



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Adr., vom 20. Mai 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling vom 5. Mai 2008 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

a) Erklärung - Bescheid

In einer Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2007 machte der Berufungswerber (Bw.) ua. Ausgaben für einen Privatpilotenschein, und zwar laut eigener Aufstellung "Übersicht Steuer- ausgleich 2007" (AS 6) für theoretische Ausbildung (Kurskosten), praktische Ausbildung (Flugstunden, Aufwandsentschädigung für Fluglehrer, Außenlandegebühren), medizinische Tests, Prüfungen, Strafregistrauszug und Mitgliedschaften) als Werbungskosten geltend. Der Bw. legte dazu ua. folgendes Schreiben seines Arbeitgebers vom 31. Juli 2007 (AS 5) vor:

"Pilotenausbildung – Zur Vorlage an das zuständige Wohnsitzfinanzamt

(...) Wir Bestätigen, dass Ihre Pilotenausbildung im Zusammenhang mit der ausgeübten Tätigkeit in unserem Unternehmen steht und Sie den Pilotenschein zur Ausübung Ihres Berufes, insbesondere zu Demonstrations- und Dienstreisezwecken, benötigen."

Im Einkommensteuerbescheid (Arbeitnehmerveranlagung) 2007 vom 5. Mai 2008 (AS 12ff) versagte das FA € 10.857,30 die Anerkennung als Werbungskosten und führte in der Bescheidsbegründung aus, Aufwendungen für den Erwerb eines Privatpilotenschein seien als

Kosten der privaten Lebensführung nicht abzugsfähig, auch wenn eine berufliche Notwendigkeit hierfür gegeben sei. Kosten für den Privatpilotenschein seien selbst dann nicht abzugsfähig, wenn in weiterer Folge der Berufspilotenschein erworben werde. Kosten für den Erwerb des Berufspilotenscheines hingegen könnten bei Vorliegen der allgemeinen Voraussetzungen des § 16 des Einkommensteuergesetzes Werbungskosten darstellen.

b) Berufung

In der Berufung vom 20. Mai 2008 (AS 16f) brachte der Bw. vor:

Generell: Die Philosophie seines Arbeitgebers betreffend die Ausbildung der Mitarbeiter zum Privatpiloten sei im sehr konservativen Bereich angesiedelt. Im Grunde werde der Privatpilotenschein in keinsten Weise, weder finanziell noch in Zeitgutschriften, unterstützt. Diese harte Vorgehensweise werde als natürlicher Filter angesehen, um zu erkennen, ob die Mitarbeiter sich mit dem Produkt und der Branche auseinander setzen könnten und wollten. Speziell im Verkauf sei es aber, wie im oa. Schreiben des Arbeitgebers klar dargestellt werde, eine Notwendigkeit, um sich in dieser speziellen Branche durchsetzen zu können.

Bedeutung des Privatpilotenscheines: Im Grunde sei die Aussage richtig, dass der Privatpilotenschein die niedrigste Stufe oder auch Einstiegerstufe der kompletten Pilotenausbildung sei. Diese Stufe sei aber für alle gleich, egal ob die weitere Karriere einen Linienpiloten vorsehe, sowie es viele von der AUA kennen würden, oder das Fliegen von kleineren ein- oder zweimotorigen Flugzeugen. Basierend auf dem Privatpilotenschein könne eine Zusatzausbildung gemacht werden, auch Commercial Pilot License, die es dem Inhaber erlaube, Entgelt für seine Dienste / Können zu verlangen. Dies sei auch im Grunde der entscheidende Unterschied zwischen dem Privatpilotenschein und der Commercial Pilot License. Im Grunde dürften beide Lizenzinhaber die gleichen Flugzeugtypen fliegen. Selbstverständlich gebe es dann noch verschiedene Typ-Ratings, die aber beide machen könnten.

Ausbildung Privatzeit / Arbeitszeit: Die Aktivitäten, die im Zusammenhang mit dem Privatpilotenschein angefallen seien, seien ausschließlich in der Freizeit absolviert worden, genauer die Theoriestunden (Sommerblock Intensivkurs – Urlaub), die Flugstunden (Ausstempeln), die diversen Prüfungen bei den Behörden (Austro Control, Fernmeldebehörde). Durch einen Beschluss der Geschäftsführung des Arbeitgebers habe verpflichtend bei Tagesflügen oder Flügen unter Tags ausgestempelt werden müssen.

Intensität der Flugeinsätze: Bei Demoflügen gelte die Regel, dass aus der Erfahrung im Schnitt einmal die Woche für Kunden, Delegationen oder Medien Demoflüge durchzuführen seien.

Produktionsflüge zur Übernahme der Flugzeuge vom Vertrieb: Um ein Gefühl zu bekommen, von welchen Produktionszahlen hier gesprochen werde eine "grobe Übersicht" gegeben:

- zweimotoriges Kolbenflugzeug: 240 Stück jedes Jahr = ein Stück jeden Tag
- einmotoriges Kolbenflugzeug: 144 Stück jedes Jahr = drei Stück jede Woche
- einmotoriger Motorsegler: totale Jahresproduktion von mehr als 400 Stück

Kundenflüge / Auslieferungsflüge: Jeder Kunde habe das Recht und die Verpflichtung, mit seinem verantwortlichen Verkäufer oder einem Mitarbeiter der Verkaufsmannschaft einen Übernahmeflug zu machen, um eventuelle Fehler erkennen und bemängeln zu können. Hier sei der schnell auftretende Scheren-Effekt am deutlichsten zu sehen, wenn einer der verantwortlichen Verkäufer diesen für beide Parteien so wichtigen rechtlichen Teil nicht übernehmen könne.

Überstellungsflüge hätten den Sinn, die Flugzeuge zu den verschiedenen Destinationen zu überführen. Oft wollten Kunden ihre Flugzeuge auf ihrem Heimatflughafen / Flugplatz übernehmen.

Arbeitsvertrag: In den Dienstverträgen der Mitarbeiter im Verkauf seien im Normalfall keine Zusatzausbildungen verankert oder vereinbart. Wie beschrieben, gehe der Arbeitgeber von der Eigeninitiative der Mitarbeiter aus, die entsprechende Zusatzausbildung selbst in die Hand zu nehmen.

c) BVE - Vorlageantrag

Das FA wies die Berufung mit Bescheid vom 7. Juli 2008 ab und führte zur Begründung (AS 45) aus, Fortbildungskosten würden dazu dienen, im jeweils ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben. Merkmal beruflicher Fortbildung sei es, dass diese der Verbesserung der Kenntnisse im bisher ausgeübten Beruf dienen würde. Ausbildungskosten seien Aufwendungen zur Erlangung von Kenntnissen, die eine Berufsausbildung ermöglichen würden. Es müsse jedoch ein Zusammenhang mit der ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit vorliegen. Ob eine Tätigkeit mit der ausgeübten verwandt sei, bestimme sich nach der Verkehrsauffassung. Von einer verwandten Tätigkeit sei auszugehen, wenn die Tätigkeiten bzw. Berufe üblicherweise gemeinsam am Markt angeboten würden. Nach der Verkehrsauffassung habe der Beruf eines Piloten eine praktische, unmittelbar mit der Flugzeugführung in der Luft ausgeübte Tätigkeit zum Inhalt, während die vom Bw. ausgeübte Tätigkeit am Boden stattfinde, nämlich Sales Manager mit Fortbildung Wirtschaftsberatung.

Nach Fristverlängerung erhob der Bw. den Vorlageantrag vom 25. August 2008 (AS 54) und legte eine weitere Bestätigung des Arbeitgebers mit selben Datum vor (AS 55):

"Pilotenausbildung – Zur Vorlage an das zuständige Wohnsitzfinanzamt

(...) Wir Bestätigen, dass Ihre Pilotenausbildung im dringenden und unbedingten Zusammenhang mit der ausgeübten Tätigkeit in unserem Unternehmen steht und Sie den Pilotenschein zur Ausübung Ihres Berufes, insbesondere zu Demonstrations- und Dienstreisezwecken, verpflichtend benötigen."

Weiters wies der Bw. unter jeweiliger Namensnennung auf einen Ausbildungsstand der Verkaufsgruppe hin:

- Geschäftsführer, Berufspilotenschein, Instrumentenflug
- Verkaufsleiter, Privatpilotenschein
- Sales Manager, Privatpilotenschein

Laut Bw. würden zwei Finanzämter diese Kosten berücksichtigen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Gemäß Abs. 10 sind Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten Tätigkeit oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit und Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen, als Werbungskosten abzugsfähig.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 dürfen Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, 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, bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden.

Sachverhalt:

Der Bw. ist als Verkäufer (Sales Manager) bei einem Unternehmen beschäftigt, das laut Präsentation im Internet und vorgelegten Prospekten Kleinflugzeuge herstellt, verkauft und wartet sowie an einem Flugplatz gelegen ist. Es wird den glaubhaften Angaben des Bw. gefolgt, dass zu seinen beruflichen Aufgaben das Fliegen der Flugzeuge, sei es zu Zwecken der Vorführung gegenüber Kunden oder Interessenten oder bei Überstellungen, gehört. Der Arbeitgeber besteht auf Absolvierung einer Pilotenausbildung. Berufungsgegenständlich sind Kosten, die dem Bw. beim Erwerb des Privatpilotenscheins entstanden sind. Die Ausbildung zum Privatpiloten findet außerhalb der Arbeitszeit statt und die Kosten werden vom Bw. allein getragen.

Rechtliche Beurteilung:

Gemäß § 28 Zivilluftfahrt-Personalverordnung (ZLPV) berechtigt der Privatpilotenschein zum unentgeltlichen und nichtgewerbsmäßigen Fliegen "kleinerer" Flugzeuge, und zwar – unter näher geregelten Voraussetzungen - der Gewichtsklassen A und B, somit einmotorige Flugzeuge bis 5700 kg (§ 4 Abs. 2 ZLPV). Gemäß § 33 ZLPV kann die Grundberechtigung für Privatpiloten auf Flugzeuge der Gewichtsklasse C (mehrmotorig bis 5700 kg) erweitert werden. Laut den vorgelegten Datenblättern (AS 24ff) entsprechen die vom Arbeitgeber des Bw. gehandelten Flugzeuge den genannten Gewichtsklassen.

Gemäß § 29ff ZLPV müssen Bewerber für den Privatpilotenschein bestimmte Flugstunden nachweisen, theoretische und praktische Privatpilotenprüfungen bestehen sowie Navigations- und Höhenflüge absolvieren.

Der Privatpilotenschein dient somit allgemein dazu, seinem Inhaber das Führen und Bedienen von Flugzeugen im unentgeltlichen und nichtgewerblichen Luftverkehr zu ermöglichen. Der Privatpilotenschein zielt nicht auf eine Berufsausübung oder Berufsausbildung ab, sondern richtet sich an jedermann, der ein Flugzeug führen will und mindestens 17 Jahre alt (§ 6 Abs. 1 ZLPV), verlässlich (§ 7 ZLPV) sowie körperlich und geistig gesund ist (§ 8 ZLPV).

Im Gegensatz dazu berechtigen der Berufspilotenschein (§ 36 ZLPV), der Berufspilotenschein I. Klasse (§ 43 ZLPV) und der Linienpilotenschein (§ 49 ZLPV) zum unentgeltlichen oder entgeltlichen, nicht gewerbsmäßigen oder gewerbsmäßigen im Fluge führen sowohl der bereits genannten als auch größerer Flugzeuge.

Der Privatpilotenschein ist mit dem Pkw-Führerschein vergleichbar.

Es gibt eine Vielzahl von Berufen, für deren Ausübung der Besitz des Pkw-Führerscheins erforderlich ist. Aufwendungen für den Erwerb des Pkw-Führerscheins sind jedoch selbst bei beruflicher Notwendigkeit grundsätzlich nicht als Werbungskosten abzugsfähig. Nur der Erwerb höherer Kfz-Lenkerberechtigungen für Lkw oder Spezialfahrzeuge ist als Werbungskosten absetzbar (vgl. Doralt, EStG-Kommentar, § 20 Tz 163, Stichwort "Führerschein").

Nach Ansicht des UFS gilt dies auch für den Privatpilotenschein im berufsgegenständlichen Fall. Auch für einen – mit dem festgestellten Berufsbild des Bw. vergleichbaren - Kfz-Händler stellen Ausgaben für den Erwerb des Pkw-Führerscheins keine Werbungskosten iSd § 16 EStG 1988 dar. Beim Privatpilotenschein tritt die private Verwertbarkeit, insbesondere der Freizeitwert beim Fliegen kleinerer Flugzeuge außerhalb der Berufsausübung und die Freude am Fliegen, nicht derart in den Hintergrund, dass das Aufteilungsverbot des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 nicht greifen würde. Nach der Lebenserfahrung ist anzunehmen, dass der Bw. den Privatpilotenschein – ähnlich wie einen Pkw-Führerschein - auch in seiner Freizeit verwenden wird.

Auch der deutsche BFH stellte im Urteil vom 27.5.2003, VI R 85//02 fest, dass Aufwendungen für den Erwerb eines Privatpilotenscheins grundsätzlich nicht als Werbungskosten zu berücksichtigen sind, da in der Regel die private Lebensführung des Steuerpflichtigen in nicht unerheblichem Maße betroffen ist.

Vom Bw. wurde nicht vorgebracht, er strebe den Beruf eines Piloten (ausschließlicher Berufspilot) an. Auch wären in diesem Fall – selbst bei Vorliegend der anderen Voraussetzungen des § 16 Abs. 10 EStG 1988 - die Kosten zur Erlangung des Privatpilotenscheins, der für den Berufspilotenschein und höhere Flugberechtigungen anzurechnen wäre, auf Grund der oa. privaten Eignung ebenfalls nicht abzugsfähig.

Wien, am 14. Oktober 2008