



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Klagenfurt
Senat 9

GZ. RV/0185-K/11

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des M.K., Angestellter, geb. xy, W.M., vertreten durch Dr. Elisabeth Freisinger, Rechtsanwältin, 6010 Innsbruck, Templstraße 32, vom 9. Dezember 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Kufstein Schwaz vom 10. November 2010 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2008 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die getroffenen Feststellungen sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

M.K. (in der Folge Bw.) ist seit dem Jahr 2001 technischer Angestellter bei der Fa. Arbeitgeberin (in der Folge Arbeitgeberin) und bezog aus dieser Tätigkeit im Streitjahr 2008 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in der Höhe von brutto € 35.668,53.

Mit elektronisch beim Finanzamt eingebrachter Erklärung von 30. April 2010 beantragte der Bw. u.a. die Anerkennung von Reisekosten von € 2.807,20 und von Aus-/Fortbildungskosten von € 55.739,94 als Werbungskosten.

In der Folge legte der Bw. am 13. Juli 2010 über Aufforderung des Finanzamtes vom 5. Juli 2010 folgende Unterlagen vor:

Aufstellung Werbungskosten Verkehrspilotenausbildung 2008:

Ausbildungskosten F. F.	Rechnung vom 3.3.2008 Rechnung vom 3.3.2008	€ 40.000,00 € 15.000,00
Gebühren Prüfungsgebühr PPL- Theorieprüfung ACG Prüfungsgebühr Fernmeldebüro AFZ Sprechfunkzeugnis	Rechnung vom 11.8.2008 Rechnung vom 10.10.2008	€ 44,00 € 114,94
Medizinische Gutachten A B C D E	1.4.2008 1.4.2008 1.4.2008 30.4.2008 22.7.2008	€ 161,00 € 100,00 € 130,00 € 130,00 € 60,00
Fahrtkosten Bis 30.6.2008 ab 31.7.2008	4160 km 2920 km	€ 1.580,80 € 1.226,40
Summe		€ 58.547,14

Dieser Aufstellung schloss der Bw. zwei Rechnungen vom 3. März 2008 der F. GesmbH (in der Folge Flugschule bezüglich ATPL „ab initio“ Ausbildung lt. gesonderter Vereinbarung 1/2 und lt. gesonderter Vereinbarung 2/2) samt Einzahlungsbestätigungen vom 20. März 2008, Schreiben der AC vom 11. August 2008 über die Privatpilotenprüfung inklusive Prüfungstaxe von € 44,00, mit „Fahrtenbuch“ übertitelte Aufstellung der Fahrtkosten zwischen dem Wohnort des Bw. und dem Ausbildungsort in Salzburg in der Zeit vom 5.4.2008 bis einschließlich 24.10.2008 sowie Schreiben des Fernmeldebüros für Tirol und Vorarlberg vom 10. Oktober 2008 betreffend die Voraussetzungen zur Erlangung des allgemeinen Sprechfunkzeugnisses für den beweglichen Flugfunkdienst. Weiters Schreiben einer Wiener Rechtsanwaltskanzlei vom 30. Juli 2010 in der Konkursangelegenheit der Fa. Y SchulungsGesmbH (gegenständliche Flugschule), in dem (aus Sicht Mitte 2010) angeführt ist,

dass die Konkursgläubiger (darunter auch der Bw.) nicht mit einer Quote rechnen können.

Der Bw. schloss auch die Zahlungsbelege bei.

In seiner Stellungnahme vom 20. August 2010 gab der Bw. als Beweggründe für den Beginn der Ausbildung zum Verkehrspiloten vor allem bessere Berufschancen und Verdienstmöglichkeiten an, private Motive schließt er auf Grund der hohen Kosten bzw. langen und intensiven Ausbildung aus. Vom Arbeitgeber werden keine Ersätze geleistet. Der Bw. ist als technischer Angestellter in der Qualitätssicherung in einem aufrechten Dienstverhältnis tätig, sein Arbeitsplatz ist nicht gefährdet. Nach Angaben des Bw. hat seine Arbeitgeberin in letzter Zeit (2008/2009) hunderte Mitarbeiter abgebaut und ist dieser Prozess noch nicht beendet, sodass auch dieser Aspekt eine Rolle spielt. Die Ausbildung zum Verkehrspiloten hat er 2008 mit einer Dauer von mindestens drei Jahren (berufsbegleitend eher länger) begonnen und auf Grund des Konkurses der Ausbildungsfirma derzeit unterbrochen. Die Ausbildung wird nach derzeitigem Stand – vor allem aus finanziellen Gründen - nicht weiterverfolgt. Die angefallenen Kosten sind fremdfinanziert und wurden/werden in Form von Rückzahlungen.

Die Veranlagung zur Einkommensteuer für das Jahr 2008 erfolgte ohne Ansatz der vorhin genannten Kosten mit Bescheid vom 10. November 2010. Begründend wurde darin angeführt, dass bei Umschulungsmaßnahmen grundsätzlich Umstände vorliegen müssen, die über eine bloße Absichtserklärung zur künftigen Einnahmenerzielung hinausgehen würden. Derartige Umstände (wie Arbeitslosigkeit, konkrete Gefährdung der weiteren Einkunftszielung im bisherigen Beruf) liegen nicht vor. Die Ausbildung zur Erlangung des Privatpilotenscheines (laut Schreiben der Austro Control (in der Folge AC) vom 11. August 2008) ist von allgemeinem Interesse und nicht derart umfassend, dass ein Einstieg in eine neue berufliche Tätigkeit möglich ist. Dies gilt auch dann, wenn die Bildungsmaßnahmen für den Privatpilotenschein auf den Berufspilotenschein angerechnet werden bzw. der Privatpilotenschein Grundvoraussetzung für die Ausbildung zum Berufspiloten darstellt (nichtabzugsfähige Kosten im Sinne des § 20 Einkommensteuergesetz 1988).

Mit Eingabe vom 6. Dezember 2010, beim Finanzamt eingelangt am 9. Dezember 2010, erhob der Bw. Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2008. Darin führte er an, dass folgende Ausbildungsschritte zur Erlangung des Verkehrspilotenscheines erforderlich sind: Privatpilot (PPL)-Instrumentenflugberechtigung (PPL-IFR)-Berufspilot (CPL)-Verkehrspilot (ATPL). Der Verkehrspilot am Ende dieser Ausbildungskette bedingt alle vorhergehenden Ausbildungen und im Rahmen der Ausbildung bei der Fa. F. wurden die Kosten für die gesamte Verkehrspilotenausbildung („ATPL ab initio“) vom Bw. vorgestreckt (fremdfinanziert). Inklusive der Fahrtkosten – die Ausbildung hat leider in Salzburg stattgefunden – handelt es

sich bei diesen Kosten um vorweggenommene Werbungskosten gemäß § 16 EStG 1988 (Rz 230 LStR). Die Beweggründe für die Umschulung können durch äußere Umstände hervorgerufen werden; der Bw. legt eine Bestätigung seines Arbeitgeberin vor, in der die konkrete Gefährdung seiner weiteren Einkunftszielung im bisherigen Beruf beschrieben wird. Eine Neuorientierung war in seinem Fall notwendig; seine Absichten hat er bereits ausführlich dargelegt. Werbungskosten liegen auch vor, wenn die tatsächliche Ausübung des angestrebten Berufes scheitert; der Konkurs der Ausbildungsfirma ist für ihn nicht absehbar gewesen, die Ausbildung wurde nur aus diesem Grund abgebrochen und ist für den Bw. sehr bedauerlich. Was die Situation der Luftfahrt in dieser Zeit betrifft, legt er nur einen kurzen Auszug aus einem Luftfahrmagazin bei, mit dem von der F. dazumal geworben wurde. Zum Abschluss weist er noch auf eine UFS-Entscheidung hin, in der festgehalten ist, dass bei der Pilotenausbildung alle Ausbildungsschritte notwendig sind. Volkswirtschaftlich sieht er auch die Notwendigkeit, dass Aufrufe wie jener in der genannten Entscheidung wahrgenommen werde, weil nicht jeder bereit ist, für diese lange Ausbildung so viel Zeit und Geld zu investieren. Als Privatvergnügen kann die Umschulung oder Ausbildung nicht bezeichnet werden, eine hauptberufliche Anknüpfung liegt klar auf der Hand; seine Umschulungsmaßnahmen zielten auf die tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes ab.

Dieser Eingabe schloss der Bw. eine Bestätigung seiner Arbeitgeberin vom 23. November 2010 folgenden Inhaltes an: „Wir bestätigen hiermit, dass der Bw. in unserem Unternehmen im Geschäftszweig „Technik/Produktion“, Bereich „Qualitätssicherung“ beschäftigt ist. Der Bw. ist im Rahmen seiner Tätigkeit für das Qualitätsmanagement von Zukaufsteilen und die Wareneingangskontrolle für unser Konsumgütergeschäft zuständig. Ausgelöst durch die weltweite Finanz- und Absatzkrise und schwerwiegenden Veränderungen im Wettbewerbsumfeld war unser Unternehmen im Zeitraum zwischen November 2008 und Dezember 2009 gezwungen, deutliche Einsparungen vorzunehmen. In diesem Zusammenhang mussten bedauerlicherweise insgesamt 1800 Arbeitsplätze am Standort W. abgebaut werden. Vorwiegend betroffen waren dabei Arbeitsplätze im Geschäftszweig „Technik und Produktion“. Auch innerhalb der „Technischen Qualitätssicherung“, jenem Bereich, in den der Bw. tätig ist, mussten Arbeitsplätze aufgelassen werden. Unter anderem war dies damit begründet, das Produktionsaufgaben im Bereich des Konsumgütergeschäfts – und somit auch das damit zusammenhängende Qualitätsmanagement von Zukaufsteilen und die Wareneingangskontrolle – ausgelagert werden sollten. Insofern war der Arbeitsplatz des Bw. und die daraus resultierende Einkommenserzielung konkret gefährdet.“

Der vom Bw. in seiner Eingabe unter der Überschrift „Training – Himmlische Chancen“ in der Zeitschrift „Aeromarkt“ vom Dezember 2007 erschienene Artikel enthält Folgendes: „Pilotenmangel – Northwest Airlines sagt Hunderte Flüge ab/Pilotenmangel zwingt Swiss-

Flieger zu Boden. Schlagzeilen wie diese kennzeichnen die aktuellen Sorgen vieler Airlines und Flugzeughersteller und schrecken Passagiere ab. Auch ganz ohne Streiks bleiben Flugzeuge stehen - Do it yourself – wer selber fliegen kann, ist im Zweifel schneller am Ziel. Piloten werden weltweit gesucht. Wer beruflich fliegen will, dem bieten sich derzeit bessere Chancen als jemals zuvor. Nicht nur bei den Luftgesellschaften, sondern auch in der Business Aviation und beim Militär wird nach qualifiziertem Cockpitpersonal gefahndet. Vor allem asiatische Airlines locken mit hohen Löhnen und etlichen Privilegien, Bis 2017 müssen jährlich über 15.000 bis 17.000 Pilotenstellen neu besetzt werden, schätzt der Weltverband der Pilotengewerkschaften International Federation of Airline Pilots Association (ifalpa). Im langjährigen Durchschnitt wurden dagegen bisher nur rund 5.000 neue Piloten pro Jahr benötigt.“

Mit Vorhalt des Finanzamtes vom 14. Jänner 2011 wurde der Bw. um Vorlage des Ausbildungsvertrages mit der Flugschule sowie um Bekanntgabe der Ausbildungsinhalte, der Dauer der Ausbildung und der Kosten, um Bekanntgabe welche Berechtigungen erworben worden seien, um Vorlage allfälliger Zeugnisse und welche Ausbildungsmodule ab 24. Oktober 2008 (Ende der Fahrtaufzeichnungen) noch gemacht wurden, weil der Konkurs der Firma erst im Jahre 2010 erfolgt ist.

Der vorgelegte Ausbildungsvertrag ATPL (L i n i e n p i l o t e n a u s b i l d u n g ab initio) zwischen der F. GesmbH (in der Folge Flugschule/FS) und dem Bw., abgeschlossen am 29. Februar 2008, hat folgendem Inhalt: „Die Schule übernimmt die Ausbildung des Schülers zum Erwerb der n.a. Berechtigungen auf der Grundlage des abgeschlossenen Vertrages, der Ausbildungsbedingungen und der gesetzlichen Vorschriften, Richtlinien, Bescheide und Erlässe. Ausbildungsbereiche/Ausbildungsinhalte und Umfang zur ATPL-ab initio Ausbildung: Theorielehrgang ATPL ab initio beinhaltet u.a. die kompletten Ausbildungsbereiche für die Privatpilotenausbildung (PPL), die Funksprechausbildung (AFZ), die Instrumentenflugausbildung (IFR), die Berufspilotenausbildung (CPL), die Linienpilotenausbildung (ATPL) sowie die MCC-Ausbildung; Briefings vor und nach den praktischen Ausbildungen; Skripten, Lehrbücher, Lehrmaterialien, Karten und Navigationshilfen; Computer Based Training sowie Videotraining; diverse Flugstunden mit verschiedenen Flugzeugen inklusive Fluglehrer; Prüfungsflüge im Umfang von 10 Stunden; Prüfungsvorbereitungen, Progress Checks und Vorprüfungen, Ausbildungsnebenkosten für Verwaltung und Administration (Verwaltungsgebühren): Führen der Lebenslaufakte, EBE, Sicherheitsausweis am Flughafen Salzburg, Parkmöglichkeiten an den Schulungsbereichen, F. Infrastruktturnutzung, Internet-Plattform „F.-Aktiv-Page“ mit Luftfahrzeugreservierungssystem, Prüfungsanmeldungen und Behördenabwicklungen.“

Der Bw. legte außerdem noch zwei Bestätigungen der AC bei, nach der er die theoretische und praktische Ausbildung zum Erwerb der Lizenz/Instrumentenflugberechtigung im Jahre 2008 (von April bis Juli bzw. am 5. September) abgelegt, die theoretische Prüfung für den Privatpilotenschein bestanden hat und weiters das ihm am 24. Oktober 2008 ausgestellte allgemeine Sprechfunkzeugnis in Ablichtung vor. Dazu gab er mit Schreiben vom 14. Februar 2011 bekannt, dass das Allgemeine Sprechfunkzeugnis bereits für die Ausübung einer Tätigkeit als Linienpilot gültig gewesen wäre, die theoretische Prüfung mit einem Prüfungsergebnis von nahezu 99% abgelegt wurde, was für seine Lernbereitschaft spricht. Mit Ende des Jahres 2008 wurde allerdings die wirtschaftliche Lage seiner Arbeitgeberin immer angespannter, oberste Priorität war der Erhalt seines Arbeitsplatzes. Ein Fortsetzen der Ausbildung war ohne sein regelmäßiges Einkommen absolut unmöglich, da er laufende Kredite für sein Haus und die fremdfinanzierten Ausbildungskosten abzustatten hatte.

Mit Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 28. Februar 2011 wurde die Berufung des Bw. als unbegründet abgewiesen. Der gesonderten Begründung ist dabei Folgendes zu entnehmen: Die strittigen Aufwendungen stehen in keinem Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten Tätigkeit als technischer Angestellter in der Qualitätssicherung oder einer damit verwandten Tätigkeit. Der Privatpilotenschein berechtigt lediglich zur unentgeltlichen und nicht gewerbsmäßigen Führung bestimmter Flugzeuge. Die gewerbliche und berufliche Ausübung des Berufes Pilot mit dem Privatpilotenschein ist daher unzulässig und unmöglich. Nach der Aktenlage ist die Ausbildung auch 2008 unterbrochen und wurde nicht weiter fortgesetzt. Die Ausbildung zielte daher nicht auf die tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes ab. Bei den Ausgaben und Aufwendungen zur Erlangung des Privatpilotenscheines handelt es sich nach der Auffassung der Abgabenbehörde erster Instanz vielmehr um typische nicht abzugsfähige Ausgaben der Lebensführung.

Mit Eingabe vom 5. April 2011, beim Finanzamt eingelangt am 6. April 2011 beantragte der Bw. im Wege seiner steuerlichen Vertreterin die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Darin führte er aus, dass er im Jahr 2008 mit der Ausbildung zum Linienpiloten mit der Unterzeichnung des Ausbildungsvertrages am 29. Februar 2008 begonnen und im Jahr 2008 auch die Gesamtkosten bezahlt hat. Laut diesem Ausbildungsvertrag sind die Privatpilotenausbildung, die Funksprechausbildung, die Instrumentenflugausbildung, die Berufspilotenausbildung, die Linienpilotenausbildung und die MCC-Ausbildung zu absolvieren. Der Privatpilotenschein ist Mindestvoraussetzung für die Zulassung zur theoretischen Linienpilotenausbildung und somit Voraussetzung für die weitere Ausbildungskette (s. auch UFS-Entscheidungen GZen. RV/0281-L/05 vom 1.2.2006, und RV/2153-W/08 vom 23.9.2009) und war nicht Endziel des Bw. Gemäß § 37 ZLPV, BGBI. Nr. 219/1958, ist Voraussetzung für einen Berufspilotenschein 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 im Besitz einer gemäß den Bestimmungen des JAR-FCL erteilten oder anerkannten CPL sein, eine Instrumentenflugberechtigung für mehrmotorige Flugzeuge besitzen und über eine Ausbildung in der Zusammenarbeit der Flugbesatzung verfügen muss. Es handelt sich bei dieser Ausbildung um eine Stufenausbildung, es sind die unteren Teile der Ausbildung zu absolvieren, um die höhere Stufe der Ausbildung absolvieren zu können. Ohne den Privatpilotenschein ist keine Berufspiloten- und Linienpilotenausbildung möglich. Das bedeutet für den konkreten Fall, dass der Privatpilotenschein zwingend ein Teil des Berufspilotenscheines ist und die Ausbildung zum Berufspiloten eine umfassende, zeit- und kostenintensive Ausbildung darstellt, die nicht mehr mit persönlichen Neigungen in Verbindung gebracht werden kann. Durch die Unterzeichnung des Ausbildungsvertrages zum Linienpiloten ist von Anfang an festgestanden, dass die Linienpilotenausbildung und nicht die Privatpilotenausbildung angestrebt wird. Die Berechtigung zum Privatpiloten ist unabdingbare Voraussetzung für die Ausbildung zur Erlangung der ATPL, ist als Teil dieser Ausbildung anzusehen und damit einheitlich mit dieser zu beurteilen. Der Bw. hat im Jahr 2008 den Privatpilotenschein erfolgreich abgeschlossen, Im Jahr 2009 hat er eine unvorhergesehene Ausbildungspause einlegen müssen, da die wirtschaftliche Lage bei seinem Dienstgeber immer angespannter wurde. Der Bw. hat sich intensiv um die Erhaltung seines Arbeitsplatzes kümmern müssen, um ihn nicht zu verlieren. Er hat die sehr zeitintensiven Umschulungsmaßnahmen kurzfristig zurückstellen müssen. Der Verlust seines Arbeitsplatzes zu diesem Zeitpunkt hätte auf Grund der hohen Verpflichtungen aus den Ausbildungskosten und der Besteitung des Lebensunterhaltes zu einer wirtschaftlichen Katastrophe geführt. Nach der Besserung der Lage bei seinem Arbeitgeber im Jahr 2010 hat er die Ausbildung weiterführen wollen. Diese zwingend vorgenommene Unterbrechung war seitens der Ausbildungsstätte möglich, weil es nicht vorgeschrieben ist, die Ausbildung in einer bestimmten Zeit zu absolvieren. Erfahrungswerte zeigen, dass die Ausbildung berufsbegleitend ca. 3 Jahre dauert und der Bw. die Ausbildung nicht vor Anmeldung des Konkurses der Ausbildungsfirma hätte abschließen können. Der Konkurs ist für den Bw. nicht vorhersehbar gewesen, die Ausbildung wurde zwangsläufig abgebrochen. Die Flugschule hat den Flugbetrieb eingestellt und mit 7. Mai 2010 ihre Zahlungsunfähigkeit angemeldet. Hätte der Bw. tatsächlich nur den Privatpilotenschein absolvieren wollen, hätte der den gegenständlichen Ausbildungsvertrag nicht unterzeichnet. Er hat Kosten für die Ausbildung zum Linienpiloten von € 55.000,00 bezahlt, die Ausbildung zum Privatpiloten hat € 10.000,00 betragen. Die erheblichen Kosten sind vom Bw. mit Fremdmitteln bezahlt worden, die Umschulungsmaßnahme wurde daher bewusst eingegangen und zielte konkret auf die

Ausübung eines anderen Berufes ab. Das Ziel war die Ausbildung zum Linienpiloten bzw. der diesbezügliche Pilotenschein und nicht der Privatpilotenschein.

Einer Mitteilung des Bw. vom 22. Juni 2012 zu Folge hat er keine Flugstunden absolviert und somit den Privatpilotenschein nicht genutzt. Die Gläubiger und somit auch der Bw. haben im Konkursverfahren kein Quote erhalten; hinsichtlich der beantragten Arztkosten legte der Bw. am 19. Juli 2012 das Gutachten eines Augenarztes vom 22. Juli 2008 vor, nach dem ihm Tauglichkeit nach JAR (Flugtauglichkeit) bescheinigt wurde.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im gegenständlichen Fall steht fest, dass der Bw. neben seinem Beruf als technischer Angestellter seit 2001 bei seiner Arbeitgeberin am 29. Februar 2008 eine Linienpilotenausbildung bei der Flugschule in Angriff genommen hat und für diese im Voraus Beträge von € 40.000,00 und € 15.000,00 am 20. März 2008 zur Überweisung brachte. Im Rahmen dieser Ausbildung absolvierte der Bw. die theoretischen Prüfungen für den Privatpilotenschein (PPL-JAR) und zum Erwerb der Lizenz/Instrumentenflugberechtigung jeweils am 5. September 2008 und wurde ihm auf Grund der Prüfung in den Sonderbestimmungen für den beweglichen Flugdienst und für die Flugfunknavigation am 24. Oktober 2008 das „Allgemeine Sprechfunkzeugnis“ ausgestellt.

Die vom Bw. geltend gemachten Kosten (s.o. sowie weitere Kosten wie Fahrtkosten etc. von € 3.547,74) stehen der Höhe nach außer Streit. Strittig hingegen ist, ob diese Kosten vom Grundsätzlichen her als Werbungskosten Berücksichtigung finden können. Dies insbesondere unter dem Gesichtspunkt, dass der Bw. seine Ausbildung bei der Flugschule nach dem 24. Oktober 2008 nicht weiterverfolgt hat bzw. zufolge Konkurses der Flugschule im Jahr 2010 auch nicht weiterverfolgen konnte.

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Nach § 16 Abs. 1 Z 10 leg.cit. in der für die Streitjahre geltenden Fassung zählen dazu auch Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit und Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen.

Hingegen dürfen nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung nicht abgezogen werden, 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.

Aus dem Gesetzestext ist die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für Umschulungsmaßnahmen als Werbungskosten dann gegeben, wenn die Umschulungsmaßnahmen einerseits derart umfassend sind, dass sie den Einstieg in eine neue berufliche Tätigkeit, die mit der bisherigen Tätigkeit nicht verwandt ist, ermöglichen und andererseits auf die tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen (z.B. Ausbildung einer Arbeitnehmerin aus dem Druckereibereich zur Krankenpflegerin).

Bei Umschulungsmaßnahmen ist es nicht erforderlich, dass der Steuerpflichtige im Zeitpunkt der Bildungsmaßnahme berufstätig ist, er muss aber eine Berufstätigkeit ausgeübt haben (vgl. Doralt, EStG-Kommentar, § 16 Rz 302/4/2).

Die Beweggründe für eine Umschulung können durch Umstände (wirtschaftlich bedingte Umstrukturierung des Arbeitgebers/Betriebsschließungen) hervorgerufen werden, in einer Unzufriedenheit im bisherigen Beruf gelegen sein oder einem Interesse an einer beruflichen Neuorientierung entspringen. Der Zweck der Umschulung muss allerdings 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. Je mehr sich hingegen eine Umschulung nach der Verkehrsauffassung auch zur Befriedigung privater Interessen bzw. Neigungen eignet, desto höher muss die Intensität der Nachweisführung oder Glaubhaftmachung sein (vgl. Atzmüller/Lattner in Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke, MSA EStG, § 16 Anm. 142f).

Nach der Rz. 358a LStR gilt als berufliche Tätigkeit jede Tätigkeit, die zu Einkünften führt, somit auch Hilfstätigkeiten oder fallweise Beschäftigungen. Die LStR entscheiden sich damit für eine großzügige Interpretation des Begriffes „Umschulung, die immer schon dann vorliegt, wenn eine zu Einkünften führende Tätigkeit ausgeübt wird (wurde), mag sie auch bloß vorübergehend oder untergeordnet sein“. Eine Bestätigung dieser Auslegung findet sich auch im VwGH-Erkenntnis vom 15.9.2011, 2008/15/0321; abzugsfähig sind die in Rede stehenden Aufwendungen allerdings nur dann, wenn sie „zur Sicherung des künftigen Lebensunterhaltes beitragen können“ und daher „künftiges Steuersubstrat darstellen“, womit Aufwendungen für nicht erwerbsorientierte Tätigkeiten oder für in den Bereich der Liebhaberei fallende Betätigungen ausscheiden.

Der Unabhängige Finanzsenat hat sich in einer Reihe von Entscheidungen mit der Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für die Erlangung der Voraussetzungen als Berufspilot bzw. Linienpilot tätig zu werden, auseinandergesetzt und dabei auch die rechtlichen Rahmenbedingungen, die in Fällen wie diesen zum Tragen kommen, beleuchtet (vgl. GZen. RV/3489-W/09 und RV/2456-W/10). In den angeführten Entscheidungen wurde der

Standpunkt vertreten, dass die Privatpilotenausbildung einer steuerlichen Abzugsfähigkeit – bei Zutreffen der vorhin angeführten Voraussetzungen - dann zugänglich ist, wenn sie als Teil der Ausbildung zum Linienverkehrspiloten anzusehen bzw. unabdingbare Voraussetzung für die Ausbildung zur Erlangung der Linienpilotenberechtigung ist.

Im gegenständlichen Fall steht unzweifelhaft fest, dass die Erlangung der Berechtigung als Linienpilot tätig zu werden, unabdingbar an die vorherige Absolvierung der im gegenständlichen Ausbildungsvertrag genannten Ausbildungen (z.B. zum Privatpiloten und zum Berufspiloten) und deren erfolgreichen Abschluss gebunden war und diese Ausbildungsteile daher Voraussetzungen für die Erlangung der Linienpilotenberechtigung darstellen. Der Unabhängige Finanzsenat schließt sich somit auch im gegenständlichen Fall der in den angeführten Entscheidungen vertretenen Auffassung an, dass auch die Privatpilotenausbildung als Teil einer umfassenden und zu einem eigenständigen Beruf führenden Ausbildung grundsätzlich für einen steuerlichen Abzug in Betracht kommt.

Wenn man im gegenständlichen Fall vorerst die Motivation des Bw., einen neuen Beruf zu ergreifen, durchleuchtet, so findet sein Vorbringen, dass die Arbeitsplätze bei seiner Arbeitgeberin gefährdet waren bzw. sind, in zahlreichen Presseartikeln der Jahre 2008 und 2009 seine Bestätigung, so z.B. am 29. April 2008 in „Die Presse“ unter der Überschrift „Arbeitgeberin: Zittern um Arbeitsplätze“ in der die Angst der 6.700 Mitarbeiter vor Kündigungen angeführt ist und der Betriebsrat von angespannter Stimmung spricht, weiters am 10. September 2008 und 26. Oktober 2008 in „News“, wo einerseits unter der Überschrift „Wieder 290 Arbeitsplätze weg. Arbeitgeberin baut am Standort X bis Ende 2008 ab“ von Mitarbeiterabbau von 10% im Laufe des Jahres 2008 und von durch das weltwirtschaftliche Klima und rezessive Wirtschaftsentwicklungen, Inflation und anhaltende Schwäche des US-Dollars notwendige Effizienzsteigerungen und weitere Kapazitätsanpassungen bei der Arbeitgeberin des Bw. die Rede ist und andererseits unter der Überschrift „Arbeiter bangen um ihre Jobs: Im Werk droht Massenkündigung“, wo vom Wackeln von 1000 Arbeitsplätzen und zufolge des aggressiven Auftretens eines ägyptischen Unternehmens von der Auslagerung der Produktion gesprochen wird und letztlich vom 1. April 2009 in „tirol-orf.at“ wo von weiteren Absatzrückgängen und weiteren Kündigungen bei der Arbeitgeberin des Bw. berichtet wird. Wenn der Bw. in seinen Eingaben angeführt hat, dass er in diesem Spannungsfeld den Entschluss gefasst hat, einen neuen Beruf zu ergreifen, ist das für den Unabhängigen Finanzsenat verständlich und nachvollziehbar.

Wenn der Bw. eine berufliche Planung dahin gehend vorgenommen hat, dass er den Ausbildungsvertrag bei der Flugschule am 29. Februar 2008 unterzeichnet und die für die Ausübung des Berufes Linienpilot anfallenden Kosten in Einem bezahlt hat, ist auch darin nach

der Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates die ernsthafte Absicht des Bw. a la long einen anderen Beruf ausüben zu wollen, dokumentiert.

Keine Hinweise gibt es im gegenständlichen Fall hingegen für eine private Veranlassung der Aufwendungen des Bw., private Motive für die gegenständliche Ausbildung scheiden aus. Hätte der Bw. lediglich die Privatpilotenausbildung im Auge gehabt, so wäre diese in wesentlich kürzerer Zeit mit wesentlich geringeren finanziellen Mitteln zu bewerkstelligen gewesen. Ein Interesse des Bw. am privaten Flugverkehr teilzunehmen, ist im Verlauf des Verfahrens ebenso wenig hervorgekommen wie der Besitz eines Privatflugzeuges, der den Erwerb einer entsprechenden Lizenz erforderlich gemacht hätte (vgl. die vorhin genannten UFS-Entscheidungen). Der vom Bw. eingeschlagene Weg bzw. die von ihm eingegangene Verpflichtung lassen hingegen keine Zweifel offen, dass der Bw. auf einen anderen Beruf reflektierte und einen solchen auch tatsächlich ausüben wollte. Insofern passt auch das Vorbringen des Bw., dass er eine besser dotierte Position anstrebe und als Pilot bessere Verdienstmöglichkeiten erblickte, in dieses Bild und ist nicht in Zweifel zu ziehen. Die vom Bw. ins Treffen geführten Berufschancen durch die Umschulung wären zweifellos gegeben gewesen, was auch in dem von ihm vorgelegten Zeitungsartikel nachvollziehbar beschrieben ist. Angemerkt wird an dieser Stelle noch, dass die vom Bw. abgelegten Ausbildungsschritte mangels entsprechender Flugstunden ihn derzeit nicht befähigen, selbst am privaten Flugbetrieb aktiv teilzunehmen.

Wenn der Bw. weiters angegeben hat, dass er seine Ausbildung für den neuen Beruf in den Jahren 2008 und 2009 aus beruflichen Gründen nicht weiterführen konnte, wird auch dieses Vorbringen vom Unabhängigen Finanzsenat nicht angezweifelt, weil er glaubhaft dargelegt hat, dass er als Hauptverdiener für einen Großteil der anfallenden Kosten für sich und seine geringe Einkünfte erzielende Ehefrau (zu denen auch die Rückzahlung von Fremdkapital auf Grund eines Hausbaus und der fremdfinanzierten Ausbildungskosten zählen) aufkommen musste. Wenn der Bw. dazu angeführt hat, dass er bestrebt war, seinen Arbeitsplatz bei seiner Arbeitgeberin (durch erhöhten Arbeitseinsatz) zu erhalten, ist dies für den Unabhängigen Finanzsenat nachvollziehbar und steht mit der allgemeinen Lebenserfahrung im Einklang. Gerade die vom Bw. in seinem angestammten Beruf erzielten Einkünfte machten seine weitere Ausbildung erst möglich und hätte ein Verlust des Arbeitsplatzes – wie er selbst angemerkt hat – seine gesamte Lebensplanung übereinander geworfen. In Anbetracht dessen, dass der Bw. auf der einen Seite lediglich einen Bruchteil dessen, was die Ausbildung zum Linienpiloten ausmacht, absolviert hat, auf der anderen Seite jedoch die gesamte Ausbildung vorfinanziert hat, hätte er bei einer Weiterführung seiner Ausbildung an einer anderen Flugschule wiederum sehr hohe Ausbildungskosten zu gewärtigen gehabt, was seine ohnehin angespannte finanzielle Lage noch verschärft hätte. Das vom Bw. (als Katastrophe)

beschriebene Szenario ist nachvollziehbar. Ein derartiger Schritt wäre ihm aus der Sicht des Unabhängigen Finanzsenates jedenfalls nicht zumutbar gewesen. Die Angaben des Bw. werden durch die Ausführungen im aktenkundigen Bericht des Masseverwalters vom 22. Juni 2010 untermauert, wonach der Konkurs der Ausbildungsfirma speziell bei den Flugschülern eine große Verunsicherung und teilweise existentielle wirtschaftliche Probleme ausgelöst hat.

Die Beurteilung von Umschulungsmaßnahmen hat sich an den Verhältnissen am Beginn der Ausbildung zu orientieren („Liebhabereibetrachtung“), eine spätere Änderung hat keine Auswirkung auf diese Beurteilung. Im Hinblick darauf und in Anbetracht der vorstehenden Ausführungen gelangt der Unabhängige Finanzsenat zur Auffassung, dass die vom Bw. gesetzten Schritte auf die Vorbereitung und Aufnahme einer (haupt)beruflichen Tätigkeit als Linienpilot gerichtet waren und ernstlich darauf abzielten. Keine Auswirkung hat – abgesehen davon, dass es keinem leichtfertigen Entschluss entsprang - dass der Bw. seine Ausbildung abgebrochen hat, weil auch vergebliche Aufwendungen zu Werbungskosten führen, wenn das klare und eindeutige Abzielen auf einen anderen Beruf erwiesen ist (vgl. VwGH vom 31. Jänner 2001, 99/13/0249).

Die vom Bw. beantragten und außer Streit stehenden Kosten in der Höhe von € 58.547,14 sind daher zur Gänze als Werbungskosten im Jahr 2008 (vgl. Doralt, EStG, Kommentar, § 19 Tz 31) abzugsfähig.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Klagenfurt am Wörthersee, am 30. August 2012