



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Adr.Bw., vertreten durch Mag. Wolfgang Reiterer, 1090 Wien, Alserbachstraße 5, gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2006 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2006 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) erzielte im streitgegenständlichen Jahr Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bei der Fa. A.; auf der von ihm eingereichten Ablichtung des Dienstausweises wird seine Tätigkeit als Operations Officer bezeichnet (s. UFS-Akt).

In seiner elektronisch eingebrachten Erklärung betreffend Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2006 beantragte der Bw ua unter der KZ 722 "Aus- und Fortbildungskosten" in Höhe von € 13.324,34 als Werbungskosten anzuerkennen.

Mit Bescheid datiert vom 8. Juli 2009 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2006 wurden die oa Ausgaben nicht anerkannt. Begründend wurde ausgeführt, da es sich im Fall des Bw

---

um Ausbildungskosten (keine berufsspezifische Fortbildung) handle, könnten die Aufwendungen nicht berücksichtigt werden. Hinsichtlich der Abweichungen verweise das Finanzamt auf die vorjährige Begründung.

Mit Eingabe vom 27. Juli 2009 (eingelangt beim Finanzamt am 31. Juli 2009) erhab der steuerliche Vertreter des Bw gegen den oa Bescheid Berufung. Begründend wurde ausgeführt:

*"... Gegen die oben angeführten Ablehnungsgründe wird folgendes vorgebracht:*

*Der Bw ist derzeit berufstätig und strebt im Rahmen seines Berufswechsels eine Tätigkeit als Berufspilot an. Die Verdienstchancen in diesem Betätigungsfeld bewegen sich ohne Zweifel in einer Größenordnung, die einen solchen Umstieg wirtschaftlich interessant und erstrebenswert erscheinen lassen.*

*Es steht außer Zweifel, dass die Ausbildung zur Erlangung der ATPL(A) auf die Führung von Verkehrsflugzeugen abzielt. Diese Tätigkeit ist soweit 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 kann, wie dies für die Privatlizenz gilt. Die Ausbildung zielt darauf ab, als Berufspilot tätig zu werden, Verkehrsflugzeuge zu steuern und damit Einkünfte zu erzielen. Daran vermag auch die Tatsache nichts zu ändern, dass die geringen Anstellungsmöglichkeiten stark umkämpft sind.*

*Die Sichtweise einer Liebhaberei wäre dann angebracht, wenn die finanziellen Mittel darauf hindeuten, dass der Kostenaufwand zur Erlangung und Nutzung der Lizenz im Rahmen der privaten Lebensführung gelegen sind.*

*Die Tatsache, dass der Bw seine Ausbildung nicht in der Mindestzeit absolviert, besagt nicht, dass er seine Ausbildung nicht so zielstrebig und konsequent betreibt, wie es ihm seine persönliche Situation ermöglicht.*

*Fakt ist, dass er bis dato den Gesamtabchluss ("Frozen ATPL") und damit die privat mögliche Gesamtausbildung abgeschlossen hat.*

*Eine Ausbildung für bestimmte Flugzeugtypen (Typerating) und die Eintragung in die Lizenz erscheint wenig sinnvoll, da dies seit 2006 nur mehr für zwei Flugzeugtypen möglich und auch außerordentlich kostenintensiv ist.*

*Da die Berechtigung CPL(A) unabdingbare Voraussetzung für die Ausbildung zur Erlangung der ATPL(A) ist, muss sie als Teil dieser Ausbildung gesehen und damit einheitlich mit dieser beurteilt werden.*

*Zum bisherigen Bewerbungsstand lässt sich sagen, dass der Bw bei folgenden Fluglinien Bewerbungen abgegeben hat und als Bewerber geführt wird:*

B., C., 1090 Wien.

*Geplante Bewerbungen D.*

*Dies widerspricht der Gesetzeslage die im Veranlagungsjahr Gültigkeit hatte.*

*EStG 1988 § 16*

*Ab 1.1.2006 (Veranlagungsjahr 2006)*

*16.(1) Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur...*

*10. 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. Aufwendungen für Nächtigungen sind jedoch höchstens im Ausmaß des den Bundesbediensteten zustehenden Nächtigungsgeldes der Höchststufe bei Anwendung des § 13 Abs. 7 der Reisegebührenvorschriften zu berücksichtigen.*

*Veranlagungsjahr 2002*

*10. Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit. Aufwendungen für Nächtigungen sind jedoch höchstens im Ausmaß des den Bundesbediensteten zustehenden Nächtigungsgeldes der Höchststufe bei Anwendung des § 13 Abs. 7 der Reisegebührenvorschriften zu berücksichtigen. Keine Werbungskosten stellen Aufwendungen dar, die im Zusammenhang mit dem Besuch einer allgemeinbildenden (höheren) Schule oder im Zusammenhang mit einem ordentlichen Universitätsstudium stehen.*

*Wir verweisen auf folgende Rz der Lohnsteuerrichtlinien und UFS-Berufungsentscheidungen*

*RV/0028-S/08-RS1*

*Die Kunstflugausbildung und die Ausbildung zum Fluglehrer stellen – anders als die Linienpilotenausbildung – Ausbildungen für Tätigkeiten dar, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind (§ 1 Abs. 2 LVO).*

*RV/0028-S/08-RS2*

*Die Linienpilotenausbildung stellt typischerweise eine Ausbildung dar, die auf die tatsächliche Ausübung eines Berufes abzielt. Wird schon ein anderer Beruf ausgeübt, liegt damit eine Umschulungsmaßnahme iSd § 16 Abs 1 Z 10 EStG 1988 vor. Dies könnte ausnahmsweise nur dann nicht gelten, wenn besondere Umstände auf eine geplante Privatnutzung der Lizenz hindeuten.*

*RV/0028-S/08-RS3*

*Die Tätigkeit der Linienpiloten auf großen Verkehrsmaschinen stellt eine Betätigung iSd § 1 Abs 1 LVO dar. Die Tätigkeit ist schon aufgrund der Ausbildung soweit von einer als Hobby betriebenen Fliegerei entfernt, dass sie nicht mehr typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründeten Neigung zurückgeführt werden kann.*

*RV/0028-S/08 RS4*

*Der Zweck der Umschulung muss darin bestehen, eine andere Berufstätigkeit tatsächlich ausüben zu wollen. Ob dies der Fall ist oder andere Motive der Bildungsmaßnahme des Steuerpflichtigen zu Grunde liegen (zB hobbymäßiges Verwerten), ist im Einzelfall nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen.*

*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.*

*Rz 358a*

*Ab der Veranlagung 2003 sind Aufwendungen für Umschulungsmaßnahmen dann abzugänglich, wenn sie derart umfassend sind, dass sie einen Einstieg in eine neue berufliche Tätigkeit ermöglichen, die mit der bisherigen Tätigkeit nicht verwandt ist und auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen.*

*Rz 360*

*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 zu sehen. Die Beweggründe für eine Umschulung können durch äußere Umstände (zB wirtschaftlich bedingte Umstrukturierungen des Arbeitgebers oder sogar Betriebsschließungen) hervorgerufen werden, in einer Unzufriedenheit im bisherigen Beruf gelegen sein, oder einem Interesse an einer beruflichen Neuorientierung entspringen. Der Steuerpflichtige muss aber nachweisen oder glaubhaft machen, dass er tatsächlich auf die Ausübung eines anderen Berufes abzielt.*

*Der Zweck der Umschulung muss darin bestehen, eine andere Berufstätigkeit tatsächlich ausüben zu wollen. Ob dies der Fall ist oder andere Motive der Bildungsmaßnahme des Steuerpflichtigen zu Grunde liegen (zB hobbymäßiges Verwerten), ist im Einzelfall nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen. 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, eine spätere Änderung des zunächst vorhandenen Willensentschlusses hat keine schädliche Wirkung für die Vergangenheit."*

Abschließend stellte der steuerliche Vertreter des Bw den Antrag auf Aufhebung des angefochtenen Bescheides und Erlassung eines neuen Bescheides, in dem dem Berufungsbegehren Rechnung getragen werde.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 13. August 2009 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt:

*"Gemäß § 16 EStG 1988 können Ausbildungskosten oder Umschulungsmaßnahmen unter bestimmten Voraussetzungen als Werbungskosten abgesetzt werden. Laut den vorgelegten Unterlagen ist ersichtlich, dass Sie eine Ausbildung als Pilot machen. Aufgrund Ihrer derzeitigen beruflichen Tätigkeit ist eine Einkünftezielung nicht gefährdet, dadurch sind die beantragten Ausbildungskosten derzeit als Werbungskosten nicht absetzbar. Sollte jedoch in weiterer Folge tatsächlich ein Gesamtüberschuss aus Ihrer Tätigkeit als Linienpilot erzielt werden, stellt dies ein rückwirkendes Ereignis dar, dass zu einer Bescheidänderung im Sinne des § 295a Bundesabgabenordnung führt und zwar für jenes Jahr in dem die Aufwendungen für die Umschulungsmaßnahmen anfallen."*

Mit Eingabe vom 11. September 2009 stellte der steuerliche Vertreter des Bw einen Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde II. Instanz.

Im Wesentlichen wurde ausgeführt, dass sich auch die Lohnsteuerrichtlinien (vgl. LStRL 2002 Rz 358) nicht darauf beziehen würden, dass Ausbildungsmaßnahmen oder Umschulungskosten nur geltend gemacht werden dürften, wenn die Einkünftezielung in der derzeit ausgeübten Tätigkeit in Gefahr sei, sondern dass eine dermaßen umfangreiche Umschulung gemachte werde, dass die Ausübung eines anderen Berufes möglich sei.

Die Verwaltungsübung verlange zur Abzugsfähigkeit, dass die Umschulungsmaßnahmen derart umfassend sein müssten, dass sie den Einstieg in einen anderen Beruf ermöglichen würden. Die Beweggründe für eine Umschulung könnten in einer Unzufriedenheit im

bisherigen Beruf gelegen sein oder einem Interesse an einer beruflichen Neuorientierung entspringen. Der Steuerpflichtige müsse aber nachweisen oder glaubhaft machen, dass er tatsächlich auf die Ausübung eines anderen Berufes (einer anderen Haupttätigkeit) abzielen würde.

Mit Bericht vom 13. Oktober 2009 legt das Finanzamt die Berufung dem UFS zur Entscheidung vor.

Im Zuge des Verfahrens vor dem Unabhängigen Finanzsenat übermittelte der steuerliche Vertreter des Bw nachstehendes vom 7.Juli 2010 datiertes Schreiben:

*"Vorerst: der Ausbildungsstand, der Ausbildungsablauf und der Bereich für den Kosten als Werbungskosten beantragt wurden.*

#### *Der Weg zum Linienpiloten*

*1.Schritt: Privatpilotenschein (PPL) plus Allgemeines Sprechfunkzeugnis (AFZ). Dieser Punkt wird nicht als Umschulungskosten geltend gemacht.*

*2.Schritt: Berufspilotenschein, Instrumentenflugberechtigung, Multiengine Berechtigung (CPL)*

*3.Schritt: Frozen ATPLA – FCL = Copilotenberechtigung um bei einer Fluglinie arbeiten zu können*

*4.Schritt: Typerating = Typenberechtigung z.B.: für Boeing 737 oder Airbus 320. Dieser Punkt wurde mangels eines umsetzbaren Angebotes noch nicht abgelegt.*

*Ad 1) Um Linienpilot werden zu können muss als erster Schritt der Privatpilotenschein erworben werden. Diesen erlangt man nach einem Theoriekurs und 35 absolvierten Flugstunden, beziehungsweise nach einer theoretischen und praktischen Prüfung. In dieser Ausbildungsstufe muss man ein Allgemeines Sprechfunkzeugnis erwerben (AFZ). Hierfür ist wieder ein Theoriekurs plus eine Prüfung beim Fernmeldebüro vorgeschrieben.*

*Ad 2) Um einen Berufspilotenschein zu erlangen sind folgende Schritte notwendig:*

*Zweihundert nachgewiesene Flugstunden und ein Theoriekurs, beziehungsweise wieder eine theoretische und praktische Prüfung. In diesem Ausbildungsschritt wird die Instrumentenflugberechtigung und die Multiengineberechtigung zusätzlich erworben um Schritt 4 (Typerating) zu ermöglichen. Instrumentenflugberechtigung (IFR) und Multiengineberechtigung (MEP) sind wieder durch einen Theoriekurs und Prüfung beziehungsweise Praxis und Prüfung zu erhalten. Auch am Flugsimulator muss eine gewisse Stundenanzahl absolviert werden.*

*Ad 3) Diese Ausbildungsstufe besteht aus einem Theoriekurs und einer theoretischen Prüfung. Nach erfolgreich absolvierte Prüfung erhält man somit eine Copilotenberechtigung (Frozen ATPL) um bei einer Fluglinie arbeiten zu dürfen. Der Frozen ATPL ist Voraussetzung für Schritt 4.*

*Ad 4) Um ein Passagierflugzeug bei einer Fluglinie fliegen zu dürfen, ist der Erwerb einer Typenberechtigung für den jeweiligen Typ vorgeschrieben.*

*Z.B.: Ein Pilot erhält die Chance bei einem Luftverkehrsunternehmen als Copilot anzufangen. Das Unternehmen sieht vor, den Piloten für ihre Boeing 737 einzusetzen. Dazu muss der Pilot zuerst eine Typenberechtigung erwerben (es können maximal 2 Typen in einem Pilotenschein eingetragen werden. Für jeden Typ muss eine Berechtigung erworben werden). Der Pilot*

erwirbt seine Typenberechtigung durch einen Theoriekurs und Theorieprüfung, Simulatorstunden und 6 Starts und Landungen auf diesem Flugzeugtyp.

Der Bw. hat die oben beschriebenen Schritte in folgenden Jahren absolviert:

1) PPL – wurde am 15.09.2004 ausgestellt

2) CPL/IFR/MEP – wurde am 18.09.2007 ausgestellt.

3) Frozen ATPL – wurde am 13.05.2008 abgeschlossen

4) Typerating – Da die Kosten nicht gering sind (etwa € 40.000,-) und maximal 2 Typen in der Berechtigung eingetragen sein dürfen, hat das Typerating erst Sinn, wenn die Zusage eines Unternehmens vorliegt.

Somit hat seine Ausbildung zum Linienpiloten 2003/2004 begonnen und sich über die Jahre 2004 bis 2009 erstreckt.

Wir haben kanzleiintern und mit dem Bw beraten, ob wir auch die PPL-Kosten vorbringen sollen. Der Bw. hat entschieden, dass er die PPL Kosten nicht vorbringt.

Somit werden die Kosten für Schritt zwei und drei geltend gemacht. Von den Kosten für Punkt eins wird Abstand genommen. Obwohl den Ausführungen und der Argumentation der Berufungsentscheidung GZ RV/2153-W/08, die Kosten der PPL und der CPL Ausbildung anzuerkennen, wenn die gesamte Ausbildung absolviert wird, durchaus gefolgt werden kann.

Folgende Kosten werden lt. beiliegender Auflistungen für die angeführten Jahre geltend gemacht.

2004	€	625,10
2005	€	4.995,07
2006	€	13.324,34
2007	€	10.810,31
2008	€	2.204,25

Die Kosten für das Jahr 2009 sind derzeit noch nicht ausgearbeitet.

Der Bw. hat vor kurzem ein Angebot ausgeschlagen als Copilot für ein Luftverkehrsunternehmen zu arbeiten, da er selbst die Kosten der Typenberechtigung (etwa € 35.000,-) vorab hätte übernehmen müssen und die Gesellschaft keine Verwendungsdauer zugesagt hätte. Eine Zeitwertberechnung der Ausgaben hätte einkommensmäßig so starke Nachteile mit sich gebracht, dass es dem Bw nicht sinnvoll erschien, dieses Angebot anzunehmen.

Alterslimits für den Berufseinstieg von Linienpiloten gibt es rechtlich derzeit keine, allerdings wird unternehmensintern ein Eintrittsalter von ca. 30 Jahren bevorzugt.

Bisher hat die E. eine Altersbegrenzung für ihr fliegendes Personal von etwa 55 Jahren, ob dieses Limit als F. Tochter weiter aufrecht bleibt, oder auch die Lufthansa Altersbeschränkungen für das fliegende Personal hat ist uns nicht bekannt.

Derzeit ist es auch bedingt durch die Wirtschaftskrise besonders schwierig als Anfänger einen Job bei einem Flugverkehrsunternehmen zu erhalten."

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Strittig ist gegenständlichen Fall, die Anerkennung der Aufwendungen in Höhe von € 13.324,34 für die Berufspilotenausbildung (CPL/IFR/MEP) im Jahr 2006.

Der Bw ist bei der Fa. A. ("Operations Officer") beschäftigt und strebt im Rahmen eines Berufswechsels eine Tätigkeit als Berufspilot an. Als Grund für die Umschulung nannte der Bw Unzufriedenheit im bisherigen Beruf und die Verbesserungsmöglichkeiten der Verdienstchancen. Seine Ausbildung zum Linienpiloten hat der Bw in den Jahren 2003/2004 begonnen.

Rechtliche Ausführungen:

Gemäß § 16 Abs 1 Z 10 EStG 1988 in der für das Streitjahr gültigen Fassung BGBl I 2004/180 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 2006 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). Abzugsfähigkeit 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 (von der bisherigen Haupttätigkeit zu einer anderen Haupttätigkeit) 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 (zB hobbymäßiges Verwerten).

Die Regeln über die Flugberechtigung finden sich in Österreich in der Verordnung des Bundesministeriums für Verkehr und Elektrizitätswirtschaft vom 1. Oktober 1958, betreffend das zivile Luftfahrtpersonal und die Zivilfluglehrer (Zivilluftfahrt-Personalverordnung-ZLPV)

BGBI Nr. 219/1958 idgF, die zum Zivilluftfahrtgesetz (LFG, BGBI Nr. 253/1957 idF) erlassen wurde. Mit 1. Juni 2006 ergab sich eine grundlegende Änderung dieser Vorschriften durch die Verordnung des Bundesministeriums für Verkehr, Innovation und Technologie über das Zivilluftfahrt-Personal (Zivilluftfahrt-Personalverordnung 2006-ZLPV 2006; BGBI. II Nr. 205/2006). Der hier zu beurteilende Sachverhalt berührt somit den Geltungsbereich beider Verordnungen.

Durch die Erlassung der ZLPV 2006 erfolgte eine Internationalisierung der Bestimmungen, die sich durch die Übernahme der Vorschriften für die Lizenzierung von Piloten von Flugzeugen (Joint Aviation Requirements - Flight Crew Licensing; kurz JAR-FCL) niederschlug. Nach § 23 ZLPV 2006 richten sich die Voraussetzungen für die Erteilung und Erhaltung einer Privatpilotenlizenz, Berufspilotenlizenz oder einer Linienpilotenlizenz und deren Umfang und Gültigkeitsdauer sowie die Voraussetzungen für die Verlängerung und Erneuerung solcher Lizenzen und Berechtigungen nunmehr nach den Bestimmungen der Anlage 1 (JAR-FCL 1 = Joint Aviation Requirement Flight Crew Licensing [Aeroplane]).

Die hier relevanten Vorschriften betreffen die Ausbildung zum Privatpiloten [PPL(A) - Private Pilots Licence - Aeroplane], Berufspiloten [CPL (A) - Commercial Pilots Licence - Aeroplane] und Linienverkehrspiloten [ATPL (A) - Airline Transport Pilot Licence - Aeroplane]. Der Zusatz (A) bei den jeweiligen Bezeichnungen bedeutet Aeroplane im Gegensatz zu (H) wie Hubschrauber oder Helikopter. (vgl. UFS RV/0028-S/08 und die darin enthaltenen Hinweise).

Gem. § 37 ZLPV, BGBI. Nr. 219/1958, in der bis zum 30.5.2006 gültigen Fassung ist Voraussetzung für einen Berufspilotenschein CPL(A) ein gültiger Privatpilotenschein, ein Funkerzeugnis und wenigstens 200 Motorflugstunden in den letzten fünf Jahren.

Aus den Bestimmungen der Anlage 1 zur ZLPV (JAR-FCL 1.290) ist abzuleiten, dass der Bewerber für eine ATPL(A) im Besitz einer gemäß den Bestimmungen der JAR-FCL erteilten oder anerkannten CPL(A) sein muss, eine Instrumentenflugberechtigung für mehrmotorige Flugzeuge besitzen und über eine Ausbildung in der Zusammenarbeit der Flugbesatzung verfügen muss.

Daraus ergibt sich, dass der CPL (A) eine Voraussetzung zur Erlangung der ATPL(A) darstellt und deshalb als Teil der Ausbildung zum Verkehrspiloten zu sehen ist.

Im konkreten Fall stellt sich die Ausbildung des Bw zum Linienflugpiloten wie folgt dar:

Erlangung des Privatpilotenscheines (PPL) am 15.09.2004; Berufspilotenschein, Instrumentenflugberechtigung und Multiengine Berechtigung (CPL) wurden am 18.09.2007 ausgestellt.

Es steht für den Unabhängigen Finanzsenat außer Zweifel, dass die Führung von Verkehrsflugzeugen 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 für die Privatpilotenlizenz gilt. Die Ausbildung zur Erlangung der ATPL(A) zielt typischerweise darauf ab, als Berufspilot tätig zu werden, große Verkehrsflugzeuge zu steuern und damit Einkünfte zu erzielen.

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 Bw selbst über ein Flugzeug verfügen würde, für das diese Berechtigung erforderlich ist, und er dieses Flugzeug tatsächlich vor allem für private Zwecke bzw. sein Hobby nutzt. Darauf gibt es im konkreten Fall aber keine Hinweise.

Laut Rz 360 LStR 2002 ist das "Abzielen" somit veranlagungsjahrbezogen nach Art einer Liebhabereibeurteilung zu prüfen, eine spätere Änderung des zunächst vorhandenen Willensentschlusses hat keine schädliche Wirkung für die Vergangenheit.

Nach Meinung des UFS gilt es als erwiesen, dass der Bw seine Ausbildung so zielstrebig und konsequent betreibt, wie es in seiner persönlichen Situation möglich ist. Tatsache ist, dass der Bw bis dato die Copilotenberechtigung (Frozen ATPL(A)-FCL) abgeschlossen hat. Es kann ihm auch nicht zum Vorwurf gemacht werden, dass er ein Angebot ausgeschlagen hat als Copilot für ein Luftverkehrsunternehmen zu arbeiten, da er selbst die Kosten der Typenberechtigung (etwa € 35.000,--) übernehmen hätte müssen und die Gesellschaft keine Verwendungszeit zugesagt hatte.

Da die Berechtigung CPL(A) unabdingbare Voraussetzung für die Ausbildung zur Erlangung der ATPL(A) ist muss sie als Teil dieser Ausbildung gesehen und damit einheitlich mit dieser beurteilt werden.

Der Rechtsansicht des Finanzamtes, dass für den Fall, dass der Bw in weiterer Folge tatsächlich einen Gesamtüberschuss aus seiner Tätigkeit als Linienpilot erzielen würde, dies ein rückwirkendes Ereignis darstelle, welches zu einer Bescheidänderung im Sinne des § 295a BAO führen würde und zwar für jenes Jahr in dem die Aufwendungen für die Umschulungsmaßnahmen anfallen würde, ist entgegenzuhalten, dass bei Betrachtung eines mehrjährigen Studiums diese Sichtweise im Tatbestand des § 295a BAO nicht gedeckt ist, weil das "Abzielen" auf eine andere Berufsausübung nicht von späteren tatsächlichen Entwicklungen abhängt (s. Atzmüller/Lattner, MSA EStG, § 16 Anm 144). Es liegt somit kein Anwendungsfall des § 295a BAO vor.

---

Es liegt auch kein Anwendungsfall einer vorläufigen Abgabenfestsetzung nach § 200 BAO vor, da Zweifel am ernsthaften Abzielen auf die Ausübung des Berufes des Berufspiloten durch den Bw nicht bestehen.

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

Es war daher aus oa Gründen spruchgemäß zu entscheiden.

Ergeht auch an Finanzamt

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 30. November 2010