

## **IM NAMEN DER REPUBLIK!**

Das Bundesfinanzgericht hat durch  
den Richter  
R.

in der Beschwerdesache Dip.-Ing. Dr. X, G, gegen die Bescheide des Finanzamtes  
Graz-Stadt vom 22. Juli 2011 und 10. Jänner 2012, betreffend Wiederaufnahme der  
Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2006 bis 2008 und 2010 sowie  
Einkommensteuer für die Jahre 2006 bis 2010 zu Recht erkannt:

Die Beschwerden gegen die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich  
Einkommensteuer für die Jahre 2006 bis 2008 und 2010 werden als unbegründet  
abgewiesen.

Die Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2006 bis 2010  
werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide - hinsichtlich des Jahres 2009 die  
Beschwerdevorentscheidung vom 10. Jänner 2012 - bleiben unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-  
Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

### **Entscheidungsgründe:**

Das Finanzamt hat im Rahmen einer die Jahre 2006 bis 2010 umfassenden Außenprüfung  
nachstehende Feststellungen getroffen:

Der Beschwerdeführer (Bf.), der neben seiner nichtselbständigen Tätigkeit bei der  
Fa. Y GmbH als Fluglehrer beim Verein "Z" tätig sei, sei mit den daraus erklärten  
Einkünften aus selbständiger Arbeit (2006: € 400,17; 2007: € -899,16; 2008: € 238,37;  
2009: € -1.107,86 und 2010: € 1.390,60) veranlagt worden.

Als Werbungskosten seien "Mitgliedsbeiträge Aeroclub" (2007: € 78,60; 2008: € 51,00; 2009: € 51,00 und 2010: € 51,00) und Fortbildungskosten (2006: € 3.565,98; 2009: € 3.573,87 und 2010: € 2.312,89), die im Zusammenhang mit der selbständigen Tätigkeit als Fluglehrer stünden, geltend gemacht worden (vgl. Bericht vom 9. Jänner 2012 über das Ergebnis der Außenprüfung, Tz 13, 14 und 16).

Zu den als Fortbildungskosten geltend gemachten Werbungskosten wurde im Einzelnen ausgeführt:

- 2009

Im Zuge der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 habe der Bf. die Berücksichtigung der Kosten für Flugtraining in Höhe von € 3.573,87 als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit beantragt. Es handle sich dabei um Kosten für Simulatortraining mit Lehrer, Flugtraining mit Lehrer sowie Eintragungskosten für die erweiterte Lehrberechtigung.

Er habe das Studium allgemeiner Maschinenbau mit den Spezialgebieten Verbrennungskraftmaschinenbau, Kraftfahrzeugbau, Leichtbau und Messtechnik absolviert. Derzeit sei er bei der Fa. Y GmbH nichtselbständig als Applicationmanager für Abgasmesssysteme mit Prüffeldern für Motorenmesstechnik beschäftigt.

Da ein unmittelbarer Bezug zur derzeitigen nichtselbständigen Tätigkeit nicht vorhanden, sondern ein direkt erkennbarer Bezug zur selbständigen Arbeit als Fluglehrer, Trainer und Pilot eindeutig gegeben sei, werde die Berufung in diesem Punkt im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens abgewiesen.

- 2006 und 2010

Die im Jahr 2006 geltend gemachten Kosten in Höhe von € 3.565,98 für Fluglehrerkurs, Theoriekurs Berufspilotenschein, theoretische Berufspilotenprüfung mit Instrumentalflugberechtigung, Praktische Prüfung CPL, Medizinische Untersuchung für CPL, Ausstellung CPL, theoretische und praktische Fluglehrerprüfung, Ausstellung Zivilfluglehrerzeugnis, Kurs und Ausstellung für Schleppberechtigung und jene im Jahr 2010 geltend gemachten Kosten in Höhe von € 2.312,89 für Initial Examiner Training und Schulung, Prüfungen, Prüfungsflüge und Erteilung der Prüferberechtigung, Initial Kurs LPE und LPE Examiner Training stünden im Zusammenhang mit den selbständigen Einkünften und könnten daher nicht als Werbungskosten geltend gemacht werden (vgl. Bericht vom 9. Jänner 2012 über das Ergebnis der Außenprüfung, Tz 16).

Da sich nach entsprechender Berichtigung der erklärten Betriebsergebnisse aus selbständiger Arbeit als Fluglehrer durch den Ansatz der vom Bf. als Werbungskosten geltend gemachten Aufwendungen für die Jahre 2006 bis 2010 ein Gesamtverlust in Höhe von € 9.611,22 ergebe und die Tätigkeit typischerweise der privaten Neigung zuordenbar im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 2 Liebhabereiverordnung anzusehen sei, seien die bisher veranlagten Verluste und Gewinne der privaten Sphäre zuzuordnen und bei der Einkommensermittlung nicht zu berücksichtigen (vgl. Bericht vom 9. Jänner 2012 über das Ergebnis der Außenprüfung, Tz 13).

Bezüglich der Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2006 bis 2008 und 2010 hat das Finanzamt in Tz 18 des Berichtes vom 9. Jänner 2012 über das Ergebnis der Außenprüfung zur Begründung des Ermessensgebrauches ua. ausgeführt, dass es sich bei den in den Tz 13-16 angeführten und detailliert erläuterten Prüfungsfeststellungen um neue Tatsachen handle, die erst im Prüfungsverfahren hervorgekommen seien und die sich daraus ergebende Gesamtauswirkung die Verfügung der Wiederaufnahme gebiete. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung sei dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen gewesen.

Gegen die auf dieser Basis ergangenen Wiederaufnahmebescheide 2006 bis 2008 und 2010 sowie gegen die Einkommensteuerbescheide 2006 bis 2008 und 2010 hat der Bf. mit folgender Begründung das Rechtsmittel der Beschwerde - hinsichtlich des Streitjahres 2009 den Vorlageantrag - eingebracht:

Die Begründung der Beschwerden gegen die Wiederaufnahmebescheide weisen nachstehende einheitliche Textierung auf:

"Die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2006 (2007, 2008 und 2010) begründet sich auf nicht korrekt dargestellte Sachverhalte und Schlüsse der diesem Bescheid zugrundeliegenden abgabenbehördlichen Prüfung.

Im Rahmen der abgabenbehördlichen Prüfung wurden mehrere Sachverhalte vermischt, welche korrekterweise differenzierter zu betrachten gewesen wären. Daher wurde der aufgrund dieser Wiederaufnahme ausgestellte Einkommensteuerbescheid 2006 (2007, 2008 und 2010) innerhalb offener Frist angefochten. Hinsichtlich der sachlichen Begründung verweise ich auf die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 vom 10.1.2012 (2007, 2008 und 2010).

Bei korrekter Betrachtung des Sachverhalts (siehe oben genannte Berufung) ist erkennbar, dass die im gegenständlichen Bescheid angeführten Begründungen für die Wiederaufnahme allesamt nicht gegeben sind.

Aus dargelegten Gründen erwarte ich daher folgende Änderungen im Bescheid vom 10.1.2012:

Außerkraftsetzung des Bescheids über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2006 (2007, 2008 und 2010) und damit die Wiederherstellung des ursprünglichen Einkommensteuerbescheids 2006 (2007, 2008 und 2010) vor der Wiederaufnahme des Verfahrens."

Die Beschwerden gegen die Sachbescheide (Einkommensteuer 2006 bis 2008 und 2010) sowie der Vorlageantrag hinsichtlich der Einkommensteuer 2009 wurden wie folgt begründet:

Einkommensteuer 2006 bis 2008

#### Aus-/Fortbildungskosten Berufspilot

Die Ausbildung zum Berufspiloten sei als Maßnahme zur Verbesserung von Kenntnissen im ausgeübten Beruf zu werten. In den Jahren 2006 bis 2008 sei er als Teamleiter Messgütesicherung und Tech-Center Support im Motorenversuch seines Arbeitgebers tätig gewesen. In dieser Funktion hätte er unter anderem auch Flugmotoren-Entwicklungsprojekte zu betreuen gehabt. Insbesondere sei er mitverantwortlich für die umfangreichen Abnahme- und Zertifizierungsversuche dieser Flugmotoren sowie der nachgelagerten Validierungsversuche zur Qualitätssicherung gewesen. Dass Zertifizierungen und laufende Qualitätssicherung auch Flugversuche bedeuteten - die legal nur von Berufspiloten durchgeführt werden dürften - liege auf der Hand. Daher sei ein unmittelbarer Zusammenhang mit der ausgeübten Tätigkeit gegeben und diese Maßnahme als Fortbildung zu werten.

In dieser Zeit sei zwar Bedarf an derart ausgebildetem Personal gegeben gewesen, sein Arbeitgeber sei jedoch nicht bereit gewesen diese Fortbildungsmaßnahme zu finanzieren. Er habe sich daher entschieden die damit verbundenen Kosten selbst zu investieren und diese als Werbungskosten geltend zu machen, da dies zu einer Betterqualifizierung seiner Person führe. Um seine Unterstützung für diese Qualifizierungsmaßnahme zum Ausdruck zu bringen habe sein Arbeitgeber ausdrücklich erklärt, dass auch damit eventuell mögliche zukünftige Nebentätigkeiten im Zusammenhang mit seiner Berufspilotenlizenz nicht unter das im Dienstvertrag enthaltene Verbot der Nebentätigkeiten fallen würden.

Die unmittelbar durch diese Fortbildungsmaßnahme bedingten Mehreinkünfte seien nicht direkt zu beziffern, da Gehaltserhöhungen und ausbezahlte Prämien seines Arbeitgebers sich am Gesamterfolg seiner nichtselbständigen Tätigkeit orientierten.

Die Ausbildung zum Fluglehrer habe vorwiegend zur Minimierung der Kosten zur Erreichung der gesetzlichen Flugstundenerfordernisse für spätere Gutachtertätigkeiten oder Führungsfunktionen im Flugbetrieb (je nach Tätigkeit 500 Flugstunden oder mehr und mindestens 200 Stunden Flugschulung oder mehr) gedient.

Diese erweiterten Kenntnisse seien beispielsweise nebenberuflich zB als Quality Manager (da er aus seiner Haupttätigkeit sehr viel Erfahrung im Bereich Qualitätssicherung aufweise), Examiner, Gutachter, Sachverständiger oder hauptberuflich als Manager Operations für den Flugtestbetrieb von unzähligen österreichischen Entwicklungsbetrieben in der Luftfahrtbranche von Bedeutung. Am Rande sei hier erwähnt, dass er tatsächlich im Frühjahr kurz als Manager Crew Training - nach erfolgreich bestandenem Assessment durch die Behörde - einschlägig tätig gewesen sei. Dieses Unternehmen sei leider wie viele andere der weltweiten Wirtschaftskrise 2009 zum Opfer gefallen.

Somit seien die unmittelbar und direkt mit der Fortbildung zum Berufspiloten (2006) und der Erhaltung der Berufspilotenberechtigung (2007 und 2008) verbundenen Kosten (2006: € 2.232,72; 2007: € 1.468,48 und 2008: € 636,40) als Werbungskosten anzuerkennen.

Im Übrigen seien die unmittelbar mit der Ausbildung zum Fluglehrer (2006: € 1.333,26) und mit der Ausübung der Fluglehrerberechtigung verbundenen Kosten (2007: € 539,32) der selbständigen Tätigkeit als Fluglehrer zuzuordnen und damit getrennt von den Aufwendungen zur Erhaltung der Berufspilotenlizenz zu betrachten.

Einkommensteuer 2009 und 2010

Lizenerhaltung Berufspilotenschein

Die Ausbildung zum Berufspiloten sei als Maßnahme zur Verbesserung von Kenntnissen im ausgeübten Beruf zu werten. In den Jahren 2009 und 2010 sei er als Application Manager Emission Testcells tätig gewesen. In dieser Funktion, die er aktuell noch bekleide, habe er die Aufgabe gehabt, Gesamtlösungen zu Abgasmessungen für die verschiedensten Anwendungen am Markt zu platzieren. Als wesentliche Anwendungen seien hier PKW-Applikationen, Nutzfahrzeug-Applikationen, Off-Road Machinery und auch Flugmotoren und -triebwerke zu nennen. Seine Erfahrung mit Flugmotoren aus seiner vorherigen Tätigkeit habe aufgrund von Änderungen der gesetzlichen Rahmenbedingungen dazu geführt, dass dieses Thema derzeit eines seiner Arbeitsschwerpunkte sei. Daher sei trotz des Jobwechsels ein unmittelbarer Zusammenhang mit der ausgeübten Tätigkeit gegeben.

Jedenfalls seien die unmittelbar mit der Erhaltung der Berufspilotenberechtigung verbundenen Kosten (2009: € 1.940,17 und 2010: € 2.077,13) als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Die unmittelbar durch diese Fortbildungsmaßnahme bedingten Mehreinkünfte seien nicht direkt zu beziffern, da sich Gehaltserhöhungen und ausbezahlte Prämien seines Arbeitgebers am Gesamterfolg seiner nichtselbständigen Tätigkeit orientierten.

Die unmittelbar der Fluglehrertätigkeit zuzuordnenden Kosten und Einnahmen seien getrennt von den Aufwendungen zur Erhaltung der Berufspilotenlizenz zu betrachten.

## **Über die Beschwerden wurde erwogen:**

### **1) Einkommensteuer 2006 bis 2010**

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 sind Werbungskosten 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.

Unter Fortbildung sind Bildungsmaßnahmen zu verstehen, mit denen der Steuerpflichtige "seine bisherigen beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten verbessert, um im bereits

ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden" [vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band II, § 16, Tz 203/2 und die dort zitierte Judikatur (1.9.2009)].

Ein Zusammenhang der Ausbildungsmaßnahme mit der konkret ausgeübten Tätigkeit ist dann gegeben, wenn die erworbenen Kenntnisse in einem wesentlichen Umfang im Rahmen dieser Tätigkeit verwertet werden können [vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band II, § 16, Tz 203/4/1 (1.9.2009)].

Unter Bedachtnahme auf die vorhin dargestellte Rechtslage konnte den Beschwerden aus nachstehenden Erwägungen kein Erfolg beschieden sein:

Vom Bf. werden die im Jahr 2006 absolvierte Ausbildung zum Berufspiloten und die in den Jahren 2007 bis 2010 zur Erhaltung des Berufspilotenscheines erforderlichen Schulungsmaßnahmen als "Maßnahme zur Verbesserung von Kenntnissen im ausgeübten Beruf gewertet." Er begründet diese Wertung damit, dass er in den Streitjahren 2006 bis 2008 als "Teamleiter Messgütesicherung und Tech-Center Support" im Motorenversuch seines Arbeitgebers tätig gewesen sei und in dieser Funktion unter anderem auch Flugmotorenentwicklungsprojekte zu betreuen gehabt hätte. Insbesondere sei er für die "umfangreichen Abnahme- und Zertifizierungsversuche dieser Flugmotoren sowie der nachgelagerten Validierungsversuche zur Qualitätssicherung mitverantwortlich gewesen. Dass Zertifizierungen und laufende Qualitätssicherung auch Flugversuche bedeuten - die legal nur von Berufspiloten durchgeführt werden dürfen - liegt auf der Hand."

Mit diesen sehr allgemein gehaltenen Ausführungen vermag der Bf. nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes jedoch den Werbungskostencharakter der Aufwendungen für die Ausbildung zum Berufspiloten und der Erhaltung des Berufspilotenscheines nicht darzutun. Abgesehen davon, dass nach den eigenen Ausführungen des Bf. die Betreuung von Flugmotorenentwicklungsprojekten nur einen nicht näher quantifizierten Teilbereich seiner Teamleiterfunktion "Messgütesicherung und Tech-Center Support" im Motorenversuch darstellte, darf nicht übersehen werden, dass der Arbeitgeber nicht bereit war, diese "Fortbildungsmaßnahme" zu finanzieren. Daraus kann wohl nur der Schluss gezogen werden, dass sich die Entwicklungstätigkeit auf den Prüfstand bzw. auf Computersimulationen beschränkt hat. Jedenfalls hat der Erwerb der Berufspilotenlizenz und deren Erhaltung für den Arbeitgeber des Bf. keinesfalls die vom Bf. behauptete Rolle gespielt. Denn es wäre nach den allgemeinen Lebenserfahrungen wohl kein Arbeitnehmer bereit innerhalb von fünf Jahren Aufwendungen für ausschließlich durch die Ausübung des Berufes veranlasste Fortbildungsmaßnahmen in Höhe von € 8.354,90 zu übernehmen.

An dieser Beurteilung vermag auch die in den Jahren 2009 und 2010 im Rahmen seines Dienstverhältnisses bei der Fa. Y GmbH bekleidete Funktion als "Application Manager Emission Testcells" nichts zu ändern. Im Rahmen dieser Funktion habe er die Aufgabe gehabt, Gesamtlösungen zu Abgasmessungen für die verschiedensten Anwendungen am Markt zu platzieren. "Als die wesentlichen Anwendungen sind hier PKW-Applikationen, Nutzfahrzeug-Applikationen, Off-Road Machinery und auch Flugmotoren und -Triebwerke

zu nennen. Meine Erfahrung mit Flugmotoren aus meiner vorherigen Tätigkeit hat aufgrund von Änderungen der gesetzlichen Rahmenbedingungen dazu geführt, dass dieses Thema derzeit einer meiner Arbeitsschwerpunkte ist. Daher ist trotz Jobwechsel ein unmittelbarer Zusammenhang mit der ausgeübten Tätigkeit gegeben."

Abgesehen davon, dass Abgasmessungen von Flugmotoren nur einen Teilbereich seines Arbeitsbereiches darstellen, hat er mit diesen Ausführungen nicht einmal ansatzweise dargetan, dass er im Rahmen seiner Arbeitsleistung auch verpflichtet war praktische Flugtests, für die der Besitz eines Berufspilotenscheines erforderlich gewesen wäre, durchzuführen.

Entsprechende Nachweise für sein Vorbringen, insbesondere über den behaupteten Zusammenhang der in Rede stehenden Aufwendungen mit seiner nichtselbständigen Tätigkeit bei der Fa. Y GmbH, ist der Bf. schuldig geblieben.

Auch die Abzugsfähigkeit der strittigen Aufwendungen als Ausbildungskosten ist nicht gegeben, da die Tätigkeit eines Berufspiloten bzw. Fluglehrers mit der ausgeübten Tätigkeit als Techniker mit den Tätigkeitsfeldern Messgütesicherung und Abgasmessungen in keiner Weise verwandt ist. Denn beim ausgeübten Beruf steht eine technische Tätigkeit im Vordergrund, während der Beruf des Piloten bzw. Fluglehrers eine praktische, unmittelbar mit der Flugzeugführung ausgeübte Tätigkeit zum Inhalt hat.

Somit handelt es sich um Aufwendungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 - 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 - die bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden dürfen.

Aufwendungen für die Sportausübung gehören grundsätzlich zu den nicht abzugsfähigen Aufwendungen im Sinne der vorhin zitierten Bestimmung [vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band II, § 20, Tz 163 Stichwort: Sportausübung (1.7.2007)].

Der Bf. ist als Leiter der Flugschule Vorstandsmitglied des gemeinnützigen Vereines "Z", der nach den Satzungen neben der "Förderung des Motorflugwesens in der Steiermark auch die Organisation und Teilnahme an flugsportlichen Veranstaltungen, die Werbung und Öffentlichkeitsarbeit für den Motorflugsport, die technische und fliegerische Ausbildung der Mitglieder, die Veranstaltung von Lehrgängen und Vorträgen, die Organisation eines freiwilligen Flugrettungsdienstes, die Herausgabe einer Fachzeitschrift, die Herstellung und den Vertrieb flugsportlicher Geräte sowie die Forschung auf dem Gebiet des Luftfahrtwesens, insbesondere durch Entwicklung neuer Antriebe und Fluggeräte bezweckt."

Somit stehen die Aufwendungen im Zusammenhang mit der Ausbildung zum Fluglehrer und mit der Ausübung der Fluglehrerberechtigung im Zusammenhang

mit der Vereinsmitgliedschaft und sind damit nicht abzugsfähige Aufwendungen im Zusammenhang mit der Ausübung des Flugsports.

Selbst wenn dadurch die berufliche Stellung des Bf. im Rahmen seines Dienstverhältnisses bei der Fa. Y GmbH gefördert werden würde, könnte daraus nichts für den Bf. gewonnen werden, da das im Rahmen des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 zu beachtende Aufteilungsverbot eine ausschließliche oder nahezu ausschließliche berufliche Veranlassung der in Rede stehenden Aufwendungen verlangt, was im vorliegenden Fall vom Bf. nicht einmal behauptet wird.

Zu der vom Bf. im Zusammenhang mit den Aufwendungen für die Ausbildung zum Fluglehrer und mit der Ausübung der Fluglehrerberechtigung relevierten - "Die unmittelbar der Fluglehrerberechtigung bzw. der Fluglehrertätigkeit zuzuordnenden Kosten und Einnahmen sind getrennt von den Aufwendungen zur Erhaltung der Berufspilotenlizenz zu betrachten." - Einkunftsquelle "selbständige Fluglehrertätigkeit" ist Nachstehendes auszuführen:

Unter Einbeziehung der nicht als Werbungskosten anerkannten Aufwendungen für die Ausbildung zum Berufspiloten und zur Erhaltung des Berufspilotenscheines ergibt sich für die Streitjahre ein Gesamtverlust in Höhe von € 9.611,22 (vgl. Bericht vom 9. Jänner 2012 über das Ergebnis der Außenprüfung, Tz 13).

Nach § 1 Abs. 2 Z 2 Liebhabereiverordnung (LVO) ist Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste entstehen aus Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind.

Bei der Beurteilung, ob eine Tätigkeit im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 2 LVO auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen ist, ist nicht auf die Neigung des Steuerpflichtigen abzustellen, sondern darauf, ob die konkrete Tätigkeit bei Anlegen eines abstrakten Maßstabes einen Zusammenhang mit einer in der Lebensführung begründeten Neigung aufweist.

Die Vermutung kann gemäß § 2 Abs. 4 LVO widerlegt werden, wenn die Art der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt.

Im vorliegenden Fall übt der Bf. die Tätigkeit eines Fluglehrers im Rahmen des gemeinnützigen Vereines "Z", in dem er die Funktion "Head of Training" bekleidet, aus. Der Lebensunterhalt des Bf. ist durch seine nichtselbständige Tätigkeit gedeckt, die ihm auch die notwendige finanzielle Basis für die gegenständliche verlustreiche Betätigung als Fluglehrer verschafft.

Die Tätigkeit eines Fluglehrers im Rahmen eines Flugsportvereines, die wie im vorliegenden Fall in der Freizeit ausgeübt wird, stellt eine gehobene sportliche Freizeitbeschäftigung dar, die nur neben einem gesicherten Lebensunterhalt und ausreichenden Mitteln für diese Freizeitbetätigung möglich ist. Die Aufnahme einer derartigen Freizeitbeschäftigung ist üblicherweise durch besondere persönliche



Interessen motiviert. Die Befähigung für einen Pilotenschein und in weiterer Folge für die Fluglehrerbefugnis zu erwerben und die Fliegerei entsprechend auszuüben, um diese Berechtigungen auch zu erhalten, ist durchaus eine gängige - wenngleich auch elitäre - sportliche Freizeitbeschäftigung, für die die damit zusammenhängenden Aufwendungen üblicherweise in Kauf genommen werden. Die Tätigkeit eines Piloten bzw. Fluglehrers im Rahmen eines Flugsportvereines in der Freizeit - neben einer nichtselbständigen Erwerbstätigkeit zur Deckung des notwendigen Lebensunterhaltes - stellt daher nach Anlegung eines abstrakten Maßstabes eine Tätigkeit dar, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen ist. Sie ist daher unter die Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 2 LVO einzureihen (vgl. auch UFS 16.1.2006, RV/3250-W/02).

Der Würdigung dieser Tätigkeit als Liebhaberei im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 2 LVO ist der Bf. weder im Betriebsprüfungsverfahren noch in den Beschwerdeschriftsätzen entgegengetreten. Seine Ausführungen beschränken sich auf die Zuordnung von bestimmten Aufwendungen zu dieser Tätigkeit. Eine entsprechende Prognoserechnung über die zukünftige Entwicklung der Einkünfte ist er schuldig geblieben.

Da aus dieser Tätigkeit lediglich im Jahr 2008 ein bescheidener "Zufallsgewinn" in Höhe von € 238,37 erzielt wurde, ist absehbar, dass der in den Streitjahren erzielte Gesamtverlust in Höhe von € 9.611,22 wohl in absehbarer Zeit keinen Gesamtüberschuss erwarten lässt.

## 2) Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2006 bis 2008 und 2010

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Den Beschwerden gegen die Wiederaufnahme der Verfahren konnte aus nachstehenden Erwägungen kein Erfolg beschieden sein:

Die Beschwerdeausführungen beschränken sich auf die Feststellung, dass der Wiederaufnahme "nicht korrekt dargestellte Sachverhalte und Schlüsse" zugrunde liegen würden. Bei korrekter Betrachtung des Sachverhaltes sei erkennbar, dass die in den Wiederaufnahmebescheiden angeführten Begründungen insgesamt nicht gegeben seien.

Da der Bf. damit weder die Tauglichkeit der vom Finanzamt im Bericht vom 9. Jänner 2012 über das Ergebnis der Außenprüfung unter Tz 18 detailliert angeführten Wiederaufnahmsgründe noch die Ermessensübung in Streit zieht, sondern ausschließlich

die materiellrechtliche Würdigung bekämpft, wird, um Wiederholungen zu vermeiden, auf die Ausführungen unter 1) hingewiesen.

### **Zur Zulässigkeit einer Revision:**

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist die Revision gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

In den vorliegenden Beschwerden werden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Die Abgrenzung der Werbungskosten von Aufwendungen im Sinne des § 20 EStG 1988 entspricht ebenso wie die Qualifikation einer freizeitmäßigen Sportausübung als Liebhaberei der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes. Eine Revision ist somit unzulässig.