

# Privatpilotschein als Umschulungskosten für Linienpilotenausbildung

Seit der Erweiterung des § 16 EStG im Jahre 2000 sind die im Zusammenhang mit einer Pilotenausbildung anfallenden Kosten wieder in den Fokus zahlreicher UFS-Entscheidungen gerückt. Während bis dato aber die Kosten für die Privatpilotschein wegen ihrer Nähe zur privaten Sphäre des Abgabepflichtigen stets als nicht abzugsfähig angesehen wurden, hat der UFS unlängst deren steuerliche Geltendmachung im Zuge der Werbungskosten zugelassen.

## 1. Die erstinstanzliche Entscheidung als Darstellung der bisherigen Spruchpraxis der Finanzverwaltung

Der Anlassfall für die vorliegende Entscheidung des UFS<sup>1)</sup> ist schnell dargelegt: Der als Vertragslehrer tätige Berufungswerber machte in seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2009 die Berücksichtigung von Umschulungskosten zum Linienpiloten im Zuge einer modularen Ausbildung als vorweggenommene Werbungskosten geltend. Das zuständige Finanzamt versagte die Anerkennung dieser Aufwendungen mit dem Hinweis, dass die Aufwendungen zur Erlangung der Privatpilotschein keine Werbungskosten iSd § 16 Abs 1 Z 10 EStG darstellen würden. Die Aufwendungen zur Erlangung des Berufspilotscheins würden erst dann Werbungskosten darstellen, wenn aus der Fliegerei Einkünfte erzielt werden, und seien dann – innerhalb von fünf Jahren – mittels eines Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 295a BAO zu berücksichtigen. Damit wollte sich der Berufungswerber nicht begnügen und erhob Berufung gegen den erstinstanzlichen Bescheid. Anfang 2011 – noch während des laufenden Berufungsverfahrens – legte der Berufungswerber die letzte theoretische Prüfung für die Erlangung der Linienpilotschein erfolgreich ab und qualifizierte sich damit für die Tätigkeit als Berufspilot einer gewerblichen Luftfahrtlinie.

## 2. Die Entscheidung des UFS: Bruch mit der bisherigen Spruchpraxis

Die Bezug habende Entscheidung des UFS lässt sich in zwei Themenbereiche aufgliedern: Zum einen spricht er über die Absetzbarkeit der Kosten für den Privatpilotschein ab, zum anderen erteilt er – obiter dictum – der Ansicht des Finanzamtes, Ausbildungskosten seien nachträglich auf die Erzielung eines Gesamtüberschusses mit der erlernten Tätigkeit zu überprüfen und ggf zu berücksichtigen, eine Absage.

### 2.1. Zur Absetzbarkeit der Kosten für den Privatpilotschein

Nach mit der hM übereinstimmender Ansicht des UFS sind Aufwendungen im Zusammenhang mit einem Beruf, der bisher noch nicht ausgeübt worden ist, als vorweggenommene Werbungskosten abzugsfähig.<sup>2)</sup> Der Begriff „Umschulung“ impliziere nämlich, dass nur Fälle eines angestrebten Berufswechsels gemeint seien. Folglich muss daher im Einzelfall nach dem

Gesamtbild der Verhältnisse beurteilt werden, ob der Zweck der Umschulung darin besteht, eine andere Berufstätigkeit tatsächlich ausüben zu wollen, oder der Bildungsmaßnahme andere Motive – wie etwa eine hobbymäßige Verwertung – des Steuerpflichtigen zugrunde liegen.<sup>3)</sup>

Um den Sachverhalt korrekt zu beurteilen, bedarf es eines Ausfluges ins Luftfahrtrecht, den auch der UFS in seiner Entscheidung wagt: Aus der Anlage 1 zur für die Pilotschein einschlägigen Zivilluftfahrt-Personalverordnung („ZLPV 2006“) ist abzuleiten, dass ein Bewerber für eine Linienpilotschein, welcher diese in der modularen Ausbildung anstrebt, innerhalb von 18 Monaten, unter Aufsicht 650 Stunden theoretischen Unterricht erhalten haben und im Besitz der Privatpilotschein sein muss. Daraus ergibt sich – wie auch der UFS richtig erkennt –, dass die hier strittige Privatpilotschein eine Voraussetzung zur Erlangung der Linienpilotschein darstellt und somit als Teil der Ausbildung zum Linienverkehrspiloten anzusehen ist, die jeder zukünftige Linienpilot zu absolvieren hat. Aus diesem Grund muss die Privatpilotscheinbildung auch in der Frage der steuerlichen Behandlung gemeinsam mit der Linienpilotscheinbildung beurteilt werden, was der UFS bereits in der Vergangenheit im Zusammenhang mit einer integrierten Ausbildung zum Linienverkehrspiloten anerkannt hat.<sup>4)</sup> Bei modular gestalteten Ausbildungen wurden sie dagegen bis zur vorliegenden Entscheidung durchwegs abgelehnt,<sup>5)</sup> was wahrscheinlich vor allem daran liegt, dass die von allen Piloten – also auch den Verkehrspiloten – zu absolvierende Grundausbildung als „Privatpilotscheinbildung“ bezeichnet wird.<sup>6)</sup> Mangels sachlicher Unterscheidung zwischen integrierender und modularer Ausbildung war unserer Ansicht nach die unterschiedliche steuerliche Behandlung nicht nachvollziehbar;<sup>7)</sup> umso begrüßenswerter ist nun die vorliegende Entscheidung, die die unsachliche Ungleichbehandlung erkennt und behebt. Dies geschah wie folgt: Da der Berufungswerber berufstätig war, konnte ihm die Wahl eines modularen Ausbildungsweges nicht schaden, er betrieb seine Ausbildung nach Ansicht des UFS jedenfalls so zielstrebig und konsequent wie es in seiner persönlichen Situation – bei aufrechtem Dienstverhältnis in einem nicht artverwandten Beruf – möglich war. Daher waren ihm auch die Kosten für die Ausbildung zum Privatpiloten als Werbungskosten in Abzug zu bringen, ohne dass es einer zukünftigen Betrachtung bedurfte. Dies deshalb, weil nach Rz 360 der LStR 2002 das „Abzielen auf die Ausübung eines anderen

1) UFS 21. 3. 2011, RV/2456-W/10.

2) Vgl für viele etwa *Lenneis in Jakom*, EStG<sup>3</sup> (2010) § 16 Rz 51.

3) So auch *Lenneis in Jakom*, EStG<sup>3</sup> (2010) § 16 Rz 50 f.

4) UFS 23. 4. 2009, RV/2153-W/08.

5) So noch zB UFS 27. 3. 2009, RV/0024-F/07.

6) Vgl *Malainer/Staribacher*, Kosten der Umschulung zum Berufspiloten, AFS 2011, 208 ff (210).

7) So schon *Malainer/Staribacher*, Kosten der Umschulung zum Berufspiloten, AFS 2011, 208 ff (210).

Berufes“ veranlagungsjahrbezogen nach Art einer Liebhaberbeurteilung zu prüfen ist und eine spätere Änderung des zunächst vorhandenen Willensentschlusses keine Auswirkung auf die Vergangenheit hat.

## 2.2. Zur nachträglichen Geltendmachung der Ausbildungskosten nach § 295a BAO

Durch die unter Punkt 2.1. getätigten Ausführungen war der konkrete Anlassfall bereits entschieden. Dennoch hat der UFS obiter dictum zur nachträglichen Geltendmachung der Ausbildungskosten ausgeführt, dass schon allein deswegen kein Anwendungsfall des § 295a BAO vorliegen kann, weil das „Abzielen“ auf eine andere Berufsausübung nicht von späteren tatsächlichen Entwicklungen abhängt, sondern als Willensentschluss aus aktueller Sicht und pro futuro zu beurteilen ist. Auch dieser Rechtsansicht ist im Hinblick auf den Wortlaut des § 16 Abs 1 Z 10 EStG, der eine Abzugsfähigkeit vorweggenommener Werbungskosten bereits mit der Vornahme einer Umschulung, die auf die tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielt, zuzustimmen. Die Möglichkeit einer rückwirkenden Beurteilung der Abzugsfähigkeit der Umschulungskosten bleibt den Abgabenbehörden somit immer dann verwehrt, wenn der Steuerpflichtige die Ausbildung mit dem von ihm beabsichtigten Ausbildungsziel und Berufswunsch ernsthaft betreibt. Dass das im konkreten Fall zutrifft, hat der UFS richtig festgestellt. Aus diesem Grund war auch eine vorläufige Abgabefestsetzung nach § 200 BAO nach zutreffender Ansicht des UFS nicht notwendig, wiewohl dies in Fällen, in denen bei Absolvierung der Ausbildung zum Privatpiloten noch nicht klar ist, ob eine

Berufspilotenlaufbahn angestrebt wird, wohl als die sinnvollste Lösung erscheint.<sup>8)</sup>

## 3. Fazit

So kurz die vorliegende Entscheidung des UFS ist, so bedeutend ist sie im Zusammenhang mit der Absetzbarkeit der Kosten für die Ausbildung zum Linienpiloten als Werbungskosten. Die diesbezügliche Judikatur lässt zwar in den letzten Jahren eine Entwicklung hin zur steuerlichen Anerkennung der entsprechenden Kosten erkennen, bis dato<sup>9)</sup> wurden die Kosten für die Erlangung des Privatpilotsenscheins aber nur dann als berücksichtigungswert eingestuft, wenn sie im Rahmen einer integrierenden, also einer durchgehenden Ausbildung zum Berufspiloten angefallen sind. Nunmehr ist aber klargestellt, dass der Abgabepflichtige auch dann die Kosten der Privatpilotausbildung als Werbungskosten absetzen kann, wenn sie Teil einer modularen Ausbildung zum Berufspiloten ist. Sofern er diese ernsthaft verfolgt, hat die Abgabenbehörde die Werbungskosten bereits im Jahr ihres Anfallens zu berücksichtigen, eine nachträgliche Behandlung nach § 295a BAO ist somit unzulässig.

- 
- 8) Ähnlich bereits *Malainer/Staribacher*, Kosten der Umschulung zum Berufspiloten, AFS 2011, 208 ff (210).  
9) Dies äußert der UFS in der Begründung einer die Kosten für die Privatpilotausbildung im Zusammenhang mit einer modularen Linienpilotausbildung abweisenden Entscheidung (UFS 27. 3. 2009, RV/0024-F/07): „Etwas anderes würde nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates aber gelten, wenn die Schulung zum Privatpiloten Teil der *durchgehenden* Schulung zum Erwerb der Verkehrsflächenlizenz ist (...)“



### Der Autor:

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



### 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 Immobilienreuhänder.