

VwGH: Kosten für Privatpilotenschein als Werbungskosten absetzbar

Mit Erkenntnis vom 28. 2. 2012, 2009/15/0105, hat der VwGH entschieden, dass die Kosten für den Privatpilotenschein auch dann als Werbungskosten absetzbar sind, wenn die Privatpilotenausbildung im Zuge einer „modularen Ausbildung“ zum Verkehrspiloten absolviert wird. Dadurch ist endlich der letzte Schritt in der Gleichstellung zwischen modularer und linearer Ausbildung abgeschlossen.

1. Unterschied zwischen linearer und modularer Pilotenausbildung

Vorweg sei der Unterschied zwischen „modularer“ und „linearer“ Pilotenausbildung erklärt, da das Verständnis der Judikatur des VwGH und auch dieser Abhandlung darüber die Kenntnis dieses Unterschieds voraussetzt: Die Ausbildung zum Verkehrspiloten setzt zwingend eine absolvierte Ausbildung zum Berufspiloten und davor zum Privatpiloten voraus. Erfolgt die Ausbildung – wie bei großen Fluggesellschaften üblich – in einem „Ausbildungszug“, ohne dass Privat- und Berufspilotenschein ausgefertigt oder in Anspruch genommen werden, nennt man diese durchgehende Ausbildung „linear“. Ziel dieser linearen Ausbildung ist es, den Flugschüler möglichst schnell und standardisiert auf einen berufsmäßigen Einsatz im Cockpit vorzubereiten. Absolviert der zukünftige Verkehrspilot hingegen die einzelnen Ausbildungsschritte voneinander abgesondert, liegt eine „modulare“ Ausbildung vor. Diese Ausbildung kann selbstverständlich auch das Ziel haben, möglichst schnell Berufspilot zu werden, ihr erster Ausbildungsschritt – nämlich der Privatpilotenschein – wird aber auch von Hobby Piloten absolviert. Die modulare Ausbildung wird vor allem von zukünftigen Berufspiloten gewählt, die während ihrer Pilotenausbildung einer anderen beruflichen Tätigkeit nachgehen (müssen). Trotz des Unterschieds im Ausbildungsablauf darf aber nicht übersehen werden, dass sowohl die lineare als auch die modulare Ausbildung alle drei Ausbildungsstufen kennen und jeder Berufs- und Verkehrspilot zwingend die – täuschend bezeichnete – Privatpilotenausbildung absolvieren muss.

2. Sachverhalt des vorliegenden Erkenntnisses

Der Bf war im Streitjahr 2003 als Finanzbeamter und Busfahrer tätig und erzielte aus diesen Tätigkeiten Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit. Neben diesen beiden Tätigkeiten absolvierte er die Ausbildung zum Privatpiloten, die Kosten dafür setzte er als Werbungskosten wegen des Vorliegens einer Umschulungsmaßnahme ab.

Mit Bescheid vom 4. 12. 2004 verwehrt das zuständige Finanzamt die Anerkennung der geltend gemachten Kosten für die Privatpilotenausbildung. Daraufhin stellte der Beschwerdeführer am 30. 11. 2005 den Antrag, den vorliegenden Einkommensteuerbescheid nach § 299 BAO aufzuheben. Mit Bescheid vom 18. 4. 2006 wies das Finanzamt diesen Antrag ab, da es vermeinte, die Aufwendungen zum Erwerb des Privatpilotenscheins seien bei einer modularen Ausbildung auch dann nicht abziehbar, wenn sofort nach der Privatpilotenausbildung die Ausbildung zum Berufspiloten begonnen werde.

Mit Schriftsatz vom 12. 5. 2006 berief der Beschwerdeführer gegen den Abweisungsbescheid und führte aus, dass der Werde-

gang eines jeden Berufspiloten mit der Ausbildung zum Privatpiloten beginne. Erst nach der Absolvierung einer bestimmten Flugstundenanzahl erlange man überhaupt die Voraussetzung, um mit einer Ausbildung zum Berufspiloten fortzusetzen. Insofern sei der Privatpilotenschein Teil einer umfassenden Umschulungsmaßnahme gewesen, weshalb er im konkreten Fall nicht als einzelner, in der Privatsphäre liegender Flugschein anzusehen sei.

Noch im Jahre 2007 erlangte der Beschwerdeführer den Berufs- und den Linien- bzw. Verkehrspilotenschein, was er jeweils auch dem verfahrensbefassten UFS mitteilte. Daneben teilte er noch mit, dass er mit Erwerb des Berufspilotenscheins berechtigt sei, die Tätigkeit als Pilot gewerblich auszuüben, sowie dass er nach dem Besuch eines letzten Kurses „ready entry“ für die Anstellung bei großen Airlines sei, den Pilotenberuf anstrebe und sich dementsprechend auch bereits bei mehreren Luftfahrtunternehmen beworben habe. Wie eine chronologische Auflistung seiner Ausbildungsschritte zeige, habe er seine Absicht, beruflich in der Luftfahrt tätig zu sein, von Anfang an und permanent kundgetan. So habe er auch immer nur das Mindestmaß an geforderten Praxisstunden für die einzelnen Pilotenscheine absolviert und als Werbungskosten geltend gemacht, da er für „privates Flugvergnügen“ keine Zeit gehabt habe. Schließlich habe er die gesamte Umschulung zum Linienpiloten in einem einheitlichen Ausbildungsverlauf innerhalb von vier Jahren absolviert und daneben seine beruflichen Verpflichtungen erfüllt.

Im Jahr 2008 übermittelte der Beschwerdeführer dem UFS schließlich einen mit einem Luftfahrtunternehmen abgeschlossenen Dienstvertrag.

3. Die Entscheidung des UFS

Der UFS gab der Berufung des Beschwerdeführers in der Frage des Ersatzes der Umschulungskosten als Werbungskosten mit Bescheid zur GZ RV/0024-F/07 vom 27. 3. 2009 keine Folge, sondern vertrat die Auffassung, dass die Aufwendungen für den Erwerb des Privatpilotenscheins grundsätzlich keine Umschulungskosten iSd § 16 Abs 1 Z 10 EStG darstellten, weil die Privatpilotenlizenz von allgemeinem Interesse sei und – für sich allein gesehen – keinen Einstieg in eine neue berufliche Tätigkeit ermögliche. Etwas anderes könne nur dann gelten, wenn die Schulung zum Privatpiloten Teil einer durchgehenden oder integrierten Ausbildung zum Erwerb einer Berufspilotenlizenz sei, wie sie etwa von Verkehrspilotenschulen angeboten werde. Eine solche integrierte Ausbildung dauere nur zwei Jahre und führe direkt zum Verkehrspiloten, wohingegen die vom Bf absolvierte modulare Ausbildung wesentlich länger gedauert habe und mit der integrierten Ausbildung nicht vergleichbar sei. Aus diesem Grund seien die Aufwendungen nicht als Werbungskosten berücksichtigt worden und eine Aufhebung des

entsprechenden Einkommensteuerbescheids nach § 299 BAO nicht zulässig.

4. Die Entscheidung des VwGH

Der VwGH gab der Beschwerde gegen den abweisenden Bescheid des UFS statt.

Zu den Werbungskosten nach § 16 Abs 1 Z 10 EStG zählen ua die Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen. Demgegenüber dürfen bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung nach § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG 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.

Grundsätzlich teile der VwGH die Auffassung des UFS, dass es sich bei den Aufwendungen zum Erwerb des Privatpilotenscheins um Aufwendungen der privaten Lebensführung handle. Auch sei gegen die Ansicht, dass die genannten Aufwendungen, wenn sie als Teil einer durchgehenden Schulung zum Verkehrspiloten anfallen, als vorweggenommene Werbungskosten zu qualifizieren sind, aus Sicht des VwGH nichts einzuwenden, weil der Privatpilotenschein ja nach ausdrücklicher luftfahrtrechtlicher Anordnung Voraussetzung für den Erwerb eines Berufspilotenscheines sei.

Abgesehen davon sei aber die Auffassung des UFS, dass die Aufwendungen für den Privatpilotenschein nur bei Vorliegen einer integrierten Ausbildung als Werbungskosten Berücksichtigung finden könnte, nicht zutreffend. Dies deshalb, weil es zwar für eine erwerbsorientierte Umschulung spreche, wenn der Steuerpflichtige seine bisherige Tätigkeit aufgabe oder wesentlich einschränke, dies aber weder nach dem Wortlaut noch nach dem Zweck des § 16 Abs 1 Z 10 EStG zwingend notwendig wäre. Aus diesem Grund könne es nicht von Bedeutung sein, ob der Steuerpflichtige die Umschulung im Rahmen einer linearen oder – wegen der berufsbedingt fehlenden zeitlichen Ressourcen – modularen Ausbildung absolviere. Dies müsse jedenfalls für die Fälle gelten, in denen die Ausbildung zum Berufspiloten unmittelbar an die Ausbildung zum Privatpiloten anschliesse und die Umstände des Einzelfalles den Schluss zulassen würden, dass der steuerpflichtige Flugschüler den Pilotenberuf tatsächlich ausüben würde.

Im konkreten Fall wäre demnach dem Umstand, dass der Bf neben seiner Pilotenausbildung als Finanzbeamter und Busfahrer arbeitete, Bedeutung beizumessen gewesen und somit die abgabenrechtliche Gleichwertigkeit der modularen mit der linearen Ausbildung anzuerkennen gewesen. Da dies aber nicht erfolgt ist, war der vorliegende Bescheid des UFS mit Rechtswidrigkeit belastet und daher in Stattgebung der Beschwerde aufzuheben.

5. Stellungnahme

Das Wesentlichste zuerst: Mit dem vorliegenden VwGH-Erkenntnis wird die lange strittige Frage, ob die Kosten für eine modulare Pilotenausbildung steuerlich als Werbungskosten anerkannt werden, endlich beantwortet. Damit vollzieht der VwGH den Schwenk, den der UFS in den letzten beiden Jahren hin zu einer Anerkennung der Werbungskosten der modularen Ausbildung vorgenommen hat, nach.¹⁾ Mit vorliegender Ent-

scheidung wird sich auch das Schicksal der gegen die vom UFS in dieser Frage begründete Judikaturlinie erhobenen Amtsbeschwerden in Richtung einer Abweisung beantworten.

In seiner Begründung ist das vorliegende Erkenntnis kurz gehalten, es braucht eines Gedankensprunges, um es im Detail zu verstehen: Ein wesentliches Argument des UFS in seiner abweisenden Entscheidung war offenbar der Umstand, dass die lineare Pilotenausbildung, für die der Ersatz der Ausbildungskosten zweifelsfrei anerkannt war, und die modulare Pilotenausbildung, die nach Ansicht des UFS zu keinem Ersatz führen konnte, nicht vergleichbar seien. Die Unterschiedlichkeit lag nach der mitgeteilten Ansicht des UFS darin, dass die modulare Ausbildung viel länger – nämlich vier Jahre – dauert, wohingegen die lineare Ausbildung lediglich zwei Jahre benötigt. Implizit ergibt sich daraus, dass der Flugschüler sich bei der linearen Ausbildung ganz auf die Ausbildung bzw Umschulung konzentriert: Mit der kürzeren Dauer geht eine intensivere Beschäftigung mit der Fliegerei einher, die es dem Flugschüler nur in den wenigsten Fällen erlauben wird, einem Nebenerwerb nachzugehen. Demgegenüber wird die modulare Ausbildung von den Flugschülern gewählt, die ihre Berufspilotenausbildung neben einer anderen Berufstätigkeit absolvieren (müssen), wie der Bf im konkreten Fall als Finanzbeamter und Buslenker. Da die Umschulung über einen längeren Zeitraum erfolgt, ist ihre Intensität geringer. Dies will der UFS als Grund heranziehen, um einen Abzug der Ausbildungskosten als Werbungskosten zu verwehren, weshalb im abweisenden Bescheid für die Anerkennung der Umschulungskosten auf die Aufgabe oder wesentliche Einschränkung der bisherigen Tätigkeit abgestellt werden soll. Gerade die Richtigstellung des Umstandes durch den VwGH, dass § 16 Abs 1 Z 10 EStG nicht nur auf die wesentliche Einschränkung und Aufgabe beschränkt ist, führt aber im Ergebnis zu einer Vergleichbarkeit der modularen mit der linearen Ausbildung, sodass es keinen sachlichen Grund dafür gibt, die Abzugsfähigkeit der Kosten für die modulare Ausbildung zu verwehren. Dies erkennt der VwGH auch vollkommen richtig.

Bei einer näheren Befassung mit dem Judikat klingt die vorherrschende Euphorie allerdings auch deswegen wieder ein bisschen ab, weil der VwGH seine klärende Aussage wieder etwas abschwächt: Die modulare und die lineare Ausbildung seien nämlich nur dann jedenfalls vergleichbar, wenn der Flugschüler die Kurse gleich unmittelbar hintereinander absolviert. Ob die Kosten für die modulare Privatpilotenausbildung auch dann absetzbar sind, wenn die einzelnen Ausbildungsschritte nicht gleich hintereinander absolviert werden, wissen wir nach dem vorliegenden Erkenntnis dementsprechend nicht. Aber so wenig erfreulich diese Einschränkung für die Praxis ist, so wenig schädlich ist sie auch: Wenn der Flugschüler neben seiner anderweitigen Erwerbstätigkeit seine Ausbildung nicht so emsig verfolgt, dass er alle Ausbildungsschritte gleich hintereinander absolviert, kann sich freilich das Problem ergeben, dass die Abgabenbehörde im Zeitpunkt der Veranlagung den weiteren Berufsweg des Steuerpflichtigen nicht vorhersehen kann. Diesfalls wäre den Finanzbehörden aus unserer Sicht anzuraten, anstatt einer bindenden Abweisung, die den Steuerpflichtigen zur Beschreitung des Berufungsweges zwingt, vorläufige Bescheide zu erlassen, um das Vorliegen der Zielstrebigkeit im Einzelfall auch im Nachhinein überprüfen zu können. Dies haben wir bereits an anderer Stelle angeregt.²⁾ Inwiefern unsere Anregung auf fruchtbaren Boden fällt und die Verfahren über die Anerkennung der Werbungskosten im Zusammenhang

1) Zur schrittweisen Änderung der UFS-Judikatur in dieser Frage siehe *Malainer/Staribacher*, Privatpilotenschein als Umschulungskosten für Linienpilotenausbildung, RdW 2012, 49.

2) *Malainer/Staribacher*, Privatpilotenschein als Umschulungskosten für Linienpilotenausbildung, RdW 2012, 49, und *dies*, Kosten der Umschulung zum Berufspiloten, AFS 2011, 208 (210).

mit der Privatpilotenausbildung langsam abebben, bleibt abzuwarten. In der Zwischenzeit würden wir aus Sicht eines steuerberatend tätigen Praktikers anregen, dass der Verordnungsgeber (der Zivilluftfahrt-Personalverordnung) die Verwendung der sehr

täuschenden Bezeichnung „Privatpilotschein“ überdenkt, weil angesichts der Terminologie oftmals eine Assoziation zu dem auch hier verfahrensgegenständlichen § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG hergestellt wird, die in Wahrheit gar nicht besteht.



Foto privat

Der Autor:

Dr. Stefan Malainer, akad. IM, ist Mitarbeiter eines international tätigen Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfernetzwerkes. Er hat auch eine Ausbildung zum Rechtsanwalt absolviert und ist behördlich konzessionierter Immobilien-treuhänder.

Kontakt: stefan.malainer@pkf.at



Foto Wilke

Der Autor:

Dr. Andreas Staribacher ist Partner eines international tätigen Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfernetzwerkes. Er ist in Amerika zugelassener CPA und ausgebildeter Linienspilot.

Kontakt: andreas.staribacher@pkf.at