



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Mag. Eva Woracsek und die weiteren Mitglieder Dr. Hans Rauner, KR Michael Fiala und KomzLR Stefanie Toifl im Beisein der Schriftführerin Monika Holub über die Berufung des Bw, vertreten durch Teuchmann Prokopp Stadler KEG, Steuerberatungsgesellschaft, 2352 Gumpoldskirchen, Thallernstraße 5, gegen die Bescheide des Finanzamtes Baden Mödling, vertreten durch Mag. Christian Hrdina, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2001 bis 2003 nach der am 6. März 2007 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) ist Arzt für Allgemeinmedizin und erzielt aus dieser Tätigkeit u.a. Einkünfte aus selbständiger Arbeit.

Im Zuge einer die Streitjahre umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung stellte der Prüfer unter Tz 16 des Betriebsprüfungsberichts fest, dass der Bw Ausgaben für den Erwerb eines Privatpilotscheines als Betriebsausgaben geltend gemacht habe. Seit dem Jahr 2001 seien jedoch nur jene Ausbildungskosten abzugsfähig, die einer weiteren Berufsentwicklung im ausgeübten Beruf oder in einem diesem artverwandten Beruf dienten. Zwischen einem Allgemeinmediziner und einem Privatpiloten bestehe keine Artverwandtheit. Die Ausgaben für den Erwerb des Privatpilotscheines seien auch keine vorweggenommenen Werbungskosten, da solche nur anzunehmen seien, wenn der neue, artverwandte Beruf mit einem bestimmten

Maß an Gewissheit ausgeübt werden könne. Der Privatpilotenschein ermögliche jedoch keine entgeltliche Beförderung. Es sei auch eine private Mitveranlassung gegeben, weil bereits der Bw einen Privatanteil von 20 % abgezogen habe.

Die Betriebsprüfung erhöhte daher den Gewinn der Streitjahre um folgende Beträge:

	2001	2002	2003
Ausbildungskosten	212.331,00 S	6.785,70 €	6.276,04 €
Privatanteil	-41.526,20 S	-1.357,14 €	-1.255,21 €
Flugschaden			1.200,00 €
<u>Gewinnerhöhung</u>	170.804,80 S	5.428,56 €	6.220,83 €

Das Finanzamt erließ den Feststellungen der Betriebsprüfung folgende Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2001 bis 2003.

In der gegen diese Bescheide erhobenen Berufung bringt der Bw als Grund für die betriebliche Verursachung der Privatpilotenausbildung Folgendes vor:

Er habe im Rahmen seiner Ordination als Arzt für Allgemeinmedizin unter anderen Spezialisierungen die Ausbildung zum fliegerärztlichen Sachverständigen. Zu Beginn des Prüfungszeitraumes hätte er bereits eine mehr als zehnjährige Erfahrung als Fliegerarzt mit hoher Untersuchungsfrequenz bei Flugschülern und Privatpiloten gehabt. Auf Grund umfassender fachspezifischer, luftfahrtmedizinischer Weiterbildung und der Ausbildung zum aktiven Piloten sei er gemäß Zivilluftfahrt-Personalverordnung zum fliegerärztlichen Sachverständigen der Kategorie A bestellt worden. Nur Sachverständige dieser Kategorie könnten fliegerärztliche Gutachten über Linienpiloten und Berufspiloten durchführen.

Für die Bestellung zum fliegerärztlichen Gutachter der A sei die praktische Kenntnis der Arbeitssituation der Piloten in Form der aktiven Praxis als Pilot eine faktische Voraussetzung. Ohne Nachweis einer entsprechenden Praxis als Pilot erhalte der fliegerärztliche Sachverständige auch mit noch so ausführlichem theoretischem Wissen bei dieser Fluglinie keine Möglichkeit der Betätigung.

Aus dem Flugbuch gehe hervor, dass der Bw nur die für den Erwerb des Pilotenscheines notwendigen Flugstunden, und nur mit Fluglehrer oder Safty Pilot, genommen habe. Dies zeige, dass es sich zielgerichtet um den Erwerb des Pilotenscheines und nicht um die Ausübung einer Hobbytätigkeit im Sinn von Neigung gehandelt habe.

Durch die seit Oktober 2004 erfolgenden fliegerärztlichen Untersuchungen für die A sei evident, dass die Aufwendungen für den Pilotenschein den Zugang zum „Markt“ der Linienpiloten geöffnet und damit die Erzielung erheblicher Umsätze ermöglicht hätten. Im Gegensatz zu fliegerärztlichen Untersuchungen von Privatpiloten, die einzeln geworben werden müssten, sei durch die Bestellung zum fliegerärztlichen Gutachter der A die Durchführung einiger hunderter Gutachten gesichert. So habe der Bw von dieser Fluglinie

bereits Honorare in Höhe von 6.000,00 € (4. Quartal 2004) und 5.000,00 € (Jänner 2005) erhalten.

Die Aufwendungen für den Erwerb des Pilotenscheines seien steuerlich absetzbar, da sie mit einer ausgeübten Tätigkeit im Zusammenhang stünden und zu höheren Betriebseinnahmen führten. Eine Neigung zum Fliegen als Hobbytätigkeit bestehe nicht. Der Bw habe deshalb einen Privatanteil von den Ausbildungskosten ausgeschieden, weil er für den Fall, dass er entgegen der ursprünglichen Planung nicht zum fliegerärztlichen Sachverständigen der A bestellt worden wäre und er daher bei einer Betriebsprüfung nicht bereits hohe Einnahmen aus dieser Tätigkeit hätte vorweisen können, ein im Hinblick auf die Höhe der dann nicht anerkannten Ausgaben möglicherweise drohendes Finanzstrafverfahren vermeiden wollte. Der Privatanteil hätte daher steuerliche Gründe gehabt und sei nicht Ausdruck privater Veranlassung. Wie das Flugbuch beweise, seien die Flugstunden nicht aus Freude am Fliegen genommen worden.

Der Berufung beigelegt sind ein Schreiben des Leiters des ärztlichen Dienstes der A vom 31. Jänner 2005 und ein Schreiben der Austro Control vom 17. Jänner 2002.

Im erstgenannten Schreiben wird u.a. ausgeführt, dass der Bw seit Oktober 2004 mit der fliegerärztlichen Untersuchung von Linienpiloten der A betraut sei. Der Bw sei fliegerärztlicher Sachverständiger der Kategorie A. Er habe durch seine fachspezifische luftfahrtmedizinische Aus- und Weiterbildung in Verbindung mit seiner langjährigen Praxis als Fliegerarzt mit hoher Untersuchungsfrequenz zweifellos die fachliche Qualifikation für die Durchführung dieser Untersuchungen und auch für regelmäßige Vorträge für die Akademie für Flugmedizin. Die A lege bei Auswahl der fliegerärztlichen Sachverständigen jedoch größten Wert auf die praktische Kenntnis der Arbeitssituation der Piloten, sodass die intensive Ausbildung und Praxis des Bw als aktiver Pilot ein entscheidendes Auswahlkriterium darstelle.

Im Schreiben der Austro Control wird bestätigt, dass der Bw von der Austro Control als Luftfahrtbehörde auf unbestimmte Zeit als fliegerärztlicher Sachverständiger bestellt sei. Fliegerärztliche Sachverständige sollten gemäß Anhang 1 zum Abkommen über die Internationale Zivilluftfahrt über ihre luftfahrtmedizinische Ausbildung hinaus praktische Kenntnisse und Erfahrungen über die Bedingungen erwerben, unter denen Inhaber von Fluglizenzen ihre Tätigkeiten ausüben. Mit dem Erwerb des Pilotenscheins und der praktischen Tätigkeit als Pilot werde dieses Ziel nach Auffassung der Austro Control unzweifelhaft am vollständigsten erreicht. Aus luftfahrtbehördlicher Sicht sei daher der Erwerb eines Pilotenscheines und die praktische Tätigkeit als Pilot für die Ausbildung der Funktion eines fliegerärztlichen Sachverständigen jedenfalls wünschenswert. Eine durch Rechtsvorschrift geregelte Voraussetzung sei dies jedoch nicht.

In der am 6. März 2007 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung führten der steuerliche Vertreter bzw. der Bw aus, dass es sich bei den strittigen Kosten um solche der Fortbildung handle. Dass der Bw seine Pilotenausbildung erst mit 51 Jahren begonnen habe, spreche gegen eine Hobbytätigkeit. Er habe die Ausbildung deshalb mit diesem Alter begonnen, weil es gerade zu diesem Zeitpunkt interessant gewesen sei, sich für die Begutachtung von Piloten der A zu bewerben. Nur Ärzte mit Pilotenschein würden zur Gutachtenserstellung über Piloten herangezogen, für anderes Flugpersonal auch solche ohne Pilotenschein. Der Bw sei kein Kassenarzt, von ihm untersuchte Piloten besuchten in der Folge auch seine Privatpraxis. Die Umsätze aus der fliegerärztlichen Tätigkeit hätten mit rd. 6.000,00 € im Jahr 2004, rd. 25.000,00 € im Jahr 2005 und rd. 32.000,00 € im Jahr 2006 die geltend gemachten Fortbildungskosten bei weitem überstiegen. Außerdem halte der Bw im In- und Ausland Vorträge zu fliegermedizinischen Themen.

Ferner seien für die nähere Zukunft in Österreich fliegermedizinische Zentren (AMC) geplant, die exklusiv mit der Erstbegutachtung von Berufspiloten befasst wären. Der Bw habe sich für ein solches beworben.

Der Bw legte ein die Bewerbung betreffendes Datenblatt vor, das u.a. das Feld „Fliegerisch Tätig als“ enthält und vom Bw mit „Privatpilot“ ausgefüllt wurde.

Der steuerliche Vertreter brachte weiters vor, dass es ohne Pilotenschein nicht möglich wäre, bei den diversen Fluglinien als Gutachter eingesetzt zu werden, es wäre auch nicht möglich, Leiter eines AMC zu werden.

Dazu verwies der Finanzamtsvertreter darauf, dass dem Finanzamt keine gesetzliche Bestimmung bekannt sei, die verlange, dass ein Arzt, der als Sachverständiger für Piloten tätig wird, selbst eine Pilotenausbildung aufweisen müsse. Außerdem erscheine der Unterschied zwischen Privatpilot und Linienspilot gravierend.

Der Bw erklärte, auch mit der Ausbildung zum Berufspiloten begonnen zu haben. Er könne die von ihm erstellten Gutachten nicht ausführen, wenn er nicht wüsste, welchen Fehler ein Linienspilot im Cockpit machen kann. Es sei zwar keine gesetzliche, aber doch faktische Voraussetzung, als Fliegerarzt über den Pilotenschein zu verfügen, weil der Bw nur durch seine Pilotenausbildung akzeptiert werde. In erster Linie komme es auf die Reputation an, um zu einer derartigen Tätigkeit herangezogen zu werden.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Gemäß § 4 Abs. 4 Z 7 EStG 1988 in der in den Berufungsjahren 2001 und 2002 anzuwendenden Fassung BGBl I 106/1999 stellen Aufwendungen des Steuerpflichtigen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit Betriebsausgaben dar, in der im Berufungsjahr 2003 anzuwendenden Fassung BGBl I 180/2004 auch Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen.

Nach den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum Steuerreformgesetz 2000 (1766 BlgNR XX. GP, 37) soll die strenge Differenzierung von steuerlich nicht abzugsfähigen Aufwendungen für die Ausbildung einerseits und von steuerlich abzugsfähigen Kosten für die Fortbildung andererseits gelockert werden. Nach wie vor nicht abzugsfähig sein sollen Aufwendungen für Ausbildungen, die der privaten Lebensführung dienen (z.B. Sport).

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 dürfen 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.

Diese Bestimmung enthält als wesentliche Aussage ein Abzugsverbot gemischt veranlasster Aufwendungen, dem der Gedanke der Steuergerechtigkeit insoweit zu Grund liegt, als vermieden werden soll, dass ein Steuerpflichtiger auf Grund der Eigenschaft seines Berufes eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und dadurch Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abzugsfähig machen kann, was ungerecht gegenüber jenen Steuerpflichtigen wäre, die eine Tätigkeit ausüben, die eine solche Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen nicht ermöglicht, und die derartige Aufwendungen aus ihrem bereits versteuerten Einkommen tragen müssen (VwGH 23.1.2002, 2001/13/0238; dieses Erkenntnis betraf Ausgaben für Theaterbesuche eines Theaterangestellten, welche der Arbeitgeber ebenfalls als „wünschenswert“ bestätigt hatte.).

Ein Privatpilotenschein berechtigt gemäß § 28 Zivilluftfahrt-Personalverordnung (ZLPV) dazu, Flugzeuge bestimmter Gewichtsklasse unentgeltlich und nichtgewerbsmäßig im Fluge zu führen. Eine Erwerbstätigkeit kann mit dem Privatpilotenschein folglich nicht ausgeübt werden. Wer einen Privatpilotenschein erwirbt, tut dies im Allgemeinen deshalb, weil er eine persönliche Neigung zum Flugsport hat. Dieser Neigung kann in Österreich bei verschiedenen Flugschulen und Vereinen nachgegangen werden (vgl. etwa die Homepage www.piloten.at, „Flugschulen, Fluglehrer, Privatpilotenschein: Sportfliegerei in Österreich“). Die Privatfliegerei ist daher, wie etwa das Motorradfahren, nach der Lebenserfahrung Teil der allgemeinen Lebensführung und somit privat veranlasst.

Mit welcher Intensität einem Hobby nachgegangen wird, ist u.a. auch eine Kostenfrage, und die Fliegerei ist zweifellos eine kostspielige Freizeitaktivität. Dass jemand die Zahl seiner Flugstunden auf das zur Erlangung und Erhaltung des Privatpilotenscheines notwendige Ausmaß beschränkt, nimmt der Privatfliegerei nicht den Charakter einer in der privaten Lebensführung begründeten Freizeitaktivität. Aus der Zahl der für den Bw ins Flugbuch eingetragenen Flugstunden kann folglich für die Frage, ob der Erwerb des Privatpilotenscheines durch den Bw betrieblich veranlasst war, nichts gewonnen werden.

Dass der Bw mit 51 Jahren schon zu alt gewesen wäre, die Privatfliegerei als Hobbytätigkeit zu beginnen, vermag nicht zu überzeugen. Das Alter des Bw bietet jedenfalls keinen Anhaltspunkt für eine betriebliche Veranlassung der Ausgaben für die Privatfliegerei.

Es steht ferner fest, dass eine eigene fliegerische Betätigung keine Voraussetzung für die Ausübung der fliegerärztlichen Tätigkeit des Bw war bzw. ist. Ungeachtet der Beteuerung des Bw, er sei u.a. auf Grund „der Ausbildung zum aktiven Piloten“ zum fliegerärztlichen Sachverständigen bestellt worden, war der Erwerb des Privatpilotenscheines nicht Teil der Sachverständigenausbildung des Bw und folglich auch kein Bestellungserfordernis.

Fliegerärztliche Sachverständige haben über die körperliche und geistige Tauglichkeit von Zivilluftfahrern zu befinden. Dass für diese Beurteilung eine Pilotentätigkeit erforderlich wäre, kann weder anhand der Bestimmungen der ZLPV noch anhand des Schreibens der Austro Control als der für die Sachverständigenbestellung zuständigen Behörde nachvollzogen werden. Auch im Schreiben der A vom 31. Jänner 2005 wird eingeräumt, dass der Bw durch seine fachspezifische luftfahrtmedizinische Aus- und Weiterbildung und seine langjährige Praxis als Fliegerarzt die fachliche Qualifikation für die Durchführung fliegerärztlicher Untersuchungen besitzt.

Gemäß § 9 Abs. 2 ZLPV in der im Streitzeitraum geltenden Fassung sind als fliegerärztliche Sachverständige vom Bundesamt für Zivilluftfahrt (nunmehr: Austro Control) Personen zu bestellen, die in Österreich zur selbständigen Ausübung des ärztlichen Berufes berechtigt sind und über Kenntnisse und Erfahrungen auf dem Gebiet der Luftfahrtmedizin verfügen; die erforderlichen luftfahrtmedizinischen Kenntnisse sind in der Regel durch den erfolgreichen Abschluss eines entsprechenden Ausbildungslehrganges nachzuweisen.

Auch den Bestimmungen der ZLPV 2006, mit welcher die JAR-FCL 3 Medical (Joint Aviation Requirements Flight Crew Licensing 3 Medical) in Österreich implementiert wurden, kann nicht entnommen werden, dass ein fliegerärztlicher Sachverständiger selbst eine Pilotenausbildung oder Flugpraxis aufzuweisen hat. In der Anlage 2 zur ZLPV 2006 ist in Bezug auf die Autorisierung flugmedizinischer Sachverständiger (JAR-FCL 3.090) festgelegt, dass ein solcher zur Ausübung des ärztlichen Berufes im Sinne der Bestimmungen des Ärztegesetzes

berechtigt sein muss und eine Ausbildung im Bereich der Flugmedizin nachzuweisen hat bzw. für Untersuchungen für Tauglichkeitszeugnisse der Klasse 1 praktische Kenntnisse und Erfahrungen in Bezug auf die Bedingungen, unter denen Inhaber von Lizenzen ihre Berechtigungen ausüben, erforderlich sind. Der für Tauglichkeitszeugnisse der Klasse 1 vorgeschriebene Aufbaulehrgang muss mindestens 120 Stunden Theorie einschließlich praktischer Arbeit, flugmedizinischer Ausbildungstätigkeit sowie dem Besuchen flugmedizinischer Zentren, Kliniken, Forschungseinrichtungen, Flugverkehrskontrolleinrichtungen, Flugübungsgeräten, Flughäfen und sonstigen Einrichtungen der gewerblichen Luftfahrt umfassen.

Abgesehen davon, dass die seit dem Jahr 2006 geltenden Bestimmungen für fliegerärztliche Sachverständige ebenfalls nicht das Erfordernis einer Pilotenausbildung enthalten, sieht § 7 Abs. 2 ZLPV 2006 ausdrücklich eine Weiterautorisierung der nach der ZLPV-alt bestellten Sachverständigen vor. Es genügt hierfür eine Erklärung des betreffenden Sachverständigen, sich mit den neuen Regeln der JAR FCL III vertraut gemacht zu haben.

Dass das in der Berufungsverhandlung vorgelegte Datenblatt betreffend Bewerbung um Autorisierung eines flugmedizinischen Zentrums (AMC), welches seit der Änderung des § 34 des Luftfahrtgesetzes im Jahr 2006 neben flugmedizinischen Sachverständigen für die Durchführung flugmedizinischer Untersuchungen zuständig ist, unter den persönlichen Daten des Leiters des flugmedizinischen Zentrums u.a. eine Information darüber vorsieht, ob der Betreffende fliegerisch tätig ist, besagt ebenfalls nicht, dass die Autorisierung eines AMC eine eigene fliegerische Betätigung deren Leiters erfordert. Ein AMC muss laut Anlage 2 zur ZLPV 2006 (JAR-FCL 3.085) u.a. durch einen autorisierten flugmedizinischen Sachverständigen mit entsprechender Erfahrung geführt werden. Ein solcher braucht aber, wie zuvor dargelegt, keine Pilotenausbildung.

Auch die in Anhang I der ZLPV enthaltene Umschreibung der durchzuführenden medizinischen Untersuchungen (z.B. des Nervensystems, des Haltungs- und Bewegungsapparates, des Verdauungsapparates, Herz, Kreislauf, Lunge, Augen, Ohren) lässt nicht erkennen, dass die Durchführung dieser Untersuchungen über die entsprechenden flugmedizinischen Kenntnisse hinausgehend auch Erfahrungen aus der Privatfliegerei erforderte.

Wenn die Austro Control in ihrem Schreiben vom 17. Jänner 2002 erklärt, nach dem Abkommen über die internationale Zivilluftfahrt sollten fliegerärztliche Sachverständige über ihre luftfahrtmedizinische Ausbildung hinaus praktische Kenntnisse und Erfahrungen über die Bedingungen erwerben, unter denen Inhaber von Fluglizenzen ihre Tätigkeit ausüben, so ist damit noch nicht dargetan, dass die Privatfliegerei etwas zum Erwerb dieser Kenntnisse und Erfahrungen beiträgt. Da die Bestellung zum fliegerärztlichen Sachverständigen, wie die

Austro Control letztlich auch bestätigt, einen Privatpilotenschein nicht bedingt, können auch Ärzte, die privat der Fliegerei nicht nachgehen, die Berechtigung eines fliegerärztlichen Sachverständigen erlangen. Die Kenntnisse der spezifischen Tätigkeitsbedingungen der Inhaber von Fluglizenzen – und so etwa auch das in der Berufungsverhandlung behauptete Wissen darüber, welchen Fehler ein Pilot im Cockpit machen könne – müssen folglich auch diese Ärzte mitbringen, weil ansonsten deren Bestellung zum fliegerärztlichen Sachverständigen ja nicht zulässig wäre. So sehen denn die bereits erwähnten, im Jahr 2006 implementierten Regelungen des JAR-FCL als Teil der Ausbildung zum flugmedizinischen Sachverständigen u.a. (nur) das Besuchen der entsprechenden Einrichtungen der gewerblichen Luftfahrt, wie beispielsweise von Flugübungsgeräten, – und nicht etwa eine Pilotenausbildung – vor.

Dass jemand, der selbst als Linienpilot tätig ist, die Arbeitsbedingungen eines solchen besonders gut beurteilen kann, mag zwar zutreffen. Das bedeutet aber noch nicht, dass die medizinische Tauglichkeit eines Linienpiloten nur durch einen ärztlichen Sachverständigen beurteilt werden kann und darf, der ebenfalls Linienpilot ist.

Welches Mehr an fachlicher Qualifikation für die Beurteilung der medizinischen Tauglichkeit etwa von Linienpiloten der A, das der Bw wie jeder andere fliegerärztliche Sachverständige nicht schon durch seine auf diese Aufgabe ausgerichtete Ausbildung erlangte, für den Bw damit, dass er, wie viele andere aus anderen beruflichen Schichten auch, der Privatfliegerei nachgeht, verbunden sein könnte, lässt sich weder dem Schreiben der Austro Control noch jenem der A konkret entnehmen.

Die in der Berufungsverhandlung vorgetragene Behauptung, dass nur Ärzte mit Pilotenschein zur Gutachtenserstellung herangezogen würden, widerspricht den von der Austro Control, in deren Aufgabenbereich es im Übrigen gemäß § 33 Luftfahrtgesetz gelegen ist, über die körperliche und geistige Tauglichkeit des Bewerbers für einen Zivilluftfahrtschein bzw. für die Verlängerung eines solchen ein Sachverständigengutachten einzuholen, zu beachtenden Bestellungserfordernissen.

Davon abgesehen kann angesichts des Vorbringens des Bw, Flugstunden nur in dem für den Erwerb des Privatpilotenscheines notwendigen Ausmaß und nur mit Fluglehrer oder Safty Pilot genommen zu haben, nicht nachvollzogen werden, inwiefern für die A die „intensive“ Pilotenausbildung und –praxis des Bw entscheidendes Auswahlkriterium gewesen sein könnte.

Entscheidender und mit den in der ZLPV festgelegten Kriterien übereinstimmender Aussagegehalt sowohl des Schreibens der Austro Control als auch jenes der A ist jedenfalls, dass die Erlangung der Privatfliegerlizenz keine Voraussetzung für die Bestellung und die Qualifikation des Bw als fliegerärztlicher Sachverständiger gebildet hat. Der Bw hat daher

nicht dargetan, dass für die Ausübung seiner Sachverständigentätigkeit eine eigene Flugerfahrung unerlässlich ist.

Mag die Erlangung des Privatpilotsenscheines durch den Bw für die Austro Control auch „wünschenswert“ und für die A „von größtem Wert“ gewesen sein, bzw., wie es der Bw in der Berufungsverhandlung ausdrückte, seine Reputation gehoben haben, so kann darin doch nicht mehr als eine zum Akt der Lebensführung, welchen die Privatfliegerei typischerweise darstellt, hinzutretende berufliche Teilveranlassung erblickt werden. Der Umstand, dass der Bw auf diese Weise eine anderen Privatfliegern nicht zugängliche Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen kann, berechtigt jedoch auf Grund des in § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG normierten Abzugsverbotes für gemischt veranlasste Aufwendungen – an dem sich auch nach der Lockerung der strengen Differenzierung zwischen Aus- und Fortbildungskosten, wie den Erläuterungen zum Steuerreformgesetz 2000, wonach Aufwendungen der privaten Lebensführung wie z.B. sportlicher Betätigung nach wie vor nicht abzugsfähig sein sollen, zu entnehmen ist, nichts geändert hat - nicht dazu, die Ausgaben für die Erlangung des Privatpilotsenscheines als Betriebsausgaben abzusetzen.

Dass der Bw, wie erstmals in der Berufungsverhandlung bekannt gegeben, auch mit der Ausbildung zum Berufspiloten begonnen hat, ändert an dieser Beurteilung nichts, zumal auch eine solche Ausbildung nicht Voraussetzung für die Ausübung der fliegermedizinischen Sachverständigentätigkeit des Bw ist. Eine allenfalls als Stufe auf dem Weg zur Ausbildung zum Berufspiloten denkbare Absetzung der in das Berufungsjahr 2003 fallenden Ausgaben für den Privatpilotschein als Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen würde voraussetzen, dass diese auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen. Der Bw hat aber nicht einmal behauptet, eine Umschulung zum Berufspiloten anzustreben.

Verwiesen sei abschließend auf die Rechtsprechung des deutschen Bundesfinanzhofes, wonach der Erwerb einer Privatpilotenlizenz im Allgemeinen der privaten Lebensführung zuzurechnen ist (z.B. BFH 27.5.2003, VI R 85/02) und daher beispielsweise Aufwendungen eines Flugbetriebsingenieurs oder eines wissenschaftlichen Mitarbeiters bei einem Forschungsinstitut für Luft- und Raumfahrt zur Erhaltung der Privatpilotenlizenz nicht bereits dann zu Werbungskosten führen, wenn die beim Fliegen gewonnenen Erfahrungen für die Ausübung des Berufes lediglich nützlich oder vorteilhaft, nicht aber unerlässlich sind (BFH 9.8.1996 VI R 38/96; BFH 17.11.1989 VI R 8/86: auch in diesem Fall hatte der Arbeitgeber bestätigt, dass die Kosten für die Erhaltung des Privatpilotscheins im Hinblick auf die dienstlichen Aufgaben erforderlich gewesen seien).

Die Berufung war daher spruchgemäß abzuweisen.

Wien, am 13. März 2007