
Datum: 11.08.2017
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 4. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 4 K 2867/16 F
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2017:0811.4K2867.16F.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens.

Tatbestand 1

Die Beteiligten streiten um die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für eine im Streit-jahr 2013 begonnene „Pinch-Hitter“-Ausbildung (Vorstufe zum Erwerb einer Privathubschrauberlizenz [PPL (H)]) als Betriebsausgaben. 2

Der Kläger, der seinen Wohnsitz im Bezirk des Finanzamts P hat (B), ist ausgebildeter Landwirt und führt als Einzelunternehmer einen forstwirtschaftlichen Betrieb in N. Die diesem Unternehmen zugeordneten Flächen (2-3 ha) nutzt er für den Anbau von Weihnachtsbaumkulturen. Hieraus erzielt der Kläger Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 13 des Einkommensteuergesetzes - EStG -). 3

Ferner betreibt der Kläger am identischen Betriebssitz ein gewerbliches Forstunternehmen. Im Rahmen dieses Unternehmens baut er zum einen auf ca. 18 ha (verteilt auf mehrere, nicht zusammenhängende Areale) professionell Nordmantannen an, die er ebenfalls als Weihnachtsbäume (regelmäßig an Großhändler) veräußert. Zum anderen erbringt er Forstdienstleistungen für andere Waldeigentümer (Holzeinschlag, Holzrücken, Anpflanzen von Jungkulturen, Gitterbau, Anbringen von Verbisschutzmitteln etc.). Die Einkünfte aus dem Forstunternehmen werden übereinstimmend als Einkünfte aus Gewerbebetrieb i.S. von § 15 EStG qualifiziert. 4

Der Beklagte, das Finanzamt J, stellt als zuständiges Betriebsstätten-Finanzamt sowohl die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft als auch diejenigen aus Gewerbebetrieb gesondert fest (§ 180 Abs. 1 Nr. 2b der Abgabenordnung - AO -). Die Feststellungen werden jeweils - so auch im Streitjahr 2013 - in einem zusammengefassten „Bescheid über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen“ ausgewiesen.

Für das Streitjahr 2013 machte der Kläger für sein gewerbliches Forstunternehmen Aufwendungen in Höhe von (netto) 8.046,43 € als Betriebsausgaben geltend, die im Zusammenhang mit einer „Pinch-Hitter“-Ausbildung standen. Jene Ausbildung vermittelt die theoretischen und praktischen Kenntnisse für den Flug, die Navigation und die Landung eines Hubschraubers und soll den Auszubildenden in die Lage versetzen, als Mitfliegender in einem Notfall selbst die Kontrolle über den Hubschrauber zu übernehmen („Notfallpilot“). Mit der erfolgreichen Schulung zum „Pinch-Hitter“ erwirbt der Auszubildende zugleich Ausbildungszeiten, die auf den nachfolgenden Erwerb einer Privathubschrauberlizenz (PPL [H]) angerechnet werden können. Einen Antrag auf den Erwerb einer solchen Lizenz stellte der Kläger - über die Flugschule L GmbH - bei der Bezirksregierung N bereits im März 2013. 6

Anlass für den beabsichtigten Erwerb einer PPL (H)-Lizenz war - nach Einlassung des Klägers - insbesondere die Vermeidung von Substanzschäden durch Frühlings-Frosteinschlag bei den in der Zucht befindlichen Nordmantannen. Durch Hubschrauberflüge über die Waldgebiete könnten (was wissenschaftlich erwiesen sei) infolge der Luftverwirbelungen durch die Rotorblätter des Hubschraubers Frostschäden vermieden werden (warme Luftschichten werden nach unten gedrückt). Durch die Pilotenlizenz wollte sich der Kläger „schneller und effektiver“ gegen den Frost auf seinen eigenen Flächen wappnen. Im Frühling des Jahres 2012 waren dem Kläger nach eigener Darstellung durch den späten Frosteinschlag erhebliche Schäden an den Tannen entstanden, die zu einem Umsatzverlust von ca. 90.000 € geführt hätten. Er plant - wie er anführt - den Erwerb eines eigenen Helikopters, zuvor könnte für Anti-Frost-Flüge ein Helikopter gechartert werden (Hinweis auf die Einlassung des Klägers vom 16.5.2016). 7

In der Zeit von September bis Anfang November 2013 nahm der Kläger bei der L GmbH für die „Pinch-Hitter“-Ausbildung insgesamt 280 Minuten Flugunterricht. Mit der nachfolgenden Rechnung vom 30.6.2014 - der erste praktische Flugunterricht im Jahr 2014 erfolgte Anfang Juni - stellte die Flugschule die Ausbildung des Klägers auf den Erwerb einer PPL (H)-Fluglizenz um. Der Kläger hat die Ausbildung aktuell noch nicht abgeschlossen. Im Flugbuch (Stand: März 2017) ist aufgezeichnet, dass er 8

- im Jahr 2014 an insgesamt 1.662 Minuten (Monate Juni-Oktober, Dezember) 9
- im Jahr 2015 an insgesamt 186 Minuten (Monate Februar, Oktober) 10
- im Jahr 2016 an insgesamt 1.334 Minuten (Monate April-November) 11
- (bislang) im Jahr 2017 an insgesamt 566 Minuten (Monate Januar-März) 12

praktischen Flugunterricht zum Erwerb der PPL (H)-Lizenz in Anspruch genommen hat. In der mündlichen Verhandlung führte der Kläger an, dass er beabsichtige, die PPL (H)-Lizenz noch im Jahr 2017 zu erwerben; die hierfür u.a. erforderlichen zehn Alleinflugstunden könnten erst nach bestandener theoretischer Prüfung absolviert werden. 13

Im Zuge einer für die Betriebe des Klägers für die Jahre 2011 bis 2013 durchgeführten Außenprüfung erkannte der Prüfer den Betriebsausgabenabzug nicht an. Er begründete dies 14

damit, dass Aufwendungen für den Erwerb eines Privatflugzeugführerscheins regelmäßig privat veranlasst seien und ein steuerlicher Abzug nach § 12 Nr. 5 EStG ausscheide. Zudem ermögliche die im Jahr 2013 begonnene Ausbildung zum „Pinch Hitter“ nicht die eigenständige Nutzung eines Helikopters. Ferner bestünden keine konkreten Anhaltspunkte dafür, dass die Aufwendungen als vorweggenommene Kosten einer anders gearteten Tätigkeit des Klägers (Flugbetrieb) anzuerkennen seien (vgl. Tz. 3.6 des Betriebsprüfungs-Berichts vom 1.9.2015).

Der Beklagte folgte der Auffassung des Prüfers und erließ für das Streitjahr 2013 einen geänderten Gewinnfeststellungsbescheid, mit dem er die gesonderte Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb änderte. Im Einspruchsverfahren vertrat der Kläger weiterhin die Auffassung, dass die Kosten der Hubschrauberpilotenausbildung Betriebsausgaben des bestehenden forstwirtschaftlichen Betriebs seien. Die vom Kläger beabsichtigten Anti-Frost-Flüge dienten dem Schutz der Weihnachtsbaumplantagen. Der Einsatz eines Hubschraubers verursache je Flugstunde Kosten von ca. 1.000 €; je Einsatz seien vier bis fünf Stunden erforderlich. Sollten Einsätze an mehreren Tagen erforderlich sein, entstünden schnell Kosten von mehreren 10.000 €. Zudem sei nicht sichergestellt, dass ein Hubschrauberpilot verfügbar sei. Aus diesem Grund könne es wirtschaftlicher sein, selbst einen Pilotenschein zu erwerben und dann die Flüge mit einem Leihhelikopter durchzuführen. Der Kläger sei sich aber nicht sicher gewesen, ob er die Pilotenausbildung erfolgreich absolvieren würde, so dass er sich zunächst für die preiswertere Ausbildung zum „Pinch-Hitter“ entschieden habe, deren Kosten auf eine mögliche spätere Ausbildung zum Hubschrauberpiloten anzurechnen wären. Darüber hinaus habe der Kläger eine Chance gesehen, auch die Weihnachtsbaumplantagen anderer Forstwirte frostschtzend zu befliegen. Ebenso bestehe die Chance, durch die Hubschrauberflüge Kalk auf die durch „Kyrill“ zerstörten Flächen aufzubringen, so dass die Ausbildung auch Zwecken im Zusammenhang mit dem „eigenen land- und forstwirtschaftlichen Lohnunternehmen“ diene. Ein steuerliches Betriebsausgabenabzugsverbot bestehe bereits deshalb nicht, da der Kläger bereits eine Erstausbildung zum Landwirt abgeschlossen habe und die Hubschrauberpilotenausbildung als Zweitausbildung zu qualifizieren sei.

15

Der Beklagte wies den Einspruch zurück und stützte sich hierbei im Wesentlichen auf folgende Erwägungen:

16

Zwar griffe im Streitfall nicht das Betriebsausgabenabzugsverbot nach § 4 Abs. 9 EStG, da der als Landwirt ausgebildete Kläger mit der „Pinch-Hitter“-Ausbildung bzw. dem später angestrebten Erwerb der PPL (H)-Lizenz keine Erstberufsausbildung belege. Allerdings sei nicht hinreichend klar bzw. sogar zweifelhaft, dass das auslösende Moment für die streitigen Aufwendungen auf betrieblichen Erwägungen fuße. Wäre der Kläger - wie er vorträgt - bereits im Jahr 2013 bestrebt gewesen, ein „Agrarflugunternehmen“ zu gründen, sei nicht nachvollziehbar, weshalb er sich dann (zunächst) zu einer Ausbildung zum „Pinch-Hitter“ entschlossen habe, die nicht zum Führen eines Luftverkehrszeuges berechtige. Die vom Kläger hierfür vorgebrachte Erwägung, zunächst ausprobieren zu wollen, ob er überhaupt körperlich in der Lage sei, die PPL (H)-Lizenz zu erwerben, überzeuge nicht; eine solche „Selbstüberprüfung“ hätte auch deutlich kostengünstiger erfolgen können. Erst zum Zeitpunkt der tatsächlichen Umstellung der Ausbildung auf den Erwerb der PPL (H)-Fluglizenz sei feststellbar, ob tatsächlich betriebliche Erwägungen vorlägen. Hiergegen spreche allerdings, dass der Kläger nach eigener Einlassung es scheinbar an der Ernsthaftigkeit der Ausbildung vermissen lasse. So habe er vorgetragen, dass die Fortführung der Ausbildung davon abhängig gemacht werde, dass die Kosten steuerlich abzugsfähig seien. Ebenso sei die eigene finanzielle Ausstattung hierfür maßgeblich. Zudem müsste der Kläger an einem

17

raschen Erwerb der Lizenz interessiert sein. Der Kläger habe auch keine klaren Strukturen und Abläufe dargestellt, die es rechtfertigen würden, die Kosten als vorweggenommene Betriebsausgaben anzuerkennen; vieles sei im Ungefähren belassen worden.

Mit seiner Klage bringt der Kläger (ergänzend) vor: 18

Durch den Erwerb der Hubschrauberpilotenlizenz solle - so die Ausführungen im Klagebegründungsschriftsatz vom 31.1.2017 - zudem ermöglicht werden, das Waldgebiet zwecks Ermittlung des Holzkäferbestandes zu überfliegen. Auch habe der Kläger die Personenbeförderung mittels Hubschrauber anbieten wollen. Er habe sich mit dem Gedanken getragen, den forstwirtschaftlichen Lohnbetrieb in ein „Angebot zur Durchführung von Hubschrauberdiensten“ umzuändern. Er habe sogar überlegt, den Weihnachtsbaum- und den Forstbetrieb zurückzufahren, um sein Geld als Pilot zu verdienen. 19

Mit weiterem Schriftsatz vom 2.8.2017 führt der Kläger an: Der beabsichtigte Erwerb der Pilotenlizenz sei ganz vordergründig dadurch veranlasst, einen neuerlichensweren Frostschaden zu vermeiden. Niemand könne vorhersehen, ob und wenn ja wie häufig derartige Frostschadenssituationen wieder einträten. Die Kosten der Pilotenausbildung seien weit geringer als mögliche Frostschäden; dies belege die wirtschaftliche Vernünftigkeit des Vorhabens des Klägers. Auch der beabsichtigte Erwerb eines Hubschraubers sei erforderlich und vernünftig, da nur auf diese Weise sichergestellt werden könne, dass sofortige Frostschutzflüge durchgeführt werden könnten. Zudem beabsichtige der Kläger den Kauf eines Hubschraubers deshalb, um diesen zu verchartern, z.B. an andere Flugschulen, an Piloten und an Luftfahrtunternehmen. Hierfür sei der Erwerb einer Pilotenlizenz zwingend erforderlich. Inzwischen stehe auch fest, dass in der Nähe des Betriebssitzes in N ein Standort für den zu erwerbenden Hubschrauber bestehe. Wenn der Kläger aus Alters- oder Gesundheitsgründen nicht mehr in der Lage sein sollte, den Hubschrauber selbst zu fliegen, beabsichtige er einen Piloten einzustellen. Schließlich treffe es nicht zu, dass Piloten, die das 60. Lebensjahr erreichen, selbst keine Hubschrauber mehr fliegen dürften. Maßgeblich sei das Zeugnis des Flugarztes. Lediglich gewerbliche Pilotentätigkeiten zu Personenbeförderungen seien hinsichtlich des Lebensalters beschränkt. 20

Nachdem im Erörterungstermin geklärt wurde, dass mögliche Anti-Frost-Flüge vordergründig zu Gunsten des gewerblichen Forstunternehmens durchgeführt würden, beantragt der Kläger, 21

die Bescheide vom 23.10.2015 und 21.4.2016 über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für das Jahr 2013 hinsichtlich der darin festgestellten Einkünfte aus Gewerbebetrieb sowie die hierauf ergangene Einspruchsentscheidung vom 11.8.2016 dahingehend abzuändern, dass weitere Betriebsausgaben in Höhe von 8.047 € in Abzug gebracht werden; 22

hilfsweise - für den Fall des Unterliegens - die Revision zuzulassen. 23

Der Beklagte beantragt, 24

die Klage abzuweisen. 25

Der Beklagte hält an seiner im außergerichtlichen Verfahren vertretenen Position fest. 26

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Schriftsätze der Beteiligten sowie die den Streitfall betreffenden Verwaltungsvorgänge Bezug genommen. 27

Am 12.6.2017 hat vor dem Berichterstatter ein Erörterungstermin stattgefunden, der Senat hat am 11.8.2017 mündlich verhandelt. Auf die Sitzungsprotokolle wird Bezug genommen.	28
Entscheidungsgründe	29
Die Klage ist unbegründet.	30
Die Gewinnfeststellung für das Jahr 2013 ist hinsichtlich der angefochtenen Einkünfte aus Gewerbebetrieb, denen die streitigen Aufwendungen als Betriebsausgaben zuzuordnen gewesen wären, rechtmäßig und verletzt den Kläger nicht in seinen Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung - FGO -). Der Senat vermochte sich nicht davon zu überzeugen, dass die Kosten für die „Pinch-Hitter“-Ausbildung, die in den nachfolgenden Besteuerungsjahren in den letztlich beabsichtigten Erwerb der PPL (H)-Lizenz einmündete, betrieblich veranlasst und somit steuerlich abzugsfähig waren.	31
1. Ein Abzug der Aufwendungen wäre zwar nicht - wie noch im außergerichtlichen Verfahren streitig erörtert - an § 4 Abs. 9 EStG gescheitert. Hiernach sind Aufwendungen des Steuerpflichtigen für seine Berufsausbildung nur dann Betriebsausgaben, wenn der Steuerpflichtige bereits eine Erstausbildung (Berufsausbildung oder Studium) abgeschlossen hat. Unterstellt, bei der Ausbildung zum „Pinch-Hitter“ und der hierauf aufbauenden Ausbildung zum Privathubschrauberpiloten handelte es sich um eine Berufsausbildung i.S. von § 4 Abs. 9 Satz 2 i.V.m. § 9 Abs. 6 Sätze 2 ff. EStG, was im Hinblick auf die gesetzliche Mindestausbildungsdauer von zwölf Monaten mehr als zweifelhaft ist, käme ein hierauf gestütztes Betriebsausgabenabzugsverbot jedenfalls deshalb nicht in Betracht, da der Kläger als staatlich geprüfter Landwirt bereits erstausgebildet ist.	32
2. Allerdings sind die im Jahr 2013 angefallenen Aufwendungen für die „Pinch-Hitter“-Ausbildung nach Maßgabe der für die Abzugsfähigkeit von Betriebsausgaben grundsätzlich geltenden Norm des § 4 Abs. 4 EStG nicht zu berücksichtigen.	33
a. Der Betriebsausgabenabzug setzt hiernach voraus, dass die Aufwendungen durch den Betrieb (das gewerbliche Forstunternehmen des Klägers) veranlasst waren. Eine betriebliche Veranlassung ist gegeben, wenn die Aufwendungen - bei wertender Betrachtungsweise - objektiv mit dem Betrieb zusammenhängen und subjektiv dem Betrieb zu dienen bestimmt sind (BFH-Beschluss vom 4.7.1990 GrS 2-3/88, BStBl II 1990, 817; Bode in Kirchhof, EStG, 14. Aufl., § 4 Rdnr.170 m.w.N.). Dies bedeutet, dass das auslösende Moment der Aufwendungen aus der (verobjektivierten) Sicht des Steuerpflichtigen im betrieblichen Bereich liegt (vgl. Stapperfend in Herrmann/Heuer/Raupach, § 4 EStG Rdnr. 791, 793; Wied in Blümich, § 4 EStG Rdnr. 556). Eine private Mitveranlassung muss entweder unbedeutend oder zumindest trennbar sein (BFH-Beschluss vom 21.9.2009 GrS 1/06, BStBl II 2010, 672; Heinicke in Schmidt, EStG, 36. Aufl., § 4 Rdnr. 480). Steht die betriebliche Veranlassung von Aufwendungen im Streit, obliegt es nach Maßgabe der allgemeinen Beweislastregeln dem Steuerpflichtigen, jene Veranlassung darzulegen und ggf. nachzuweisen. Gelingt ihm dies nicht, geht die Unaufklärbarkeit des betrieblichen Veranlassungszusammenhangs zu seinen Lasten (vgl. hierzu Wied in Blümich, § 4 EStG Rdnr. 561 m.w.N.). Vergleichbare Grundsätze gelten, wenn streitig ist, ob die Aufwendungen in einem objektiven wirtschaftlichen Zusammenhang mit einer erst in Planung befindlichen betrieblichen Tätigkeit (oder Betriebserweiterung) des Steuerpflichtigen stehen. In diesem Fall muss der Steuerpflichtige den endgültigen und ernsthaften Entschluss gefasst haben, eine auf Gewinnerzielung ausgerichtete Tätigkeit aufzunehmen, wobei sich aus Gründen der Rechtsklarheit und der eindeutigen Abgrenzung zu privat veranlassten Aufwendungen der betrieblich begründete Entschluss anhand objektiver Umstände feststellen lassen muss (vgl.	34

BFH-Urteil vom 15.4.1992 III R 96/88, BStBl II 1992, 819; Stapperfend in Herrmann/Heuer/Raupach, § 4 EStG Rdnr. 817). In diesem Zusammenhang ist insbesondere auch zu berücksichtigen, ob das vom Steuerpflichtigen angeführte Vorhaben überhaupt betrieblich realisierbar erscheint.

b. Nach Maßgabe der vorgenannten Rechtsgrundsätze fehlt dem Senat die Überzeugung, dass die streitigen Aufwendungen betrieblich veranlasst waren. 35

aa. Hierbei mag es zwar zutreffen, dass kreisende Hubschrauberflüge über Forstareale - wie bei Weinanbaubetrieben zum Teil praktiziert - durch die Luftverwirbelungen mittels der Rotorblätter während der insoweit gefährdenden Spätfrühlingszeit ein grundsätzlich geeignetes Instrument zum Schutz der in Entwicklung befindlichen Triebe sind (sog. Anti-Frost-Flüge). Zudem mag auch der Einsatz eines Hubschraubers zum Kalken der von „Kyrill“ zerstörten Waldflächen oder - wie ebenfalls vom Kläger vorgetragen - zur Ermittlung des Holzkäferbestands im Forst eine grundsätzliche betriebliche Eignung aufweisen. Selbst der Tatsache, dass die vom Kläger im Streitjahr 2013 angegangene Ausbildung zum „Pinch-Hitter“ ihn gar nicht zum eigenmächtigen Fliegen eines Hubschraubers berechtigt hätte, misst der Senat für sich betrachtet keine den Betriebsausgabenabzug ausschließende Relevanz zu. Denn trotz des Einwands des Beklagten, die vom Kläger hierfür angeführte Überprüfung seiner physischen und psychischen Flugtauglichkeit hätte deutlich kostengünstiger erfolgen können, ist zumindest zu konstatieren, dass die „Pinch-Hitter“-Ausbildung in den beabsichtigten Erwerb der PPL (H)-Lizenz einmündete. 36

bb. Allerdings ist es dem Kläger nicht gelungen, den Senat zu überzeugen, dass das auslösende Moment für den Erwerb der PPL (H)-Lizenz und die beabsichtigte Anschaffung eines Hubschraubers ausschließlich im betrieblichen Bereich wurzelt. Aus diesem Grund ist es - ohne dass dies abschließend festgestellt werden müsste - zumindest nicht fernliegend, dass das Vorhaben des Klägers auch durch ein privates Affektionsinteresse („Freude am Fliegen“) motiviert ist. 37

(1.) Die Zweifel an der betrieblichen Veranlassung gründen sich zum einen darauf, dass der Kläger es an einer stringenten Verfolgung seines Ausbildungsziels (Erwerb der PPL (H)-Lizenz) vermissen lässt. Mittlerweile absolviert der Kläger die Ausbildung seit mehr als vier Jahren. Internetrecherchen ergaben, dass eine Gesamtausbildungszeit von drei bis zwölf Monaten als üblich erachtet wird. Im Streitfall kommt hinzu, dass auch aktuell nicht absehbar ist, wann der Kläger den Lizenzerwerb tatsächlich abschließen kann. Soweit er in der mündlichen Verhandlung am 11.8.2017 vorgetragen hat, noch im laufenden Jahr 2017 die Prüfung absolvieren zu wollen, dürfte hiergegen bereits sprechen, dass er derzeit weder die theoretische Prüfung noch die zur Zulassung erforderlichen zehn Alleinflugstunden durchgeführt hat (vgl. hierzu Verordnung (EU) Nr. 1178/2011 der Europäischen Kommission vom 3.11.2011, Amtsblatt der Europäischen Union vom 25.11.2011 L 311/1, Anhang 1 Abschnitt C Kapitel 3 FCL.210.H). Die fehlende Nachhaltigkeit des Klägers hinsichtlich seines Lizenzerwerbs wiegt umso schwerer, als vordergründiger Anlass für sein Vorhaben der Schutz seiner Nordmantannenkultur vor Spätfrostschäden sein soll und jene Schäden nach seiner Darstellung in elementarer Höhe entstehen können. Dieser Anlass hätte - selbst unter Berücksichtigung der beruflichen Verpflichtungen des Klägers - einen zügigen Lizenzerwerb geradezu herausgefordert. 38

(2.) Zum anderen legte der Kläger kein auch nur ansatzweise schlüssiges Betriebskonzept vor, aus dem für den Senat eine jedenfalls in Grundzügen erkennbare Kosten-Nutzen-Analyse ableitbar gewesen wäre. 39

- (a.) Insoweit blieb bereits unklar, ob der Einsatz eines *einzelnen* Hubschraubers überhaupt geeignet wäre, die Frostschäden effektiv einzudämmen. Der Kläger hat in der mündlichen Verhandlung dargelegt, seine Nordmantannenkulturen würden nicht innerhalb zusammenhängender Areale, sondern auf mehr als zehn, nicht aneinander angrenzenden Standorten angebaut. Spätfrostbekämpfende Verwirbelungsflüge könnten je Frosttag nur auf jeweils einem Areal durchgeführt werden. Dies hätte zwangsläufig - da scheinbar kein anderer geeigneter Schutz gewährt würde - zur Folge, dass die auf den nicht überflogenen Arealen aufwachsenden Tannen frostgeschädigt blieben. Vor diesem Hintergrund kann der Senat nicht nachvollziehen, in welchem Umfang der vom Kläger behauptete Frostschaden des Jahres 2012 von ca. 200.000 € (vgl. Schriftsatz vom 2.8.2017) durch Anti-Frost-Flüge tatsächlich hätte verhindert werden können. 40
- (b.) Als noch unrealisierbarer stellt sich das Vorhaben des Klägers dar, nach dem weitergehenden - von ihm aber angestrebten - Erwerb einer Berufspilotenlizenz (CPL (H)) neben der Versorgung der eigenen Flächen zugleich auch frostschützende Verwirbelungsflüge für andere Forstwirte gegen Entgelt anzubieten. Aufgrund der Flächen- und Zeitlimitierung bei Einsatz lediglich eines Hubschraubers dürfte dieses Vorhaben nicht umsetzbar sein. 41
- (c.) Darüber hinaus hat der Senat erhebliche Zweifel, ob die vom Kläger zunächst anvisierte PPL (H)-Lizenz dem vordergründigen Zweck, Anti-Frost-Flüge auf seineneigenen Arealen durchzuführen, hierzu überhaupt berechtigt. Die Rechte des Inhabers einer PPL (H)-Lizenz bestehen darin, „ohne Vergütung als PIC (Anm.: = Pilot) oderKopilot von Hubschraubern im *nichtgewerblichen* Bereich tätig zu sein“ (vgl. Verordnung (EU) Nr. 1178/2011 der Europäischen Kommission vom 3.11.2011, Anhang 1 Abschnitt C Kapitel 3 FCL.205.H a)). Reine Arbeitsflüge, wie sie der Kläger plant, dürften indes nicht dem privaten, sondern gerade dem gewerblichen Bereich zuzuordnen sein, wobei die Verordnung nicht zwischen fremd- und eigengewerblichem Nutzen differenziert. Aus diesem Grund dürfte den Kläger erst der Erwerb einer Berufspilotenlizenz (CPL (H)) zur Durchführung gewerbsmäßiger Arbeitsflüge berechtigen, die allerdings eine Pilotenerfahrung von zusätzlichen 110 Flugstunden voraussetzt und für deren tatsächlichen Erwerb durch den Kläger - unter Berücksichtigung der bislang fehlenden Ausbildungsstringenz - für den Senat keine durchgreifenden Anhaltspunkte bestehen. Im Übrigen hat der Kläger im Erörterungstermin selbst eingeräumt, dass der Erwerb einer Berufspilotenlizenz im Hinblick auf sein fortgeschrittenes Lebensalter (Jahrgang 19xx) „nicht unbedingt einfach wird“. Dass der Kläger sodann - wie im Schriftsatz vom 2.8.2017 vorgetragen - einen Piloten einstellen werde, ist unbelegt. Vor diesem Hintergrund erscheint auch das weitere Vorhaben des Klägers, neben den forstwirtschaftlichen Einsätzen den Hubschrauber auch für Personenbeförderungen betrieblich zu nutzen (vgl. Schriftsatz vom 31.1.2017, Seite 5, oben), eher abwegig. 42
- (d.) Äußerst vage geblieben ist zudem, ob und wann der Kläger für die Durchführung seines Vorhabens einen Hubschrauber erwirbt. Während im schriftlichen Vortrag zunächst die Ancharterung eines Hubschraubers erwogen wurde (vgl. Klagebegründungsschriftsatz vom 31.1.2017, Seite 4), führte er im Erörterungstermin und in der mündlichen Verhandlung aus, selbst einen solchen anschaffen zu wollen. Diesbezügliche Angebote scheint sich der Kläger - obwohl er selbst von einem zeitnahen Lizenzerwerb ausgeht - noch nicht eingeholt zu haben. Die Höhe möglicher Anschaffungskosten blieb mit 200.000 € bis 300.000 € lediglich im Ungefähren; zu Finanzierungsfragen hat sich der Kläger nicht geäußert, ebenso wenig zur laufenden Kostenlast. 43

(e.) Mangels Vorlage eines Betriebskonzepts konnte sich der Senat auch nicht von der Richtigkeit der vom Kläger erwogenen (weiteren) betrieblichen Einsatzmöglichkeiten des noch zu erwerbenden Hubschraubers überzeugen. Soweit er anführt, er wolle den Hubschrauber auch an Flugschulen, andere Piloten und Luftfahrtunternehmen verchartern, erschöpft sich dies in einer schlichten Behauptung. Es ist nicht erkennbar, dass der Kläger die Marktgängigkeit derartiger Planungen seriös unter Einbeziehung einer Kosten-Nutzen-Rechnung überprüft hat.

(f.) Die evident fehlende betriebliche Eignung des klägerischen Vorhabens wird anhand folgender Erwägung offenbar: Bislang hat die Ausbildung ca. 50.000 € Kosten verursacht. Die vom Kläger im Erörterungstermin behauptete Anschaffung eines(gebrauchten) MD-500-Hubschraubers zöge Anschaffungskosten von 200.000 € bis 300.000 € nach sich. Die per Fremddienstleistung in Anspruch zu nehmenden Anti-Frost-Flüge würden nach Angaben des Klägers Kosten je Einsatz von ca. 5.000 € verursachen. Berücksichtigt man in diesem Zusammenhang, dass derartige Flüge - trotz des vom Kläger hervorgehobenen Aspekts des Klimawandels - in seinem Betrieb bis heute noch nie durchgeführt wurden, und konstatiert man, dass weitere betriebliche Einsatzmöglichkeiten für einen Hubschrauber vom Kläger nicht nachvollziehbar dargelegt wurden, vermag der Senat ein ausgeglichenes Verhältnis zwischen Kosten und Nutzen nicht im Ansatz zu erkennen. 45

3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 46

4. Revisionszulassungsgründe i.S. von § 115 Abs. 2 FGO liegen nicht vor. Der Senat folgt mit seiner Entscheidung höchstrichterlichen und allgemein gültigen Rechtsprechungsgrundsätzen, die auf den vorliegenden Einzelfall angewandt wurden. 47