



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Adresse1, vom 17. August 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes St. Johann Tamsweg Zell am See, vertreten durch Hrn. Hermann Ellmauthaler, vom 18. Juli 2007 betreffend Einkommensteuer 2006 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Abgabenfestsetzung erfolgt **endgültig**, weshalb der Hinweis „Gem. § 200 (1) BAO vorläufiger Bescheid“ aus dem Spruch entfernt wird.

Die Bemessungsgrundlagen und die **Höhe der Einkommensteuer** sind dem als Beilage angeschlossenen **Berechnungsblatt** zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Berufung richtet sich gegen die Nichtanerkennung von unter dem Titel „Berufsausbildung zum Berufspiloten“ als Werbungskosten geltend gemachten Aufwendungen für das Jahr 2006.

Das Finanzamt begründete diese Entscheidung damit, dass die Anerkennung vorbereitender bzw. vorweggenommener Werbungskosten voraussetze, dass die Aufwendungen in einem hinreichend konkreten, objektiv feststellbaren Zusammenhang mit künftigen steuerbaren Einnahmen aus der angestrebten beruflichen Tätigkeit stehen (VwGH 28.5.1986, 85/13/0045).

Da die bisherigen Bewerbungen negativ entschieden worden seien und auch noch der Theorielehrgang zur Erlangung der Kopilotenberechtigung (ATPL-Kurs) fehle, sei es zum

Zeitpunkt der Erlassung der Entscheidung (18. Juli 2007) nicht absehbar, ob es tatsächlich zu einem Berufswechsel kommt. Es sei allerdings Voraussetzung für die Anerkennung als Werbungskosten, dass es aufgrund der Umschulungsmaßnahmen zu steuerbaren Einnahmen komme, was bis dato nicht der Fall sei.

Außerdem stelle das Berufsbild eines Piloten eine Tätigkeit im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 2 Liebhabereiverordnung (LVO; BGBl. 33/1993) dar, was erfordere, dass in einem absehbaren Zeitraum ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erwarten sei. Solange deshalb keine Einnahmen aus der Tätigkeit als Berufspilot lukriert würden, sei von einer steuerlich unbeachtlichen Tätigkeit auszugehen.

Da es nicht absehbar sei, ob es zu einem tatsächlichen Berufswechsel kommen wird, wurde der Einkommensteuerbescheid 2006 vorläufig erlassen (§ 200 BAO) und ausgeführt, die Aufwendungen würden im Zuge der Endgültigerklärung als Werbungskosten anerkannt werden, sollte es in absehbarer Zeit zu einem Berufswechsel kommen.

Dagegen ergriff der Berufungswerber (kurz Bw.) das Rechtsmittel der Berufung, die mit 14. Jänner 2008 ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung an den Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt wurde.

Die Sach- und Rechtslage wurde anlässlich des Erörterungsgesprächs vom 5. März 2008 vor dem Unabhängigen Finanzsenat ausführlich diskutiert, dessen Ergebnis der nachstehenden Sachverhaltsdarstellung zu entnehmen ist.

Über die Berufung wurde erwogen:

1 Sachverhalt

Der Entscheidung wurde der nachstehende Sachverhalt zugrunde gelegt, der nicht bestritten ist und den Akten des Finanzamtes und des Unabhängigen Finanzsenats zu entnehmen ist.

1.1. Bisherige Tätigkeit des Bw.

Der Bw. ist HTL-Absolvent und als Techniker in einem ungekündigten Dienstverhältnis. Eigenen Angaben zufolge verfügte er über 5 Wochen Urlaub und hatte eine Wochenarbeitszeit von ca. 60 Arbeitsstunden.

Als Grund für die Umschulung nannte der Bw. Unzufriedenheit im bisherigen Beruf sowie Interesse an einer beruflichen Neuorientierung mit enormer Verbesserungsmöglichkeit der Verdienstchancen (letzter Absatz der Berufung vom 17. August 2007).

Der Bw. hatte während seiner Arbeitszeit keine Möglichkeit zu einem Zeitausgleich und musste sich für die Absolvierung seiner Flugausbildung deshalb immer - auch wenn es nur einen Halbttag betraf - Urlaub nehmen.

1.2 Ausbildungsweg

1.2.1 Allgemeine Grundlagen für die Erlangung der Lizenz zum Linienpiloten (ATPL)

Die Regeln über die Flugberechtigungen finden sich in Österreich in der Verordnung des Bundesministeriums für Verkehr und Elektrizitätswirtschaft vom 1. Oktober 1958, betreffend das zivile Luftfahrtpersonal und die Zivilfluglehrer (Zivilluftfahrt-Personalverordnung – ZLPV) BGBl. Nr. 219/1958 idgF, die zum Zivilluftfahrtgesetz (LFG, BGBl. Nr. 253/1957 idgF) erlassen wurde. Mit 1. Juni 2006 ergab sich eine grundlegende Änderung dieser Vorschriften durch die Verordnung des Bundesministers für Verkehr, Innovation und Technologie über das Zivilluftfahrt-Personal (Zivilluftfahrt-Personalverordnung 2006 - ZLPV 2006; BGBl. II Nr. 205/2006). Der hier zu beurteilende Sachverhalt berührt somit den Geltungsbereich beider Verordnungen.

Bis 31. Mai 2006 galt die alte Verordnung. Schon in deren Geltungsbereich war es nur Personen mit der Berechtigung ab dem Berufspilotenschein erlaubt, entgeltlich bzw. gewerbsmäßig tätig zu werden. Mit dem Privatpilotenschein war die Bedienung von Flugzeugen nur unentgeltlich und nicht gewerbsmäßig erlaubt, womit eine auf die Erzielung von Einnahmen gerichtete berufsmäßige Tätigkeit von vornherein nur im Ausnahmefall möglich war.

Die „neue“ **ZLPV 2006** trat gem. § 141 leg.cit mit **1. Juni 2006** in Kraft.

Vor dem 1. Juni 2006 begonnene Ausbildungen für den Erwerb von Privatpilotenscheinen, Berufspilotenscheinen, Linienpilotenscheinen oder mit solchen Scheinen verbundenen Berechtigungen konnten gemäß den Bestimmungen der (alten) ZLPV fortgeführt werden. Als Zeitpunkt des Beginnes der Ausbildung gilt dabei die erste Teilnahme an einer theoretischen Ausbildung. Die Ausbildung und Prüfung muss bis zum 31. Dezember 2008 abgeschlossen werden. Vor dem 1. Juni 2006 begonnene Flugbücher gemäß Anlage 6 lit. a konnten längstens bis zum 1. Juni 2007 verwendet werden (§ 142 Abs. 8 ZLPV 2006).

Im konkreten Fall erfolgte die Ausbildung bis zum Berufspilotenschein (PPL) sowie zur Erlangung der Aerobatic- und Fluglehrerlizenz (siehe unten) nach den Regeln der „alten“ ZLPV. Die Fortsetzung der Ausbildung zum Verkehrspiloten erfolgte nach den Regeln der „neuen“ ZLPV 2006.

Durch die Erlassung der ZLPV 2006 erfolgte eine Internationalisierung der Bestimmungen, die sich durch die Übernahme der Vorschriften für die Lizenzierung von Piloten von Flugzeugen (Joint Aviation Requirements – Flight Crew Licensing; kurz JAR-FCL) niederschlug. Nach § 23 ZLPV 2006 richten sich die Voraussetzungen für die Erteilung und Erhaltung einer Privatpilotenlizenz, Berufspilotenlizenz oder einer Linienpilotenlizenz und deren Umfang und Gültigkeitsdauer sowie die Voraussetzungen für die Verlängerung und Erneuerung solcher Lizenzen und Berechtigungen nunmehr nach den Bestimmungen der Anlage 1 (JAR-FCL 1 = Joint Aviation Requirement Flight Crew Licensing [Aeroplane]).

Die hier relevanten Vorschriften betreffen die Ausbildung zum Privatpiloten [**PPL(A)** – Private Pilots Licence - Aeroplane], Berufspiloten [**CPL(A)** – Commercial Pilots Licence - Aeroplane] und Linienverkehrspiloten [**ATPL(A)** – Airline Transport Pilot Licence - Aeroplane]. Die Vorschriften für die Kunstflugberechtigung (**AEROBATIC** – Aerobatic Licence) finden sich ohne internationalen Bezug in § 22 ZLPV 2006.

Der Zusatz (A) bei den jeweiligen Bezeichnungen bedeutet Aeroplane im Gegensatz zu (H) wie Hubschrauber oder Helikopter.

- Der **Privatpilotschein PPL(A)** berechtigt nun, als verantwortlicher Pilot oder Kopilot auf Flugzeugen, die sich nach der erworbenen Klassen-/Musterberechtigung richten, im **nichtgewerblichen** Luftverkehr tätig zu sein (JAR-FCL1.110).
- Aufbauend auf dem PPL(A) erweitert der **Berufspilotschein CPL(A)** diese Berechtigung. Er erlaubt als verantwortlicher Pilot oder Kopilot auf Flugzeugen, die sich nach der erworbenen Klassen-/Musterberechtigung richten, in allen Verwendungsarten (§ 2 ZLLV 2005) außer der gewerblichen Beförderung von Personen und Sachen tätig zu sein, als verantwortlicher Pilot in der Verwendungsart der **gewerblichen** Beförderung von Personen und Sachen auf Flugzeugen mit **einem Piloten** tätig zu sein und als **Kopilot** bei der gewerblichen Beförderung tätig zu sein (JAR-FCL 1.150).
- Inhaber der CPL(A) können in die Ausbildung zum **Linienverkehrspiloten** zur Erreichung der **ATPL(A)** eintreten. Diese Lizenz erlaubt neben der Ausübung aller Rechte einer PPL(A), CPL(A) und IR(A) (=Instrumentenflugberechtigung) als verantwortlicher Pilot oder Kopilot auf Flugzeugen in allen Verwendungsarten tätig zu sein.

Zusammenfassend kann man also feststellen, dass es ab 1. Juni 2006 nur Piloten ab dem CPL(A) erlaubt ist, gewerblich und damit entgeltlich tätig zu werden. Darunter ist die Bedienung von Flugzeugen nur unentgeltlich und nicht gewerbsmäßig erlaubt, womit eine auf die Erzielung von Einnahmen gerichtete berufsmäßige Tätigkeit von vornherein praktisch ausgeschlossen ist. In der Praxis ist von Bedeutung, dass neben diesen Scheinen zur tatsächlichen Ausübung des Berufs vielfach die **MCC**-Ausbildung verlangt wird (Multi Crew

Coordination – JAR-FCL1.1261(d)). Der CPL(A) stellt eine Voraussetzung zur Erlangung der ATPL(A) dar und ist deshalb als Teil der Ausbildung zum Verkehrspiloten zu sehen.

Die erworbenen Kenntnisse müssen theoretisch und praktisch nachgewiesen werden. Erstmals entgeltlich als Kopilot in einem Verkehrsflugzeug tätig sein kann man ab der Ablegung der theoretischen Prüfung für die ATPL(A). Diese Berechtigung wird auch als „Frozen ATPL(A)“ bezeichnet. Bis dahin müssen mindestens 200 Gesamtflugstunden (davon 24 Stunden praktische Ausbildung am Flugsimulator als MCC-Training) sowie das entsprechende Typerting (Typenberechtigung) absolviert worden sein.

Die Ausbildung kann berufsbegleitend oder durchgehend absolviert werden. Nach den im Internet veröffentlichten Angaben eines Anbieters solcher Ausbildungen, der Business Flight Salzburg Bedarfsflug GmbH (*BFS*, Informationen zur Linienpilotausbildung, www.verkehrsfliegerschule.at) gilt dabei:

- Die durchgehende Ausbildung findet an normalen Arbeitstagen tagsüber statt. Im Normalfall kann diese Ausbildung innerhalb von 14 bis 16 Monaten absolviert werden.
- Die berufsbegleitende Ausbildung ermöglicht es, einem normalen Beruf nachzugehen, was für viele Pilotenanwärter auch notwendig für die Finanzierung ist. Die berufsbegleitende Ausbildung dauert mindestens 18 bis 20 Monate.

1.2.2 Ergänzende Angaben des Bw.

Der Bw. legte die Prüfung für Privatpiloten (PPL) im Jahr 1998 ab und übte die Fliegerei ab diesem Zeitpunkt unentgeltlich aus. Ab 2004 absolvierte er die Ausbildung zum Berufspiloten (CPL) und schloss diese am 13. Jänner 2006 mit der Ausstellung der Lizenz ab.

1.2.2.1 Ausbildung ATPL(A)

Nach seinen Angaben gilt der Abschluss der Ausbildung zum Verkehrspiloten ATPL(A) mittlerweile als Voraussetzung für ein Anstellungsverhältnis bei einer Fluglinie. Obwohl eigentlich der Berufspilotenschein CPL(A) mit der Ergänzung um das Multi – Crew – Coordination - Training am Flugsimulator (kurz MCC) ausgereicht habe (Bewerbungsbeispiel AirlineX), sei es zumindest bis 2007 nicht sichergestellt gewesen, dass eine Ausbildung auf MCC im Flugschein ohne die Berechtigung ATPL eingetragen worden wäre [Verweis auf die Auskunft der dafür zuständigen „Austro Control Österreichische Gesellschaft für Zivilluftfahrt mit beschränkter Haftung,“ (kurz ACG)].

Die auffällig lange Dauer seiner Ausbildung erklärte der Bw. damit, dass ihm empfohlen worden sei, nur bestimmte Flugschulen zu wählen. In Österreich sei vor allem die Österreichische Flugschule* A in Frage gekommen. Dort würden Piloten für namhafte Institutionen ausgebildet. Dem Bw. sei abgeraten worden, eine andere Flugschule zu wählen,

um so seine Karriere nicht unnötig zu gefährden.

Die Ausbildung bei dieser Flugschule*A war für den Bw. äußerst schwierig. Es wurde dort nur ein zusammenhängender Kurs über 4 Wochen angeboten. Daneben gab es zwar auch Angebote von Wochenendkursen (Donnerstag bis Sonntag), auf Grund seiner derzeitigen beruflichen Situation war es dem Bw. aber nicht möglich, die Kurse Anfang 2006 zu besuchen.

Mit Mitte 2006 traten die neuen Regelungen auf Grund JAR-FCL in Kraft. Diese Regelungen brachten eine Neustrukturierung der Ausbildung mit sich. Dem Bw. wurde ursprünglich von der Flugschule*A ein Wochenendkurs im Herbst 2006 angeboten, der mit einem Tag bereits in der ersten Jahreshälfte 2006 begonnen hätte. Auf Grund dieses Kurses wäre die Abwicklung der Ausbildung noch nach altem Schema möglich gewesen. Dieser Wochenendkurs wurde jedoch dann auf einen Kurs unter der Woche umgewandelt, an dem der Bw. nicht mehr teilnehmen konnte.

Diese für den Bw. nachteilige Änderung verursachte ihm zusätzliche Kosten und zusätzlichen Aufwand, da die Ausbildung nach JAR-FCL umfangreicher bzw. aufwendiger ist. Der Bw. hätte diesen Weg gerne vermieden.

Der Bw. erklärte, Ende 2006 sei er über die ACG auf eine weitere Flugschule aufmerksam geworden. Dabei handelt es sich um die Flugschule Flugschule*B, bei der Herr Dr.*F, ein renommierter Fachmann, die Ausbildung leitete. Auch die daraufhin von der Flugschule*A bzw. Flugschule*B angebotenen Ausbildungen waren jeweils zeitlich für den Bw. nicht machbar. Er hätte dazu seine Stellung kündigen müssen.

So kam es schlussendlich erst **Ende 2007 zum Beginn der theoretischen ATPL(A)-Ausbildung**. Der Bw. begann diese Ausbildung im November bzw. Dezember 2007 bei der Flugschule Flugschule*B und rechnete am Tag des Erörterungsgespräches (5. März 2008) damit, seine Ausbildung mit den abschließenden Prüfungen noch 2008 beenden zu können. Die vorgeschriebenen theoretischen Stunden mit Anwesenheitsverpflichtung wurden zu diesem Zeitpunkt bereits absolviert und die zukünftige Ausbildung wird sich im Bereich des E-Learnings abspielen.

1.2.2.2 Anstellungserfordernisse als Linienpilot/Berufspilot

Als Anstellungsvoraussetzung für eine Tätigkeit als Linienpilot [ATPL(A)] nannte der Bw. zusammenfassend die theoretische Prüfung für ATPL(A) (Frozen ATPL) zuzüglich der MCC-Ausbildung bzw. des Typeratings für eine bestimmte Flugzeugtype.

Die beiden letzten Schritte werden zum Teil durch die aufnehmenden Firmen, zum Teil durch die Kandidaten selbst finanziert. Ab erfolgreicher Absolvierung des Typerating kann man als Kopilot entgeltlich tätig werden. Dies erfordert allerdings einen speziell ausgebildeten Piloten.

Nach Absolvierung weiterer 1.000 Flugstunden als Co-Pilot erfolgt die Eintragung in den Flugschein. Ab diesem Moment ist man vollwertiger Co-Pilot (Linienpilot).

Auf Befragen erklärte der Bw., dass mit der Eigenberechtigung CPL(A) fast keine Ausschreibungen erfolgen. Fast immer ist die Berechtigung ATPL(A) erforderlich.

Der Bw. erklärte auf Befragen, dass bis dato nur 2 Bewerbungen von ihm durchgeführt worden seien. Er gab an, er mache keine Blindbewerbungen, sondern bewerbe sich jeweils nur auf konkrete Inserate bzw. Angebote hin.

Nach Ansicht des Bw. ist es höchst riskant, sich für Stellen zu bewerben, für die ATPL vorgesehen ist, wenn man diese Voraussetzungen noch nicht erfüllt. Dies ist damit begründet, da Fluglinien Bewerber, die sich ohne Erfolg beworben haben, zum Teil auf bestimmte Zeit - zum Teil lebenslänglich - sperren und man sich dadurch Erfolgs- und Karrierechancen verbauen würde.

1.2.2.3 Aerobatic/Fluglehrer

Die Ausbildungen für Aerobatic (Kunstflug) sowie für die Fluglehrerberechtigung begann der Bw., da keine ATPL-Ausbildung greifbar war und er sich dadurch größere Chancen für künftige Bewerbungen ausrechnete.

Die Ausbildungen für Aerobatic und Fluglehrer hängen insofern zusammen, als die Flugstunden im Rahmen der Aerobatic - Ausbildung auf die Fluglehrerausbildung angerechnet werden. Es war zudem möglich, die Fluglehrerausbildung, die nach der alten Gesetzeslage absolviert wurde und die dadurch relativ günstig war, auf JAR-FCL umschreiben zu lassen. Dadurch erwartete sich der Bw. einen Vorteil.

Voraussetzung für die Eintragung des Fluglehrerdiploms ist die Ausbildung von drei Flugschülern innerhalb eines Jahres ab Ausstellung des Zeugnisses. Auf Grund der Umstellung auf JAR-FCL war dies dem Bw. nicht möglich. Diese Frist wurde verlängert und wird voraussichtlich am 25. März 2008 ablaufen. Eine weitere Verlängerung wurde allerdings in Aussicht gestellt.

Befragt nach den Verdienstmöglichkeiten auf Grund der Ausbildung Aerobatic bzw. Fluglehrer gab der Bw. an, dass es nicht möglich sei, von diesen Tätigkeiten zu leben. Diese Ausbildungen bewirken allerdings unter Umständen Vorteile bei Bewerbungen für ATPL(A)-Tätigkeiten, von denen man ohne Zweifel leben könne. Als Beispiel nannte der Bw. die Bewerbung bei Firma*X, bei der die Aerobatic-Ausbildung als Bewerbungsvoraussetzung gefordert war. Seine Anstellung dürfte schlussendlich aber dann an der zu geringen Anzahl von bereits absolvierten Stunden im Bereich Multiengine (mehrmotorige Maschinen) gescheitert sein.

Der Bereich des Kunstflugs sei vor allem deshalb finanziell nicht lukrativ, da die notwendigen Maschinen sehr teuer sind.

Die Ausbildung in diesen beiden Bereichen hat nach Ansicht des Bw. den Vorteil, dass Flugstunden, die sowieso für die Erhaltung der bereits bestehenden Lizenzen notwendig waren, zwar etwas teurer, aber doch in sinnvoller Weise genutzt werden konnten. Damit kam es zu Synergieeffekten, da der sowieso notwendige Aufwand mit zukünftigen Chancen verbunden werden konnte.

1.2.2.4 Werbungskosten allgemein

Es bestehen keine Zweifel an den Angaben des Bw., wonach er die Kosten immer selber trug. Andere Passagiere leisteten keine Zahlungen. Wurde ein Flug gemeinsam mit einem anderen Flugschüler absolviert, wurden nur die geteilten Kosten als Werbungskosten geltend gemacht. Im Flugbuch finden sich praktisch keine Flüge ins Ausland bzw. mit Nächtigung.

1.2.2.5 Lizenzerhalt und Kosten

Auf Befragen erklärte der Bw., dass für den Lizenzerhalt der **PPL** 25 Flugstunden in 2 Jahren bzw. 12 Stunden bzw. 12 Landungen im letzten Jahr erforderlich seien. Es geht dabei nach dem Stichtagsprinzip, das heißt nicht nach Kalenderjahren, sondern nach der Zeit vor dem Zeitpunkt der nötigen Verlängerung der Lizenz. Das Medical (medizinische Untersuchung) sei nicht so aufwendig wie für den CPL.

Für den **CPL** seien 25 Flugstunden im letzten Jahr zuzüglich eines Prüfungsfluges von 1 bis 3 ½ Stunden erforderlich. Dabei werde das höchstwertige Flugzeug verwendet und es sei ein aufwendigeres Medical erforderlich.

Sollte der Bw. nach Abschluss der theoretischen Prüfungen für die ATPL-Lizenz keine Anstellung und damit auch keine praktischen Flugmöglichkeiten haben, ver falle diese theoretische Prüfung nach der derzeitigen Rechtslage nicht. Es sei allerdings nötig, während dieser gesamten Zeit die CPL-Lizenz aufrecht zu erhalten.

Für die Lizenz **Aerobatic** sei es erforderlich einmal jährlich einen beaufsichtigten Flug sowie einen Prüfungsflug zu absolvieren.

Der Bw. schätzte die Kosten für die Erhaltung des reinen PPL auf etwa EUR 4.400,- pro 2 Jahren, das ergibt pro Jahr durchschnittlich EUR 2.200,-. Die Erhaltungskosten für die CPL-Lizenz schätzte er auf etwa EUR 7.100,- pro Jahr.

Anlässlich des Erörterungsgesprächs ordnete der Bw. die geltend gemachten Werbungskosten von insgesamt EUR 18.198,17 den Bereichen „Ausbildung Aerobatic“, „Ausbildung Fluglehrer“ sowie der Ausbildung zur ATPL(A) und dem Erhalt der dafür

notwendigen CPL(A) zu. Die auf die beiden erstgenannten Bereiche entfallenden Zahlungen setzen sich wie folgt zusammen:

Aerobatic				
7.-9.4.2006	Kunstflugausbildung			
	Fahrtkosten	520	0,376	195,52
	Tagesdiäten	3	26,400	79,20
	Hotelrechnung			58,00
20.04.2006	Acro-Schulung am 7.4.06			85,74
28.04.2006	Acro-Schulung am 8.4.06			487,87
22.-23.4.2006	Kunstflugausbildung			
	Fahrtkosten	520	0,376	195,52
	Tagesdiäten	2	26,400	52,80
	Hotelrechnung			29,00
	Acro-Schulung			812,32
6.-7.5.2006	Kunstflugausbildung			
	Fahrtkosten	520	0,376	195,52
	Tagesdiäten	2	26,400	52,80
	Hotelrechnung			29,00
	Acro-Schulung			470,02
12.-13.5.2006	Kunstflugausbildung			
	Fahrtkosten	520	0,376	195,52
	Tagesdiäten	2	26,400	52,80
	Hotelrechnung			29,00
	Acro-Schulung			333,84
	Prüfungshonorar			200,00
16.05.2006	Prüfungstaxe ACG			22,00
Summe Ausbildung Aerobatic				3.576,47

Fluglehrer				
31.05.2006	Theorielehrgang für Fluglehreranwärter			1.664,00
6.-9.6.2006	Theorieunterricht			
	Fahrtkosten	520	0,376	195,52
	Tagesdiäten	4	26,400	105,60
	Hotelrechnung			87,00
19.-23.6.2006	Theorieunterricht			
	Fahrtkosten	520	0,376	195,52
	Tagesdiäten	5	26,400	132,00
	Hotelrechnung			116,00
26.07.2006	Flugtraining Fluglehreranwärter			288,66
26.07.2006	Prüfungstaxe ACG			109,00
7.-8.8.2006	Fluglehrerprüfung			
	Fahrtkosten	520	0,376	195,52
	Tagesdiäten	2	26,400	52,80
	Nächtigungsgebühr			15,00
	anteilige Reisespesen Prüfer			93,60
14.-15.8.2006	Flugtraining Fluglehreranwärter			
	Fahrtkosten	520	0,376	195,52
	Tagesdiäten	2	26,400	52,80
	Hotelrechnung			29,00
	Flugtrainig			971,48

10.09.2006	Praktische Fluglehrerprüfung			
	Fahrtkosten	120	0,376	45,12
	Prüfungshonorar			200,00
	Flugzeugkosten			196,55
06.10.2006	Fluglehrerzeugnis			34,04
Summe Ausbildung Fluglehrer				4.974,73

Die verbleibenden Werbungskosten von EUR 9.648,17 entfallen auf die Anfang Jänner 2006 abgeschlossene Ausbildung zur CPL(A), auf das IFR-Training (IFR = Instrument Flight Rules bzw. Instrumentenflugregeln), allgemeine Flugpraxis (in der Regel am Flughafen OrtC), Kartenmaterial, flugmedizinische Untersuchungen und die Flugscheinverlängerung.

Der Bw. betonte, dass für die **Erhaltung der CPL-Lizenz 25 Stunden** nötig gewesen seien. Die Ausbildungen beinhalteten in etwa 10 bis 13 (Aerobatic zuzüglich 5 bis 8 Fluglehrerstunden) Stunden, die auf diese 25 Stunden angerechnet wurden.

Für den Fall, dass die beiden (Zusatz)Ausbildungen als nicht steuerlich abzugsfähig beurteilt werden, beantragte er, jedenfalls die Kosten für diese Erhaltungsflüge als Werbungskosten zu behandeln. Dabei müssten seiner Meinung nach in etwa 15 Stunden angerechnet werden, die bei der Verwendung eines „normalen Flugzeuges“ Kosten von etwa EUR 2,03 (brutto EUR 2,44) pro Minute verursacht hätten (Verweis auf die Homepage der Airlink Salzburg unter www.airlink.at). Die Kosten für die Flugausbildung Aerobatic betrugen dagegen EUR 3,03 (brutto EUR 3,64) pro Minute für die baugleiche, aber für Kunstflugzwecke verstärkte Maschine. Die Landegebühren blieben gleich hoch.

Ein Unterschied ergebe sich allerdings daraus, dass die Erhaltungsflüge in OrtC durchgeführt werden konnten und die Ausbildung in OrtD stattgefunden habe (Fahrtkosten).

2 Rechtliche Würdigung

2.1 Kosten für die ATPL(A) - Umschulungskosten

Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Werbungskosten sind auch die 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 (§ 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 idGF).

Im konkreten Fall steht außer Streit, dass für 2006 keine Fortbildungs- sondern eine Ausbildungsmaßnahme vorliegt und dass deren Abzugsfähigkeit nur nach der letztgenannten Bestimmung in Frage kommt.

Das Gesetz verlangt dabei, dass die Umschulungsmaßnahme auf die tatsächliche Ausübung eines anderen Berufs "**abzielt**". Es reicht nicht aus, dass die Umschulungen eine Tätigkeit in einem neuen Berufsfeld "ermöglichen". (vgl. H. Fuchs, UFS aktuell 2005, 48, Taucher, FJ 2005, 341). Abzugsfähig sind Aufwendungen in Zusammenhang mit einem Beruf, der bisher noch nicht ausgeübt worden ist; es handelt sich also um vorweggenommene Werbungskosten (686 d.B. XXII. GP - AbgÄG 2004).

Daraus folgt, dass ein konkret **geplanter** Zusammenhang der Bildungsmaßnahme mit nachfolgenden (Betriebs-)Einnahmen erforderlich ist. Es müssen Umstände vorliegen, die über eine bloße Absichtserklärung zur künftigen Einnahmenerzielung hinausgehen. Die tatsächliche Absicht der Einnahmenerzielung in Zusammenhang mit einer Ausbildung zu dokumentieren, ist je nach Ausbildung unterschiedlich schwierig. Sie wird bei einer wirtschaftlich oder **technisch ausgerichteten** Bildungsmaßnahme in der Regel auf der Hand liegen, während sie dem Finanzamt bei kunst- oder kulturorientierten Studien erst plausibel gemacht werden muss (vgl. Atzmüller/Herzog/Mayr, RdW 2004/581, 622; Hofstätter/Zorn in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer – Kommentar, § 4 Abs. 4 Z 7 Tz 2).

Nicht abzugsfähig sind Bildungsmaßnahmen, die der privaten Lebensführung dienen (z.B. Persönlichkeitsentwicklung, Sport, Esoterik, B-Führerschein). Dienen die Bildungsmaßnahmen sowohl beruflichen als auch privaten Bedürfnissen, so reicht ein Nutzen für die Berufstätigkeit für die Abzugsfähigkeit alleine noch nicht aus (vgl. Doralt, EStG⁹, § 16 Tz 203/5/1).

Die Verwaltungsübung verlangt zur Abzugsfähigkeit, dass die Umschulungsmaßnahmen derart **umfassend** sein müssen, dass sie den **Einstieg in einen anderen Beruf ermöglichen**. Aufwendungen für einzelne Kurse oder Kursmodule für eine nicht verwandte berufliche Tätigkeit sind nicht abzugsfähig (z.B. Aufwendungen für den Besuch eines einzelnen Krankenpflegekurses, der für sich allein keinen Berufsumstieg sicherstellt); derartige Aufwendungen sind danach nur abzugsfähig, wenn sie Aus- oder Fortbildungskosten darstellen (vgl. LStR 2002 Rz 358).

Dazu führen die Lohnsteuerrichtlinien weiter aus (LStR 2002 Rz 360):

Die Beweggründe für eine Umschulung können durch äußere Umstände (z.B. wirtschaftlich bedingte Umstrukturierungen des Arbeitgebers oder sogar Betriebsschließungen) 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 Berufs (einer anderen Haupttätigkeit) abzielt.

Der Zweck der Umschulung muss darin bestehen, eine andere Berufstätigkeit tatsächlich ausüben zu wollen. Ob dies der Fall ist oder andere Motive der Bildungsmaßnahme des Steuerpflichtigen zu Grunde liegen (z.B. hobbymäßiges Verwerten), ist im Einzelfall nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen.

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.

*Das "Abzielen" ist somit **veranlagungsjahrbezogen** nach Art einer Liebhabereibeurteilung zu prüfen, eine spätere Änderung des zunächst vorhandenen Willensentschlusses hat keine schädliche Wirkung für die Vergangenheit.*

Vom Finanzamt wurde in diesem Zusammenhang das Erkenntnis VwGH 28.5.1986, 85/13/0045 zitiert. Darin streicht das Höchstgericht die Voraussetzung der Absicht zur Erzielung von Einkünften hervor und steht insofern nicht im Widerspruch zu den obigen Ausführungen. Es sprach unter anderem aus:

"Vorweggenommene Werbungskosten" können nur dann als solche Berücksichtigung finden, wenn sie mit späteren Einnahmen zu einer entsprechend bestimmten wirtschaftlichen Verbindung stehen und die Absicht zur Erzielung desselben als klar erwiesen anzunehmen ist.

Diese Aussage fordert einen Zusammenhang mit späteren Einnahmen. Bei ihrer Umlegung auf den konkreten Sachverhalt ist aber schon deshalb Vorsicht geboten, weil die Entscheidung über die Rechtslage 1981 absprach und damit nicht auf die Besonderheiten des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 in der Fassung des AbgÄG 2004 im Zusammenhang mit Ausbildungskosten eingeht.

Beurteilt wurden damals nämlich Reise- und Fahrtkosten sowie Kosten für ein Arbeitszimmer, die 1981 anfielen, weil der Beschwerdeführer (Bf.) verschiedene Firmen auf ihre Sanierbarkeit hin „durchleuchtete“. 1982 wurde er schließlich Geschäftsführer einer dieser Firmen und erzielte daraus auch Einkünfte. Das Höchstgericht rügte die fehlende Untersuchung des Zusammenhanges zwischen den Aufwendungen 1981 und den Einnahmen 1982 und hob den angefochtenen Bescheid infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften auf. Zu Ausbildungskosten äußerte es sich nicht.

Gem. § 1 Abs. 2 Z 2 der Liebhabereiverordnung (BGBl. Nr. 33/1993 idgF) ist Liebhaberei anzunehmen, wenn Verluste aus Tätigkeiten entstehen, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind.

Dabei ist aber zu beachten, dass eine prinzipiell erwerbswirtschaftliche Tätigkeit selbst bei nachhaltigen Verlusten nicht typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen ist und in der Regel nicht unter § 1 Abs. 2 LVO fällt. Auch die "sehr repräsentative" Ausgestaltung einer erwerbstypischen Betätigung begründet keine Nahebeziehung zur Lebensführung (*Doralt/Renner*, EStG⁸, § 2 Tz 471 mwN). So wurde etwa Tierliebe bei einem Tierarzt bzw. einem Tierheilpraktiker nicht als ausreichendes persönliches Motiv für eine in der Lebensführung begründete Neigung beurteilt (vgl.

Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke, EStG 1.1.2002, § 2 Anm. 20 unter Verweis auf FG Köln 5.12.2001, 15 K 9068/98, StE 89/2002).

Fällt eine Betätigung nicht unter § 1 Abs. 2 LVO, liegen Einkünfte dann vor, wenn sie durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen. Voraussetzung ist, dass die Absicht anhand der in § 2 Abs. 1 und 3 LVO genannten objektiven Umstände nachvollziehbar ist.

Das bedeutet für den konkreten Fall:

Der Bw. ist derzeit berufstätig und strebt im Rahmen eines Berufswechsels eine Tätigkeit als Berufspilot an. Die Verdienstchancen in diesem Betätigungsfeld bewegen sich ohne Zweifel in einer Größenordnung, die einen solchen Umstieg wirtschaftlich interessant und erstrebenswert erscheinen lassen.

Es steht für den Unabhängigen Finanzsenat außer Zweifel, dass die Ausbildung zur Erlangung der ATPL(A) auf die Führung von Verkehrsflugzeugen hinzielt. Diese Tätigkeit ist – wie viele anspruchsvolle, hochtechnische Ausbildungen - so weit von einer als Hobby betriebenen Fliegerei entfernt, dass die dafür erforderliche umfassende, zeit- und kostenintensive Ausbildung nicht mehr mit den – sicherlich gegebenen - persönlichen Neigungen in Verbindung gebracht werden kann, wie dies für die Privatpilotenlizenz gilt. Die Ausbildung zielt typischerweise darauf ab, als Berufspilot tätig zu werden, große Verkehrsflugzeuge zu steuern und damit Einkünfte zu erzielen. Daran vermag auch die Tatsache nichts zu ändern, dass solche Anstellungsmöglichkeiten möglicherweise rar und unter den Bewerbern stark umkämpft sein können.

Eine andere Sichtweise wäre unter Umständen nur dann angebracht, wenn besondere Umstände vorlägen, die auf eine Nutzung der Lizenz im Rahmen der privaten Lebensführung hindeuten. Das könnte etwa dann der Fall sein, wenn der Bw. selbst über ein Flugzeug verfügen würde, für das diese Berechtigung erforderlich ist, und er dieses Flugzeug tatsächlich vor allem für private Zwecke bzw. sein Hobby nutzt. Darauf gibt es im konkreten Fall aber keine Hinweise.

Damit beantwortet sich aber auch die Frage nach der Einordnung der Betätigung iSd LVO von selbst. Die Tätigkeit eines Piloten, die den Erwerb der ATPL(A) voraussetzt, stellt mangels Konnex zu einer typischerweise in der Lebensführung begründeten Neigung eine Betätigung iSd § 1 Abs. 1 LVO und nicht – wie vom Finanzamt unterstellt – eine solche gem. § 1 Abs. 2 Z 2 LVO dar. Die Einkunftsquelleneigenschaft kann nur dann versagt werden, wenn die Kriterienprüfung (§ 2 LVO) negativ ausfällt, worauf im konkreten Fall jedoch nichts hindeutet.

An diesen Beurteilungen kann auch die Tatsache nichts ändern, dass der Bw. seine Ausbildung nicht in der Mindestzeit absolviert. Mit dem Wissensstand am heutigen Tag gilt es als erwiesen, dass der Bw. seine Ausbildung so zielstrebig und konsequent betreibt, wie es in seiner persönlichen Situation möglich ist. Es kann ihm dabei nicht angelastet werden, wenn er

dabei durch seine derzeitige Tätigkeit sowie durch die rechtlichen Änderungen und Unsicherheiten anlässlich der Erlassung der ZLPV 2006 behindert wurde.

Faktum ist, dass er bis dato den theoretischen Teil der Ausbildung zum Linienverkehrspiloten ATPL(A), für den eine Anwesenheitspflicht besteht, abgeschlossen hat und dass er mit dem Gesamtabschluss („Frozen ATPL“) bis zum Jahresende 2008 rechnet. Es kann ihm auch nicht zum Vorwurf gemacht werden, dass seine bisherigen zwei Bewerbungen nicht von Erfolg gekrönt waren. Der Unabhängige Finanzsenat anerkennt seine Motive, weitere Bewerbungen erst nach Abschluss der theoretischen Ausbildung in Angriff zu nehmen.

Da die Berechtigung CPL(A) unabdingbare Voraussetzung für die Ausbildung zur Erlangung der ATPL(A) ist, muss sie als Teil dieser Ausbildung gesehen und damit einheitlich mit dieser beurteilt werden. Die oben gemachten Aussagen beziehen sich für den konkreten Fall deshalb auch auf die diesbezüglichen Ausbildungs- und Lizenzerhaltungskosten.

2.2 Kosten für die Kunstflug- und Fluglehrerausbildung

Die Tätigkeiten als Luftakrobat und Fluglehrer schätzt der Bw. selbst so ein, dass es nicht möglich ist, von ihnen zu leben. Als Gründe für diese Ausbildungen nannte der Bw.:

- Er wollte damit die Zeit bis zum nächsten ATPL(A)-Kurs füllen.
- Er rechnete sich Vorteile bei künftigen Bewerbungen als ATPL(A)-Pilot aus.
- Damit konnte er die ohnehin nötige Flugzeit von 25 Stunden für die Erhaltung der CPL(A) dazu nutzen, weitere Berechtigungen zu erwerben.

Der Bw. versuchte – trotz abgeschlossener Ausbildung in diesen Bereichen – nicht, beruflich Fuß zu fassen. Er bewarb sich in diesen Bereichen nicht und hatte auch noch nicht die erforderliche Anzahl an Flugschülern für die Eintragung des Fluglehrerdiploms. Der Unabhängige Finanzsenat kann keine Hinweise darauf erkennen, dass der Bw. diese Betätigungen tatsächlich zu seinem Beruf machen will. Daraus ergibt sich, dass die Ausbildungen nicht auf die tatsächliche Ausübung dieser Berufe abzielen, womit die damit verbundenen Kosten nicht als Werbungskosten anerkannt werden können.

Vom Bw. wurde zutreffenderweise darauf hingewiesen, dass die im Rahmen der Ausbildungen absolvierten Flugstunden jedenfalls zur Erhaltung seiner CPL(A) angefallen wären. Diese Tatsache ist zu berücksichtigen, weshalb dem Antrag des Bw. auf Berücksichtigung dieser Kosten als Werbungskosten zu folgen ist. Diese Kosten werden in der Form geschätzt, dass die Flugzeit mit EUR 2,44 (inkl. Umsatzsteuer) pro Minute angesetzt wird. Daraus ergeben sich Werbungskosten von insgesamt EUR 2.220,40 (siehe nachstehende Aufstellungen).

	Datum	mit	von	nach	Flugzeit (Min)
Aerobatic	07.04.2006	Fluglehrer	OrtD	OrtD	35
	08.04.2006	Fluglehrer	OrtD	OrtD	45
	08.04.2006	Fluglehrer	OrtD	OrtD	42
	09.04.2006	Fluglehrer	OrtD	OrtD	42
	22.04.2006	Fluglehrer	OrtD	OrtD	54
	22.04.2006	Fluglehrer	OrtD	OrtD	43
	23.04.2006	Fluglehrer	OrtD	OrtD	59
	23.04.2006	Fluglehrer	OrtD	OrtD	53
	06.05.2006	Fluglehrer	OrtD	OrtD	39
	06.05.2006	Fluglehrer	OrtD	OrtD	39
	07.05.2006	Fluglehrer	OrtD	OrtD	33
	12.05.2006	Fluglehrer	OrtD	OrtD	46
	13.05.2006	Prüfer	OrtD	OrtD	57
Summe der Flugminuten Aerobatic					587
Fiktive Kosten für Erhaltungsflug (à EUR 2,44/Min.)					1.432,28
	Datum	mit	von	nach	Flugzeit (Min)
Fluglehrer	08.08.2006	Fluglehrer	OrtD	OrtD	47
	14.08.2006	Fluglehrer	OrtD	OrtD	61
	15.08.2006	Fluglehrer	OrtD	OrtD	101
	15.08.2006	Fluglehrer	OrtD	OrtD	34
	10.09.2006	Prüfer	OrtC	OrtC	80
Summe der Flugminuten Fluglehrerausbildung					323,00
Fiktive Kosten für Erhaltungsflug (à EUR 2,44/Min.)					788,12

Mit diesen Flügen wären auch im Falle reiner Erhaltungsmaßnahmen noch die Fahrtkosten und die Landegebühren angefallen. Diese Kosten werden in der Form berücksichtigt, dass für 13 Termine Fahrten à 120 Kilometer (= 1.560 KM à EUR 0,376 = 586,56) und Landegebühren à EUR 20,00 (= EUR 260) im Schätzungswege in Ansatz gebracht werden.

Die gesamten Alternativkosten für die Flüge, die Fahrten und die Landegebühren werden somit in Höhe von EUR 3.066,96 geschätzt und als Werbungskosten berücksichtigt.

2.3. Zusammenfassung

Damit sind die Werbungskosten wie folgt zu berücksichtigen:

Werbungskosten laut Veranlagung		232,57
Ausbildungskosten geltend gemacht	18.198,17	
abzüglich Ausbildung Aerobatic lt. Punkt 1.2.2.5	-3.576,47	
abzüglich Ausbildung Fluglehrer lt. Punkt 1.2.2.5	-4.974,73	
zuzüglich Alternativkosten für Erhaltungsflüge lt. Punkt 2.2	3.066,96	12.713,93
Werbungskosten gesamt 2006		12.946,50

2.4 Vorläufigkeit im Sinne des § 200 BAO

Die Abgabenbehörde kann die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist (§ 200 Abs. 1 BAO).

Der Unabhängige Finanzsenat stimmt mit der Verwaltungsübung überein, die davon ausgeht, dass das "Abzielen" im Sinne der oben angewendeten Vorschrift des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 **veranlagungsjahrbezogen** zu prüfen ist. Eine spätere Änderung des zunächst vorhandenen Willensentschlusses hat demnach keine schädliche Wirkung für die Vergangenheit (LStR 2002, Rz 360).

Die Berufungsbehörde hat grundsätzlich von der Sachlage im Zeitpunkt ihrer Entscheidung auszugehen. Daher sind Veränderungen des Sachverhaltes zwischen der erstinstanzlichen Entscheidung und der Beurteilung durch den Unabhängigen Finanzsenat in der Regel zu berücksichtigen (Ritz, BAO3, § 289 Tz 59 mwN).

Die entscheidende Behörde vermag nunmehr keine Gründe zu erkennen, warum die Beurteilung des Willensentschlusses des Bw. mit einer Ungewissheit behaftet sein könnte. Wie oben ausgeführt, deutet schon die Art der Ausbildung für den **Bereich ATPL(A)** objektiv auf das Ziel hin, den neuen Beruf tatsächlich auszuüben. Das wird dadurch unterstrichen, dass der Bw. diese Ausbildung - nach Maßgabe seiner zeitlichen und vom derzeitigen Beruf geprägten Möglichkeiten – zielgerichtet vorantreibt, was anlässlich des Erörterungsgesprächs vom 5. März 2008 vom Bw. glaubwürdig dargestellt und untermauert wurde.

Das gilt mit der gegenteiligen Auswirkung auch für die Ausbildung in den Bereichen **Kunstflug und Fluglehrer**. Auch hier erkennt der Unabhängige Finanzsenat nunmehr keine Ungewissheit. Diese Ausbildungen sind nicht entsprechend zielgerichtet und damit nicht steuerlich abzugsfähig.

Das Finanzamt begründete die Vorläufigkeit des Bescheides einzig damit, dass es ungewiss sei, ob es zu einem tatsächlichen Berufswechsel kommen wird. Damit widersprach es aber sowohl der Verwaltungsübung, die auf den erkennbaren Plan und nicht auf die tatsächlich eintretenden Ereignisse abstellt (siehe oben), wie auch der für 2006 geltenden Rechtslage, die nur von der Zielgerichtetheit der Ausbildung und nicht vom Erfordernis des tatsächlichen Berufswechsels geprägt ist.

Dem tatsächlichen Berufswechsel kann nur eine Indizienwirkung im Hinblick auf das objektiv erkennbare Ziel der Ausbildung zukommen. Ein etwa mangels Angeboten oder aufgrund abgelehnter Stellenbewerbungen nicht erfolgter Berufswechsel kann deshalb aber keine negativen Auswirkungen auf die steuerliche Beurteilung von Ausbildungsmaßnahmen haben.

Mit diesem Argument vermochte das Finanzamt deshalb keine Ungewissheit aufzuzeigen, die die vorläufige Erlassung des Bescheides zu rechtfertigen vermag. Aus diesem Grunde war der Spruch des bekämpften Bescheides dahingehend zu ändern, dass der Hinweis „Gem. § 200 (1) BAO vorläufiger Bescheid“ entfernt wird.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Salzburg, am 21. April 2008