



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Dr. Gabriele Soini-Wolf und die weiteren Mitglieder Mag. Josef Zwilling, Dr. Walter Zisler und Dr. Martin Neureiter über die Berufung des Bw., Adresse1, vertreten durch Vertreterin, Adresse2, vom 18. März 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land, vom 12. März 2008 betreffend Einkommensteuer 2007 nach der am 7. Dezember 2011 in 5026 Salzburg-Aigen, Aignerstraße 10, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der Bescheid betreffend Einkommensteuer 2007 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe Beilage angeschlossenem Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

In seiner Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2007 beantragte der Berufungswerber den Abzug von Umschulungs- bzw. Ausbildungskosten in der Höhe von € 34.430,19 als Werbungskosten.

Auf Anfrage durch das Finanzamt legte der Berufungswerber die entsprechenden Unterlagen und Belege für die Umschulungs- bzw. Ausbildungskosten vor. Dabei machte er einerseits

Kosten für ein BWL-Studium in der Höhe von € 4.281,80 und andererseits Kosten für die Ausbildung zum Berufs-Hubschrauberpiloten in der Höhe von € 30.148,39 geltend.

Mit Bescheid vom 12. März 2008 erkannte das Finanzamt die auf den Privatpilotenschein entfallenden Aufwendungen in der Höhe von € 19.400,- nicht als Werbungskosten an. Begründend führte das Finanzamt aus, dass diese Aufwendungen keine Werbungskosten darstellten, da diese Ausbildung auch bei nicht berufstätigen Personen von allgemeinem Interesse und nicht derart umfassend sei, dass sie einen Einstieg in eine neue berufliche Tätigkeit ermögliche. Ein Privatpilotenschein sei auch dann nicht abzugsfähig, wenn er für den Berufspilotenschein angerechnet oder automatisch miterworben werde.

Gegen diesen Bescheid erhob der Berufungswerber fristgerecht Berufung mit folgender Begründung: *„Wie der Gesetzestext der ZLPV (Zivilluftfahrt-Personalverordnung) zeigt, ist ein Privatpilotenschein zwingend nötig um einen Berufspilotenschein zu erwerben. Ohne Privatpilotenschein ist ein Wechsel in eine neue berufliche Tätigkeit nicht möglich.“*

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 9. Mai 2008 führt das Finanzamt, wie bereits im Erstbescheid, aus, dass - wenn der Privatpilotenschein im Rahmen der Gesamtausbildung zum Berufspiloten automatisch miterworben werde - die darauf entfallenden Aufwendungen keine Werbungskosten seien.

Dagegen richtet sich der Antrag des Berufungswerbers auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und auf Entscheidung über seine Berufung im Zuge einer mündlichen Senatsverhandlung. Ergänzend führte seine rechtliche Vertreterin aus, dass der Berufungswerber derzeit im elterlichen Unternehmen beschäftigt sei, jedoch mittelfristig die Beschäftigung als Berufspilot anstrebe. Er wolle zu einem späteren Zeitpunkt ein Flugunternehmen mit Spezialisierung auf Lastenflüge gründen. Wie schon mehrmals vorgebracht, sei der Erwerb des Privatpilotenscheins zwingend zur Erlangung des Berufspilotenscheins erforderlich.

Im Rahmen einer persönlichen Vorsprache vor dem UFS brachten der Berufungswerber und seine rechtliche Vertreterin Folgendes vor:

„Der Privatpilotenschein wurde am 28. August 2007 von der Austro Control GmbH ausgestellt. Die vorgelegten Rechnungen betreffend den Privatpilotenschein in der Höhe von € 10.400,- und € 2.120,- sind in den geltend gemachten Werbungskosten enthalten. In weiterer Folge

hat der Berufungswerber die Ausbildung zum Berufspiloten absolviert, welche am 6. November 2009 mit der Ausstellung der Berufspilotenlizenz durch die Austro Control GmbH abgeschlossen wurde. Die Verlängerung des Privatpilotenscheins erfolgte letztmalig am 17. Dezember 2008, somit ist die Gültigkeit des Privat-Hubschrauberpilotenscheins mit 10. Jänner 2011 erloschen. Auch damit wird dokumentiert, dass der Privatpilotenschein nicht erworben wurde, um privat dem Vergnügen des „Hubschrauberfliegens“ nachzugehen, sondern eine zwingende Zugangsvoraussetzung für den vom Berufungswerber angestrebten Beruf darstellt.“

Darüber hinaus wurde mitgeteilt, dass der Steuerberater des Berufungswerbers (AGmbH in Hallein) am 2. November 2011 dem Finanzamt die Eröffnung eines Gewerbebetriebes bekanntgegeben hat (für das vom Berufungswerber gegründete nicht protokollierte Einzelunternehmen „B“). Zeitgleich wurde der Antrag auf Vergabe einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer gestellt (die entsprechenden Unterlagen wurden dem UFS vorgelegt). Der Berufungswerber kann im Moment eine Flugerfahrung von 350 Stunden vorweisen, wovon 260 Stunden als verantwortlicher Pilot (PIC - Pilote in Command) geflogen wurden. Nach der BTA Betriebstüchtigkeitsanweisung der Austro Control GmbH, Abteilung AOT, welche seit 1.8.2008 in Kraft ist, können vom Berufungswerber derzeit Schulungs- und Überstellungsflüge (z.B. für Wartungen) angeboten werden. Für weitere Angebote, wie z.B. gewerbliche Flüge für Fotoaufnahmen, Innenlast- und Passagierflüge fehlen dem BW noch 40 PIC-Stunden. Diese werden voraussichtlich Mitte 2012 erreicht. Mit weiteren PIC-Stunden erhöht sich das Spektrum an Leistungen, welche der Berufungswerber im Zuge seiner gewerblichen Tätigkeit anbieten kann.

Im Zuge des zweitinstanzlichen Verfahrens zog der Berufungswerber den Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung zurück.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Berufungswerber war im Veranlagungsjahr als kaufmännischer Angestellter beschäftigt und befand sich wie aus dem Vorbringen glaubwürdig ableitbar in einem modularen Ausbildungskurs für Berufshubschrauberpiloten.

Die Ausbildung zum Berufs-Hubschrauberpiloten umfasst nach § 33 ZLPV 2006 folgende Module:

Ausbildungsgebiet	Beschreibung
Privat-Hubschrauberpilotenlizenz PPL(H)	Die Privat-Hubschrauberpilotenlizenz ist zur Erlangung der Berufs-Hubschrauberpilotenlizenz unumgänglich und stellt somit die fliegerische Basis dar.
Gültiges Österreichisches Sprechfunkzeugnis (AFZ)	Dieses Zeugnis befähigt zur Durchführung des Funkverkehrs im Flugverkehr. Das AFZ ist die höchste Stufe und für Berufs-Hubschrauberpiloten unumgänglich.
Gültige Sicht-Nachtflugberechtigung für Hubschrauberpiloten	Der nächste Schritt nach der Privatpilotenlizenz ist der Erwerb einer gültigen Sicht-Nachtflugberechtigung für Hubschrauberpiloten.
Berufs-Hubschrauberpilotenlizenz CPL(H)	Nach einer Flugpraxis von 185 Stunden kann die Berufspilotenlizenz erlangt werden - eine Vorstufe zur Linienpilotenlizenz.

Nach den glaubwürdigen Aussagen des Berufungswerbers bzw. durch Vorlage der entsprechenden Unterlagen hat dieser bis dato zusätzlich zur PPL(H) folgende Ausbildungsschritte absolviert:

Ausbildungsgebiet	Datum
Privat-Hubschrauberpilotenlizenz - PPL(H)	28.8.2007
Allgemeines Sprechfunkzeugnis für den beweglichen Flugfunkdienst (AFZ)	10/2007
Sicht-Nachtflugberechtigung für Hubschrauberpiloten	8.9.2008
Berufs-Hubschrauberpilotenlizenz - CPL(H)	6.11.2009

Die Höhe der Aufwendungen ergibt sich aus den im Finanzamtsakt befindlichen Belegen.

Gemäß §16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 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.

Im vorliegenden Fall steht außer Streit, dass für das Jahr 2007 keine Fortbildungsmaßnahme sondern eine Ausbildungsmaßnahme vorliegt und dass deren Abzugsfähigkeit nur nach der letztgenannten Bestimmung in Frage kommt.

Das Gesetz verlangt dabei eindeutig, dass die Umschulungsmaßnahme auf die tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes "abzielt". Es reicht nicht aus, dass die Umschulungen eine Tätigkeit in einem neuen Berufsfeld "ermöglichen" (vgl. Fuchs, UFS aktuell 2005,48, Taucher, FJ 2005, 341). Abzugsfähig sind Aufwendungen in Zusammenhang mit einem Beruf, der bisher noch nicht ausgeübt worden ist; es handelt sich also um vorweggenommene Werbungskosten (686 d.B.XXII. GP-AbgÄG 2004).

Der Begriff "Umschulung" impliziert, dass nur Fälle eines angestrebten Berufswechsels gemeint sind. Es ist daher im Einzelfall nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen, ob der Zweck der Umschulung darin besteht eine andere Berufstätigkeit tatsächlich ausüben zu wollen oder andere Motive der Bildungsmaßnahme des Steuerpflichtigen zu Grunde liegen (z.B. hobbymäßiges Verwerten).

Die Regeln über die Flugberechtigung finden sich in Österreich in der Zivilluftfahrt-Personalverordnung 2006- ZLPV 2006, BGBl. II Nr. 205/2006, die zum Zivilluftfahrtgesetz (LFG, BGBl Nr. 253/1957 idgF) erlassen wurde.

Nach § 32 ZLPV 2006 berechtigt der Berufs-Hubschrauberpilotenschein, gewerblich oder nichtgewerblich im Fluge jene Hubschrauber zu führen für die der Pilot entweder die praktische Prüfung für Berufs-Hubschrauberpiloten abgelegt hat oder für die er als Privat-Hubschrauberpilot aufgrund einer Berechtigung zu führen berechtigt ist. Wer sich um eine Berufs-Hubschrauberpilotenlizenz bewirbt, muss nachweisen, dass er eine gültige Privat-

Hubschrauberpilotenlizenz besitzt, ein entsprechendes Funkerzeugnis besitzt, über eine gültige Sicht-Nachtflugberechtigung 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 Berufs-Hubschrauberpiloten 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 Privat-Hubschrauberlizenz 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. Darauf 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" ist veranlagungsjahrbezogen nach Art einer Liebhabereibeurteilung zu prüfen, eine spätere Änderung des zunächst vorhandenen Willensentschlusses hat keine schädliche Wirkung für die Vergangenheit.

Aufgrund der vorgelegten Unterlagen kann es als erwiesen angenommen werden, dass der Berufungswerber seine Ausbildung so zielstrebig und konsequent betrieben hat, wie es in seiner persönlichen Situation - bei aufrehtem Dienstverhältnis in einem nicht artverwandten Beruf - möglich ist. Tatsache ist, dass der Berufungswerber seine Ausbildung zum Berufs-Hubschrauberpiloten bereits abgeschlossen hat und somit berechtigt ist Hubschrauber

entgeltlich oder gewerblich im Fluge zu führen. Darüber hinaus wurde von ihm auch ein Unternehmen gegründet mit dem er derzeit Ausbildungs- und Überstellungsflüge anbietet.

Da die Berechtigung PPL(H) unabdingbare Voraussetzung für die Erlangung der CPL(H) ist, muss sie als Teil dieser Ausbildung gesehen und damit einheitlich mit dieser beurteilt werden (UFSjournal 11/2011, 421; UFS 9.9.2011, RV/2457-W/10). Es liegt überdies kein Anwendungsfall einer vorläufigen Abgabefestsetzung nach § 200 BAO vor, da Zweifel am ernsthaften Abzielen auf die Ausübung des Berufes des Berufspiloten durch den Berufungswerber nicht bestehen.

Vor dem Hintergrund dieser Ausführungen ist festzuhalten, dass es sich im vorliegenden Fall bei der vom Berufungswerber absolvierten Ausbildung zum Berufs-Hubschrauberpiloten um eine umfassende Umschulungsmaßnahme im Sinne der vorzitierten gesetzlichen Bestimmung handelt. Dem Berufungswerber wird dadurch der Einstieg in eine vollkommen andere berufliche Tätigkeit ermöglicht.

Der VwGH hat in einem jüngst ergangenen Erkenntnis (vgl. VwGH 15.9.2011, 2008/15/0321) festgestellt, dass Kosten einer umfassenden Umschulung Werbungskosten bzw Betriebsausgaben sind. Dabei reicht es aus, dass die Umschulung auf eine künftige nebenberufliche Tätigkeit abzielt, die später zusätzlich zum bisherigen Hauptberuf ausgeübt werden soll.

Aus den angeführten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Salzburg, am 07. Dezember 2011