

Kosten für Hubschrauber-Privatpilotenschein als Werbungskosten

Da die Privatpilotenlizenz eine unabdingbare Voraussetzung für die Erlangung der Berufspilotenlizenz ist, muss sie als Teil dieser Ausbildung gesehen und damit einheitlich beurteilt werden. Die Ausbildung zum Berufspiloten ist dermaßen umfassend, zeit- und kostenintensiv, dass sie nicht mehr nur mit einer persönlichen Neigung in Verbindung gebracht werden kann.

UFS 7.12.2011, RV/0460-S/08
(§ 16 Abs 1 Z 10 EStG 1988)

Von Stefan Malainer/Andreas Staribacher

Sachverhalt

Der Berufungswerber (BW), war im Veranlagungsjahr 2007 als kaufmännischer Angestellter im elterlichen Unternehmen beschäftigt. Daneben besuchte er einen modularen Ausbildungskurs für Berufshubschrauber-

piloten, da er mittelfristig ein Flugunternehmen mit Spezialisierung auf Lastenflüge gründen wollte.

In seiner Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2007 beantragte er die Berücksichtigung von Umschulungs- bzw. Ausbildungskosten in Höhe von € 34.430,19, die sich in € 4.281,80 als Kosten für ein BWL-Studium und € 30.148,39 als Kosten für die Ausbildung zum Berufshubschrauberpiloten aufgliederten.

Mit Bescheid vom 12.3.2008 wurden € 19.400,- der für die Hubschrauberpilotenausbildung anfallenden Kosten von der Abgabenbehörde erster Instanz nicht als Werbungskosten anerkannt, da diese Kosten nach An-

sicht des Finanzamtes der Ausbildung zum Privathubschrauberpiloten zurechenbar waren und dementsprechend auch bei nicht berufstätigen Personen von allgemeinem Interesse und nicht derart umfassend seien, dass sie einen Einstieg in eine neue berufliche Tätigkeit ermöglichen würden. Nach der – auch im Rahmen des Berufungsvorentscheidungsverfahrens vertretenen – Rechtsansicht der Abgabenbehörde 1. Instanz seien die Kosten für einen Privatpilotschein auch dann definitiv nicht abzugsfähig, wenn er für den Berufspilotschein angerechnet oder automatisch miterworben werde.

Im Berufungsverfahren wurde vom BW vorgebracht, dass – wie sich direkt aus der Zivilluftfahrt-Personalverordnung ergäbe – der Privatpilotschein eine zwingend notwendige Voraussetzung zum Berufspilotschein darstellt und somit ohne den Erwerb dieses Pilotenscheines ein Wechsel in die angestrebte Tätigkeit als Berufspilot nicht möglich ist. Ferner brachte der BW dem UFS noch während des laufenden Berufungsverfahrens zur Kenntnis, dass er mit 6.11.2009 den Berufspilotschein erworben hat und der am 17.12.2008 notwendig nochmals verlängerte Privatpilotschein am 10.1.2011 mangels Weiterverlängerung ungültig geworden ist. Auch dies dokumentiere nach seinem Vorbringen, dass er den Privatpilotschein nicht aus privater Veranlassung zur Ausübung eines Hobbies erworben habe.

Am 2.11.2011 gab der steuerliche Vertreter des BW beim zuständigen Finanzamt die Meldung der Eröffnung eines Gewerbebetriebes ab, auch eine UID-Nummer wurde beantragt.

Im Zeitpunkt der Berufungsentscheidung war der BW nach einschlägigen flugrechtlichen Vorschriften zur Durchführung von Schulungs- und Überstellungsflügen berechtigt, eine Kompetenz- und Angebotserweiterung war – entsprechend den gesetzlichen Bestimmungen – mit dem Anstieg seiner Flugpraxis geplant.

Entscheidungsgründe

In seiner Berufungsentscheidung führt der UFS unter Bezugnahme auf § 16 Abs 1 Z 10 EStG 1988 aus, dass 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, Werbungskosten darstellen.

Im vorliegenden Fall liege keine Fort-, sondern eine Ausbildungsmaßnahme – also eine Umschulung, die auf die Ausübung eines anderen Berufes abziele – vor. Das Gesetz verlange diesbezüglich eindeutig, dass die Umschulungsmaßnahmen auf die tatsächliche Aus-

übung eines anderen Berufes abzielen, es reiche demgegenüber nicht aus, dass die Maßnahme eine Tätigkeit in einem neuen Berufsfeld bloß ermögliche. Auch Aufwendungen im Zusammenhang mit einem Beruf, der bis dato noch nicht ausgeübt wurde, können als sogenannte vorweggenommene Werbungskosten abgesetzt werden. Wesentlich in diesem Zusammenhang sei schließlich, dass es bei der angestrebten Umschulungsmaßnahme tatsächlich um einen Fall eines angestrebten Berufswechsels handle. Deshalb sei anhand des Gesamtbildes der Verhältnisse zu beurteilen, ob der Zweck der Umschulungsmaßnahme wirklich darin besteht, eine andere Berufstätigkeit tatsächlich ausüben zu wollen, oder ob der unternommenen Umschulungsmaßnahme nicht andere – vor allem private – Motive zugrunde liegen.

Nach der im konkreten Fall anzuwendenden Zivilluftfahrt-Personalverordnung 2006 müsse der Bewerber für eine Berufs-Hubschrauberpilotenlizenz unter anderem nachweisen, dass er eine gültige Privat-Hubschrauberpilotenlizenz innehat. Dementsprechend sei klar, dass die Privatpilotenlizenz eine Voraussetzung für die Berufspilotenlizenz darstelle und deshalb auch als Teil der Ausbildung zum Berufspiloten anzusehen ist. Nach Ansicht des UFS stehe es „außer Zweifel“, dass die Ausbildung zum Berufspiloten wegen der dafür erforderlichen „umfassende[n], zeit- und kostenintensive[n] Ausbildung“ „so weit von einer als Hobby betriebenen Fliegerei entfernt ist“, dass sie „nicht mehr mit den – sicherlich gegebenen – persönlichen Neigungen in Verbindung gebracht werden könne, wie dies üblicherweise für die Privatpilotenlizenz gälte. Vielmehr ziele die Ausbildung zum Berufspiloten typischerweise darauf ab, auch als Berufspilot tätig zu werden und mit dieser Tätigkeit Einkünfte zu erzielen. Für eine andere Beurteilung gäbe es im konkreten Fall auch keinen Hinweis. Da die Privatpilotenlizenz somit eine unabdingbare Voraussetzung für die Erlangung der Berufspilotenlizenz sei, müsse sie als Teil dieser Ausbildung gesehen und damit einheitlich beurteilt werden.

Vor dem Hintergrund dieser Ausführungen sei festzuhalten, dass es sich bei der absolvierten Ausbildung zum Berufs-Hubschrauberpiloten um eine umfassende Umschulungsmaßnahme gehandelt hat, dem BW wäre dadurch der Einstieg in eine vollkommen andere berufliche Tätigkeit ermöglicht. Nach einem jüngst ergangenen Judikat des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 15.9.2011, 2008/15/0321) seien Kosten einer umfassenden Umschulung Werbungskosten bzw Betriebsausgaben.

Der BW habe seine Ausbildung neben der Berufstätigkeit so schnell und zielstrebig betrieben, wie es in seiner persönlichen Situation möglich war, und diese im Zeitpunkt der Entscheidung des UFS bereits abgeschlossen.

Mangels Zweifels an der Ernsthaftigkeit des Abzielens der Ausbildung auf die Ausübung der Tätigkeit des Berufspiloten durch den BW sei auch kein Fall der vorläu-

figen Abgabefestsetzung gegeben. Aus allen diesen Gründen war der erstinstanzliche Bescheid zu beheben.

Anmerkung

Bereits im Heft AFS 7/2011, 208. ff, haben wir eine ähnliche Entscheidung des UFS im Zusammenhang mit der Anerkennung der Kosten für den Privatpilotschein im Rahmen einer modularen Ausbildung zum Berufsflugzeugpiloten dargestellt und kommentiert. Bereits damals haben wir angemerkt, dass diese Entscheidung eine (erfreulich) lange Reihe von Entscheidungen im Zusammenhang mit der Absetzbarkeit der Kosten der Privatpilotausbildung als Ausbildungskosten weitergeführt hat und vermehrt eine Hinwendung zu für den Abgabepflichtigen positiven Berufsentscheidungen zu beobachten ist. Dies haben wir bereits damals begrüßt und inhaltlich als richtig beurteilt. Die nunmehr vorliegende Entscheidung des UFS kann als weitere Fortsetzung dieser „Judikaturwende“ angesehen werden. Wiederum ist dem UFS zugute zu halten, dass er nicht nur seine – nach unserer Auffassung – richtige Rechtsmeinung weiterverfolgt, sondern auch neue Facetten beleuchtet und abklärt.

Es überrascht den Kenner der einschlägigen luftfahrtrechtlichen Rechtsvorschriften wenig, dass der UFS bei Hubschrauberpiloten materiell gleich entscheidet wie bei Flugzeugpiloten, sind doch die gleichen Rechtsvorschriften anwendbar. Insofern wird auch zu recht festgestellt, dass der – leider sehr irreführend bezeichnete – Privatpilotschein eine „unabdingbare Voraussetzung“ für die Absolvierung der Ausbildung zum Berufspiloten ist und daher auch die Kosten jedenfalls als für die Berufsausbildung aufgewendet angesehen werden müssen bzw eine einheitliche Betrachtung angezeigt ist.

Wesentlich an dieser Entscheidung ist allerdings, dass auch hier wieder die Ausbildungskosten für alle Stufen einer modularen – also in den einzelnen Ausbildungsschritten getrennten – Pilotenausbildung anerkannt wer-

den. Damit wird vom UFS wiederum ein bereits beschrittener Weg weitergegangen (vgl UFS 21.3.2011, RV/2456-W/10), soweit ersichtlich wurde gegen diese Entscheidung nunmehr aber auch keine Amtsbeschwerde seitens der Finanzverwaltung mehr erhoben, was eindeutig als weiterer Fortschritt der unseres Ermessens zutreffenden Rechtsansicht des UFS zu betrachten ist.

Interessant ist aber schließlich auch der Umstand, dass der UFS in der vorliegenden Entscheidung zu Gunsten des Abgabepflichtigen von einer vorläufigen Abgabefestsetzung nach § 200 BAO absieht und unmittelbar einen „abschließenden“ Abänderungsbescheid erlässt. Dies ist zwar im Einzelfall wegen bereits aufgenommener Unternehmenstätigkeit als Berufspilot vollkommen richtig und auch zu begrüßen, aber im Sinne der Rechtssicherheit wäre es wünschenswert, hätte sich der UFS zumindest „obiter dictum“ mit der von uns bei der eingangs erwähnten Entscheidungsbesprechung vorgeschlagenen Möglichkeit der vorläufigen Abgabefestsetzung nach § 200 BAO im Zusammenhang mit der Anerkennung von Werbungskosten bei modularer Pilotenausbildung auseinander gesetzt: Obwohl gerade bei diesen modularen Ausbildungen nicht absehbar ist, ob der Abgabepflichtige nach Absolvierung der Privatpilotausbildung, die selbstverständlich bei angehenden Hobbypiloten mitunter auch nur und ausdrücklich rein privaten Zwecken dienen kann, auch die Berufspilotausbildung absolviert, tendieren die Abgabenbehörden zu Unrecht dazu, ohne weitere Rücksichtnahme auf den Einzelfall bindende Abweisungsbescheide zu erlassen, die den abgabepflichtigen zukünftigen Berufspiloten die Durchführung eines Wiederaufnahmeverfahrens hinsichtlich der abgewiesenen Werbungskosten aufbürden.