



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat XY über die Berufungen des Bw., vertreten durch Stbr., vom 27. Februar 2004 und 10. August 2005 gegen die Bescheide des FAes, vom 26. Jänner 2004 betreffend Einkommensteuer 1998 und vom 7. Juli 2005 betreffend Einkommensteuer 1999 nach der am 12. September 2006 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

a) Bescheide

Berufungsgegenständlich ist die Absetzbarkeit der Aufwendungen für einen Privatpilotenschein uä. als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Der Berufungswerber (Bw.) machte die folgenden Kosten geltend:

	1998	1999
	S	S
Verlängerung Privatpilotenschein	37.819,64	15.146,50
Flug-Videolehrgang	2.442,08	
Beitrag zur Erlangung der Mitbenutzungsberechtigung für die Flugzeuge des Flugzeugvermieters		4.500,00
Gebühr Experimental Aircraft Association		667,56
Gebühr Österreichischer Aeroclub		530,00
	40.261,72	20.844,06

In einem Begleitschreiben vom 22. Dezember 2004 zur Einkommensteuererklärung 1999 (Akt 1999 Seite 3) machte der Bw. Angaben wie in der Berufung gegen den Einkommensteuerbe-

scheid 1998. Zur Vertiefung der notwendigen Kenntnisse von fliegerischen Zusammenhängen habe der Bw. Flüge zur Verlängerung der Gültigkeit seines Privatpilotenscheines absolviert.

In dem der Einkommensteuererklärung 1999 beigelegten Schreiben vom 9. Dezember 1999 (AS 4) gab die V-GmbH an, dass der Bw. im Kalenderjahr 1990 auf eigene Kosten den Privatpilotenschein erworben habe. Es werde "bestätigt", dass die periodische Verlängerung der Gültigkeit des Privatpilotenscheines im dienstlichen Interesse der V-GmbH liege, da dadurch die für die berufliche Tätigkeit des Bw. notwendigen Kenntnisse von fliegerischen Zusammenhängen vertieft würden.

In den Einkommensteuerbescheiden vom 26. Jänner 2004 für 1998 und vom 7. Juli 2005 für 1999 versagte das zuständige FA den berufungsgegenständlichen Aufwendungen die Anerkennung als Werbungskosten. In der Begründung zum Einkommensteuerbescheid 1998 führte das FA aus (Akt 1998 Seite 2), Aufwendungen für Bildungsmaßnahmen, die grundsätzlich der privaten Lebensführung dienen, seien nicht abzugsfähig, und zwar auch dann nicht, wenn derartige Kenntnisse für die ausgeübte Tätigkeit verwendet werden könnten oder von Nutzen seien. Die Kosten für die Verlängerung des Privatpilotenscheines seien daher nicht abzugsfähig. Da bei den Aufwendungen für die Videolehrgänge ebenfalls der private Nutzen im Vordergrund stehe, hätten diese Aufwendungen nicht berücksichtigt werden können. Auf diese Bescheidbegründung wurde auch im Einkommensteuerbescheid 1999 verwiesen (Akt 1999 Seite 33).

b) Berufungen

In der Berufung vom 27. Februar 2004 (Akt 1998 Seite 8f) betreffend Einkommensteuer 1998 bekämpfte der Bw. die Nichtanerkennung der Kosten für die Verlängerung des Pilotenscheines S 37.819,64 und den Flug-Videolehrgang S 2.442,08. Der Bw. brachte vor, eine analoge Handhabe einer Berufungsentscheidung betreffend Einkommensteuer 1994 und der Veranlagung der Jahre 1995 bis 1997 könne nicht angewendet werden, da der Bw. 1998 den Arbeitgeber gewechselt habe.

Betreffend Verlängerung des Privatpilotenscheines brachte der Bw. vor, er sei per 1.11.1998 von der Firma A (A) zur Firma V (V) gewechselt. Dieses Unternehmen befasse sich abweichend zur Firma A, welche ua. Flugzeug-Wartungshangars plante, mit der Wartung und Modifikation von Flugzeugen der allgemeinen Luftfahrt sowie von Geschäftsreiseflugzeugen. In seiner Funktion als Technical- und Quality Manager sei der Bw. neben der Koordination der technischen und qualitätsrelevanten Belange des Unternehmens auch für die Ausarbeitung von Angeboten für Wartung und Modifikation von Geschäftsreiseflugzeugen und deren Systemen verantwortlich. Ein weiterer Bestandteil seiner Tätigkeit beinhalte die Reparatur und das damit verbundene Hinterfragen von etwaigen Fehlern und Beanstandungen, wie sie durch

Piloten gemeldet würden. Während der berufsspezifische Zusammenhang zwischen den Verlängerungskosten des Privatpilotenscheines und der Planung von Flugzeugwartungshangars bestritten worden sei, obwohl eine Bestätigung über die berufliche Veranlassung seitens des Dienstgebers vorliege, sei der berufsspezifische Zusammenhang zwischen dem Führen von Luftfahrzeugen und der neuen Tätigkeit als Technical & Quality Manager jedenfalls gegeben. Der Besitz und Forterhalt eines Privatpilotenscheines und somit die praktischen Kenntnisse vom Führen eines Flugzeuges seien dieser Tätigkeit nicht bloß zu Gute gekommen, sondern hierfür unbedingt erforderlich. Das erworbene Wissen über das Führen von Luftfahrzeugen sei sowohl für das Erstellen der oben angeführten Angebote als auch für die Reparaturannahme unumgänglich gewesen. Nur dieses Wissen habe es dem Bw. ermöglicht, die von den Piloten beschriebenen Fehlersymptome richtig zu deuten, die Fehler einzugrenzen und so einer gezielten und kostensparenden Fehlerbehebung zuzuführen.

Ebenso wie die beiden Luftfahrt-Fachbücher, die als Weiterbildungskosten anerkannt worden seien, hätten die vom Bw. beschafften Luftfahrt-Videolehrgänge den Zweck der beruflichen Weiterbildung im Fachgebiet des Bw., nämlich Luftfahrt. Diese Videolehrgänge würden daher keineswegs dem privaten Nutzen dienen und seien somit als Kosten der beruflichen Weiterbildung anzuerkennen.

In der Berufung vom 10. August 2005 (Akt 1999 Seite 35f) betreffend Einkommensteuer 1999 erstattete der Bw. das idente Vorbringen wie in der Berufung betreffend das Jahr 1998.

c) BVEs - Vorlageanträge

Nachdem das FA um Vorlage der Arbeitsverträge ab 1998 bei den Firmen A und V ersuchte, legte der Bw. mit Schreiben vom 8. August 2004 folgende Unterlagen vor:

Laut Schreiben der Firma A vom 10. Dezember 1990 (Akt 1998 Seite 13f) werde der Bw. ab 1. Februar 1991 als Qualitätssicherungsingenieur für die Abteilung Produkt Assurance am Standort Wien aufgenommen. Dem Dienstgeber stehe frei, den Bw. an jedem anderen Ort, an dem sich eine Betriebsstätte, Geschäftsstelle, Montagehalle oder Engineeringstelle des Dienstgebers befinde, zu beschäftigen. Weitere Angaben zum Inhalt der Tätigkeit des Bw. enthält dieses Schreiben nicht.

Laut Dienstzettel der Firma A vom Oktober 1997 (AS 15f) werde der Bw. ab 1. Oktober 1997 in die A-GmbH als Mitarbeiter mit allen Rechten und Pflichten wie bisher in der Ö bestanden hätten und in gleicher Tätigkeit zum Dienstort Wien übernommen. Es gelte der Rahmenkollektivvertrag für Angestellte der Industrie, Gehaltsordnung für die Elektro- und Elektronikindustrie. Auch dieses Schreiben enthält keine weiteren Angaben zum Inhalt der Tätigkeit.

Laut Dienstvertrag der V-GmbH mit einem leitender Angestellter (AS 17ff) werde der Bw. ab 1. November 1998 als Technical Manager, mit dem Aufgabenbereich laut Stellenbeschreibung angestellt. Als Arbeitsort ist ein Hangar am Flughafen Wien angegeben. Die **Stellenbeschreibung** (AS 20) lautet:

- *Planing and coordination of incoming projects/jobs into daily, weekly and monthly schedules.*
- *Efficient coordination and the incorporation of projects/jobs to the lead mechanics in the hangar. Follow up and responsible for the correct implementation of the lead mechanics to the individual workers.*
- *Customer contact and coordination of their needs and requests into the work planning schedule.*
- *Contact and relations with Company's vendors and suppliers.*
- *Responsible for the labor efficiency of the mechanics.*
- *Involved in long term quality control projects and their final implementation.*
- *Participant in Mangement Strategic Meetings involving the developement, changes and growth of the Company for the future.*
- *Participant in economic, financial and organizational outcomes and evaluations of the Company.*
- *Involved in any other daily business needed to fulfill the function of Technical Manager.*

Im Schreiben der V-GmbH vom 31. Dezember 1999 ist angegeben, dass der Bw. in der Zeit von 1.11.1998 bis 31.12.1999 bei der V-GmbH als Qualitätsmanager tätig und als solcher für die Pflege des internen Qualitätsmanagementsystems und für die Durchführung von internen und externen Audits zuständig gewesen sei.

In der abweislichen **Berufungsvorentscheidung** vom 27. Juni 2005 (Akt 1998 Seite 40f) betreffend Einkommensteuer 1998 führte das FA zur Begründung aus, nach § 16 Abs. 1 EStG 1988 in der für 1998 geltenden Fassung würden Aufwendungen für die berufliche Fortbildung zu den Werbungskosten zählen. Absetzbar seien damit die Kosten für Bildungsmaßnahmen, durch die Kenntnisse und Fähigkeiten im bisher ausgeübten Beruf verbessert würden, so dass der Arbeitnehmer im ausgeübten Beruf auf dem Laufenden bleibe. Erworbene Kenntnisse und Fähigkeiten und ausgeübter Beruf müssten, um von Sicherung der Einnahmen und damit Fortbildung sprechen zu können, demselben Berufsbild zugeordnet werden, wobei Vergleichsmaßstab die Verkehrsauffassung sei. Nach der Verkehrsauffassung habe der Beruf eines Piloten eine praktische, unmittelbar mit der Flugzeugführung in der Luft ausgeübte

Tätigkeit zum Inhalt, während die vom Bw. für den bisherigen und dem Arbeitgeber ab 1.11.1998 ausgeübte Tätigkeit laut Stellenbeschreibung am Boden stattfinde. Nach der Verkehrsauffassung seien damit die Berufsbilder verschieden, so dass Fortbildungskosten iSd § 16 Abs. 1 EStG 1988 in der für 1998 geltenden Fassung nicht vorliegen würden. Aus der Aktenlage sei auch nicht erkennbar, dass der Besitz eines gültigen Privatpilotenscheines Anstellungserfordernis für das Arbeitsverhältnis mit der Firma V gewesen wäre, oder dass einer der Arbeitgeber ein über das Gutheissen hinausgehendes Interesse durch Beitragsleistung oder Kostenersatz bekundet hätte. Die Kosten der Verlängerung des Privatpilotenscheines seien daher gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 nicht abzugsfähig, auch wenn diese Bildungsmaßnahme der Förderung des Berufes diene, da auch eine nahezu ausschließliche berufliche Veranlassung nicht erkennbar sei.

Betreffend Einkommensteuer 1999 erließ das FA keine Berufungsvorentscheidung sondern legte die Rechtsache direkt dem UFS vor. Im Vorlagebericht gab das FA an, Streitpunkt sei, ob die Kosten der Verlängerung des Privatpilotenscheines und die Aufwendungen für Videolehrgänge als Fortbildungskosten nach der bis 1999 geltenden Rechtslage von den Einnahmen aus nichtselbständiger Tätigkeit absetzbar seien. Der Berufungswerber sei im Streitzeitraum als Technical Manager, leitender Angestellter der V-GmbH und laut Stellenbeschreibung Akt 1998 Seite 20 nicht mit dem Führen von Flugzeugen betraut. Es werde auf die Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer 1998 verwiesen.

Im **Vorlageantrag** vom 29. Juli 2005 (Akt 1998 Seite 44f) betreffend Einkommensteuer 1998 brachte der Bw. vor, die Veranlagung in Entsprechung einer Berufungsentscheidung der FLD vom 12. Juni 2001 bezüglich Einkommensteuer 1994 sowie die Veranlagung 1995 bis 1997 könnten wegen Wechsels des Arbeitgebers und Ausübung einer anders gelagerten Tätigkeit für 1998 nicht angewendet werden. Während der Bw. zuvor mit der Planung von Flugzeughangars beschäftigt gewesen sei, sei er seit 1. November 1998 in der Wartung und Modifikation von Flugzeugen tätig. Obgleich der berufsspezifische Zusammenhang der Verlängerungskosten des Privatpilotenscheins schon bei der vorherigen Tätigkeit gegeben gewesen sei, sei dieser bei einer Tätigkeit in der Wartung und Modifikation von Flugzeugen auf jeden Fall zu bejahen, stelle doch das Wissen über das Flugverhalten eines Flugzeuges eine unabdingbare Voraussetzung für die Berufsausübung dar.

d) Verfahren UFS

In der am 12. September 2006 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung führte der Bw. ergänzend aus, er sei ab November 1998 bei einem Wartungsbetrieb für Flugzeuge technischer Manager gewesen. Er sei für die Kundenbetreuung zuständig gewesen und es habe bei aufgetretenen Problemen abgeklärt werden müssen, ob es sich dabei um Probleme

des Piloten oder des Flugzeuges handle, um dann technische Details weiter geben zu können, die dann zur Behebung der Mängel geführt hätten. Piloten würden eine eigene Fachsprache sprechen. Um von diesen ernst genommen zu werden, müsse man sich auch selber beim Fliegen auskennen. Was die angesprochene Hobbytätigkeit betreffe, halte der Bw. fest, dass er das erforderliche Ausmaß für die Verlängerung des Privatpilotenscheines von 25 Std. innerhalb von 2 Jahren lediglich geringfügig überschritten habe und lediglich 27 Std. statt 25 Std. geflogen sei, wobei es allerdings punktgenau nicht möglich sei, exakt 25 Std. zu fliegen.

Nach Einsichtnahme in sein Flugbuch wies der Bw. darauf hin, dass die jeweiligen Verlängerungsintervalle des Pilotenscheines 1997 bis 1998 und 1999 bis 2000 betroffen hätten. Über Befragen des Referenten gab der Bw. bekannt, dass er im Jahr 1998 21 Std. und 21 Min. und im Jahr 1999, das in einen neuen Verlängerungszeitraum falle, 14 Std. und 16 Min. geflogen sei.

Der steuerliche Vertreter modifizierte zum Jahr 1999 das Berufungsbegehren dahingehend, dass ausschließlich S 20.844,06 geltend gemacht würden.

Der Bw. gab zu dem im Jahr 1998 geltend gemachten Flugvideolehrgang an, dass es sich diesbezüglich um ein Trainingsvideo über Flugverfahren handle, das für die Weiterbildung von Piloten herangezogen werde.

Die Vertreterin des FAes gab an, ihres Erachtens sei der Veranlassungszusammenhang im gegenständlichen Fall nicht gegeben, weil nicht nur ein beruflicher Zusammenhang bestehe, sondern in erster Linie auch Interesse daran, eine einmal erworbene Befähigung weiterhin zu erhalten.

Der steuerliche Vertreter replizierte, aus Sicht des Bw. sei der Veranlassungszusammenhang dadurch dokumentiert, dass er immer die damit zusammenhängenden Aufwendungen geltend gemacht habe. Der Bw. sei seit Erwerb des Privatpilotenscheines immer in Berufen tätig gewesen, die mit dem Fliegen zu tun gehabt hätten.

Laut Vertreterin des FAes sei der Privatpilotenschein mit dem B-Führerschein zu vergleichen, weshalb in jedem Fall eine private Mitveranlassung bestehe.

Der steuerliche Vertreter könne diesem Vergleich nicht zustimmen, weil er hinke.

Der Bw. gab über Befragen an, es sei in der Branche nicht üblich, dass sich der Dienstgeber an den Kosten der Verlängerung des Privatpilotenscheines beteilige. Es werde diesbezüglich auf die bereits vorgelegte Bestätigung des Dienstgebers vom 9. Dezember 1999 (Akt 1999 Seite 4) verwiesen.

Die Vertreterin des FAes führte aus, in diesem Schreiben werde ausschließlich das dienstliche Interesse, nicht jedoch die dienstliche Notwendigkeit bestätigt.

Der steuerliche Vertreter wendete ein, dieses Schreiben spreche entgegen den Ausführungen des FAes von "notwendigen Kenntnissen". Zur privaten Veranlassung werde nochmals auf die Ausführungen zum Flugbuch verwiesen.

Der Bw. und sein steuerlicher Vertreter ersuchten abschließend, der Berufung Folge zu geben. Die Vertreterin des FAes beantragte die Abweisung der Berufung.

Über die Berufungen wurde erwogen:

Strittig ist die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen im Zusammenhang mit der Verlängerung eines – bereits im Jahr 1990 erworbenen - Privatpilotenscheines bei den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit, die der Bw. als Technical Manager eines Flugzeugwartungsbetriebes erzielt.

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 in der für den berufungsgegenständlichen Fall geltenden Fassung sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 idF BGBl I 1999/106 ist erst ab 2000 anwendbar.

Dem zu einer Einkommensteuerveranlagung für das Jahr 2001 ergangenen Erkenntnis VwGH 3.11.2005, 2003/15/0064, betreffend Absetzbarkeit eines Berufspilotenscheines eines Flugdienstberaters ist zu entnehmen,

- dass nach ständiger Rechtsprechung zur Rechtslage vor Einführung des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 Aufwendungen für die berufliche Fortbildung zu den Werbungskosten zählen, nicht jedoch Aufwendungen für die Berufsausbildung und
- dass Aufwendungen für den Berufspilotenschein auch dann Werbungskosten darstellen können, wenn die Bildungsmaßnahme im ausgeübten Beruf als Flugdienstberater von Nutzen ist und somit einen objektiven Zusammenhang mit dem ausgeübten Beruf aufweist (vgl. auch RdW 2006, 187).

Der VwGH führte weiters unter Bezugnahme auf sein Erkenntnis 22.9.2005, 2003/14/0090, zur Rechtslage nach dem Steuerreformgesetz 2000 aus, *"dass solche Bildungsmaßnahmen als abzugsfähige (Fort-)Bildung angesehen werden, die nicht spezifisch für eine bestimmte betriebliche oder berufliche Tätigkeit sind, sondern zugleich für verschiedene berufliche Bereiche dienlich sind, die aber jedenfalls im ausgeübten Beruf von Nutzen sind und somit einen objektiven Zusammenhang mit dem ausgeübten Beruf aufweisen. Von einer begünstigten Bildungsmaßnahme wird somit jedenfalls dann zu sprechen sein, wenn die Kenntnisse im Rahmen der ausgeübten Tätigkeit verwertet werden können. Vor diesem rechtlichen Hinter-*

grund werden die strittigen Aufwendungen zu beurteilen sein.“ Das zitierte Erkenntnis VwGH 22.9.2005, 2003/14/0090, erging zu einer Kulturmanagerin, bei der laut VwGH Ausgaben für einen postgradualen Universitätslehrgang für Konfliktmanagement aus den oben genannten Gründen Werbungskosten darstellen.

Die Ausführungen des VwGH gelten auch für den Werbungskostenbegriff vor dem Steuerreformgesetz 2000 BGBl I 1999/106, da zu dieser Rechtslage ebenfalls ein objektiver Zusammenhang zwischen der Aufwendung und der konkret ausgeübten Tätigkeit erforderlich ist (kausaler Werbungskostenbegriff, vgl. Doralt, EStG 1988, 4. Auflage, § 16 Tz 2ff).

Der Bw. ist seit 1. November 1998 bei der V-AG als Technical Manager in einem Flugzeugwartungsbetrieb tätig. Der (in englischer Sprache gehaltenen) Stellenbeschreibung ist zu entnehmen, dass zum Tätigkeitsbereich des Bw. ua. die Planung und Koordination der einlangenden Reparaturarbeiten und deren Verteilung an die leitenden Mechaniker, der Kontakt mit Kunden und die Koordination deren Wünsche sowie die Verantwortung für die Effizienz der Mechaniker zählen.

Vorweg ist festzuhalten, dass es sich bei den in den Streitjahren 1998 und 1999 geltend gemachten Aufwendungen jedenfalls nicht um Ausbildungskosten handelt, weil die Ausbildung zum Privatpiloten bereits im Jahr 1990 abgeschlossen wurde. Die geltend gemachten Aufwendungen dienten vielmehr dazu, ein Verfallen des im Jahr 1990 erworbenen Privatpilotsenscheines zu verhindern. Nach dem Vorbringen des Bw. handelt es sich bei den Ausgaben für den Privatpilotschein weder um Fortbildungs- noch um Ausbildungskosten, vielmehr würden die Ausgaben direkt der ausgeübten Tätigkeit dienen.

Entscheidend ist Folgendes:

Gemäß § 28 Zivilluftfahrt-Personalverordnung (ZLPV) berechtigt der Privatpilotschein zum unentgeltlichen und nichtgewerbsmäßigen Fliegen der in der Verordnung näher bezeichneten Luftfahrzeuge. Gemäß § 10 Abs. 1 lit. a ZLPV in der für den berufungsgegenständlichen Zeitraum geltenden Fassung beträgt die Gültigkeitsdauer von Privatpilotscheinen 24 Monate nach Ausstellung und kann gemäß § 11 iVm § 34 auf Antrag verlängert werden, wenn der Bewerber nachweist, dass er innerhalb der letzten 24 Monate vor Antragstellung die in der Verordnung aufgezählten Flugstunden ausgeführt hat.

Die Privatpilotenlizenz dient in erster Linie dazu, ihrem Inhaber das Führen und Bedienen von – kleineren - Flugzeugen im nichtgewerblichen Luftverkehr zu ermöglichen, sie zielt auch nicht auf den Abschluss einer Berufsausbildung ab, sondern richtet sich an jedermann, der ein Flugzeug führen will und mindestens 17 Jahre alt, verlässlich sowie körperlich und geistig gesund ist. Die Lizenzerteilung erfolgt mit zeitlicher Befristung, zur Erhaltung der Privatpilotenlizenz ist es zwingend erforderlich, innerhalb von 24 Monaten 25 Flugstunden zu

absolvieren. Abgesehen von der befristeten Lizenzerteilung ist unter Bedachtnahme auf die vorgenannten Zulassungskriterien den Ausführungen der Finanzamtsvertreterin in der mündlichen Berufungsverhandlung durchaus darin zuzustimmen, dass die Privatpilotenlizenz mit dem B-Führerschein beim Kfz vergleichbar ist.

Nach Dafürhalten des Berufungssenates sind Aufwendungen sowohl für den Erwerb als auch zur Erhaltung des Privatpilotenscheines grundsätzlich nicht als Werbungskosten zu berücksichtigen, da insoweit in der Regel die private Lebensführung des Steuerpflichtigen in nicht unerheblichem Maße betroffen sein wird. Aufgrund der Lebenserfahrung ist nämlich davon auszugehen, dass mit der Privatfliegerei jedenfalls ein persönliches Interesse am Flugsport im Vordergrund steht und somit auch eine private Freizeitgestaltung verbunden ist. Der Erwerb der Privatpilotenlizenz sowie das Absolvieren der berufsgegenständlichen Flugstunden zum Erhalt derselben sind daher auf Grund des Freizeitwertes auch im Privatleben begründet. Dies gilt selbst für den Fall, dass die beim Fliegen gewonnenen Erfahrungen für die Berufsausübung nützlich sind. Dienen Bildungsmaßnahmen sowohl beruflichen als auch privaten Bedürfnissen, so reicht ein Nutzen für die Berufstätigkeit für die Abzugsfähigkeit alleine noch nicht aus.

Im Streitfall ist auch nicht nachgewiesen, dass die eigene Flugerfahrungen unerlässlich bzw. die Durchführung von Flügen unmittelbare Voraussetzung für die Berufsausübung des Bw. als Technical Managers in einem Flugzeugwartungsbetrieb ist.

Folgt man den Ausführungen des Bw. bzw. seines steuerlichen Vertreters in der mündlichen Berufungsverhandlung, so war der Bw. von jeher in Berufen tätig, die mit dem Fliegen zu tun hatten und wurde der Veranlassungszusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit jeweils dadurch dokumentiert, dass die mit der Erhaltung des Privatpilotenlizenz zusammenhängenden Kosten stets als Werbungskosten geltend gemacht wurden. In diesem Zusammenhang wurde auch im Berufungsverfahren darauf hingewiesen, dass eine analoge Handhabe zur das Jahr 1994 betreffenden Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland sowie zur Veranlagung der Jahre 1995 bis 1997 – in den vorgenannten Jahren bestand die nichtselbständige Tätigkeit des Bw. in der Planung, Konstruktion und Errichtung von Luftfahrzeug-Wartungshangars und wurde das Vorliegen eines berufsspezifischen Zusammenhanges mit der Tätigkeit eines Piloten verneint – nicht möglich sei, weil der Bw. im November 1998 seinen Arbeitgeber gewechselt habe.

Wie bereits eingangs ausgeführt, war der Bw. ab November 1998 als Technical Manager bzw. Qualitätsmanager in der Flugzeugreparatur und –wartung tätig, wobei sich aus der vorerwähnten Stellenbeschreibung nicht ableiten lässt, dass das aktive Fliegen von Luftfahrzeugen im Rahmen dieser Tätigkeit vom Dienstgeber als Anstellungserfordernis

gesehen worden ist. Dass die beim Fliegen gewonnenen Kenntnisse und Fähigkeiten, nämlich das Verständnis über die Flugeigenschaften von Luftfahrzeugen, das sichere Erkennen von Fehlersymptomen und deren richtige Deutung für den oa. Tätigkeitsbereich in dem vom Bw. seit 1. November 1998 ausgeübten Beruf dienlich sind, wird auch seitens des Berufungssenates nicht in Abrede gestellt. Unter diesem Aspekt wird auch die im Berufungsverfahren ins Treffen geführte Bestätigung des Arbeitgebers vom 9. Dezember 1999 beurteilt. Darin bestätigt dieser zwar, dass die periodische Verlängerung der Gültigkeit des Privatpilotenscheines im dienstlichen Interesse liege, da dadurch die für die berufliche Tätigkeit "notwendigen Kenntnisse" von fliegerischen Zusammenhängen vertieft würden, was jedoch nichts daran zu ändern vermag, dass die dem Dienstvertrag zu Grund liegende Stellenbeschreibung die *notwendigen Kenntnisse von fliegerischen Zusammenhängen* als Anstellungserfordernis jedenfalls mit keinem Wort erkennen lässt.

Auch der BFH hat Aufwendungen zur Erhaltung der Privatpilotenlizenz eines wissenschaftlichen Mitarbeiters bei einem Forschungsinstitut für Luft- und Raumfahrt (siehe BFH-Urteil vom 17. November 1989 VI R 8/86, BFHE 159, 64, BStBl II 1990, 306), eines Fluglotsen der Bundesanstalt für Flugsicherung (BFH-Urteil vom 14. Februar 1992 VI R 7/89, BFH/NV 1992, 725) und eines Flugzeugingenieurs (BFH-Urteil in BFH/NV 1997, 107) nicht als Werbungskosten anerkannt, ungeachtet dessen, dass gerade die vorgenannten Berufe einen durchaus engen Bezug zur Fliegerei aufweisen.

Ausgaben für den Führerschein zählen nach übereinstimmender Lehre und Rechtsprechung grundsätzlich zu den nichtabzugsfähigen Aufwendungen der Lebensführung. Gleiches hat nach Auffassung des Berufungssenates auch für die Aufwendungen zum Erwerb und zur Erhaltung des Privatpilotenscheines zu gelten.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 dürfen Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen, bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden.

Lassen sich Aufwendungen für die Lebensführung und berufliche Aufwendungen nicht einwandfrei trennen, ist gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 der gesamte Betrag nicht abzugsfähig (Doralt, aaO. § 20 Tz 22 mit Beispielen aus der Rechtsprechung). Im Erkenntnis 24.6.1999, 94/15/0196 entschied der VwGH, dass Aufwendungen für die Freizeitgestaltung, die sowohl beruflich als auch privat verursacht sind, unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 fallen, außer es gelingt dem Abgabepflichtigen der Nachweis, dass die Aufwendung **ausschließlich** beruflich veranlasst ist.

Auch wenn der Bw. nur das von der einschlägigen Bestimmung (ZLPV) verlangte Minimum an Flugstunden absolvierte, um sich den Privatpilotenschein zu erhalten und damit auch in der Zukunft weiter Flugzeuge fliegen zu dürfen, ist eine ausschließliche berufliche Veranlassung im gegenständlichen Fall nicht nachgewiesen bzw. ein der Privatsphäre zuzurechnender Freizeitwert nicht auszuschließen. Auch stellt die am Mindestausmaß gelegene Anzahl der absolvierten Flugstunden kein Indiz für die berufliche Veranlassung dar bzw. wird die private Veranlassung dadurch nicht ausgeschlossen, dass – nicht zuletzt im Hinblick auf die damit verbundenen Kosten - nur die zur Erhaltung des Privatpilotenscheines erforderlichen Flüge absolviert werden. Unter diesem Aspekt erscheint auch das Argument der Finanzamtsvertreterin in der mündlichen Berufungsverhandlung, wonach für den Bw. in erster Linie wohl das Interesse im Vordergrund stehe, eine einmal erworbene Befähigung weiterhin zu erhalten, als schlüssig.

Hinzuweisen ist in diesem Zusammenhang auch auf die Flüge am 4. September 1999 "Überflug W. Geburtstag" sowie (außerhalb des berufungsgegenständlichen Zeitraumes) 26. August 2000 "... Ammersee – Neuschwanstein ..." und 11. September 2000 "... Garmisch – Zugspitze ..." (Angaben laut Kopie Flugbuch Bw, Akt 1999 Seite 8f). Zumindest bei diesen Flügen ist (auch) ein privater Zweck erkennbar.

Da somit keine ausschließliche berufliche Veranlassung vorliegt, sind die Ausgaben für die Verlängerung des Privatpilotenscheines gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 im vollen Umfang nicht abzugsfähig. Dies gilt auch für die Kosten der Anmietung der Flugzeuge.

Da die Mitgliedsbeiträge und der Videolehrgang gleichfalls im Zusammenhang mit der Verlängerung des Privatpilotenscheines stehen, sind diese Ausgaben ebenfalls nicht abzugsfähig.

Die Berufungen waren daher abzuweisen.

Wien, am 18. September 2006