

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Erich Schwaiger in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Dr. Obermoser Wirtschaftstreuhand GmbH, St Johanner Straße 49a, 6370 Kitzbühel, über die Beschwerde vom 27. August 2020 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Stadt (nunmehr Finanzamtes Österreich) vom 18. Juni 2020 betreffend Einkommensteuer 2018 nach Durchführung der öffentlichen mündlichen Verhandlung (Schriftführerin ***Sf1***) vom 13. Dezember 2022 zu Recht erkannt:

I.

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

II.

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerde fällt in die Zuständigkeit des Fachgebietes FE 6 und damit in die Zuteilungsgruppe 7001. Auf Basis der gültigen Geschäftsverteilung und aufgrund des Antrages auf Senatsentscheidung wurde sie der Gerichtsabteilung 7013-1 zur Entscheidung zugewiesen. Aufgrund der Zurückziehung dieses Antrages mit 1. Juni 2022 fällt die Zuständigkeit in die Gerichtsabteilung 7013.

Gem. § 323b Abs. 1 BAO trat das Finanzamt Österreich für seinen Zuständigkeitsbereich am 1. Jänner 2021 an die Stelle des am 31. Dezember 2020 zuständig gewesenen Finanzamtes Salzburg-Stadt.

I. Verfahrensgang, Akteninhalt

Der Beschwerdeführer (kurz Bf.) vertrieb 2018 kosmetische Produkte sowie Nahrungsergänzungsmittel und führte Produkt- und Verkaufsschulungen durch (Einkünfte aus

selbständiger Arbeit EUR 12.202,22 und Einkünfte aus Gewerbebetrieb EUR 30.056,65). Er bezeichnete sich in der Abgabenerklärung selbst als Mentalcoach.

Nachdem in der ursprünglichen Einkommensteuererklärung 2018 vom **19. September 2019** eine solche Position noch nicht aufschien, reichte er am 5. Februar 2020 via FinanzOnline eine (korrigierte) Einkommensteuererklärung ein und machte **Werbungskosten** in Höhe von **EUR 24.470,10** für eine Hubschrauber-Privatpilotenausbildung (inkl. Reisekosten) geltend, die er 2018 begonnen habe und die 2021 abgeschlossen werden solle. Im Anschluss daran werde die Ausbildung zum Hubschrauber-Berufspiloten folgen, welche voraussichtlich 2022 abgeschlossen werde. Die gesamten Kosten (EUR 60.000,00) könnten aus den Einkünften der *****GnbR***** bezahlt werden.

Der Bf. brachte nun (am 5. Februar 2020) erstmals vor, er **strebe eine Tätigkeit als Berufshubschrauberpilot** an, welche er entweder auf **selbständiger Basis oder in einem Dienstverhältnis** ausüben werde. Ab 2022 sei mit Einnahmen aus dieser Tätigkeit zu rechnen.

Aus mehreren Aktenvermerken (zuletzt vom 17. Juni 2020) des Finanzamtes (kurz FA) geht hervor, dass dieses wiederholt ergänzende Unterlagen anforderte. Ein Ergebnis ist den Akten nicht zu entnehmen, woraufhin das FA den hier bekämpften **Einkommensteuerbescheid 2018 vom 18. Juni 2020** erließ und den Abzug von Werbungskosten verweigerte.

Dem trat der Bf. nach einem Fristverlängerungsansuchen in der **Beschwerde vom 27. August 2020** entgegen.

Er erklärte, die Privatpilotenlizenz PPL (H) sei das Basismodul für die Ausbildung zum Berufspiloten. Dieser Ausbildungsteil umfasse einen praktischen und einen theoretischen Teil (Hinweis auf <https://www.heli-austria.at/flugschule-flight-academy/ppl-h.html>). Erst nach Abschluss dieser erteilten Lizenz könne das Modul CPL (H) zur Ausbildung zum Berufspiloten begonnen werden, da eine **Gesamtflugerfahrung von 155 Stunden** Voraussetzung für den Beginn dieser Ausbildung sei. Diese könnten erst nach dem erfolgreichen Bestehen der PPL Lizenz erworben werden (Hinweis auf <https://www.heli-austria.at/flugschule-fliahtacademy/cpl-h-modular.html>).

Der Bf. brachte vor, er hätte ohne die Absicht des Abschlusses der Ausbildung zum Berufspiloten nicht EUR 24.470,10 von insgesamt ca. EUR 60.000,- Gesamtkosten schon im ersten Ausbildungsjahr investiert. Auf Grund der nicht unerheblichen Höhe der Ausbildungskosten habe er sich nicht leichtfertig dieser neuen Berufswahl gestellt, sondern anhand einer **genauen Berufs- und Karriereplanung** sich für diese nebenberufliche Ausbildung entschieden. Zumindest zu Beginn der Ausbildung (2018) könne man davon ausgehen, dass diese auf die Ausübung eines anderen Berufes abzielte. Der Zweck der Umschulung habe darin bestanden, eine andere Berufstätigkeit tatsächlich ausüben zu wollen. Die erforderliche ernsthafte Absicht zur späteren Einnahmenerzielung sei aus der Perspektive des Streitjahres zu beurteilen (VwGH 12.9.18, Ro 2017/13/0008; vgl. *Lenneis* in *Jakom*, EStG 2020, § 16, RZ 51).

Die **Änderung** der im Jahr 2018 gewählten Karriereplanung habe sich erst durch die **Corona-Krise** im Frühjahr und Sommer **2020** und der damit einhergehenden Wirtschaftslage in der Hubschrauberbranche ergeben. Die massiven Einbrüche im Flugverkehr trafen auch die Hubschrauberbranche.

Eine **Rücksprache bei der Firma ***Flugschule 2***** (Flugschule 2), bei der die Ausbildung absolviert wurde, habe ergeben, dass dort **Kurzarbeit** angemeldet worden sei. Die Zukunftsaussichten für Berufsanfänger seien aus Sicht des Beschwerdezeitpunktes sehr schlecht. Durch diesen massiven Einbruch in der Branche sei die **Ausbildung vorerst abgebrochen** worden, da es derzeit für Berufsanfänger in dieser Branche keine Berufsaussichten gebe und es nicht absehbar sei, wann sich die Flugbranche wieder erholen wird.

Das Finanzamt (kurz FA) forderte daraufhin mit 7. Oktober 2020 die

- Rechnungen und Zahlungsnachweise 2018 und 2019,
- eine Aufstellung über die Zeiträume der absolvierten Module/Kurse,
- sämtliche Prüfungszeugnisse/Zertifikate/Kursbestätigungen und einen
- Nachweis der Flugstunden 2018 und 2019 an.
- Es hinterfragte, wieviele Flugstunden insgesamt absolviert wurden und wann die Privatpilotenausbildung abgeschlossen wurde (Vorlage der Abschlusszeugnisse).

Der Bf. legte am 4. November 2020 eine Rechnung vom 4. Juli 2018 an die *****GnbR***** über einen Schnupperflug vor (**EUR 260,00**), die auch von einem auf diese beiden Namen lautenden Konto überwiesen wurde. Weiters eine Rechnung vom 18. Juli 2018 an ebendiese GnbR über „Hubschrauber **Privatpilotenausbildung** PPL(H) 46 Flugstunden Blockzeit *****###***** inkl. Landegebühen in *****Ort A*****, *****Ort B***** und *****Ort C***** und Theorie“ in Höhe von **EUR 22.999,00** vor.

Diese wurde im **Juli 2018** vom Bf. persönlich bezahlt. Dazu kamen ein Einjahres-Abo für „SkyDemon“ (Software zur intuitiven Flugplanung in hochauflösenden Vektorgrafik-Karten, mit aktuellen NOTAMs, METARs, TAFs, Windvorhersagen und Anflugkarten aus vielen nationalen AIPs) über **EUR 143,10** sowie Kosten für Schulungen für das Funkzeugnis (**EUR 672,00**; 18. September 2018). Zusätzlich legte er eine Aufstellung über 15 **Tagesdiäten** á 26,40 (in Summe **EUR 396,00**) vor, von denen 12 Tage auf den Flughafen *****Ort A***** und 3 Tage auf *****Ort B***** entfallen. Kosten für eine medizinische Untersuchung machte der Bf. nicht geltend.

Im Schreiben vom **4. November 2020** gab der Bf. an, außer den Flugnachweisen lägen **keine weiteren Bestätigungen bzw. Zeugnisse** vor.

Bis 2019 seien **34 Stunden und 2 Minuten** an Flugstunden absolviert worden und zum Erwerb des Privatpilotsenscheins (kurz PPL) seien **45 Stunden erforderlich**. Die **Privatpilotenausbildung** sei im **Sommer 2020** (am Ende der Phase 2 bzw. am Anfang der Phase 3 von 4) **abgebrochen**

worden. Es seien sowohl das Sprechfunkzeugnis wie auch die gesamte Theorieausbildung durchlaufen worden.

Aus der bis dahin vorgelegten Aufstellung über die Flugstunden geht hervor, dass davon

- zwischen **30. Juli und 18. Dezember 2018** zusammen **26 Stunden und 48 Minuten** (bis 26. September 2018 Flughafen ***Ort A*** mit Helikopter OE-***XXX*** und ab 30. Oktober 2018 Flughafen ***Ort B*** mit OE-***YYY***) absolviert wurden.
- Danach folgte eine sehr lange Pause bis der Bf. zwischen **17. Oktober 2019 und 1. Februar 2020** noch einmal mit dem Fluggerät OE-***YYY*** (Flughafen ***Ort B***) weitere **11 Stunden und 43 Minuten** (insgesamt also 38 Stunden und 31 Minuten) flog.
- Flüge am Flughafen ***Ort D*** wurden bis Ende 2020 nicht nachgewiesen.

Das FA hatte den Abzug dieser Werbungskosten im bekämpften **Erstbescheid vom 18. Juni 2020** mit dem Argument verweigert, es handle sich nicht um Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung von Einnahmen.

Das FA änderte mit der sehr umfangreichen **Beschwerdevorentscheidung vom 28. Jänner 2021** den bekämpften Bescheid zwar im Bereich der Einkunftsart, nicht aber im Bereich der Bemessungsgrundlagen ab. Damit wies es im Ergebnis die Beschwerde ab.

Es argumentierte, bei den Aufwendungen zum Erwerb des Privatpilotenscheines handle es sich nach der Lebenserfahrung um solche der allgemeinen Lebensführung.

Aufwendungen für den Privatpilotenschein könnten allerdings dann zu vorweggenommenen Werbungskosten führen, wenn die Ausbildung zum Privatpiloten **Teil einer durchgehenden Schulung zum Verkehrspiloten** ist, da der Besitz einer PPL-Ausbildung Voraussetzung für den Erwerb eines CPL („Commercial Pilot Licence“), das heißt Berufspilotenscheines ist.

Daraus sei abzuleiten, dass ein konkreter Zusammenhang der Bildungsmaßnahme mit geplanten nachfolgenden (Betriebs-)Einnahmen erforderlich ist. Der Zweck der Umschulung müsse darin bestehen, eine andere Berufstätigkeit tatsächlich ausüben zu wollen. Es müssten somit Umstände vorliegen, die über eine allgemeine Absichtserklärung zur künftigen Einnahmenerzielung hinausgehen (Hinweis auf *Jakom/Lenneis* EStG, § 16 Rz 50f und VwGH 23.5.2013, 2011/15/0159 mit weiteren Nachweisen). Die Beweggründe für eine Umschulung könnten durch Umstände (wirtschaftlich bedingte Umstrukturierung des Arbeitgebers/Betriebsschließungen) hervorgerufen werden, in einer Unzufriedenheit im bisherigen Beruf gelegen sein oder auch in einem Interesse an einer beruflichen Neuorientierung gelegen sein. Der Zweck der Umschulung müsse allerdings darin bestehen, eine **andere Berufstätigkeit tatsächlich ausüben** zu wollen. Ob dies letztendlich der Fall ist oder andere Motive der Bildungsmaßnahme des Bf. zu Grunde liegen, sei im Einzelfall nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen.

Die tatsächliche Ausübung des erlernten Berufes sei zwar nicht erforderlich, doch müsse die ernsthafte Absicht zur Einkünfteerzielung zum Zeitpunkt der Entstehung der Kosten erwiesen

sein (Hinweis auf *Atzmüller/Herzog/Mayr*, RdW 2004, 621). Die Umschulungen müssten umfassend sein, einzelne Kurse oder Kursmodule, die einen Berufsumstieg nicht sicherstellen, seien daher nicht abzugsfähig (*Doralt*, EStG, § 16 Rz 203/8).

Dienten die Bildungsmaßnahmen sowohl beruflichen als auch privaten Bedürfnissen, so reiche ein Nutzen für die Berufstätigkeit für die Abzugsfähigkeit alleine noch nicht aus (vgl. *Doralt*, EStG, § 16 Rz 203/12). Je mehr sich hingegen eine Umschulung nach der Verkehrsauffassung auch zur Befriedigung privater Interessen bzw. Neigung eignet, desto höher müsse die Intensität der Nachweisführung oder Glaubhaftmachung sein (vgl. *Atzmüller/Lattner* in *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke*, MSA EStG, § 16 Anm. 142f).

Die Flugberechtigungen werde in einer Stufenausbildung erworben, wobei die erste Stufe die PPL-Ausbildung (Privat-Hubschrauberpilotenschein) nur zum unentgeltlichen und nichtgewerblichen Führen von Hubschraubern berechtigt. Mit dieser Flugberechtigung sei daher eine auf die Erzielung von Einnahmen gerichtete berufsmäßige Tätigkeit von vornherein ausgeschlossen (Hinweis auf UFS 21.4.2008, RV/0028-S/08). **Erst die CPL-Befähigung bzw. der Berufs-Hubschrauberpilotenschein berechtige, unentgeltlich oder entgeltlich, nichtgewerblich oder gewerblich Hubschrauber diverser Muster im Fluge zu führen.** Die PPL-Ausbildung sei offensichtlich abgebrochen worden bzw. seien letztendlich nur 34:02 Flugstunden von notwendigen 45 Flugstunden absolviert worden.

Der Bf. verfüge über eine gut laufende selbständige Tätigkeit als Provisionsempfänger (Lizenznehmer bzw. Berater). Die Pilotenausbildung solle laut Vorhaltebeantwortung nach Abschluss der erforderlichen Ausbildung entweder auf selbständiger Basis oder in einem Dienstverhältnis ausgeübt werden.

Es gebe keine konkreten Beweise bzw. Indizien und Hinweise dafür, dass die Absicht des Bf. tatsächlich darin liege, als Hubschrauberpilot entgeltlich und gewerblich tätig zu werden, und dies nicht etwa nur in einem untergeordneten Ausmaß, sondern als Hauptberuf oder zumindest als maßgebliche Einkunftsquelle. Aufgrund des Abbruchs der Ausbildung bereits während der Privatpilotenausbildung sei es für die Behörde ebenso nicht abschätzbar, ob die Ausbildung zum Hubschrauber-Berufspilotenschein konkret geplant war. **Konkrete Beweise und Indizien** hierzu lägen der Behörde nicht vor. Allein die Tatsache, dass der Privatpilotenschein erforderlich ist, um in der Folge den Berufspilotenschein zu erwerben zu können, führe noch nicht zu abzugsfähigen Aufwendungen.

Die beantragten Werbungskosten beträfen nur die Privatpilotenausbildung, weshalb das Argument, dass aufgrund der vom Bf. getätigten Aufwendungen im ersten Ausbildungsjahr EUR 24.470,10 von ca. EUR 60.000,00 Gesamtkosten angefallen sind, ins Leere gehe. Eine Investition in die Privatpilotenausbildung bedeute nicht zwingend, dass eine Ausbildung zum Berufspiloten angestrebt wird.

In der Hubschrauberbranche gebe es generell nur eingeschränkte Verdienstmöglichkeiten, was nicht erst durch die Corona-Krise verursacht worden sei. Dieser Umstand sei durch die Krise nur verschärft worden.

Auf Basis des vorliegenden Sachverhaltes bzw. unter dem Blickwinkel einer Gesamtbetrachtung der vorliegenden Umstände ging das FA davon aus, dass die vom Bf. vorgebrachten Argumente über eine **reine Absichtserklärung** nicht hinausgehen. Es lägen keine konkreten Beweise bzw. Indizien vor, dass der Bf. letztendlich tatsächlich beabsichtige, als Hubschrauberpilot entgeltlich und gewerblich tätig zu werden. Einen hinreichend konkreten, objektiv feststellbaren Zusammenhang mit zukünftigen steuerbaren Einkünften aus einer Pilotentätigkeit könne insgesamt nicht erkannt werden.

Die geltend gemachten Umschulungskosten für die Hubschrauber-Privatpilotenausbildung seien daher der privaten Sphäre zuzurechnen und gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 88 nicht abzugsfähig. Die Beschwerde sei daher insgesamt als unbegründet abzuweisen.

Der Bf. beantragte daraufhin mit Schriftsatz vom **1. Februar 2021**, die Beschwerde zur Entscheidung dem Bundesfinanzgericht vorzulegen, die Entscheidung durch den **gesamten Beschwerdesenat** sowie die Durchführung einer **mündlichen Verhandlung**.

Das FA legte das Rechtsmittel in der Folge mit **27. Mai 2021 an das Verwaltungsgericht** vor und betonte im Vorlagebericht im Kern, in der Hubschrauberbranche gebe es generell nur eingeschränkte Verdienstmöglichkeiten. Diese seien nicht erst durch die Corona-Krise verursacht worden, dieser Umstand habe sich durch die Krise nur verschärft. Die vom Bf. vorgebrachten Argumente gingen nicht über eine reine Absichtserklärung hinaus. Es lägen keine konkreten Beweise bzw. Indizien vor, dass der Bf. letztendlich tatsächlich beabsichtigt, als Hubschrauberpilot entgeltlich und gewerblich tätig zu werden. Einen hinreichend konkreten, objektiv feststellbaren Zusammenhang mit zukünftigen steuerbaren Einkünften aus einer Pilotentätigkeit könne insgesamt nicht erkannt werden. Bei den Kosten zum Erwerb des Privatpilotscheines (PPL – Private Pilot Licence) handle es sich nach der überwiegenden Auffassung der höchstgerichtlichen Rechtsprechung um typische Kosten der privaten Lebensführung (Hinweis auf UFS 21.10.2009, RV/0071-S/08). Die Umschulungskosten für die Hubschrauber-Privatpilotenausbildung seien daher der privaten Sphäre zuzurechnen und gem. § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 88 nicht abzugsfähig.

Daraufhin gab das **Bundesfinanzgericht** dem Bf. noch einmal Gelegenheit Nachweise über die Ernsthaftigkeit der Umschulung sowie über absolvierte Prüfungsschritte etc. nachzureichen. Nach mehrmaliger Fristverlängerung reagierte der steuerlich vertretene Bf. mit Schriftsatz vom 1. Juni 2022 und legte eine **Ausbildungsvereinbarung vom 10. Juli 2018** (**Flugschule 1**) sowie einen **Ausbildungsvertrag vom 23. Februar 2020** (**Flugschule 2**) vor. Er bestritt, dass es sich bei Aufwendungen zum Erwerb des Privatpilotscheines nach der **Lebenserfahrung** um solche der allgemeinen Lebensführung handle. Bei Ausbildungskosten in

Höhe von ca. EUR 60.000 könne nicht davon ausgegangen werden, dass es sich nach der Lebenserfahrung um Aufwendungen der allgemeinen Lebensführung handelt. Zudem sei die Privatpilotenausbildung **abgebrochen** worden, womit keine private Veranlassung der Ausbildung erkennbar sei.

Den Wechsel der Flugschule begründete er mit seinem Berufswunsch und damit, die *****Flugschule 2***** sei eine der größten Hubschrauberfirmen in Europa und gebe den hausintern ausgebildeten Jungpiloten bei der Vergabe von Arbeitsplätzen natürlich den Vorrang. Nur diese Firma ermögliche ihren eigenen Studenten nach dem Erreichen von 200 Flugstunden Rundflüge für die Firma durchführen zu können. Diese Rundflüge seien der Einstieg in die Berufsflyingerei. Hätte der Bf. nur den Privatpilotschein als Ziel gehabt, wäre ein Wechsel völlig unnötig gewesen.

Aus dem **ersten Ausbildungsvertrag aus 2018** für die PPL-Pilotenausbildung ergibt sich, dass diese vornehmlich auf den Flughäfen *****Ort B*****, *****Ort A***** und *****Ort C***** vereinbart war. Der Bf. verpflichtete sich die in den Betriebs- und Ausbildungshandbüchern der *****Flugschule 1***** festgelegten Verfahren einzuhalten wie z.B. diverse verpflichtende Zwischenprüfungen und Progress Checks im Rahmen der Ausbildung sowie die daraus resultierenden Konsequenzen zu tragen. Solche Zeugnisse legte der Bf. nicht vor.

Als Gesamtpreis für die Privathubschrauberpilotausbildung wurden EUR 22.999,00 einschließlich **45 ***TypT***-Hubschrauberflugstunden** Blockzeit, Theorie und Unterlagen, E-Learning, Landegeühren auf dem Flughafen *****Ort A*****, *****Ort B***** sowie *****Ort C***** festgehalten. Hinsichtlich der Ausbildungsdauer wird auf Betriebs- und Ausbildungshandbücher verwiesen, die nicht vorliegen. Für den Fall, dass sich die Ausbildung über länger als ein Jahr streckt, wurde eine Anpassung entsprechend dem Verbraucherpreisindex Österreich vereinbart. Es wurde vereinbart, dass EUR 11.000 vor Beginn der Ausbildung, EUR 6.000 bei 15 Flugstunden und EUR 5.999 bei 30 Flugstunden zu zahlen seien.

Auch der **zweite Ausbildungsvertrag aus 2020** regelt die Privathubschrauberpilotausbildung PPL(H). Hier ging es offenbar um die (zusätzliche) Absolvierung von 23 Flugstunden. Das Ausbildungsentgelt laut Vertrag betrug EUR 11.704,44 (vereinbarte Anzahlung 23. Februar 2020: EUR 7.633,33; 2. Zahlung am 23. Mai 2020: EUR 4.071,11) sowie EUR 508,88/Stunde ab dem Überschreiten der 23 inkludierten Flugstunden. Das voraussichtliche Ausbildungsende wurde mit 23. Juli 2020 und der Ausbildungsort mit Flughafen *****Ort D***** angegeben. Zahlungsbelege liegen nicht vor.

Der Bf. erläuterte, bei der Buchung der PPL(H)-Ausbildung seien 45 Flugstunden inkludiert (Mindestvorgabe des Gesetzgebers), die durchschnittlichen Flugstunden, bis ein Schüler zur Prüfung antreten kann, lägen aber bei ca. 70 Stunden. Die Differenz müsse extra bezahlt werden. Auch er sei **nach 45 Flugstunden** noch nicht bereit gewesen und habe mit ca. 70 Flugstunden gerechnet.

Der Bf. **brach die Ausbildung nach seinen Angaben im Frühjahr 2020 ab**, weil die Lage für Hubschrauberpiloten am Arbeitsmarkt aufgrund der Covid-19-Pandemie beinahe aussichtslos geworden sei. Er habe deshalb auch keine weiteren Flugstunden gekauft. Aufgrund des Wegfalls von sehr vielen Flügen sei klar gewesen, dass sehr viele „alteingesessene“ und erfahrene Piloten ohne Anstellung sein würden und es für einen jungen Piloten fast unmöglich werden würde, eine entsprechende Anstellung zu bekommen. Er begründete dies mit der Präferenz von Hubschrauberunternehmen sowie der Tatsache, dass für diese bei einem erfahrenen Piloten auch die Versicherung günstiger sei.

Dazu verwies er auf einen **Artikel der Tageszeitung „DIE ZEIT“ vom 13. August 2020**, wonach vom Traumberuf Pilot nach Corona nicht mehr viel übrig sei. Dieser Artikel befasst sich mit der Situation von Verkehrsflugzeugpiloten (und nicht Hubschrauberpiloten), stellt deren problematische Lage aufgrund der Entwicklungen 2020 dar. Die europäische Cockpitvereinigung ECA komme bereits auf 15.000 bedrohte oder schon verlorene Pilotenjobs in Europa. Dabei entfalle mit geschätzt 6.500 Stellen der größte Anteil auf Piloten, die schon vor der Krise in unsicheren, atypischen Beschäftigungsverhältnissen unterwegs waren. Ein erfahrener A380-Kapitän rät Anfänger, erst einmal die nächsten zwei Jahre abzuwarten, ob die Industrie wieder anfährt. Die wirklich coolen Jobs gebe es am ehesten bei großen Airlines mit eigener Ausbildung. Wer blind zu einer Flugschule geht, trage ein hohes Risiko des Scheiterns. Er habe da schon viel Leid gesehen.

Im Anschluss daran äußerte sich der Bf. zu **Gehaltsmöglichkeiten**. Das durchschnittliche monatliche Gehalt eines Berufspiloten bei der ÖAMTC Flugrettung liege bei EUR 3.500 netto + Zulagen (z.B. für Nachtflüge). Ein Pilot für Businessflüge (z.B. CEO's großer Firmen usw.) verdiene ca. EUR 5.000 netto pro Monat und ein Pilot im Offshore-Bereich (Ölplattformen, Thunfisch-Spotting, Holzschlägerungen usw.) verdiene ab EUR 10.000 bis 15.000 netto pro Monat. Der Bf. gab an, damit hätte er in etwa dasselbe durchschnittliche Monatseinkommen bezogen wie in seinem aktuellen Vertriebsjob. Nach ein paar Dienstjahren wäre das Gehalt natürlich gestiegen, ohne jedoch das unternehmerische Risiko wie z.B. im Vertrieb tragen zu müssen. Dazu komme, dass ihm schon zu Beginn seiner Vertriebstätigkeit bewusst gewesen sei, dass dieses Geschäft und somit auch die gewerblichen Einkünfte daraus nur über einen kurzen Zeitraum möglich sein würden. Seit November 2020 seien die Einnahmen rückläufig und aktuell (Juni 2022) würden keine Einnahmen hieraus mehr erzielt.

Er gab an, er habe mit der namhaften **Kanadischen Ausbildungsfirma (***CD***) Kontakt** aufgenommen und sich ein Angebot machen lassen, weil viele angehende Berufspiloten in Kanada einen speziellen Bergflugkurs (Mountain Course) und Außenlastkurs (HESLO) absolvieren. Diesen Kontakt wertete der Bf. als Beweis für sein Interesse an der Berufsausbildung zum Berufspiloten. Konkrete Unterlagen legte der Bf. auch über Aufforderung nicht vor.

Einen weiteren Beweis bzw. ein Indiz für die konkrete Zielsetzung der Ausbildung bzw. Umschulung zum Berufspiloten erkennt der Bf. in seiner medizinischen Eignung. Um zu einer Hubschrauber-Ausbildung zugelassen zu werden, bedürfe es einer medizinischen Untersuchung. Diese Untersuchung unterscheide zwischen Privatpiloten (Medical 2) und Berufspiloten (Medical 1). Die Untersuchung der Berufspiloten sei natürlich mit einem erheblichen Mehraufwand und auch vielfachen Mehrkosten verbunden. Es sei nicht nachvollziehbar, dass er die viel aufwendigeren und teureren Untersuchungen für das Medical 1 gemacht haben solle, ohne die Absicht zu haben, Berufspilot zu werden. Kein Privatpilot unterziehe sich nur aus Spaß dem viel aufwendigeren und teureren Medical 1.

Der Bf. legte dazu eine Rechnung eines Augenarztes über ein flugmedizinisches Gutachten über EUR 170,00 (15. Jänner 2020) sowie eine Honorarnote des ***Medizinzentrum 1*** (22. Jänner 2020) vor, mit dem zwei Rechnungspositionen abgerechnet wurden (MED I Medical Class I Initial über EUR 580,00 und MED G interim Assessment b über EUR 130,00). Dabei dürfte es sich um die Medical 1 – Erstuntersuchung gehandelt haben. In Summe bezahlte der Bf. also für die Untersuchungen Anfang 2020 EUR 880,00.

Der Bf. brachte vor, es sei schon immer sein Wunsch gewesen, Hubschrauberpilot zu werden. Erst die Corona-Krise habe ihn dazu bewogen, diesen Traum nicht weiter zu verfolgen. Die realistische Einschätzung dieses Berufsfeldes und der Abbruch der Ausbildung könnten ihm nicht zum Nachteil gereichen, sondern bestätigten sein Bestreben der beruflichen Neuorientierung ohne private Veranlassung. Die Tatsache, dass die Ausbildung völlig abgebrochen wurde, sei ein Beweis bzw. Indiz für die ausschließlich berufliche Umschulungsmaßnahme. Es sei niemals sein Wunsch gewesen, hobbymäßig zu fliegen und deshalb gebe es für ihn keinen Grund mehr, weiterhin privat zu fliegen.

Der Bf. bot die Ausbildungsleiter beider Flugschulen als **Zeugen** dafür an, um sein **ausschließliches Interesse** an der Berufsausbildung zum Berufspiloten zu bestätigen. Auch der Inhaber der Flugschule „***Flugschule 3***“ könne die vielen Gespräche, Treffen und Schnupperflüge in Bezug auf die Absicht zur Ausbildung zum Berufspiloten bestätigen.

Mündliche Verhandlung

In der Ladung zur vom Bf. beantragte mündlichen Verhandlung forderte das Bundesfinanzgericht diesen auf, ergänzende Unterlagen beizubringen. Dazu zählten schriftliche Erklärungen der von ihm beantragten Zeugen.

In der mündlichen Verhandlung legte der Bf. eine zusätzliche Honorarnote über eine flugmedizinische Untersuchung (Medical Class 2) vom 16. Juli 2018 über EUR 120,00 vor und erklärte, dass es keine weiteren Zahlungen gegeben hat. Er erläuterte, unter dem verrechneten „Med G interim Assessment“ sei die Weiterleitung eines Untersuchungsergebnisses (EEG) an die Austrocontrol für die Untersuchung Medical Class 1 im Jahr 2020 gemeint.

Insgesamt legte der Bf. vier Schreiben jeweils vom 12. Dezember 2022 vor, zu denen der Vertreter des FA anmerkte, sie seien eher allgemeiner Natur und beinhalteten nur, dass es ein Interesse an der Ausbildung CPL gab:

Der **Ausbildungsleiter der Flugschule 2** bestätigte per Mail, dass die Ausbildung für den PPL(H) bei ihr nach dem Wechsel von der Flugschule 1 am 23. Februar 2020 begonnen und am 12. Juni 2020 abgebrochen wurde. In diesem Zeitraum seien 55 Minuten Praxisausbildungszeit am Hubschrauber sowie das Phase 1 Briefing und Notverfahrensbriefing sowie sieben Theorieunterrichte von insgesamt 40 Stunden (23. Februar, 7. und 8. März, 20. und 22. April sowie 2. und 5. Juni 2020) absolviert worden. Er erwähnt nur, dass es für die Ausbildung bis zum Berufspiloten zwei Varianten (modular und integriert) gibt und dass sich der Bf. für die modulare Variante entschieden hatte. Den Language proficiency habe ihm der Bf. nicht zugesendet.

Ein **Fluglehrer der Flugschule 1** bestätigte per Mail kurz, dass der Bf. zu seinen Schülern zählte und dass dieser zuerst die PPL(H) (Privatpilotenlizenz) erwerben wollte, um danach eine Aufschulung zur CPL(H) (Berufspilotenlizenz) zu machen.

Ein **weiterer Fluglehrer** bestätigte per Mail, dass er seinen Flugschülern die Modulare Pilotenausbildung empfehle, da sie mit der zuvor erlangten Privatpilotenlizenz alleine Flugstunden und somit umfangreiche Erfahrung in der Flugplanung und Navigation erlernen, um im Anschluss die Berufspilotenausbildung zu absolvieren.

Vom **Leiter der Flugschule 1** wurde in einem Schreiben bestätigt, dass der Bf. zu Beginn seiner Ausbildung (07/2018) Interesse an der Berufspilotenlizenz gehabt habe. Er habe ihm auf Grund dessen verfügbarer Zeit und der Summe der Flugstunden zu der modularen Berufspilotenausbildung geraten. Im Zeitraum von 07/2018 bis 02/2020 habe der Bf. mit der Privatpilotenausbildung gestartet, sich aber auf Grund der geografischen Entfernung zu einem Wechsel in eine andere Flugschule entschieden. Über dessen weiteren Ausbildungsverlauf habe er daher keine Kenntnisse.

Zum **Angebot ***CD***** gab der Bf. an, dass er darüber nicht mehr verfügt, legte aber einen Ausdruck der Homepage dieses Unternehmens vor.

Der Bf betonte, die Bestätigungen deuteten klar darauf hin, dass er die CPL-Prüfung anstrebte. Das Stufenmodell habe er bewusst gewählt, weil die Integrated-Ausbildung grundsätzlich eine Vollzeitausbildung darstelle. Sie sei für die Ausbildung von Polizei- und Militärpiloten geschaffen worden und müsse nach 24 Monaten abgeschlossen sein, widrigenfalls man sie neu beginnen müsse.

Zum Anderen schließe diese Ausbildung grundsätzlich mit der CPL-Prüfung ab, weshalb man bis dorthin über keine PPL-Lizenz verfüge, was wiederum für die Absolvierung der notwendigen Flugpraxis hinderlich sei. Flugschulen würden grundsätzlich das andere Modell empfehlen. Der

Bf. legte den Ausdruck einer deutschen Website vor (Helitransair.com), in der darauf hingewiesen wird, dass die Integrated-Ausbildung in der Zeit zw. neun und 24 Monaten abgeschlossen werden müsse und in der Regel in Vollzeit erfolge.

Der Bf. betonte, wirklich wichtig für die Zeit nach der Ausbildung seien die sogenannten PIC-Stunden (Pilot in Command), für die der Pilot allein eigenverantwortlich war. Im Integrated-System absolviere man bis zur CPL-Prüfung nur etwa 10 bis 15 PIC-Stunden. In der modularen Ausbildung wären das zwischen 50 und 80 Stunden. Bis man den CPL-Schein erhalten kann, absolviere man im Integrated-System an die 170 Stunden, im Modularsystem seien das an die 250 Stunden.

Über Nachfrage durch das FA erklärte der Bf., dass ihm nicht bekannt sei, ob ein Wechsel vom Modular- zum Integrated-System möglich gewesen wäre. Das sei nie zur Debatte gestanden.

Der Bf. gab an, wenn man seine Ausbildung bei der Flugschule 2 absolviert habe, habe es eine realistische Chance gegeben, dass man dort nach der CPL Prüfung professionelle Rundflüge als Pilot absolviert. Das wäre nach Angabe des Bf. zwar unentgeltlich, wäre aber auch mit keinen Kosten verbunden gewesen und eine Möglichkeit entsprechende Flugstunden zu sammeln.

Über Befragen erörterte der Bf. seinen Ausbildungsfortgang:

Er stellte fest, er sei mit der Ausbildung in ***Ort A*** sehr unzufrieden gewesen. Er habe die praktische Flugausbildung im Juli 2018 begonnen, am 30. Juli 2018 die erste Unterweisung (Phase Briefing 1 vor dem ersten Flug) gemacht, am 8. August 2018 eine Sprachprüfung (ICAO LANGUAGE PROFICIENCY Level 4) bestanden und im September 2018 die Sprechfunkausbildung inkl. Prüfung absolviert. Am 25. September 2018 habe er den sogenannten Phase 1 - Check (praktische Zwischenprüfung) gemacht, ohne darauf wirklich vorbereitet worden zu sein. Er sei gescheitert, dieser Versuch sei aber durch die Flugschule nicht dokumentiert worden und könne deshalb auch nicht nachgewiesen werden. Am Tag darauf habe er nur mehr eine Flugstunde absolviert.

Auf Grund der Unzufriedenheit in ***Ort A*** sei er dann von dort zum Flughafen ***Ort B*** und einem neuen Fluglehrer gewechselt und sei dort 2018 noch ca. fünf Einheiten geflogen. Danach (ab 18. Dezember 2018) sei Winterpause gewesen.

Die Nachfrage des Richters, ob der Bf. sich nicht schriftlich bzw. per Mail über die Missstände beschwert habe, verneinte dieser. Er wäre nicht auf die Idee gekommen. Am 25. Februar 2019 sei sein Sohn zur Welt gekommen und von ca. Juni bis September 2019 sei er in Vaterschaftskarenz gewesen, obwohl vom Vertreter des FA darauf hingewiesen wurde, dass er in diesem Jahr sehr hohe Einkünfte aus der gewerblichen Tätigkeit erzielte.

Der Bf. gab an, im Herbst 2019 habe er seine Flugstunden fortgesetzt, was sich auf Grund der Nebellage in ***Ort B*** schwierig gestaltet habe. Aus diesem Grund seien nur wenige Stunden absolviert worden. Zusätzlich zu den bisher aktenkundigen Stunden seien von 6. Februar bis 5. März 2020 noch ca. sieben Flugeinheiten gemacht worden.

Auf den Hinweis des Richters hin, dass das von ihm bei der mündlichen Verhandlung vorgelegte Pilot-Logbook nicht mit den bisher vorgelegten Unterlagen übereinstimme, erklärte der Bf., die bisher vorgelegten Unterlagen seien Kopien des Aktes der Flugschule. Das von ihm nun vorgelegte Flugbuch sei von ihm selbst geführt worden. Es sei über Empfehlung des Fluglehrers in ***Ort D*** vom Bf. reingeschrieben und vom alten Flugbuch übertragen worden.

Der Bf. stellte klar, dass er damit sämtliche von ihm bezahlten 45 (bzw. 46) Flugstunden in ***Ort A*** und ***Ort B*** absolviert habe. Damit sei das Vertragsverhältnis mit der Flugschule 1 beendet gewesen. Bei dieser Flugschule habe es keinen Unterricht, sondern nur Unterlagen gegeben, die man im Selbststudium erlernen musste. Wenn im Ausbildungsvertrag von Zwischenprüfungen die Rede ist, müsse es sich um die Phasenchests handeln. Grundsätzlich seien drei solcher Checks vorgesehen gewesen, wobei er nur einmal zum ersten Check angetreten sei und diesen nicht geschafft habe.

Die am 5. März 2020 im Flugbuch ausgewiesene Flugstunde sei schon in ***Ort D*** bei der 2. Flugschule absolviert worden. Dabei habe es sich dort um die erste Stunde gehandelt. Für die nächste Stunde, die für einige Zeit später geplant gewesen wäre, weil der Bf. beruflich stark engagiert gewesen sei, wäre der Phase 1 Check geplant gewesen. Nach Angabe des Bf. kam dann der Covid Lockdown dazwischen. Auf die Frage des FA, warum der Bf. zwar Theoriekurse besuchte, nicht aber den Phase 1 Check absolvierte, gab dieser an, dies nicht mehr zu wissen. Bei der Flugschule 2 habe es Frontalunterricht im Präsenz und Online gegeben. Über Nachfrage erklärt der Bf., dass er 2020 für die Ausbildung bei der Flugschule 2 ursprünglich eine Anzahlung von ca. EUR 5.000,00 Euro gemacht habe, von denen er nach Abbruch der Ausbildung eine Rückzahlung von ca. EUR 2.500,00 bis 3.000,00 erhalten habe.

Zu den vorgesehen Prüfungen gab der Bf. an, grundsätzlich gebe es für die PPL-Lizenz nur eine theoretische Abschlussprüfung bei der Austro-Control, die die Basis für die praktische Abschlussprüfung bilde.

Der Richter errechnete in der mündlichen Verhandlung auf Basis der vom Bf. angegebenen Flugstunden bis zur Erreichung der CPL-Lizenz von 250 und einem von ihm genannten Stundenpreis von etwa EUR 500 Mindeskosten für die Ausbildungsstunden von EUR 125.000 und konfrontierte ihn mit seinen ursprünglichen Angaben (EUR 60.000 in der korrigierten Einkommensteuererklärung bzw. später EUR 70.000). Der Bf. bestätigte die Richtigkeit der überschlagsmäßigen Berechnung des Bundesfinanzgerichts und erklärt die Differenz zu seinen früheren Angaben damit, dieser Betrag hätte nur die ersten Pakete abgedeckt.

Über Vorhaltung des Richters, dass die Ausbildung bei einer Mindestanzahl von 250 Stunden im Verhältnis zu den tatsächlich absolvierten Stunden von ca. 50 Stunden/Jahr wohl fünf bis sieben Jahre gedauert hätte, gab der Bf. an, ursprünglich sei eine Dauer von ca. drei bis vier Jahren geplant gewesen, was sich verzögert habe.

Der Bf. führte aus, sein Berufswunsch wäre Rettungsflyer in Österreich oder im süddeutschen Raum gewesen. In diesem Bereich werde mit Alleinpiloten und mit Doppelsteuer geflogen. Am Doppelsteuer hätte er auch nach seinem 60. Lebensjahr fliegen können. Als Rettungsflyercopilot sei die Absolvierung von 1.000 Flugstunden notwendig. Auf die Frage, wie alt der Bf gewesen wäre, wenn er diese Stunden absolviert gehabt hätte, gab dieser an, dass hätte man gesehen. Vielleicht wäre er auch nie in die Rettungsflyerei gegangen. Abschließend weist er daraufhin, dass er als Berufspilot täglich wesentlich mehr Stunden sammeln hätte können und damit die für die weitere Karriere notwendigen Flugstunden schneller erreichen hätte können.

Der Richter wies daraufhin, dass es für ihn schwer nachvollziehbar ist, dass der Bf nach dem einzigen Phasen Check am 25. September 2018 nicht auf die Wiederholung dieses Checks und der zwei weiteren Checks gedrängt hat. Der Bf. erklärte dies mit den chaotischen Verhältnissen in der ersten Flugschule und damit, dass er dort nur mehr seine Stunden fertig absolvieren habe wollen, die er nicht erstattet erhalten hätte. Seine Absicht sei gewesen, diese Checks in ***Ort D*** zu absolvieren. Er gab an, die Absolvierung des Phase 1 Checks wäre für ihn kein Problem und auch für die nächste Stunde in ***Ort D*** geplant gewesen. Die beiden anderen Checks hätte er erst machen können, wenn der erste Check geschafft war. Dafür wären aber, wie sich bei der ersten Flugstunde in ***Ort D*** herausgestellt habe, noch einige Flugstunden notwendig gewesen. Nach dem Hinweis des FA, dass diese Erklärung auf Grund der zeitlichen und logischen Abfolge in sich nicht schlüssig sei, ergänzte der Bf., nach dem missglückten ersten Check seien nur mehr sehr wenige Stunden jeweils mit dem gleichen Fluglehrer geflogen wurden.

Die Tatsache, dass vom Bf. ursprünglich nur die Medical 2 Untersuchung (für den PPL) durchgeführt wurde, erklärte der Bf. mit den Kosten und damit, dass ihm der untersuchende Arzt zugesichert habe, dass auch die Medical 1 Untersuchung bei seinem Gesundheitszustand positiv ausgehen werde.

Der Bf. betonte abschließend, seit Corona habe sich die Lage am Arbeitsmarkt nicht wesentlich verbessert. Für junge Piloten sei es aktuell fast unmöglich, ins Berufsleben einzusteigen. Das sei der Hauptgrund gewesen, die Ausbildung abubrechen. Unterlagen zum Nachweis dafür, dass der Arbeitsmarkt 2018 bei Beginn der Ausbildung wesentlich besser war, legte der Bf. – auch über Aufforderung durch das Bundesfinanzgericht – nicht vor. Auf den Hinweis des FA, dass es keine großen Unterschiede im Hinblick auf den Arbeitsmarkt für Berufshubschrauberpiloten zwischen Mitte 2018 (Beginn der Ausbildung) und Juni 2020 (Abbruch der Ausbildung) zu erkennen vermöge, reagierte der Bf. mit der Behauptung, es sei allgemein bekannt, dass noch immer Fluggeräte am Boden stehen und dass die Covidkrise in dieser Branche alles verändert hat.

In seinem Schlusswort betonte der Bf., es sei erwiesen, dass er von vornherein den Erwerb des CPL-Scheines angestrebt hat. Dies würden die vorgelegten Schreiben beweisen. Das Modularsystem sei wegen der nebenberuflich Ausbildung die einzige Möglichkeit gewesen. Auch wenn die Ausbildung in der ersten Flugschule turbulent und unüblich verlaufen sei, habe er alle notwendigen theoretischen Prüfungen absolviert. Er habe zwar nicht nachdrücklich genug auf die Absolvierung des Phase 1 Checks hingewirkt, dies erkläre sich aber mit den außerordentlichen Verhältnissen. Sein Bestreben, die Ausbildung abzuschließen, sei ernsthaft gewesen.

Die mündliche Verhandlung endete mit dem Beschluss, die Entscheidung der schriftlichen Ausfertigung vorzubehalten.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Beweiswürdigung

Gem. § 167 Abs. 2 BAO haben die Abgabenbehörde und das Bundesfinanzgericht unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Nach der ständigen Judikatur des VwGH zu § 167 Abs. 2 BAO genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt. Daran hat sich durch die Verwaltungsgerichtsbarkeitsreform nichts geändert (vgl. VwGH 27.2.2019, Ra 2017/15/0015 unter Hinweis auf VwGH 30.5.2017, Ra 2016/16/0087; 31.5.2017, Ro 2014/13/0025 und Ro 2014/13/0044).

Das Bundesfinanzgericht hat – wie auch das Finanzamt - die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Den Parteien ist Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben (§ 115 BAO in Verbindung mit § 2a BAO).

Eine in der Begründung einer Beschwerdeentscheidung getroffene Feststellung des Finanzamtes wirkt wie ein Vorhalt und es obliegt dem Abgabepflichtigen, die vom Finanzamt in der Begründung der Beschwerdeentscheidung getroffene Feststellung zu widerlegen bzw. zumindest deren Unrichtigkeit zu behaupten (vgl. VwGH 8.10.1985, 83/14/0237 etc.).

Mit BGBl. I Nr. 136/2017 wurde in Umsetzung der bisherigen Judikatur auch gesetzlich verankert, dass die Ermittlungspflicht durch eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen eingeschränkt wird. Nach den Gesetzesmaterialien trifft dies etwa dann zu

(ErläutRV 1660 BlgNR 25. GP 24), wenn durch faktische Gegebenheiten oder rechtliche Schranken die amtswegige Ermittlung des Sachverhaltes eingeschränkt oder verhindert ist. Dies gilt etwa, wenn nach der Lage des Falles nur der Abgabepflichtige Angaben zum Sachverhalt machen kann oder wenn der Abgabepflichtige Unübliches oder Außergewöhnliches behauptet. In Fällen der erhöhten Mitwirkungspflicht liegt es am Abgabepflichtigen, bereits während der Geschäftstätigkeit dafür Vorsorge zu treffen, dass für das Abgabeverfahren erforderliche Urkunden und Dokumente verfügbar sind sowie alle relevanten Sachverhaltselemente so zu dokumentieren, dass sie für die Abgabenbehörde nachvollziehbar sind.

Schon bisher wies *Ritz* zu Recht darauf hin (*Ritz*, BAO⁵, § 115 Tz 13), dass den Bf. auch dann eine erhöhte Mitwirkungspflicht trifft, wenn ungewöhnliche Verhältnisse vorliegen (vgl. VwGH 28.5.2002, 97/14/0053; 9.9.2004, 99/15/0250; 13.9.2006, 2002/13/0091; 25.6.2007, 2004/17/0105), die nur er aufklären kann, oder wenn seine Behauptungen mit den Erfahrungen des täglichen Lebens in Widerspruch stehen (VwGH 22.1.1992, 90/13/0200; 7.6.2001, 95/15/0049; 30.9.2004, 2004/16/0061). Dies trifft auch dann zu, wenn **typische Aufwendungen der privaten Lebensführung** steuerlich verwertet werden sollen. Im Hinblick auf seine eigene Nähe zum Beweisthema hat hier der Beschwerdeführer von sich aus nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen, dass sie – entgegen allgemeinen Lebenserfahrung – die betriebliche oder berufliche Sphäre betreffen (vgl. etwa VwGH 22.2.07, 2006/14/0020).

Es entspricht nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes der Lebenserfahrung, dass Angaben bei der ersten Vernehmung bzw. in den ersten Schriftsätzen der Wahrheit in aller Regel am nächsten kommen (vgl. z.B. VwGH 25.11.1992, 91/13/0030; 31.10.1991, 90/16/0176).

2. Rechtsgrundlagen

Werbungskosten sind gem. § 16 Abs. 1 EStG 1988 die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Betriebsausgaben sind die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind (§ 4 Abs. 4 EStG 1988).

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 sind als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben abzugsfähig (§ 4 Abs. 4 Z 7 EStG 1988 bzw. § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988). Aufwendungen für Nächtigungen sind jedoch höchstens im Ausmaß des den Bundesbediensteten zustehenden Nächtigungsgeldes der Höchststufe bei Anwendung des § 13 Abs. 7 der Reisegebührevorschrift zu berücksichtigen.

Nicht abgezogen dürfen gem. § 20 Abs. 1 EStG 1988 bei den einzelnen Einkünften die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge sowie 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 Aufwendungen zum Erwerb eines **Privatpilotenscheines** handelt es sich im Allgemeinen um solche der **allgemeinen Lebensführung** (VwGH 28.10.2009, 2007/15/0103). Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 sind Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung nicht abzugsfähig, 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. Die Abgabenbehörde darf Aufwendungen, die in gleicher Weise mit der Erzielung von Einkünften, wie mit der privaten Lebensführung zusammenhängen können, bei denen die Abgabenbehörde aber nicht in der Lage ist zu prüfen, ob diese Aufwendungen durch die Erzielung von Einkünften oder durch die private Lebensführung veranlasst sind, nicht schon deshalb als Betriebsausgaben oder Werbungskosten anerkennen, weil die im konkreten Fall gegebene Veranlassung nicht feststellbar ist. In Fällen von Aufwendungen, die ihrer **Art nach eine private Veranlassung nahelegen**, darf die Veranlassung durch die Erzielung von Einkünften vielmehr nur dann angenommen werden, wenn sich die **Aufwendungen** als für steuerpflichtige Tätigkeit **notwendig** erweisen. Die Notwendigkeit bietet in derartigen Fällen das verlässliche Abgrenzungsindiz.

Diese Frage nach der Notwendigkeit stellt sich genau dann, wenn die absolvierten Flüge auch mit der privaten Lebensführung zusammenhängen, also insbesondere für die Erlangung bzw. (in weiterer Folge) für den Erhalt des Privatpilotenscheines erforderlich sind. Anders ist das, wenn es **erwiesen** ist, dass der Steuerpflichtige die **Absicht** verfolgte den Beruf eines Piloten zu ergreifen (VwGH 16.11.2021, Ro 2020/15/0027). In diesem Fall wäre die Ausbildung zum Privatpiloten nur als Teil der Ausbildung zum Berufspiloten zu beurteilen.

Das deckt sich mit den Aussagen Zorns in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg), EStG²¹, § 16, Rz 203/15, wonach Aufwendungen für den Privatpilotenschein grundsätzlich zur allgemeinen Lebensführung zählen. Sie können vorweggenommene Werbungskosten (in Form der umfassenden Umschulung) sein, wenn die Ausbildung zum Privatpiloten Teil einer durchgehenden Schulung zum Verkehrspiloten ist, da der Privatpilotenschein (PPL) die Voraussetzung für den Berufspilotenschein (CPL) bildet (Hinweis auf VwGH 28.2.2012, 2009/15/0105; 27.4.2017, Ra 2015/15/0069; 12.9.2018, Ro 2017/13/0008).

Umschulungsmaßnahmen müssen „auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen“. Um das zu erreichen, muss verlangt werden, dass sie **derart umfassend** sind, dass sie einen Einstieg in eine neue berufliche Tätigkeit ermöglichen, die mit der bisherigen Tätigkeit

nicht verwandt ist. Als Umschulung abzugsfähig sind Aufwendungen im Zusammenhang mit einem Beruf, der bisher noch nicht ausgeübt worden ist; es handelt sich also um vorweggenommene Werbungskosten (vgl. ErlRV zum AbgÄG 2004; Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn (Hrsg), EStG²¹, § 16 Rz 203/8).

Es müssen grundsätzlich **Umstände** vorliegen, die über eine **bloße Absichtserklärung zur künftigen Einnahmenerzielung hinausgehen** (VwGH 15.9.2011, 2008/15/0321; 31.3.2011, 2009/15/0198; vgl. Atzmüller/Herzog/Mayr, RdW 2004, 622). Spricht das Gesamtbild für das Vorliegen dieser Absicht, liegen Werbungskosten vor, und zwar auch dann, wenn die tatsächliche Ausübung des angestrebten Berufes letztlich scheitert, z.B. weil der Steuerpflichtige tatsächlich keinen Arbeitsplatz findet. Die **ernsthafte Absicht** zur Einkünfteerzielung muss zum **Zeitpunkt der Entstehung der Kosten** erwiesen sein (Atzmüller/Herzog/Mayr, RdW 2004, 621). Kommt es nachträglich zum Wegfall dieser Absicht (auch vor dem ersten Erzielen von Einkünften im anderen Beruf), so ist dies nicht schädlich (VwGH 27.4.2017, 2015/15/0069).

Scheitert also schlussendlich die tatsächliche Ausübung des angestrebten Berufes, z.B. weil eine entsprechende Arbeitsstelle nicht gefunden wird oder der Steuerpflichtige seinen Entschluss revidiert, führt das zu keiner Änderung der Absetzbarkeit für die Vergangenheit (Hinweis auf LStR 2002 Rz 360 und Puchinger, FJ 2008, 95; zitiert aus Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn (Hrsg), EStG²¹, § 16 Rz 203/10).

Auch der Verwaltungsgerichtshof bekräftigte in VwGH 12.9.2018, Ro 2017/13/0008, die schon im Erkenntnis VwGH 28.2.2012, 2009/15/0105, geteilte Ansicht, dass es sich bei Aufwendungen zum Erwerb eines **Privatpilotenscheins** nach der Lebenserfahrung grundsätzlich um solche der **allgemeinen Lebensführung** handelt, und stellte klar, dass dies dann nicht gilt, wenn der Besitz eines solchen Scheins Voraussetzung für den Erwerb eines Berufspilotenscheins ist und damit vorweggenommene Werbungskosten vorliegen. Dabei ist die für die Anerkennung von Werbungskosten oder Betriebsausgaben für die künftige Pilotentätigkeit erforderliche **ernsthafte Absicht** zur späteren Einnahmenerzielung aus der **Perspektive des Streitjahres** zu beurteilen. Zu beurteilen sind damit hier die Absichten des Bf. unter den auch die nähere Zukunft im Blick behaltenden **Marktverhältnisse aus Sicht des Jahres 2018**.

3. Sachverhalt und rechtliche Beurteilung

Die Entscheidung des Bundesfinanzgerichts basiert in freier Beweiswürdigung auf folgendem Sachverhalt, der in den Akten der Abgabenbehörde sowie des Gerichtes abgebildet und soweit nicht gesondert angeführt unbestritten ist.

Unbestritten ist, dass der Bf. teilweise alleine und teilweise via eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts beruflich im Bereich des Vertriebes kosmetischer Produkte sowie von

Nahrungsergänzungsmitteln selbständig tätig war und dass die Tätigkeit eines Hubschrauber-Berufspiloten damit in keiner Verbindung steht.

Der Bf. war 2018 und damit am Beginn seiner Hubschrauberpilotenausbildung im 41. Lebensjahr. Nach eigenen Angaben war eine Ausbildungsdauer von drei bis vier Jahre geplant, was angesichts der tatsächlichen Geschehnisse allerdings in Zweifel zu ziehen ist. Der Bf. wäre nach Abschluss der Ausbildung und der Absolvierung der Mindeststundenanzahl für die CPL-Prüfung damit wohl mindestens 45 Jahre alt gewesen.

Der Bf. wählte für seine Hubschrauberpilotenausbildung - nach Absolvierung eines Schnupperfluges - nicht den direkten Weg zum Berufshubschrauberpiloten CPL(H) in Vollzeit („Integrated“), sondern begann neben seinem Beruf vorerst nur mit der Ausbildung zum Privatpiloten PPL(H). Die Begründung, dass das Integrated-System vor allem für eine Vollzeitausbildung in Frage kommt und der Bf. eine Ausbildung neben seiner beruflichen Tätigkeit anstrebte, erscheint dem Gericht plausibel.

Obwohl er angab, die CPL-Lizenz anzustreben, absolvierte 2018 vorerst nur die für die PPL-Lizenz notwendige medizinische Untersuchung Medical 2. Das ist nicht schlüssig, ging er doch damit das Risiko ein, dass die spätere Untersuchung Medical 1 gesundheitliche Probleme zu Tage fördert, die eine Tätigkeit als Berufspilot verhindern. Dass sich der Bf. dabei tatsächlich mit der vagen Äußerung des Arztes, der die Medical 2 Untersuchung durchführte, begnügte, dass auch die Medical 1 Untersuchung bei seinem Gesundheitszustand positiv ausgehen werde, überzeugt das Bundesfinanzgericht nicht.

Als Grund dafür wurde vom Bf. im Wesentlichen die Kostenersparnis angeführt. Zur Orientierung recherchierte das Bundesfinanzgericht deshalb im Web. Auf der Web-Site <https://wiener-privatklinik.com/aeromedical-center/> (abgefragt 5.10.2022) finden sich die folgenden Preise für die verpflichtenden Teile der Erstuntersuchung Medical Klasse 1 von in **Summe EUR 1.210,00**: Internistische Untersuchung EUR 505,00; HNO EUR 160,00; Augen EUR 185,00; Psychologischer Test EUR 360,00; Die Verlängerung Medical Klasse 1 wird mit EUR 260,00 angegeben. Die Erstuntersuchung Medical Klasse 2 ist mit **EUR 290,00** angegeben und die Verlängerung mit EUR 200,00. Die Ersparnis hätte deshalb nur ca. EUR 900,00 betragen, was vom Bf. nicht bestritten wird.

Nach Überzeugung des Bundesfinanzgerichts stellt diese Kostendifferenz kein überzeugendes Argument dar. Hätte der Bf. tatsächlich die CPL-Lizenz von vornherein ernsthaft angestrebt, hätte er diese Kosten nicht umgehen können. Sie wären sowieso angefallen, dafür hätte diese Untersuchung ihm aber die nötige Gewissheit gebracht. Dazu kommt, dass sich die Kosten für die Untersuchung Medical 2 (EUR 290) wie auch der dafür notwendigen Verlängerung (EUR 200) fast mit den Verlängerungskosten für Medical 1 (EUR 260) decken. Zudem müssen diese Kosten zu den Gesamtkosten der Ausbildung von annähernd EUR 125.000 in Relation gestellt werden (siehe unten).

Nachdem der Bf. offenbar im Juli 2018 vorerst zügig in die Ausbildung zum Privatpiloten eingestiegen war, kam diese schon etwa drei Monate später Ende September 2018 ins Stocken, wenn nicht gar zum Erliegen. Nachdem der Bf. von 30. Juli bis 25. September 2018 nach etwa 10 Flugtagen in ***Ort A*** mit ca. 17 absolvierten Flugstunden eigenen Angaben zufolge bei seinem ersten praktischen Check scheiterte, wechselte er den Fluglehrer und verlegte seine Flüge nach ***Ort B***, wo er – wie aus den Flugaufzeichnungen ersichtlich – bis 18. Dezember 2018 nur noch wenige Stunden absolvierte. Der Bf. legte in der Folge **keine einzige praktische** (Zwischen)Prüfungen ab und legte weder irgendwelche Erfolgsnachweise vor noch behauptete er solche. Abgesehen von Sprachprüfungen absolvierte der Bf. auch keine einzige nachgewiesene Theorieüberprüfung, geschweige denn die theoretische PPL-Prüfung, zu der er offenbar unabhängig von seinen praktischen Fortschritten bei der Austro Control hätte antreten können.

Ob und inwiefern der Bf. eine theoretische Ausbildung im Jahr 2018 und danach tatsächlich betrieb, kann vom Bundesfinanzgericht nicht beurteilt werden, da diese seinen eigenen Angaben zufolge ausschließlich aus Selbststudium bestand. Es gab keinerlei Zwischenüberprüfungen oder eine Überwachung des Lernfortschrittes.

Am **19. September 2019** reichte der Bf. seine Einkommensteuererklärung für 2018 ein. Aus ihr ergibt sich kein Hinweis darauf, dass der steuerlich vertretene und unternehmerisch tätige Bf. seiner nun strittigen Ausbildung eine steuerliche Relevanz beimaß. Erst etwa ein Monat danach – etwa 10 Monate nach dem letzten Flug – nahm der Bf. Mitte Oktober 2019 seine Flüge wieder auf, absolvierte aber weiterhin keinerlei Prüfung. Nun absolvierte er am Flughafen ***Ort B*** im Wesentlichen mit derselben Fluglehrerin wie 2018 bis Ende 2019 ca. 7 Flugstunden und sodann von 1. Jänner bis 13. Februar 2020 weitere ca. 12 Stunden. Das waren die im ersten Vertrag enthaltenen, verbleibenden, schon bezahlten Flugstunden.

Bei der Befragung in der mündlichen Verhandlung vermittelte der Bf. den Eindruck, dass er diese Flugstunden vor allem deshalb machte, um sie nicht verfallen zu lassen. Diese Beurteilung verfestigt sich durch die Tatsache, dass der Bf. nach einem einzigen Versuch am 25. September 2018 nie mehr zu einem Check antrat, einen solchen offenbar auch nicht von der Flugschule 1 einforderte oder sich dort über eine mangelhafte Ausbildung beschwerte. Auch nachdem ihn der Richter auf diese Tatsache aufmerksam machte, erklärte der Bf. dies nur mit chaotischen Verhältnissen in der ersten Flugschule und damit, dass er dort nur mehr seine Stunden fertig absolvieren wollte, die er nicht erstattet erhalten hätte. Auf Nachfrage durch das FA ergänzte der Bf., er sei nach dem missglückten ersten Check nur mehr sehr wenige Stunden jeweils mit dem gleichen Fluglehrer geflogen. Dies entspricht allerdings nur bedingt den aktenkundigen Tatsachen, absolvierte er die Flugstunden in ***Ort B*** doch weitgehend mit derselben Fluglehrerin.

Nach seinem Wechsel zur 2. Flugschule machte der Bf. dort nur mehr eine einzige Flugstunde am 5. März 2020. Er brachte zwar vor, er habe die ausstehenden Checks in ***Ort D*** absolvieren wollen und der Phase 1 Check wäre für ihn kein Problem gewesen, für die beiden anderen ausstehenden Checks räumte der Bf. aber ein, dafür wären noch „einige“ Flugstunden notwendig gewesen. Wirklich absolviert hat der Bf. keinen einzigen Check. Gebucht hatte er nach dem 2. Vertrag 23 weitere Stunden.

Tabellarisch ergibt sich das folgende Bild der absolvierten Flugstunden:

Flugstunden				
Datum	Dauer	kumuliert	damit	
29.07.2018	26:48:00	26:48:00	26:48:00	47:06:00
18.12.2018				
17.10.2019	1:05:00	27:53:00	7:14:00	
24.10.2019	1:13:00	29:06:00		
31.10.2019	1:18:00	30:24:00		
23.11.2019	1:54:00	32:18:00		
28.11.2019	1:44:00	34:02:00		
11.01.2020	1:12:00	35:14:00	13:04:00	
11.01.2020	1:02:00	36:16:00		
30.01.2020	1:17:00	37:33:00		
01.02.2020	0:58:00	38:31:00		
01.02.2020	1:18:00	39:49:00		
06.02.2020	1:11:00	41:00:00		
06.02.2020	1:14:00	42:14:00		
07.02.2020	1:28:00	43:42:00		
13.02.2020	1:14:00	44:56:00		
13.02.2020	1:05:00	46:01:00		
05.03.2020	1:05:00	47:06:00		

Erst am **5. Februar 2020** reichte der Bf. eine korrigierte Einkommensteuererklärung ein und machte nun erstmals Kosten für die Privathubschrauberpilotenausbildung steuerlich geltend. Er brachte vor, er strebe die Berufshubschrauberpilotenausbildung an, die er voraussichtlich 2022 abschließen werde. Dieses Vorbringen erfolgte ca. 1 ½ Jahre nach Beginn der Ausbildung bzw. etwa fünf Monate nach Abgabe der ursprünglichen Abgabenerklärung.

Da der Bf. unternehmerisch tätig und steuerlich vertreten war sowie den Eindruck erweckte, dass er auch abgabenrechtlich gut informiert ist, stellt das für das Bundesfinanzgericht ein Indiz dafür da, dass für ihn ursprünglich vor allem die PPL-Lizenz im Vordergrund stand. Schon etwa ein Monat nach Einreichung der korrigierten Abgabenerklärung beendete der Bf. seine praktische Ausbildung endgültig. Danach nahm er – teils online und teils in Präsenz – noch von 23. Februar bis 5. Juni 2020 insgesamt 40 Stunden Theorieunterricht in Anspruch, brach aber auch das danach endgültig ab.

In der Zusammenschau dieses erwiesenen Sachverhaltes kommt der Richter zum Schluss, dass das Ziel des Bf. primär in der Erlangung der PPL-Lizenz lag. Die Erlangung der CPL-Lizenz mag er dabei vielleicht mitgedacht und sie in Erwägung gezogen haben, es gelang ihm aber nicht, sie als von vornherein vorrangiges Ziel darzustellen. Der Bf. vermittelte dem Richter in der mündlichen Verhandlung den Eindruck einer sehr gut informierten, sehr strukturierten und auch im Hinblick auf die Verfolgung seiner Interessen sehr zielgerichteten Persönlichkeit. Auch wenn er sich grundsätzlich sehr offen und kooperativ zeigte, verwickelte sich der Bf. aber gerade bei den Themen, die die Ernsthaftigkeit des Zieles der CPL-Ausbildung und die Zügigkeit der Absolvierung der Flugstunden betrafen, in Widersprüche. In diesen Bereichen gewann der Richter den Eindruck, dass der Bf. den Sachverhalt nur zögerlich und nicht proaktiv darstellte, sondern versuchte, den Fokus auf für ihn günstige Erklärungen zu richten, die er aber nicht weiter untermauerte. Insbesondere blieb es bis zuletzt unklar, warum der Bf. in den etwa 45 Stunden, die für die vollständige Ausbildung vorgesehen waren, bei der Flugschule 1 nicht einmal einen einzigen positiven Phasen-Check absolvierte und auch bei der Flugschule 2 seine praktische Ausbildung schon nach der ersten Flugstunde aufgab.

Als Nachweis für seine Absicht nannte der Bf. im Kern vor allem die (hohen) Ausbildungskosten und die absolvierten Flugstunden. Ein weiteres Indiz sah er in der Tatsache, dass die Ausbildung vollständig abgebrochen wurde und damit auch private Nutzung auszuschließen sei. An Erfolgsnachweisen brachte er nur eine bestandene Funk-Prüfung und ein Zeugnis über entsprechende Sprachkenntnisse bei.

Die anlässlich der mündlichen Verhandlung beigebrachten Bestätigungen sind sehr allgemein gehalten. Aus ihnen geht zwar ein Interesse (vgl. Bestätigung Flugschule 1) an der CPL-Lizenz hervor, nicht aber die klare und endgültige Absicht zu deren Erwerb. Vor allem bleibt unklar, ob der Bf. tatsächlich in die Berufsfliegerei einsteigen wollte, um daraus Einkünfte zu erzielen. Der Bf. bot zwar die Einvernahme der Ausbildungsleiter beider Flugschulen als Zeugen an, wiederholte dieses Anbringen aber nach Beibringung von deren Erklärungen in der mündlichen Verhandlung nicht mehr. Vom Bundesfinanzgericht wurde auf deren Vorladung verzichtet, weil zwar ein gewisses Interesse des Bf. unbestritten ist, dessen Ernsthaftigkeitsgrad aber auch in den vom Bf. selbst beigebrachten Bestätigungen vage bleibt.

Als einzigen Grund für den Abbruch der Ausbildung im Jahr 2020 nannte der Bf. die massiven Probleme am Arbeitsmarkt aufgrund der Covid19-Pandemie. Er bezog sich auf eine Rücksprache bei seiner zweiten Flugschule (***Flugschule 2***) und die Tatsache, dass dort Kurzarbeit angemeldet worden sei. Eine Fortsetzung kündigte der Bf. auch nun (etwa drei Jahre später) Ende 2022 nicht an.

Er erwähnte zwar auch die Geburt seines Kindes sowie eine dreimonatige Vaterschaftskarenz, führte aber nicht ins Treffen, dass ihn das an der Ausbildung gehindert hätte. Da der Bf. auch in der Anfangsphase der Ausbildung die Flugstunden nur im 1-2 Wochenrhythmus absolvierte, erscheint es plausibel, dass er die Flugstunden auch in dieser Zeit fortsetzen hätte können.

Auch wenn außer Zweifel steht, dass die Covid-Krise massive Einwirkungen auf den Arbeitsmarkt von Berufspiloten hatte, spricht viel dafür, dass der Zeitpunkt des Beginnes dieser Krise und des Abbruches der Ausbildung zufällig zusammenfielen. Nicht nur der Wechsel der Flugschule und die Tatsache, dass der Bf. auch dort nur eine einzige Stunde absolvierte, gibt Grund zur Annahme, dass es dem Bf. – unabhängig von Covid - bis Anfang 2020 nicht gelang, seine theoretischen und praktischen fliegerischen Fähigkeiten soweit zu perfektionieren, dass er die vorgeschriebenen Checks und schlussendlich die PPL-Prüfung bei der Austro Control erfolgreich bestanden hätte.

Widersprüchlich sind auch die Angaben des Bf. zu den notwendigen Flugstunden und den geplanten Gesamtkosten der CPL-Ausbildung. In der Beschwerde sprach er noch von 155 Stunden und Gesamtkosten von EUR 60.000. Mit Schriftsatz vom 1. Juni 2022 gab er dann an, anstatt der vorgeschriebenen 45 Flugstunden bis zur Erlangung der PPL-Lizenz brauche man üblicherweise 70 Stunden (Erhöhung um 25 Stunden bzw. 55%). In der mündlichen Verhandlung räumte er dann ein, man brauche im Modularsystem an die 250 Flugstunden (Erhöhung um 75 Stunden bzw. 30%).

Diese Divergenz gilt auch für die geplanten Gesamtkosten. Der Bf. sprach ursprünglich (Einkommensteuererklärung vom 5. Februar 2020) von insgesamt EUR 60.000 und räumte erst nach Vorhaltung des Richters ein, dass es sich aufgrund der vom Bf. in der Verhandlung genannten Mindeststundenanzahl von 250 und den Flugkosten von etwa EUR 500 um mindestens EUR 125.000 handeln müsse.

Damit bleibt nicht nur unklar, wie der Bf. die ursprünglich prognostizierte Summe errechnete, das deutet vielmehr auch darauf hin, dass der Bf. seine Planungen und Kalkulationen selbst im Rahmen der Erstellung der korrigierten Abgabenerklärung im Jahr 2020 noch nicht ernsthaft auf die Erlangung der CPL-Lizenz abgestellt hatte, waren ihm zu diesem Zeitpunkt doch schon seine Schwierigkeiten auf dem Weg zur PPL-Lizenz bewusst. Anderenfalls hätte ihm sofort auffallen müssen, dass er mit EUR 60.000 niemals das Auslangen werde finden können, sondern dass die Kosten mehr als doppelt so hoch werden müssten.

Auch wenn es außer Zweifel steht, dass sich die Berufsaussichten seit 2018 verschlechtert haben, werden sie im vom AMS betriebenen Berufslexikon (<https://www.berufslexikon.at/pdf/pdf2907-HubschrauberpilotIn/>; Abfrage 7.10.2022) mit Stand 1. August 2022 wieder als gut bezeichnet (Luftüberwachung, Tourismus). Auch dort findet sich allerdings der Hinweis, der Berufseinstieg könne sich schwieriger gestalten, wenn die Ausbildung privat absolviert wurde. Das war ganz sicher auch schon 2018 der Fall. Eine Internetrecherche des Bundesfinanzgerichts ergab, dass vom **ÖAMTC** z.B. bei einer Bewerbung als Hubschrauberpilot **2.000 Stunden** Mindest Erfahrung vorausgesetzt werden (<https://www.oeamtc.at/thema/flugrettung/die-christophorus-crew-sie-fliegen-um-ihr-leben-16180472>). Der Bf. selbst führte ins Treffen, ein solcher Pilot verdiene etwa EUR 3.500 netto (ohne Nachtzulagen). Auf der Web-Site <https://www.pilotenausbildung.net/hubschrauberpilot/> (Abfrage 6.10.2022) wird das

durchschnittliche Brutto-Jahresgehalt eines Hubschrauberpiloten in Deutschland mit EUR 30.000 bis 45.000 (Stand 2017) angegeben. Dort findet man auch die Empfehlung, **1.000 bis 1.200 Flugstunden** seien eine gute Basis um sich zu bewerben und die Einstellungschancen zu erhöhen. Beim ADAC werden für den Einsatz als Co-Pilot 500 Stunden Gesamtflugerfahrung auf Hubschraubern, einen psychologischen Eignungstest durch das Deutsche Zentrum für Luft- und Raumfahrt (DLR) sowie idealerweise eine Musterberechtigung auf den Mustern EC 135/635 bzw. EC145 (BK117) sowie eine MCC-Ausbildung gefordert. Als **Pilot** sind es mindestens 1.000 (<https://karriere.adac.de/stellenanzeige/berufshubschrauberfuehrer-als-kommandant-mwd-oder-co-pilot-de-j5884.html>; Abfrage 7.10.2022). Die deutsche DRF Luftrettung verzichtet zwar auf den DLR-Test, verlangt aber mindestens 1500 Flugstunden, 1000 davon auf Turbinenmustern (<https://www.flugrevue.de/job/berufsportraet-rettungsflieger-so-wird-man-heli-pilot-beim-rettungsdienst/>; Abfrage 7.10.2022). Dort findet sich auch die Angabe, der jährliche Bedarf an Flugrettungspiloten liege deutschlandweit bei jährlich rund zwei Dutzend und das Gehalt betrage monatlich zwischen EUR 3.500 und 7.000 (offenbar brutto).

Aus der Verordnung (EU) Nr. 1178/2011 der Kommission vom 3. November 2011 zur Festlegung technischer Vorschriften und von Verwaltungsverfahren in Bezug auf das fliegende Personal in der Zivilluftfahrt gemäß der Verordnung (EG) Nr. 216/2008 des Europäischen Parlaments und des Rates ergeben sich altersmäßige Einschränkungen für Berufshubschrauberpiloten. Alleinpiloten dürfen Fluggäste, Fracht und Post nur bis zum 60. Lebensjahr beruflich transportieren. Als Zweitpilot darf man zwischen 60 und 64 nur dann beruflich fliegen, wenn der andere Pilot jünger ist (vgl. auch EuGH 5.7.2017, C-190/16 *Werner Fries gegen Lufthansa CityLine GmbH*). Auch wenn dies vom Bf. in Zweifel gezogen wurde, ist das aus Sicht des Bundesfinanzgerichts ein Grund, der zur Einschränkung der Berufschancen für ältere Piloten führt. Bei Firmen, die mit Alleinpiloten arbeiten, führt das de facto zu einem Berufsverbot.

Auch wenn der Bf. sich bemühte, seine Tätigkeitspläne und seine Aussichten aus der Sicht des Jahres 2018 sehr positiv darzustellen, gibt es erheblichen Grund daran zu zweifeln:

- Ursprünglich gab der Bf. immer nur sehr allgemein an, er wolle Berufspilot werden.
- Über Befragen nach seinem konkreten damaligen Berufswunsch gab der Bf. in der mündlichen Verhandlung die Tätigkeit „Flugrettungspilot“ an und brachte selbst vor, dafür seien 1.000 Flugstunden erforderlich.
- Auf die Frage, wie alt er – bei einem Einstiegsalter von 41 Jahren - gewesen wäre, bis er diese Flugstunden absolviert hat, relativierte er diesen Wunsch wieder, blieb unbestimmt und äußerte keine für das Gericht wirklich nachvollziehbaren Vorstellungen davon, wie er in üblicher Zeit zu diesen Stunden kommen hätte können. Mit seinen Angaben konnte der Bf. keine Überlegungen glaubhaft machen, wie er eine konkrete entgeltliche Tätigkeit ausüben hätte wollen und wie er die dafür notwendigen Praxisstunden wirklich erwerben

hätte können. Die Angabe, die Flugschule 2 hätte ihm möglicherweise unentgeltliche Rundflüge ermöglicht, kann dazu nicht ausreichen.

- Der Bf. beantwortete dahingehende konkrete Fragen vage und ausweichend.

Für das Gericht entstand zusammenfassend der Eindruck, dass der Bf. mit der Ausbildung zum Privathubschrauberpiloten mit weitaus überwiegender Wahrscheinlichkeit vorrangig das Ziel verfolgte, sich seinen privaten Traum zu erfüllen. Es gibt zwar Indizien dafür, dass er auch eine berufliche Tätigkeit in Erwägung zog, dem Bf. gelang es aber nicht, die Existenz eines von vornherein wirklich klaren, konkreten, durchdachten und für außenstehende nachvollziehbaren Planes nachzuweisen. Offen blieb nicht nur, wie und bis wann der bei Beginn der Ausbildung schon über 40-jährige Bf. die für eine entgeltliche Tätigkeit erforderlichen eigenverantwortlichen Praxisstunden absolvieren wollte, sondern auch, welche Tätigkeit dafür aus der Sicht 2018 wirklich in Frage gekommen wäre.

Wie oben schon dargestellt sind Aufwendungen zum Erwerb eines Privatpilotenscheines im Allgemeinen solche der allgemeinen Lebensführung (VwGH 12.9.2018, Ro 2017/13/0008 mit weiteren Nachweisen). Absetzbar sind sie deshalb ausnahmsweise nur dann, wenn dem Bf. der Nachweis gelingt, dass er schon beim Entstehen der Aufwendungen die ernsthafte Absicht hatte, später als Berufspilot relevante Einnahmen zu erzielen.

Dabei ist zu beachten, dass den Bf. dabei im Hinblick auf seine eigene Nähe zum Beweisthema eine erhöhte Mitwirkungs- und Behauptungspflicht trifft. Er hat deshalb von sich aus nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen, dass die hier strittigen Aufwendungen zum Erwerb des Privatpilotenscheins – entgegen der allgemeinen Lebenserfahrung – die betriebliche oder berufliche Sphäre betreffen (vgl. etwa VwGH 22.2.07, 2006/14/0020). Dabei ist es an ihm, schon laufend und damit auch schon im Zeitraum seiner Ausbildung dafür Vorsorge zu treffen, dass für das Abgabeverfahren erforderliche Urkunden und Dokumente verfügbar sind sowie alle relevanten Sachverhaltselemente so zu dokumentieren, dass sie für die Abgabenbehörde und schlussendlich das Bundesfinanzgericht nachvollziehbar sind.

In freier Beweiswürdigung kommt das Bundesfinanzgericht zum Schluss, dass es dem Bf. – unabhängig von den Gründen für den 2020 erfolgten Abbruch der Ausbildung – schon aus Sicht des Streitjahres 2018 nicht gelang, die Ernsthaftigkeit eines Plans der Karriere als Berufshubschrauberpilot nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen. Die damit zusammenhängenden Aufwendungen sind deshalb nicht abzugsfähig, womit der Bf. der Beurteilung durch das FA nicht erfolgreich entgegen treten kann.

4. Revision

Das Verwaltungsgericht hat im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen (§ 25a Abs. 1 VwGG).

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist eine 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 (Art. 133 Abs. 4 B-VG).

Dies trifft nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht zu, wenn die in Betracht kommenden Normen klar und eindeutig sind (vgl. VwGH 6.4.2016, Ro 2016/16/0006 mit vielen weiteren Nachweisen). Soweit Rechtsfragen für die hier zu klärenden Fragen entscheidungserheblich sind, sind sie durch höchstgerichtliche Rechtsprechung ausreichend geklärt (siehe oben), nicht von grundsätzlicher Bedeutung oder die anzuwendenden Normen sind klar und eindeutig.

Damit liegt hier kein Grund vor, eine Revision zuzulassen.

Salzburg, am 9. Jänner 2023