



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Datenverarbeitungskaufmann, Bw-Adr, gegen den Bescheid des Finanzamtes A, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Abgabenfestsetzung der Einkommensteuer für 2003 erfolgt gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) erzielt als Datenverarbeitungskaufmann und als Programmierer Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit.

Mit Bescheid vom 29. September 2004 wurde die Einkommensteuerveranlagung 2003 (Arbeitnehmerveranlagung) erklärungsgemäß durchgeführt.

Mit Schreiben vom 25. Oktober 2004 erhob der Bw. Berufung. Begründend hält der Bw. fest, dass er erst nach Einreichen der Arbeitnehmerveranlagungserklärung Kenntnis davon erlangt habe, Aufwendungen für die Ausbildung zum Berufshubschrauberpiloten als Umschulungsmaßnahme gemäß § 16 EStG (Werbungskosten) bei der Steuerbemessungsgrundlage berücksichtigen lassen zu können. Da der Bw. im Jahr 2003 mit der Ausbildung zum Berufshubschrauberpiloten begonnen und diese Ausbildung am 18. Oktober 2004 mit positiver Prüfung abgeschlossen habe, beantrage der Bw. die Ausgaben für

1.	Ausbildung zum Privathubschrauberpiloten (Voraussetzung für die Erlangung des Berufshubschrauberpilotenscheines)	15.000,00
2.	Schulungsunterlagen	362,32
3.	Ausstellungsgebühr Flugschülerausweis	34,80
4.	Prüfungstaxe	44,00
	Gesamt	€ 15.441,12

als Umschulungsaufwand gemäß § 16 EStG bei den Werbungskosten zu berücksichtigen.

Mit Vorhalt vom 29. Oktober 2004 ersuchte das Finanzamt den Bw., er möge einerseits bekannt geben, wie weit es möglich sei oder er die Absicht habe den Beruf des Hubschrauberpiloten zukünftig auch beruflich auszuüben, andererseits inwieweit aus dieser Tätigkeit dann Einkünfte zu erwarten sein werden.

In Beantwortung des Vorhaltes führte der Bw. aus, dass er seit 20 Jahren in der Datenverarbeitungsbranche als Programmierer – ausgebildeter Datenverarbeitungskaufmann – tätig sei. Seit dem Einstieg in das Berufsleben sei er als RPG-Programmierer auf IBM Midrange-Systemen tätig. In Folge des technischen Fortschrittes würden diese Systeme zugunsten von PC-Server-Lösungen immer mehr zurückgedrängt. Mittlerweile habe auch sein Dienstgeber den Umstieg auf eine PC-Server-Lösung beschlossen. Aufgrund dieser Tatsachen habe der Bw. beschlossen sein langjähriges Berufsziel Hubschrauberpilot anzustreben.

Seit 24. Februar 2004 besitzt der Bw. den Privat-Hubschrauberpilotenschein (PHPL), welcher Voraussetzung für die Erlangung des Berufshubschrauberpilotenscheines (CHPL, AN-Akt 2003, AS 22) sei. Die Ausbildung zum Berufshubschrauberpiloten habe der Bw. am 4. November 2004 abgeschlossen. Nun sei er berechtigt gewerbliche und nicht gewerbliche Flüge, mit Maschinen für die er die Typenberechtigung besitze, gegen Entgelt durchzuführen.

Um als Hubschrauberpilot in einem Luftfahrtunternehmen eingesetzt werden zu können, sei folgende Mindestflugerfahrung notwendig:

- 100 Flugstunden für Überstellungsflüge,
- 300 Flugstunden für Foto- und Rundflüge,
- 500 Flugstunden für Transportflüge mit Innenlasten,
- 600 Flugstunden für Filmflüge und einfache Außenlasttransporte,
- 850 Flugstunden für alle anderen Arten von Hubschrauberflügen
(z.B. Außenlasttransporte im Gebirge, Rettungsflüge),
- 30 Flugstunden auf der zu fliegenden Hubschraubertype

Mit der bis zum heutigen Tage gesammelten Flugerfahrung (110,5 Stunden) sei der Bw. berechtigt, im Rahmen eines Luftfahrtunternehmens Überstellungsflüge durchzuführen.

Einnahmen aus dieser Tätigkeit erwarte der Bw. sobald er die zur Durchführung von Foto- und Rundflügen erforderliche Anzahl an Flugstunden erreicht habe. Je nach verfügbarer Zeit und finanzieller Situation veranschlage der Bw. dafür einen Zeitraum von 2 bis 3 Jahren. Sein Ziel sei es, in 5 bis 7 Jahren hauptberuflich als Hubschrauberpilot tätig zu sein.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 10. Dezember 2004 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. Begründend wird festgehalten, dass Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die eine Tätigkeit in einem neuen Berufsfeld ermöglichen, grundsätzlich als Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG absetzbar sind. *"Aufgrund des im § 20 Abs. 1 Z 2 EStG normierten Aufteilungsverbot sind jedoch Aufwendungen für die Lebensführung, selbst wenn sie zur Förderung des Berufes erfolgen, von der Abzugsfähigkeit ausgeschlossen. Laut Rechtsprechung des VwGH (z.B. VwGH v. 18.3.1986, 85/14/0156) und ständiger Verwaltungsübung gehören beispielsweise die Kosten für einen Pkw-Führerschein zu den nichtabzugsfähigen Aufwendungen gem. § 20 EStG. Erfolgt der Erwerb des Pkw-Führscheines zugleich mit dem Erwerb eines (beruflich veranlassten) Lkw-Führscheines, so sind die Kosten für den Pkw-Führerschein nicht abzugsfähig, die Mehrkosten für den Lkw-Führerschein hingegen schon. Analog dazu sind die Kosten für die Ausbildung zum Privathubschrauberpiloten gem. § 20 nicht abzugsfähig, selbst wenn diese Ausbildung Voraussetzung zur Erlangung der Berufs-Hubschrauberpilotenscheines ist."*

Mit Schreiben vom 7. Jänner 2005 beantragt der Bw. die Berufung der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorzulegen und eine mündliche Verhandlung anzuberaumen. Ergänzend wird ausgeführt, dass die in der Berufungsvorentscheidung angeführte Analogie nicht nachvollzogen werden könne. In diesem Zusammenhang werde auf drei Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes verwiesen (vom 17.12.1980, 0979/80; vom 22.7.1999, 98/12/0186; vom 23.10.2003, 2001/12/0054), die die Rechtsmeinung des Bw. unterstützen, wonach die erforderlichen Aufwendungen für den Privat-Hubschrauberpilotenschein als Werbungskosten absetzbar seien.

Der Bw. beantrage der Berufung stattzugeben.

Mit Faxmitteilung vom 18. Juni 2005 zog der Bw. den Antrag auf mündliche Verhandlung zurück.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Bw. ist ausgebildeter kaufmännischer Datenverarbeiter und seit 20 Jahren in der elektronischen Datenverarbeitung als Programmierer tätig. Im Mai 2003 begann der Bw. die Ausbildung zum Privat-Hubschrauberpiloten, welche er im Februar 2004 abschloss. Der am 24. Februar 2004 ausgestellte Privat-Hubschrauberpilotenschein ist Voraussetzung für den

Berufs-Hubschrauberpilotenschein, welchen der Bw. am 18. Oktober 2004 erlangte. Die im Jahr 2003 angefallenen Ausbildungskosten betrugen € 15.441,12.

Unbestritten steht fest, dass der bisher und noch immer ausgeübte Beruf des Bw. mit der Ausbildung zum Berufs-Hubschrauberpiloten in keiner Weise verwandt ist. Einkünfte aus einer Berufs-Hubschrauberpilotentätigkeit erzielt der Bw. bis zum gegenwärtigen Zeitpunkt nicht. Mit seiner Flugerfahrung (ca 111 Stunden, Stand November 2004) wäre der Bw. berechtigt im Rahmen eines Luftfahrtunternehmens Überstellungsflüge durchzuführen.

Strittig ist im gegenständlichen Fall die Frage, ob die angefallenen Ausbildungskosten zum Hubschrauberpiloten eine umfassende Umschulungsmaßnahme im Sinne des Gesetzes darstellen.

Gemäß § 200 Abs. 1 erster Satz BAO kann die Abgabenbehörde die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist. ...

Ist die Ungewissheit beseitigt, wird die vorläufige Abgabenfestsetzung durch eine endgültige Festsetzung ersetzt. Gibt die Beseitigung der Ungewissheit zu einer Berichtigung der vorläufigen Festsetzung keinen Anlass, so ist ein Bescheid zu erlassen, der den vorläufigen zum endgültigen Abgabenbescheid erklärt (§ 200 Abs. 2 leg. zit.).

Werbungskosten im Sinne des § 16 EStG 1988 sind Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. Sie sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 erster Satz EStG 1988 in der für das Streitjahr 2003 nunmehr anzuwendenden Fassung BGBl. I 180/2004 (AbgÄG 2004, BGBl. I Nr. 180/2004 vom 30. Dezember 2004) stellen Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit und Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen, Werbungskosten dar.

Gemäß § 124b Z 107 EStG ist § 16 Abs. 1 Z 10 1988 in der Fassung BGBl. I Nr. 180/2004 erstmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2003 anzuwenden.

Aus dem Gesetzestext leitet sich die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für Umschulungsmaßnahmen als Werbungskosten dann ab, wenn die Umschulungsmaßnahme einerseits derart umfassend ist, dass sie den Einstieg in eine neue berufliche Tätigkeit ermöglicht, die mit der bisherigen Tätigkeit nicht verwandt ist, und andererseits auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielt.

Aus dieser ausdrücklich genannten Tatbestandsvoraussetzung des "*Abzielens auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes*", schließt der Unabhängige Finanzsenat, dass Umstände vorliegen müssen, die über eine bloße Absichtserklärung hinausgehen müssen.

Inhaltlich schließt sich der Begriff der "*umfassenden Umschulung*" somit dem der "*vorweggenommenen Werbungskosten*" an. Die Anerkennung so genannter vorbereitender oder vorweggenommener Werbungskosten setzt voraus, dass die Aufwendungen in einem hinreichend konkreten, objektiv feststellbaren Zusammenhang mit künftigen steuerbaren Einnahmen aus der angestrebten beruflichen Tätigkeit stehen (vgl. z.B. VwGH vom 28.5.1986, 85/13/0045).

Diese über die bloße Absichtserklärung hinausgehende tatsächliche Absicht der Berufsausübung kann vom Bw. zum gegenwärtigen Zeitpunkt noch nicht nachgewiesen werden, gleichfalls kann der Unabhängige Finanzsenat eine tatsächliche Berufsausübung durch den Bw. in näherer Zukunft nicht zweifelsfrei ausschließen, zumal auch der Bw. nach eigenen Angaben im Berufungsverfahren beabsichtigt im Zeitraum von 2 bis 3 Jahren aus der Tätigkeit des Berufs-Hubschrauberpiloten Einnahmen zu erzielen. Bis dahin rechnet der Bw., die für Fotoflüge erforderliche Anzahl von 300 Flugstunden erreicht zu haben. Nach Dafürhalten des Unabhängigen Finanzsenates liegt darin eine Ungewissheit im Sinne des § 200 BAO vor, welche eine vorläufige Abgabefestsetzung rechtfertigt.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 10. August 2005