

Kosten der Umschulung zum Berufspiloten

Auch Aufwendungen für vom Abgabepflichtigen vorgenommene, umfassende Umschulungsmaßnahmen, die auf die tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen, sind Werbungskosten.

Dies hat sich in den letzten Jahren im Zusammenhang mit den Kosten für die Ausbildung zum Berufspiloten in der UFS-Judikatur immer mehr durchgesetzt, sodass vorliegende Entscheidung bereits detaillierte Einzelfragen – unserer Ansicht nach vollkommen zutreffend – lösen kann.

UFS 17.5.2011, RV/0711-I/10

(§ 16 ASb1 Z 10 EStG 1988)

Von Stefan Malainer/Andreas Staribacher

Sachverhalt

Der Beschwerdeführer („BF“), ein in Vollzeit beschäftigter Sonderpädagoge, machte die Kosten zur Berufs-

pilotenausbildung als Werbungskosten geltend. Das Finanzamt war der Ansicht, dass die reine Absichtserklärung für einen späteren Berufswechsel nicht ausreichte, um die Kosten als „umfassende Umschulungsmaßnahme“ anzusehen und berücksichtigte diese Kosten mit folgender zusammengefasster Begründung nicht. Der BF habe bereits das 40. Lebensjahr vollendet und sei in einem ungefährdeten Beruf tätig. Da er das ganze Jahr 2008 vollbeschäftigt berufstätig gewesen sei, habe er sich nach der allgemeinen Lebenserfahrung nicht in ei-

ner Situation befunden, in der ein Berufswechsel in einen neuen Hauptberuf angestrebt werde. Dies lasse sich auch daraus schließen, dass er bis 10 Tage vor der Anforderung des Finanzamtes zur Vorlage von Nachweisen keine unmittelbaren aktiven Maßnahmen gesetzt, um mit potentiellen Arbeitgebern für eine Anstellung als Berufspilot in Kontakt zu treten. Da es der BF demnach mehr als ein Jahr nach der Erteilung der Berufspilotenlizenz unterlassen habe, sich um eine Anstellung als Berufspilot zu bewerben, würde er gar keinen Berufswechsel anstreben. Schließlich habe er sich nur als „Freelancer Copilot“ beworben. Das Wort „Freelancer“ bezeichne keinen fixen, unbefristeten Angestellten eines Unternehmens, sondern spreche dafür, dass der BF gar nicht beabsichtige, seine derzeitige Anstellung tatsächlich aufzugeben. Außerdem bestünden derzeit nur sehr geringe Aussichten, eine Anstellung als Pilot zu finden, da weltweit Piloten abgebaut und Flugzeuge außer Betrieb gestellt würden.

Entscheidungsgründe

In seiner Berufungsentscheidung führt der UFS aus, bei Aufwendungen für Umschulungsmaßnahmen handle es sich um Aufwendungen im Zusammenhang mit einem noch nicht ausgeübten Beruf. Die Aufwendungen müssten umfassend sein und auf die tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen. Die bloße Absichtserklärung des Steuerpflichtigen, Einkünfte aus dem neuen Beruf erzielen zu wollen, reiche nicht aus. Es müssten vielmehr Umstände vorliegen, die objektiv auf die ernsthafte und konkrete Absicht zur Einkünfteerzielung schließen lassen. Spräche das Gesamtbild für das Vorliegen einer solchen Absicht, lägen Werbungskosten allerdings auch dann vor, wenn die tatsächliche Ausübung des angestrebten Berufes scheitere, etwa weil der Steuerpflichtige keinen entsprechenden Arbeitsplatz fände.

Diese Rechtsansicht umsetzend führt der UFS aus, dass sich der BF zwar bereits in einem Alter befände, in dem er eine Anstellung in einem Dienstverhältnis nach den

derzeitigen Verhältnissen auf dem Arbeitsmarkt nur mehr äußerst schwer erlangen könne. Aber dieser habe darauf hingewiesen, dass es sehr wohl Einzelfälle gebe, in denen eine Anstellung als Pilot noch in einem Alter von über 50 Jahren erlangt werden konnte und zuweilen auch bewusst „ältere Personen“ eingestellt werden würden. Überhaupt sei zu bedenken sei, dass die Jobaussichten für den Pilotenberuf zu Ausbildungsbeginn noch wesentlich besser gewesen seien und sich die Verhältnisse auf dem Arbeitsmarkt wieder sehr rasch ändern könnten. Unter den gegebenen Umständen habe die Abgabenbehörde erster Instanz ihm nicht erfolgreich entgegen setzen können, dass er nicht zukünftig auch als Pilot über einen sicheren Arbeitsplatz verfüge. Bei der vom BF gewählten Art der modularen Ausbildung wäre es ihm ferner nicht zumutbar gewesen, den bisherigen Arbeitsplatz als Pädagoge sofort und zur Gänze aufzugeben. Aus diesem Grund sei es dem BF auch nicht zumutbar gewesen, Bewerbungen in ein Vollzeitdienstverhältnis abzugeben.

Da es unzulässig wäre, an die zeitliche Gestaltung der Ausbildung eines Abgabepflichtigen allzu strenge Anforderungen zu stellen, könne die Frage, ob es dem BF möglich gewesen wäre, die einzelnen Ausbildungsschritte rascher zu absolvieren, auf sich beruhen. Entscheidend sei lediglich, dass der Steuerpflichtige Aufwendungen getätigt hat, die auf die tatsächliche Ausübung eines neuen Berufes abzielen, wobei es ihm grundsätzlich selbst überlassen bleiben muss, die Chancen eines Wechsels seines Arbeitsplatzes einzuschätzen. Umstände, die auf eine Nutzung der erworbenen Kenntnisse und Fähigkeiten im Rahmen der privaten Lebensführung hindeuten, seien nicht hervorgekommen. Vielmehr sei die Ausbildung zum Berufs- bzw. zum Linienpiloten derzeit- und kostenintensiv, dass sie nicht in erster Linie mit einer Befriedigung privater Interessen und Neigungen in Verbindung gebracht werden könne. Im Übrigen war es für den UFS ohnehin unbestritten, dass der Wechsel des Arbeitsplatzes für den BF auch in wirtschaftlicher Hinsicht sehr wohl von Vorteil sein könnte.

Anmerkungen zur Entscheidung

Die vorliegende Entscheidung des UFS führt eine lange Reihe von Entscheidungen in Bezug auf die Absetzbarkeit von Ausbildungskosten im Zusammenhang mit der Privat-, Berufs- und Verkehrspilotenausbildung als Werbungskosten fort, die bei näherer Analyse eine vermehrte Hinwendung zu stattgegebenen Berufungsentscheidungen zugunsten des

Abgabepflichtigen erkennen lässt. Beginnend mit der Erweiterung des Tatbestandes des § 16 EStG hinsichtlich einer Einbeziehung der Ausbildungskosten durch das Steuerreformgesetz 2000¹ war die UFS-Judikatur

1 BGBl I 1999/106.

im Bereich der Pilotenausbildung zunächst sehr einschränkend ausgestaltet. So wurden etwa bis zum Jahr 2005 auch privat finanzierte Gesamtausbildungen² zum Linienpiloten, die in weiterer Folge mit dem Wechsel der hauptberuflichen Tätigkeit hin zum Verkehrspiloten verbunden waren, häufig nicht als Werbungskosten anerkannt.

Mittlerweile kann es aber als gesicherte Judikatur des UFS angesehen werden, dass die Berufs- und die Linienpilotenausbildung abgesetzt werden können. Dies entspricht jedenfalls dem Gesetz, weil – wie auch der UFS in der vorliegenden Entscheidung vollkommen richtig erkennt – diese Ausbildungsabschnitte so zeit- und kostenintensiv sind, dass sie im Regelfall als Befriedigung privater Interessen und Neigungen nicht in Frage kommen.

Bei der Vorstufe, der irreführend als Privatpilotenschein bezeichneten Grundpilotenausbildung, die von jedem – also auch von zukünftigen Berufs- und Linienpiloten – zwingend absolviert werden muss, wird aber immer noch – möglicherweise aufgrund der täuschenden Bezeichnung – das Überwiegen privater Interessen angenommen und die Kosten dafür dem Anwendungsbereich des § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG zugerechnet, weshalb eine Geltendmachung auf dem Weg der Werbungskosten ausgeschlossen ist. Da diese Zurechnung bei den von großen Airlines im Zuge einer durchgehenden Ausbildung mitumfassten Grundausbildungen immer zweifelhafter wird, hat sich die UFS-Judikatur mittlerweile aber in einzelnen Entscheidungen sogar dazu durchgerungen, kombinierte Ausbildungen, bei denen die Privatpilotenausbildung auf das Notwendigste beschränkt und die Ausstellung des entsprechenden Privatpilotenscheins vom Schüler gar nicht mehr beantragt wird, ebenfalls zur Gänze als abzugsfähig anzusehen. Aus diesem Grund werden die Kosten der Privatpilotenausbildung nur mehr bei modular aufgebauten Lehrgängen nicht anerkannt. Dies liegt im Wesentli-

chen daran, dass die entsprechenden Kurse sowohl von zukünftigen Berufspiloten (die im Regelfall ihre Ausbildung durch eine andere Tätigkeit finanzieren müssen) und von Hobbypiloten gemeinsam besucht werden und für die Finanzverwaltung nicht absehbar ist, in welchem Einzelfall es sich aufgrund einer zukünftigen Ausbildung zum Berufspiloten um vorweggenommene Werbungskosten handelt. Die Handlungsweise des UFS wäre vor diesem Hintergrund durchaus nachvollziehbar, allerdings ist im Lichte des § 200 Abs 1 BAO nicht einsehbar, warum die Festsetzung durch die Finanzverwaltung abschließend und nicht vorläufig geschieht. Hier besteht unserer Ansicht jedenfalls Verbesserungsbedarf, denn die steuerliche Behandlung kann wohl nicht in der Art der Lehrgänge (modular versus integral) begründet sein! Vielmehr sollte auch der zukünftige Berufs- oder Linienpilot, der die Befähigung über mehrere Ausbildungsstufen modular erwirbt, die Ausbildungskosten steuerlich berücksichtigen können. Jüngst ist eine – hoffentlich den Grundstein für die ständige Judikatur bildende – Entscheidung ergangen, die auch bei einem modularen Ausbildungsweg alle Kosten als abzugsfähig ansieht³.

Im konkreten Fall hatte der UFS jedoch lediglich über die Kosten der Berufspilotenausbildung zu entscheiden, die Kosten der davor bereits absolvierten Ausbildung zum Privatpiloten wurden offenbar vom BF selbst getragen und waren deshalb nicht verfahrensgegenständlich. Aus dem vorliegenden Urteil ist vielmehr die Erkenntnis zu gewinnen, dass es im Zusammenhang mit der vom Abgabepflichtigen absolvierten Ausbildung nicht auf die Möglichkeit ankommt, nach den derzeitigen Verhältnissen eine Beschäftigung zu finden. Diese Ansicht des UFS mag auf den ersten Blick etwas sonderbar anmuten, bei näherem Hinsehen harmonisiert sie aber mit der bereits als gefestigte Judikatur zu betrachtenden Ansicht, wonach es im Zusammenhang mit der Absetzbarkeit einer Ausbildung als Werbungskosten nur darauf ankommt, dass deren Absolvierung auf eine zukünftige Tätigkeit im entsprechenden Beruf abzielt, es aber zu keiner Änderung der Verhältnisse oder der Qualifikation als abzugsfähige Aus-

2 Die Pilotenausbildung kann gemäß Zivilluftfahrt-Personalverordnung 2006 (ZLPV 2006; BGBl II, 205/2006) in Teilschritten in Form einer modularen Ausbildung – also Privatpilot, Berufspilot und Linienpilot – oder als integrierte Ausbildung – also als zusammengezogene durchgehende Ausbildung bis ab initio zum Linienpiloten erfolgen.

3 UFS 21.3.2011, RV/2456-W/10.

bildung kommt, wenn sich nachträglich herausstellt, dass der Abgabepflichtige keine Beschäftigung findet und daher den neu erlernten Beruf gar nicht ausüben kann.

Außerdem führt die vorliegende Entscheidung vom bisherigen Prinzip weg, wonach eine Ausbildung besonders rasch zu absolvieren und sich besonders zügig im neuen Beruf zu bewerben ist, um die Kosten als Werbungskosten abzusetzen. Der UFS führt aus, dass es im Wesentlichen darauf ankommt, dass die

Ausbildung abgeschlossen und in weiterer Folge damit Einkünfte erzielt werden bzw. Bewerbungen erst dann abgeschickt werden sollen, wenn eine realistische Chance auf den Erhalt der freien Stelle besteht und auf die zeitliche Komponente im Regelfall nicht so viel Bedacht genommen werden darf.

Als konkrete Weiterentwicklung der bestehenden Judikatur in Einzelfragen ist der vorliegenden Entscheidung somit vorbehaltlos zuzustimmen.