



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., Gde., Adr., vom 12. Mai 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Innsbruck vom 18. April 2006 betreffend Abweisung des Antrages auf Aufhebung der Einkommensteuerbescheide (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2003 und 2004 gemäß § 299 BAO entschieden:

1) Die Berufung betreffend die Abweisung des Antrages auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2003 wird als unbegründet abgewiesen.

2) Der Berufung betreffend die Abweisung des Antrages auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2004 wird stattgegeben.

Der angefochtene Bescheid betreffend Abweisung des Antrages auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2004 wird aufgehoben.

### **Entscheidungsgründe**

Der Berufungswerber war in den Streitjahren F und Busfahrer. Mit Schreiben vom 30. November 2005 beantragte er die Aufhebung der Einkommensteuerbescheide (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2003 und 2004 vom 3. Dezember 2004 und vom 22. März 2005 gemäß § 299 BAO. Begründend führte er aus, dass sich der Spruch der Bescheide als nicht richtig erweise; das Finanzamt habe die erklärten Werbungskosten für die Umschulung zum Berufspiloten (2003: 7.330,75 €; 2004: 4.868,77 €) nicht als Werbungskosten anerkannt.

Mit Bescheid vom 18. April 2006 wies das Finanzamt das Ansuchen um Aufhebungen der Einkommensteuerbescheide (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2003 und 2004 ab.

In seiner Berufung vom 12. Mai 2006 gegen den Abweisungsbescheid vom 18. April 2006 brachte der Berufungswerber Folgendes vor:

*„Lt. LStRI 358a ff sind Aufwendungen für Umschulungsmassnahmen dann abzugsfähig, wenn sie derart umfassend sind, dass sie einen Einstieg in eine neue berufliche Tätigkeit ermöglichen, die mit der bisherigen Tätigkeit nicht verwandt sind und auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen. Der Begriff Umschulung setzt voraus, dass der Steuerpflichtige eine Tätigkeit ausübt. Im Rahmen der Umschulung ist es nicht erforderlich, dass der Steuerpflichtige seine bisherige Tätigkeit aufgibt. Die angestrebte Tätigkeit muss aber zur Sicherung des künftigen Lebensunterhalts dienen oder zu einem wesentlichen Teil beitragen. Die Beweggründe für eine Umschulung können durch äußere Umstände 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. Spricht das Gesamtbild für das Vorliegen dieser Absicht, liegen Werbungskosten vor, und zwar auch dann, wenn die tatsächliche Ausübung des angestrebten Berufes letztlich scheitert, z.B. weil der Steuerpflichtige tatsächlich keinen Arbeitsplatz findet. Da Umschulungskosten auf eine künftige, noch nicht ausgeübte Tätigkeit abzielen, stellen sie begrifflich vorweggenommene Werbungskosten dar. Es müssen grundsätzlich Umstände vorliegen, die über eine bloße Absichtserklärung zur künftigen Einnahmenerzielung hinausgehen. Diese sind jedenfalls dann gegeben, wenn die Berufschancen oder Verdienstmöglichkeiten durch die Umschulung verbessert werden.“*

*„Das Gesetz sieht als Voraussetzung für die Anerkennung der Aufwendungen für die Umschulung als Werbungskosten eine derart umfassende Massnahme als Ganzes vor. Eine Aufteilung in nicht abzugsfähige (Ausbildung Privatpilotenschein) und abzugsfähige Aufwendungen (Ausbildung Berufspilotenlizenz) ist - auch bei einer Umschulung zu einem anderen Beruf - dem Gesetzeswortlaut nicht zu entnehmen. Der Werdegang eines jeden Berufspiloten beginnt zudem mit der Ausbildung zum Privatpilot (Private Pilot Licence PPL). Erst nach Erreichen einer bestimmten Anzahl von Flugstunden erlangt man die Voraussetzung, mit der Ausbildung zur Berufspiloten- (Commercial Pilot Licence CPL), begleitet von Instrumentenflug- (Instrument Flight Rules Rating IFR), Mehrmotor- (Multi Engine Rating ME) und Linienpilotenlizenz (Airliner Transport Pilot Licence ATPL), fortzusetzen. Die Lernziele des jeweiligen Abschnittes sind von Beginn an aufbauend und daher zwingend. Der Privatpilotenschein kann daher nicht als einzelner, von der Privatsphäre nicht zu trennender Flugschein betrachtet*

werden, sondern gehört im berufungsgegenständlichen Fall zur gesamten umfassenden Umschulungsmaßnahme.

Dem Vergleich, dass auch der Pkw-Führerschein gem. § 20 EStG 1988 nicht abzugsfähig ist, der Lkw-Führerschein aber sehr wohl als Werbungskosten Berücksichtigung findet, kann ich insofern nicht beipflichten, als dass nahezu jeder mündige Steuerpflichtige im Besitz der Lenkerberechtigung Klasse B ist und diese auch für das tägliche Leben unbedingt vonnöten ist, während man selbiges von der Haltung eines Privatpilotenscheines auf keinen Fall behaupten kann.

Unglücklich gewählt ist sicherlich auch der Begriff Privat-Pilotenschein, was in erster Linie auf Privatsphäre schließen lässt. Tatsächlich ist er jedenfalls bei der Ausbildung zum Berufspilot als Anfangsmodul, Grundstufe, oder wie immer man es benennen möchte, zu deklarieren und würde wohl weniger steuerlichen Anstoß liefern.

Hat der Gesetzgeber mit BGBl I 1999/106 ab 2000 Ausbildungskosten nur im verwandten beruflichen Tätigkeitsbereich zugelassen, so öffnete er mit dem Abgabenänderungsgesetz 2004 BGBl I 2004/180 ab dem Veranlagungsjahr 2003 die steuerliche Absetzbarkeit von Werbungskosten immens, indem er die Kosten für umfassende Umschulungen auch außerhalb der verwandten Tätigkeit zur Gänze als Werbungskosten anerkannte, um berufliche Höherqualifikationen und bessere Einkunftschancen zu unterstützen. Er hat dadurch eindeutig zu erkennen gegeben, dass er durch den Umschulungsbegriff den Einstieg in einen anderen Beruf steuerlich begünstigen will. U.a. belegen dies Beispiele wie das des Medizinstudenten mit der Tätigkeit als Taxifahrer oder aber auch das Zugestehen der Aufwendungen für die Ausbildung zum Landesskischullehrer als vorweggenommene Werbungskosten (UFS I GZ RV/0349-I/05, Landesskischullehrer als Vorstufe zum Staatlich geprüften Skilehrer).

Verwehrt man nun die Berücksichtigung der Aufwendungen des Privatpilotenscheines, so widerspricht dies eindeutig den Intentionen des Gesetzgebers.

Wurde einer Vorlage eines bisher eindeutig nach § 20 EStG 1988 eingestuften Mediationskurses vom UFS GZ RV/0102-I/04 stattgegeben, weil der VwGH in seiner Entscheidung vom 22.9.2005, 2003/14/0090 zum Ausdruck gebracht hat, dass eine begünstigte Bildungsmassnahme jedenfalls dann vorliegt, wenn die Kenntnisse im Rahmen der ausgeübten Tätigkeit verwertet werden können, dann ist diese Aussage meines Erachtens auch auf den Begriff der umfassenden Umschulung umzuwälzen. Die Kenntnisse aus der Ausbildung zum Privatpilot sind aufbauend und werden sowohl bei der Ausbildung zum Berufspilot als auch in der Berufspraxis verwertet.

Die abweisende Berufungsentscheidung RV/0530-G/05 (Dr. Csaszar) findet in meinem Fall insofern keine Anwendung, zumal der Pfl. nach der Aktenlage nicht vorhat, die Ausbildung zum Berufspiloten fortzusetzen und danach diesen Beruf auszuüben.

*Sehrwohl aber bekräftigt der gleichgelagerte Fall UFS RV/0144-W/05 meine Berufung, da ich meine völlige Absicht, den Beruf als Pilot auszuüben, von Anfang an und bereits mehrfach dargetan habe. So habe ich bereits etliche Bewerbungen an verschiedenste Flugunternehmen gesandt und bin von September bis November letzten Jahres in Boundary Bay in Canada viele Stunden, die für die Erlangung des Berufspilotenscheines nötig sind, geflogen. Dabei habe ich wichtige Erfahrungen, sowohl fliegerisch als auch fremdsprachlich (die internationale Flugsprache ist bekanntlich Englisch), gesammelt und kann dadurch einen großen Vorsprung bei den Selektionen erreichen. Zwischenzeitlich habe ich mit der Ausbildung zum Berufspilotenschein (CPL, IFR, ME) begonnen und will nach Beendigung die des Fluglehrers (Flight Instructor FI) anschließen und die ersten Einnahmen daraus sowie aus der Tätigkeit als Freelancer erzielen."*

*"Fest steht, dass ich alles unternehmen werde, um als Pilot eine Anstellung zu erhalten bzw. Einnahmen aus der Fliegerei zu erzielen. Sicherlich nachvollziehbar ist, dass sich sowohl meine Berufschancen als auch die Verdienstmöglichkeiten um ein Vielfaches verbessern. Hätte ich nicht die Absicht, die Fliegerei zum Beruf zu machen, würde ich solch hohe finanzielle wie zeitliche Investitionen nicht tätigen, weil ich mir diese nur als Hobby mit dem Gehalt als F keinesfalls leisten kann.*

*Darüber hinaus widerspricht es wohl jeglicher Lebenserfahrung, dass sich ein Steuerpflichtiger mit einem derartigen Kostenaufwand nur für die private Lebensführung weiterbildet, ohne Interesse, künftige Einnahmen aus dieser Umschulung anzustreben.*

*Der Auffassung in den Richtlinien, dass Werbungskosten vorliegen, auch wenn die tatsächliche Ausübung des angestrebten Berufes letztlich scheitert, z.B. weil der Steuerpflichtige tatsächlich keinen Arbeitsplatz findet, widerspricht die Aussage von Frau Dr. Lattner, Fachbereich, laut Aktenvermerk vom 5.4.2006 (gemailt am 7.4.2006), wenn sie meint, dass die Aufwendungen erst absetzbar sind, wenn Vertragsunterlagen des Steuerpflichtigen mit Flugfirmen(linien) vorgelegt werden, die ausreichend erkennen lassen, dass mit der Einkunftserzielung ernsthaft und mit Gewissheit zu rechnen ist.*

*Da aufgrund der Ausführungen ein Gesamtbild der Umschulung zum Berufspilot vorliegt, bitte ich um stattgebende Erledigung."*

Das Finanzamt legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Mit Schreiben vom 31. Jänner 2007 brachte der Berufungswerber ergänzend vor:

*"Eingangs darf ich anführen, dass ich mittlerweile nach der theoretischen auch die praktische Berufspilotenprüfung erfolgreich bestanden habe und nunmehr berechtigt bin, die Tätigkeit als Pilot gewerblich auszuüben und dass ich diese jetzt mit allem Nachdruck anstreben werde. Betreffend die andere Ansicht der Ausbildung zum Linienpilot führe ich nur als Beispiel die*

*Flugschule business flight school Salzburg an, welche, wie in der Beilage ersichtlich, eine Linienpiloten-Ab-Initio-Ausbildung (Airliner Transportation Pilot License, ATPL ab initio) anbietet. Es handelt sich hierbei um dieselbe Ausbildung, angefangen beim Privatpilotenschein über Funkerzeugnis, Berufspilotenschein und Instrumenten- inklusive Multi-engineering bis hin zum Linienpilotenschein, wie auch ich beschriftet habe bzw. wie sie jeder Berufspilot ebenso zu bewältigen hatte - nur unter anderem Namen!*

*Wenn also jemand bei den Werbungskosten anstelle von Privatpilotenausbildung den Begriff Linienpiloten-Ab-Initio-Ausbildung eingetragen hat, ist diese dann als umfassende Umschulung anstandslos anerkannt worden, während mir der Abzug deswegen verwehrt wird, weil ich eben nur Private Pilot License angeführt habe?*

*Hinsichtlich zwischenzeitlich ergangener Berufungsentscheidungen von Unabhängigen Finanzsenaten in ähnlich gelagerten, vergleichbaren Fällen geben mir nachstehende Anlaß zur Hoffnung auf Erledigung gegenständlicher Berufung in meinem Sinn.*

*Es ist einmal die Berufungsentscheidung UFSF, GZ RV/0220-F/06 vom 10.11.2006, in welcher der UFS die absolvierten Kursmodule "NLP-Resonanz-Practitioner" und "NLPResonanz-Master-Practitioner" als Teil der Ausbildungen zum "NLP-Resonanz-Coach", zum Lebens- und Sozialberater und zum "NLP-Resonanz-Trainer" als erwiesen ansieht und diese als umfassende Umschulungsmaßnahme im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 als abzugsfähige Werbungskosten bejaht.*

*Zum zweiten erwähne ich jene des UFSW, GZ RV/0813-W/05 vom 16.01.2006, in welcher der UFS eine spätere tatsächliche Berufsausübung als Shiatsu-Therapeutin nicht ausschließt und wegen der über mehrere Jahre dauernden Ausbildung zum Shiatsu-Trainer den streitgegenständlichen Bescheid zumindest vorläufig erläßt.*

*Zusammenfassend kommt man zum Ergebnis, dass allen drei aufgezeigten Ausbildungen, Linienpilot, NLP-Practitioner und Shiatsu-Trainer, einiges gemein ist: es gibt mehrere, auf sich aufbauende Ausbildungsmodule; die Zeit beträgt mehrere Jahre, bis man die Berechtigung erlangt, Einnahmen zu erzielen und ein abgeschlossenes Berufsbild vorweisen kann; sie ist mit sehr hohen Kosten verbunden.*

*Wie die ersten Module bei NLP-Practitioner und Shiatsu-Trainer zur umfassenden Umschulung als Gesamtbild hinzugerechnet werden, beantrage ich, den Privatpilotenschein als Anfangsmodul bei der Ausbildung zum Linienpilot genauso anzurechnen, wie es vom Gesetz vorgesehen ist."*

Mit einem weiteren Ergänzungsschreiben vom 21. November 2007 führte der Berufungswerber Folgendes aus:

*"Zunächst führe ich an, dass ich mittlerweile die Prüfung zum Linienpilot erfolgreich bestanden habe. Nach dem Besuch des multi-crew-cooperation-Kurses (MCC) nächste Woche*

*in Berlin bin ich ready entry für die Anstellung bei großen Airlines. Diese intensive Ausbildung macht niemand mehr nur zwecks des Hobbies. Ich strebe einen hauptberuflichen Job als Pilot an, habe mich bereits bei Firmen wie Tyrolean Airways, Tyrolean Jet Services, Welcome Air, Tyrolean Air Ambulance, Air Alps ua. beworben und einige Selektionen absolviert.*

*Damit erfülle ich nachhaltig und eindeutig alle Voraussetzungen des § 16 (1) Z. 10 EStG 1988, wenn Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen, als abzugsfähige Werbungskosten angeführt sind. Die Absicht, die Fliegerei beruflich ausüben zu wollen, habe ich von Anfang an und permanent kundgetan.*

*Für die bessere Dokumentation zeige ich die einzelnen Ausbildungsschritte noch einmal chronologisch auf:*

*Oktober 2003 bis Juli 2004: Ausbildung Privatpilotenschein (PPL) als Voraussetzung für die Berufspilotenausbildung (CPL)*

*13. Juli 2004: Prüfung PPL*

*Juli 2004 bis März 2006: Timebuilding als Voraussetzung, die Ausbildung CPL beginnen zu dürfen, u.a. in Canada*

*Frühjahr 2005: Schulung Funkerzeugnis AFZ u. Prüfung*

*Juni 2006 bis März 2007: Ausbildung CPL, Instrument rating (IR) u. Multi Engine (ME)*

*März 2007: Prüfung CPL, IFR + ME*

*Juni bis November 2007: Ausbildung Linienpilot (ATPL)*

*November 2007: Prüfung ATPL*

*November 2007: Multicrew-cooperation- Kurs (MCC)*

*Hinsichtlich des Jahres 2004 schicke ich grundsätzlich voraus und möchte ich mit Nachdruck betonen, dass ich die Werbungskosten wie in der Berufung angeführt zur Gänze beantrage.*

*Die Privatpilotenausbildung wurde mit der Prüfung am 13.7.2004 in Graz beendet, daher sind alle Ausgaben nach diesem Zeitpunkt der Ausbildung zum Berufspilot zuzuordnen (Ansammeln der erforderlichen Flugstunden). Für den Fall, dass wider Erwarten die Ausgaben den Privatpilotenschein betreffend nicht anerkannt würden, beantrage ich die Berücksichtigung dieser Werbungskosten ab dem 13.7.2004 als Umschulungsmaßnahme zum Berufspilot."*

Mit Schreiben vom 17. November 2008 legte der Berufungswerber einen Dienstvertrag, den er mit der Firma T / W abgeschlossen hat, vor und führte dazu aus:

*"Der Vollständigkeit halber möchte ich noch einige Entscheidungen anführen, die die Beurteilung eindeutig stellen sollen: UFSS GZ RV/0028-S/08 vom 21.4.2008; UFSI GZ RV/0412-1/06 vom 5.11.2007.*

*Interessant ist die Tatsache, dass die Ausbildung zum Berufspiloten eine Berufsausbildung iS des FLAG 1967 § 2 (1) b darstellt, das auch für den Erwerb des Privatpilotenscheins gilt, wenn*

*ein einheitlicher Ausbildungsverlauf gegeben ist.*

*Da nun Vertragsunterlagen des Steuerpflichtigen mit einer Flugfirma vorliegen, die ausreichend erkennen lassen, dass mit der Einkunftserzielung ernsthaft und mit Gewissheit zu rechnen ist, erfülle Ich alle Voraussetzungen und bitte, die Aufwendungen im gesamten Umfang als Umschulungskosten abzusetzen."*

In Beantwortung des Ergänzungsersuchen des Unabhängigen Finanzsenates vom 5. Februar 2009 legte der Berufungswerber weitere Unterlagen vor und brachte ergänzend Nachstehendes vor:

*"Zu Ihrem Einwand, dass der Privatpilotenschein von mir in meiner Freizeit - aus Freude am Fliegen - verwendet wurde, stelle ich wie folgt klar:*

*Sämtliche im Rahmen der Werbungskosten geltend gemachten Flüge stellen das Mindest-  
erfordernis an vorzuweisenden Praxisstunden für den Berufspilotenschein dar!*

*In diesem Zusammenhang verweise ich auf die gesetzliche Bestimmung (JAR-FCL):*

*JAR-FCL 1.155 Flugerfahrung und Anrechnung:*

*Der Bewerber für eine CPL(A), der nicht Absolvent einer durchgehenden Ausbildung ist, muss mindestens 200 Stunden als Pilot auf Flugzeugen mit einem von einem JAA-Mitgliedstaat erteilten oder akzeptierten Lufttüchtigkeitszeugnis nachweisen....*

*Darüberhinaus bitte ich zu bedenken, dass ich - wie Sie richtig feststellten - als B in der FV in Vollzeit tätig war; weiters übte ich eine Fahrtätigkeit bei den I (ua zur Finanzierung der Pilotenausbildung!) aus. Beide Tätigkeiten erforderten unter anderem ein hohes Maß an Konzentration (Personenbeförderung im Stadtverkehr). Angesichts beider ausgeübten Erwerbstätigkeiten und der notwendigen Flugstunden (nicht zu vergessen den Zeitaufwand für die theoretischen Unterrichtseinheiten und die in diesem Zusammenhang stehenden Stunden für das Lernen) blieb für "privates Flugvergnügen" überhaupt keine Zeit! Ich darf in diesem Zusammenhang darauf hinweisen, dass ich meine Umschulung zum Linienpilot in nur 4 Jahren - während meiner sonstigen beruflichen Tätigkeiten - absolviert habe und ich einen einheitlichen Ausbildungsverlauf vorzeigen kann. Jene Pilotenanwärter, welche über eine Airline (in Vollzeit!) ausgebildet werden, sind kaum in der Lage, den "Abschluss" in kürzerer Zeit fertigzustellen.*

*In Ihrem Schreiben wird weiters ein Vergleich mit dem Werbungskostenabzug für den Führerschein eines LKW-Fahrers angeführt. Meiner Meinung nach geht dieser Vergleich jedoch ins Leere, da wohl die Mehrzahl der Steuerpflichtigen ohnehin den PKW-Führerschein besitzt, um ihren täglichen Erledigungen (Einkäufe, Arztbesuche, Pendeln zur Arbeitsstätte, etc) nachzukommen und dieser somit für die Bewältigung der Lebensführung absolut notwendig ist.*

*Dagegen besitzt nur ein geringster Anteil der Bevölkerung überhaupt einen Pilotenschein. Und jener, der die Fliegerei als Beruf betreibt, ist noch einmal ein Bruchteil davon. Aber auch beim*

*Kostenvergleich ist Ihr Argument nicht schlüssig:*

*Während der Aufwand zur Erlangung eines PKW-Führerscheins sich um die € 1.000,-bewegt, liegen die Kosten für den Privatpilotenschein beim ca. 7-fachen ! Nicht zu vergessen sind die Ausfallraten; während nahezu alle antretenden Kandidaten den PKW-Führerschein erhalten, erfüllen im Pilotenbereich schon viele nicht die medizinischen Grundvoraussetzungen.*

*Meine Ausbildung zum Berufspilot ist ident mit der in der FLAG-Info beschriebenen Maßnahme und stellt eine Berufsausbildung iS des § 2 Abs 1lit b FLAG 1967 dar. Dies gilt eben auch für den Erwerb des Privatpilotenscheines, wenn ein einheitlicher Ausbildungsverlauf gegeben ist. Mit Schreiben vom 17.11.2008 wurde die entsprechende FLAG-Info bereits zitiert."*

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

§ 299 Abs. 1 bis 3 BAO idF des Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetzes (AbgRmRefG, BGBl. I Nr. 97/2002) lautet wie folgt:

*"1) Die Abgabenbehörde erster Instanz kann auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.*

*2) Mit dem aufhebenden Bescheid ist der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden.*

*3) Durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides (Abs. 1) tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung (Abs. 1) befunden hat."*

§ 299 BAO gestattet im Ermessen der Abgabenbehörde liegende Aufhebungen somit nur, wenn der Bescheid sich als nicht richtig erweist. Der Inhalt eines Bescheides ist nicht richtig, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht. Weshalb diese Rechtswidrigkeit vorliegt (etwa bei einer unrichtigen Auslegung einer Bestimmung, bei mangelnder Kenntnis des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes, bei Übersehen von Grundlagenbescheiden), ist für die Anwendbarkeit des § 299 Abs. 1 BAO nicht ausschlaggebend. § 299 Abs. 1 BAO gilt auch für "*dynamische*", also erst später erweisliche Unrichtigkeiten. Die Aufhebung setzt weder ein Verschulden der Abgabenbehörde noch ein Verschulden (bzw. ein Nichtverschulden) des Bescheidadressaten voraus. Lediglich bei der Ermessensübung könnte ausnahmsweise dem Verschulden der Behörde bzw. der Partei Bedeutung zukommen. Die Aufhebung setzt die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraus; die bloße Möglichkeit reicht nicht. Die Aufhebung wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit setzt grundsätzlich die (vorherige) Klärung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes voraus (vgl. Ritz<sup>3</sup>, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Tzen 9 ff zu § 299 BAO).



Im vorliegenden Fall ist zu beurteilen, ob den beiden Einkommensteuerbescheiden, deren Aufhebung der Berufungswerber beantragt hatte, der Mangel einer inhaltlichen Rechtswidrigkeit anhaftet. Lediglich im Fall einer derartigen Feststellung wäre die Abgabenbehörde im Rahmen ihres Ermessens dazu verhalten gewesen, eine Bescheidaufhebung nach § 299 BAO vorzunehmen.

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

Ein Zusammenhang mit konkreten Einnahmen ist nicht Voraussetzung. Werbungskosten können auch dann vorliegen, wenn die Aufwendungen im Zeitpunkt der Verausgabung auf die Vorbereitung und Aufnahme der Tätigkeit gerichtet sind, entsprechende Einnahmen aber erst in einem späteren Veranlagungsjahr anfallen (vgl. Doralt, EStG<sup>9</sup>, § 16 Tz 16).

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 sind Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten Tätigkeit oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit und Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen, als Werbungskosten abzugsfähig (die Umschulungen müssen umfassend sein, einzelne Kurse oder Kursmodule, die einen Berufsumstieg nicht sicherstellen, sind nicht abzugsfähig; vgl. Doralt, EStG<sup>9</sup>, § 16 Tz 203/4/2).

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 dürfen 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, bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden. Nicht abzugsfähig sind daher Bildungsmaßnahmen, die der privaten Lebensführung dienen, wie zB Kurse für Persönlichkeitsentwicklung, Sport, Esoterik usw. (vgl. Doralt, EStG<sup>9</sup>, § 16 Tz 203/5/1).

Der Berufungswerber hat im Zuge des Ermittlungsverfahrens dargetan, dass er mittlerweile die Umschulung zum Verkehrspiloten abgeschlossen und auch eine Anstellung gefunden hat. Der Berufungswerber ist ab 1. Jänner 2009 bei der T GmbH als Pilot angestellt (vgl. den Dienstvertrag vom November 2008). An dieser Stelle ist festzuhalten, dass der Berufungswerber eine *modular strukturierte* Schulung zum Verkehrspiloten abgeschlossen hat. Unter modularer Schulung ist die sequentielle Erlangung einzelner Lizenzen und/oder Berechtigungen zu verstehen; Zielgruppe solcher Kurse sind jene Bewerber, die schon Berechtigungen mitbringen bzw. Bewerber, die nur einzelne Berechtigungen erwerben wollen (vgl. <http://www.oels.at/>).

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates sind alle jene Kosten, die im Zusammenhang mit dem Erwerb der Lizenz für Berufspiloten [der Inhaber einer Berufspilotenlizenz hat die

Möglichkeit, gewerblich, entgeltlich Flüge zur Personen- und Frachtbeförderung durchzuführen; vgl. die Verordnung des Bundesministers für Verkehr, Innovation und Technologie über das Zivilluftfahrt-Personal (Zivilluftfahrt-Personalverordnung 2006 – ZLPV 2006), BGBl. II Nr. 205/2006, in der Folge kurz: ZLPV 2006] und der Lizenz für Verkehrspiloten (der Inhaber einer Verkehrspilotenlizenz hat die Möglichkeit, gewerblich, entgeltlich Flüge zur Personen- und Frachtbeförderung als verantwortlicher Pilot im Linien- oder Bedarfsverkehr durchzuführen; vgl. ZLPV 2006) stehen, als vorweggenommene Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 zu berücksichtigen. Das sind bezogen auf die Streitjahre die nachgewiesenen Kosten für das sog. Time Building (nach dem Erwerb des Privatpilotenscheins sind für die Berufspilotenberechtigung notwendige Flugstunden zu sammeln, vgl. ZLPV 2006; das sind konkret alle Einweisungs-, Lande- und Fluggebühren, die ab dem 13. Juli 2003 entstanden sind, mit Ausnahme der Landegebühr Flugplatz L Schulung PPL 03/04) und der Beitrag Aopa (Interessenverband für Piloten und Flugzeugeigentümer; vgl. <http://www.aopa.at/aopaintern.htm>); das sind somit vorweggenommene Werbungskosten in Höhe von 1.322,78 €.

Demgegenüber sind die Kaskoeinlage [welcher konkrete Zusammenhang zwischen der Kaskoeinlage (1.460,00 € bez. am 23.8.2004) und der Ausbildung zum Berufspiloten bestanden hat, hat der Berufungswerber trotz Ersuchens vom 5. Februar 2009 nicht dargetan] und alle Aufwendungen, die im Zusammenhang mit dem Erwerb der Lizenz für Privatpiloten (in der Folge kurz: PPL) stehen (analog zum B-Führerschein bei Erwerb eines C-Führerscheins hinsichtlich der Kosten für den B-Führerschein), nicht als vorweggenommene Werbungskosten zu berücksichtigen. Der Inhaber einer PPL ist nämlich berechtigt, als verantwortlicher Pilot oder Copilot auf Flugzeugen im nichtgewerbsmäßigen Luftverkehr (Privatflüge) ohne Entgelt tätig zu sein [vgl. § 28 der in den Streitjahren gültigen Verordnung des Bundesministeriums für Verkehr und Elektrizitätswirtschaft vom 1. Oktober 1958, betreffend das zivile Luftfahrtpersonal und die Zivilfluglehrer (Zivilluftfahrt-Personalverordnung), BGBl. Nr. 219/1958, in der Folge kurz: ZLPV]. Beim Privatpilotenschein tritt die private Verwertbarkeit, insbesondere der Freizeitwert beim Fliegen kleinerer Flugzeuge außerhalb der Berufsausübung und die Freude am Fliegen, nicht derart in den Hintergrund, dass das Aufteilungsverbot des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 nicht greifen würde (vgl. UFS 14.10.2008, RV/2854-W/08). Auch wenn durch den Besitz der PPL eine fachliche Voraussetzung zur Erlangung der Lizenz für Verkehrspiloten, nämlich ein Teil der praktischen Ausbildung, nachgewiesen werden kann, so ist der Erwerb der PPL nicht notwendigerweise eine Vorstufe für den Erwerb der Verkehrspilotenlizenz (vgl. BFH 27.5.2003, VI R 85/02; <http://www.watschinger.at/frameset.html?../flugschule/atpl.html>).

Zum Einwand des Berufungswerbers, dass aufgrund seiner Tätigkeit als F und der Fahrtätigkeit bei den I und angesichts des Zeitaufwandes für den theoretischen Flugunterricht und des Sammelns von notwendigen Flugstunden gar keine Zeit für "*privates Flugvergnügen*" geblieben sei, ist Folgendes zu sagen:

Selbst wenn während der Umschulung zum Verkehrspilot keine Zeit für private Flüge geblieben sein sollte, so lassen objektiv gesehen, die Aufwendungen für den Privatpilotenschein keinen überwiegenden beruflichen Zweck erkennen. Nach der allgemeinen Lebenserfahrung ist davon auszugehen, dass bei der Privatfliegerei grundsätzlich eine persönliche Neigung zum Flugsport im Vordergrund steht. Nach der Lebenserfahrung ist auch anzunehmen, dass der Privatpilotenschein - ähnlich wie der Pkw-Führerschein - auch in der Freizeit verwendet wird. Dafür, dass im gegenständlichen Fall auch der Berufungswerber eine persönliche Neigung zur Privatfliegerei hegt, sprechen jedenfalls der Umstand, dass der Berufungswerber tatsächlich mehr Flüge getätigt hat, als für den Erwerb der Privatpilotenlizenz erforderlich sind (vgl. § 29 ZLPV; wer sich um einen Privatpilotenschein bewirbt, muss nachweisen, dass er innerhalb der letzten zwölf Monate vor der Antragstellung Motorflüge von insgesamt wenigstens 40 Stunden Dauer ausgeführt hat; vgl. die über die Flugschule Z abgerechneten 40 Flugstunden, Landegebühen und Anfluggebühren und die zusätzlich vorgelegten Rechnungen zB des Flugsportvereins FO und des Zivilflugplatzes N vom 23.4.2004, vom 27.6.2004 und vom 23.4.2004 betreffend zusätzlicher Fluggebühren und Landegebühen) und die Tatsache, dass der Berufungswerber zB am 2. Mai 2008 am Fliegerausflug der Flugschule X, XX, nach Slowenien und Ungarn teilgenommen hat (vgl. <http://www.X.at/flug-xxx.php>; <http://www.X.at/flug-nach-xxx.php>; der Berufungswerber ist der x. von rechts).

Zum Vorbringen, dass einem Teil der Bevölkerung der Erwerb der PPL aus Kostengründen oder gesundheitlichen Gründen verwehrt bleibe, ist zu sagen, dass bei der Prüfung der Frage, ob Ausgaben vorliegen, die üblicherweise Kosten der privaten Lebensführung darstellen oder nicht, es nicht von Bedeutung ist, ob bestimmte Bevölkerungskreise aus gesundheitlichen oder finanziellen Gründen in der Lage sind, solche Kosten zu tragen oder nicht. Im Übrigen ist bestimmten Bevölkerungskreisen zB der Erwerb eines B-Führerscheines (vgl. den oben gezogenen Vergleich) auch verwehrt; weiters kann nicht gesagt werden, dass die Kosten, die dem Berufungswerber im Zusammenhang mit der Erlangung der PPL entstanden sind, derart hoch seien, dass eine private Veranlassung von vorneherein ausgeschlossen wäre; außerdem wird die Ausbildung zum Piloten auch ohne große Budgetbelastung mit einer monatlich verträglichen Rückzahlungsrate angeboten (vgl. <http://www.mfu.at/vorwort.htm>). Tatsache ist, dass österreichweit 123 Motorflugvereine bestehen, dass das Fliegen als der neue Trendsport gehandelt wird und alle Altersgruppen anspricht und dass entsprechend hoch auch die

Nachfrage bei den Flugschulen ist

(vgl. [http://www.gsv.cc/index.php?option=com\\_content&task=view&id=41&Itemid=60](http://www.gsv.cc/index.php?option=com_content&task=view&id=41&Itemid=60);

<http://www.aeroclub.at/>), welche den Privatpilotenschein zB folgendermaßen bewerben:

*"Ihr Weg zum Privatpilotenschein; Erfüllen Sie sich den Traum vom Fliegen und erfüllen Sie sich das schönste Hobby der Welt"* (vgl. <http://www.linzaviation.com/flugschule/ppl.php>).

*"Um ein Flugzeug als Privatpilot fliegen zu dürfen, benötigen Sie einen Privatpilotenschein PPL(A) mit einer Klassenberechtigung, geregelt in den JAR-FCL. Sie müssen kein besonderes fliegerisches Talent sein um die Ausbildung zu meistern. Fliegen ist im Prinzip nicht viel schwieriger und gefährlicher als Motorrad-Fahren"* (vgl. <http://www.piloten.at/ppl-ausbildung.html>).

Gegenständlich sind die Aufwendungen für den Privatpilotenschein keine Umschulungskosten, weil sie auch bei nicht berufstätigen Personen von allgemeinem Interesse sind und nicht derart umfassend sind, dass sie einen Einstieg in eine neue berufliche Tätigkeit ermöglichen. Der Privatpilotenschein ist auch dann nicht abzugsfähig, wenn er für einen Berufspilotenschein angerechnet wird (analog der Aufwendungen für B- und C Führerschein). Wird daher im Rahmen einer *modular strukturierten* Umschulung zum Berufspiloten der Privatpilotenschein erworben, sind die darauf entfallenden Aufwendungen *keine* Werbungskosten (vgl. dazu auch ARD 5825/11/2007).

Etwas anderes würde nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates aber gelten, wenn die Schulung zum Privatpiloten Teil der *durchgehenden* Schulung zum Erwerb der Verkehrspilotenlizenz ist (vgl. dazu auch den Hinweis des Berufungswerbers auf die FLAG-Info vom 7. November 2008, wonach auch der Erwerb des Privatpilotenscheines zur Ausbildung zum Berufspiloten im Sinne des FLAG 1967 gehöre, wenn ein einheitlicher Ausbildungsverlauf gegeben sei).

Die Ausbildung des Berufungswerbers zum Berufspilot und in weiterer Folge zum Verkehrspilot ist aber - entgegen der Ansicht des Berufungswerbers - mit dieser (auch in der FLAG-Info) beschriebenen Maßnahme nicht ident.

Der Berufungswerber hat sich – wie bereits oben festgehalten - auf modular strukturiertem Weg zum Verkehrspiloten umschulen lassen. Unter durchgehender oder auch integrierter Ausbildung ist aber eine durchgehende Schulung von den Grundsätzen des Fliegens bis hin zur theoretischen Linienpilotenprüfung zu verstehen. Diese Schulung kann auch ohne fliegerische Vorkenntnisse gestartet werden. Dieses kompakte Schulungspaket ist primär für jene Bewerber von Interesse, die einen zukünftigen Job im Cockpit eines Linienunternehmens anstreben und noch keine fliegerischen Vorkenntnisse mitbringen. Dieser kompakte, konsequente Weg führt direkt ohne zusätzliche Zwischenstufen zur Lizenz für Verkehrspiloten. Eine solche Ausbildung bietet zB die Verkehrspilotenschule der AUA an (vgl. <http://www.oels.at/>;

[http://www.aca.or.at/artikel/Ausbildung\\_Cockpit/detail001872.jsp?printview=1;](http://www.aca.or.at/artikel/Ausbildung_Cockpit/detail001872.jsp?printview=1;)

<http://www.aeronautx.at/assets/plugindata/pool/AbInitioEinstiegsmoeglichkeiten.pdf>). Während die Ausbildung in diesem Falle rund zwei Jahre dauert (vgl. <http://www.aca.or.at/ausbildung.html>), dauerte die Bildungsmaßnahme des Berufungswerbers im Übrigen doch wesentlich länger.

Im Falle der durchgehenden Schulung dient die Vermittlung von Kenntnissen und Fähigkeiten für den Erwerb der PPL nicht in erster Linie dazu, das Führen von (kleineren) Flugzeugen im nichtgewerblichen Luftverkehr zu ermöglichen. Die Schulung ist vielmehr Bestandteil der Ausbildung zum Linienpiloten und in diesem Rahmen notwendige Voraussetzung für den Erwerb der Verkehrspilotenlizenz. In steuerlicher Hinsicht wären im Falle einer durchgehenden Ausbildung zum Verkehrspiloten die gesamten Kosten dann einheitlich als Werbungskosten zu beurteilen (vgl. dazu BFH 30.09.2008, VI R 4/07).

Im gegenständlichen Fall hat sich der Berufungswerber aber nicht in einem vergleichbaren Schulungsverhältnis befunden; der Erwerb des PPL war nicht Teil einer durchgehenden Schulung zum Erwerb der Verkehrspilotenlizenz.

Mit seinem Berufungsvorbringen vermag der Berufungswerber somit eine inhaltliche Rechtswidrigkeit des Einkommensteuerbescheides für das Jahre 2003 vom 3. Dezember 2004 nicht aufzuzeigen, weshalb eine Aufhebung dieses Bescheides gemäß § 299 BAO nicht zulässig war. Die vom Finanzamt vorgenommene Abweisung des Antrages auf Bescheidaufhebung erweist sich somit insoweit (Einkommensteuer 2003) als richtig.

Aus den vorgenannten Erwägungen war jedoch eine inhaltliche Rechtswidrigkeit des Einkommensteuerbescheides 2004 vom 22. März 2005 gegeben und wäre in Ausübung des Ermessens - vor allem unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Gleichmäßigkeit der Besteuerung (vgl. VwGH 27.6.1989, 89/14/0113) und unter Berücksichtigung des Prinzips der Rechtsrichtigkeit [vom Verwaltungsgerichtshof als auch von der Verwaltungspraxis wird regelmäßig betont, dass dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit gegenüber dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit der Vorrang einzuräumen ist (vgl. VwGH 9.7.1997, 95/13/0124)] - eine diesbezügliche Aufhebung gemäß § 299 Abs. 1 BAO auch zu verfügen gewesen. Die gegenständlich vorzunehmende Änderung (Berücksichtigung von vorweggenommenen Werbungskosten in Höhe von 1.322,78 €) ist weder absolut noch in Relation zum festgesetzten Abgabebetrag geringfügig.

Eine Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2004 erfolgt trotz eines diesbezüglichen Antrages nicht, weil Gegenstand des Berufungsverfahrens lediglich der Bescheid war, mit dem der Antrag des Berufungswerbers auf Aufhebung der Einkommensteuerbescheide gemäß § 299 BAO abgewiesen worden ist.

Da § 299 Abs. 1 BAO nur den Abgabenbehörden erster Instanz das Recht einräumt, einen

Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufzuheben und gemäß § 299 Abs. 2 BAO mit dem aufhebenden Bescheid der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden, ist eine Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2004 ohne Neufestsetzung durch den Unabhängigen Finanzsenat nicht möglich und würde eine Neufestsetzung den Instanzenzug ohne gesetzliche Grundlage verkürzen. Das Finanzamt hat daher den rechtswidrigen Einkommensteuerbescheid 2004 gemäß § 299 BAO aufzuheben und einen neuen Sachbescheid zu erlassen (vgl. dazu UFS 27.7.2005, RV/0338-W/05; UFS 10.3.2006, RV/0001-F/06; Ellinger ua., BAO<sup>3</sup>, § 299 Anm. 21).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 27. März 2009