



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Adr, vom 27. August 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 9. Juli 2007 betreffend Einkommensteuer 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber machte Kosten, die er für eine von 4.7. bis 31.7.2004 in Amerika absolvierte Berufspilotenausbildung (Commercial Pilot Licence) getätigt hatte, als Werbungskosten geltend. Er untergliederte den Gesamtbetrag von 13.683,81 € in Kurskosten für Theorie und Praxis, Kosten für Flugbenzin, flugärztliche Untersuchungen, Prüfungsgebühren, Skripten und Unterlagen sowie Mietwagenkosten und Auslandstages- und -nächtigungsgelder.

Die Abgabenbehörde I. Instanz lehnte eine Berücksichtigung als Werbungskosten mit der Begründung ab, es habe sich um Ausbildungskosten, nicht um Kosten für eine berufsspezifische Fortbildung gehandelt.

Hierauf langte eine Berufung ein, in der der Berufungswerber ausführte, auch Umschulungsmaßnahmen seien steuerlich als Werbungskosten begünstigt. Um solche handle es sich in seinem Fall, er habe im Jahr 2004 das Ziel gehabt, Pilot zu werden. Aufgrund des 2004 bestehenden Überangebots an Piloten auf dem Markt habe er sein Ziel noch nicht verwirklichen können.

In ihrer abweisenden Berufungsvorentscheidung erläuterte die Abgabenbehörde I. Instanz im Wesentlichen, eine Anerkennung als werbungskostenfähige Umschulungsmaßnahmen erfolge deshalb nicht, weil der Berufungswerber die Pilotenlaufbahn bis dato nicht eingeschlagen habe bzw. nicht einschlagen konnte. Auch spreche sein hohes Bruttoeinkommen (im Jahr 2006 115.500 €) nicht für einen Wechsel zu einer Fluglinie. Eine Berücksichtigung als steuerlich abzugsfähige Umschulungskosten käme erst dann in Betracht, wenn eine Tätigkeit als Berufspilot in späterer Folge tatsächlich ausgeübt werde.

Der Berufungswerber brachte einen Antrag auf Vorlage seiner Berufung an die Abgabenbehörde II. Instanz ein und führte aus, er habe die Kriterien der umfassenden Ausbildung für eine neue berufliche Tätigkeit und des Abzielens auf eine solche erfüllt. Die tatsächliche (Noch-) Nichtausübung sei irrelevant, ein Abzielen auf eine neue berufliche Tätigkeit genüge.

Seitens des Unabhängigen Finanzsenates wurde nachstehendes Ergänzungsersuchen an den Berufungswerber gerichtet:

- 1)** Bitte teilen Sie mit, ob Sie zwischenzeitlich die Tätigkeit eines Berufspiloten hauptberuflich ausüben.
- 2)** Falls nein, erläutern Sie bitte, welche Tätigkeit Sie derzeit ausüben.
- 3)** Welche Bemühungen haben Sie bisher gesetzt, um den Pilotenberuf ausüben zu können und wie stehen Ihre Chancen, dieses Ziel zu erreichen? Wovon hängt die Verwirklichung Ihrer Pläne ab, wie ist der zeitliche Horizont?
- 4)** Was hat Sie veranlasst, den bisher ausgeübten Beruf wechseln zu wollen und eine Pilotenkarriere anzustreben? Wie sind die Verdienstaussichten im Vergleich?
- 5)** Sie haben Ihre Ausbildung in Amerika in einem vergleichsweise kurzen Zeitraum (4.7. bis 31.7.2004) absolviert. Inwieweit ist diese mit einer österreichischen Pilotenausbildung vergleichbar (Privatpilot – Berufspilot – Verkehrspilot)?
- 6)** Benötigen Sie allenfalls weitere Ausbildungsschritte?
- 7)** Berechtigt Ihre streitgegenständliche Ausbildung Sie zur Ausübung einer gewerblichen, entgeltlichen Tätigkeit?
- 8)** Aus welchem Grund benötigen Sie in Amerika einen Mietwagen?
- 9)** Waren die Nächtigungskosten während Ihres Amerikaaufenthaltes in den Kurskosten inbegriffen? Falls nein, teilen Sie bitte mit, wo Sie genächtigt haben und weisen Sie die tatsächlichen Kosten anhand von Belegen nach.

Der Berufungswerber übermittelte seine Antworten wie folgt:

- 1)** Nein, ich bin noch nicht Berufspilot.
- 2)** Bis 31.12.2008 bin ich bei Fa. S AG als Business Development Manager angestellt. Ab dem Jahr 2009 werde ich eine neue Herausforderung beginnen, hierzu zählt unter anderem auch erneut mein Bestreben, in der Fliegerei als Pilot Fuß zu fassen.
- 3)** Im Februar 2006 bin ich erneut in die USA gereist, um meine Berechtigungen

aufzufrischen. Weiters werde ich Anfang 2009 ebenfalls wieder in die USA reisen, um weitere Flugstunden zu "sammeln" und die erforderlichen Checkflüge durchzuführen.

Die Verwirklichung meines Berufswunsches ist abhängig von der wirtschaftlichen Lage in der Airline Branche. Brancheninsider (zB. BFS - Business Flight Salzburg Bedarfsflug GmbH, eine der größten Pilotenausbildungsstätten in Europa) vermelden eine starke Nachfrage nach Piloten für die kommenden Jahre. Dies bestätigt sich auch durch die ungebrochene Reisefreudigkeit der Menschen sowie des künftig größeren Bedarfs an Zubringerflügen zu großen europäischen Hubs.

Zeitlich gesehen, sehe ich bis zu meinem 40sten Lebensjahr (2010) eine realistische Chance, als Pilot einen Job zu finden. Es ist durchaus nicht unüblich, auch bereits ältere Piloten mit "Lebenserfahrung" zu beschäftigen.

4) Der Traum der Fliegerei hat bei mir bereits sehr früh begonnen, nach meinem Studium habe ich mich mit der Privatpilotenausbildung "belohnt". Durch die Ausübung der Fliegerei (privat) ist die Faszination nochmals gestiegen, was mich 2004 dazu veranlasste, die Berufspilotenausbildung zu beginnen.

Ein Wechsel von meiner bisherigen Karriere kann als Außenstehender durchaus als "Bruch" gesehen werden, ich finde es aber keineswegs abwegig oder ungewöhnlich, wenn man sich in seinem beruflichen Leben einer gänzlich neuen Herausforderung stellen will.

Einkommensaussichten liegen am Beginn bei ca. € 70.000 btt. jährlich bis € 150.000, als Kapitän verdient man um die € 300.000 btt. jährlich, also durchaus vergleichbar mit einer Managerkarriere.

5) Meine Berufspilotenausbildung (CPL - commercial pilot license) berechtigt mich zur Ausübung der Fliegerei gegen Entgelt. Sollte ich bei einer Airline anheuern wollen, müsste ich ergänzend zur Berufspilotenausbildung noch die Verkehrspilotenausbildung absolvieren (ATPL), für eine Beschäftigung bei Bedarfsflugunternehmen ist dies nicht erforderlich. Die amerikanische Ausbildung ist durchaus mit der österreichischen vergleichbar, da auch die österreichische Ausbildung seit einiger Zeit sich an die neue europäische Ausbildung (JAR) zu richten hat, und hier sehr starke Parallelen zu der amerikanischen Ausbildung erkennbar sind.

6) Wenn ich für ein Unternehmen arbeite, das ausschließlich in Österreich gemeldete Fluggeräte betreibt (OE Registrierung), dann habe ich meine Lizenzen bei der Austro Control anerkennen zu lassen sowie bei einer österreichischen Fliegerschule noch ein paar Prüfungen zu absolvieren (zB. Funkzeugnis).

Wenn ich für ein Unternehmen arbeite, das mit in Amerika gemeldeten Fluggeräten fliegt (NRegistrierung),

ist nur ein Typrating (Ausbildung auf den speziellen Flugzeugtyp) erforderlich

(Anmerkung: dies ist nicht ungewöhnlich, da zahlreiche Unternehmen aus Kostengründen ihr Flugzeug in Amerika melden und es in Europa betreiben).

7) Ja, siehe Erklärungen Pkt. 5 und 6

8) In Amerika sind die Entfernungen zu groß und nicht vergleichbar flächendeckend mit

öffentlichen Verkehrsmitteln erreichbar. Die Ausbildung erforderte weiters große Flexibilität für Flugstunden und Theorieunterricht, die einen Mietwagen erforderlich machten.

9) *Nein, die Nächtigungskosten sind bei derartigen Ausbildungen in den Kurskosten nie enthalten, dafür hat der Flugschüler in Eigenregie aufzukommen.*

Während der Ausbildung war ich privat bei Bekannten untergebracht, daher habe ich in der Kostenaufstellung auch den Auslandsnächtigungssatz angegeben. Meine Kostenbeteiligung wurde privat, ohne Rechnung beglichen. Sollte der Satz nicht richtig sein, bitte um entsprechende Korrektur.

Über die Berufung wurde erwogen:

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 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung BGBl. I 180/2004 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.

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 der ausdrücklich genannten Tatbestandsvoraussetzung des "Abzielens auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes" ist zu folgern, dass Umstände vorliegen müssen, die über eine bloße Absichtserklärung hinausgehen müssen.

Inhaltlich schließt sich der Begriff der "umfassenden Umschulung" dem der "vorweggenommenen Werbungskosten" an. Die Anerkennung sogenannter vorbereitender oder vorweggenommener Werbungskosten setzt voraus, dass die Aufwendungen in einem hinreichend konkreten, objektiv feststellbaren Zusammenhang mit künftigen steuerbaren Einkünften aus der angestrebten beruflichen Tätigkeit stehen.

Strittig ist: Sind die vom Berufungswerber für den Erwerb der CPL (Commercial Pilot Licence) in Amerika verausgabten Beträge als Umschulungskosten steuerlich abzugsfähig?

Kriterium **"umfassend"**:

Die Regeln für die Flugberechtigungen finden sich in Österreich in der Verordnung des Bundesministeriums für Verkehr und Elektrizitätswirtschaft vom 1.10.1958 betreffend das zivile Luftfahrtpersonal und die Zivilfluglehrer (Zivilluftfahrt-Personalverordnung – ZLPV), BGBl. Nr. 219/1958 idgF, die zum Zivilluftfahrtgesetz erlassen wurde. Mit 1. Juni 2006 ergab sich eine grundlegende Änderung dieser Vorschriften durch die Verordnung des Bundesministers für Verkehr, Innovation und Technologie über das Zivilluftfahrtpersonal (ZLPV 2006, BGBl. II Nr. 205/2006). Der hier zu beurteilende Sachverhalt berührt den Geltungsbereich der alten Verordnung (2004).

Die vom Berufungswerber in Amerika erworbene CPL, die nach seinen Angaben mit gewissen Ergänzungen der österreichischen Berufspilotenausbildung gleichzuhalten ist, entspricht demnach dem Erwerb einer "Grundberechtigung für Berufspiloten" gemäß § 36 ZLPV, BGBl. Nr. 219/1958. Diese Berechtigung ist eingeschränkt auf die Führung gewisser Flugzeugtypen nach Gewichtsklassen, sowie hinsichtlich Wetterbedingungen und Flugerfahrung (vgl. www.fluglehrer.at). Die Lizenz CPL ist zu unterscheiden von der Verkehrspiloten- bzw. Linienpilotenlizenz ATPL (Airline Transport Pilot Licence), die in den §§ 49 ff ZLPV, BGBl. Nr. 219/1958 ihre Regelung findet. Der Berufungswerber hat im Rahmen der an ihn gerichteten Fragen erklärt (Antwort **5**), diese Verkehrspilotenausbildung fallweise erst absolvieren zu müssen, sollte er bei einer Airline anheuern wollen. Die CPL A (Aeroplane) stellt eine Voraussetzung für die Erlangung der ATPL (A) dar.

Die Ausbildung zum Linienpiloten kann berufsbegleitend oder durchgehend absolviert werden. Sie dauert 18 bis 20 bzw. 14 bis 16 Monate (vgl. UFS RV/0028-S/08 vom 21.4.2008 und die darin enthaltenen Hinweise). In www.pilotrecruitment.at wird die Ausbildungsdauer bei einer Flugschule mit 18 bis 24 Monaten angegeben.

Aus oben zitiertem UFS-Erkenntnis lässt sich im Weiteren ableiten, dass der Abschluss der Ausbildung zum Verkehrspiloten ATPL (A) mittlerweile als Voraussetzung für ein Anstellungsverhältnis bei einer Fluglinie gilt. Ausschreibungen, die auf die Rekrutierung von CPL (A) – Inhabern abzielen, kommen kaum vor. Wie der Berufungswerber selbst in seiner Fragebeantwortung ausführt, berechtigt ihn seine CPL zu einer Beschäftigung bei Bedarfsflugunternehmungen (Antwort **5**).

Zusammenfassend kann festgestellt werden, dass der vom Berufungswerber innerhalb eines Monats in Amerika absolvierte Kurs zum Erwerb der CPL keine so umfassende Umschulungsmaßnahme darstellt, dass sie einen Einstieg in eine neue berufliche Tätigkeit ermöglicht. Allenfalls ist darin ein Kursmodul auf dem Weg zum Linienpiloten zu sehen. Der Berufungswerber hat offen gelassen, ob er Linienpilot/Verkehrspilot werden wolle (siehe Antwort **5**) *"Sollte ich bei einer Airline anheuern wollen, müsste ich noch die*

Verkehrspilotenausbildung absolvieren..."). Betrachtet man die Gesamtdauer einer Verkehrspilotenausbildung und das bereits fortgeschrittene Alter des 1970 geborenen Berufungswerbers, mutet eine solche Bestrebung auch mehr als unrealistisch an. Generell stellt ein Kursmodul allein noch keinen Berufsumstieg sicher – speziell im Streitfall geht dies auch aus den oben beschriebenen, wenig aussichtsreichen Marktchancen für CPL-Inhaber hervor.

Für einzelne Kurse oder Kursmodule ist eine steuerliche Abzugsfähigkeit nicht gegeben, zumal das Kriterium der **umfassenden** Umschulungsmaßnahme nicht erfüllt ist (vgl. Sailer, Bernold, Mertens, Die Lohnsteuer in Frage und Antwort, Selbstverlag, Wien, § 16, S 184 unten).

Kriterium "**Abzielen auf die tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes**":

Umstände, die über die bloße Absichtserklärung, einen neuen Beruf ausüben zu wollen, hinausgehen, sind beispielsweise:

- Eine Einkunftserzielung im bisher ausgeübten Beruf ist nicht mehr gegeben – Arbeitslosigkeit,
- die Einkunftserzielung im bisher ausgeübten Beruf ist gefährdet,
- die Berufschancen oder Verdienstmöglichkeiten werden durch die Umschulung verbessert.

Die Intensität der Nachweisführung oder Glaubhaftmachung des Interesses an einer beruflichen Neuorientierung muss umso höher sein, je mehr sich die Umschulung nach der Verkehrsauffassung auch zur Befriedigung privater Neigungen eignet. Vor allem wird dies bei folgenden Sachverhalten notwendig sein:

- Die derzeitige Einkünfteerzielung ist nicht gefährdet,
- Die Umschulung lässt aus dem neuen Beruf keine höheren Einkünfte erwarten.

(Sailer, Bernold, Mertens, wie oben, § 16, S 186, 187 mit Beispiel: *Ein gutverdienender Informatiker lässt sich zum Hubschrauberpiloten umschulen*, oder: Werbungskostenabzug unzulässig, wenn eine Einkünfteerzielung nach dem Gesamtbild der Verhältnisse von vornherein nicht zu erwarten ist. Beispiel: *Ein Arzt mit gut gehender Praxis als Internist studiert Ägyptologie*).

Auf den Streitfall umgelegt bedeutet dies: Der Berufungswerber hat ein Studium absolviert und ist seit Jahren als gutverdienender Manager tätig. Er ist nicht arbeitslos und es besteht kein Hinweis auf eine Gefährdung seiner Einkunftsöglichkeiten als Manager (wurde Solches auch nicht behauptet). Seine Berufschancen und Verdienstmöglichkeiten werden durch den Erwerb der CPL keineswegs verbessert. Eine allenfalls denkbare Anstellung bei einem Bedarfsflugunternehmen würde kaum vergleichbare Einkünfte abwerfen und wäre

wirtschaftlich weder interessant noch erstrebenswert. Im Übrigen hat der Berufungswerber nicht dargetan, sich überhaupt bei einem solchen Unternehmen beworben zu haben, sei es im Streitjahr, sei es innerhalb des inzwischen verstrichenen 4-jährigen Zeitraumes. Die Formulierung in Antwort **2)** :.... *"hiez zu zählt unter anderem auch erneut mein Bestreben, in der Fliegerei als Pilot Fuß zu fassen"*, geht nicht über eine bloße Absichtserklärung hinaus und dokumentiert im Übrigen durch die Wahl der Worte *"unter anderem"*, dass die Suche nach einer Anstellung als hauptberuflicher Pilot für den Berufungswerber nicht erste Priorität besitzt.

Die in Antwort **4)** angeführten Verdienstmöglichkeiten beziehen sich offensichtlich auf Linien- bzw. Verkehrspiloten – dies ist der Berufungswerber, wie erläutert, nicht .

Ein hinreichend konkreter, objektiv feststellbarer Zusammenhang mit künftigen steuerbaren Einkünften aus einer Pilotentätigkeit kann insgesamt seitens des Unabhängigen Finanzsenates nicht erkannt werden.

Der Berufungswerber konnte weder nachweisen, noch glaubhaft machen, dass er tatsächlich auf die Ausübung einer anderen Haupttätigkeit abzielt.

Somit liegt keines der für eine steuerlich zu berücksichtigende Umschulungsmaßnahme erforderlichen Kriterien vor. Vielmehr lässt der Gesamtsachverhalt auf andere als berufliche Motive schließen, nämlich eine starke persönliche Neigung und eine hobbymäßige Verwertung. Aufwendungen, die der privaten Lebensführung dienen sind aber steuerlich nicht abzugsfähig (§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988).

Sollten die getätigten Aufwendungen tatsächlich zur Ausübung einer hauptberuflichen Pilotentätigkeit führen, so ist – wie bereits in der Berufungsvorentscheidung ausgeführt - unter Beachtung der Verjährungsbestimmungen im Rahmen des § 295a BAO eine rückwirkende Berücksichtigung möglich (vgl. auch UFS RV/0144-W/05 vom 10.8.2005).

Die Berufung war insgesamt spruchgemäß abzuweisen.

Feldkirch, am 27. November 2008