



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Ralf Schatzl und die weiteren Mitglieder Dr. Maria-Luise Wohlmayr, Dr. Walter Zisler und Dr. Otmar Sommerauer über die Berufung des Bw., vertreten durch ECO-Treuhand GmbH, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, 5020 Salzburg, Bayerhamerstraße 47, gegen den Bescheid des Finanzamtes X betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2008 nach der am 19. September 2012 in 5026 Salzburg-Aigen, Aignerstraße 10, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

In seiner Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für 2008 beantragte der Berufungswerber (kurz: Bw.) die Kosten der Erlangung eines Privatpilotenscheines in Höhe von € 3.904,- als Fortbildungskosten. Das Finanzamt beurteilte die Aufwendungen nicht als Werbungskosten, sondern sprach in seinem Einkommensteuerbescheid vom 15.6.2011 aus, dass es sich dabei um nichtabzugsfähige Kosten der privaten Lebensführung handle.

Dagegen richtet sich die Berufung, die vom Finanzamt mittels Berufungsvorentscheidung als unbegründet abgewiesen wurde. In seinem Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragte der Bw. eine Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Sachverhalt:

Aus den vom Finanzamt vorgelegten Akten sowie dem Vorbringen des Bw. geht der folgende – unstrittige – Sachverhalt hervor:

Der Bw. ist als Luftfahrttechniker bei der Arbeitgeber_GmbH angestellt und dort als „head of avionics“ für den Fachbereich Avionik zuständig. Sein Aufgabengebiet umfasst die Instandhaltung der elektrischen und elektronischen Bordausrüstung der gesamten Flotte des Unternehmens, die Nach- bzw. Aufrüstung der Flotte in Hinblick auf gesetzliche Vorschriften, und er ist Anlaufstelle für den Flugbetrieb und die technische Leitung im Falle einer Störung. Im Jahr 2008 begann er mit der Ausbildung zum Erwerb des Privatpilotenscheines. Ende 2009 schloss er diese Ausbildung mit dem Erhalt der Privatpilotenlizenz (PPL) ab.

Die dafür aufgewendeten Kosten machte er in seiner Einkommensteuererklärung als Fortbildungskosten geltend. Er argumentierte, dass er diese Fortbildung nicht aus privater Motivation absolviert habe, sondern weil das dabei erworbene Wissen seinem Beruf diene. Als Beispiele für Tätigkeiten, die nunmehr möglich sind, führte er zB Standläufe, Bodenläufe, Rollversuche, Testflüge, Kompasskalibrationen sowie Tests verschiedener Navigations- und Funkanlagen an. Die Arbeitgeber_GmbH unterhalte eine Vielfalt an Flugzeugen, und das Anforderungsprofil an die Techniker sei dementsprechend hoch. Um den Anforderungen des Unternehmens gerecht zu werden, müssten sich die Flugzeugtechniker ständig auf dem Laufenden halten. Durch die Erlangung der PPL habe er genau die Fähigkeiten erwerben können, die die Einzigartigkeit der Flotte seines Arbeitgebers erfordere. Er hoffe damit seinen Arbeitsplatz für die Zukunft zu sichern.

In seinem Vorlageantrag stellte der Bw. klar, dass es sich nicht um eine Umschulung zum Berufspiloten handle, sondern ausschließlich um höher qualifizierte Einsatzmöglichkeiten im ausgeübten Beruf.

Im Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat legte der Bw. eine Bescheinigung seines Arbeitgebers vor, dass die PPL als *„überdurchschnittlich vorteilhaft für die Ausführung seiner Tätigkeit als Avioniker anzusehen“* sei. Das dadurch zusätzlich erlangte Können sei im Fachbereich Avionik *„als nahezu unabdingbar einzustufen. Die Komplexität und Schnellebigkeit der Systeme setzt vor allem in diesem Bereich der Luftfahrzeugtechnik eine ständige Weiterbildung und Routine mit der Handhabung voraus. Des weiteren sind eine effektive Fehlersuche sowie die Teilnahme an Testflügen nur dann sinnvoll, wenn der operationelle Ablauf eines Fluges zur Gänze verstanden wird.“*

Die PPL berechtigt den Bw., einmotorige Motorflugzeuge mit Kolbentriebwerk bis zu einer höchstzulässigen Startmasse von 5700 kg zu steuern. Für seinen Arbeitgeber kann er eigenständig Triebwerksläufe und Flugzeugbewegungen am Boden zu Testzwecken durchführen. Testflüge werden entsprechend einer internen Regelung seines Arbeitgebers nur von erfahrenen Piloten durchgeführt. Der Arbeitgeber beteiligte sich nicht an den Kosten der PPL.

Der UFS forderte den Bw. sodann mit Schreiben vom 30. Juli 2012 auf, sein aktuelles Flugbuch vorzulegen, also für die Zeit nach Beendigung der Ausbildung zum Privatpiloten bis laufend. Weiters wurden ihm zusätzliche Fragen gestellt, nämlich ob die PPL eine Anstellungsvoraussetzung gewesen sei bzw. ob der Arbeitgeber die Weiterbeschäftigung von der Erlangung der PPL abhängig gemacht habe. Er wurde auch gefragt, wie oft er im Auftrag seines Arbeitgebers Flüge durchführe bzw. welche Tätigkeiten im Rahmen seines Berufes als Avioniker er ohne PPL nicht durchführen könnte. Weiters hielt der UFS dem Bw. vor, dass die Höchstgerichte aufgrund allgemeiner Lebenserfahrung davon ausgehen, dass beim Erwerb eines Privatpilotenscheines ein persönliches Interesse am Flugsport gegeben ist, verbunden mit der Möglichkeit zur privaten Freizeitgestaltung. In der Regel wird die private Lebensführung eines Steuerpflichtigen in nicht unerheblichem Maße betroffen sein. Der Bw. wurde dazu um Stellungnahme gebeten.

In seiner Beantwortung dieses Schreibens legte der Bw. klar, dass die Erlangung der PPL keine Anstellungsvoraussetzung war. Sein Arbeitgeber hat auch eine Weiterbeschäftigung nicht vom Besitz einer PPL abhängig gemacht. Den Ausführungen des Bw. zufolge gehe aus der letzten Seite seines Flugbuches hervor, dass die einzigen fünf Einträge des Jahres 2012 Flüge zur Verlängerung seiner Fluglizenz gewesen seien. Er habe sonst 2011 und 2012 keine „privaten“ Flüge durchgeführt. Er nehme im Schnitt an einem Testflug pro Woche teil. Diese Teilnahme sei nur dann sinnvoll, wenn ein Techniker Kenntnisse über die Flugdurchführung habe, um etwaige Fehlfunktionen eindeutig als solche erkennen zu können. Die Tatsache, dass mit einer PPL auch Flüge zur privaten Freizeitgestaltung durchgeführt werden können, sollte nach Ansicht des Bw. nicht immer als Motivationsgrund für die Erlangung derselben betrachtet werden. Sonst müsste auch einem Angestellten in einem Grafikbüro die Abschreibung eines Kurses einer Bildbearbeitungssoftware untersagt werden, da er mit dem erlangten Wissen auch private Fotos zur Freizeitgestaltung bearbeiten könne.

Die vom Bw. in seinem Antwortschreiben angesprochene letzte Seite des Flugbuches wurde dem Unabhängigen Finanzsenat nicht vorgelegt.

2) Rechtliche Würdigung:

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.

Demnach sind gemischt veranlasste Aufwendungen zur Gänze nicht abzugsfähig. Die genannte Bestimmung schließt aber die Abzugsfähigkeit dann nicht aus, wenn der betreffende Aufwand (nahezu) **ausschließlich** betrieblich bzw. beruflich veranlasst ist. Lassen sich Aufwendungen für die Lebensführung und berufliche Aufwendungen nicht einwandfrei trennen, ist nach herrschender Lehre und Rechtsprechung der gesamte Betrag nicht abzugsfähig (Doralt, EStG¹¹ § 20 Tz 21/2 und die dort zitierte Judikatur). Dies gilt auch für typischerweise der Lebensführung dienende Wirtschaftsgüter, wenn sie gemischt genutzt werden (Jakom/Baldauf EStG, 2010, § 20 Rz 12). Nach der Rechtsprechung des VwGH fallen Aufwendungen für die Freizeitgestaltung, die sowohl beruflich als auch privat verursacht sind, unter das Abzugsverbot des [§ 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG 1988](#), außer es gelingt dem Abgabepflichtigen der Nachweis, dass die Aufwendung **ausschließlich** beruflich veranlasst ist (VwGH 24.6.1999, [94/15/0196](#)).

Nach [§ 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. 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).

Der deutsche Bundesfinanzhof stellte in seinem Urteil vom BFH 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. Auch hat er Aufwendungen zur Erhaltung der Privatpilotenlizenz eines wissenschaftlichen Mitarbeiters bei einem Forschungsinstitut für Luft- und Raumfahrt (BFH 17.11.1989, VI R 8/86), eines Fluglotsen der Bundesanstalt für Flugsicherung (BFH 14.2.1992, VI R 7/89) und eines Flugzeugingenieurs (BFH-Urteil in BFH/NV 1997, 107) nicht als Werbungskosten anerkannt, ungeachtet dessen, dass gerade die vorgenannten Berufe einen durchaus engen Bezug zur Fliegerei aufweisen.

Auch der Unabhängige Finanzsenat hat bei einem wissenschaftlichen Mitarbeiter des Studienganges „Luftfahrt/Aviation“ mit Schwerpunkt Avionik die Kosten für die Erlangung einer PPL nicht als Fortbildungskosten anerkannt (UFS 24.1.2012, RV/0114-G/10). Im Falle eines Sales Managers eines Flugzeugherstellers, zu dessen beruflichen Aufgaben auch das Fliegen der Flugzeuge zu Vorführungszwecken oder Überstellungen gehört, zog der UFS ebenfalls das Aufteilungsverbot heran, weil beim Privatpilotenschein die private Verwertbarkeit nicht derart in den Hintergrund trete, dass eine ausschließlich berufliche Veranlassung anzunehmen ist (UFS 14.10.2008, RV/2854-W/08).

Bei einem Technical Manager in einem Flugzeugwartungsbetrieb sprach der UFS aus, es sei aufgrund der Lebenserfahrung davon auszugehen, dass mit der Privatfliegerei jedenfalls ein persönliches Interesse am Flugsport im Vordergrund steht und somit auch eine private Freizeitgestaltung verbunden ist. Der Erwerb der Privatpilotenlizenz sowie das Absolvieren der berufsgegenständlichen Flugstunden zum Erhalt derselben seien daher auf Grund des Freizeitwertes auch im Privatleben begründet. Dies gelte selbst für den Fall, dass die beim Fliegen gewonnenen Erfahrungen für die Berufsausübung nützlich sind. Dienen Bildungsmaßnahmen sowohl beruflichen als auch privaten Bedürfnissen, so reiche ein Nutzen für die Berufstätigkeit für die Abzugsfähigkeit alleine noch nicht aus (UFS 18.9.2006, RV/1803-W/05).

Im vorliegenden Fall hält es der Berufungssenat für unbestritten, dass der Privatpilotenschein für die Tätigkeit des Bw. als Avioniker hilfreich ist. Die beim Fliegen gewonnenen Kenntnisse und Fähigkeiten, nämlich das Verständnis über die Flugeigenschaften von Luftfahrzeugen, das sichere Erkennen von Fehlersymptomen und deren richtige Deutung sind für den Tätigkeitsbereich des Bw. zweifellos von Vorteil. Unbestritten ist aber auch, dass die PPL keine Anstellungsvoraussetzung für einen Flugzeugtechniker darstellt und auch im konkreten Fall vom Arbeitgeber des Bw. weder für die Anstellung noch für die Weiterbeschäftigung gefordert wurde. Der Bw. führt selbst an, dass er im Auftrag seines Arbeitgebers keine (Test)flüge

durchführt, weil dies gemäß einer betriebsinternen Regelung von erfahrenen Piloten gemacht wird, sondern dass er an Testflügen teilnimmt.

Der Bw. trat der Feststellung des UFS nicht entgegen, dass der Erwerb einer PPL üblicherweise eng mit der privaten Lebensführung zusammenhängt, meinte dazu jedoch, dass die Freizeitgestaltung nicht immer Motivation für die Erlangung der PPL sein müsse. Er legte sein Flugbuch nur für die Zeit seiner Ausbildung vor und nicht für die Zeiten danach, führte aber aus, dass er seit Beendigung der Ausbildung nur die nötigen Flugstunden absolviert habe, die er zur Erhaltung seiner PPL benötigt. Selbst wenn er tatsächlich nur diese Stunden geflogen ist, können die Flüge nur privater Natur sein, weil er im Auftrag seines Arbeitgebers keine Flüge durchführt.

Nach Ansicht des Berufungssenates ist auch die Verlängerung der Fluglizenz ein wesentliches Indiz für die Motivation, privat selbst fliegen zu können. Wenn einzig die bei der Ausbildung zum Privatpiloten gewonnenen Flugkenntnisse im Vordergrund stünden (sozusagen nur die Theorie des Fliegens), um diese ausschließlich bei der beruflichen Tätigkeit einbringen zu können, so gäbe es dafür möglicherweise auch andere Ausbildungen. Jedenfalls aber wäre eine Verlängerung der PPL dafür nicht erforderlich.

Der Berufungssenat ist daher der Auffassung, es kann im vorliegenden Fall unbedenklich die Ansicht vertreten werden, dass die private Verwertbarkeit der PPL, insbesondere der Freizeitwert beim Fliegen kleinerer Flugzeuge außerhalb der Berufsausübung und die Freude am Fliegen, nicht derart in den Hintergrund treten, 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.

Aus den dargelegten Gründen war die Berufung somit abzuweisen.

Salzburg, am 19. September 2012