



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 27. Jänner 2009 gegen den Bescheid des FA vom 19. Jänner 2009 betreffend Einkommensteuer 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) gibt im Fragebogen Verf 24 vom 13. September 2006 (Dauerbelege Seite 1 Rückseite) als Beruf Vermittler von Software für Finanzdienstleister an.

In einem an den Fachbereich des Finanzamtes (FA) gerichteten **Auskunftsersuchen vom 20. Juli 2007** (Dauerbelege Seite 3ff) ersuchte der Bw. um Bestätigung, angeführter Kosten im Rahmen seiner Einkommenssteuererklärung in den nächsten Jahren geltend machen zu können. Derzeit sei der Bw. selbständiger Unternehmer und als Vermittler von Finanzdienstleistungssoftware tätig. Der Bw. plane nun eine Ausbildung zum Berufspiloten. Seit 2001 besitze der Bw. bereits den Privatpilotenschein und habe so in der Flugbranche erste Erfahrungen und zahlreiche Flugstunden sammeln können. Die Ausbildung auf Basis des Privatpilotenscheines zum Berufspiloten neben seinem Ganztagsjob werde in etwa bis in das Jahr 2010 hinein dauern und Kosten in der Höhe von ca. € 87.000 nach sich ziehen. Einen Detail-Plan, woraus man die Kosten in den Jahren und in den einzelnen Phasen ersehen könne, füge der Bw. bei. Generell müsse man leider sagen, dass nach Abschluss der Ausbildung ein durchschnittlicher Zeitraum von ca. 2 Jahren als "Wartefrist" angenommen werden müsse,

bevor man die Chance auf einen freien Cockpit-Platz bekomme. Auf Grund seines Alters und bisherigen Berufe seien die Chancen des Bw. nicht bei den Airlinern sondern bei den Bedarfsflugunternehmen, welche in der Regel Business-Jets für 6 bis 20 Personen in der Flotte hätten, zu suchen. Hier zähle neben der beruflichen Qualifikation vor allem Auftreten und Erfahrung im Umgang mit Geschäftsleuten, Managern und hochrangigen Politikern. Unter einem angegebenen Internet-Link seien einige potentielle Fluggesellschaften gereiht. Die voraussichtlichen Einkünfte durch die erworbenen Fähigkeiten seien vom Bw. in einer weiteren Tabelle angegeben und könnten aus einer oder mehreren Quellen stammen: Fluglehrer, Ausbilder für Flugberechtigungen, Angestellter bei einem Bedarfsflugunternehmen, freiberuflicher Pilot für Bedarfsflugunternehmen, Bedarfspilot mit Flugzeugen aus dem Flugverein zum Personentransport von bis zu sechs Personen;

Zusammengefasst würden folgende Ausgaben anfallen:

Summe	€
2007	6.315,00
2008	15.910,00
2009	17.430,00
2010	47.250,00

Voraussichtliche Einkunftsquellen wären:

	ab	"mögliche Einkünfte"
IFR Ausbildung	2008	0,00
CPL Ausbildung	2009	0,00
Lehrberechtigung	2010	0,00
Fluglehrer brutto	2011	5.000,00
Erlangung der CPL: Beginn für Bewerbungen bei Bedarfsflugunternehmen	2010	0,00
Bedarfsflieger oder Anstellung Bruttoeinkommen pro Jahr	ab 2012	3.000,00 - 32.000,00
	2013	3.000,00 - 50.000,00

Im **Schreiben vom 1. Oktober 2007** (Dauerbelege Seite 6f) gab das FA (Fachbereich) gegenüber dem Bw. an, Werbungskosten im Sinne des § 16 EStG 1988 seien Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. Sie seien bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen würden. Da die Aufwendungen in keinem Zusammenhang mit der jetzigen Tätigkeit als selbstständiger Unternehmer und Vermittler von Finanzdienstleistungssoftware stünden, sei zu prüfen, ob es sich bei den Aufwendungen um eine Umschulungsmaßnahme handle. Gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 erster Satz EStG 1988 in der nunmehr anzuwendenden Fassung BGBl. I 180/2004 (AbgÄG 2004, BGBl. I Nr. 180/2004 vom 30. Dezember 2004) würden Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruf-

lichen Tätigkeit und Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen würden, Werbungskosten darstellen.

Die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für Umschulungsmaßnahmen als Werbungskosten sei dann gegeben, wenn die Umschulungsmaßnahme einerseits derart umfassend sei, dass sie den Einstieg in eine neue berufliche Tätigkeit ermögliche, die mit der bisherigen Tätigkeit nicht verwandt sei, und andererseits auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abziele. Aus dieser ausdrücklich genannten Tatbestandsvoraussetzung des "Abzielens auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes", werde abgeleitet, dass Umstände vorliegen müssten, die über eine bloße Absichtserklärung hinausgehen müssten. Inhaltlich schließe sich der Begriff der "umfassenden Umschulung" somit dem der "vorweggenommenen Werbungskosten" an. Die Anerkennung so genannter vorbereitender oder vorweggenommener Werbungskosten setzte voraus, dass die Aufwendungen in einem hinreichend konkreten, objektiv feststellbaren Zusammenhang mit künftigen steuerbaren Einnahmen aus der angestrebten beruflichen Tätigkeit stünden.

Auf Grund des dem Auskunftsersuchen beigelegten Planes ergebe sich, dass mit einer Einnahmenerzielung erst frühestens im Jahr 2012 zu rechnen sei, wobei es sich auch um keine konkret zu erwartenden Einnahmen handeln würde sondern lediglich vage Vermutungen angestellt würden. Vor der endgültigen Entscheidung, ob die Aufwendungen für den Berufspilotenschein steuerlich anerkannt werden könnten, sei der Nachweis oder die Glaubhaftmachung erforderlich, dass die Aufwendungen auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen würden. Würden Umschulungsmaßnahmen nicht als Werbungskosten anerkannt, werde jedoch in der Folge tatsächlich ein Gesamtüberschuss aus dieser Tätigkeit erzielt, stelle dies laut FA ein rückwirkendes Ereignis dar, das zu Bescheidänderungen gemäß § 295a BAO der Jahre, in denen Umschulungsmaßnahmen gezahlt worden seien, führe.

In der **E-Mail vom 22. Oktober 2007** bedankte sich der Bw. bei der Mitarbeiterin des Fachbereiches für das informative Telefongespräch. Wie bereits am Telefon erwähnt, sei die Ausbildung des Bw. zum Berufspiloten finanziell leichter durchführbar, wenn er während der Ausbildung zum Berufspiloten die anfallenden Kosten und Aufwände steuerlich gleich bei dem Lohnsteuerausgleich geltend machen könne. Alle Aufwendungen würden darauf abzielen, in einem anderen Beruf als seinem bisherigen Beruf tätig zu werden. Als Selbständiger habe man und somit auch der Bw. immer das Risiko, dass sich Märkte ändern könnten oder plötzlich Kunden nicht zahlen würden, was zu finanziellen Engpässen oder auch Aufgabe des Unternehmens führen könne, oftmals auch ohne eigenes Verschulden. Im Vergleich zum Angestellten sei somit ein erhöhtes Risiko gegeben, da man auch nicht mit einer Kündigungsfrist rechnen könne, da Marktveränderungen auch von einem Tag auf den anderen erfolgen

könnten. In seiner momentan ausgeübten Tätigkeit beschäftige sich der Bw. mit der Prävention von Geldwäsche und Terrorismusbekämpfung. Dies werde auf Grund einer EU-Geldwäsche-Richtlinie, die von den Banken in der EU bis zum 15. Dezember 2007 umgesetzt werden müsse, in den kommenden Monaten zu hoffentlich weiteren guten Einnahmen führen. Aber ab Herbst 2008 werde dieser Markt zu Ende sein. Welche Produkte der Bw. dann anbiete, müsse er erst noch sehen. Sollte sich nichts Vergleichbares finden, wäre auch hier eine Unsicherheit in seiner momentanen Tätigkeit gegeben. Man sehe schon, der Bw. plane voraus um für Eventualitäten gerüstet zu sein. Dem Bw. sei auch klar, dass er nur dann im Endeffekt eine steuerliche Nutzung vornehmen könne, wenn er auch in der neuen Tätigkeit Einkünfte erziele, welche nicht darauf schließen lassen würden, dass es sich um eine Liebhaberei im steuerlichen Sinne handle.

Betreffend der im Schreiben des FAes vom 1. Oktober 2007 angeführten Mitteilung, dass keine konkret zu erwartenden Einnahmen dargestellt werden könnten sondern lediglich vage Vermutungen, möchte der Bw. hier nochmals fragen wer bei einer 2-3 Jahre dauernden Ausbildung heute schon sagen könne, wo er arbeiten werde, in welcher Funktion und wieviel Geld zu erwirtschaften sein werde. Der Bw. denke, er habe einen ordentlichen Finanzplan an das FA übermittelt, aus dem man realistisch Zahlen, Daten und Fakten ableiten könne. Wenn der Bw. heute schon exakt wüsste, wo er dann arbeiten werde, wäre ihm auch wohler. So muss er aber auch viel Geld in einen neuen Beruf investieren, wo der Bw. zwar Zukunftschancen sehe, aber keine Garantie habe. Doch wo gebe es schon eine Garantie. Und nur weil der Bw. alles daran setze, eben nicht in eine Notsituation erst zu kommen, wo dann die Umschulungsmaßnahmen auch noch vom Staat finanziert würden, soll er nun schlechter gestellt sein als Personen, welche dann doch in eine Situation geraten würden, wo Umschulungen notwendig würden. Der Bw. denke, dass eine Nichtgleichstellung nicht im Interesse des österreichischen Gesetzgebers sei. Da das Einkommen oft auch in Relation zum aufgenommenen Unternehmensrisiko stehe, könne der Bw. heute noch nicht sagen, ob die Einkünfte höher sein würden als jetzt, da er noch nicht wisse, ob der Bw. als selbständiger Pilot oder als Unternehmer seine Flugdienste anbieten könne oder als Angestellter. Natürlich hoffe der Bw. auf höhere Einnahmen, aber wiederum sei auch hier die Frage, was dem Staat letztendlich mehr koste. Personen, welche sieben Tage die Woche arbeiten und viel verdienen, dadurch aber auch vielleicht krank und in Frühpension gehen würden, oder Personen die vielleicht nicht so viel verdienen würden und dafür glücklicher seien mit dem, was sie tun würden und dadurch nicht krank werden würden.

Der Bw. habe in jedem Fall die Absicht, als Pilot, Piloten-Ausbilder oder ähnlichem, eben in der Flugbranche zu arbeiten. Dafür investiere er viel Geld, um sich diese Möglichkeit zu schaffen. Der Bw. warte nicht darauf, dass er in eine Notsituation komme sondern handle im

Voraus damit er dann nicht in Arbeitslose oder Sozialhilfe kommen müsse und dem Staat Geld koste. Rein zum Vergnügen bräuchte der Bw. die Weiterbildung zum Berufspiloten nicht, da er ohnehin bereits den Privatpilotenschein seit sechs Jahren habe, diese Ausbildung natürlich auch nicht steuerlich genutzt habe, und die Weiterbildung nun nur für berufliche Zwecke diene. Gerne sei der Bw. auch bereit, persönlich zu einem Gespräch zum FA zu kommen, um die Angelegenheit zu besprechen.

Der Wunsch des Bw. wäre, ein Schreiben vom FA zu erhalten, welches er der Einkommensteuererklärung beilegen könne, womit ein vorläufiger Steuerbescheid ausgestellt werden könne und der Bw. die jährlichen Ausgaben einmal voll geltend machen könne. Und dann im Falle, dass sich alles doch ganz anders entwickle und der Bw. dann die Steuer zurückzahlen könne. Dieses "Risiko" sei für den Bw. kalkulierbar, da er stark an sich glaube und der Überzeugung sei, mit seinen Fähigkeiten eine Tätigkeit im Fluggewerbe zu finden. Aber es sei halt schon ein Unterschied, ob die Aufwände vorher oder nachher geltend gemacht werden könnten. Der Bw. hoffe ebenso, dass seine Offenheit nicht "bestraft" werde. Sicherlich könnte er, wie vielleicht auch viele andere Personen, auch Zahlen übersenden, welche konkreter klingen und dem Bw. einen einfachen positiven Bescheid ermöglichen würden, aber es sei seine Art, offen zu kommunizieren und ehrliche Angaben zu machen. Und realistischer, glaube der Bw., könne man die Situation nicht beschreiben. Und für den Bw. sei auch klar, dass seine Ausbildungsmaßnahmen klar im steuerlichen Sinn auch jetzt schon absetzbar seien. Da diese Beurteilung seiner Angaben in der Entscheidungsmacht des FAes liege, hoffe der Bw., dass das FA dies ähnlich sehe. Mit einem positiven Bescheid könnte das FA dem Bw. auf dem Weg zu seinem neuen Job sehr helfen.

In einem weiteren **Schreiben des Fachbereiches des FAes vom 19. Dezember 2007** wurde gegenüber dem Bw. angegeben, dass sich auf Grund des Schreibens (E-Mail) des Bw. vom 22. Oktober 2007 keine andere steuerliche Beurteilung der Aufwendungen für die Berufspilotenausbildung ergebe, als im Schreiben vom 1. Oktober 2007. Da insbesondere am Arbeitsmarkt ein Überangebot an Piloten zu verzeichne sei, sei es überaus ungewiss, dass die Tätigkeit als Pilot zukünftig als Haupttätigkeit ausgeübt werde, was aber als wesentliche Voraussetzung für die steuerliche Anerkennung der Aufwendungen zu sehen sei.

Der Bw. machte in der **elektronischen Einkommensteuererklärung 2007 vom 9. Mai 2008** ua. Werbungskosten von € 2,772,92 als Aus- / Fortbildungskosten als "Berufspilot in Ausbildung" geltend.

Im **Einkommensteuerbescheid 2007 vom 19. Jänner 2009** wurden diese Ausgaben nicht anerkannt. Zur Begründung gab das FA an: "Es wird auf die bereits diesbezüglich erteilte

Rechtsauskunft v. 1. Oktober 2007 bzw. v. 19. Dezember 2007 sowie auf das am 19. Jänner 2008 geführte Telefonat verwiesen."

Das FA gab im Schreiben an den UFS vom 10. Oktober 2012 an, dass im Telefonat vom 19.Jänner 2008 der Bw. die Veranlagung urgert habe und die FA-Mitarbeiterin auf die bisherigen Schreiben des FAes hingewiesen habe.

In der **Berufung vom 27. Jänner 2009** gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 brachte der Bw. vor, er habe im Juli 2007 bereits das FA um eine Auskunft ersucht, wie er mit seiner geplanten Ausbildung zum Berufspiloten steuerlich vorzugehen habe. Zwei Monate später habe er erfahren, dass sein Ansuchen nie bearbeitet worden sei und er es nochmals zusenden möge. Diesmal sei es rascher bearbeitet worden. So habe der Bw. am 22. Oktober 2007 per E-Mail eine Stellungnahme zu der vom FA gegebenen Antwort geben. In diesem Schreiben habe der Bw. bereits seine Bedenken über die Auffassung und Auslegung der steuerlichen Behandlung geäußert und nach einer neuerlichen unveränderten Aussage des FAes um ein persönliches Gespräch zur Klärung ersucht. Obwohl sich der Bw. vorher angemeldet habe, habe dieses persönliche Gespräch mit einer Mitarbeiterin des FAes nicht stattgefunden.

Niemand im FA habe dem Bw. an diesem Tag sagen können, wer der Chef oder die Chefin der Mitarbeiterin sei, um die Sachlage zu besprechen. Schließlich sei ein anderer Mitarbeiter so nett gewesen, dem Bw. zumindest zuzuhören, aber klären hätte man die Sachlage auch nicht können, da der Bw. keinen sogenannten Rechtstitel gehabt habe. Es sei dem Bw. mitgeteilt worden, dass er auf den Steuerbescheid warten müsse, um einen Rechtstitel zu haben und um dann eine Berufung einzuleiten. Der Bw. bitte das FA, nun die Akten für diesen Fall auszuheben und die Sachlage neu zu beurteilen.

Gleichzeitig möchte er die Gelegenheit aufgreifen und zwei Vorschläge zur steuerlichen Behandlung seiner Berufspilotenausbildung zur Diskussion beifügen:

Variante 1: So wie bisher vom Bw. beschrieben und auch im Gesetzestext verankert und auch bei allen Kollegen des Bw. in der Berufspilotenausbildung üblich, sollen die Kosten bereits im Jahr der Entstehung (also auch 2007) gegen die zu bezahlende Steuer gegengerechnet werden und nicht erst, wenn der Bw. einmal damit Geld verdiene.

Variante 2: Der Bw. wäre bereit, auf folgende Auslegung einzugehen: Da es vom FA bezweifelt werde, dass ich durch seine Berufspilotenausbildung später Geld verdienen werde und dies als mögliche "Liebhaberei" angesehen werde (Gründe der Entgegnung seien dem Schreiben des Bw. vom 22. Oktober zu entnehmen) würde der Bw. gerne die entstandenen Kosten den Einnahmen aus der Pilotenausbildung gegenrechnen wollen, aber nicht wie dargestellt eine Aufrollung der zurückliegenden Jahre mit Einkünften aus anderen Tätigkeiten

sondern nur gegen Einnahmen aus der Pilotentätigkeit. Bsp: Ausbildungskosten 2007: € 3.000,00, 2008: € 30.000,00, 2009: € 30.000, 2010: € 20.000,00 und Einnahmen aus der Pilotentätigkeit erst 2010 von ca. € 30.000,00;. Dann sollten die Ausgaben aus 2007 bis 2010 nicht den jeweiligen Jahren und der dort vorhandenen Einkommenssteuer gegengerechnet werden sondern die bis dahin angefallenen Ausbildungskosten in Höhe von zB. € 83.000,00 den Einnahmen von € 30.000,00. Somit dürfte der Bw. dann noch weitere € 53.000,00 verdienen, ohne Steuerabgaben dafür zahlen zu müssen. Dies entspräche dem Steuerprinzip 1:1 für Einnahmen, die dafür entstandenen Ausbildungskosten 1:1 anzurechnen. "So wie es auch Anlaufverluste für Unternehmen darstellen".

Betreffend Vorschlag des FAes einer Aufrollung im Nachhinein und Gegenrechnung mit den in den jeweiligen Jahren erzielten Einkommen stehe der Bw. skeptisch gegenüber, da dies seines Erachtens im Gesetz so nicht vorgesehen sei und das FA dies anscheinend beim aktuell zugesandten Einkommenssteuerbescheid auch nicht berücksichtigt habe und keine Information darauf ersichtlich sei, dass dies ein vorläufiger Steuerbescheid wäre. Also unter welchem Rechtstitel sollte der Bw. seine Ausbildungskosten dann Jahre später einreichen können, oder möchte man die Zeit verstreichen lassen und dem Bw. dann im Nachhinein mitteilen, dass es nun rückwirkend doch nicht gehe?

Der UFS ersuchte den Bw. mit **Vorhalt vom 17. Oktober 2012** um Nachweis der folgenden vom Bw. geltend gemachten Kosten:

	Laut Bw:	€
2007	"weitere Werbungskosten (Aus- / Fortbildungskosten) als Berufspilot in Ausbildung"	2.772,92
2008	"weitere Werbungskosten (Aus- / Fortbildungskosten) als Berufspilot in Ausbildung"	4.586,84
2009	"sonstige Werbungskosten Pilo"t	3.757,83

Mit **Schreiben vom 23. November 2012** legte der Bw. dazu folgende Unterlagen vor:

Datum	€	€
08.11.2007 M.:		
Flug am 20.09.2007		
Landegebühr L..1 [Flughafen 1]	25,45	
An-/Abfluggebühr L..1	<u>31,16</u>	
		56,61
17.10.2007 M-GmbH:		
Kurs CPL/IFR Theorie [Commercial Pilot Licence /		
Instrument Flight Rules]	1.666,67	
USt	<u>333,33</u>	
		2.000,00
03.08.2007 M-GmbH:		
Flug am 27.07.2007		
L..2 [Flugplatz 2] 13:13 Uhr bis 14:02 Uhr	141,12	

	Landung L..2	14,40
	Flug am 29.07.2007	
	L..2 09:17 Uhr bis 10:07 Uhr	144,00
	Landung L..2	14,40
		14,40
		313,92
	USt	62,78
		376,70
04.07.2007	M-GmbH:	
	Treibstoff	14,59
	USt	2,92
		17,50
07.05.2007	M-GmbH:	
	Flug am 20.04.2007	
	L..2 11:07 Uhr bis L..3 [Flugplatz 3] 11:50 Uhr	123,84
	L..3 14:00 Uhr bis L..2 14:45 Uhr	129,60
	Landung L..2	14,40
		14,40
		267,84
	USt	53,57
		321,41
01.02.2008	M.:	
	Flug am 21.01.2008	
	L..2 17:33 Uhr bis 19:17 Uhr	327,60
	8 Landungen L..2	138,24
		465,84
04.03.2008	M.:	
	Flug am 08.02.2008	
	L..2 16:30 Uhr bis 18:46 Uhr	428,40
	2 Landungen L..2	34,56
		462,96
01.04.2008	M-GmbH:	
	Flug am 10.03.2008	
	L..2 17:54 Uhr bis 18:13 Uhr	54,72
	Landung L..2	14,40
		69,12
	USt	13,82
01.04.2008	M.:	82,94
	Flug am 15.03.2008	
	L..2 17:15 Uhr bis 17:30 Uhr	49,50
	Landung L..2	17,28
	L..2 18:09 Uhr bis 18:20 Uhr	36,30
	Landung L..2	17,28
	L..2 18:26 Uhr bis 18:36 Uhr	33,00
	Landung L..2	17,28
	L..2 18:43 Uhr bis 18:53 Uhr	33,00
	Landung L..2	17,28
	L..2 18:57 Uhr bis 19:08 Uhr	36,30
	Landung L..2	17,28

L..2 19:13 Uhr bis 19:22 Uhr	29,70
Landung L..2	17,28
Flug am 16.03.2008	
L..2 09:34 Uhr bis 10:26 Uhr	171,60
3 Landungen L..2	51,84
	<hr/>
	544,92
01.08.2008 M-GmbH:	
Flug am 27.7.2008	
L..2 08:21 Uhr bis 10:18 Uhr	341,64
Schullandung L..2	15,84
	<hr/>
	357,48
USt	71,50
	<hr/>
	428,98
01.10.2008 M-GmbH:	
Flug am 03.08.2008	
Streckengebühr L..4 [Flughafen 4]	12,78
Flug am 24.09.2008	
L..2 13:11 Uhr bis 14:56 Uhr	306,60
Landung L..2	13,20
	<hr/>
	332,58
USt	66,52
	<hr/>
	399,10
03.11.2008 M-GmbH:	
Flug am 13.08.2008	
Benzin Gutschrift L..5 [Flughafen 5]	-85,37
Flug am 23.10.2008	
L..2 14:53 Uhr bis 16:54 Uhr	353,32
Landung L..2	13,20
	<hr/>
	281,15
USt	73,30
	<hr/>
	354,45
31.12.2008 M-GmbH:	
Flug am 30.12.2008	
L..2 11:06 Uhr bis L..1 12:09 Uhr	183,96
L..1 14:00 Uhr bis L..2 15:22 Uhr	239,44
Landung L..2	13,20
	<hr/>
	436,60
USt	87,32
	<hr/>
	523,92
30.12.2008 Airport:	
Flug am 30.12.2008	
Landetarif	14,40
An- und Abflug	13,82
	<hr/>
	28,22
USt	2,88
	<hr/>
	31,10
08.02.2008 Kontoauszug Nr. 2 Bankkonto Bw.	
Zahlung M.	270,00

19.01.2008	Media Markt	
	PZ44 Pro Fli	149,99
02.09.2008	M-GmbH:	
	Flug am 03.08.2008	
	L..2 08:35 Uhr bis L..4 09:39 Uhr	265,60
	L..4 11:12 Uhr bis L..2 12:15 Uhr	261,45
	Landung L..2	20,16
	Flug am 10.08.2008	
	L..2 08:59 Uhr bis 10:28 Uhr	259,88
	Landung L..2	15,84
	Flug am 13.08.2008	
	L..2 06:58 Uhr bis L..5 08:38 Uhr	292,00
	L..5 12:46 Uhr bis L..2 14:14 Uhr	256,96
	Landung L..2	13,20
	Flug am 15.08.2008	
	L..2 07:38 Uhr bis 09:35 Uhr	341,64
	Landung L..2	<u>15,84</u>
		<u>1.742,57</u>
	USt	<u>348,51</u>
		2.091,08

05.01.2009	Reisebuchhandlung	
	Karte der Flugplätze Europas 1	19,90
07.08.2009	M-GmbH:	
	Flug am 09.07.2009	
	L..2 08:09 Uhr bis 09:22	213,16
	15 Landungen L..2	<u>198,00</u>
		411,16
	USt	<u>82,23</u>
		493,39
02.09.2009	M-GmbH:	
	Flug am 09.06.2009	
	Landegebühr L..6 [Flughafen 6]	161,02
	USt	<u>32,20</u>
		193,22
01.07.2009	M.:	
	Flug am 20.05.2009	
	Benzingutschrift L..7 [Flughafen 7]	-95,34
01.07.2009	M-GmbH:	
	Flug am 09.06.2009	
	L..2 08:37 Uhr bis L..6 10:23 Uhr	309,52
	L..6 10:23 Uhr bis L..2 11:20 Uhr	166,44
	2 Landungen L..2	<u>26,40</u>
		502,36
	USt	<u>100,47</u>
		602,83
03.06.2009	M-GmbH:	
	Flug am 07.05.2009	

L..2 09:39 Uhr bis 10:37 Uhr	169,36
9 Landungen L..2	118,80
Flug am 11.05.2009	
L..2 08:07 Uhr bis 08:48	119,72
6 Landungen L..2	79,20
L..2 08:52 Uhr bis 09:16	70,08
6 Landungen L..2	<u>79,20</u>
	636,36
USt	<u>127,27</u>
	763,63
06.05.2009 M-GmbH:	
Flug am 08.04.2009	
L..2 11:50 Uhr bis 12:22 Uhr	93,44
6 Landungen L..2	79,20
Flug am 14.04.2009	
L..2 10:53 Uhr bis L..8 [Flugplatz 8] 12:01	198,56
L..8 12:01 Uhr bis L..2 12:16 Uhr	43,80
Landung L..2	13,20
Flug am 21.04.2009	
L..2 12:18 Uhr bis 15:50 Uhr	619,04
3 Landungen L..2	<u>39,60</u>
	1.086,84
USt	<u>217,37</u>
	1.304,21
01.04.2009 M-GmbH:	
Flug am 21.03.2009	
L..2 12:50 Uhr bis 15:07 Uhr	400,04
Landung L..2	<u>13,20</u>
	413,24
USt	<u>82,65</u>
	495,89

Mit weiterem **Vorhalt vom 23. November 2012** ersuchte der UFS betreffend Ausbildung zum Berufspiloten um Vorlage sämtlicher bis jetzt erworbener Schulungsnachweise.

Der Bw. legte mir E-Mail vom **3. Jänner 2013** eine "Ausbildungsbestätigung" der M. ohne Datum und Unterschrift vor, der zu entnehmen ist:

"Wir bestätigen hiermit, dass [der Bw.] in den Jahren 2007 bis 2009 die Kurse zur Wissens-erlangung für Berufspiloten bezahlt und besucht hat.

Die Ausbildung zum Berufspiloten hatte den IFR (Instrument Rating) und den CPL (Commercial Pilot Licence – Berufspilotenlizenz) Teil beinhaltet.

Inhalte der theoretischen Ausbildung waren:

- Luftrecht

- Flugzeugkunde
- Elektrotechnik
- Triebwerke
- Instrumente
- Masse und Schwerpunkt
- Flugleistung
- Flugplanung
- Menschliches Leistungsvermögen
- Meteorologie
- Allgemeine Navigation
- Funknavigation
- Flugbetriebsverfahren
- Aerodynamik
- Flugfunk

[Der Bw.] hat die notwendigen Kurse besucht, und die Lehrinhalte gemäß den damals geltenden Ausbildungsrichtlinien aufgenommen und dies auch durch abgelegte Vorprüfungen nachgewiesen.

Aufgrund dieser Vorprüfungen wurde [der Bw.] von uns die Prüfungsreife bestätigt, und er war damit berechtigt die entsprechenden Prüfungen zum Erwerb der jeweiligen Lizenz oder Berechtigung bei der Austro Control GmbH abzulegen."

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 16 Abs. 1 erster Satz 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 sind als Werbungskosten anzusetzen 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.

Der Bw. macht Aufwendungen für Umschulungsmaßnahmen für eine Tätigkeit eines Berufspiloten und somit für einen anderen Beruf als den bisherigen laut eigenen Angaben eines Softwarevermittlers (laut Fragebogen vom 13. September 2006) oder Prävention von Geldwäsche und Terrorismusbekämpfung (E-Mail vom 22. Oktober 2007) geltend.

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

Im Jahr 2007 sind € 2.772,92 berufungsgegenständlich. Für die Jahre 2008 und 2009 machte der Bw. weitere Werbungskosten (Aus- / Fortbildungskosten) als Berufspilot in Ausbildung bzw. sonstige Werbungskosten Pilot von € 4.586,84 und 3.757,83 geltend.

Der VwGH stellte im Erkenntnis vom 28.2.2012, 2009/15/0105, betreffend steuerlicher Anerkennung von Kosten der Umschulung zum Berufspiloten fest:

""§ 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 verlangt, dass eine Umschulungsmaßnahme auf die tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielt. Es ist ein konkret geplanter Zusammenhang der Bildungsmaßnahme mit nachfolgenden (Betriebs-)Einnahmen erforderlich. Es müssen Umstände vorliegen, die über eine bloße Absichtserklärung zur künftigen Einnahmeerzielung hinausgehen (vgl. Atzmüller/Herzog/Mayr, RdW 2004/581, 622, und Hofstätter/Reichel, EStG 1988, § 16 Abs. 1 Z 10 Tz 2 und § 4 Abs. 4 Z 7 Tz 2).

Für eine erwerbsorientierte Umschulung spricht es, wenn der Steuerpflichtige seine bisherige Tätigkeit aufgibt oder wesentlich einschränkt. Dass die steuerliche Berücksichtigung von Umschulungskosten auf diesen Fall beschränkt wäre, ergibt sich aber weder aus dem Wortlaut der Bestimmung noch führt eine am Zweck der Bestimmung orientierte Auslegung zu diesem Verständnis. Daher kann es nicht von entscheidender Bedeutung sein, ob die Umschulung zum Berufspiloten im Rahmen einer "integrierten Ausbildung" oder, wegen der berufsbedingt fehlenden zeitlichen Ressourcen, im Rahmen einer "modular strukturierten Schulung" erfolgt. Dies gilt jedenfalls dann, wenn die Ausbildung zum Berufspiloten unmittelbar an die Ausbildung zum Privatpiloten anschließt und die Umstände des Einzelfalles den Schluss zulassen, dass die (solcherart durchgehende) Ausbildung mit dem Ziel erfolgte, diesen Beruf auch tatsächlich auszuüben.""

Im zitierten Erkenntnis des VwGH vom 28.2.2012 war die Abzugsfähigkeit der Kosten zur Erwerbung des Privatpilotenscheines, der auch die Voraussetzung zur Erlangung des Berufspilotenscheines darstellt, streitgegenständlich. Im vorliegenden Fall hat der Bw. nach eigenem

Bekunden den Privatpilotenschein bereits zuvor erworben und macht nun Kosten zur Erlangung des Berufspilotenscheines geltend.

Nach dem Erkenntnis VwGH 28.2.2012, 2009/15/0105, ist es jedenfalls erforderlich, dass eine angestrebte Ausbildung mit dem Ziel betrieben wird, den angestrebten Beruf auch tatsächlich auszuüben. Ein Beweis dafür wäre gewesen, wenn der Bw. die Ausbildung zum Berufspiloten über die nachfolgenden Jahre ab 2007 zielstrebig fortgeführt hätte.

Zur Beweiserhebung dazu wurde daher der Bw. vom UFS zuletzt mit Vorhalt vom 23. November 2012 um Vorlage sämtlicher bis jetzt erworbener Schulungsnachweise ersucht.

Neben bereits zuvor vorgelegter Rechnungen über Fluggebühren und Treibstoff aus den Jahren 2007 bis 2009 sowie den Kurs Commercial Pilot Licence / Instrument Flight Rules bei der M-GmbH im Jahr 2007 legte der Bw. einzig mit E-Mail vom 3. Jänner 2003 die bereits oben wiedergegebene "Ausbildungsbestätigung" der M. vor, der jedoch nur Kursbesuche in den Jahren 2007 bis 2009 zu entnehmen sind.

Die vom Bw. vorgelegten Unterlagen enthalten für den Zeitraum 2007 bis 2012 hingegen kein Zeugnis über eine Prüfung oder Teilprüfung(en) zur Erlangung des Berufspilotenscheines.

Der Bw. betrieb somit eine Ausbildung zum Berufspiloten über den inzwischen vergangenen Zeitraum von sechs Jahren ohne Ablegung von Prüfungen nicht zielstrebig und setzte damit ein anderes Verhalten als der Beschwerdeführer in zitierten Erkenntnis VwGH 28.2.2012, 2009/15/0105, der laufend Prüfungen nachwies und den Privatpilotenschein (als Voraussetzung) und letztendlich auch den Berufspilotenschein innerhalb von vier Jahren in einem strukturierten und stetig betriebenen Ausbildungsweg erlangte.

Damit ist im Fall des Bw. ein konkreter Zusammenhang der geltend gemachten Kosten mit einer zu Einnahmen führenden Berufsausübung nicht gegeben.

Die in der mit E-Mail vom 3. Jänner 2003 vorgelegten "Ausbildungsbestätigung" der M. genannten "Vorprüfungen" zur "Prüfungsreife" – es wurde nicht angegeben, welche "Vorprüfungen" wann abgelegt wurden - ohne Absolvierung der zur Erlangung des Berufspilotenscheines erforderlichen Prüfungen bei der Austro Control GmbH sind nicht als Nachweis eines stetig betriebenen Ausbildungsweges zu beurteilen. Überdies sind in den Folgejahren nach 2009 keine weiteren Aktivitäten des Bw. zur erfolgreichen Erlangung des Berufspilotenscheines nachgewiesen.

Der Besuch der Kurse IFR (Instrument Rating) und CPL (Commercial Pilot Licence – Berufspilotenlizenz) bei einer Flugschule und das Absolvieren von Flugstunden über drei Jahre hinweg ohne weitere Aktivitäten in den nachfolgenden drei Jahren und ohne Ablegen auch

nur einer einzigen Prüfung im gesamten Zeitraum ist mangels stetig betriebenen Ausbildungsweges nicht als Umschulungsmaßnahme anzusehen, die zum Abzug von Werbungskosten führen würde.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 9. Jänner 2013