



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Ralf Schatzl und die weiteren Mitglieder Dr. Maria-Luise Wohlmayr, Dr. Martin Neureiter und Mag. Gottfried Warter über die Berufung des Bw., vom 22. Juni 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes St. Johann Tamsweg Zell am See vom 13. Juni 2007 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

In seiner Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung 2006 beantragte der Berufungswerber (Bw.) den Abzug von Ausbildungskosten in Höhe von € 13.711,87 als Werbungskosten.

Auf Anfrage durch das Finanzamt legte der Bw. die Rechnung einer Flugschule sowie einige weitere damit im Zusammenhang stehende Rechnungen vor und teilte Folgendes mit: Die Ausbildung zum Hubschrauberpiloten erfolge in einem zeitlichen Ablauf von 3-4 Jahren. Der Grund für eine mögliche berufliche Neuorientierung liege in der Tatsache, dass er mit dem BetriebX Salzburg, wo er in leitender Position tätig sei, einen auf jeweils zwei Jahre befristeten Dienstvertrag habe. Da er schon seit 1999 die Geschäftsleitung ausführe, könnte ein Wechsel in nächster Zeit anstehen. Da er eine Landwirtschaft betreibe, sei eine berufliche Herausforderung auch mit der Entfernung zum Arbeitsort verbunden. Die Kombination Berufspilot (eventuell Flugretter) mit seinen örtlich gebundenen Verpflichtungen scheine eine

umsetzungsfähige Berufsaussicht zu sein. Die Rechnung der Flugschule bezieht sich auf die Ausbildung zum Privathubschrauberpiloten und bezeichnet dies als Teil 1 für die Ausbildung zum Berufshubschrauberpiloten.

Mit Bescheid vom 13. Juni 2007 erkannte das Finanzamt die geltend gemachten Ausbildungskosten nicht als Werbungskosten an. Die Anerkennung vorbereitender bzw. vorweggenommener Werbungskosten setze voraus, dass die Aufwendungen in einem hinreichend konkreten, objektiv feststellbaren Zusammenhang mit künftigen steuerbaren Einnahmen aus der angestrebten beruflichen Tätigkeit stehen. Da diesbezüglich nur Mutmaßungen geäußert worden seien, könnten die Kosten als Umschulungskosten nicht berücksichtigt werden.

Gegen diesen Bescheid er hob der Berufungswerber fristgerecht Berufung mit folgender Begründung: Er beabsichtige in den nächsten zwei Jahren einen Wechsel seiner beruflichen Tätigkeit vorzunehmen. Er sei derzeit in der Funktion des Geschäftsführers des Betriebes X Salzburg beschäftigt. Die Grundlage seiner beruflichen Tätigkeit sei ein befristeter Dienstvertrag, der mit 31. 12. 2008 auslaufe. Er habe weder eine akademische Ausbildung noch eine berufliche Laufbahn, die eine Beschäftigung in ähnlicher Form bei einem anderen Dienstgeber in seiner Religion realistisch erscheinen lasse. Auch ein Auspendeln in entferntere Regionen sei nicht möglich, da er einen Bergbauernbetrieb bewirtschaftete. Dies hätte die Aufgabe seiner Landwirtschaft zur Folge. Die geltend gemachten Umschulungskosten zielen auf eine tatsächliche berufliche Ausübung der erlernten Tätigkeit ab. Es gebe konkret die Möglichkeit in der Flugrettung eines regionalen Hubschrauberunternehmens in Verbindung mit einer Managementfunktion in dieser Firma tätig zu werden. Eine Grundvoraussetzung sei jedoch die Erlangung der Hubschrauberberufspilotenausbildung, die ca. drei Jahre in Anspruch nehmen werde. Er könne nicht davon ausgehen, dass sein jetziger Verdienst beim Betrieb X auch in Zukunft so bleiben werde. Die Überlegungen des Finanzamtes, dass es in der Pilotenbranche Hunderte Berufsanwärter gebe, treffe für ihn nicht zu, weil er für diesen Job beim regionalen Hubschrauberunternehmen angeworben worden sei. Somit gingen die tatsächlichen Fakten weit über eine Mutmaßung hinaus. Er ersuche daher um Anerkennung der Umschulungskosten als Werbungskosten.

Mit Berufungsvorentscheidung wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. 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 Senatsverhandlung. Ergänzend führte er aus, dass sich die Ausbildung zum Berufshubschrauberpiloten in mehrere Phasen teile. Grundvoraussetzung sei die erfolgreiche Prüfung zum Privathubschrauberpiloten, die als Teil der Berufshubschrauberpilotenausbildung

diene. Alle Flugstunden und Prüfungen würden der Berufshubschrauberpilotenausbildung angerechnet. Eine direkte Ausbildung zum Berufshubschrauberpiloten ohne Privatpiloten-ausbildung sei gesetzlich nicht möglich.

Im Zuge des Ermittlungsverfahrens vor dem Unabhängigen Finanzsenat wurde der Berufungswerber gefragt,

- ob er seine Privatpilotenausbildung im Jahr 2006 beendet habe oder diese 2007 fortgesetzt habe,
- ob er in der Zwischenzeit die Ausbildung zum Hubschrauberberufspiloten absolviert habe,
- ob er derzeit noch beim BetriebX arbeite,
- falls ja, ob ein Berufswechsel unmittelbar bevor stehe.

Er wurde gebeten, den geplanten Berufswechsel durch eine konkrete Zusage des von ihm genannten Hubschrauberunternehmens zu belegen.

In seinem Antwortschreiben teilte der Berufungswerber mit, dass er die Ausbildung zum Privatpiloten im Herbst 2007 abgeschlossen habe. Zeitgleich sei mit der Ausbildung zum Berufspiloten begonnen worden. Derzeit habe er nach wie vor ein Dienstverhältnis mit dem BetriebX Salzburg, da ja die Berufspilotenausbildung einen längeren Zeitraum beanspruchen werde. Die Dienstvertragsverlängerung sei von Seiten des Vorstandes auf 31.12.2010 befristet worden. Eine raschere Absolvierung der Berufspilotenausbildung mit den vorgeschriebenen Stunden sei aufgrund der finanziellen und zeitlichen Möglichkeiten begrenzt. Zur Frage des geplanten Berufswechsels und der damit im Zusammenhang stehenden konkreten Zusage des von ihm genannten Hubschrauberunternehmens äußerte sich der Berufungswerber nicht.

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

#### **1) Sachverhalt:**

Aus den vom Finanzamt vorgelegten Akten und dem Vorbringen des Bw. lässt sich der folgende unstrittige Sachverhalt entnehmen:

Der Bw. ist seit dem Jahr 1998 beim BetriebX Salzburg angestellt und übt diesen Beruf seit 2006 in Vollbeschäftigung aus. Er ist als Geschäftsführer tätig und bezieht ein jährliches Bruttoeinkommen von mehr als € 100.000,-. Sein Dienstvertrag wird auf jeweils zwei Jahre befristet abgeschlossen. Seinen eigenen Angaben zufolge bewirtschaftet er daneben einen Bergbauernhof in A.

Im Jahr 2006 begann er eine Ausbildung zum Privathubschrauberpiloten, die er im Herbst 2007 beendete. Zeitgleich begann er mit der Ausbildung zum Berufshubschrauberpiloten,

welche offensichtlich noch andauert. Sein derzeitiger Dienstvertrag mit dem BetriebX ist mit 31.12.2010 befristet. In seiner Vorhaltsbeantwortung teilte der Bw. mit, dass die Berufspilotenausbildung „einen längeren Zeitraum beanspruchen wird“.

Das Finanzamt äußerte in seinem Einkommensteuerbescheid und in der Berufsvorentscheidung Bedenken dahingehend, dass bislang nur eine Absichtserklärung vorliegt, den Beruf wechseln zu wollen. Es artikulierte auch Zweifel bezüglich der Verdienstmöglichkeiten für einen Hubschrauberpiloten im Verhältnis zum derzeitigen Einkommen des Bw. Dem entgegnete der Bw. mit der Aussage, dass er zum einen nicht davon ausgehen könne, dass sein jetziger Verdienst so bleibe und dass er zum anderen „*für diesen Job beim regionalen Hubschrauberunternehmen angeworben wurde*“. Trotz Aufforderung durch den Unabhängigen Finanzsenat unterließ der Bw. jedoch die Vorlage jedweder Unterlagen zum Nachweis der ernsthaften Absicht, den Beruf eines Hubschrauberpiloten in nicht bloß untergeordnetem Ausmaß ausüben zu wollen.

## 2) Rechtliche Ausführungen:

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 idF AbgÄG 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 § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 dürfen Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden, selbst wenn sie die wirtschaftliche Stellung oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

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, die mit der bisherigen Tätigkeit nicht verwandt ist, ermöglicht und andererseits auf eine tatsächliche 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 (z.B. hobbymäßiges Verwerten), ist im Einzelfall nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen.

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 (Hofstätter/Reichel, EStG, § 16

Abs 1 Z 10, Tz. 2.). Inhaltlich schließt sich der Begriff der "umfassenden Umschulung" 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 Einkünften aus der angestrebten beruflichen Tätigkeit stehen.

Die tatsächliche Ausübung des erlernten Berufes ist zwar nicht erforderlich, doch muss die **ernsthafte Absicht** zur Einkünftezielung **zum Zeitpunkt der Entstehung der Kosten erwiesen** sein (siehe auch Atzmüller/Herzog/Mayr, RdW 2004, 621). Die Umschulungen müssen umfassend sein, einzelne Kurse oder Kursmodule, die einen Berufsumstieg nicht sicherstellen, sind daher nicht abzugsfähig (Doralt, EStG, § 16 Rz 203/4/2). Aus dem Begriff des „Abzielens“ wird abgeleitet, dass es nicht ausreicht, wenn die Umschulungen eine Tätigkeit in einem neuen Berufsfeld lediglich „ermöglichen“ (vgl. Fuchs, UFS aktuell 2005, 48; Taucher, FJ 2005, 341).

Nicht abzugsfähig sind Bildungsmaßnahmen, die der privaten Lebensführung dienen (zB Persönlichkeitsentwicklung, Sport, Esoterik, B-Führerschein). Dienen die Bildungsmaßnahmen sowohl beruflichen als auch privaten Bedürfnissen, so reicht ein Nutzen für die Berufstätigkeit für die Abzugsfähigkeit alleine noch nicht aus (vgl. Doralt, EStG, § 16 Rz 203/5/1).

Die Regeln über die Flugberechtigungen finden sich in Österreich in der Verordnung des Bundesministeriums für Verkehr, Innovation und Technologie über das Zivilluftfahrt-Personal (Zivilluftfahrt-Personalverordnung 2006 - ZLPV 2006; BGBl. II Nr. 205/2006). Die für Hubschrauberpiloten geltenden Berechtigungen sind in den §§ 25 ff. dieser VO geregelt. Demgemäß berechtigt der Privat-Hubschrauberpilotenschein, **unentgeltlich und nichtgewerblich** Hubschrauber jener Muster im Fluge zu führen, für welche die praktische Prüfung für Privat-Hubschrauberpiloten gem. § 28 Abs. 2 abgelegt worden ist (Grundberechtigung für Privat-Hubschrauberpiloten). Die Grundberechtigung kann auf Hubschrauber anderer Muster erweitert werden (§ 30) und muss regelmäßig verlängert werden (§ 31). Erst der Berufs-Hubschrauberpilotenschein berechtigt, **unentgeltlich oder entgeltlich, nichtgewerblich oder gewerblich** Hubschrauber diverser Muster im Fluge zu führen (§ 32 Abs. 1). Wer sich um einen Berufs-Hubschrauberpilotenschein bewirbt, muss nachweisen, dass er einen gültigen Privat-Hubschrauberpilotenschein besitzt, ein entsprechendes Funkerzeugnis besitzt, über eine gültige Sicht-Nachtflugberechtigung verfügt und innerhalb der letzten fünf Jahre vor der Antragstellung Hubschrauberflüge von insgesamt wenigstens 185 Stunden Dauer ausgeführt hat (§ 33 Abs. 1).

Die genannten Flugberechtigungen werden also in einer Stufenausbildung erworben, wobei die erste Stufe (Privat-Hubschrauberpilotenschein) nur zum unentgeltlichen und

nichtgewerblichen Führen von Hubschraubern berechtigt. Mit dieser Flugberechtigung ist daher eine auf die Erzielung von Einnahmen gerichtete berufsmäßige Tätigkeit von vornherein ausgeschlossen (siehe UFS 21.4.2008, RV/0028-S/08).

Der Unabhängige Finanzsenat hatte sich bereits in mehreren Fällen mit der Frage zu beschäftigen, ob die Ausbildungskosten zum Erwerb von Flugberechtigungen unterschiedlicher Art als Umschulungskosten steuerlich zu berücksichtigen sind. Dabei vertrat der UFS hinsichtlich der Kosten zum Erwerb des Privatpilotenscheines (PPL – Private Pilot Licence) überwiegend die Auffassung, dass es sich dabei um typische Kosten der privaten Lebensführung im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG handelt. Begründet wird diese Ansicht einerseits damit, dass mit dem Privatpilotenschein ein Beruf nicht ausgeübt werden darf (siehe UFS 20.9.2005, RV/0530-G/05), und andererseits mit der privaten Verwertbarkeit eines Privatpilotenscheines. Da beim Erwerb des Privatpilotenscheines in der Regel die private Lebensführung des Steuerpflichtigen in nicht unerheblichem Maße betroffen sei (BFH 27.5.2003, VI R 85/02), greife das Aufteilungsverbot des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG (UFS 14.10.2008, RV/2854-W/08; 18.9.2006, RV/1803-W/05). Auch bei grundsätzlich steuerlich anzuerkennenden Kosten für die Ausbildung zum Berufspiloten sei der Teil der Kosten, der auf den Privatpilotenschein entfalle, nicht abzugsfähig, und zwar auch dann nicht, wenn er für einen Berufspilotenschein angerechnet werde (UFS 27.3.2009, RV/0024-F/07 mit Hinweis auf BFH 30.9.2008, VI R 4/07).

Der UFS hat aber auch in einem Fall die Kosten für den Erwerb einer CPL – Commercial Pilot Licence nicht als Umschulungskosten anerkannt, weil das Kriterium des „Abzielens auf die tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes“ nicht erfüllt sei (UFS 27.11.2008, RV 0076-F/08). In dieser Entscheidung zeigte der UFS demonstrativ folgende Umstände auf, die über die bloße Absichtserklärung hinausgehen, einen neuen Beruf ausüben zu wollen:

- Eine Einkunftszielung im bisher ausgeübten Beruf ist nicht mehr gegeben - Arbeitslosigkeit,
- die Einkunftszielung 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 müsse umso höher sein, je mehr sich die Umschulung nach der Verkehrsauffassung auch zur Befriedigung privater Neigungen eignet. Vor allem werde dies bei folgenden Sachverhalten notwendig sein:

- Die derzeitige Einkunftszielung ist nicht gefährdet,
- Die Umschulung lässt aus dem neuen Beruf keine höheren Einkünfte erwarten (siehe dazu auch Sailer/ Bernold/ Mertens, Die Lohnsteuer 2008, § 16, S 186 mit Beispiel: „Ein gut verdienender Informatiker lässt sich zum Hubschrauberpiloten umschulen“).

Für den streitgegenständlichen Fall bedeutet dies Folgendes:

Der Bw. befindet sich seit nunmehr 11 Jahren in einem sehr gut bezahlten Dienstverhältnis zum BetriebX Salzburg. In seiner Berufungsschrift vom 22.6.2007 wies der Bw. darauf hin, dass sein Dienstvertrag „mit 31.12.2008 ausläuft“. In seiner E-Mail vom 10.7.2009 teilte er mit, dass „die Dienstvertragsverlängerung auf 31.12.2010 befristet wurde“. Dem Vorbringen des Bw. ist nicht zu entnehmen, dass mit einer weiteren Vertragsverlängerung nicht zu rechnen sei oder er etwa den Betrieb verlassen müsse. Er wandte nur ein, dass er nicht damit rechnen könne, auch in Zukunft so gut zu verdienen, belegte diese Aussage aber durch keinerlei Beweismittel. Auf die bereits vom Finanzamt vorgebrachten Bedenken bezüglich der eingeschränkten Verdienstmöglichkeiten von Hubschrauberpiloten antwortete der Bw., dass dieser Einwand ihn nicht treffe, weil er vom örtlichen Hubschrauberunternehmen „für den Job angeworben wurde“. Auch diese Aussage wurde vom Bw. trotz Aufforderung durch den Unabhängigen Finanzsenat in keiner Weise konkretisiert oder belegt.

Der Berufungssenat ist daher der Ansicht, dass die vom Bw. vorgebrachten Argumente über reine Absichtserklärungen nicht hinausgehen. Es gibt keine konkreten Indizien dafür, dass der Bw. tatsächlich beabsichtigt, als Hubschrauberpilot entgeltlich und gewerblich tätig zu werden, und dies nicht etwa nur in einem untergeordneten Ausmaß, sondern als Hauptberuf oder zumindest als maßgebliche Einkunftsquelle. Es ist für die Behörde nicht einmal abschätzbar, ob und wann der Bw. den Berufspilotenschein erwerben wird. Dazu führte er nur aus, dass „die Berufspilotenausbildung einen längeren Zeitraum beanspruchen wird“. Im übrigen würde eine eventuelle Anstellung beim „örtlichen Hubschrauberunternehmen“ auch kaum vergleichbare Einkünfte abwerfen und wäre wirtschaftlich weder interessant noch erstrebenswert.

Da es nach herrschender Lehre und Rechtsprechung notwendig ist, dass die ernsthafte Absicht zur Einkünftezielung bereits im Zeitpunkt der Entstehung der Kosten feststeht, somit das „Abzielen“ veranlagungsjahrbezogen zu prüfen ist, kommt auch eine vorläufige Veranlagung gemäß § 200 Abs. 1 BAO nicht in Betracht (siehe UFS 21.4.2008, RV/0028-S/08).

Einen hinreichend konkreten, objektiv feststellbaren Zusammenhang mit künftigen steuerbaren Einkünften aus einer Pilotentätigkeit kann der Berufungssenat insgesamt nicht erkennen. Der Bw. konnte weder nachweisen noch glaubhaft machen, dass er tatsächlich auf die Ausübung einer anderen Haupttätigkeit abzielt. Das Vorliegen von steuerlich anzuerkennenden Umschulungskosten wird vom Berufungssenat daher verneint.

Im übrigen schließt sich der Berufungssenat der vom Unabhängigen Finanzsenat überwiegend vertretenen Auffassung an, dass die Kosten für den Erwerb eines Privatpilotenscheines (PPL)

dem Aufteilungs- und Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 unterliegen. Diese Flugberechtigung ermöglicht keine berufsmäßige Tätigkeit, die zur Erzielung von Einnahmen führt. Eine private Mitveranlassung wird im Regelfall nicht von der Hand zu weisen sein (siehe BFH 27.5.2003, VI R 85/02). Die Tatsache, dass der Privatpilotenschein erforderlich ist, um in der Folge den Berufspilotenschein erwerben zu können, führt noch nicht zu abzugsfähigen Aufwendungen, denn gemischt veranlasste Aufwendungen unterliegen auch dann dem Abzugsverbot, wenn sie zur Förderung des Berufes des Steuerpflichtigen getätigt werden. Die Kosten für den Erwerb des Privat-Hubschrauberpilotenscheines sind daher auch aus diesem Grund nicht abzugsfähig.

Aus den dargelegten Gründen war die Berufung daher abzuweisen.

Salzburg, am 21. Oktober 2009