

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden Dr. A und die weiteren Senatsmitglieder Mag. B, Dr. C und D im Beisein der Schriftführerin Mag. E in der Beschwerdesache Ing. AB, Adresse, St.Nr. 000/0000, vertreten durch F GmbH, Adresse1, gegen den Einkommensteuerbescheid 2012 des Finanzamtes FA vom 12.8.2013 in der Sitzung am 16.12.2015 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) **nicht zulässig**.

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

In der Arbeitnehmerveranlagungserklärung 2012 machte der Beschwerdeführer (Bf), der seine berufliche Tätigkeit mit „Nachrichtentechniker, Pilot“ bezeichnete, neben anderen, nicht in Streit stehenden Werbungskosten, unter der Kennzahl 722 (Fortbildungs-, Ausbildungs- und Umschulungskosten) einen Betrag von 14.787,48 € geltend.

Der Einkommensteuerbescheid 2012 vom 12.8.2013 erging ohne Berücksichtigung dieser Kosten.

Begründend wurde dazu ausgeführt, dass Umschulungskosten auf eine künftige, noch nicht ausgeübte Tätigkeit abzielten. Umstände, die über eine bloße Absichtserklärung zur künftigen Einnahmenerzielung hinausgehen würden, müssten vorliegen. Diese seien jedenfalls dann gegeben, wenn

- die Einkunftserzielung im früher ausgeübten Beruf auf Grund von Arbeitslosigkeit nicht mehr gegeben sei oder
- die weitere Einkunftserzielung im bisherigen Beruf gefährdet sei oder
- die Berufschancen oder Verdienstmöglichkeiten verbessert würden.

Diese Umstände seien derzeit nicht gegeben. Sollte jedoch in der Folge tatsächlich ein Berufswechsel erfolgen oder ein Gesamtüberschuss aus dieser Tätigkeit erzielt werden, stelle dies ein rückwirkendes Ereignis dar, das zu Bescheidänderungen gemäß § 295a BAO der Jahre, in denen die Umschulungskosten bezahlt worden seien, führe. Die Ausbildung zum Berufspiloten sei daher nicht berücksichtigt worden.

In der dagegen fristgerecht eingebrachten Berufung (ab 1.1.2014: Beschwerde) beantragte der Bf die Anerkennung der Kosten für die Ausbildung zum Berufshubschrauberpiloten. Er habe am 12.7.2013 eine Beschäftigung im Betrieb G, Adresse2, als Hubschrauberpilot aufgenommen. Als Nachweis lege er die Anmeldung beim zuständigen Sozialversicherungsträger bei. Per 28.8.2013 sei das Dienstverhältnis mittels Dienstzettels geregelt worden. Weitere Informationen zu seinem Dienstgeber seien im Internet unter www.aaa oder www.bbb abrufbar.

Der beigefügten Anmeldung bei der OÖ Gebietskrankenkasse ist eine Beschäftigung des Bf bei G, Werbeagentur, ab 12.7.2013 zu entnehmen. Als monatlicher Bruttolohn sind ein Betrag von 100,00 €, als Umfang der Tätigkeit zwei Stunden pro Woche angeführt.

Mit Schreiben vom 15.7.2013 bestätigte die OÖ GKK die Anmeldung einer geringfügigen Beschäftigung.

Der Arbeitgeber bestätigte mit am 28.8.2013 ausgestelltem Dienstzettel, dass der Bf seit 12.7.2013 in seinem Betrieb als Hubschrauberpilot angestellt sei. Das Beschäftigungsverhältnis sei geringfügig und unbefristet. Der Beschäftigungsort sei überwiegend in H/J, die Dienstzeiten seien, abhängig vom Vorhandensein von Aufträgen und der Wettersituation, flexibel. Der durchschnittliche Monatsgehalt liege bei 100,00 €. Das Dienstverhältnis unterliege den Bestimmungen nach dem Angestelltengesetz.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 26.9.2013 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Nach Zitierung der gesetzlichen Bestimmungen der §§ 16 Abs. 1 Z 10 und 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 führte die Abgabenbehörde begründend aus, dass Aufwendungen für Umschulungsmaßnahmen dann als Werbungskosten abzugsfähig seien, wenn die Umschulungsmaßnahme einerseits derart umfassend sei, dass sie den Einstieg in eine neue berufliche Tätigkeit, die mit der bisherigen Tätigkeit nicht verwandt sei, ermögliche, und andererseits auf die tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abziele. Der Zweck der Umschulung müsse darin bestehen, eine andere Berufstätigkeit tatsächlich ausüben zu wollen. Ob dies der Fall sei oder der Bildungsmaßnahme andere Motive zu Grunde liegen würden (zB hobbymäßiges Verwerten), sei im Einzelfall nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen.

Grundsätzlich müssten aber Umstände vorliegen, die über die bloße Absichtserklärung, einen neuen Beruf ausüben zu wollen, hinausgingen:

- Eine Einkunftserzielung im bisher ausgeübten Beruf sei nicht mehr gegeben – Arbeitslosigkeit;

- die Einkunftserzielung im bisher ausgeübten Beruf sei gefährdet;
- die Berufschancen oder Verdienstmöglichkeiten würden durch die Umschulung verbessert.

Die Intensität der Nachweisführung oder Glaubhaftmachung des Interesses an einer beruflichen Neuorientierung müsse umso höher sein, je mehr sich die Umschulung nach der Verkehrsauffassung auch zur Befriedigung privater Neigungen eigne.

Die derzeitige Einkünfteerzielung sei weder gefährdet, noch lasse die Umschulung höhere Einkünfte erwarten.

Der Bf befinde sich seit Jahren in einem Dienstverhältnis zur I. Den Berufungsausführungen sei nicht zu entnehmen, dass mit einer weiteren Vertragsverlängerung nicht zu rechnen sei oder der Bf den Betrieb verlassen müsse. Die vorgebrachten Argumente gingen über reine Absichtserklärungen nicht hinaus. Nichts würde darauf hindeuten, dass der Bf tatsächlich beabsichtige, als Hubschrauberpilot entgeltlich und gewerblich tätig zu werden, und dies nicht nur in untergeordnetem Ausmaß, sondern als Hauptberuf oder zumindest als maßgebliche Einkunftsquelle.

Im Vorlageantrag beantragte die steuerliche Vertreterin des Bf die Anerkennung der Umschulungskosten "Ausbildung zum Berufspiloten" in Höhe von 14.787,48 € gemäß Lohnsteuerrichtlinien (LStR) Rz 358a, 360, 361 und auf Grund des VwGH-Erkenntnisses 2008/15/0321 vom 15.9.2011.

Sollte das Finanzamt dieser Berufung nicht im eigenen Wirkungsbereich entsprechen, werde bereits jetzt der Antrag gemäß § 284 BAO gestellt, über diese Berufung eine mündliche Berufungsverhandlung vor dem Berufungssenat unter Ausschluss der Öffentlichkeit anzuberaumen.

Der Bf sei derzeit beim Dienstgeber I als angestellter Systemspezialist tätig. Im Jahr 2006 habe er sich zur Ausbildung zum Berufspiloten entschlossen. Das Interesse an der Neuorientierung sei unter anderem auch von finanziellen Motiven geleitet gewesen. Bessere Verdienstmöglichkeiten auf Grund der Erzielung eines Nebenerwerbseinkommens bzw. die Aussicht auf eine hauptberufliche Tätigkeit als Berufspilot seien ausschlaggebend gewesen. Die Ausbildung zum Berufspiloten könne nur nach erfolgreichem Abschluss der Ausbildung zum Privatpiloten (diese sei zwischen 2006 und 2007 erfolgreich absolviert worden) und nach erfolgreicher Absolvierung von zahlreichen Flugstunden begonnen werden. Dies sei ab August 2011 der Fall gewesen. Die Ausbildung zum Berufspiloten sei sehr umfassend und sei im Oktober 2012 erfolgreich abgeschlossen worden.

Im Anschluss daran habe sich der Bf bereits am 20.3.2013 bei der Fa. K beworben (Hubschrauberluftfahrtunternehmen in H, Beilage 1). Auf Grund unzureichender Gesamtflugerfahrung sei die Antwort (Beilage 1) jedoch vorläufig negativ gewesen. Der Bf sei jedoch ausdrücklich gebeten worden, nach Erreichen der erforderlichen Flugerfahrung wieder vorstellig zu werden. Die Mindestflugerfahrung von 300 Stunden sei in der Betriebstüchtigkeitsanweisung Nr. A-002 (Beilage 2, Seite 2) ersichtlich.

Ab 12.7.2013 habe der Bf im Unternehmen des G eine geringfügige Beschäftigung als angestellter Hubschrauberpilot angenommen, was durch beigelegten Dienstzettel, GKK-Anmeldung und Info-Schreiben der OÖ GKK (Beilage 3) belegt werde. Dies sei auch dem Finanzamt mit Beilage zur Berufung (Beilag 4) zur Kenntnis gebracht, in der BVE aber nicht ausreichend gewürdigt worden.

Die Ausbildung zum Berufspiloten sei nicht nur von einer beruflichen Neuorientierung geprägt, sondern auch von einer Verunsicherung beim derzeitigen Dienstgeber und der Befürchtung, den Arbeitsplatz zu verlieren. Durch den Wechsel des Dienstgebers mit 1.1.2013 (Beilage 5) sei der bestehende Dienstvertrag bei der I-1 GmbH (Auszug Dienstvertrag siehe Beilage 5) nur für ein Jahr weiter gültig. Laut Auskunft der Arbeiterkammer sollte der neue Dienstgeber, die I-2 AG, einen neuen Dienstvertrag ausstellen, was bis dato nicht erfolgt sei. Seit 4.3.2013 sei auch durch eine Mitarbeiterinformation (Beilage 6) beschlossen, dass der Personalaufwand reduziert werden müsse. Die Verunsicherung sei groß, der Verlust des Arbeitsplatzes ua durch Kündigung könne drohen. Auch in den nachfolgenden Besprechungen das ganze Jahr über bis jetzt sei der Bf über einen bevorstehenden Personalabbau in H informiert worden. Die Information über einen allfälligen Mitarbeiterabbau sei jedoch derzeit nur den Führungskräften bekannt. Die Verunsicherung sei groß, da der Bf de facto mit Jahresende 2013 keinen Dienstvertrag bei der I mehr haben könnte. Weiters sei auf Grund der Wirtschaftskrise seit 2008 über die Medien Gleiches zu erfahren.

Der Bf beabsichtige, die fehlenden Flugstunden zügig zu absolvieren (die Umsetzung sei im Februar, März 2014 geplant), um mit der beruflichen Tätigkeit als Hubschrauberpilot ab 2014 höhere Verdienstmöglichkeiten zu erzielen.

Nach § 16 Abs. 1 Z 10 EStG seien Umschulungsmaßnahmen an drei Voraussetzungen geknüpft:

1. Es müsse eine Umschulungsmaßnahme vorliegen;
2. die Maßnahmen müssten umfassend sein und
3. die Maßnahmen müssten auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen.

Gemäß LStR Rz 358a seien Umschulungsmaßnahmen dann abzugsfähig, wenn sie derart umfassend seien, dass sie einen Einstieg in eine neue berufliche Tätigkeit ermöglichten, die mit der bisherigen Tätigkeit nicht verwandt sei und auf die tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abziele. Die Ausbildung zu einem Berufspiloten sei als Umschulungsmaßnahme zu qualifizieren, die nach den bereits vorgelegten Unterlagen jedenfalls strukturiert und umfassend sei. Der Bf habe seine Ausbildung so zielstrebig und konsequent betrieben, wie es in seiner persönlichen Situation, bei aufrehtem Dienstverhältnis in einem fremden Beruf als Systemspezialist, möglich gewesen sei. Tatsache sei auch, dass der Bf seine Ausbildung zum Berufshubschrauberpiloten bereits abgeschlossen habe. Darüber hinaus sei mit der Firma des G (GG) bereits ein geringfügiges Dienstverhältnis begründet worden, aus welchem ab 2013 Einnahmen

erzielt würden, was die Absicht, den Beruf auch ausüben zu wollen und Einnahmen zu erzielen, bekräftige. Dem Bf werde durch die Ausbildung zum Berufspiloten der Einstieg in eine vollkommen andere berufliche Tätigkeit ermöglicht. Dies habe auch der UFS mit Erkenntnis vom 7.12.2011, RV/0460-S/08, erkannt.

Der VwGH habe in seinem Erkenntnis vom 15.9.2011, 2008/15/0321, (Beilage 7) festgestellt, dass Kosten einer umfassenden Umschulung Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben seien. Dabei reiche aus, dass die Umschulung auf eine künftige nebenberufliche Tätigkeit abziele, die später zusätzlich zum bisherigen Hauptberuf ausgeübt werden solle. Eine neue Haupteinkunftsquelle würde für eine erwerbsorientierte Umschulung sprechen.

Auch würden die Motive für eine Umschulung zum Berufspiloten gemäß aktueller UFS-Judikatur den Motiven, die den Bf zu einer Umschulung zum Berufspiloten bewegt hätten, entsprechen:

Nach dem UFS- Erkenntnis vom 30.8.2012, RV/0185-K/11, könnten die Beweggründe für eine Umschulung durch

- Umstände (wirtschaftlich bedingte Umstrukturierung des Arbeitgebers/ Betriebsschließungen) hervorgerufen werden,
- in einer Unzufriedenheit im bisherigen Beruf gelegen sein oder
- einem Interesse an einer beruflichen Neuorientierung entspringen.

Der Zweck der Umschulung müsse allerdings darin bestehen, eine andere Berufstätigkeit tatsächlich ausüben zu wollen. Der Wille des Bf werde durch die erfolgreich abgeschlossene, umfassende Ausbildung zum Berufspiloten und seine konkret gesetzten Maßnahmen für den Einstieg in den neuen Beruf als Pilot eindeutig zum Ausdruck gebracht. Mit der Bewerbung bei der Firma K und Anstellung bei der Firma GG sei die Forcierung der neuen Tätigkeit und damit verbunden einer neuen Einkunftsquelle, die zur Sicherung des künftigen Lebensunterhaltes beitragen werde, bereits vorangetrieben worden. Wäre ein bloß hobbymäßiges Verwerten beabsichtigt gewesen, wäre dies in weitaus kürzerer Zeit mit geringeren Mitteln zu bewerkstelligen gewesen. Gerade der hohe finanzielle Umschulungsaufwand wie auch die Dauer der Ausbildung würden für die tatsächliche Ausübung des Berufspilotenberufes und gegen ein Hobby (kein Interesse am privaten Flugverkehr, kein Privatflugzeug vorhanden) sprechen. Die Führung von Hubschraubern sei auch gemäß der Entscheidung des UFS vom 7.12.2011, RV/0460-S/08, so weit von einer als Hobby betriebenen Fliegerei entfernt, dass die dafür erforderliche umfassende, zeit- und kostenintensive Ausbildung nicht mehr mit den persönlichen Neigungen in Verbindung gebracht werden könne, wie dies üblicherweise für die Privathubschrauberpilotenlizenz gelte. Die Ausbildung zur Erlangung der CPL(H) ziele typischerweise darauf ab, als Berufspilot tätig zu werden (UFS 21.3.2011, RV/2456-W/10). Es seien auch eindeutig Maßnahmen gesetzt worden, die auf das tatsächliche Ausüben des neuen Berufes abzielten, und es bestünden keine Zweifel am ernsthaften Abzielen auf die Ausübung einer Tätigkeit als Berufspilot. Die Abzugsfähigkeit der Umschulungskosten

sei gegeben, da sie zur Sicherung des künftigen Lebensunterhaltes beitragen und künftiges Steuersubstrat darstellen würden (UFS 30.8.2012, RV/0185-K/11).

In der Begründung des Einkommensteuerbescheides 2012 vom 12.8.2013 und in der Berufungsvorentscheidung vom 26.9.2013 seien die Verunsicherung am derzeitigen Arbeitsplatz, der mögliche Verlust des Arbeitsplatzes sowie das Vorliegen konkreter Maßnahmen zur Ausübung des neuen Berufes, wie die erfolgte Bewerbung und die tatsächlich vorliegende geringfügige Beschäftigung, nicht ausreichend gewürdigt worden. Es bestehe eine Verunsicherung am Arbeitsplatz. Die derzeitige Einkünfteerzielung sei gefährdet, was durch den Wechsel des Arbeitgebers und die Mitarbeiterinformation der I verursacht und auch seit längerer Zeit den Medien zu entnehmen sei. Durch das vorliegende Beschäftigungsverhältnis seien die Berufschancen und Verdienstmöglichkeiten des Bf jedenfalls verbessert worden. Laut VwGH reiche es zudem aus, dass die Umschulung auf eine künftige nebenberufliche Tätigkeit abziele, was nicht zwingend zu höheren Einkünften aus dem neuen Beruf führen müsse. Eine Gefährdung der derzeitigen I-Einkünfte sei zudem nicht Voraussetzung für das Vorliegen von abzugsfähigen vorweggenommenen Werbungskosten (vgl. UFS, RV/2153-W/08). Weiters spreche die umfassende zeit- und kostenintensive Ausbildung gegen das Vorliegen einer bloß hobbymäßigen Verwertung. Es müssten nur noch Flugstunden zur Erlangung der Flugerfahrung gesammelt werden, um als Berufspilot uneingeschränkt tätig zu werden (vgl. UFS, RV/2456-W/10).

Ein Anwendungsfall des § 295a BAO, wie das Finanzamt in der Bescheidbegründung behaupte, liege nicht vor. Das "Abzielen" auf eine andere Berufsausübung hänge nicht von späteren tatsächlichen Entwicklungen (wie das Erzielen eines tatsächlichen Gesamtüberschusses aus der Tätigkeit als Berufspilot) ab (vgl. auch UFS, RV/2456-W/10, und UFS RV/3489-W/09).

Mit Schreiben vom 7.2.2014 ersuchte die Abgabenbehörde den Bf, zu nachstehenden Punkten Stellung zu nehmen:

Im Schreiben der Fa. K vom 7.5.2013 sei angeführt, dass der Bf die für eine Anstellung erforderliche Anzahl von 300 Flugstunden noch nicht absolviert habe. Der Bf habe deshalb am 12.7.2013 bei G eine geringfügige Beschäftigung angenommen; dieser sei im Oktober 2013 verstorben.

Wo habe der Bf nach diesem Zeitpunkt als Pilot gearbeitet? Habe er jetzt die notwendige Anzahl von Flugstunden, um als Berufshubschrauberpilot arbeiten zu können bzw. welche Voraussetzungen fehlten noch? Wann würden aus jetziger Sicht diese Voraussetzungen erfüllt sein? Wann werde der Bf aus der Tätigkeit als Pilot steuerlich relevante Einkünfte erzielen?

Der Bf gab zur Frage, wo er nach diesem Zeitpunkt als Pilot gearbeitet habe, an, dass das geringfügige Beschäftigungsverhältnis bei G trotz seines Ablebens im Oktober 2013 nach wie vor bestehe. Da die Betriebsnachfolge seines Wissens nach noch immer ungeklärt

sei und er bis dato keine Auskunft erhalten habe, könne er dazu keine weiteren Angaben machen. Eine weitere Beschäftigung als Pilot habe er nicht.

Zur Frage, ob er schon die notwendige Anzahl von Flugstunden habe und welche Voraussetzungen noch fehlten, teilte der Bf mit, dass er die notwendige Anzahl von Flugstunden noch nicht habe. Von den 300 genannten Flugstunden, wie im vorgelegten Schreiben der Fa. K vom 7.5.2013 angeführt, habe er mit Stand 8.2.2014 214 Stunden und 46 Minuten Gesamtflugzeit. Abgesehen von den 300 benötigten Flugstunden fehle noch die Ausbildung zum Fluglehrer für Hubschrauber FI(H). Mit dieser – erfolgreich mit Prüfung abzuschließenden – Ausbildung erhalte man die Lehrberechtigung, als Pilot in einer Flugschule mit weniger als 300 Stunden Gesamtflugerfahrung zu arbeiten. Dies sei auch im Rahmen einer Vollzeitbeschäftigung möglich und erwünscht.

Die Frage, wann er aus jetziger Sicht diese Voraussetzungen erfüllen werde, beantwortete der Bf damit, dass er die Ausbildung zum Fluglehrer vom 18.3. bis 14.5.2014 in den USA geplant habe. Die notwendigen Behördendokumente sowie das bereits beantragte Visum M1 würden dies belegen (Beilage 2).

Einem der (in englischer Sprache) beigelegten Dokumente ist zu entnehmen, dass der Bf in der Flugschule L in M ein Flugtraining absolvieren wolle. Die übliche Ausbildungsdauer betrage drei Monate. Der Bf habe bereits die Ausbildung PPL und benötige ein Training für den CPL. Voraussichtlich werde die Ausbildung nicht später als am 25.3.2014 beginnen und nicht später als am 21.6.2014 enden.

Ab 14.5.2014 werde der Bf – die erfolgreich abgeschlossene Fluglehrerausbildung vorausgesetzt – berechtigt sein, eine Beschäftigung als Fluglehrer für Hubschrauber in den USA anzunehmen. Im Ausbildungsangebot sei die anschließende Möglichkeit zum Sammeln der notwendigen Flugstunden im Rahmen einer Tätigkeit als Fluglehrer inkludiert. Eine mündliche Zusage dafür habe er vom Flugschulleiter für das 1. Quartal 2015 erhalten. Aus jetziger Sicht werde er ab 1.1.2016 eine Vollzeitbeschäftigung als Pilot in Österreich annehmen können.

Nach den Lohnsteuerrichtlinien (Rz 358a, 360, 361) und auf Grund des VwGH-Erkenntnisses 2008/15/0231 vom 15.9. 2011 sei die Frage, wann steuerrelevante Einkünfte aus der Tätigkeit als Pilot erzielt werden könnten, für die Anerkennung der Umschulungskosten „Ausbildung zum Berufspiloten“ weniger entscheidend, als ob die Umschulungsmaßnahme umfassend sei und auf die tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abziele. Dies habe auch der UFS mit Erkenntnis vom 7.12.2011, RV/0460-S/08, erkannt.

Nach § 16 Abs. 1 Z 10 EStG seien Umschulungsmaßnahmen an drei Voraussetzungen geknüpft:

1. Es müsse eine Umschulungsmaßnahme vorliegen,
2. die Maßnahmen müssten umfassend sein und
3. die Maßnahmen müssten auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen.

Hätte der Bf ein bloß hobbymäßiges Verwerten beabsichtigt, wäre dies in weitaus kürzerer Zeit mit geringeren Mitteln zu bewerkstelligen gewesen. Er habe als vollzeitbeschäftigter Nachrichtentechniker bei den I für das Haushaltseinkommen seiner Familie zu sorgen. Gerade der hohe finanzielle Umschulungsaufwand wie auch die Dauer der Ausbildung würden für die tatsächliche Ausübung des neuen Berufes als Berufspilot sprechen. Er habe mit der geplanten Ausbildung zum Fluglehrer eine weitere, eindeutige Maßnahme gesetzt, die auf das tatsächliche Ausüben eines neuen Berufes abziele und keine Zweifel am ernsthaften Abzielen auf die Ausübung des Pilotenberufes übrig lasse. Die Abzugsfähigkeit der Umschulungskosten sei daher gegeben, da sie zur Sicherung seines künftigen Lebensunterhaltes beitragen und künftiges Steuersubstrat darstellen würden (UFS 30.8.2012, RV/0185-K/11).

Um weitere Wiederholungen zu vermeiden, verweise er auf die Begründung im Vorlageantrag.

Die Richterin ersuchte den Bf um Stellungnahme zu nachstehenden Fragen:

1. Stellen Sie in chronologischer Reihenfolge die einzelnen Ausbildungsmodule Ihrer Pilotenausbildung dar und geben Sie an, welche (Flug)Berechtigungen Sie damit jeweils erworben haben.

2. Welche beruflichen Möglichkeiten stehen Ihnen mit der dargestellten Flugausbildung offen bzw. welches konkrete Betätigungsfeld streben Sie an?

Welche Verdienstmöglichkeit erwarten Sie von der angestrebten Tätigkeit?

3. Haben Sie weitere Ausbildungsschritte geplant oder Ihr angestrebtes Ausbildungsziel erreicht? Falls nein – welches Endziel haben Sie?

4. Sind Sie aktuell nach wie vor bei den I beschäftigt? Ist Ihr Dienstvertrag befristet oder unbefristet? Falls der Dienstvertrag befristet ist, wären Unterlagen, aus denen sich die Befristung ergibt, vorzulegen.

5. In welcher Höhe erzielten Sie bisher Einkünfte bei der Fa. GG ? Allfällig erzielte Einkünfte mögen nach Datum und Betrag aufgeschlüsselt werden.

Ist dieses Beschäftigungsverhältnis nach wie vor aufrecht?

6. Die Fa. K legte Ihnen mit Schreiben vom 7.5.2013 nahe, sich nach Erreichen der 300 Stunden Gesamtflugerfahrung neuerlich zu bewerben. Nahmen Sie dieses Angebot an? Falls ja - war die Bewerbung erfolgreich bzw. aus welchen Gründen war sie nicht erfolgreich? Falls nein – welche Überlegungen waren für das Unterlassen einer abermaligen Bewerbung ausschlaggebend?

7. Welche sonstigen Schritte setzten Sie bisher, um Ihr Ziel, als Pilot tätig zu werden, zu erreichen?

8. Sind Sie derzeit als Pilot tätig? Falls ja, bei welchem Unternehmen, in welchem zeitlichen Umfang und mit welchem Verdienst?

9. Im Schreiben vom 7.2.2014 führten Sie ua. an, ab 1.1.2016 eine Vollzeitbeschäftigung als Pilot in Österreich annehmen zu können.

Liegen diesbezüglich bereits konkrete Zusagen vor? Welche Unternehmen bieten eine Vollzeitbeschäftigung als Pilot an?

10. Wird die in den USA erworbene Fluglehrerlizenz auch von den europäischen Luftfahrtbehörden bzw. in Österreich anerkannt? Falls nein – haben Sie die erforderlichen Schritte für die Anerkennung gesetzt?

11. Haben Sie geplant, Ihre Tätigkeit bei den I aufzugeben, zu reduzieren oder unverändert beizubehalten?

12. Die geltend gemachten Ausbildungskosten in Höhe von 14.787,48 € mögen aufgeschlüsselt und belegt werden.

Der Bf nahm zu den Fragen mit Schreiben vom 28. 8.2015 wie folgt Stellung:

Zu 1: Die PPL(H) Ausbildung sei das Modul zur Erlangung der Privathubschrauberpilotenlizenz gewesen. Dieses Modul habe mit einer Prüfung abgeschlossen und ihn zum Führen eines Hubschraubers unter Sichtflugwetterbedingungen bei Tag ausschließlich für private Zwecke berechtigt.

Die NVFR Ausbildung sei das Modul zur Erlangung der Nachtsichtflugberechtigung gewesen. Dieses Modul habe ohne Prüfung abgeschlossen werden können und ihn zum Führen eines Hubschraubers unter Sichtflugwetterbedingungen bei Nacht berechtigt.

Die CPL(H) Ausbildung sei das Modul zur Erlangung der Berufshubschrauberpilotenlizenz gewesen. Dieses Modul habe mit einer Prüfung abgeschlossen und ihn zum Führen eines Hubschraubers unter Sichtflugwetterbedingungen sowohl bei Tag als auch bei Nacht für gewerbliche Zwecke berechtigt. Zum Start dieser Ausbildung sei der Besitz der Privathubschrauberpilotenlizenz Voraussetzung gewesen. Die NVFR Ausbildung sei anteilig angerechnet worden.

Zu 2: Möglich sei die Ausübung des Berufshubschrauberpilotenberufes in einem Luftfahrtunternehmen, das Hubschrauber betreibe, sowie im Helicopter Emergency Medical Service (Flugrettung). Der Bf strebe eine Betätigung bei der Flugrettung an und erwarte sich hier eine Verdienstmöglichkeit ab 50.000,00 € Jahresbruttoverdienst.

Zu 3: Als nächste Weiterbildungsschritte plane der Bf die Ausbildung zum Fluglehrer und die Ausbildung zur Erlangung der Instrumentenflugberechtigung.

Zu 4: Der Bf sei derzeit bei den I Vollzeit beschäftigt, könne jedoch zum Status seines Dienstvertrages auf Grund bereits zweimal durchgeführter Strukturänderungen keine Aussage treffen. Aufklärungsversuche beim Betriebsrat und der Arbeiterkammer hätten kein Ergebnis gebracht. Nach seiner Einschätzung müsste er beim Wechsel des Arbeitgebers sowie beim Wechsel in einen anderen Kollektivvertrag einen neuen Dienstvertrag erhalten Dies sei aber bis dato nicht geschehen.

Zu 5: Bei der Fa. GG habe er folgende Einkünfte erzielt:

Am 13.7.2013, 14.7.2013 und 24.8.2013 je 30,00 € (netto und Barauszahlung).

Das Beschäftigungsverhältnis sei beendet, da der Geschäftsführer der Fa. GG, Herr G, im Oktober 2013 verstorben sei. Die zuständige Sozialversicherungsstelle habe dem Bf entsprechende Dokumente ausgestellt. Diese würden diesem Schreiben beiliegen (Beilage 1).

Zu 6: Er habe das Angebot der Fa. K angenommen, habe sich aber auf Grund der fehlenden Gesamtflugerfahrung noch nicht erneut bewerben können. Mit 8.8.2015 habe er die Marke von 300 Stunden Gesamtflugerfahrung erreicht bzw. überschritten und könne bzw. werde sich neuerlich bei der Fa. K bewerben.

Zu 7: Er habe vorrangig Maßnahmen gesetzt, die das Überschreiten der 300 Stunden Marke Gesamtflugerfahrung ermöglicht hätten. Dazu habe jeweils eine Ausbildung zum Erwerb der Berufspiloten- und Fluglehrerlizenz in den USA in den Jahren 2014 und 2015 gedient. Gleichzeitig sei der Erwerb der amerikanischen Fluglehrerlizenz die Vorbereitung für den nächsten Schritt gewesen, nämlich dafür, dass er, wie in seinem Schreiben vom 7.2.2014 beschrieben, weitere Flugerfahrung durch die Tätigkeit als Fluglehrer in den USA sammeln könne, um ausreichend Flugerfahrung für eine Vollzeitbeschäftigung ab 1.1.2016 als Pilot in Österreich vorweisen zu können. Das heiße, dass er dadurch eine Gesamtflugerfahrung von 850 Stunden laut der Betriebstüchtigkeitsanweisung Nr. A-002 von der Austro Control GmbH erreiche und sich so ohne behördliche Einschränkung bei Hubschrauberflugunternehmen als Pilot bewerben könne (Beilage 4).

Zu 8: Derzeit sei er im privaten Sinne als Pilot tätig.

Zu 9: Schriftliche Zusagen würden nicht vorliegen. Eine bedingte, mündliche Zusage von der Firma N GmbH liege nach einem persönlichen Gespräch mit dem Geschäftsführer im März 2015 vor. Die Bedingungen dafür seien, behördlich uneingeschränkt in der Gesamtflugerfahrung laut Betriebstüchtigkeitsanweisung Nr. A-002 von der Austro Control GmbH zu sein, sowie eine freie Pilotenstelle. Behördlich uneingeschränkt bedeute, eine Mindestflugerfahrung von 850 Stunden Gesamtflugerfahrung vorweisen zu können.

Weitere Unternehmen, welche eine Vollzeitbeschäftigung als Pilot in Österreich anbieten würden:

Wucher Helicopter GmbH; Heli Austria GmbH; Schider Helicopter-Service-GmbH; HUBI-FLY Helikopterschule GmbH; Helikopter Air Transport Gesellschaft m.b.H.

Liste unvollständig!

Zu 10: Nein. Er sei auf die Bestimmungen der VO (EU) Nr. 1178/2011 Anhang III verwiesen worden. Da hier keine Möglichkeit für eine Anerkennung einer Fluglehrerlizenz aus einem Drittland beschrieben sei, habe er dahin gehend keine weiteren Schritte unternommen. Er habe die VO (EU) Nr. 1178/2011 Anhang III als Ausschnitt der VO (EU) Nr. 1178/2011 beigelegt (Beilage 3).

Zu 11: Er habe geplant, die Tätigkeit bei den I aufzugeben, sobald er eine Vollzeitbeschäftigung als Berufshubschrauberpilot bekomme. Sollte sich jedoch

eine Tätigkeit als Berufshubschrauberpilot ergeben, die im Ausmaß nur über der Geringfügigkeitsgrenze liege, habe er die Reduktion des Beschäftigungsausmaßes bei den I im gleichen Maße geplant. Eine Beibehaltung der Tätigkeit bei den I komme für ihn nicht mehr in Frage.

Zu 12: Die Aufschlüsselung möge der Beilage 2 entnommen werden.

Dieser Beilage sind nachstehende Aufwendungen zu entnehmen:

Rechnungsnr.	Betrag	Anmerkung
800222044	€ 646,60	Austro Control Ausstellung CPL(H) Lizenz
210/12	€ 1 801,80	Zusätzliche Flugstunden für CPL(H) Ausbildung
800220329	€ 390,00	Austro Control Prüfungsgebühr CPL(H)
800218899	€ 182,80	Austro Control Ausstellung JAR Medical Class 1
103/11	€ 8 830,00	2. Teilzahlung CPL(H) Ausbildung
A0148	€ 105,00	NAVLEG CPLH Austria - Lernsoftware
93/12	€ 1 801,80	Zusätzliche Flugstunden für CPL(H) Ausbildung
M12-078	€ 429,00	AUA Medical Exam JAR Class 1
80/12	€ 375,76	Zusätzliche Flugstunden für CPL(H) Ausbildung
AR120719	€ 100,00	Augenarztuntersuchung für JAR Medical Class 1
12SD00139	€ 20,52	Landegebühr Flughafen H
45/12	€ 30,00	Landegebühr Flughafen O
201270549	€ 7,00	Zuverlässigkeitsüberprüfung Flughafen H
201171931	€ 67,20	Sicherheitsschulung Flughafen H
Gesamtbetrag	€ 14 787,48	

Weitere offene Fragen präziserte der Bf am 22.10.2015 im Zuge einer persönlichen Vorsprache bei der RichterIn:

Zu einer abermaligen Bewerbung bei der Fa. K befragt, legte der Bf eine am 24.9.2015 angefertigte Gesprächsnotiz vor, wonach ein Gespräch mit dem Firmeninhaber ergeben habe, dass dieser sich in Scheidung befinde, den zur Verfügung stehenden Hubschrauber mit Ende September 2015 verkaufen und den Flugbetrieb einstellen wolle.

Die Frage, in welchem Umfang der Bf dort hätte tätig werden können und welchen Verdienst er erzielt hätte, sei nicht angesprochen worden.

Zur chronologischen Abfolge seiner Ausbildung erläuterte der Bf, dass er die Privatpilotenausbildung 2006 begonnen und diese am 19.6.2007 abgeschlossen habe.

Da er für den Beginn der Berufspilotenausbildung mindestens 150 Flugstunden benötigt habe, habe er in den Jahren 2008 bis 2010 im Wesentlichen Flugstunden gesammelt.

Die Ausbildung zum Berufspiloten sei 2011 begonnen und am 25.10.2012 erfolgreich abgeschlossen worden.

Im Jahr 2013 habe er sich wiederum auf das Sammeln von Flugstunden konzentriert. Daneben sei er ab Juli 2013 bei der Fa. GG geringfügig beschäftigt gewesen und dort nach Aufträgen und Witterung eingesetzt gewesen. Da der Geschäftsführer im Oktober 2013 verstorben sei, sei dieses Beschäftigungsverhältnis beendet worden. Der Bf war dort an drei Tagen eingesetzt und verdiente insgesamt 90,00 €.

Im Februar und März 2014 habe er die Fluglehrerausbildung in den USA absolviert und in dieser Zeit weitere 33 Flugstunden gesammelt.

Diese Fluglehrerausbildung habe er im Wesentlichen zum Sammeln von (in den USA günstigeren) Flugstunden absolviert.

Da er den Zeitaufwand für die Ausbildung unterschätzt habe, habe er im 1. Quartal 2015 nicht, wie geplant, in den USA als Fluglehrer arbeiten können. Er habe die Fluglehrerprüfung erst am 3.2.2015 nachgeholt. Zu diesem Zweck sei er abermals einen Monat in die USA gereist, habe dort geübt und neuerlich 22 Flugstunden gesammelt.

Derzeit koste eine Helikopterflugstunde rund 400,00 €.

Der Bf habe sein Sparguthaben für die Ausbildung zum Privat- und Berufspiloten und zur Erreichung der für eine Anstellung als Hubschrauberpilot erforderlichen Mindestflugstundenanzahl von 300 Stunden aufgebraucht.

Die weiteren Flugstunden sowie die angestrebte Fluglehrerausbildung, die weitere rund 22.000,00 € kosten werde, müsse er seinen finanziellen Möglichkeiten entsprechend absolvieren.

Das nächste Ziel sei, 1000 Flugstunden zu erreichen, um in Österreich auch als Fluglehrer arbeiten zu können. Sein Endziel sei eine Tätigkeit bei der Flugrettung, wofür mindestens 2000 Flugstunden erforderlich seien.

Derzeit könne er auf eine Gesamtflugstundenanzahl von 312 verweisen.

Die Fluglehrerausbildung in den USA sei zum Zweck des Flugstundensammelns erfolgt. In Österreich könne die Fluglehrerausbildung mit einer Mindestflugstundenanzahl von 250 begonnen werden. Es sei ungewiss, wann er diese Ausbildung in Angriff nehmen könne; dies sei von seiner persönlichen und finanziellen Situation abhängig.

In der Absicht, ein Haus zu bauen, habe er kürzlich ein Grundstück erworben.

Die Pilotenausbildung sei bei der Fa. P in J erfolgt. Die Firmen P, die Piloten ausbilde, und N, die gewerbliche Transporte durchführe, hätten einen gemeinsamen Geschäftsführer.

Er könne mit einer Mindestflugerfahrung von 1000 Stunden bei der Fa. P vorstellig werden, weil er dann im Unternehmen wahlweise als Fluglehrer oder für gewerbliche Transporte eingesetzt werden könne.

Da es keinen Sinn mache, sich mit weniger als 1000 Flugstunden zu bewerben, habe er sich bisher bei keinen weiteren Flugunternehmen beworben.

Das Wesentliche sei, Flugstunden zu sammeln und ausreichend Flugerfahrung zu gewinnen.

In den USA sei es ein ungeschriebenes Gesetz, dass Piloten nach ihrer Ausbildung zum Fluglehrer dort so lange als Fluglehrer arbeiten könnten, bis sie etwa 500 Flugstunden erreicht hätten. Dann könnten sie zu einem anderen Unternehmen wechseln und so, mit zunehmender Flugerfahrung, die „Leiter hochklettern“, um später lukrative Jobangebote annehmen zu können. Als Fluglehrer könnte er dort rund 1000 bis 2000 USD pro Monat verdienen.

Er wäre bereit, mit seiner Familie für eine gewisse Zeit in Amerika zu leben und dort als Pilot zu arbeiten. Dieser Plan scheitere aber an den strengen Regeln für die Vergabe eines Arbeitsvisums, wobei die Bestimmungen nach dem 9.11.2001 noch einmal deutlich verschärft worden seien. Selbst mit einer Beschäftigungszusage bekäme er als Pilot kein Arbeitsvisum. Er habe an der „Green Card Lottery“ teilgenommen. Einmal jährlich bestehe die Chance, eine Green Card zu gewinnen und mit dieser in den USA leben und arbeiten zu können. Eine andere Möglichkeit sehe er nicht.

Seit Mitte des Jahres 2014 führe er für die Fa. N unentgeltlich Flüge im gewerblichen Bereich durch, um weiter Flugstunden zu sammeln. Meist werde er samstags und auf Abruf eingesetzt. Im Jahr 2015 sei er bisher 21 Stunden geflogen.

Den I habe er seine Nebenbeschäftigung gemeldet; für seine Pilotenausbildung greife er auf Zeitguthaben und seinen Urlaub zurück.

Sein Vorbringen in den Schreiben vom 7.2.2014 und vom 28.8.2015, ab 1.1.2016 eine Vollzeitbeschäftigung als Pilot annehmen zu können, sei unter der letztlich nicht zutreffenden Annahme erfolgt, dass er das gesamte Jahr 2015 in den USA Flugstunden hätte sammeln können, um mit 850 Flugstunden in Österreich uneingeschränkt arbeiten zu können.

Der Bf bekräftigte, dass es sich schon auf Grund der hohen Ausbildungskosten um kein Hobby handle, weil dafür der Erwerb des Privatpilotenscheines ausgereicht hätte. Vielmehr sei es sein fester Wunsch, im Hauptberuf als Hubschrauberpilot zu arbeiten.

Mit Eingabe vom 28.10.2015 erklärte der Bf, die ihm ausgehändigte Niederschrift über die Besprechung vom 22.10.2015 durchgelesen und eine Kleinigkeit festgestellt zu haben, welche geändert werden solle. Er habe dies direkt in der Niederschrift vermerkt und diese dem Schreiben beigelegt.

Weiters habe er per E-Mail bei der amerikanischen Flugschule L seine aktuelle Reihung als Fluglehrerabsolvent angefragt, wann er bei Freiwerden einer Fluglehrerstelle eingestellt werden könne. Die Antwort liege ebenfalls diesem Schreiben bei.

Aus dem Magazin des Österreichischen Aero-Clubs "Skyrevue", Ausgabe 4.14, habe er auszugsweise einen Beitrag zur Berufshubschrauberpilotenausbildung beigelegt. Dort schreibe der Geschäftsführer der Firma N/P, dass für frisch gebackene Berufshubschrauberpiloten noch eine - oft kostenintensive - Durststrecke in Form von Sammeln möglichst vieler Flugstunden bevorstehe, die durchgestanden werden müsse, um gut bezahlte Jobs zu erhalten.

Ergänzend wolle er noch Informationen zur Entkräftung der im Zuge der Besprechung angedachten Liebhaberei vorbringen:

1) In Anlehnung an das Erkenntnis UFS 21.4.2008, RV/0028-S/08, liege seines Erachtens jedenfalls keine Liebhaberei vor, da er eine Tätigkeit als Hubschrauberberufspilot anstrebe. Die Verdienstmöglichkeiten in diesem Betätigungsfeld bewegten sich ohne Zweifel in einer Größenordnung, die einen solchen Umstieg wirtschaftlich interessant und erstrebenswert erscheinen ließen, was ein wesentliches Motiv für ihn sei. Es stehe außer Zweifel, dass die Ausbildung zur Erlangung CPL(H) (Commercial Pilot License - Helicopter) auf die Führung von Großhubschraubern abziele. Diese Tätigkeit sei so weit von einer als Hobby betriebenen Fliegerei entfernt, dass die dafür erforderliche umfassende, zeit- und kostenintensive Ausbildung nicht mehr mit den persönlichen Neigungen in Verbindung gebracht werden könne, wie dies für eine Privatpilotenlizenz gelte. Die Ausbildung zielle typischerweise darauf ab, als Berufspilot tätig zu werden, große Hubschrauber zu steuern und damit Einkünfte zu erzielen. Daran vermöge auch die Tatsache nichts zu ändern, dass solche Anstellungsmöglichkeiten möglicherweise rar und unter den Bewerbern stark umkämpft sein könnten.

An diesen Beurteilungen könne auch die Tatsache nichts ändern, dass der Bf seine Ausbildung nicht in der Mindestzeit absolviert habe. Es gelte als erwiesen, dass er seine Ausbildung so zielstrebig und konsequent betreibe, wie es in seiner persönlichen Situation möglich sei.

2) Im Erkenntnis UFS 30.8.2012, RV/0185-K/11, sei zur Liebhaberei auszugsweise angeführt:

„Die Beurteilung von Umschulungsmaßnahmen hat sich an den Verhältnissen am Beginn der Ausbildung zu orientieren ("Liebhabereibetrachtung"), eine spätere Änderung hat keine Auswirkung auf diese Beurteilung. Im Hinblick darauf und in Anbetracht der vorstehenden Ausführungen gelangt der Unabhängige Finanzsenat zur Auffassung, dass die vom Bw. gesetzten Schritte auf die Vorbereitung und Aufnahme einer (haupt)beruflichen Tätigkeit als Linienpilot gerichtet waren und ernstlich darauf abzielten. Keine Auswirkung hat - abgesehen davon, dass es keinem leichtfertigen Entschluss entsprang - dass der Bw. seine Ausbildung abgebrochen hat, weil auch vergebliche

Aufwendungen zu Werbungskosten führen, wenn das klare und eindeutige Abzielen auf einen anderen Beruf erwiesen ist (vgl. VwGH vom 31.1.2001, 99/13/0249).

Die vom Bw. beantragten und außer Streit stehenden Kosten in der Höhe von 58.547,14 € sind daher zur Gänze als Werbungskosten im Jahr 2008 (vgl. Doralt, EStG, Kommentar, § 19 Tz 31) abzugsfähig.“

3) Das Erkenntnis UFS 7.12.2011, RV/0460-S/08, sage zur Liebhaberei:

„Nach § 32 ZLPV 2006 berechtigt der Berufshubschrauberpilotschein, gewerblich oder nichtgewerblich im Fluge jene Hubschrauber zu führen, für die der Pilot entweder die praktische Prüfung für Berufshubschrauberpiloten abgelegt hat oder für die er als Privathubschrauberpilot auf Grund einer Berechtigung zu führen berechtigt ist. Wer sich um eine Berufshubschrauberpilotenlizenz bewirbt, muss nachweisen, dass er eine gültige Privathubschrauberpilotenlizenz besitzt, ein entsprechendes Funkerzeugnis besitzt, über eine gültige Sichtnachflugberechtigung verfügt und innerhalb der letzten 5 Jahre vor der Antragstellung Hubschrauberflüge von insgesamt wenigstens 185 Stunden Dauer ausgeführt hat (§ 33 Abs. 1 ZLPV 2006).

Daraus ergibt sich, dass die hier strittige PPL(H) eine Voraussetzung zur Erlangung der CPL(H) darstellt und deshalb als Teil der Ausbildung zum Berufshubschrauberpiloten anzusehen ist.

Es steht für den Unabhängigen Finanzsenat außer Zweifel, dass die Führung von Hubschraubern so weit von einer als Hobby betriebenen Fliegerei entfernt ist, dass die dafür erforderliche umfassende, zeit- und kostenintensive Ausbildung nicht mehr mit den - sicherlich gegebenen - persönlichen Neigungen in Verbindung gebracht werden kann, wie dies üblicherweise für die Privathubschrauberlizenz gilt. Die Ausbildung zur Erlangung der CPL(H) zielt typischerweise darauf ab, als Berufspilot tätig zu werden und damit Einkünfte zu erzielen (UFS 21.03.2011, RV/2456-W/10).

Eine andere Sichtweise wäre unter Umständen nur dann angebracht, wenn besondere Umstände vorlägen, die auf eine Nutzung der Lizenz im Rahmen der privaten Lebensführung hindeuten. Das könnte etwa dann der Fall sein, wenn der Berufungswerber selbst über einen Hubschrauber verfügen würde, für den diese Berechtigung erforderlich wäre, und er diesen Hubschrauber tatsächlich vor allem für private Zwecke bzw. sein Hobby nützen würde. Dafür gibt es im konkreten Fall aber keine Hinweise, und der Berufungswerber hat bei seiner persönlichen Vorsprache dies auch verneint (UFS 30.11.2010, RV/3489-W/09; 21.3.2011, RV/2456-W/10).“

Das "Abzielen" sei veranlagungsjahrbezogen nach Art einer Liebhabereibeurteilung zu prüfen, eine spätere Änderung des zunächst vorhandenen Willensentschlusses habe keine schädliche Wirkung für die Vergangenheit.

Auf Grund der vorgelegten Unterlagen könne als erwiesen angenommen werden, dass er die Ausbildung so zielstrebig und konsequent betrieben habe, wie es in seiner persönlichen Situation - bei aufrechtem Dienstverhältnis in einem nicht

artverwandten Beruf - möglich sei. Tatsache sei, dass er seine Ausbildung zum Berufshubschrauberpiloten bereits abgeschlossen habe und somit berechtigt sei, Hubschrauber entgeltlich oder gewerblich im Fluge zu führen. Dies finde derzeit bei der Firma N im gewerblichen Sinne statt.

Abschließend könne daher gesagt werden, wenn das "Abzielen" außer Streit stehe, könne auch keine Liebhaberei vorliegen.

In der dem Schreiben beigelegten Niederschrift über die Besprechung vom 22.10.2015 hatte der Bf den letzten Satz seine Aussage betreffend „es handelt sich daher um kein Hobby, sondern um den Wunsch, einen neuen Beruf und diesen auch als Hauptberuf auszuüben“ insoweit korrigiert, als er das Wort „Wunsch“ durch „Entschluss, tatsächlich“ ersetzte.

Einem ebenfalls beigelegten E-Mail-Verkehr zwischen dem Bf und dem Leiter der L in den USA ist zu entnehmen, dass der Bf dem Inhaber mit E-Mail vom 28.10.2015 mitgeteilt hat, dass er im August 2015 die von L geforderte 300-Stunden-Marke überschritten habe und mit 19.11.2015 den Robinson Safety Course abschließen werde, sodass er offiziell in die Liste der Fluglehrer von L aufgenommen werden könne. Der Bf fragte, an welchem Platz er in der Reihe sein werde, um bei einer freien Stelle für eine Tätigkeit als Fluglehrer eingestellt zu werden.

Der Inhaber von L teilte dazu mit E-Mail vom 29.10.2015 mit, dass auf der Fluglehrerliste im Moment drei Kandidaten vorgereiht seien. Sobald der Bf den Robinson Safety Course abgeschlossen habe, werde er in die Liste aufgenommen. Die Erfahrung zeige, dass nicht jeder, der auf der Liste stehe, dann auch Zeit habe, um bei L als Fluglehrer anzufangen. Es könne also sein, dass der eine oder andere absagen werde, wenn er an der Reihe sei.

In der mündlichen Verhandlung vom 16.12.2015 wiederholten die Parteien im Wesentlichen ihr bisheriges Vorbringen.

Der Bf ergänzte sein Vorbringen im Wesentlichen dahin gehend, dass er nach wie vor bei den I Vollzeit beschäftigt sei, seine aktuelle Flugerfahrung bei 314 Flugstunden liege und er bereits seit dem Jahr 2012 unentgeltlich Flüge durchführe, um Flugstunden zu sammeln.

Die steuerliche Vertreterin des Bf bekräftigte abermals, dass bei der Beurteilung, ob die Umschulungsmaßnahmen auf die tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielten, auf den Beginn der Ausbildung und nicht auf die spätere tatsächliche Berufsentwicklung abzustellen sei. Spätere Widrigkeiten seien nicht maßgeblich. Die vom Bf in Angriff genommene Ausbildung dauere lange und sei zeit- und kostenintensiv. Dazu kämen Beschränkungen durch die Austro Control, wodurch gewisse Tätigkeiten erst mit einer gewissen Flugerfahrung ausgeübt werden könnten.

Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt stützt sich auf den Inhalt der Akten der belangten Behörde sowie auf die vom Bf vorgelegten Unterlagen.

Rechtliche Beurteilung

Eingangs ist festzuhalten, dass durch die Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012, BGBl. I 51/2012, ab 1.1.2014 das Bundesfinanzgericht an die Stelle des Unabhängigen Finanzsenates getreten ist.

Nach § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31.12.2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Die vorliegende Berufung war am 31.12.2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängig, sodass sie als Beschwerde zu erledigen war.

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Nach Abs. 1 Z 10 dieser Bestimmung zählen dazu auch Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit und Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen.

Dem gegenüber dürfen nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung nicht abgezogen werden, 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.

Nach § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung (LVO) liegen Einkünfte bei einer Tätigkeit vor, die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen. Voraussetzung ist, dass die Absicht an Hand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3) nachvollziehbar ist.

Derartige zu berücksichtigende objektive Umstände sind etwa das Ausmaß und die Entwicklung der Verluste sowie das Verhältnis der Verluste zu den Überschüssen.

Nach § 1 Abs. 2 LVO ist dagegen Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste entstehen aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (zB Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen,

Luxuswirtschaftsgüter) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen (Z 1) oder aus Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind (Z 2).

Bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 liegt Liebhaberei gemäß § 2 Abs. 4 LVO dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem "absehbaren" Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn der Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird.

Bei Klärung der Frage, ob eine Tätigkeit im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 2 LVO auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen ist, ist nicht auf die konkrete Neigung des Abgabepflichtigen abzustellen, sondern darauf, ob die konkrete Tätigkeit bei Anlegen eines abstrakten Maßstabes („typischerweise“, „nach der Verkehrsauffassung“) einen Zusammenhang mit einer in der Lebensführung begründeten Neigung aufweist (VwGH 30.7.2002, 96/14/0116; Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei², Rz 119).

Die Begriffe "Einkünfte" und "Einkommen" setzen eine Tätigkeit voraus, die von der Absicht des Steuerpflichtigen getragen ist, insgesamt eine wirtschaftliche Vermögensvermehrung zu erreichen (vgl. auch Rz 102 EStR 2000).

Ebenso führen Rauscher/Grübler, aaO, S 15, aus:

„Aus der positiven Umschreibung der Einkünfte als Gewinn bzw. als Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten in § 2 Abs. 4 EStG ist abzuleiten, dass nur jene Einkunftsquellen einkommensteuerrechtlich zu berücksichtigen sind, die auf Dauer gesehen zu einem Gesamtgewinn bzw. Gesamtüberschuss führen. Andernfalls ist Liebhaberei gegeben. Die damit verbundenen Verluste sind steuerlich weder ausgleichs- noch vortragsfähig. Allfällige "Zufallsgewinne" werden nicht besteuert.“

Die Anerkennung einer Tätigkeit als Einkunftsquelle kann somit nur dann erfolgen, wenn trotz Auftretens zeitweiliger Verluste die Erzielung eines Gesamtgewinnes in einem absehbaren Zeitraum tatsächlich zu erwarten ist. **Die Tätigkeit muss also objektiv ertragsfähig sein, was der Steuerpflichtige nachzuweisen oder glaubhaft zu machen hat** (vgl. Doralt, EStG⁸, § 2 (LVO) Tz 453).

Im Einzelfall ist nicht nur an Hand der Art und des Umfangs der Tätigkeit zu beurteilen, ob diese erwerbswirtschaftlich ist oder typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entspricht. Eine Betätigung, die zwar ihrer Art nach erwerbswirtschaftlich ist, ist nämlich typisch der Lebensführung zuzurechnen, wenn sie in einem untypisch geringen Umfang ausgeübt wird und Umstände hinzutreten, die eine Nähe zur Lebensführung aufweisen. Unter § 1 Abs. 2 Z 2 LVO fallen daher nicht nur typische Hobbytätigkeiten, **sondern auch Tätigkeiten, die ihrer Art nach an sich**

typisch erwerbswirtschaftlich sind, jedoch im Hinblick auf ihren Umfang nicht erwerbstypisch ausgeübt werden (Rauscher/Grübler, aaO, Rz 157).

Stehen somit Aufwendungen in keiner adäquaten Relation zu den zukünftig erzielbaren Einkünften, ist eine Einkunftsquelle von vornherein zu verneinen.

Übersteigen die Werbungskosten auf Dauer gesehen die Einnahmen, liegt auch im außerbetrieblichen Bereich Liebhaberei vor (AÖF 2005/52).

Für die Abgrenzung zwischen Einkunftsquelle und Liebhaberei bedarf es einer Einschätzung künftiger Entwicklungen und einer Bewertung der daraus sich ergebenden Aussichten.

Aufwendungen für Umschulungsmaßnahmen sind dann als (vorweggenommene) Werbungskosten abzugsfähig, wenn die Umschulungsmaßnahmen einerseits derart umfassend sind, dass sie den Einstieg in eine neue berufliche Tätigkeit, die mit der bisherigen Tätigkeit nicht verwandt ist, ermöglichen und andererseits auf die tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen.

Die Umschulungsmaßnahmen müssen auf die tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes *abzielen*. Daraus ist abzuleiten, dass ein konkreter Zusammenhang der Bildungsmaßnahme mit geplanten nachfolgenden Einnahmen erforderlich ist. Es müssen Umstände vorliegen, die über eine bloße Absichtserklärung zur künftigen Einnahmenerzielung hinausgehen; dass die Umschulungsmaßnahmen eine Tätigkeit in einem neuen Berufsfeld *ermöglichen*, ist nicht ausreichend (VwGH 28.2.2012, 2009/15/0105).

Die ausdrücklich genannte Voraussetzung, dass eine Umschulungsmaßnahme auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen muss, ist in Verbindung mit dem allgemeinen Abzugsverbot von Aufwendungen für die Lebensführung gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 EStG 1988, aber auch mit den Grundsätzen der Liebhabereibeurteilung zu sehen.

Spricht das Gesamtbild für das Vorliegen dieser Absicht, liegen Werbungskosten vor, und zwar auch dann, wenn die tatsächliche Ausübung des angestrebten Berufes letztlich scheitert, zB weil der Steuerpflichtige tatsächlich keinen Arbeitsplatz findet. Das „Abzielen“ ist somit veranlagungsjahrbezogen nach Art einer Liebhabereibeurteilung zu prüfen (vgl. auch Rz 360 LStR).

Ist im Einzelfall nach dem Gesamtbild der Verhältnisse eine Einkünfteerzielung von vornherein nicht zu erwarten, ist ein Werbungskostenabzug nicht zulässig (vgl. auch Rz 361 LStR).

Abzugsfähig sind Aufwendungen, die – auch unter Berücksichtigung der zunächst angefallenen Ausbildungskosten – zur Sicherung des künftigen Lebensunterhaltes des Steuerpflichtigen beitragen sollen und daher künftiges Steuersubstrat darstellen (VwGH 15.9.2011, 2008/15/0321).

Aufwendungen für eine das Ausmaß der Geringfügigkeit nicht überschreitende und daher nicht erwerbsorientierte, sondern nur hobbymäßig betriebene Tätigkeit sind dagegen nicht abzugsfähig (vgl. UFS 25.6.2008, RV/0044-S/08).

Die subjektive Überschusserzielungsabsicht muss über ein bloßes Wunschdenken hinausgehen und als Ertragsstreben, auf das an Hand objektiver Umstände und nach außen tretender Bemühungen geschlossen werden kann, in Erscheinung treten. Indiz für die fehlende Ertragsabsicht ist das Vorhandensein anderer Einkunftsquellen, die es dem Steuerpflichtigen erlauben, sich Werbungskostenüberschüsse zu leisten (Neuber, Kompaktfassung des Liebhabereirechtes, ÖStZ 2001, 33).

Die Intensität der Nachweisführung oder Glaubhaftmachung muss umso höher sein, je mehr sich eine Umschulung nach der Verkehrsauffassung auch zur Befriedigung privater Interessen bzw. Neigungen eignet. Eine derart erhöhte Intensität wird daher vor allem dann notwendig sein, wenn die derzeitige Einkünfteerzielung nicht gefährdet ist oder im neuen Beruf keine höheren Einkünfte zu erwarten sind (Doralt, EStG¹³, § 16, Tz 203/4/2).

Gemäß § 295a Bundesabgabenordnung (BAO) kann ein Bescheid auf Antrag der Partei (§ 78) oder von Amts wegen insoweit abgeändert werden, als ein Ereignis eintritt, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruches hat.

§ 295a BAO ist eine rein verfahrensrechtliche Norm, die keinen Einfluss auf den Tatbestand materieller Abgabengesetze nimmt. Es ist daher den materiellen Abgabengesetzen zu entnehmen, ob einem nachträglich eingetretenen Ereignis abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit zukommt (VwGH 24.6.2010, 2006/15/0343).

Ereignisse im Sinne des § 295a BAO sind sachverhaltsändernde Vorgänge, von denen sich eine abgabenrechtliche Wirkung für bereits entstandene Abgabenansprüche ergibt.

§ 295a BAO erfasst somit abgabenrelevante Sachverhalte, die nach Entstehung der Steuerschuld eintreten, jedoch Bestand und Umfang der Abgabenschuld an der Wurzel ihrer Entstehung berühren. Der abgabenrelevante Sachverhalt muss sich in die Vergangenheit in der Weise auswirken, dass an Stelle des zuvor verwirklichten Sachverhaltes nunmehr ein veränderter Sachverhalt der Besteuerung zu Grunde zu legen ist (VwGH 7.7.2011, 2007/15/0155).

Erwägungen

Strittig ist, ob die Aufwendungen für die Berufshubschrauberpilotenausbildung [CPL(H)] als Umschulungskosten abzugsfähig oder die dafür aufgewendeten Beträge als nichtabzugsfähige Kosten der Lebensführung anzusehen sind.

Unstrittig ist dagegen, dass die Umschulungsmaßnahme eine umfassende ist.

Der Bf ist seit 1.4.2008 bei den I beschäftigt. Seinen Angaben zufolge kam es seither zweimal zu Strukturänderungen und ist sein Arbeitsplatz infolge Fehlens eines neuen Dienstvertrages und eines bevorstehenden Personalabbaus gefährdet.

Nach einem Schreiben der I vom 2.1.2013 betreffend „Mitteilung über den Wechsel des Dienstgebers auf Grund Betriebsüberganges“ kam es jedoch zu einem automatischen Übergang des Dienstvertrages und ergaben sich auch keine Änderungen in der Gehaltshöhe.

Eine konkrete Gefahr, den Arbeitsplatz zu verlieren, ist auf Grund der Aktenlage nicht nachvollziehbar. Das Dienstverhältnis zu den I ist nach wie vor aufrecht. Der allgemeine Verweis auf nicht näher bezeichnete Medienberichte ist ebenfalls nicht geeignet, eine akute Arbeitsplatzgefährdung aufzuzeigen.

Darüber hinaus kann schon wegen des fehlenden zeitlichen Zusammenhangs die Ausbildung zum Hubschrauberpiloten nicht mit der eingewendeten Arbeitsplatzgefährdung in Verbindung gebracht werden. Zu den Zeitpunkten des vorgebrachten Dienstgeberwechsels per 1.1.2013 und der Mitarbeiterinformation vom 4.3.2013 hatte der Bf seine 2006 begonnene Pilotenausbildung bereits abgeschlossen. Er nahm diese Ausbildung zu einem Zeitpunkt in Angriff, als er bei den I noch gar nicht beschäftigt war.

Der Bf erlangte die Berufshubschrauberpilotenlizenz am 25.10.2012 und machte in den Abgabenerklärungen 2008 bis 2012 rund 60.000,00 € an Umschulungskosten geltend.

Die in den Jahren 2006 und 2007 für die Ausbildung zur Erlangung der Privathubschrauberpilotenlizenz [PPL(H)] angefallenen Kosten beantragte der Bf nicht als Werbungskosten, da er in diesen beiden Jahren auf Grund der Geringfügigkeit der Einkünfte ohnedies die gesamte Lohnsteuer rückerstattet erhielt.

Im März 2013 bewarb sich der Bf bei der Fa. K um eine Stelle als Berufshubschrauberpilot. Diese Bewerbung scheiterte vorerst an der fehlenden Gesamtflugerfahrung von 300 Stunden, letztlich aber daran, dass das Unternehmen laut Angaben des Bf seinen Flugbetrieb einstellte. Weder der Umfang einer allfälligen Tätigkeit noch das Entgelt wurden thematisiert.

Ab Juli 2013 war der Bf bei der Fa. GG geringfügig beschäftigt. Dieses Beschäftigungsverhältnis endete, da der Inhaber des Unternehmens im Oktober 2013 verstarb. In diesem Zeitraum wurde der Bf für drei Flüge eingesetzt und verdiente insgesamt 90,00 €.

Der vorgelegten Betriebstüchtigkeitsanweisung Nr. A-002 vom 30.10.2008 ist im Anhang unter Punkt 2.1. [„Mindestflugerfahrung als verantwortlicher Pilot (je nach Einsatz)“] zu entnehmen:

*„100 Flugstunden auf Hubschraubern im Rahmen von gewerblichen Überstellungsflügen;
300 Flugstunden auf Hubschraubern für Rundflüge sowie Passagier- und Innenlastflüge
zwischen Flughäfen oder Flugplätzen;*

300 Flugstunden auf Hubschraubern im Rahmen von gewerblichen Flügen für Fotoaufnahmen;
600 Flugstunden auf Hubschraubern im Rahmen von gewerblichen Flügen für Filmaufnahmen;
850 Flugstunden auf Hubschraubern für alle anderen Arten von gewerblichen Hubschrauberflügen.“

Seit Mitte 2014 führt der Bf unentgeltlich gewerbliche Flüge – in der Regel samstags und auf Abruf - für die Fa. N durch.

Er beabsichtigt, zur Erhöhung seiner Berufs- und Verdienstchancen und sobald seine finanziellen Möglichkeiten dies zulassen, die Fluglehrerausbildung (Kosten: rund 22.000,00 €) in Angriff zu nehmen und ab dem Erreichen von 1000 Flugstunden als Fluglehrer zu arbeiten. Sein Endziel ist eine Tätigkeit in der Flugrettung, wofür er eine Mindestflugerfahrung von 2000 Flugstunden benötigt.

Obwohl der Bf seine Ausbildung vor nunmehr drei Jahren abschloss, wurden weitere Bewerbungen, Vorstellungsgespräche, Kontaktaufnahmen oder sonstige Versuche, beruflich Fuß zu fassen und eine entgeltliche Tätigkeit auszuüben, weder behauptet noch nachgewiesen. Dass in diesem Zeitraum Kontaktaufnahmen zu nur zwei Flugunternehmen belegt sind, dokumentiert nach außen hin keine erkennbare ernsthafte Absicht, Einkünfte zu erzielen, ist aber möglicherweise auch dem Wissen zuzuschreiben, dass ohne eine Gesamtflugzeit von mindestens 850 Stunden Bewerbungen nicht zielführend sind.

Zwar ist bei Prüfung der Zulässigkeit des Werbungskostenabzuges darauf abzustellen, ob der Abgabepflichtige auf die Ausübung eines neuen Berufes abzielt und kommt es auf die tatsächliche Ausübung nicht an, doch war für den Bf spätestens zu Beginn seiner Ausbildung zur Erlangung der Berufshubschrauberpilotenlizenz im Jahr 2011 (und damit auch im maßgeblichen Beschwerdejahr 2012) auf Grund der bisherigen Erfahrungen klar erkennbar, dass eine Mindestflugerfahrung von 850 Stunden und damit die Möglichkeit, ohne Einschränkungen als Hubschrauberpilot tätig zu sein, in absehbarer Zeit nicht erreichbar sein wird. Nach Beginn seiner Pilotenausbildung im Jahr 2006 dauerte es bis zum Jahr 2011, ehe er die für die Berufspilotenausbildung erforderliche Mindestflugerfahrung von 150 Stunden erreicht hatte.

Bei einer geringeren Mindestflugerfahrung als 850 Stunden bestehen nur eingeschränkte Einsatzmöglichkeiten in „Bedarfsflugunternehmen“ mit geringen Verdienstmöglichkeiten (wie sich in den Folgejahren auch herausstellte), die im Hinblick auf die hohen Ausbildungskosten nicht geeignet sind, einen Einnahmenüberschuss zu erwirtschaften und zur Sicherung des künftigen Lebensunterhaltes beitragen.

Dem Bf, der 2006 mit der Flugausbildung begonnen hatte, gelang es offenbar erst nach rund fünf Jahren, 150 Flugstunden und damit das Minimum für den Beginn der Berufspilotenausbildung im Jahr 2011 zu erreichen.

Auch aktuell ist sein Bemühen in erster Linie auf das Sammeln von Flugstunden gerichtet. Die bereits länger als ein Jahr unentgeltlich ausgeübte Tätigkeit lässt ein nachhaltiges Bemühen, Einkünfte bzw. einen Einnahmenüberschuss zu erzielen, nicht erkennen.

Dem Einwand der Richterin, dass nicht im Entfernten abschätzbar ist, wann die angestrebten 1000 Flugstunden erreichbar sind und wann mit ersten Einnahmen zu rechnen ist, vermochte der Bf nichts zu entgegnen.

Da der Bf derzeit (Stand 22.10.2015), nach Beginn seiner Flugausbildung im Jahr 2006, 312 Flugstunden vorweisen kann und im Jahr 2015 bisher 21 Flugstunden sammeln konnte, mutet sein Bestreben, 1000 bzw. 2000 Flugstunden zu erreichen, um aus seiner Tätigkeit auch Einnahmen lukrieren zu können, völlig unrealistisch an.

In der Annahme, dass der Bf – mangels aufgezeigter Alternativen und mangels in Aussicht gestellter Änderungen - weiterhin in annähernd gleichem Umfang unentgeltlich Flüge durchführen wird, ist in Anlehnung an das Jahr 2015 von rund 30 Flugstunden jährlich auszugehen. Da er derzeit 312 Flugstunden aufweisen kann, fehlen ihm auf 850 Stunden noch 538 Stunden und auf 1000 Stunden noch 688 Stunden. Er würde daher in rund 18 Jahren 850 Stunden und in rund 23 Jahren 1000 Flugstunden erreichen und wäre dann 49 bzw. 54 Jahre alt.

Zu den äußerst eingeschränkten Verdienstmöglichkeiten für Hubschrauberpiloten werden auch in diversen Internetforen Erfahrungen ausgetauscht (zB www.pilotenboard.de ; <http://www.gutefrage.net/frage/wie-sieht-der-arbeitsmarkt-fuer-hubschrauberpiloten-aus>). Der Tenor ist im Wesentlichen, dass der Arbeitsmarkt für Hubschrauberpiloten sehr klein und überschaubar sei, dass jährlich nur sehr wenige Stellen frei würden und die Gefahr, dass man in eine Berufspilotenausbildung sehr viel Geld investiere und danach arbeitslos sei, in dieser Branche ziemlich hoch sei.

Die Erzielung eines Gesamterfolges (in den Jahren 2008 bis 2012 standen Werbungskosten von rund 60.000,00 € keine Einnahmen gegenüber) in einem absehbaren Zeitraum erscheint aussichtslos. In den bis zum Beschwerdejahr aufgelaufenen Kosten von 60.000,00 € sind die beiden USA-Aufenthalte in den Jahren 2014 und 2015 sowie die Kosten von rund 22.000,00 € für die beabsichtigte Ausbildung zum Fluglehrer noch nicht enthalten.

Bereits die bisherigen Prognosen des Bf erwiesen sich als unzutreffend und weitaus zu optimistisch: Im Vorlageantrag wurde die zügige Absolvierung der fehlenden Flugstunden im Februar und März 2014 in Aussicht gestellt, um ab 2014 höhere Einnahmen als Hubschrauberpilot erzielen zu können. Darüber hinaus plante der Bf, im 1. Quartal 2015 in den USA als Fluglehrer zu arbeiten (Schreiben vom 14.2.2014), um mit ausreichend Flugstunden ab 1.1.2016 in Österreich Vollzeit als Hubschrauberpilot arbeiten zu können (Schreiben vom 14.2.2014 und vom 28.8.2015).

Die Absicht des Ertragsstrebens darf keine bloße – weit von jeder Realisierbarkeit entfernte – Wunschvorstellung sein; vielmehr muss die Realisierbarkeit dieses Ertragsstrebens an Hand objektiver Umstände geprüft werden. Die bloße, auf

der Behauptungsebene gebliebene, an Hand der objektiven Verhältnisse nicht nachvollziehbare und in der Realität keine Entsprechung findende Absicht, künftig einen Einnahmenüberschuss anzustreben und als Hubschrauberpilot hauptberuflich tätig sein zu wollen, ist im Hinblick auf den geschilderten Sachverhalt nicht ausreichend, um im Beschwerdefall von einer erwerbsorientierten Umschulung ausgehen zu können. Im Gegenteil stellt die dem Bf schon auf Grund der Betriebstüchtigkeitsanweisung Nr. A-002 vom 30.10.2008 von vornherein bekannte Problematik, in absehbarer Zeit keine ausreichende Flugerafahrung für aussichtsreiche Bewerbungen vorweisen zu können, eine fehlende Voraussetzung für die Realisierbarkeit seiner Absicht, einen Einnahmenüberschuss zu erzielen, dar.

Zu den in der mündlichen Verhandlung vorgebrachten Beschränkungen durch die Austro Control, wodurch gewisse Tätigkeiten erst bei Nachweis einer bestimmten Mindestflugerfahrung ausgeübt werden dürfen, ist anzumerken, dass die (zu Beginn der Berufspilotenausbildung bekannten) behördlichen Beschränkungen dazu führen können, die Realisierbarkeit der Absicht, einen Gesamtüberschuss zu erzielen, zu verneinen (vgl. VwGH 16.12.1998, 92/13/0282).

Auf Grund der Art, des Umfangs und insbesondere der Unentgeltlichkeit ist die Tätigkeit des Bf als typisch in der privaten Lebensführung und auf einer persönlichen Neigung begründet und nicht als typisch erwerbswirtschaftlich einzustufen und daher unter § 1 Abs. 2 Z 2 LVO zu subsumieren.

Wird eine unentgeltliche Tätigkeit nicht nur vorübergehend in Kauf genommen, um allenfalls in ferner Zukunft den angestrebten Beruf ausüben zu können, liegt keine erwerbswirtschaftlich orientierte Umschulung, sondern eine typisch der Lebensführung zuzurechnende Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO vor. Bei derartigen Betätigungen ist für die Liebhabereibeurteilung die objektive Ertragsfähigkeit (§ 2 Abs. 4 LVO) maßgeblich (Rauscher/Grübler, aaO, Rz 26).

Auch der untypisch geringe Umfang spricht für eine Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 2 LVO (vgl. Rauscher/Grübler, aaO, Rz 155, mit Hinweis auf UFS 16.1.2006, RV/3250-W/02, betreffend eine nebenberufliche Tätigkeit als Pilot).

Eine zeit- und kostenintensive Ausbildung mag zwar grundsätzlich ein Indiz dafür sein, dass Umschulungsmaßnahmen auf die tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen, doch sprechen die dargelegten Umstände im Beschwerdefall gegen diese Annahme.

Es wäre am Bf gelegen gewesen, die Vermutung, dass in absehbarer Zeit kein Einnahmenüberschuss erzielbar ist, an Hand nachvollziehbarer objektiver Umstände, insbesondere im Hinblick auf die Erzielung konkreter steuerpflichtiger Einkünfte, zu widerlegen.

Die angestrebte Tätigkeit erweist sich im Ergebnis als nicht geeignet, in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamteinnahmenüberschuss zu erzielen, weshalb sie nicht als Einkunftsquelle, sondern als **Liebhaberei** anzusehen ist.

Zur Stützung seiner Argumentation verwies der Bf wiederholt auf Entscheidungen des UFS. Dazu ist anzumerken, dass die dort maßgeblichen Sachverhalte in wesentlichen Punkten nicht mit dem hier vorliegenden übereinstimmen. So hatten die Entscheidungen UFS 30.8.2012, RV/0185-K/11, UFS 21.4.2008, RV/0028-S/08, UFS 21.3.2011, RV/2456-W/10, und UFS 30.11.2010, RV/3489-W/09, nicht eine Hubschrauberpilotenausbildung, sondern eine Linienpilotenausbildung zur Steuerung von Verkehrsmaschinen zum Gegenstand. Linienmaschinen werden aber im Gegensatz zu Hubschraubern in der Regel nicht in der Freizeit und als – wenn auch exklusives – Hobby geflogen.

Darüber hinaus ist der in der ebenfalls herangezogenen Entscheidung UFS 7.12.2011, RV/0460-S/08, erfolgte Verweis auf UFS 21.3.2011, RV/2456-W/10, wonach die Ausbildung zur Erlangung der Berufshubschrauberpilotenlizenz typischerweise darauf abziele, als Berufspilot tätig zu werden und damit Einkünfte zu erzielen, nicht zutreffend, weil in der Entscheidung UFS 21.3.2011, RV/2456-W/10, wie oa, diese Feststellung zu einer Linienpiloten- und nicht zu einer Hubschrauberpilotenausbildung getroffen worden ist.

Zu dem mit Schreiben vom 28.10.2015 vorgelegten E-Mail-Verkehr fällt auf, dass hier die vom Bf in der Besprechung vom 22.10.2015 geschilderte faktische Unmöglichkeit, eine Arbeitsbewilligung in den USA zu erhalten (weshalb er als letzte Hoffnung an der Green Card Lottery teilgenommen hat), unerwähnt geblieben ist.

Zur vorgebrachten Nichtanwendbarkeit des § 295a Bundesabgabenordnung (BAO) ist anzumerken:

In der Begründung des angefochtenen Bescheides erachtet die Abgabenbehörde eine Bescheidänderung im Sinne des § 295a BAO für zulässig, falls in der Folge tatsächlich ein Berufswechsel erfolgen oder ein Gesamtüberschuss aus dieser Tätigkeit erzielt werden würde.

Diese Ansicht findet im Tatbestand des § 295a BAO keine Deckung, weil das „Abzielen“ auf eine andere Berufsausübung nicht von späteren tatsächlichen Entwicklungen abhängt. Ein Anwendungsfall des § 295a BAO liegt daher nicht vor (vgl. UFS 30.11.2010, RV/3489-W/09).

Begründung der Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die Frage, ob die Berufshubschrauberpilotenausbildung als Umschulungskosten abzugsfähig war oder diese Aufwendungen wegen des Bejahens von Liebhaberei im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 2 LVO nicht abzugsfähig waren, war eine auf der Sachverhaltsebene zu behandelnde Tatfrage und daher auf Grund entsprechender Erhebungen in freier Beweiswürdigung zu beantworten. Insofern lag keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor, weshalb eine Revision als nicht zulässig zu erklären war.

Linz, am 10. Februar 2016