New York, Washington, Chicago, Toronto, Peking, Dehli, Mumbai, Melbourne, in verschiedene Karibikstaaten, Singapur und weiteren aufhalten müsse, sei es unerlässlich sich mit Reiseführern zu orientieren. Die vom Berufungswerber verwendeten Reiseführer (lonely planet&co.) seien rein informativ aufgebaut und keine Bildbände. Da dies eine berufliche Notwendigkeit sei, sollten diese auch steuerlich zu berücksichtigen sein. Diese Reiseführer würden pro Stück zwischen € 25,00 und € 35,00 kosten und seien speziell in schnelllebigen Großstädten nach etwa drei bis fünf Jahren veraltet.

Vom steuerlichen Vertreter des Berufungswerbers wurden die im Folgenden beschriebenen Fragen mit Mail vom 27. August 2008 an den Arbeitgeber des Berufungswerbers gestellt, welche vom Flottenchef des Berufungswerbers mit Mail vom 9. Juli 2008 beantwortet wurden:

*Erste Frage: „Ist die vom Berufungswerber absolvierte Fluglehrerausbildung - die es Ihm sogar gestatten würde sich als selbständige Trainingsfacility eintragen zu lassen und alle Berechtigungen selbständig zu unterrichten - im Interesse von Austrian Airlines, wird diese Ausbildung im Rahmen seiner Tätigkeit genutzt und daraus Einkünfte erzielt, beziehungsweise ist sie ein unbedingt erforderliche Bedingung um eine noch höher qualifizierte Position zu erlangen? Ist dadurch eine höhere Jobsicherheit gegeben?“*

*Antwort: „Da es nur eine limitierte Anzahl an Fluglehrern auf der B 767 Flotte gibt (die bei Durchführung dieser Zusatztätigkeit eine INSTR Zulage beziehen) und der Tatsache, dass sich der Berufungswerber firmenintern noch keinem B767 Fluglehrerauswahlverfahren gestellt hat, ist er zur Zeit auch nicht als INSTR vorgesehen. Die „privat“ absolvierte Fluglehrerausbildung ist nicht „wertsteigernd“ für die E beziehungsweise wird diese Ausbildung auch nicht seitens E genutzt. Bei der E herrscht ein Senioritätssystem, wodurch auch keine höhere Jobsicherheit*

*gegeben ist. Um gewisse "höhere Positionen" im E Flugbetrieb einzunehmen, ist ein INSTR erforderlich. Zu erwähnen ist, dass bei Abgängen aus dem E Flugbetrieb diejenigen Piloten, die als Fluglehrer bei E geführt wurden bei anderen Unternehmen teilweise besser gestellte und bezahlte Positionen in den Flugbetrieben erhalten, als jene Piloten ohne Lehrberechtigungen. Seitens E ist es unseren Piloten gestattet in ihrer Freizeit als Fluglehrer bei Flugschulen beziehungsweise als selbständige Trainingsfacilities zu unterrichten, solange diese in Koordination mit E durchgeführt und die jährlichen Gesamtflugstundenlimits eingehalten werden."*

*Zweite Frage: „Abgesehen von der Fluglehrerausbildung an der Flugschule A stellt sich die Frage, ob die Ausbildung zum Wasserflugpiloten und deren Lizenzerhaltung im Hinblick auf die unter Punkt 1 gestellten Fragen seitens des Dienstgebers notwendig und gewünscht ist."*

*Antwort: „Die Ausbildung zum Wasserflugpiloten und deren Lizenzerhaltung ist seitens der E nicht notwendig."*

In der Berufungsvorentscheidung vom 21. Juli 2008 wurden von der Abgabenbehörde erster Instanz € 6.649,47 als Werbungskosten für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten anerkannt. Im übrigen blieb das Berufungsbegehren des Berufungswerbers unberücksichtigt. Dies wurde damit begründet, dass Familienheimfahrten aufgrund des Strukturanpassungsgesetzes 1996 nur insoweit Werbungskosten seien, als sie das höchstzulässige Pendlerpauschale (2003: € 2.100,00 jährlich) nicht übersteigen würden. Literatur, welche auch bei nicht in der Berufungssparte des Berufungswerbers tätigen Personen von allgemeinem Interesse seien, wären keine Werbungskosten. Dies gelte selbst dann, wenn aus den betreffenden Publikationen Anregungen für die berufliche Tätigkeit gewonnen werden könnten. Die Fortbildungskosten zum Fluglehrer sowie Aufwendungen zur Lizenzerhaltung für den Wasserflug seien privat veranlasst, da die Aufwendungen des Berufungswerbers nicht wertsteigernd für die E seien, beziehungsweise diese Ausbildung nicht für E genutzt werde.

Im als Berufung bezeichneten Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 10. August 2008 schränkte der Berufungswerber sein Begehren auf das Anerkennen der durch die Ausbildung zum Fluglehrer entstandenen Kosten in Höhe von € 3.914,7 ein und betonte, dass diese Aufwendungen sehr wohl der Absicherung seiner Berufslaufbahn, wie auch dem beruflichen Fortkommen bei seinem nunmehrigen Dienstgeber oder einem anderen Luftfahrtunternehmen, dienen würden. Gerade die Unsicherheit in den vergangenen Jahren mit den Verkaufsverhandlungen der E habe ihn veranlasst, eine Zusatzausbildung zu absolvieren. Die Entwicklung bestätige die Richtigkeit seiner Vorausplanung, welche zur Absicherung sowie Erhaltung seiner Einnahmen beitragen könne. Die Fluglehrerausbildung eröffne ihm, wie dies auch die E bestätigt hätten, einen besseren

Zugang zu höher bezahlten Positionen bei einem Dienstgeberwechsel. Wie der Dienstgeber des Berufungswerbers festgestellt habe, gebe es für Fluglehrer bei den E eine Instruktorenzulage. Diese sei unter anderem aus Kostengründen auf einige wenige Personen beschränkt. Ob die Ausbildung des Berufungswerbers für die E „wertsteigernd“ sei, erscheine als Frage eher ungewöhnlich, seien sie doch schon wegen der damit verbundenen Zulage für den Fluglehrer „wertsteigernd“ und zwangsläufig auch für den Dienstgeber, der sich dieser Personen mit Fluglehrerlizenz bei der Ausbildung und Qualitätskontrolle seines Flugpersonals zu bedienen habe. Da dem Berufungswerber die Fluglehrerausbildung den sofortigen Einsatz auch auf den Flugzeugen der E rechtlich ermögliche, seien nicht nur seine diesbezüglichen Einsatzchancen auch unter Berücksichtigung des bei der E geltenden Senioritätsprinzips gestiegen, sondern sei damit bei einem Dienstgeberwechsel, eine wesentlich höhere Chance für eine Übernahme verbunden. Eine detaillierte Auflistung seiner Aufwendungen schließe er dieser Berufung an. Dabei handle es sich um eine Reduzierung der ursprünglich geltend gemachten Kosten. Die gegenständlichen Aufwendungen würden objektiv im Zusammenhang mit einer nicht selbständigen Tätigkeit stehen und habe er diese subjektiv zur Sicherung und Erhaltung beziehungsweise zum Erwerb der beruflichen Einnahmen, bei einem Verlust seines aktuellen Arbeitsplatzes, geleistet. Es handle sich keineswegs um eine private sondern um eine beruflich notwendige Veranlassung. Eine solche Notwendigkeit sei zu bejahen, wenn das Tätigen der Aufwendungen objektiv sinnvoll sei. Die Sinnhaftigkeit der Zusatzausbildung des Berufungswerbers sei wohl nicht nur durch die Verkaufsverhandlungen der E ausreichend belegt. Bei anderen Finanzämtern würden vergleichbare Werbungskosten der Berufskollegen des Berufungswerbers uneingeschränkte Anerkennung finden.

In der Beilage zur Berufung erläuterte der Berufungswerber die geltend gemachten Aufwendungen von in Summe € 3.914,70 für die Ausbildung zum Fluglehrer (Theoriekurs B € 1.294,00, drei mal An- und Abreise über 446 km zu € 0,36 also € 476,00, Prüfungsgebühr des Bundesamtes für Zivilluftfahrt € 109,00; vorgeschriebene Flugstunden Wasserflugzeug: Anreise F-C-F 1368 km € 487,00, Nächtigung Hotel Park C € 132,00, Leihgebühr Aeroclub C jährlich € 150,00, Flugzeit 3 Stunden 5 Minuten a € 155,00 € 477,90, Flugtraining B 59 Minuten € 184,13, Fluglehrertraining/Prüfungsflug B € 198,72, Lizenzeintragungen Austro Control ATPL € 349,34, PPL € 56,61) und erklärte, dass die Kosten zur Lizenzerhaltung für 19 Stunden 1 Minute (€ 2.973,40) Wasserflugpraxis im Vergleich zu ursprünglichen Abgabenerklärung Jahr 2003 in dieser Auflistung nicht mehr enthalten seien.

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

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).

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).

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 (herrschende Lehre; vergleiche für viele Doralt, EStG<sup>12</sup>, § 16, Tz 203/2 ff. und die dort zitierten Fundstellen).

Betrachtet man die vom Berufungswerber im Jahr 2003 besuchten Kurse, Schulungen und abgelegten Prüfungen im Jahr 2003 so enthalten diese wohl Elemente von Fort- und vor allem der Ausbildung im Sinne des oben zitierten § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 in der für das Berufungsjahr 2003 geltenden Fassung BGBl. I Nr. 155/2002. Dabei kommt es nicht entgegen der vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung vom 21. Juli 2008 vertretenen Ansicht nicht darauf an, ob eine Fortbildungsmaßnahme beim konkreten Arbeitgeber die Möglichkeiten des beruflichen Fortkommens erhöhen, sondern ist auf das nach der Verkehrsauffassung zu bestimmende Berufsbild abzustellen (herrschende Lehre; vergleiche für viele etwa Jakob/Lenneis EStG § 16 Rz 48 ff. und die dort zitierten Fundstellen).

Zieht man die, auch vom konkreten Arbeitgeber des Berufungswerbers so beschriebene, Vorgangsweise großer Fluglinien in Betracht, zur gesetzlich vorgeschriebenen regelmäßigen Ausbildung und Überprüfung der von ihnen eingesetzten Piloten eigene Angestellte zu verwenden, die über eine entsprechende Fluglehrerausbildung besitzen, diese in der Regel dafür auch eine bessere Entlohnung erhalten und eine „*Lehrerausbildung*“ generell zu einer wesentlichen Vertiefung und Verbesserung der Kenntnisse und Fähigkeiten im zu unterrichtenden Stoffgebiet führt, kann keine Zweifel daran bestehen, dass eine Fluglehrerausbildung eines Linienpiloten für diejenigen Maschinen, welche er als Linienpilot zu fliegen hat, jedenfalls der Verbesserung von Kenntnissen und Fähigkeiten in der Ausübung des bisherigen Berufes als Linienpilot dient.

In gleicher Weise ist die Ausbildung zum Fluglehrer dazu geeignet, in einer der des Berufspiloten verwandten Tätigkeit, welche weitestgehend gleich gelagerte Kenntnisse und Fähigkeiten erfordert, tätig zu werden. Generell gilt, dass der Lehrberuf im Verhältnis zur zugrunde liegenden gelehrten Berufstätigkeit der denkbar am engsten verwandte Beruf ist, da er sich nur in der Intensität, dem Umfang der Kenntnisse und den notwendigen didaktischen Fähigkeiten unterscheidet. Nach dem Akteninhalt hat der Berufungswerber mittlerweile die Befugnis zum Fluglehrer erworben und auch schon erste Einkünfte in diesem Beruf erzielt.



Soweit sich die Fluglehrerlizenz auf Wasserflugzeuge bezieht, mag dies keinen konkreten Zusammenhang mit der vom Berufungswerber bei seinem konkreten Arbeitgeber ausgeübten Tätigkeit haben, bei einer internationalen Tätigkeit wie der eines Linienpiloten, durchaus für einen anderen Arbeitgeber eine äußerst nützliche Fähigkeit sein. Insofern hat der Berufungswerber damit, obwohl dies für die Abzugsfähigkeit nach § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 in der für das Berufungsjahr 2003 geltenden Fassung BGBl. I Nr. 155/2002 gar nicht notwendig ist (siehe oben), seine Chancen im Rahmen des Berufsbild des professionellen Piloten seine Einnahmen zu sichern und zu erhalten, verbessert.

Letztlich ist aber zu fragen, inwieweit der Berufungswerber die von ihm als Werbungskosten für die Fluglehrausbildung nur auf sich genommen hat, um Neigungen nachzugehen, die ihre Ursache in der privaten Lebensführung haben und deshalb den nichtabzugsfähigen Aufwendungen gemäß § 20 Abs. 1 EStG zuzuordnen sind.

Oder anders ausgedrückt dürfen gemäß § 20 Abs. 1 EStG 1988 bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden, die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge, Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

Zur Erläuterung dieser Gesetzesbestimmung und um den Hintergrund aufzuzeigen, vor dem die Abgrenzung zwischen abzugsfähigen und nichtabzugsfähigen Aufwendungen der privaten Lebensführung erfolgt, sei die Kommentarmeinung (Werner/Schuch, Kommentar zur Lohnsteuer, EStG 1988, § 20 Tz 278; Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, EStG 1988, § 20 Tz 10) angeführt:

*"Die wesentliche Aussage dieser Gesetzesbestimmung besteht darin, dass gemischt genutzte veranlasste Aufwendungen, also Aufwendungen mit einer privaten und einer betrieblichen Veranlassung, nicht abzugsfähig sind. Im Interesse der Steuergerechtigkeit soll vermieden werden, dass ein Steuerpflichtiger auf Grund der Eigenschaft seines Berufes eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und somit Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abzugsfähig machen kann. Dies wäre ungerecht gegenüber jenen, die eine Tätigkeit ausüben, welche eine solche Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen nicht ermöglicht und derartige Aufwendungen aus ihrem bereits versteuerten Einkommen tragen müssen."*

Demnach stellen Aufwendungen oder Ausgaben, die sowohl durch die Berufsausübung als auch durch die Lebensführung veranlasst sind, grundsätzlich keine Werbungskosten dar

(Aufteilungsverbot). Eine Aufspaltung in einen beruflichen und einen privaten Teil ist auch im Schätzungswege nicht zulässig. Ein Werbungskostenabzug kommt ausnahmsweise dann in Betracht, wenn feststeht, dass solche Aufwendungen ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich veranlasst sind.

Aufwendungen, die in gleicher Weise mit der Einkunftserzielung wie mit der privaten Lebensführung zusammenhängen, bei denen die Behörde aber nicht in der Lage zu prüfen ist, ob die Aufwendungen durch die Einkunftserzielung oder durch die privaten Lebensführung veranlasst worden sind, darf die Behörde nicht schon deshalb als Werbungskosten anerkennen, weil die im konkreten Fall gegebene Veranlassung nicht feststellbar ist. In Fällen von Aufwendungen, die ihrer Art nach eine private Veranlassung nahe legen, darf die Veranlassung durch die Einkunftserzielung vielmehr nur dann angenommen werden, wenn sich die Aufwendungen als für die berufliche Tätigkeit notwendig erweisen. Die Notwendigkeit bietet in derartigen Fällen das verlässliche Indiz der beruflichen im Gegensatz zur privaten Veranlassung (VwGH 28.10.1998, 93/14/0195-6 und 95/14/0045-6).

Dem Abgrenzungskriterium der Notwendigkeit eines Aufwandes ist dann keine entscheidende Bedeutung beizumessen, wenn ein Aufwand seiner Art nach nur eine berufliche Veranlassung erkennen lässt.

Legt man diesen Maßstab auf die vom Berufungswerber begehrten Werbungskosten für den Erwerb der Fluglehrerlizenz für Großraumlinienmaschinen und Wasserflugzeuge an, ist in keiner Weise erkennbar, auf welche Weise dies den privaten Interessen des Berufungswerbers dienen können sollte. Dies hat auch die Abgabenbehörde erster Instanz im gesamten Verfahren nicht behauptet und bietet auch der Akteninhalt dafür keinen Hinweis.

Es ist daher gar nicht mehr nötig, zu untersuchen, ob die vom Berufungswerber auf sich genommenen Aufwendungen zum Erwerb der oben beschriebenen Fluglehrerlizenzen „*notwenig*“ im Sinne der oben zitierten Judikatur waren. Diese wäre jedoch uneingeschränkt zu bejahen, da man als Fluglehrer auf den Flugzeugen, für welche der Berufungswerber diese Berechtigung besitzt, nur mit den von ihm absolvierten Ausbildungsweg tätig werden darf.

Steht daher der grundsätzliche Werbungskostenabzug für die Aufwendungen des Berufungswerbers zum Erlangen der beschriebenen Fluglehrerlizenzen gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 in der für das Berufungsjahr 2003 geltenden Fassung BGBl. I Nr. 155/2002 fest, ist noch das Ausmaß dieser abzugsfähigen Aufwendungen zu überprüfen.

Jedenfalls gehören zu den abzugsfähigen Aufwendungen auch Flugstunden, welche der Berufungswerber im Ausmaß von 19 Stunden und einer Minute absolvieren musste, um seine Pilotenlizenz für Wasserflugzeuge zu erhalten, welche Voraussetzung für die Fluglehrerlizenz

auf Wasserflugzeugen ist. Die € 2.973,40, um welche der Berufungswerber sein Berufsbegehren eingeschränkt hat, sind daher den Werbungskosten für den Erwerb und Erhalt der Fluglehrerlizenzen hinzuzurechnen.

Es ist allerdings zu berücksichtigen, dass die abzugsfähigen Aufwendungen für Nächtigungen mit dem den Bundesbediensteten zustehenden Nächtigungsgeld der Höchststufe bei Anwendung des § 13 RGV (Reisegebührenvorschrift, BGBl. Nr. 133/1955) begrenzt sind. Das Nächtigungsgeld in Höchststufe für Auslandsnchtigungen in Italien beträgt nach der Verordnung der Bundesregierung über die Festsetzung der Reisezulagen für Dienstverrichtungen im Ausland, BGBl II 2001/434 € 27,90. Erhöht man dies gemäß § 13 Abs. 7 RGV um 350% so ergibt dies € 125,55. Dementsprechend waren die vom Berufungswerber geltend gemachten Nächtigungsgebühren für die Übernachtung in C um € 4,45 zu kürzen.

Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass die Aufwendungen des als professionellem Linienpiloten tätigen Berufungswerber für den Erwerb von Fluglehrerlizenzen für die von ihm geflogenen Großraumpersonentransportmaschinen und von Wasserflugzeugen als Werbungskosten für Aus- und Fortbildung gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 in der für das Berufungsjahr 2003 geltenden Fassung BGBl. I Nr. 155/2002 anzuerkennen sind und insofern der Berufung stattzugeben ist. Dazu zählen auch die Kosten der Lizenzerhaltung für Wasserflugzeuge, wobei der angefochtene Bescheid insofern abzuändern war. Soweit die über die vom Berufungswerber geltend gemachte Nächtigungsgebühr in C betroffen ist, war die Berufung abzuweisen, soweit die vom Berufungswerber aufgewendeten Kosten das Ausmaß des den Bundesbediensteten zustehenden Nächtigungsgeldes der Höchststufe bei Anwendung des § 13 Abs. 7 der Reisegebührenvorschrift überschreiten.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 8. April 2009