

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Michael Mandlmayr in der Beschwerdesache Bf, über die Beschwerden vom 12. Dezember 2013 und 7. Oktober 2014 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt FA vom 13. November 2013 betreffend die Einkommensteuer für das Jahr 2007 und vom 11. September 2014 betreffend die Einkommensteuer für die Jahre 2011 bis 2013 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid betreffend die Einkommensteuer 2007 wird abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Die Beschwerde betreffend die Einkommensteuer 2011 bis 2013 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Dem Beschwerdeführer (in der Folge kurz Bf) wurde am **27. April 2011** die **Gewerbeberechtigung** für das Handels- und Handelsagentengewerbe erteilt.

Mit ausgefülltem Formular zeigte der Bf am **27. April 2011** dem Finanzamt die Aufnahme der **Hubschraubervermittlung und Verkauf** ab 1. Mai 2011 an. Der Jahresumsatz werde über 30.000,00 € betragen, unklar sei der voraussichtliche Gewinn.

Am **24. September 2012** brachte der Bf mit FinanzOnline elektronisch die **Umsatz- und Einkommensteuererklärung 2011** beim Finanzamt ein, wobei er einen Umsatz von 24.292,34 € und einen Verlust seines Unternehmens in der Branche „Personenbeförderung in der Luftfahrt“ in Höhe von -5.148,85 € erklärte.

Der in einem Verkehrsunternehmen tätige Vater des Bf übermittelte als dessen Vertreter dem Finanzamt am 23. November 2012 mit E-Mail Unterlagen betreffend die Veranlagung

2011 und teilte über Anfrage telefonisch mit, der Bf sei Hubschrauberpilot und miete für geordnete Flüge Hubschrauber verschiedener Fluggesellschaften.

Mit **Bescheiden** vom **23. November 2012** wurde der Bf erklärungsgemäß zur Umsatz- und **Einkommensteuer 2011** veranlagt.

Als Berufssoldat machte der Bf in der am **28. Dezember 2012** mit FinanzOnline elektronisch eingebrachten **Einkommensteuererklärung 2007** unter der Kennzahl 722 (Fortbildungs- und abzugsfähige Ausbildungskosten, Umschulung) 22.950,00 € geltend.

Mit **Schreiben** vom **7. März 2013** forderte das **Finanzamt** den Bf diesbezüglich zum Nachweis auf.

Mit **Schriftsatz** vom **21. März 2013** legte der **Bf hierauf** Rechnung und Zahlungsnachweis betreffend 22.950,00 € für 70 Flugstunden mit dem Hubschrauber Robinson R22 für die CHPL-Ausbildung vor.

Im **Schriftsatz** vom **30. Juni 2013** legte der **Bf** seine Bewegründe für ein eigenes Unternehmen im Wesentlichen wie folgt dar:

Der Vater des Bf und andere Familienmitglieder und nun auch der Bf seien bei örtlichen Bergrettung tätig. Das Interesse des Bf an Hubschraubern sei schon in frühester Kindheit durch Beobachtung der Rettung von Bergsteigern durch die Bergrettung und Hubschrauber geweckt worden. Die Leidenschaft „Hubschrauber“ und der Wunsch Rettungspilot zu werden habe den Bf nicht mehr losgelassen.

Im Jahr 2000 habe der Bf mit der Ausbildung zum Privatflugzeugführer begonnen. Ziel sei jedoch immer die Erlangung des Hubschrauberpilotenscheins gewesen, was aber damals finanziell nicht möglich gewesen sei.

Beruflicher Werdegang:

Im Oktober 2000 sei er zum Bundesheer einberufen worden und habe sich dort als Pilot beworben, habe aber leider einen Teil des umfangreichen Auswahlverfahrens nicht bestanden und deshalb die Ausbildung zum Piloten nicht erlangen können. Er habe jedoch 2010 die Offiziersausbildung erfolgreich abgeschlossen.

Wegen des Zieles eines eigenen Unternehmens habe er 2010 den Dienst beim Bundesheer beendet, um eine betriebswirtschaftliche Ausbildung in Angriff zu nehmen. Durch die Arbeit im Verkehrsunternehmen (bei dem auch der Vater des Bf leitend tätig war) habe der Bf seine kaufmännische Ausbildung perfektionieren können.

Notwendige Ausbildungsschritte zum Berufspiloten:

2005: Beginn mit dem Hubschrauber Privatpilotenschein (45 Flugstunden, 108 h Theoriekurs in Luftrecht, allg. Luftfahrzeugkenntnisse, Navigation/Geografie, Wetterkunde, Aerodynamik, menschl. Leistungsvermögen, Flugbetriebliches Verfahren, Flugleistung und -planung

21.09.2006: Erfolgreiche Ablegung der Prüfung und Aushändigung des Pilotenscheines

Für den Erwerb des Privatpilotenscheines habe der Bf keine steuerliche Begünstigung beansprucht.

2006:Start zum Hubschrauber Berufspilotenschein

Voraussetzungen: gültiger Privatpilotenschein und gültiges Sprechfunkzeugnis (AFZ), 300 h Theoriekurs in Luftrecht, allg. Luftfahrzeugkenntnisse, Navigation/Geografie, Wetterkunde, Aerodynamik, menschl. Leistungsvermögen, Flugbetriebliches Verfahren, Flugleistung und –planung

+ Gesamtflugstundenanzahl 100 Stunden (CHPL Ausbildungsstand 2006)

24.05.2007: Erfolgreiche Ablegung der Prüfung und Aushändigung des **Berufs-Hubschrauberpilotenscheines**

Durch § 13 Abs. 3 der Luftverkehrsbetreiberzeugnis-verordnung 2008 (AOCV 2008) werden für flugbetriebliches Personal Mindestqualifikationen verlangt, die für die Beauftragung mit selbständigen gewerbsmäßigen Rund-, Passagier- und Innenlastflüge 300 Stunden als verantwortlicher Pilot (PIC) erfordern (Betriebstüchtigkeitsanweisung Nr. A-002 der austro Control vom 30. Oktober 2008).

Um dieses hohe Anforderungsprofil nachweisen zu können, sei eine lange Ausbildung zu absolvieren, die mit hohen Kosten verbunden sei.

Unternehmensgründung:

2011 habe sich der Bf zur Unternehmensgründung entschlossen, um seine berufliche Zukunft als Hubschrauberunternehmer voranzutreiben. In der bisherigen Aufbauphase habe der Bf bereits erfolgreich Vermittlungsaufträge abwickeln, Überstellungsflüge durchführen und seinen Bekanntheitsgrad als Hubschrauberpilot steigern können. Im Moment habe er eine Flugerfahrung von 291 Stunden als verantwortlicher Pilot und stehe daher kurz vor seinem nächsten Ziel, gewerbliche Personenflüge durchzuführen. Dann könne er sein Dienstleistungsangebot auf gewerbliche Personenflüge ausweiten und dadurch seine Einkünfte als Berufspilot und sein Gesamteinkommen steigern.

Konkret habe er folgende Unternehmenspläne, die er zielstrebig verfolge:

- **Umsetzung seiner Ideen bzw. Projekte in der Fliegerbranche**
- **Durchführung gewerblicher Personenflüge**
- **sein Unternehmen gewinnbringend zu führen**
- **Bewerbung als Berufspilot in anderen Unternehmen**

Umsatzplan für 2013: Ca. 20.000,00 €

Der Bf hoffe mit diesem Schreiben den Sachverhalt ausreichend erörtert zu haben, um seinen Antrag positiv behandeln zu können.

Mit **Bescheid** vom **13. November 2013** veranlagte das Finanzamt den Bf zur **Einkommensteuer 2007** lediglich unter Berücksichtigung des Werbungskostenpauschales von 132,00 € mit Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit von 19.599,97 €, woraus sich ein Einkommen von 19.417,68 € und eine Einkommensteuer von 3.380,95 € ergab, die nach Anrechnung der Lohnsteuer zu einer Abgabengutschrift von 46,87 € führte.

In der durch Hinterlegung am 19. November 2013 zugestellten gesonderten Begründung wurde sinngemäß im Wesentlichen Folgendes ausgeführt:

Nach der Stellungnahme des Bf vom 30.6.2013 sei ihm beim Bundesheer die Ausbildung zum Hubschrauber-Berufspiloten verwehrt worden, weil er Teile des Auswahlverfahrens nicht bestanden habe. Die Ausbildung für den Hubschrauber-Privatpilotenschein habe der Bf daher aus persönlichem Interesse – wie in der genannten Stellungnahme ausgeführt – im Jahr 2005 begonnen.

Gem. RZ 360 Lohnsteuerrichtlinien 2002 seien Bildungsmaßnahmen, die aus Gründen des persönlichen Interesses getätigt werden, vom Abzug ausgeschlossen. Sie stellen Kosten der Lebensführung dar. Abzugsfähig seien Aufwendungen, die zur Sicherung des künftigen Lebensunterhaltes beitragen sollen und daher künftiges Steuersubstrat darstellen. Ein Werbungskostenabzug sei nicht zulässig, wenn eine Einkünfteerzielung auf Grund des Gesamtbildes der Verhältnisse von vornherein nicht zu erwarten ist.

Der Bf habe am 1.5.2011 mit der Tätigkeit Hubschraubervermittlung und –verkauf begonnen, wozu auch eine Gewerbeberechtigung des handels- und Handelsagentengewerbes vorliege. Aufgrund Überprüfung anlässlich der Veranlagung 2011 habe sich allerdings ergeben, dass die Tätigkeit nichts mit Vermittlung und Verkauf von Hubschraubern zu tun hat, sondern der Bf als Pilot Hubschrauberflüge mit gemieteten Hubschraubern durchführe.

Nach der jetzigen Aktenlage sei mit keinem Gesamtüberschuss (Gesamtgewinn) aus dieser Tätigkeit zu rechnen, weil der Bf diese Tätigkeit nur nebenberuflich ausübe, hohe Kosten für die Anmietung der Hubschrauber tätigen müsse und noch Kosten für die weitere Fortbildung (Training am Flugsimulator etc.) anfallen und die Umsätze stark rückläufig seien – Gesamtbetrag der Einnahmen 2012 lediglich 253,00 €! Ein Gesamtüberschuss aus dieser Tätigkeit sei nach derzeitiger Aktenlage daher nicht zu erwarten (Hinweis auf RZ 361 und 361a LStR 2002).

Mit am nächsten Tag zur Postgegebenem **Schriftsatz** vom **12. Dezember 2013** erhob der Bf **Berufung** gegen den **Einkommensteuerbescheid 2007** und beantragte sinngemäß im Wesentlichen mit folgender Begründung die Kosten für die Ausbildung zur Erlangung des Hubschrauber-Berufspilotenscheines von 22.950,00 € als Werbungskosten zu berücksichtigen:

Der Bf habe die Ausbildung zum Hubschrauberpiloten nicht aufgrund persönlichen Interesses absolviert. **Die Ausbildung und der Beginn der selbständigen Tätigkeit des Bf** seien vielmehr **stets auf Gewinn und Einkünfteerzielung ausgerichtet** gewesen und dies noch immer. Der Bf habe selbstverständlich Interesse an der Tätigkeit als Hubschrauberpilot und an der Flugbranche, so wie ein Interesse an der beruflichen Tätigkeit, wie dies bei jeder Berufsausbildung allgemein üblich ist. **Durch die zielgerichtete sukzessive Absolvierung der Ausbildung, die laufende Ausweitung seiner Tätigkeit und seine aktuelle berufliche Situation sowie die Ertragserwartungen aus seinem Hubschrauberunternehmen habe der Bf die Gewinn- bzw. Einkünfteerzielungsabsicht bereits unter Beweis gestellt.**

Den Hubschrauber-Privatpilotenschein habe der Bf nicht aus persönlichem Interesse erworben, sondern weil dieser Voraussetzung für den Erwerb des Hubschrauber-

Berufspilotenschein ist und nach der Luftverkehrsbetreiberzeugnis-Verordnung (AOC 2008) erst nach Absolvierung von mindestens 300 Stunden als verantwortlicher Pilot (PIC) die Berechtigung, selbständig gewerbsmäßig Rund-, Passagier- und Innenlastflüge durchzuführen, besteht.

Zielt die Ausbildung ernstlich auf die Ausübung der Tätigkeit als Pilot und erfolgt die Ausbildung zielstrebig im Hinblick auf eine künftige Gewinn- und Einkünfteerzielung, so seien nach der Rechtsprechung des UFS und VwGH Ausbildungskosten zum Berufspiloten als Werbungskosten anzuerkennen. Im Fall des Bf sei diesbezüglich Folgendes zu berücksichtigen:

Im Jahr 2007 sei der Bf Dienstnehmer beim Bundesheer gewesen und habe aus dieser Tätigkeit Bruttobezüge iHv 26.122,25 € erzielt. Nachdem er am 21.9.2006 die Prüfung für die Erlangung des Privatpilotenscheines erfolgreich abgelegt hatte, habe der Bf unverzüglich im Jahr 2006 mit der Ausbildung zur Erlangung des Berufspilotenscheines begonnen. Voraussetzungen zur Erlangung des Berufspilotenscheines seien ein gültiger Privatpilotenschein und ein gültiges österreichisches Sprechfunkzeugnis (AFZ). Zusätzlich sei ein Theoriekurs in der Dauer von 300 Stunden zu absolvieren. Weiters sei eine Gesamtflugstundenanzahl von 100 Stunden vorgeschrieben (CI-IPF Ausbildungsstand 2006). Am 24.5.2007 habe der Bf die Prüfung erfolgreich abgelegt und damit die Berufshubschrauberpilotenlizenz erworben.

Die Absolvierung der Ausbildung sei mit der Zielsetzung der Einkommenssteigerung einerseits durch die Gründung und den erfolgreichen, gewinnbringenden Betrieb eines Hubschrauberunternehmens (gewerbliche Ausübung der Tätigkeit als Hubschrauberpilot und Dienstleistungen in der Hubschrauber-Fliegerbranche) und andererseits mit der Veränderung seiner damaligen Arbeitsplatzsituation beim Bundesheer mit der Absicht zum Wechsel in die Tourismusbranche erfolgt.

Zur Umsetzung seiner Ziele habe der Bf im Jahr 2010 seine Tätigkeit beim Bundesheer beendet und sei als Assistent der Geschäftsführung bei der Verkehrs G m.b.H. als Dienstnehmer eingetreten. Seit 2011 sei der Bf in der Verkehrs - Gruppe Geschäftsstellenleiter der ABC Touristik GmbH. Im Rahmen seiner Tätigkeit für die Verkehrs - Gruppe habe der Bf seine Vorschläge zur Durchführung von VIP-Flügen einbringen können: Im Jahr 2013 seien seine Vorschläge, VIP-Flüge zu veranstalten, in das Reiseprogramm der Verkehrs G m.b.H. aufgenommen und erfolgreich umgesetzt worden. Ein weiterer Ausbau dieser Sparte sei vorgesehen.

Neben seiner Tätigkeit als Dienstnehmer der Verkehrs G m.b.H. habe der Bf - vorbereitend auf die Ausweitung zur Durchführung gewerbsmäßiger Flüge - sein Hubschrauberunternehmen gegründet. Da erst nach Absolvierung von mindestens 300 Stunden als verantwortlicher Pilot (PIC) die Berechtigung besteht, selbständig gewerbsmäßig Rund-, Passagier- und Innenlastflüge durchzuführen, habe sich seine Tätigkeit während der Anfangsphase auf die Durchführung von Vermittlungsaufträgen und Charterflüge beschränkt. Weiters sei der Bf als Organisator der **Veranstaltung „D“** tätig gewesen.

Diese Veranstaltung habe ursprünglich in kleineren Rahmen begonnen und sei im Jahr 2013 ein großer Event gewesen.

Die Veranstaltung „D“ habe mit der hohen Besucher- und Pilotenanzahl **in der Region zu einer hohen touristischen Wertschöpfung mit nachhaltiger Wirkung** (erhöhte Nächtigungs- und Gastronomieumsätze, Berichterstattung in den Medien, Steigerung des Bekanntheitsgrades der Tourismusregion) geführt.

Ohne Absolvierung der Berufspilotenausbildung wäre für den Bf weder die Tätigkeit als Pilot noch die Tätigkeit als Veranstaltungsorganisator umsetzbar gewesen.

Im Rahmen seines Hubschrauberunternehmens habe der Bf - nachdem er mittlerweile im Jahr 2013 die erforderlichen 300 Flugstunden zur Erlangung der Berechtigung der selbständigen gewerbsmäßigen Durchführung von Rund-, Passagier- und Innenlastflügen absolviert hat, seine Umsätze 2013 auf ca. 26.000,00 € ausweiten können. 2013 sei aus derzeitiger Sicht bereits mit einem Gewinn zu rechnen. Damit komme der Bf **bereits im 3. Jahr nach Beginn seines Unternehmens in die Gewinnzone**, was insbesondere bei Unternehmen, die in der Flugbranche tätig sind, eher selten sei. Aus derzeitiger Sicht sei in den nächsten Jahren mit einer stetigen Ausweitung der Umsätze und der Gewinne und damit von einem „Steuersubstrat“ zu rechnen, das für die Frage der Anerkennung der Ausbildungskosten unter anderem als maßgebendes Kriterium angesehen werde. Dass die Tätigkeit dabei nicht notwendigerweise als Haupttätigkeit ausgeübt werden muss, sei für die Anerkennung! der Ausbildungskosten als Werbungskosten nicht entscheidend (Vgl. VwGH 15.09.2011, 2008/15/0321).

Weiters sei zu berücksichtigen, dass die Ausbildung des Bf als Berufspilot und der Betrieb seines Hubschrauberunternehmens auch zu einer Steigerung der Einkünfte aus seinem Dienstverhältnis mit der Verkehrs G m.b.H. geführt habe und auf Grund seines Verantwortungsbereiches mit weiteren Einkommenssteigerungen zu rechnen sei. So habe der Bf im Jahr 2012 aus seinem Dienstverhältnis Bruttobezüge iHv 47.926,41 € erzielt, was gegenüber dem Jahr 2007, in dem er die Berufspilotenausbildung absolvierte, eine **Steigerung der Bruttobezüge von mehr als 80 %** darstelle.

Ohne Absolvierung der Pilotenausbildung und seiner Tätigkeit in der Fliegerbranche wäre es dem Bf praktisch unmöglich gewesen, nach der ca. 10-jährigen Tätigkeit beim Bundesheer in der Reisebürobranche binnen kürzester Zeit Fuß zu fassen und die verantwortliche Geschäftsstellenleitung für die Reisebüros der ABC Touristik GmbH zu übernehmen.

Die Kosten für die Berufspilotenausbildung stünden daher nicht nur in Zusammenhang mit der selbständigen Tätigkeit des Bf als Hubschrauberunternehmen, sondern insbesondere auch in unmittelbarem Zusammenhang mit seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit aus dem Dienstverhältnis mit der Verkehrs G m.b.H. und stellten damit als Umschulungskosten Werbungskosten iSd § 16 Abs. 1 Z 10 EStG dar.

Mit den in der Bescheidbegründung zum Einkommensteuerbescheid 2007 von 13.11.2013 enthaltenen Ausführungen zum Betrieb des Hubschrauberunternehmens des Bf

werde auf die in 2007 angestrebte und mittlerweile tatsächlich umgesetzte geänderte berufliche Tätigkeit des Bf als Geschäftsstellenleiter der ABC Touristik GmbH und die damit verbundene erhebliche Einkommenssteigerung nicht eingegangen, wodurch wesentliche sachverhaltsrelevante Umstände bei der Einkommensteuerveranlagung 2007 unberücksichtigt geblieben seien. Die in der Bescheidebegründung dargelegte Schlussfolgerung, mangels Gewinnen bzw Einkünften seien die Kosten zur Berufspilotenausbildung nicht als Werbungskosten anzuerkennen, seien, sind daher nach Meinung des Bf nicht korrekt.

Über **Vorhalt des Finanzamtes** vom **9. Juli 2014** zur Beschwerde (Berufung) betreffend die Einkommensteuer 2007 legte der Bf mit **Schriftsatz** vom **26. August 2014** Unterlagen betreffend die Folgejahre vor:

Bei den Aus- und Fortbildungskosten **2008** von 5.099,00 € handle es sich um ein Type Rating auf dem Hubschrauber Bell 206 Jet Ranger (Ausbildungsvertrag vom 25.8.2008).

2009 seien Ausbildungskosten von 1.179,00 € für Prof. Check auf Robinson R 22 (913,00 € für 119 min am 18.9.) und Type Rating auf Robinson R 44 (266,00 € für 28 min am 23.9.) angefallen.

2010 seien laut Flugbuch Ausbildungskosten von insgesamt 8.920,50 € für 939 min auf R 44, davon 2 Prof. Check a 111 und 94 min und Typrating Prüfung 71 min angefallen.

Die Umsätze seit **2011** resultierten aus der Vermittlung von Dienstleistungen.

Aus heutiger Sicht sei die künftige Entwicklung von Umsatz, Aufwendungen und Gewinn nicht darstellbar.

Die Einnahme pro Flugstunde betrage abhängig von der Hubschraubertypen 500,00 € bis 1.600,00 €. Der Mietaufwand zwischen 450,00 € bis 1.500,00 € (Anbot/Nachfrage).

Die Höhe des künftigen Sozialversicherungsaufwandes könne derzeit nicht angegeben werden.

Für die Erhaltung des Type Ratings und medizinische Untersuchung sei mit jährlichen Kosten von 5.000,00 € für 2 Flugstunden, 1-stündigen Check-Flug und medizin. Check zu rechnen.

Der Bf habe sich als Berufspilot bei der Fa. 123, Adr1 beworben (Ansprechpartner: VN ZN1)

Mit am 11. September 2014 zugestellter **Beschwerdevorentscheidung** vom **9. September 2014** wies das Finanzamt die Beschwerde betreffend die **Einkommensteuer 2007** sinngemäß im Wesentlichen mit folgender Begründung ab:

Lt. Schreiben vom 30.06.2013 habe der Bf folgende Unternehmenspläne:

Umsetzung von Ideen und Projekten in der Fliegerbranche; Durchführung gewerblicher Personenflüge; gewinnbringende Unternehmensführung; Bewerbungen als Berufspilot in anderen Unternehmen; Umsatzplan 2013 ca. 20.000, 00 €

Aus den Gewinnermittlungen 2011 -2013 ergebe sich unter anderem Folgendes:

	2011	2012	2013

Erlöse	24.292,34 €	253,00 €	26.572,91 €
Waren, Roh-, Hilfsstoffe (Hubschraubernieten)	22.495,90 €	220,00 €	19.010,00 €
übrige Aufwendungen (Type Rating, Lizenzen)	6.259,84 €	2.239,40 €	5.644,46 €
Ergebnis	-5.148,65 €	-2.598,46 €	732,89 €

Bei den Waren, Roh- und Hilfsstoffen handle es sich offenbar größtenteils um die Hubschraubernieten (lt. Telefonat mit dem Vater des Bf vom 26.11.2012 und Vorhaltsbeantwortung vom 29.08.2014, Frage 4, bezüglich 2013).

Das Verhältnis Erlöse - Hubschraubernieten betrage rd. 92% (2011), 87% (2012) und 72% (2013).

Die übrigen Aufwendungen 2011 setzen sich lt. E-Mail vom 23.11.2012 überwiegend aus Fortbildung (Typenrating) mit € 4.994,94 und aus Aufwand für Fluglizenz mit 1.217,40 € zusammen. Auch 2012 und 2013 handle es sich bei den übrigen Aufwendungen größtenteils um Fortbildung (Typenrating) und Lizenzen (Vorhaltsantwort vom 29.08.2014).

Für das Jahr 2014 seien bisher (04.09.2014) lt. Aktenlage keine UVAs gemeldet worden, weshalb davon auszugehen sei, dass **bisher 2014 keine Umsätze** erzielt wurden.

Eine Prognose der Umsätze, Aufwendungen und des Gewinnes sei trotz Aufforderung nicht vorgelegt worden (Vorhaltsantwort vom 29.08.2014, Frage 7).

Als Umschulungsmaßnahme begünstigt seien nur umfassende Bildungsmaßnahmen, die den Einstieg in einen anderen Beruf auch tatsächlich ermöglichen, wobei das Gesetz verlange, dass die Umschulungsmaßnahme auf die **tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes „abzielt“**. **Daraus sei abzuleiten, dass ein konkreter Zusammenhang der Bildungsmaßnahme mit geplanten nachfolgenden (Betriebs-) Einnahmen erforderlich sei. Es müssten somit Umstände vorliegen, die über eine bloße Absichtserklärung zur künftigen Einnahmenerzielung hinausgehen (VwGH 15.09.2011, 2008/15/0321).**

Für eine **erwerbsorientierte** Umschulung spreche es, wenn der Steuerpflichtige seine bisherige Tätigkeit aufgibt oder wesentlich einschränkt. Dass die steuerliche Berücksichtigung von Umschulungskosten aber auf diesen Fall beschränkt wäre, ergibt sich weder aus dem Wortlaut der Bestimmung noch führt eine am Zweck der Bestimmung orientierte Auslegung zu diesem Verständnis. Die ausdrücklich genannte Voraussetzung, dass die (umfassenden) Umschulungsmaßnahmen auf die tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen müssen, ist in Verbindung mit dem allgemeinen Abzugsverbot von Aufwendungen für die Lebensführung gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 zu sehen. Bildungsmaßnahmen, die aus Gründen des persönlichen Interesses getätigt werden, seien vom Abzug ausgeschlossen. Sie stellten Kosten der Lebensführung dar. Abzugsfähig seien Aufwendungen, die - **auch unter Berücksichtigung der zunächst angefallenen Ausbildungskosten** - zur Sicherung des künftigen Lebensunterhaltes des

Steuerpflichtigen beitragen sollen und daher **künftiges Steuersubstrat** darstellen. **Ob der Wille** des Steuerpflichtigen **darauf gerichtet ist, sich eine neue Einkunftsquelle durch die Ausübung eines anderen Berufes zu verschaffen**, sei **im Einzelfall an Hand objektiver Kriterien** nach dem Gesamtbild der Verhältnisse **zu beurteilen** (VwGH 15.09.2011, 2008/15/0321).

Das „Abzielen“ sei veranlagungsjahrbezogen nach Art einer Liebhabereiprüfung zu prüfen, eine spätere Änderung des zunächst vorhandenen Willensentschlusses habe keine schädliche Auswirkung für die Vergangenheit (EStR RZ 360). Eine **besondere Nachweisführung** sei vor allem notwendig, **wenn die derzeitige Einkünfteerzielung nicht gefährdet** ist oder die Umschulung **keine höheren Einkünfte im neuen Beruf erwarten lässt** (zB Umschulung eines gut verdienenden Informatikers zum Hubschrauberpiloten, EStR Rz 361).

Wenn der neue Beruf **nur nebenbei (nebenberuflich)** ausgeübt wird, könne der Fall eintreten, dass laufend Verluste (Werbungskostenüberschüsse) entstehen und sich damit die **Frage der Liebhaberei** stellt. Auch der VwGH spricht im Erkenntnis vom 15. 09.2011, 2000/15/0321, ausdrücklich von einer erwerbsorientierten Umschulung. Demnach ist es auch für den VwGH von Bedeutung, **ob es sich überhaupt um eine ernst gemeinte erwerbswirtschaftliche Betätigung handelt**, und ob zusätzlich diese Betätigung nicht steuerlich irrelevante Liebhaberei darstellt. Werbungskosten aus Umschulungsmaßnahmen können daher nur dann anerkannt werden, wenn es sich bei der neuen Tätigkeit um eine Einkunftsquelle handelt. (UVS 28.10.2011, RV/3052-W/10; Lenneis in Jakom EStG 4. Aufl. 2014 Rz 51 zu § 16).

Das Erfordernis eines Gesamtgewinnes und einer Liebhabereibetrachtung lasse sich auch daraus ablesen, dass der VwGH in 2008/15/0321 **künftiges Steuersubstrat „auch unter Berücksichtigung der zunächst angefallenen Ausbildungskosten“ fordert**.

Auf den gegenständlichen Sachverhalt angewendet bedeute dies:

Der Bf sei lt. Beschwerde bei Verkehrs Gx GmbH als Geschäftsstellenleiter (seit 2011) der ABC Touristik GmbH (Tourismusbranche) tätig und habe dort Vorschläge zur Veranstaltung von VIP-Hubschrauberflügen gemacht. Daraus sei kein - wie, vom VwGH geforderter- konkreter Zusammenhang der Hubschrauberpiloten-Ausbildung mit einer kaufmännischen Tätigkeit erkennbar. Insbesondere sei kein konkreter Zusammenhang mit VIP-Hubschrauberflügen erkennbar, da derartige Vorschläge eher mit touristisch-betriebswirtschaftlichen Kenntnissen zusammenhängen, aber nicht mit der bloßen Befähigung Hubschrauber zu fliegen. Bei Bussen wäre es auch nicht lebensnah, die Veranstaltung von Bus-Reisen mit einem Bus-Führerschein in Zusammenhang zu bringen.

Der generelle **Zusammenhang der Pilotenausbildung mit dem Einstieg in die Tourismusbranche**, wie er in der Beschwerde behauptet wird, sei nicht nachvollziehbar, weil für diese Tätigkeit eine touristische-betriebswirtschaftliche Ausbildung erforderlich sei. Wie bei dieser kaufmännischen Tätigkeit die Pilotenbefähigung sinnvoll eingesetzt werden soll, sei nicht erkennbar. Hingewiesen werde auf den Umstand, dass der Vater

de Bf lt. E-Mail vom 05. 07.2013 (mit dem das mit 30. 05.2013 datierte Schreiben übermittelt wurde) Prokurist der Verkehrs Gx GmbH ist. Es sei davon auszugehen, dass die Einkommenssteigerung auf die unterschiedlichen Tätigkeitsinhalte zurückzuführen ist (Bundesheer: Ausbildung an Militärakademie; Verkehrs gehobene kaufmännische Tätigkeit als Geschäftsstellenleiter).

Die **Tätigkeit als Organisator eines Hubschrauber-Treffens (D)** stehe in **keinem konkreten Zusammenhang** mit der Hubschrauberpiloten-Ausbildung, weil die Organisation einer Veranstaltung organisatorische Fähigkeiten verlangt. Darüber hinaus stelle diese Organisationstätigkeit mangels Einnahmen keine Einkunftsquelle dar und könne schon aus diesem Grund kein steuerlich anzuerkennender Zusammenhang bestehen. Lt. Vorhaltsantwort vom 29. 08.2014, Frage 6, resultieren die Umsätze seit 2011 aus der Vermittlung von Dienstleistungen. Eine mögliche touristische Wertschöpfung könne dem Bf nicht als Einnahmen zugerechnet werden, weshalb dies auch nicht in Zusammenhang mit der Hubschrauberausbildung stehen könne.

Es seien **keine Umstände bekannt, dass die bisherige Einkünfteerzielung gefährdet gewesen wäre, noch seien höhere Einkünfte aus der Pilotentätigkeit zu erwarten gewesen**, wie sich dann auch tatsächlich bestätigt habe.

Davon abgesehen, sei auch **kein Abzielen auf die Ausübung des Berufes als Hubschrauber-Pilot erkennbar**.

Lediglich eine **Bewerbung** als Hubschrauber-Pilot sei bekannt gegeben worden. Laut telefonischer Auskunft der genannten Auskunftsperson am 8.9.2014 sei die Bewerbung als Berufspilot vor rund einem Jahr, das heißt im Jahr 2013 erfolgt. Es liegen daher **keine zeitnahen Bewerbungen** nach Abschluss der Ausbildung vor.

Gegen ein Abzielen im Jahr 2007 auf das tatsächliche Ausüben des Pilotenberufes spreche auch, dass **bis Mitte 2011 - das heißt vier Jahre nach Erwerb des Berufs-Pilotenscheins - dieser Beruf nicht**, weder selbständig noch in einem Dienstverhältnis, **ausgeübt** wurde.

Diese **mangelnde Zielstrebigkeit** in Bezug auf den Beginn des neuen Berufes führe zum Schluss, dass die Ausbildung nicht auf das Ausüben des neuen Berufes abgezielt habe und kein konkreter Zusammenhang mit einer Berufsausübung bestehe (zur Zielstrebigkeit der Pilotenausbildung vgl. **UFS 09.01.2013, RV/0681-W/09**).

Weiters spreche gegen ein ernsthaftes Abzielen die **Art der Betätigung und die Struktur der Einnahmen und der Ausgaben**. Da keine zeitnahen Bewerbungen nachgewiesen werden konnten, sei davon auszugehen, dass die Tätigkeit von Beginn an selbständig ausgeübt werden sollte. Dies gehe auch aus dem Schreiben vom 30.06.2013 hervor, worin der Bf selbst vom „Ziel eines eigenen Unternehmens“ sprechen. Da die selbständige Tätigkeit neben einem Vollzeit-Dienstverhältnis ausgeübt werde stehe für die Ausübung der eigentlichen unternehmerischen Tätigkeit (Hubschrauberflüge) **nur eingeschränkt Zeit zur Verfügung**, sodass nur beschränkt Umsätze erzielt werden können. Wie oben dargestellt, **müsse ein Großteil der Einnahmen (bis zu 92%) für die Anmietung der**

Hubschrauber verwendet werden. Dieses Verhältnis sei durch die Vorhaltsantwort des Bf vom 29. 08.2014. Fragen 8 und 9, bestätigt, wenn der Bf die Einnahmen pro Flugstunde mit 500,00 - 1. 600,00 € und den Mietaufwand pro Flugstunde mit 450,00- 1.500,00 € beziffere. Die **jährlichen Fortbildungskosten und** Aufwendungen für die **medizinische Untersuchung** gebe der Bf mit **jährlich rund 5.000,00 €** an. Auch laut den Bestimmungen für Berufspiloten '(JAR—FCL 2), BGBJ. II 79/2009, JAR-FCL 2.245 betrage die Gültigkeit von Musterberechtigungen (Type Rating) ein Jahr. Dazu werde zumindest noch der **Sozialversicherungs-Aufwand** hinzukommen (Mindestbeträge 2014: 1.-3. Jahr 1.890,36 €; ab 4. Jahr: 2.408, 04 €). In Zusammenhang mit den laufenden erheblichen Fortbildungskosten und den sonstigen betrieblichen Aufwendungen müsse jedenfalls **erkennbar** sein, dass **in der geführten Art und Weise ein Gesamtgewinn nicht erzielbar** sei. Bisher habe neben erheblichen Vorjahresverlusten nur 2013 ein geringer Gewinn erzielt werden können. Aufgrund der angefallenen Aus- und Fortbildungskosten von 38.148,50 € (2007: 22.950,00 €; 2008: 5.099,00 €; 2009: 1.179,00 € 2010: 8.920,50 € und der bisherigen Verluste 2011 von - 5.148,65 € und 2012 von -2.598,46 € würde es **bei einem jährlichen Gewinn von rd. 1.000,00 € (so wie 2013 erzielt) über 45 Jahre dauern, bis die Verluste ausgeglichen sind.** 2014 sind jedoch lt. Aktenlagen bisher **noch gar keine Umsätze** erzielt worden. Da - wenn überhaupt - die Tätigkeit von Beginn an selbständig und nebenberuflich ausgeübt werden sollte, sei **von vornherein erkennbar, dass mit der gegebenen Ausgabenstruktur und nebenberuflich ein Gesamtgewinn nicht erzielt werden kann.** Da davon auszugehen sei, dass der Bf aufgrund seiner Leidenschaft „Hubschrauber“ (Schreiben vom 30. 06.2013) die Preis- und Kostenverhältnisse bei Hubschrauberflügen und Hubschraubervermietungen auch 2007 gekannt hat, habe für den Bf erkennbar sein müssen, dass nebenberuflich kein Gesamtgewinn erzielbar ist. Ein **ernsthaftes Abzielen** sei daher auch aus diesem Grund **nicht** vorgelegen.

Anhand dieser **objektiven Kriterien** sei nach dem **Gesamtbild der Verhältnisse** davon auszugehen, dass der **Wille des Bf nicht darauf gerichtet war, sich eine neue Einkunftsquelle durch die Pilotenausbildung zu verschaffen.**

Hinsichtlich der Frage der **Liebhaberei** sei davon auszugehen, dass - wie soeben dargestellt - damit zu rechnen sei, dass die Betätigung bereits vor dem Anfall eines Gesamtgewinnes wieder beendet werde, weshalb auch keine Anlaufverluste anzuerkennen seien. Aufgrund der oben angeführten Umstände sei **von vornherein erkennbar**, dass mit der Betätigung in der dargestellten Art und Weise ein **Gesamtgewinn nicht erzielt werden kann.**

Weiters sei aufgrund des Umstandes, dass bisher hohe Verluste erzielt und nur einmal ein geringer Gewinn erwirtschaftet worden sei, davon auszugehen, dass die Aufwendungen zur Erlangung des Berufspilotenscheines **kein zukünftiges Steuersubstrat** (auch unter Berücksichtigung der zunächst angefallenen Ausbildungskosten) darstellen, was der VwGH jedoch fordere.

Mit am folgenden Tag zur Post gegebenem **Schriftsatz** vom **7. Oktober 2014** stellte der Bf einen **Vorlageantrag** betreffend die **Einkommensteuer 2007**, beantragte die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung und führte sinngemäß im Wesentlichen Folgendes aus:

Entgegen der Behauptung der Beschwerdeentscheidung habe der Bf seine Pilotenausbildung und –tätigkeit stets zielstrebig und erfolgreich absolviert (vgl. UFS 9.1.2013, RV/0681-W/09). Entscheidend sei die konkrete Absicht, aufgrund der Ausbildung künftig Einkünfte zu erzielen (VwGH 23.5.2013, 2011/15/0159).

Beim Einstieg in die Tourismusbranche seien dem Bf die im Rahmen der Ausbildung und Tätigkeit als Hubschrauberpilot erworbenen Fähigkeiten (hohe Dienstleistungsorientierung, Begeisterungsfähigkeit, Veranstaltungsorganisation, Erfahrung mit Reise- und Freizeitgepflogenheiten) zu Gute gekommen. Durch seine Kontakte sei es dem Bf möglich, in der Fliegerszene Veranstaltungen und Reisen zu verkaufen zB demnächst eine Kreuzfahrt für Piloten & Freunde der Hubschrauberszene. Die Bewerbung durch Inserat sei in der Hubschrauber-Branche nicht üblich. Die Anzahl der Bewerbungen des Bf sei wegen dessen beabsichtigter selbständiger Tätigkeit nicht maßgeblich.

Dem Bf sei entgegen der Beschwerdeentscheidung, die von einem Sozialversicherungsaufwand von ca. 2.000,00 € ausgehe, lediglich ein solcher von ca. 100,00 € jährlich erwachsen.

Die Erzielbarkeit eines nebenberuflichen Gesamtgewinnes sei für den Bf 2006/2007 nicht im Vordergrund gestanden. Bei Beginn seiner selbständigen Tätigkeit im Jahr 2011 sei der Bf sehr wohl von der Erzielung eines Gesamtgewinnes unter Berücksichtigung der Ausbildungskosten ausgegangen und habe bereits im 3. Jahr (2013) einen Gewinn erzielt.

Mit Bescheiden vom **11. September 2014** nahm das Finanzamt das Verfahren betreffend die Einkommensteuer 2011 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und erließ **Sachbescheide** betreffend die **Einkommensteuer** für die Jahre **2011 bis 2013**, in denen es die vom Bf erklärten Einkünfte aus Gewerbebetrieb (2011: -5.148,85 €, 2012: -2.598,42 €, 2013: +732,89 €) nicht anerkannte (Ausweis je mit „0,00 €“) und begründete dies sinngemäß im Wesentlichen wie folgt:

Hinsichtlich der Tätigkeit als Hubschrauberpilot sei von Liebhaberei auszugehen. Der Bf habe keine Prognoserechnung vorlegen können. Es sei damit zu rechnen, dass die Betätigung bereits vor Erzielung eines Gesamtgewinnes beendet werde. Auf die Beschwerdeentscheidung betreffend die Einkommensteuer 2007 werde verwiesen.

Mit am nächsten Tag zur Post gegebenem **Schriftsatz** vom **7. Oktober 2014** erhob der Bf **Beschwerde** gegen die **Einkommensteuerbescheide 2011 bis 2013** vom 11. September 2014 und beantragte sinngemäß im Wesentlichen mit folgender Begründung, Einkünfte aus Gewerbebetrieb in der erklärten Höhe anzuerkennen:

Es handle sich nicht um Liebhaberei, sondern um eine Einkunftsquelle. Der Bf habe sowohl bei Beginn seiner Ausbildung zum Berufspiloten als auch bei Eröffnung des Gewerbebetriebes stets beabsichtigt, mit seiner Pilotentätigkeit bzw. seinem Unternehmen

positive Einkünfte bzw. einen Gesamtgewinn zu erzielen. Er strebe dies weiterhin und erfolgreich an. Er habe bereits im 3. Jahr nach Betriebseröffnung (2013) einen Gewinn erzielen können und auch für 2014 werde aus derzeitiger Sicht mit einem Gewinn gerechnet. Die in den Bescheidbegründungen enthaltene Analyse der Einnahmen- und Ausgabenstruktur sowie die daraus gezogenen Schlussfolgerungen seien unzutreffend. Hinsichtlich der näheren Begründung werde auf die Beschwerde vom 13. Dezember 2013 gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 und den diesbezüglichen Vorlageantrag vom 7. Oktober 2014 verwiesen.

Mit **Beschwerdevorentscheidungen** vom **22. Jänner 2015** wies das Finanzamt die Beschwerden betreffend die **Einkommensteuer 2011 bis 2013** sinngemäß mit folgender Begründung ab:

Es sei nicht nachvollziehbar, wie sich 2014 ein Gewinn ergeben sollte, weil nach der Aktenlage 2014 weiterhin keine Umsätze erzielt worden seien. Der Bf habe nicht dargelegt, aus welchen Gründen die vom Finanzamt vorgenommene Analyse der Einnahmen- und Ausgabenstruktur unzutreffend sei.

Aufgrund der in den Bescheiden dargestellten konkreten Umstände bei Tätigkeitsbeginn sei damit zu rechnen, dass die Betätigung vor Erzielen eines Gesamtgewinnes beendet werde.

Mit am selben Tag zur Post gegebenem **Schriftsatz** vom **20. Feber 2015** stellte der Bf einen **Vorlageantrag** betreffend die **Einkommensteuer 2001-2013**, beantragte die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung und führte sinngemäß im Wesentlichen Folgendes aus:

Zur Begründung werde auf Beschwerde und Vorlageantrag betreffend die Einkommensteuer 2007 und die Beschwerde betreffend die Einkommensteuer 2001-2013 verwiesen und Folgendes ergänzt:

2014 seien – wie aus der am 17.2.2015 eingereichten Umsatzsteuervoranmeldung ersichtlich – entgegen der Beschwerdevorentscheidung sehr wohl Umsätze nämlich in Höhe von 12.110,00 € erzielt worden. Die Schlussfolgerung, die Erzielung eines Gewinnes im Jahr 2014 sei nicht nachvollziehbar, basiere daher auf bloßen Vermutungen ohne Berücksichtigung der vollständigen Aktenlage für das Jahr 2014.

Dem entsprechend fehle auch der Schlussfolgerung, die Betätigung werde vor Erzielen eines Gesamtgewinnes beendet werden, die Grundlage. Diese Annahme sei anhand der in den Bescheiden 2011 bis 2013 dargestellten Umstände bei Beginn der Betätigung getroffen worden. Diese in den Bescheiden dargelegten Umstände seien aber entsprechend der Zielsetzung und konkreten Ausgestaltung der Tätigkeiten des Bf nicht zutreffend. Der Bf habe vielmehr bisher laufend und zielstrebig die Erzielung von Einkünften iZm seiner Tätigkeit als Hubschrauberpilot und in seinem Umfeld in der Hubschrauberbranche verfolgt.

Im auch dem Bf zugestellten **Vorlagebericht** vom **17. April 2015** führte das Finanzamt ergänzend sinngemäß im Wesentlichen Folgendes aus:

Nach Erlangung des Hubschrauberpilotenscheines im Jahr 2007 sei die selbständige Tätigkeit erst 2011 begonnen worden. Bereits 2011 habe der Bf Umsätze in ähnlicher Höhe wie 2013, nach Absolvierung der 300 Flugstunden erzielt. Aus dem Umstand, dass die Tätigkeit erst 2011 (4 Jahre nach Erhalt des Berufs-Pilotenscheines) begonnen wurde (eine Bewerbung sei nur für 2013 aktenkundig), sei auf das mangelnde Abzielen auf Ausübung des Piloten-Berufes zu schließen.

Die Entscheidung des UFS 09.01.2013, RV/0681-W/09, sei mit dem gegenständlichen Fall vergleichbar. Der UFS habe unter Berufung auf den VwGH und die Literatur ausgeführt, ein konkret geplanter Zusammenhang der Bildungsmaßnahme mit nachfolgenden (Betriebs-) Einnahmen sei erforderlich und Umstände müssten vorliegen, die über eine bloße Absichtserklärung zur künftigen Einnahmenerzielung hinausgehen.

Derartige Umstände seien gegenständlich nicht nach außen erkennbar. Dies sei im gegenständlichen Fall vor allem deshalb erforderlich, weil die Ausbildung einen starken Bezug auch zum Hobby der Hubschrauberfliegerei habe.

Zum fehlenden Zusammenhang mit der Organisation einer Veranstaltung und der nicht selbständigen Tätigkeit werde ergänzt, dass für den Erwerb der angeführten Kenntnisse, zB hohe Dienstleistungsorientierung, falls diese überhaupt Gegenstand des Ausbildungsplanes zum Hubschrauber-Piloten sind, nach allgemeiner Lebenserfahrung keine Hubschrauberpiloten-Ausbildung absolviert werde, um diese zu erlangen und daraus kein Abzielen abgeleitet werden könne.

Aufwendungen würden nicht deshalb beruflich veranlasst, weil dadurch erworbene Freizeit-Kontakte, beruflich verwertet werden können.

Neben dem fehlenden Abzielen auf die Ausübung des Piloten-Berufes und für die Jahre ab 2011, stelle sich die Frage der Liebhaberei. Werbungskosten aus Umschulungsmaßnahmen könnten nur anerkannt werden, wenn es sich bei der neuen Tätigkeit um eine Einkunftsquelle handelt (UFS 28.10.2011, RV/3052-W/10).

Aufgrund der in der Beschwerdevorentscheidung vom 09.09.2014 angeführten konkreten Umstände zu Betätigungsbeginn sei von vornherein erkennbar, dass in der konkret geführten Art und Weise kein Gesamtgewinn erzielt werden kann.

Mit 17.02.2015 seien für das 4. Quartal 2014 Umsätze in Höhe von 12.100,00 € gemeldet worden.

Wie bereits in der Beschwerdevorentscheidung für das Jahr 2007 und den Bescheide für 2011 - 2013 ausgeführt, muss ein Großteil der Einnahmen für die Anmietung der Hubschrauber verwendet werden. Bei Ansatz von lediglich 70% würden die Hubschraubermieten ca. 8.500,00 € ausmachen. Unter Ansatz von ca. 5.000,00 € für Fortbildung und medizinische Untersuchungen (lt. Angabe des Bf jährlicher Aufwand) und der Sozialversicherung werde 2014 mit einem Verlust zu rechnen sein.

Über **Aufforderung des erkennenden Gerichts vom 16. Jänner 2018** legte der **Bf** mit **Schriftsatz vom 21. März 2018** angeforderte Unterlagen und sinngemäß im Wesentlichen folgende Stellungnahme zum Vorlagebericht des Finanzamtes vor:

Der Bf habe die Prüfung zur Erlangung des Privatpilotenscheines am 21.09.2006 erfolgreich abgelegt und die Berufshubschrauberpilotenlizenz am 14.05.2007 erfolgreich absolviert. Voraussetzung zur positiven Absolvierung der Berufshubschrauberpilotenlizenz sei das Vorhandensein eines gültigen Privatpilotenscheines, eines gültigen Sprechfunkzeugnisses sowie die Teilnahme an einem 300 stündigen Theoriekurs. Die Zuerkennung der Berechtigung zur Durchführung von selbständig gewerbsmäßigen Rund-, Passagier- und Innenlastflügen setze zusätzlich voraus, dass mindestens 300 Flugstunden als verantwortlicher Pilot erfolgreich absolviert wurden.

Während den Ausbildungs- und Umschulungsmaßnahmen zum Berufspiloten habe der Bf zahlreiche neue Kontakte und Bekanntschaften in der Flugbranche knüpfen können. Dieses neu geschaffene Netzwerk habe der Bf genützt, um über den Verein Aero-Club im Jahr 2009 erstmals die D Austria zu organisieren.

Das Einzelunternehmen "gewerbliche Ausübung der Tätigkeit als Hubschrauberpilot und Dienstleistungen in der Hubschraube-Fliegerbranche" habe der Bf im Jahr 2011 gegründet. Da die erforderlichen Praxisstunden für die gewerbliche Ausübung der Hubschrauberfliegerei im Kalenderjahr 2011 noch nicht absolviert waren, habe sich der Bf im Rahmen seines Einzelunternehmens auf die Vermittlung von Hubschrauberflügen und sonstige Dienstleistungen in der Hubschrauber- Fliegerbranche konzentriert.

Den gewerbsmäßigen Flugbetrieb habe der Bf erst im Kalenderjahr 2013 starten können, weil die Absolvierung der 300 Praxisflugstunden sehr viel Zeit in Anspruch nehmen und äußerst kostenintensiv sei.

Seit dem Kalenderjahr 2013 führe der Bf selbständig gewerbsmäßige Rund-, Passagier- und Innenlastflüge durch. Dies lasse sich durch beiliegende Ausgangsrechnungen darlegen.

Die angebotenen Hubschrauberflüge seien von den Kunden des Einzelunternehmers (Bf) gut angenommen worden. Dies habe den Bf und seinen damaligen Freund und Geschäftspartner VN2 ZN2 dazu veranlasst, am Flughafen ORt1 eine Flugschule gründen zu wollen. Die Zukunftspläne der beiden Freunde und Geschäftspartner seien am TTMM.2014 durch den im Rahmen eines Hubschrauberabsturzes tödlich verunglückten VN2 ZN2 zerstört worden. Den besagten Flug habe der Bf vermittelt. Die Vermittlungsleistung des Bf sei der Anlass dafür, gewesen, dass sich der Bf vor Gericht als Beschuldigter verantworten habe müssen. Dieses prägende Ereignis habe dazu geführt, dass die selbständige Tätigkeit des Bf als Hubschrauberpilot still gelegt worden sei. Das Gerichtsverfahren habe erst Ende März 2016 mit einem Freispruch für den Bf geendet.

Die geplante Gründung der Flugschule in ORt1 sei aufgrund des tödlichen Unfalls seines Geschäftspartners vom Bf alleine nicht durchgeführt worden. Dies deshalb, weil für die Gründung zahlreiche Genehmigungsverfahren erforderlich und die finanziellen Mittel für die Gründung nicht vorhanden gewesen seien.

Wie oben bereits erwähnt, organisier der Bf über den Verein Aero-Club seit 2009 das mittlerweile größte Hubschraubertreffen Europas im Rahmen der D Austria. In den ersten

Jahren seien die Umsätze aus dem veranstalteten Hubschraubertreffen weit unter den Erwartungen geblieben. Da der Bf trotz eher mäßigen Anlaufes nach wie vor großes Potential in den D Austria gesehen habe, sei im ersten Halbjahr 2016 die XL GmbH gegründet worden. In dieser GmbH erfolge seit 2016 die Organisation und Abwicklung der D Austria. Die Veranstaltung "D Austria 2018" solle erstmalig einen Gewinn erzielen und somit die Erwartungen des Bf erfüllen.

Die Veranstaltung "D Austria" habe dem Bf den Kontakt zu den Flying Bulls geöffnet. Der Bf als Gesellschafter-Geschäftsführer der XL GmbH habe dadurch den Zuschlag für die Abwicklung der Verkehrskoordination für sämtliche Projekte am Berg erhalten. Die Projekte am Berg werden über die XL GmbH abgerechnet.

Die gewerbsmäßige Pilotentätigkeit werde nach wie vor ausgeübt und über die XL GmbH abgerechnet (Hinweis auf beiliegende Rechnungen 2016 und 2017).

Im Kalenderjahr 2017 sei am Flugplatz in Ort2 ein neuer Notarzthubschrauber stationiert worden. Der Bf sei - aufgrund seiner Berufspilotenausbildung - zum Projektverantwortlichen ernannt worden und habe für die Firma O relevante Konzepte entwickelt. Durch das Notarzthubschrauberprojekt in Ort2 habe der Bf den Kontakt zum Geschäftsführer der R Austria knüpfen können. Die seinerzeit geplante Flugschule am Flughafen Ort1 solle nun am Flugplatz Ort3 eröffnet werden (siehe dazu das beiliegende Konzept sowie die Auflistung der Besprechungstermine für die Gründung der Flugschule). Betreiber dieser Flugschule seien R Austria und der Bf.

Die umfassende Umschulungsmaßnahme des Bf zum Berufshubschrauberpiloten sei der Anlass dafür gewesen, dass die D Austria zum größten Hubschraubertreffen Europas geworden sind und die XL GmbH den Zuschlag zur Abwicklung der Verkehrskoordination für sämtliche Projekte am Berg erhalten habe. Alle oben angeführten Tätigkeiten habe der Bf nur deshalb ausführen können, weil die Ausbildung zum Berufspiloten absolviert worden sei.

Sämtliche Schulungen, Prüfungen, Praxisstunden, Bescheinigungen zur Erlangung des Berufspilotenscheines sowie die Erlangung der Befähigung zur erwerbsmäßigen Ausübung der Hubschrauberfliegerei seien in einem zeitlichen Zusammenhang absolviert worden. Der Bf erziele aus der Tätigkeit als Hubschrauberpilot in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn. Die Organisation der D Austria, die Abwicklung der Verkehrskoordination für sämtliche Projekte am Berg sowie die geplante Gründung einer Flugschule am Flugplatz Ort3 erhöhten den Bekanntheitsgrad des Bf als Hubschrauberpilot. Dies führe dazu, dass sich die Einkünfte aus der Tätigkeit als Hubschrauberpilot erhöhen würden und somit ein Gesamtgewinn erzielt werde. Die beantragten Werbungskosten aus der Umschulung sowie die erklärten Gewinne bzw. Verluste aus dem Einzelunternehmen seien somit steuerlich anzuerkennen.

Eine Liebhabereitätigkeit liege nicht vor.

Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen der Jahre 2011-2015 liegen diesem Schreiben bei.

Das Einzelunternehmen sei zu Beginn des Kalenderjahres 2016 geschlossen und die Betriebsaufgabe erklärt worden. Da im Kalenderjahr 2016 keinerlei Einnahmen und Ausgaben mehr angefallen seien, gebe es dazu auch keine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung.

Für die Jahre 2016 und 2017 werden Eingangs- und Ausgangsrechnungen für die Tätigkeit als Hubschrauberpilot beigelegt.

In den Jahren 2011 und 2012 habe der Bf lediglich Hubschrauberrundflüge vermittelt bzw. Schulungsflüge durchgeführt. Rundflüge als verantwortlicher Pilot seien in den beiden Jahren noch keine gemacht worden.

Wie bereits erwähnt habe der Bf aufgrund des tragischen Todesfalles und des Gerichtsverfahrens die Pilotentätigkeit eingestellt. Deshalb seien 2015 keine Ausgangsrechnungen für Hubschrauberflüge und Hubschraubervermittlungen ausgestellt worden.

In einer Tabelle listete der Bf die zahlenden Kunden 2013 (25.348,91 €), 2014 (10.900,00 €), 2016 (6.700,00 €), 2017 (14.798,00 €) für Flüge verrechneten Nettopreise auf.

Zur Frage der in den Jahren 2007 bis 2017 getätigten Werbemaßnahmen zur Ausweitung der Flugstunden mit zahlenden Kunden:

Wie bereits erwähnt organisiere der Bf seit 2009 die D Austria. Die Möglichkeit der Organisation des mittlerweile größten Hubschraubertreffens Europas wäre ohne positive Absolvierung des Privat- und Berufspilotenscheines nicht möglich gewesen. Die Organisation der D Austria an sich sowie die während der Veranstaltung durchgeführten Helikopterflüge seien unersetzbare Werbemaßnahmen für die Hubschraubertätigkeit des Bf.

Für das Jahr 2010 sei keine Arbeitnehmerveranlagung eingereicht und für 2017 noch keine Einkommensteuererklärung erstellt worden.

2017 habe der Bf ausschließlich Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit als Geschäftsführer erzielt. Die absolvierten Flugstunden 2017 seien über die XL GmbH abgerechnet worden.

Über Aufforderung des **erkennenden Gerichts** vom **3. April 2018** gab das **Finanzamt** mit Schreiben vom **18. April 2018** sinngemäß im Wesentlichen folgende **Stellungnahme** zum Schriftsatz des Bf vom 21. März 2018 ab:

Verwiesen werde auf die bisherigen Begründungen des Finanzamtes, insbesondere die Erstbescheide, Beschwerdeverentscheidungen und den Vorlagebericht.

Gegen die Nichtanerkennung des Type Ratings als Werbungskosten habe der Bf für 2008 keine Beschwerde und für 2009 gegen die abweisende Beschwerdeverentscheidung keinen Vorlageantrag eingebracht.

2014 und 2015 seien die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit NULL (wenn auch vorläufig) veranlagt und dagegen kein Rechtsmittel erhoben worden.

Hinsichtlich der in der Stellungnahme der steuerlichen Vertretung vom 21.03.2018 angesprochenen geknüpften Kontakte und der Organisation der D werde neuerlich darauf hingewiesen, dass die Ausbildung zum Berufs-Hubschrauberpiloten nicht dazu diene, organisatorische Fähigkeiten für die Organisation von Veranstaltungen zu erlangen, und könne schon daraus kein zielstrebiges Abzielen abgeleitet werden.

Weiters werden Aufwendungen nicht deshalb beruflich veranlasst, weil dadurch erworbene Freizeit-Kontakte beruflich verwertet werden.

Diese Aussagen gelten insbesondere auch für die in der Stellungnahme angeführte Abwicklung der Verkehrskoordination am Berg, bei der nicht erkennbar sei, dass dafür eine Hubschrauberpiloten- Ausbildung erforderlich wäre.

Auch wenn der tödliche Absturz des VN2 ZN2 unmittelbarer Auslöser für die Betriebsaufgabe gewesen sein mag, so ändert dies nichts daran, dass - wie ausführlich beschrieben - von vornherein erkennbar gewesen sei, dass aufgrund der Art und Weise der Ausübung der Tätigkeit strukturell kein Gesamtgewinn erzielbar ist. Ein ernsthaftes Abzielen sei daher auch aus diesem Grund nicht vorgelegen.

Aus diesen strukturellen Gründen sei auch damit zu rechnen gewesen - wie auch tatsächlich eingetreten, dass die Betätigung vor Erzielen eines Gesamtgewinnes wieder beendet wird, und deshalb auch keine Anlaufverluste anzuerkennen sind.

Die gegründete XI GmbH stelle aus Liebhaberei- Sicht ein anderes Steuersubjekt dar (Gesamtgewinn sei das Betriebsergebnis vom Beginn bis zum Ende der Tätigkeit durch denselben Steuerpflichtigen, Laudacher in Jakom, Rz 235 zu § 2 EStG) und sei deren Geschäftszweig laut Firmenbuch die Organisation von Veranstaltungen und nicht die Durchführung von Hubschrauberrundflügen.

Überdies ergeben sich aus den übermittelten Ausgangsrechnungen auch weiterhin nur relativ geringfügige Umsätze und ergebe sich aus den Rechnungen nach wie vor folgende Ertragsstruktur:

	2016	2017
Erlöse Hubschrauberflüge lt. Rechnungen XL GmbH	6.700,00 €	12.518,00 €
Hubschrauber-Miete	-5.000,00 €	-9.220,56 €
Austro-Control-Bewilligungen		-276,90 €
Ärztliche Untersuchungen	-126,00 €	-126,00 €
Ergebnis	1.574,00 €	2.894,54 €

Hinzu würden noch weitere Aufwendungen kommen, wie insbesondere das jährliche Typing, sodass auch dieser geringe Gewinn wieder aufgezehrt werde.

Laut nunmehr vorgelegten Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen sei 2014 zwar ein geringer Gewinn, 2015 jedoch bereits wieder ein mehr als dreimal so hoher Verlust erzielt worden.

Die Aufwendungen für die 300 Flugstunden seien in den Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen der Vorjahre offenbar gar nicht erfasst, und würde sich durch deren Ansatz der Gesamtverlust noch einmal deutlich erhöhen.

Die offenbar ab 2017 geplante Flugschule könne zur Zielstrebigkeit einer bis zu zehn Jahre zurückliegenden Ausbildung nichts beitragen und an der Liebhabereibeurteilung der bereits eingestellten Tätigkeit von Hubschrauberrundflügen nichts ändern.

Einzige Werbemaßnahme sei offenbar die Organisation und Teilnahme an den R-Days gewesen. Andere, insbesondere strukturverbessernde Maßnahmen seien nicht gesetzt worden.

Zur Zusammenfassung unter Pkt. 1 werde bemerkt, dass aufgrund der zeitlichen Abstände kein zeitlicher Zusammenhang und keine Zielstrebigkeit der Ausbildung erkennbar und aufgrund der vorliegenden Zahlen in einem absehbaren Zeitraum kein Gesamtgewinn erzielbar sei.

Die Aufwendungen 2007 stellten daher keine Werbungskosten dar und es liege von Beginn an Liebhaberei vor.

Neben der bisher angeführten Rechtsprechung werde auf das BFG- Erkenntnis vom 10.02.2016, RV/5100333/2014 (Umschulungskosten zum Berufshubschrauberpiloten sind keine Werbungskosten), verwiesen, wonach insbesondere

- nur zwei Bewerbungen drei Jahre nach Abschluss der Ausbildung keine nach außen hin erkennbare ernsthafte Absicht darstellt,
- spätestens zu Beginn der Ausbildung klar erkennbar ist, dass die Mindestflugerfahrung in absehbarer Zeit nicht erreichbar ist,
- die Verdienstmöglichkeiten für Hubschrauberpiloten äußerst eingeschränkt sind,
- aufgrund der hohen Ausbildungskosten und behördlicher Beschränkungen die Erzielung eines Gesamterfolges aussichtslos erscheint.

Zur dem Bf nachweislich am 24. April 2018 zugestellten Stellungnahme des Finanzamtes vom 18. April 2018 hat der Bf keine schriftliche Gegenäußerung erstattet.

Hinsichtlich des von den Parteien in der **mündlichen Verhandlung am 23. Mai 2018** erstatteten Vorbringens wird auf die diesem Erkenntnis als Beilage angeschlossene Niederschrift verwiesen.

Das Erkennende Gericht hat folgenden Sachverhalt festgestellt:

Die Leidenschaft des Bf für Hubschrauber wurde schon in frühester Kindheit durch Beobachtung der Rettung von Bergsteigern durch die Bergrettung und Hubschrauber geweckt. Wie sein Vater und andere Familienmitglieder ist der Bf deshalb bei der örtlichen Bergrettung mit dem Wunsch, Rettungspilot zu werden, tätig geworden.

Im Jahr 2000 hat der Bf mit der Ausbildung zum Privatflugzeugführer begonnen. Ziel des Bf war die Erlangung des Hubschrauberpilotscheins, was damals jedoch finanziell nicht möglich war.

Im Oktober 2000 wurde der Bf zum Bundesheer einberufen und bewarb sich dort als Pilot. Da der Bf einen Teil des umfangreichen Auswahlverfahrens nicht bestand, blieb ihm die Ausbildung zum Piloten beim Bundesheer versagt. Der Bf blieb aber bis Mitte des Jahres 2010, in dem er die Offiziersausbildung erfolgreich abschloss, beim Bundesheer.

Neben seiner Tätigkeit beim Bundesheer begann der Bf 2005 mit der Ausbildung für den Hubschrauber Privatpilotschein (45 Flugstunden, 108 h Theoriekurs in Luftrecht, allg. Luftfahrzeugkenntnisse, Navigation/Geografie, Wetterkunde, Aerodynamik, menschl. Leistungsvermögen, Flugbetriebliches Verfahren, Flugleistung und –planung).

Am 21.09.2006 legte der Bf die Prüfung für den Privat-Hubschrauberpilotschein erfolgreich ab. Die Kosten des Erwerbes dieses Privatpilotscheines macht der Bf steuerlich nicht geltend.

2006 begann der Bf mit der Ausbildung zur Erlangung des Hubschrauber-Berufspilotscheines (Theoriekurs 300 Stunden, Gesamtflugstundenanzahl 100).

Am 24.05.2007 erwarb der Bf durch erfolgreiche Ablegung der Prüfung den Berufs-Hubschrauberpilotschein.

Für den Erwerb des Hubschrauber-Berufspilotscheines erwuchsen dem Bf im Jahr 2007 Kosten in Höhe von 22.950,00 €.

Für Erwerb und Erhaltung der Zulassung, bestimmte Typen von Hubschraubern als verantwortlicher Pilot zu steuern, erwuchsen dem Bf in den Folgejahren Kosten für Type Rating und Prof.Check in Höhe von 5.099,00 € (2008), 1.179,00 € (2009) und 8.920,50 € (2010).

Wegen des Zieles eines eigenen Unternehmens hat der Bf Mitte des Jahres 2010 den Dienst beim Bundesheer beendet, um eine betriebswirtschaftliche Ausbildung in Angriff zu nehmen.

Durch die Arbeit als kaufmännischer Angestellter ab August 2010 in einem Verkehrsunternehmen (bei dem auch sein Vater leitend tätig war) konnte der Bf seine kaufmännische Ausbildung perfektionieren.

Am 27. April 2011 wurde dem Bf die Gewerbeberechtigung für das Handels- und Handelsagentengewerbe erteilt. Am selben Tag zeigte der Bf dem Finanzamt die Aufnahme der Hubschraubervermittlung ab 1. Mai 2011 an. Der Jahresumsatz werde über 30.000,00 € betragen, unklar sei der voraussichtliche Gewinn.

Der Bf führte als Einzelunternehmer Vermittlungsaufträge und Überstellungsflüge von Hubschraubern durch und erzielte daraus in den Jahren 2011 bis 2015 folgende Umsätze und Betriebsergebnisse (in €), die er als gewerbliche Einkünfte der Branche Personenbeförderung in der Luftfahrt erklärte :

	2011	2012	2013	2014	2015

Erlöse 20%	2.912,50	0,00	1.056,00	0,00	0,00
Erlöse 10%	21.379,84	253,00	25.517,91	12.100,00	0,00
Aufwand Flugbetrieb	13.337,63	220,00	18.040,00	8.613,64	0,00
Aufwand D	9.158,27				
Handelswaren			970,00		
SVA Beiträge	73,80	99,00	101,76	104,04	106,80
Aufwand Flugberechtigung	1.217,40	422,60	1.504,31	80,00	642,94
Werbung	462,20	23,20	660,75	23,20	0,00
Rechts- und Beratungskosten				350,00	0,00
Aus- und Fortbildung	4.994,94	1.768,80	4.034,65	1.565,46	1.983,68
Mitglieds-/Interessentenbeiträge	47,50	48,00	105,50	29,15	34,80
Betriebsergebnis	-4.999,40	-2.328,60	1.155,94	1.334,511	-2.768,22
Finanzergebnis	-148,87	-269,80	-312,67	-328,46	-182,57
Jahresverlust/-gewinn	-5.148,27	-2.598,40	843,27	1.006,05	-2.950,79
Gewinnfreibetrag 13 %			-109,63	-130,79	
Ergebnis	-5.148,27	-2.598,40	733,64	875,26	-2.950,79

Im Jahr 2013 bewarb sich der Bf bei einer Firma, die Helikopter-Rundflüge, Taxiflüge und eine Flugschule betreibt, als Hubschrauber-Berufspilot.

Der Bf erklärte per 1. Jänner 2016 einen Übergangs- und Aufgabeverlust aus der genannten Tätigkeit als Einzelunternehmer in Höhe von -616,82 €. Das Gesamtergebnis aus der Tätigkeit des Bf als Einzelunternehmer von der Betriebseröffnung mit 1. Mai 2011 bis zur Aufgabe mit 1. Jänner 2016 ergibt einen Totalverlust von -9.705,38 €.

In den Jahren 2007 bis 2016 erzielte der Bf Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in folgender Höhe und absolvierte daneben als verantwortlicher Pilot (PIC) Flüge mit Hubschraubern in folgendem Ausmaß:

Jahr	Arbeitgeber und Tätigkeit	ab/bis	Einkünfte	Flüge als PIC	Summe
2007	Berufssoldat, Bundesheer		19.599,97	77 h 26 min	77 h 26
2008	Berufssoldat, Bundesheer		19.951,08	15 h 37 min	93 h 03
2009	Berufssoldat, Bundesheer		20.571,01	45 h 10 min	138 h 13
2010	Berufssoldat, Bundesheer	1-6	10.487,04	40 h 02 min	178 h 15
	kaufm. Angestellter, Verkehrsbetrieb	8-12	9.262,75		

2011	kaufm. Angestellter, Verkehrsbetrieb		27.312,92	58 h 03 min	236 h18
2012	kaufm. Angestellter, Verkehrsbetrieb		31.524,60	48 h 58 min	285 h16
2013	kaufm. Angestellter, Verkehrsbetrieb		37.321,64	59 h 01 min	344 h17
2014	kaufm. Angestellter, Verkehrsbetrieb		36.463,89	00 h 00 min	344 h17
2015	kaufm. Angestellter, Verkehrsbetrieb		53.807,42	01 h 29 min	345 h46
2016	kaufm. Angestellter, Verkehrsbetrieb		46.623,75	04 h 28 min	350 h14

Am 19. Februar 2016 errichtete der Bf als alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer die XL GmbH mit dem Geschäftszweig Organisation von Veranstaltungen.

Mit Gesellschaftsvertrag vom 12. Oktober 2016 wurde die ABC Touristik GmbH mit dem Geschäftszweig Reisebürobetrieb, Autobusunternehmen, Taxi- und Mietwagengewerbe und Vermietung von Fahrzeugen von der XL GmbH und einer fremden, auf diesem Gebiet bereits tätigen Gesellschaft mit einem Beteiligungsverhältnis von je 50 % gegründet, wobei der Bf ab November 2016 alleiniger Geschäftsführer und Leiter Bustouristik & Reisebüros ist.

Am 8. März 2017 beantragte der Bf wegen der höheren Bezüge als Geschäftsführer der beiden Gesellschaften die Erhöhung der Einkommensteuervorauszahlung 2017 von bisher 5.000,00 € auf 50.000,00 €.

Mit Gesellschaftsvertrag vom 16. August 2017 errichtete der Bf als alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer die Ober GmbH mit dem Geschäftszweig Beteiligungsverwaltung und Handel.

Am 13. September 2017 übernahm die Ober GmbH die bisher vom Bf gehaltenen Anteile (100%) an der XL GmbH.

Beweiswürdigung

Die Leidenschaft des Bf für die Hubschrauberfliegerei und dessen beruflicher Werdegang sind den eigenen Ausführungen des Bf im Schriftsatz vom 30. Juni 2013 und der Stellungnahme seiner Vertreterin zum Vorlagebericht im Schriftsatz vom 21. März 2018 entnommen. Das Finanzamt hat diese Darstellung nicht bestritten und auch sonst besteht kein Anlass, an der Richtigkeit dieser Umstände und Daten zu zweifeln.

Gleiches gilt für die vom Bf durch die Beilagen seiner Schriftsätze vom 21. März 2013 und 26. August 2014 belegten Kosten der Jahre 2007 bis 2010.

Die Gewerbeberechtigung und Betriebsanmeldung vom 27. April 2011 mit der Erwartung des Bf betreffend Umsatz und Gewinn erliegen im Dauerakt des Finanzamtes.

Die Erlöse, Betriebsausgaben und Jahresergebnisse der Jahre 2011 bis 2015 stellen eine tabellarische Zusammenfassung der Beilagen des Schriftsatzes des Bf vom 21.

März 2018 dar, die auch mit den vom Bf für diese Jahre eingebrachten Steuererklärungen übereinstimmen.

Die Arbeitgeber und nichtselbständigen Einkünfte der Jahre 2007 bis 2016 gehen aus den von den Arbeitgebern dem Finanzamt elektronisch übermittelten Lohnzetteln und mit Ausnahme des Jahres 2010 auch aus den Einkommensteuerbescheiden dieser Jahre hervor.

Die Dauer der vom Bf in den Jahren 2007 bis 2016 als verantwortlicher Pilot (PIC) absolvierten Flüge ist aus den vom Bf mit Schriftsatz vom 23. April 2018 vorgelegten Kopien der beiden Flugbücher ersichtlich bzw. wurde daraus berechnet.

Die in der Beschwerdeentscheidung 2007 erwähnte (einzige) Bewerbung des Bf als Hubschrauber-Berufspilot im Jahr 2013 ist durch einen im Veranlagungsakt betreffend 2007 erliegenden Aktenvermerk über ein entsprechendes Telefonat vom 8. September 2014 belegt.

Die Errichtung der genannten Gesellschaften, deren Geschäftszweige, die jeweiligen Beteiligungsverhältnisse und Funktion des Bf als Geschäftsführer sind durch die im Akt erliegenden Ausdrücke aus dem Firmenbuch ersichtlich. Auf der Homepage des Touristikunternehmens wird der Bf ausdrücklich als Leiter Bustouristik und Reisebüros genannt.

Den erwähnten Antrag auf Erhöhung der Einkommensteuervorauszahlung hat der Bf über FinanzOnline elektronisch gestellt und als Motiv in der mündlichen Verhandlung sinngemäß genannt, am Jahresende keine Einkommensteuer nachzahlen zu wollen.

Rechtsgrundlagen

Luftfahrtrecht

Zum Führen eines Luftfahrzeugmusters ist eine Musterberechtigung (englisch **Type Rating**) erforderlich, das bei einem dazu befugten Ausbildungsbetrieb erworben werden kann. Die Voraussetzungen des Erwerbs einer Musterberechtigung sind in den Verordnungen nach JAR-FCL geregelt.

Gemäß **Anlage 7 in BGBl. II Nr. 71 2009 zu JAR-FCL 2.225** darf der Inhaber einer Pilotenlizenz einen Hubschrauber nur dann führen, wenn er im Besitz der entsprechenden gültigen Musterberechtigung ist.

Nach JAR-FCL 2.245 beträgt die Gültigkeit von Musterberechtigungen für Hubschrauber ein Jahr, beginnend mit dem Ausstellungsdatum oder, bei einer Verlängerung der Berechtigung innerhalb der Gültigkeitsdauer, mit dem Ablauf der Gültigkeitsdauer.

Durch **§ 13 Abs. 3 der Luftverkehrsbetreiberzeugnis-verordnung 2008 (AOCV 2008)** werden für flugbetriebliches Personal Mindestqualifikationen verlangt, die für die

Beauftragung mit selbständigen gewerbsmäßigen Rund-, Passagier- und Innenlastflügen 300 Stunden als verantwortlicher Pilot (PIC) erfordern (Betriebsstüchtigkeitsanweisung Nr. A-002 der austro Control vom 30. Oktober 2008).

Steuerrecht

Umschulungskosten - Einkommensteuer für das Jahr 2007

Zur Umschulung zum Berufspiloten hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis **VwGH 27.04.2017, Ra 2015/15/0069**, Folgendes ausgeführt (Fettdruck durch das erkennende Gericht):

*Gemäß **§ 16 Abs. 1 Z 10** erster Satz **EStG 1988** und **§ 4 Abs. 4 Z 7** erster Satz **EStG 1988** in der ab der Veranlagung 2003 geltenden Fassung des AbgÄG 2004 (BGBl. I Nr. 180/2004) sind Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben auch 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.***

*Dass Aufwendungen zum Erwerb der Berufspilotenlizenz zu Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben führen, wenn sie im Rahmen einer erwerbsorientierten Umschulung anfallen, hat der Verwaltungsgerichtshof bereits ausgesprochen (vgl. **VwGH 28.02. 2012, 2009/15/0105**).*

*Für eine erwerbsorientierte Umschulung spricht es, wenn der Steuerpflichtige seine bisherige Tätigkeit aufgibt oder wesentlich einschränkt. Dass die steuerliche Berücksichtigung von Umschulungskosten auf diesen Fall beschränkt wäre, ergibt sich aber weder aus dem Wortlaut der Bestimmung noch führt eine am Zweck der Bestimmung orientierte Auslegung zu diesem Verständnis (vgl. wiederum **VwGH 28.02.2012, 2009/15/0105**).*

*Im Erkenntnis **VwGH 25.10. 2011, 2011/15/0047** , hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass steuerlich zu berücksichtigende Umschulungskosten solche Aufwendungen sind, die zur Sicherung des künftigen Lebensunterhaltes des Steuerpflichtigen beitragen sollen und daher künftiges Steuersubstrat darstellen.*

*Ob der Wille des Steuerpflichtigen darauf gerichtet ist, sich eine neue Einkunftsquelle durch die Ausübung eines anderen Berufes zu verschaffen, ist im Einzelfall an Hand objektiver Kriterien nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen (vgl. **VwGH 15.09.2011, 2008/15/0321**).*

*Im Erkenntnis **VwGH 23.05. 2013, 2011/15/0159** , hat der Verwaltungsgerichtshof zu Recht erkannt, dass die steuerliche Abzugsfähigkeit einer mit der konkreten Absicht auf*

künftige Einnahmenerzielung betriebenen Umschulungsmaßnahme nicht davon abhängt, ob es dem Steuerpflichtigen nach Abschluss der Umschulung tatsächlich gelingt, im angestrebten Beruf Fuß zu fassen, verschafft doch grundsätzlich keine Ausbildung eine Garantie, nach ihrem Abschluss in einem vorher festgelegten Bereich beruflich tätig sein zu können.

*Entgegen der im angefochtenen Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes **BFG 27.07.2015, RV/5101232/20214**, zum Ausdruck gebrachten Auffassung des Bundesfinanzgerichts kann es dem Revisionswerber daher nicht zum Nachteil gereichen, wenn er neben der Umschulung zum Berufspiloten und den daran anschließenden Versuchen, eine Stelle als Berufspilot zu erlangen, einer anderweitigen Tätigkeit nachgegangen ist. Auch der Umstand, dass es dem Revisionswerber trotz zahlreicher Bewerbungen - und dem Erwerb von zusätzlichen Qualifikationen ("Type Ratings") - nicht gelungen ist, im angestrebten Beruf Fuß zu fassen, steht einer Anerkennung der hier in Rede stehenden Aufwendungen als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben nicht entgegen (vgl. dazu auch Doralt in Doralt et al, EStG13, § 16 Tz 203/4/2).*

Umschulungskosten zum Berufspiloten wurden somit in der Judikatur (VwGH 27.04.2017, Ra 2015/15/0069; s.a. UFS 10.08.2005, RV/0144-W/05; UFS 01.02.2006, RV/0281-L/05) als Werbungskosten qualifiziert. Dem ist die Literatur gefolgt (Puchinger, in FJ 2017, 164; Renner, in ÖStZ 12/ 2017 ART-NR 462).

Die Beurteilung des Vorliegens der Voraussetzungen des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 sind bezogen auf das jeweilige Veranlagungsjahr vorzunehmen.

Der Bf war nach obigen Feststellungen 2007 seit mehreren Jahren Berufssoldat mit jährlichen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit von lediglich ca. 20.000,00 €.

Der Bf hat am 21. September 2006 die Prüfung für den Privat-Hubschrauberpilotenschein erfolgreich abgelegt, noch im selben Jahr mit der Ausbildung zur Erlangung des Hubschrauber-Berufspiloten begonnen und bereits am 24. Mai 2007 die Prüfung für den Berufs-Hubschrauberpilotenschein bestanden.

Nach Ansicht des erkennenden Gerichts geht schon aus dieser raschen Absolvierung der Berufs-Hubschrauberprüfung nach Erwerb des Privat-Hubschrauberpilotenscheines hervor, dass der Bf im Jahr 2007 bestrebt gewesen ist, sich künftig durch die Tätigkeit als Berufs-Hubschrauberpilot zumindest ein zusätzliches Einkommen zu verschaffen. Auf das diesbezügliche glaubwürdige Vorbringen des Bf in der Berufung 2007 wird ergänzend verwiesen.

Die Beschwerde betreffend das Jahr 2007, für das das Finanzamt die Anerkennung der dem Bf erwachsenen Umschulungskosten zum Hubschrauber-Berufspiloten von 22.950,00 € versagt hat, ist deshalb berechtigt.

Der bekämpfte Bescheid ist deshalb abzuändern.

Auf das diesem Erkenntnis als Beilage angeschlossene Berechnungsblatt wird verwiesen.

Liebhaberei - Einkommensteuer für die Jahre 2011 bis 2013

Die ertragsteuerliche Frage der Liebhaberei ist in Abschnitt I der **Liebhabereiverordnung (LVO)**, BGBl. Nr. 33/1993 idF BGBl. II Nr. 358/1997 wie folgt geregelt (Fettdruck durch das erkennende Gericht) :

Einkommen- und Körperschaftsteuer

§ 1. (1) Einkünfte liegen vor bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis), die

- **durch die Absicht veranlaßt ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuß der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, und**
- **nicht unter Abs. 2 fällt.**

Voraussetzung ist, daß die Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3) nachvollziehbar ist. Das Vorliegen einer derartigen Absicht ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

(2) Liebhaberei ist bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste entstehen

1. *aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (zB Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen, Luxuswirtschaftsgüter) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen oder*
2. *aus Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind oder*
3. *aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten.*

Die Annahme von Liebhaberei kann in diesen Fällen nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 ausgeschlossen sein. Das Vorliegen der Voraussetzungen der Z 1 und 2 ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

(3) Liebhaberei liegt nicht vor, wenn eine Betätigung bei einer einzelnen Einheit im Sinn des Abs. 1 vorletzter Satz, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit weiteren Einheiten

steht, aus Gründen der Gesamtrentabilität, der Marktpräsenz oder der wirtschaftlichen Verflechtung aufrechterhalten wird.

§ 2. (1) Fallen bei Betätigungen im Sinn des § 1 Abs. 1 Verluste an, so ist das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuß der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, insbesondere anhand folgender Umstände zu beurteilen:

1. Ausmaß und Entwicklung der Verluste,
2. Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen,
3. Ursachen, auf Grund deren im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Gewinn oder Überschuß erzielt wird,
4. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen,
5. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung,
6. Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen (zB Rationalisierungsmaßnahmen).

(2) Innerhalb der ersten drei Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab Beginn einer Betätigung (zB Eröffnung eines Betriebes) im Sinn des § 1 Abs. 1, längstens jedoch innerhalb der ersten fünf Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben) für diese Betätigung **liegen jedenfalls Einkünfte vor (Anlaufzeitraum)**. Dieser Zeitraum wird durch die Übertragung der Grundlagen der Betätigung auf Dritte nicht unterbrochen. Nach Ablauf dieses Zeitraumes ist unter Berücksichtigung der Verhältnisse auch innerhalb dieses Zeitraumes nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen, ob weiterhin vom Vorliegen von Einkünften auszugehen ist. **Ein Anlaufzeitraum im Sinn des ersten Satzes darf nicht angenommen werden, wenn nach den Umständen des Einzelfalls damit zu rechnen ist, daß die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) beendet wird.**

(3) Abs. 2 gilt nicht für Betätigungen im Zusammenhang mit der entgeltlichen Überlassung von Gebäuden. Das Vorliegen einer Absicht im Sinn des § 1 Abs. 1 ist in diesem Fall nach dem Verhältnis des Zeitraumes, innerhalb dessen ein Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuß geplant ist, zu einem absehbaren Zeitraum zu beurteilen. Als absehbarer Zeitraum gilt ein Zeitraum von 25 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 28 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).

(4) Bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 liegt Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuß der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) erwarten läßt.

Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird. Bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 gilt als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).

§ 3. (1) Unter Gesamtgewinn ist der Gesamtbetrag der Gewinne zuzüglich steuerfreier Einnahmen abzüglich des Gesamtbetrags der Verluste zu verstehen. Steuerfreie Einnahmen sind nur insoweit anzusetzen, als sie nicht zu einer Kürzung von Aufwendungen (Ausgaben) führen. Wertänderungen von Grund und Boden, der zum Anlagevermögen gehört, sind nur bei der Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 anzusetzen.

(2) Unter Gesamtüberschuß ist der Gesamtbetrag der Überschüsse der Einnahmen über die Werbungskosten abzüglich des Gesamtbetrags der Verluste zu verstehen.

Strittig ist, ob die Ergebnisse der vom Bf im Mai 2011 aufgrund der am 27. April 2011 erteilten Gewerbeberechtigung für das Handels- und Handelsagentengewerbe aufgenommenen Hubschraubervermittlung der Jahre 2011 bis 2013 steuerlich beachtlich oder unbeachtliche Liebhaberei darstellen.

Das Finanzamt vertritt die Ansicht, es liege Liebhaberei vor und dem Bf stehe auch kein Anlaufzeitraum iSd § 2 Abs. 2 erster Satz LVO zu.

Es ist unbestritten, dass die gegenständliche Tätigkeit nicht unter die Liebhabereivermutung nach § 1 Abs. 2 LVO fällt.

Der Bf hat in der Einkommensteuererklärung 2016 die Betriebsaufgabe seines Einzelunternehmens per 1. Jänner 2016 erklärt und die Schließung seines Einzelunternehmens zu Beginn des Kalenderjahres 2016 im Schriftsatz vom 21. März 2018 bestätigt.

Das Einkommensteuergesetz ist vom Prinzip der Individualbesteuerung (§ 2 Abs. 1 EStG 1988) beherrscht. Eine Einbringung des Betriebes seines Einzelunternehmens in eine Gesellschaft hat nicht stattgefunden und wurde vom Bf auch nicht behauptet.

Das erkennende Gericht teilt die Rechtsansicht des Finanzamtes, dass die vom Bf erst im Februar 2016 als alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer errichtete XL GmbH mangels Identität des Steuersubjektes (vgl. Jakom/Laudacher, EStG, 2017, § 2 Rz 235) in die Gesamtgewinnbetrachtung des Einzelunternehmens des Bf nicht einzubeziehen ist. Außerdem hat das Finanzamt zutreffend darauf hingewiesen, dass Geschäftszweig der genannten GmbH laut Firmenbuch die Organisation von Veranstaltungen und nicht die Durchführung von Hubschrauberrundflügen ist.

Wie oben festgestellt, hat der Bf mit seinem im Mai 2011 eröffneten und mit 1. Jänner 2016 aufgegebenen Einzelunternehmen einen Totalverlust (§ 3 Abs. 1 LVO) von ca. 10.000,00 € (-9.705,38 €) erzielt.

Bei einer – wie im gegenständlichen Fall unbestrittenen – Tätigkeit iSd § 1 Abs. 1 LVO sind die Verluste der ersten drei Jahre gemäß § 2 Abs. 2 erster Satz LVO grundsätzlich steuerlich anzuerkennen.

Das Finanzamt macht jedoch in der Beschwerdeentscheidung vom 9. September 2014 und in der Stellungnahme vom 18. April 2018 die Ausschlussbestimmung des § 2 Abs. 2 letzter Satz LVO geltend, es sei von Anfang an damit zu rechnen gewesen, dass der Bf die gegenständliche Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes beenden wird. Das Finanzamt führt dazu die Struktur der Einnahmen und Ausgaben sowie den Umstand der Ausübung neben einer Vollbeschäftigung als Dienstnehmer ins Treffen.

Nach obiger Feststellung hat alleine der Aufwand Flugbetrieb in den Jahren 2013 und 2014 ca. 70% der 10%-igen Erlöse betragen. Dazu kommen noch der Aufwand für Flugberechtigung und Aus- und Fortbildung von über 5.000,00 € jährlich, die zB 6.212,34 € im Jahr 2011 und 5.538,96 € im Jahr 2013 betragen haben.

Der Bf hat den laut Betriebsanmeldung vom 27. April 2011 erwarteten Jahresumsatz von über 30.000,00 € nie erreicht. Ins Auge fällt, dass der Bf gleich im zweiten Jahr 2012 seine Tätigkeit massiv eingeschränkt und nur Erlöse von 253,00 € erwirtschaftet hat. Nach Erwirtschaftung von Jahresgewinnen im Ausmaß von je ca. 1/3 des Verlustes des Jahres 2012 (-2.598,40 €) in den Jahren 2013 (733,64 €) und 2014 (875,26 €) hat der Bf im Jahr 2015 überhaupt keine Erlöse mehr und wiederum einen Verlust von nahezu 3.000,00 € (2.950,79 €) erzielt.

Der Bf hat schon in der Betriebsanmeldung den voraussichtlichen Gewinn gegenüber dem Finanzamt als unklar bezeichnet. Das Finanzamt hat in der Beschwerdeentscheidung vom 9. September 2014 zu Recht beanstandet, dass der Bf trotz Aufforderung im Vorhalt vom 9. Juli 2014 (Pkt. 7) keine Prognose betreffend die Entwicklung von Umsatz, Aufwendungen und Gewinn vorgelegt hat.

Zu bedenken ist weiters, dass der Bf im Jahr 2010 seine Tätigkeit beim Bundesheer als Offizier aufgegeben und in einen Verkehrsbetrieb als kaufmännischer Angestellter eingetreten ist. Wie oben dargestellt, sind dadurch die nichtselbständigen Einkünfte des Bf gegenüber dem Bundesheer (2009: 20.571,01 €) schlagartig um 1/3 angestiegen (2011: 27.312,92 €) und haben 2013 (37.321,64 €) um über 80% mehr betragen.

Es liegt auf der Hand, dass die Karriere des Bf bei seiner nichtselbständigen Tätigkeit seine Zeit und Kraft entsprechend beansprucht hat, sodass er seiner gewerblichen Nebentätigkeit weniger Engagement widmen konnte. Dafür spricht zB der eklatante Einbruch der Erlöse im Jahr 2012. Letztlich ist der Bf im November 2016 alleiniger Geschäftsführer und Leiter Bustouristik & Reisebüros einer GmbH geworden, an der er mittelbar zu 50 % beteiligt ist.

All diese Umstände sprechen nach Ansicht des erkennenden Gerichts dafür, dass – im Gegensatz zum Jahr 2007 – im Beschwerdezeitraum 2011 bis 2013 damit zu rechnen gewesen ist, dass die gegenständliche Tätigkeit des Bf als Einzelunternehmer vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes eingestellt wird.

Der Bf hat nun ins Treffen geführt, der Tod seines Freundes stelle eine Unwägbarkeit dar, weil er mit diesem eine Flugschule am Flughafen ORT1 gründen habe wollen. Dem ist Folgendes zu entgegnen:

Im Schriftsatz vom 30. Juni 2013 ist von einer Flugschule – geschweige denn, dass der Bf eine solche mit jemand anderen eröffnen wolle – noch keine Rede. Erstmals wird dies seitens des Bf in der über Aufforderung des erkennenden Gerichts vorgelegten Stellungnahme vom 21. März 2018 behauptet. Das erkennende Gericht erachtet dieses Vorbringen des Bf als nicht glaubwürdig. In diesem Zusammenhang ist zu bemerken, dass der Bf in der mündlichen Verhandlung vorgab, nicht einmal die ungefähre Höhe seiner Einkünfte als Gesellschafter-Geschäftsführer zu wissen, obwohl in seinem Auftrag der Antrag gestellt worden ist, die Einkommensteuervorauszahlungen 2017 von 5.000,00 € auf 50.000,00 € zu erhöhen.

In der mündlichen Verhandlung musste der Bf überdies konzedieren, dass wegen des Unfalles seines Freundes kein Flugverbot über den Bf verhängt worden ist. Deshalb spricht die Untätigkeit des Bf ab dem Tod seines Freundes im April 2014 und Einstellung des Betriebes durch den Bf mit 1. Jänner 2016 für die mangelnde Professionalität des Bf hinsichtlich der streitgegenständlichen Nebentätigkeit.

In Anbetracht der aufgezeigten Umstände ist dem Finanzamt jedenfalls im Ergebnis beizupflichten, dass vom Beginn der streitgegenständlichen Betätigung im Mai 2011 an damit zu rechnen gewesen ist, dass der Bf diese vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes beenden wird.

Dies ist im gegenständlichen Fall auch schon innerhalb von fünf Jahren eingetreten.

Das Finanzamt hat deshalb in den bekämpften Bescheiden den Anlaufverlusten der Jahre 2011 und 2012 zu Recht die Anerkennung versagt und im Beschwerdezeitraum die Ergebnisse dieser Tätigkeit steuerlich nicht berücksichtigt.

Die Beschwerde betreffend die Jahre 2011 bis 2013 ist deshalb unberechtigt.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die wesentlichen Fragen, ob im gegenständlichen Fall

- die Umschulung zum Berufs-Hubschrauberpilot 2007 auf die tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abgezielt hat
 - damit zu rechnen gewesen ist, dass der Bf die 2011 begonnene Betätigung vor Erzielen eines Gesamtgewinnes beenden wird
- waren im Wege der Beweiswürdigung zu lösen und sind keine Rechtsfragen.
Deshalb ist keine Revision zulässig.

Linz, am 28. Juni 2018