

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Dieter Ortner in der Beschwerdesache
Bf1, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Kärntner Treuhand GmbH WTH u.
Steuerberatungsgesellschaft, Gerbergasse 13, 9500 Villach,

über die Beschwerde vom 22. Juli 2013 gegen die Bescheide des Finanzamtes Klagenfurt vom
25. Juni 2013 betreffend Umsatzsteuer 2008-2011 und Einkommensteuer 2008-2010, gegen
den Bescheid desselben Finanzamtes vom 1.7.2013 betreffend Einkommensteuer 2011, gegen
die Bescheide desselben Finanzamtes vom 25.6.2013 betreffend Aussetzungszinsen 2008-2010
und gegen den Bescheid desselben Finanzamtes vom 1.7.2013 betreffend Aussetzungszinsen
2011, jeweils Steuernummer

zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Ablauf des Verfahrens:

Es ist strittig, ob der Beschwerdeführer (Bf) im Streitzeitraum als Projektleiter von
Bauprojekten die Kosten einer Ausbildung zum Piloten als Betriebsausgaben absetzen darf. Zu
den betrieblichen Aufgaben des Bf zählten das Finden passender Grundstücke für Investoren,
die Entwicklung der Immobilien und deren Vermarktung.

Der Bf erzielte die folgenden betrieblichen Ergebnisse:

75.160,77 €.....Umsatz 2008
26.932,40 €Einkünfte 2008

107.619,80 €...Umsatz 2009
54.600,62 €.....Einkünfte 2009

132.438,25 €...Umsatz 2010
63.953,35 €.....Einkünfte 2010

136.868,16 €...Umsatz 2011
61.698,97 €.....Einkünfte 2011

91.143,41 €.....Umsatz 2012
46.948 €.....Einkünfte 2012 (Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2008-2012).

Mit E-Mail vom 23. 1.2013 forderte die Prüferin den Bf zu einer Sachverhaltsdarstellung betreffend die betriebliche Notwendigkeit der Flugausbildung auf.

Mit Schreiben vom 5.2.2013 nahm der Bf hierzu Stellung: Er betreue Bauträgerprojekte. Im Zusammenhang mit der Planung und Situierung von Bauprojekten seien Luftaufnahmen unumgänglich. Er sei international tätig. Ein wesentlicher Teil der verrechneten Honorarnoten habe Flugleistungen beinhaltet. Auch künftige Honorarnoten würden diese Leistungen beinhalten (Schreiben des Bf vom 5.2.13).

Mail des steuerlichen Vertreters vom 15.2.2013:

Es bestünde eine Rahmenvereinbarung zwischen dem Bf und der Bruder1GmbH Holding GmbH, die vom Bruder des Bf beherrscht wird, mit folgendem Inhalt:

- Der Bf suche passende Grundstücke für Bauträgerprojekte
- Der Bf entwickle Bauträgerprojekte im Auftrag der Bruder1GmbH Holding GmbH (Controlling, Marketing, Unterstützung beim Verkauf)

- Der Bf führe auch Geschäftsflüge für die Bruder1GmbH Holding GmbH durch, die in Einzelfällen beauftragt werden.

Er werde für all das erfolgsabhängig honoriert.

Daneben betreue der Bf auch eigene Immobilienprojekte ohne Auftrag der Bruder1GmbH Holding GmbH. Es bestünde kein Konkurrenzverbot. Die Rahmenvereinbarung sei jederzeit kündbar.

Mit E-Mail vom 5.3.2013 teilte die Prüferin mit: Durch den Abzug eines Privatanteils im Zusammenhang mit den Kosten der Flugausbildung zeige sich, dass auch eine gewisse private Mitveranlassung gegeben sei. Generell stelle die Privatfliegerei einen Teil der allgemeinen Lebensführung dar.

Mit Mail vom 12.3.2013 legte der steuerliche Vertreter eine undatierte Stellungnahme des Bf zum Thema der Flugausbildung vor („Stellungnahme betreffend Ausbildungs-Fortbildungskosten“):

Der Bf könne durch die von ihm absolvierten Ausbildungen Einnahmen erzielen. Die Tätigkeit als Unternehmensberater lasse sich mit der Tätigkeit als Pilot gut verbinden, weil dadurch die Suche nach geeigneten Immobilienstandorten deutlich erleichtert werde. Dass der Bf in der Lage sei, seine Ausbildung am Markt zu verwerten und Einnahmen zu erzielen, spreche für eine betriebliche Veranlassung.

Der Bf habe den Privatpilotenschein (PPL – JAR); die Linienpilotenlizenz (ATPL Theorie Punitz); die IFR (Instrumentalflugausbildung), den VFR und IFR (Sichtflug und Instrumentenflugausbildung) für zweimotorige Flugzeuge.

Beilage A der undatierten Stellungnahme des Bf betreffend „Ausbildungs-Fortbildungskosten“:

Die OTAG AG habe den Bf aufgefordert, Standorte in Österreich für OTAGA-Zentren zu finden. Die Standorte hätten sich in der Nähe von Industriezonen, Gewerbegebieten oder Einkaufszentren befinden sollen. Um diese Standortanalysen durchführen zu können, sei eine Luftanalyse durchzuführen gewesen, um dem Auftraggeber umfassende Informationen und Entscheidungsgrundlagen liefern zu können. In Beilage A legte der Bf eine Luftbildaufnahme von RÖ-stadt /NÖ vor, die allerdings aus dem Internet stammte (Antwort Bf vom 6.5.2020 ad 11 f).

Beilage B der undatierten Stellungnahme des Bf betreffend Ausbildungs-Fortbildungskosten:

Die Tätigkeit bei Bauträgerobjekten umfasse die gesamte Projektentwicklung von der Grundstückssuche bis zur Fertigstellung sowie die entsprechenden Marketingmaßnahmen.

Daher sei die fliegerische Unterstützung nötig und ein Wettbewerbsvorteil. Bei Werbeaussendungen und Unterstützung bei Kundengesprächen bringe es dem Auftraggeber einen Wettbewerbsvorteil, da der jeweilige Bauzustand, die Größe des Bauvorhabens und die Situierung visuell wirklichkeitsgetreu dargestellt werden könne. Diese Angaben wurden in der Beilage B durch eine Luftbildaufnahme vom Bauprojekt HDM-stadt illustriert. Diese Luftbildaufnahme in der Beilage B wurde durch den Vertreter des Bf mit E-Mail vom 11.12.2019 auf Aufforderung des BFG nochmals vorgelegt. Diese Luftbildaufnahmen des Bauprojektes HDM-stadt wurden auch während der Vernehmung des Bf vom 20.2.2020 und als Beilage des Mails des steuerlichen Vertreters vom 3.3.2020 nochmals vorgelegt.

Die Betriebsprüfung begann im Jänner 2013.

Mit Gutschrift vom 18.4.13 1013/07 gewährte der Bf der Bruder1GmbH Holding GmbH, einer Gesellschaft, die durch seinen Bruder beherrscht wurde, eine Forderung von 11.548 € + „20%“ USt .

Denselben Betrag stellte der Bf sodann am 18.4.13 der „Bruder2 Gesellschaft für BTI GmbH“, einer Gesellschaft, die zur Gänze von seinem Bruder beherrscht worden ist, mit folgender Leistungsbeschreibung in Rechnung

„Honorar 1013/09

Fliegerisch erbrachte Leistungen 2011 für Projektentwicklung, Analysen und Fotodokumentationen sowie Geschäftsflüge

€ 11.548

20% MWSt.“

Mit Gutschrift vom 18.4.13 1013/08 gewährte der Bf der nahe stehenden Bruder1GmbH Holding GmbH eine Forderung von 12.660 € + „20%“ USt .

Denselben Betrag stellte der Bf sodann am 18.4.13 der nahe stehenden Bruder2 Gesellschaft für BTI GmbH mit folgender Leistungsbeschreibung in Rechnung

„Honorar 1013/10

Fliegerisch erbrachte Leistungen 2012 für Projektentwicklung, Analysen und Fotodokumentationen sowie Geschäftsflüge

€ 12.660

20% MWSt“

Mit E-Mail vom 22.4.13 erklärte der steuerliche Vertreter, die fliegerischen Leistungen seien in den Ausgangsrechnungen in der Vergangenheit nicht separat fakturiert worden. Es sei aber für die Jahre 2011 und 2012 eine Berichtigung erfolgt (Honorar 1013/09; 1013/10).

Als Beilage des Mails vom 22.4.13 übermittelte der steuerliche Vertreter eine nicht unterfertigte **Stellungnahme des Bf, datiert vom 17.4.2013:**

Der für das Jahr 2011 (Anm: gemeint: durch die Fliegerei) zusätzlich erzielte Umsatz betrage 11.548 €, der für das Jahr 2012 zusätzlich erzielte Umsatz betrage 12.660 € (nicht unterfertigte Stellungnahme 17.4.2013).

2009 seien auf Grund der zusätzlich erworbenen Ausbildung die nachstehenden Umsätze erzielt worden:

16.7.09: Flug U-Stadt – BEN-stadter ULD-Stadt – ZAS-Stadt – U-Stadt. Für die IZ-ländische OTAG sei ein Gebiet in Niederösterreich analysiert worden. Wie sich letztlich aus den Luftanalysen ergeben habe, sei das Einzugsgebiet des bestehenden A-Zentren bestens für die Nachnutzung durch die OTAG geeignet. Durch diese Analyse habe die OTAG auch von dem bestehenden Standort überzeugt werden können. In diesem Zusammenhang habe es 207 verrechenbare Flugminuten (2.070 €) (Beilage B) gegeben.

22.7.09 Flug U-Stadt - OE-dorf; Rückflug 23.7.09. Für die österr. OTAG sei in NX-Stadt/Vorarlberg eine Analyse möglicher Standorte durchgeführt worden. Der Bf sei von U-Stadt nach Vorarlberg geflogen (299 verrechenbare Flugminuten a 10 € = 2.990 € Beilage A).

Flug 21.8.09 Flug U-Stadt – ULX-Stadt . Für ein Bauträgerprojekt in OX-Land seien die Parameter überprüft und erste Vorgespräche geführt, sowie ein weiteres exklusives Investorenprojekt flugmäßig analysiert worden. In Bezug auf diesen Auftrag seien 178 verrechenbare Flugminuten (1.780 € netto) (Beilage C) angefallen.

Flug 21.9.2009 Flug U-Stadt – ZAS-Stadt; Rückflug 24.9.09. Für ein Wohnprojekt in der Stmk sei ein Bauwerk abgenommen worden.

Flug 13.11. 09 Flug U-Stadt – ULX-Stadt – ZAS-Stadt. Für ein exklusives Wohnprojekt an der Küste OX-Lands sei für eine österr. Investorengruppe eine Standortanalyse durchgeführt worden. Es sei mit einem Architekten aus ZAS-Stadt eine genaue Luftanalyse durchgeführt worden . Es seien für diesen Auftrag 257 verrechenbare Flugminuten a 10 € (verrechenbar 2.570 € netto) (Beilage E) angefallen

2010 seien auf Grund der zusätzlich erworbenen Ausbildung nachstehende Umsätze erzielt worden:

3.1.2010: Flug U-Stadt – BEN-Stadt, YXC-dorf, RÖ-stadt: Für die österr. OTAG sei das Gebiet YXC-dorf, BEN-Stadt, RÖ-stadt analysiert worden. Es habe am 3.1.2010 133 verrechenbare Flugminuten a 11 € (1.463 €) gegeben (Beilage F).

28. und 29.9.2010 Flug von U-Stadt nach ULX-Stadt: Planunterlagen seien übernommen und Details für die Abwicklung besprochen worden. Es seien 177 verrechenbare Flugminuten a 11 € angefallen (1.947 € seien als verrechenbare Flugleistung angefallen) (Beilage G).

12.10.10 Flug von U-Stadt nach OSH-Stadt, weiter nach SOO-stadt, danach Rückflug U-Stadt, 268 verrechenbare Flugminuten a 11 € (2.948 €). Bearbeitung eines exklusiven Küstenprojekts in OX-Land, Besprechungen mit Eigentümern (Beilage G 1).

19.10.2010 Flug von U-Stadt nach AG-Stadt.

Somit habe es im Jahr 2010 im Zusammenhang mit der Flugausbildung zusätzlich erzielte Umsätze in Höhe von 9.460 € gegeben.

1.463 €.....	3.1.10: 133 verrechenbare Minuten a 11 € BEN-Stadt, YXC-dorf, RÖ-stadt
1.947 €.....	28. und 29.9.2010 ULX-Stadt
2.948 €.....	12.10.10 268 verrechenbare Flugminuten a 11 € OSH-Stadt, SOO-stadt
3.102 €.....	19.10.10, AG-Stadt, 282 Minuten a 11 €
9.460 €.....	Summe

2011 seien auf Grund der zusätzlich erworbenen Ausbildung die nachstehenden Umsätze erzielt worden:

15.2.2011 Flug U-Stadt – HDM-stadt - ZAS-Stadt - U-Stadt. Bearbeitung Wohnprojekte HDM-stadt und ZAS-Stadt (in ZAS-Stadt sei er auch wegen eines OTAGprojektes gewesen). Es habe 120 verrechenbare Flugminuten a 12 € (1.440 €) gegeben. (Beilage J).

28.6.2011 Flug U-Stadt nach A-Stadt / Vorarlberg. In Vorarlberg (speziell Raum NX-Stadt) gebe es einen Holzbauboom. Der Auftraggeber sei zur Besichtigung div. Projekte hingeflogen

worden. Es habe 316 verrechenbare Flugminuten a 12 € (3.712 €, richtig wohl 3.792 €) gegeben. (Beilage H).

23.8.2011 Flug U-Stadt INL-stadt. Investorenprojekt INL-stadt : Der Bf habe ein interessantes Seegrundstück direkt am INL-stadter See aufgesucht. Es habe 533 verrechenbare Flugminuten a 12 € (6.396 €) gegeben. (Beilage K).

1.440 €....Flug 15.2.11

3.712 €.....lt. Bf, rechnerisch richtig 3.792 €....Flug 28.6.11

6.396 €.....Flug 23.8.11

11.548 €...Summe Umsätze auf Grund der Pilotenausbildung. rechnerisch richtig sind 11.628 € (vgl. Honorarnote 1013/09; Gutschrift 1013/7)

2012 seien auf Grund der zusätzlich erworbenen Ausbildung nachstehende Umsätze erzielt worden:

28.3.2012 Flug ***3*** AC – ZAS-Stadt – BOXStadt – AT-Dorf – U-Stadt .

Es sei damals um die Zusammenlegung div. OTAGA-Zentrum und um den Umbau und die Erweiterung der bestehenden Objekte in BOXStadt und AT-Dorf sowie um die Bearbeitung eines Wohnbauprojektes in ZAS-Stadt gegangen. Es habe 150 verrechenbare Flugminuten a 12 € (1.800 €) gegeben.

11.5.2012, 3.8.12, 10.9.2012: Flüge U-Stadt – OLL-dorf - Zur Umsetzung einer Photovoltaikgroßanlage seien für den Auftraggeber eine Standortanalyse und Fahrpläne zur Umsetzung bzw Bauzeitenpläne erstellt worden. Es habe Gespräche mit C-ländischen Montagefirmen gegeben. Es habe 732 verrechenbare Flugminuten a 12 € (8.784 €) gegeben. (Beilage L).

28.8.2012: Flug U-Stadt –ENR ULD-Stadt - Für das Wohnprojekt ***2*** und EIÄN-dorf sei eine Analyse dieses Standortes durchgeführt worden und eine Preis-Leistungs Analyse erstellt worden, da dieses halbfertige Projekt zum Kauf angeboten worden sei. Es habe 173 verrechenbare Flugminuten a 12 € inkl Flugzeugnutzung und Pilotierung (2.076 €) gegeben.

1.800 €.....Flug 28.3.2012

8.784 €Flüge 11.5.12; 3.8.12; 10.9.12

2.076 €.....Flug 28.8.12

12.660 €...Summe Umsätze, die lt. Bf 2012 auf Grund der Flugausbildung erzielt worden seien.

Mit Umsatzsteuererklärung 2008 beehrte der Bf Vorsteuern im Ausmaß von 1.939,06 €. Mit Umsatzsteuerbescheid 2008 vom 25.6.13 wurden Vorsteuern im Ausmaß von 1.124,47 € zum Abzug zugelassen (-814,59 €). Zudem wurden die Umsätze (20%) verglichen mit der Steuererklärung gekürzt.

Mit Einkommensteuererklärung 2008 setzte der Bf Einkünfte aus selbstständiger Arbeit von 21.187,60 € an. Mit Einkommensteuerbescheid 2008 vom 25.6.2013 wurden Einkünfte aus selbstständiger Arbeit in Höhe von 26.639,29 € (+5.451,69 €) angesetzt.

Mit Umsatzsteuererklärung 2009 wurden Vorsteuern in Höhe von 3.039,27 € angesetzt. Mit Umsatzsteuerbescheid 2009 vom 25.6.2013 wurden nur Vorsteuern in Höhe von 1.731,25 € angesetzt (-1.308,02 €). Zudem wurden die Umsätze (20%) verglichen mit der Steuererklärung gekürzt.

Mit Einkommensteuererklärung 2009 wurden die Einkünfte aus selbstständiger Arbeit mit 48.749,56 € bekannt gegeben. Im Einkommensteuerbescheid 2009 vom 25.6.2013 wurden diese Einkünfte in Höhe von 55.279,62 € (+6.530,06 €) angesetzt.

Mit Umsatzsteuererklärung 2010 wurden die Vorsteuern in Höhe von 6.170,39 € bekannt gegeben. Mit Umsatzsteuerbescheid 2010 vom 25.6.2013 wurden die Vorsteuern in Höhe von 1.385,70 € angesetzt (-4.784,69 €). Die Umsätze (20%) wurden verglichen mit der Steuererklärung reduziert.

Mit Einkommensteuererklärung 2010 wurden die Einkünfte aus selbstständiger Arbeit in Höhe von 35.821,48 € angesetzt. Mit Einkommensteuerbescheid 2010 vom 25.6.2013 wurden die Einkünfte aus selbstständiger Arbeit in Höhe von 62.271,17 € (+26.449,69 €) angesetzt.

Mit Umsatzsteuererklärung 2011 wurden Vorsteuern in Höhe von 2.840,08 € erklärt. Mit Umsatzsteuerbescheid 2011 vom 25.6.2013 wurden Vorsteuern in Höhe von 1.432,90 € angesetzt (-1.407,18 €).

Mit Einkommensteuererklärung 2011 wurden Einkünfte aus selbstständiger Arbeit von 49.963,43 € erklärt. Mit Einkommensteuerbescheid 2011 vom 1.7.2013 wurden Einkünfte aus selbstständiger Arbeit von 61.698,97 € (+11.735,54 €) angesetzt.

Im BP-Bericht betreffend die Jahre 2008-2010 und den Zeitraum 1/2011-12/2012 vom 28.5.2013 gab das Finanzamt die Gründe für seine Abweichungen von den Steuererklärungen bekannt: Der Bf sei Unternehmensberater und Projektmanager i V m Bauprojekten (TZ 1).

Der Bf habe die Kosten für eine Pilotenausbildung gewinnmindernd angesetzt. Das Finanzamt erkenne diese Kosten nicht an. Der Bf habe nachzuweisen, dass diese Aufwendungen nahezu ausschließlich die betriebliche bzw. berufliche Sphäre betreffen.

Das Finanzamt kürze daher die Vorsteuern um folgende Beträge:

814,59 €.....2008

1.308,02 €.....2009

4.784,69 €.....2010

1.132,18 €.....2011 (TZ 1, TZ 3 BP-Bericht; vgl Umsatzsteuerbescheid 2011 vom 25.6.2013; Vorsteuern 2011 lt. Ergänzung Berufung 2.346,10 €).

Das Finanzamt nehme daher folgende Gewinnänderungen (S. 5 BP-Bericht) vor:

+5.613,57 €2008

-911,88 €.....2008 (Privatanteile Flugausbildung lt. Beilage BP Bericht)

+6.903,08 €.....2009 (Bf meint in Beschwerde „6.930,08“

-373,02 €.....2009 (Privatanteil Flugausbildung)

+33.282,03 €....2010

-6.832,34 €.....2010 (Privatanteil Flugausbildung)

+11.735,542011 (Bescheid Einkommensteuer 2011 vom 1.7.2013; :: Beschwerde)

Beschwerde vom 18.7.2013 gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2008-2011:

Es handle sich bei den Kosten der Flugausbildung um durch den Betrieb veranlasste Aufwendungen. Diesen Aufwendungen stünden auch Einnahmen gegenüber, die ohne diese Aufwendungen nicht erzielt worden wären. Der Bf begehrte, in Bezug auf die Jahre 2008-2011 die Aufwendungen und Vorsteuern betreffend die Pilotenausbildung zum Abzug zuzulassen. Der Bf begehrte keine mündliche Verhandlung in der Beschwerde.

Ergänzung der Beschwerde vom 18.7.2013 betreffend 2008-2011 mit Schreiben vom 14.8.2013:

Es sei nachgewiesen worden, dass

-die Flugausbildung im betrieblichen Interesse erfolgt sei, da damit die Tätigkeit als Immobilienprojektentwickler unterstützt worden sei;

-Einnahmen aus der Verwertung dieser Ausbildung vorlägen (vgl. VwGH 15.9.2011, 2008/15/0321) (2. und 3. Seite).

Die Ausbildung stehe unmittelbar im Zusammenhang mit der Projektentwicklungstätigkeit; er habe dadurch Einnahmen erzielt (S. 2,4, 5).

Der Bf begehrte den Ansatz der folgenden Aufwendungen:

5.613,57 €2008

6.930,08 €.....2009

33.282,03 €.....2010

14.632,13 €.....2011

und den Ansatz der folgenden Vorsteuern:

814,59 €.....2008

1.308,02 €.....2009

4.784,69 €.....2010

2.346,10 €.....2011 (lt. BP-Bericht nur 1.132,18 €)

In eventu werde beantragt, die Einnahmen, die aus den Leistungen des Bf i V m der Durchführung von Flügen resultierten, aus dem betrieblichen Gewinn auszuscheiden. Der Bf begehrte erst in dieser Ergänzung der Beschwerde vom 14.8.2013 eine mündliche Verhandlung.

Soweit die Ergänzung der Beschwerde vom 18.7.2013 mit Schreiben vom 14.8.2013.

Vorlagebericht des FA Verf 46 vom 3.12.13 betreffend die Jahre 2008-2011:

Strittig sei die Geltendmachung von Aufwendungen und Vorsteuern im Zusammenhang mit einer Pilotenausbildung. Der Bf sei Unternehmensberater. Er betreue Bauträgerprojekte. Der Bf sei kein Berufspilot. Das Finanzamt zitierte § 4 Abs 4 Z 7 erster Satz EStG 1988 ; § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG 1988 und § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG 1994.

Eine Fortbildungsmaßnahme diene der Verbesserung der Kenntnisse und Fähigkeiten im bisher ausgeübten Beruf.

Die Berufsfelder Unternehmensberater und Flugpilot seien nicht verwandt. Der Pilotenschein sei für die Tätigkeit des Bf als Unternehmensberater nicht erforderlich (VwGH 28.10.2009, 2007/15/0103; UFS RV/1062-L/04 vom 5.4.2005).

Die vom Bf erwähnten Nachweise könnten nicht aufzeigen, wie sich die bisherigen beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten des Bf als Unternehmensberater durch Kenntnisse des Flugwesens verbessert hätten. Dies gelte auch i V m der Entwicklung von Bauträgerprojekten (Vorlagebericht 3.12.2013).

Mit Schreiben des BFG vom 2.12.2019 wurde das Finanzamt gefragt, ob die Fotos noch vorhanden seien, die im elektronischen Akt des Finanzamtes nur noch schemenhaft sichtbar seien.

Am 9.12. 2019 sandte das Finanzamt dem BFG alle Unterlagen, die sich im elektronischen Akt des Finanzamtes befanden.

Mit Schreiben vom 3.12.2019 wurde der Bf aufgefordert, alle Fotos zu übermitteln, die er bisher dem Finanzamt zur Kenntnis gebracht habe.

Am 11.12.2019 übermittelte der steuerliche Vertreter die Foto-Beilagen A und B der undatierten „Stellungnahme betreffend Ausbildungs-Fortbildungskosten“, die mit E-Mail vom 12.3.2013 erstmalig dem Finanzamt zur Kenntnis gebracht worden war.

Mit E-Mail des Richters vom 11.12.2019 wurde der steuerliche Vertreter darüber informiert, dass alle Fotobeilagen des Schreibens vom 17.4.2013 in völlig unzureichender Qualität vorhanden seien. Der steuerliche Vertreter wurde ersucht, diese Fotos nochmals und vor allem in ausreichender Qualität vorzulegen.

Mit E-Mail vom 19.12.2019 wies der steuerliche Vertreter darauf hin, dass die Fotos damals in einer sehr guten Qualität dem Finanzamt vorgelegt worden seien, sodass die nicht ausreichende Qualität nicht von seinem Mandanten oder ihm verursacht worden sei.

Am 3.1.2020 nahm der steuerliche Vertreter Akteneinsicht. Bei dieser Gelegenheit wurden ihm aus dem Akt des BFG Kopien des Mails vom 22.4.2013, des Schreibens vom 17.4.2013 und aller Beilagen des Schreibens vom 17.4.2013 übermittelt. Auch am 3.1.2020 wies der steuerliche Vertreter darauf hin, dass die von ihm damals vorgelegten Unterlagen wesentlich besser ausgesehen hätten als die sich derzeit im Akt des BFG befindlichen, aus dem elektronischen Akt des Finanzamtes ausgedruckten Unterlagen.

Am 13.1.2020 wurden der Bf und dessen Bruder für den 20.2.2020 geladen. Beide wurden bei dieser Gelegenheit aufgefordert, alle Beweismittel mitzunehmen, die die Notwendigkeit der Pilotenausbildung des Bf zeigten.

Bei den Vernehmungen vom 20.2.2020 sagten der Bf, als Partei vernommen und dessen Bruder, als Zeuge befragt, wie folgt aus:

Der Bf brachte vor, er habe eine Pilotenausbildung benötigt, weil er an vielen verschiedenen Orten tätig gewesen sei. Heute könne man viele Luftaufnahmen mit Drohnen bewältigen, das koste nicht viel, damals habe es so etwas noch nicht gegeben. Zudem benötige man ab einer gewissen Flughöhe und ab einem gewissen Gewicht der Geräte einen Pilotenschein. Die Internet-Bilder von „google earth“, die man damals hätte bekommen können, seien nicht aktuell gewesen, sie seien bis zu drei Jahre alt gewesen, sofern sie überhaupt verfügbar gewesen seien.

Die Luftaufnahmen, die er angefertigt habe, hätten dazu gedient, jedes Projekt perfekt aufzubereiten, um den Interessen des Auftraggebers zu dienen [S. 2, 7 und 8 der Niederschrift (NiS)].

Zu den Flügen vom 22. und 23.7.2009:

Bf: Er habe von seinem Bruder den Auftrag erhalten, mögliche Standorte für die IZ-ländische OTAG im Raum NX-Stadt zu finden. Sein Bruder habe diesen Auftrag von der IZ-ländischen OTAG erhalten. Er habe sich die Gegend angesehen, sei darüber geflogen, und habe seinem Bruder mitgeteilt, dass das in Beilage A erwähnte Grundstück für die OTAG geeignet sei.

Der Bruder des Bf ergänzte, er habe das Interesse der OTAG an diesem Grundstück festgestellt, aber es sei nichts aus diesem Projekt geworden.

Zu den Flügen vom 16.7.2009: Bf: Sein Bruder habe den bisherigen Standort der OTAG vermietet. Er habe dem Bf den Auftrag gegeben, ihm Informationen in die Hand zu geben, die es ihm ermöglicht hätten, gegenüber der OTAG zu argumentieren, dass der bisherige Standort gut geeignet sei und nur erweitert werden sollte. Genauso sei es dann gekommen.

Zu den Flügen vom 21.8.2009: Der steuerliche Vertreter legte die Luftbilder 1-4 erneut vor, die als Beilage C (Flüge vom 21.8.2009) des Schreibens vom 17.4.2013 vorgelegt worden waren, vom Finanzamt jedoch nur elektronisch gespeichert und sodann vernichtet worden waren.

Der Bf setzte fort: Das exklusive Investorenprojekt habe eine Bucht nördlich von KA2-Stadt (Luftbilder 1-4) (PYC-land) betroffen. Das in Beilage C genannte Projekt in EU-Stadt sei das erste in dieser Beilage genannte Projekt gewesen. In Bezug auf dieses Projekt seien Fotos auf Seiten des Geschäftspartners schon vorhanden gewesen. (NiS. S. 2,4).

Ein Flug nach ULX-Stadt dauere eineinhalb Stunden. Eine Fahrt mit dem Auto im Sommer nach ULX-Stadt könne 6 Stunden dauern.

Der Auftrag einer der Firmen seines Bruders BruderBf im Zusammenhang mit den Luftbildern vom 21.8.2009 habe gelaute, die Machbarkeit des exklusiven Investorenprojektes nördlich von KA2-Stadt zu beurteilen. In diesem Zusammenhang habe sein Bruder Luftbilder sehen wollen. Dies hätte damals auch jeder andere Auftraggeber gewollt. Luftbilder von Google Earth seien damals nicht tagesaktuell gewesen. Er habe damals abgesehen von den Fotos eine Analyse des Projektes durchgeführt und er habe letztlich seinem Bruder sagen müssen, dass die Rechtssicherheit nicht ausreiche (NiS. S. 3).

Er habe in Bezug auf dieses Investorenprojekt 1.780 € seinem Bruder in Rechnung gestellt (NiS. S. 3).

Der Zeuge (Bruder des Bf) erwähnte, dass das Projekt an der mangelnden Rechtssicherheit gescheitert sei. Es sei nicht bei allen Personen, die Eigentumsansprüche behauptet hätten, klar gewesen, wer Eigentümer gewesen sei und wer nicht. Das Grundbuch in OX-Land böte keine Rechtssicherheit (NiS S. 3).

Er habe damals Kontakt zu einem Geschäftsleiter der IGU gehabt, dessen Namen er nicht nennen dürfe. Es habe damals eine Handvoll interessierter Investoren gegeben, die grundsätzlich bereit gewesen wäre, in dieses Projekt einzusteigen. Daher habe sein Bruder diesen Auftrag erhalten. Es seien den Investoren Fotos, andere Eckdaten, z.B. betreffend Bebaubarkeit und auch mündliche Informationen übermittelt worden. Erst nach einiger Zeit habe sich herausgestellt, dass das Projekt zu risikoreich gewesen sei (NiS. S. 3).

Die interessierte Investorengruppe sei bereit gewesen, in dieser Bucht nördlich von KA2-Stadt 4 Doppelvillen errichten zu lassen (NiS. S. 4); dies wäre ein Investitionsvolumen von 3 Mio € gewesen. Diese 4 Doppelvillen wären als Projektentwicklungsleistung von einer seiner Firmen organisiert worden. Es wäre dann wahrscheinlich eine Baufirma beauftragt worden, diese Villen herzustellen.

Das Herzeigen von aktuellen Luftbildern wäre ein innovativer Vorsprung gegenüber anderen Bewerbern gewesen. Selbstverständlich könne man den Bau jedes Gebäudes ohne Luftbilder organisieren, aber dann hätten seine Firmen viele Aufträge nicht erhalten. Seine Firmen wären nie und nimmer mit Großkonzernen ins Geschäft gekommen, wenn es nicht diese Luftbilder gegeben hätte.

Er hätte die Fotodokumentation nicht weiterverrechnet, dies wären Kosten der Anbahnung gewesen, ohne die seine Firmen nie eine Chance auf den Auftrag gehabt hätten.

Indem sich seine Firmen u.a. durch Luftbilder von anderen Bewerbern unterschieden hätten, sei es ihnen gelungen, mit Großkonzernen Geschäfte zu machen: Zu den Kunden seiner Firmengruppe zählten die IZ-ländische OTAG, die C-ländische OTAG, die OGK – Gruppe, ORY (UX-Stadter Flughafen), der GX2partner von OGK in der Schweiz, die Fa. OLX AG aus der LEN-

Gruppe. Vor 2 bis 3 Jahren hätten seine Firmen ein großes Bauprojekt in der Schweiz mit OLX abgewickelt (NiS. S. 4).

Ad Nonstop-Flug vom 3.1.2010: Bf: Es habe sich um eine vergleichbare Tätigkeit wie im Zusammenhang mit der Beilage A des Schreibens vom 17.4.2013 gehandelt. Der Auftrag einer der Firmen seines Bruders sei es gewesen, in diesem Bereich geeignete Grundstücke zu finden.

Der Bruder des Bf ergänzte: Sie hätten mit der IZ-ländischen OTAG im Zeitraum 2009-2012 15 Standorte realisiert. Ob es im Zusammenhang mit diesem Flug einen Geschäftsabschluss mit der IZ-ländischen OTAG gegeben habe, könne er nicht sagen. Jedenfalls seien alle Geschäftsabschlüsse einer seiner Firmen durch solche Bemühungen zustande gekommen (NiS. S. 6).

Zu den Flügen vom 19.10.2010: Der Bf legte sodann weitere zwei Luftbilder mit Photovoltaikanlagen vor (Nr. 6 – 7); Er habe den Auftrag von seinem Bruder bekommen, herauszufinden, bei wem man diese Photovoltaikanlagen bestellen habe können (NiS. S. 5).

Zu den Flügen vom 28.6.2011: Bf: Er habe damals von seinem Bruder den Auftrag bekommen, ein innovatives Bausystem mit Holz zu finden. Vorarlberg sei damals der Vorreiter gewesen (NiS. S. 7).

Zum Nonstop-Flug vom 15.2.2011: Der Bf legte vor: 7 Luftbildfotos vom Bauvorhaben HDM-stadt (NiS. S. 8: Fotos Nr. 8-14).

Bruder des Bf: Indem er seinen Kunden Fotos vom Baufortschritt zeigen habe können, habe er einen unschätzbaren Werbeeffect erzielt, der die Kunden dazu motiviert habe, in diese Projekte zu investieren. Seine Firmen hätten alle diese Immobilien, die auf diesen sieben Fotos sichtbar seien, bereits verkaufen können. Seine Firmen hätten seit dem Jahr 2000 Bauprojekte mit Investitionssummen in der Größenordnung von 200-300 Mio € entwickelt. Dies erfordere ein straffes Zeitmanagement (NiS S. 7).

Der Bf legte vor: drei weitere Luftbildfotos (Nr. 15-17) von Immobilien in CH-Stadt (NiS. S. 7).

Bf: Man könne heute zwar mit einer Drohne Fotos machen, Dafür brauche man aber ab einer gewissen Höhe einen Pilotenschein. Die Fotos wären allerdings viel billiger (NiS. S. 7 und 8).

Flüge vom 23.8.2011: Bf: Das Projekt lasse sich mit den nicht verwirklichten Projekten in OX-Land vergleichen. Es sei seine Aufgabe gewesen, herauszufinden, ob das Projekt für seinen Bruder empfehlenswert gewesen sei. Er habe dies seinem Bruder gegenüber verneint (NiS. S. 8).

Nonstop-Flug vom 28.3.2012: Bf: Auf Grund seiner Analyse sei das Projekt AT-Dorf ebenso wie das Projekt BOXStadt erweitert worden. Beide Projekte würden nach wie vor durch eine Firma seines Bruders vermietet werden. Seine Tätigkeit sei vergleichbar gewesen wie im Zusammenhang mit dem Flug vom 16.7.2009 (NiS. S. 8).

Flüge vom 11.5., 3.8. und 10.9.2012: Bf: Die fliegerischen Tätigkeiten hätten nur mit den Reisen nach OLL-dorf zu tun gehabt. Es sei für ihn darum gegangen, für eine der Firmen seines Bruders herauszufinden, ob das Projekt Sinn machen würde. Ein potentieller Investor habe die Herstellung einer Photovoltaikanlage (im Schreiben des Bf vom April 2013 mit „PV“ abgekürzt) in Niederösterreich geplant. Sein Bruder habe überlegt, dieses Projekt umzusetzen. Der Bf habe seinem Bruder ein fertiges Konzept geliefert. Dieser habe das Projekt jedoch nicht verwirklicht (NiS. S. 9).

Flug 28.8.2012: Bf: Sein Auftraggeber sei wieder eine Firma seines Bruders gewesen. Er habe versucht, herauszufinden, ob sich dieses Projekt für eine der Firmen seines Bruders rechnen könnte. Das Projekt sei ihm jedoch zu teuer erschienen. Er habe sein Geld bekommen. Sein Bruder habe aus diesem Projekt allerdings nichts gemacht (NiS. S. 9).

Auf Befragen: Der Bf sah sich nicht in der Lage, in Bezug auf den Zeitraum 2008-2012 alle geschäftlichen Termine darzustellen, die er gehabt habe. Die Kalender gebe es nicht mehr (NiS S. 9).

Der Bf und der Steuerberater gaben bekannt, dass die Aufwendungen im Zusammenhang mit der Fliegerei ab 2013 nicht mehr aufgezeichnet worden seien (NiS S. 9).

Bf: Er sei mit einer Cessna geflogen. Die Cessna habe dem PPOT--GmbH, einem Verein gehört. Dafür gebe es keine Rechnungen. Kosten, die er nicht nachweisen könne, gebe er dem Finanzamt nicht bekannt (NiS S. 9).

E-Mail der steuerlichen Vertreterin vom 3.3.2020: Die Umsatzsteigerung sei auf die fliegerischen Leistungen zurückzuführen.

Der Bf habe seit 2013 die folgenden Bauträgerprojekte verwirklicht:

Wohnbauprojekt AH-Stadt (Umsatzvolumen 6,3 Mio €); Wohnbauprojekt EE Gasse CH-Stadt (Umsatzvolumen 5,6 Mio €); LundEE-gebäude CH-Stadt (Umsatzvolumen 5,7 Mio €); Wohnbauprojekt AYZstraße in IT-stadt (Umsatzvolumen 4,3 Mio €).

Die Flugausbildungen seien dem Bf bei der Umsetzung dieser erfolgreichen Projekte zu Gute gekommen. Dieser wirtschaftliche Erfolg stehe nachweislich mit diesen Erfahrungen und Ausbildungen im Zusammenhang (Schreiben vom 3.3.2020, 3. Seite).

Die steuerliche Vertreterin legte als Beilage des E-Mails vom 3.3.2020 nochmals dieselben Fotos des Bauvorhabens HDM-stadt 2011 und der EE Gasse in CH-Stadt sowie der LundEE-gebäude CH-Stadt vor, die der Bf bereits bei der Vernehmung vom 20.2.2020 vorgelegt hatte.

Mit Ergänzungsauftrag des BFG vom 26.3.2020 wurden vom Bf weitere Beweise begehrt:

Das BFG vermisste einen Beweis dafür, dass konkrete Aufträge von fremden Auftraggebern auf Grund der Pilotenausbildung oder auf Grund von Luftbildern des Bf erteilt worden seien und ohne die Pilotenausbildung oder ohne die Luftbilder nicht erteilt worden wären. Der Bf habe nunmehr Gelegenheit, diese fehlenden Beweise zu erbringen (Pkt 5 b.c Ergänzungsauftrag 26.3.2020).

Undatierte Stellungnahme des Bf, vorgelegt am 6.5.2020 als Beilage des Schreibens der steuerlichen Vertreterin vom 5.5.2020, in weiterer Folge als „Antwort Bf 6.5.2020“ bezeichnet:

Die Behauptung, es habe keine Aufträge auf Grund der Luftbilder gegeben, widerspreche der Aussage des Bruders des Bf. Der Bf wies insbesondere auf die Beilagen 11-23 der Antwort Bf 6.5.2020 hin. Der Bf hätte ohne die fliegerischen Tätigkeiten und ohne die von ihm angefertigten Luftbilder einen wesentlichen Teil der Einnahmen nicht erzielen können. Allein der Auftragsumfang wäre wegen der Distanzen ohne Flugleistung nicht zu bewältigen gewesen. In diesem Zeitraum sei es nur mittels Flugzeuges und durch die Luftbilder möglich gewesen, tagesaktuelle Informationen an den Auftraggeber zu übermitteln. Diese Behauptungen seien auch deshalb verständlich und nachvollziehbar, da heute für solche Aufnahmen Drohnen eingesetzt werden würden. Da es damals nur wenigen Projektentwicklern möglich gewesen sei, auf solche Ressourcen zurückzugreifen, sei die Möglichkeit, aktuelle Luftbilder zeigen zu können, ein sehr großer Wettbewerbsvorteil gewesen. Es sei auch nachgewiesen worden, dass sich ab dem Einsatz der Flugausbildung wesentliche Umsatzsteigerungen erheben hätten (Antwort Bf 6.5.2020 ad 5.).

Zu den in diesem Zusammenhang zitierten Beilagen der Antwort Bf 6.5.2020:

Beilage 11: Erweiterung des Mietvertrages mit der OTAG AG betreffend den Standort AT-Dorf vom 9.1.2014, S. 1 und 4 von 5

Beilage 12: Erweiterung des Mietvertrages mit der OTAG AG betreffend den Standort BOXStadt vom 30.4.2013, S. 1 und 4

Beilage 13: Mietvertrag mit OGK Express (AAX) vom 10.6.2016 , S. 1 und 16 über ein GX2 - Gebäude

Beilage 14: Mietvertrag mit OGK EIY (AAX) vom 16. 9.2016, S. 1 und 19

Beilage 15: Mietvertrag mit OGK EIY (AAX) vom 21.10.2015, S 1 und 19

Beilage 16: Mietvertrag mit OGK EIY (AAX) vom 22.3.2016, S. 1 und 19

Beilage 17: Mietvertrag mit OGK EIY (AAX) vom 26.7.2018 , S. 1 und 19

jeweils über ein IXLs GX2 – Depot .

Beilage 18: Nachtragsvertrag mit OGK EIY (AAX) vom 19.8.2016 , S. 1 und S. 7

Beilage 19: Generalunternehmervertrag für die Beauftragung von Gesamtprojektleistungen mit der C-ländischen OTAG AG vom 10.2.2017 , S. 1 und 17

Beilage 20: Generalunternehmervertrag mit der C-ländischen OTAG AG vom 19. 6. 2017, S. 1 , 3 und 20

Beilage 21: Generalunternehmervertrag mit der C-ländischen OTAG vom 19.6.2017, S. 1 und 20

Beilage 22: Angebot an die OLX AG zur Errichtung eines IXLn GX2depots vom 27.2.2018, angenommen am 27.2.2018;

Beilage 23: Generalübernehmervertrag mit der HDM-stadt II Errichtungs GmbH vom 26.3.2013 , erste und neunte Seite

Im Ergänzungsauftrag vom 26.3.2020, Pkt 7 a.) wurde der Bf gefragt, welche fliegerischen Tätigkeiten oder Luftbilder, die der Bf 2009-2012 für seinen Bruder oder für eine Gesellschaft seines Bruders geleistet oder angefertigt habe, an einen fremden Auftraggeber weiter verrechnet worden seien. Der Bf wurde aufgefordert, diese Weiterverrechnung an einen Fremden nachzuweisen.

Der Bf teilte mit (Antwort Bf vom 6.5.2020 ad Pkt 7 a), es seien für fliegerische Tätigkeiten keine eigenen Honorare begehrt worden. Allerdings seien die fliegerischen Tätigkeiten in den begehrten Honoraren enthalten gewesen. Diese seien auch vom Auftraggeber bezahlt worden. Andernfalls wäre kein so umfangreicher Aufgabenbereich abgedeckt worden und es wären die Erlöse auch wesentlich geringer ausgefallen.

Dem Bf wurde im Ergänzungsauftrag vom 26.3.2020, Pkt 7 a, ferner vorgehalten: Bis heute sei nicht nachgewiesen worden, dass sich aus diesen fliegerischen Tätigkeiten (z.B. Flüge vom 16.7.2009, 3.1.2010, 15.2.2011, und 28.3.2012), aus den Luftbildern, die im Schreiben vom 17.4.2013 erwähnt worden seien, und aus den Luftbildern, die während der Vernehmung vom 20.2.2020 oder am 3.3.2020 vorgelegt worden seien, Aufträge eines fremden Auftraggebers für den Bf, seinen Bruder, eine der Gesellschaften seines Bruders oder des Bf ergeben hätten,

die sich ohne fliegerische Tätigkeiten und/oder ohne Luftbilder nicht ergeben hätten. Der Bf habe aber nunmehr Gelegenheit, diese Beweisführung nachzuholen.

Der Bf verwies auf das unmittelbar vorhergehende Vorbringen, das er zum Pkt a verfasst habe. Dort hatte der Bf vorgebracht: Durch diese Analyse des Fluges vom 16.7.2009 und vom 28.3.2012 seien die Mietverträge einer der Gesellschaften seines Bruders verlängert worden. In Bezug auf den Flug vom 15.2.2011 hatte der Bf vorgebracht, der Baufortschritt sei mittels Luftbildern dokumentiert worden, um die Verkaufsaktivitäten zu forcieren und um die Angebotsunterlagen für die zweite Baustufe zu erstellen. Diese Baustufe sei auch anhand der Fotodokumentation und inklusive der dafür erbrachten Leistungen an einen Investor als Generalübernehmer verkauft worden.

In Bezug auf den Flug vom 3.1. 2010 brachte der Bf vor, es habe eine Erweiterung und Vertragsverlängerung bestehender Standorte gegeben. Er erwähnte die bereits oben erwähnten Beilagen 11 und 12,13-23 (Antwort Bf 6.5.2020 ad 7 a).

Der Bf verwies in seiner Antwort vom 6.5.2020 ad Pkt 7.a. auch auf Beilage 23 : Diese Beilage enthält das erste Blatt und die Seite 9 eines „Generalübernehmervertrages“ vom 26.3.2013 zwischen der Bruder2 GmbH, die vom Bruder des Bf beherrscht wird und der „HDM-stadt II Errichtungs GmbH“.

Die Anteile an der HDM-stadt Projekt II Errichtungs GmbH wurden im Jahr 2016 von einer fremden Privatstiftung erworben. Die erste Gesellschafterin war jedenfalls nach außen hin eine langjährige (zumindest seit 2008-2019 lt. dem Abgabensinformationssystem AIS) Angestellte der Handelsgesellschaften des Bf und/oder seines Bruders.

Der Bf wurde im Ergänzungsauftrag vom 26.3.2020, Pkt 7 b weiter gefragt, welche fliegerischen Tätigkeiten oder Luftbilder, die der Bf 2009-2012 für einen fremden Auftraggeber durchgeführt oder angefertigt habe, vom Bf einem Fremden weiterverrechnet worden seien.

Antwort Bf 6.5.2020 ad 7.b.: Der Bf verweist auf die Beilage 25 (Honorarnoten des Bf 2009-2012 des Bf an die Bruder1GmbH Holding GmbH und an die Bruder1GmbH Office GmbH). Die Bruder1GmbH Holding GmbH wird von seinem Bruder BruderBf als Alleingesellschafter beherrscht. Die Gesellschafter der Bruder1GmbH Office GmbH sind von Anbeginn an der Bf und sein Bruder BruderBf (Firmenbuchauszüge Bruder1GmbH Holding und Bruder1GmbH Office GmbH).

In diesem Zusammenhang brachte der Bf zu Pkt 7b weiter vor: Er habe die von ihm angefertigten Fotos auch in weiterer Folge für seine eigenen Projekte in CH-Stadt auf der EE Gasse und in CH-Stadt betreffend die LundEE-gebäude eingesetzt. Diese Projekte würden nur durch die Unterstützung durch die Flugaufnahmen sehr gut verkauft werden oder seien nur

durch die Unterstützung durch die Flugaufnahmen sehr gut verkauft worden. Das Projekt EE Gasse sei bereits vor der Übergabe ausverkauft gewesen (Antwort Bf 6.5.2020).

Dem Bf wurde im Ergänzungsauftrag vom 26.3.2020 (Pkt 8 d) vorgehalten: Um Argumente für die Eignung eines Grundstückes für einen Investor zu finden, seien Luftbilder zwar nützlich, aber nicht unbedingt notwendig. Man habe üblicherweise die Möglichkeit, Fotos von einem Grundstück und von dessen Umgebung vom Erdboden aus oder von einer der Ebenen des allenfalls bebauten Grundstückes aus zu schießen. Die Durchführung eines Ortsaugenscheines, um dem Investor ein Grundstück und dessen Umgebung hinreichend beschreiben zu können, sei immer möglich und zweckmäßig. Um die Umgebung eines Grundstückes darstellen zu können, könne man auch Pläne verwenden.

Das Anfertigen von Luftbildern sei nützlich, um die Lage eines Grundstückes im Überblick darstellen zu können. Unbedingt notwendig sei dies nicht, da auch Fotos, die man von der Erdoberfläche aus oder von einer der Ebenen eines bebauten Grundstückes aus aufgenommen hat, hinreichend aussagekräftig seien.

Der Bf brachte vor (Antwort Bf 6.5.2020, ad 8 c). Die meisten Auftraggeber seien international tätige Unternehmen. Die für diese Unternehmen verantwortlichen Personen trafen meist vom Schreibtisch aus Entscheidungen, die mit Expansion zu tun hätten. Daher seien auch Analysen der jeweiligen Standorte auch mittels Luftbildern äußerst wichtig. Somit hätten Unternehmer, die zur Unterstützung Ihrer Angebotsunterlagen Luftbildfotos verwenden, einen klaren Wettbewerbsvorteil. Selbstverständlich sei es auch möglich, Fotos vom Erdboden aus zu schießen. Dazu müsse der Bf aber trotzdem vor Ort sein. Bei einer weiten Anreise sei eine Anreise mittels Privatflugzeug wesentlich effizienter. Während so eines Fluges könnten gleichzeitig Fotos vom Einzugsgebiet gemacht werden. Die Flugausbildung sei nicht nur zum Erstellen von Luftbildern gemacht worden, sondern auch zur Bewältigung räumlich weit entfernter Projekte. Die Aussage, dass Flugbilder nicht notwendig seien, widerspreche dem seit Jahren gängigen Prozedere auf dem Immobilienmarkt, wenn auch heute die meisten Aufnahmen mit Drohnen gemacht werden würden. Zum Fliegen der Drohnen sei von der Austro Control eine Pilotenlizenz vorgeschrieben (Beilage 24, S. 2 gelb markiert). Daher sei die Pilotenausbildung in Zukunft ein wesentliches Hilfsmittel zur Unterstützung der Tätigkeit des Bf.

Der Bf wurde gefragt, (Ergänzungsauftrag 26.3.2020, 10 e) warum es nicht möglich gewesen wäre, das exklusive Investorenprojekt ohne fliegerische Tätigkeit zu erfüllen.

Der Bf antwortete (Antwort Bf 6.5.2020, ad 10e): Bevor ein derart exklusives Projekt aufbereitet werde, müsse es vor Ort besichtigt werden. Auf Grund der räumlichen Entfernung, der Verkehrslage und den Staus in der Hauptreisezeit sei die Nutzung eines Privatflugzeuges an

Stelle eines PKWs effizienter gewesen. Die erworbene Flugausbildung sei auch für Dienstreisen zur Auftragserfüllung genutzt worden (siehe Beilage 29).

Der Beilage 29 ist zu entnehmen: Die Strecke von U-Stadt nach IYJ-Stadt dauere 3 Stunden und 37 Minute und sei 275 km lang.

Dem Bf wurde ferner vorgehalten (Ergänzungsauftrag 26.3.2020, 10 e): Um Argumente für die Eignung eines Grundstückes für einen Investor zu finden, seien Luftbilder nicht unbedingt notwendig.

Der Bf entgegnete (Antwort 6.5.2020): Luftaufnahmen ermöglichten eine andere Perspektive auf die Immobilie. Auch die unmittelbare Umgebung könne direkt und überzeugend eingefangen werden. So bekomme der Interessent das Gefühl, vor Ort zu sein. Potenzielle Investoren beteiligen sich in der Regel nicht anhand von Plänen und Beschreibungen an einem Projekt. Um überhaupt die Aufmerksamkeit solcher finanzkräftiger Personen zu wecken, sei es unumgänglich, entsprechende Unterlagen zu übermitteln. Dabei sei es unverzichtbar, auch tagesaktuelle Flugaufnahmen vom jeweiligen Standort beizulegen.

Bei einer weiten Anreise, wie schon argumentiert, sei eine Anreise mittels Privatflugzeug wesentlich effizienter. Während des Flugs könnten gleichzeitig aktuelle Fotos vom jeweiligen Objekt gemacht werden.

Die Aussage, dass Flugbilder nicht notwendig seien, widerspreche dem seit Jahren gängigen Prozedere am Immobilienmarkt.

Der Bf erklärte zur Beilage F des Schreibens vom 17.4.2013: (Antwort des Bf vom 6.5.2020, Ad 11 b,c): Die dem Gericht vorliegenden Unterlagen seien von der IZ-ländischen OTAG zur Bearbeitung zur Verfügung gestellt worden. Es seien hier sicherlich auch Fotos angefertigt und zur Verfügung gestellt worden. Diese dürften vom zuständigen Finanzamt höchstwahrscheinlich auch vernichtet worden sein.

Der Bf wurde ferner gefragt (Ergänzungsauftrag 26.3.2020 11 d), welche konkreten Informationen und Analysen er dem Auftraggeber im ursächlichen Zusammenhang mit dem Flug vom 3.1.2010 bekanntgegeben habe. Sollte er dabei auch Fotos angefertigt haben, werde er ersucht, diese Fotos vorzulegen.

Antwort Bf 6.5.2020 ad 11 d: Er habe dem Auftraggeber mitgeteilt, dass es bei diesen doch sehr exponierten Standorten und bei den herrschenden Grundstückspreisen auf keinen Fall sinnvoll erscheine, auch nur einen dieser Standorte zu realisieren. Sämtliche vorhandenen Fotos seien dem Finanzamt U-Stadt übergeben worden, wobei sich nach ca 10 Jahren herausgestellt habe, dass einige Unterlagen bzw Fotos verloren bzw vernichtet worden seien.

Der Bf wurde aufgefordert (Ergänzungsauftrag vom 26.3.2020 11 e), den Nachweis zu erbringen, dass die fliegerische Tätigkeit notwendig gewesen sei, um diesen Auftrag zu erfüllen.

Antwort des Bf: Es seien durch die Nutzung des Privatflugzeuges weite Distanzen bewältigt und im Zuge dieses Flugs auch Flugaufnahmen angefertigt worden, wodurch sich der Auftraggeber einen besseren Überblick über die aktuelle Situation habe verschaffen können. Eine Nutzung der Angebote von Google sei wegen der zum Teil 2 Jahre alten Bilder wenig sinnvoll gewesen. Speziell habe man mit den Fluganalysen eine vor kurzem begonnene Expansion bzw. Bautätigkeit in einem Industriegebiet zeitnahe darstellen können.

Ad Flug vom 15.2.2011: Dem Bf wurde aus damaliger Sicht vorgehalten (Ergänzungsauftrag 26.3.2020 12.) : Um den Baufortschritt feststellen zu können und dokumentieren zu können, um diesen den allfälligen Kunden zeigen zu können, sei ein Betrachten und Photographieren einer im Bau befindlichen Immobilie aus der Vogelperspektive unnötig. Man könne sich auch, ohne ein Privatflugzeug zu steuern, zu dieser Immobilie begeben und vom Boden aus oder von einer der bereits verwirklichten Ebenen der Immobilie Fotos machen. Eine Pilotenausbildung sei somit nicht notwendig gewesen, um den Baufortschritt überprüfen und dokumentieren zu können, um diesen den allfälligen Kunden zeigen zu können.

Antwort des Bf 6.5.2020 ad 12: Diese Aussage, dass Flugbilder nicht notwendig seien, widerspreche dem seit Jahren gängigen Prozedere am Immobilienmarkt. Wie aus gängiger Praxis bekannt sei, verwende die Immobilienbranche für die Bewerbung ihrer Projekte selbstverständlich solche Dokumentationen.

Dem Bf wurde aus damaliger Sicht vorgehalten (Ergänzungsauftrag 26.3.2020 , 12.)

Dass ein Verkauf der in HDM-stadt gebauten Immobilien nicht möglich gewesen wäre, wenn der Bf nicht die von ihm im Verfahren vorgelegten Luftbilder angefertigt hätte, könne nicht festgestellt werden. Dass der Bf bei diesen Bauprojekten nicht als Immobilienprojektmanager hätte tätig sein können, wenn er nicht diese Luftbilder vom Bauprojekt HDM-stadt von einem Privatflugzeug aus, das er selbst steuerte, aufgenommen hätte, könne nicht festgestellt werden , da man den Baufortschritt des Immobilienprojektes auch anders als durch Fotos aus der Vogelperspektive hätte feststellen und dokumentieren können.

Der Bf habe nunmehr Gelegenheit, gegenteiliges Beweismaterial vorzulegen.

Antwort des Bf vom 6.5.2020 ad 12.): Der Bf wies auf Beilage 23 Generalübernehmervertrag („GÜ“) hin. Hier sei der Baufortschritt mittels Luftbildfoto dokumentiert worden, um die Verkaufsaktivitäten zu forcieren und um Angebotsunterlagen für die bereits geplante zweite Baustufe zu erstellen. Man habe diese Baustufe auch anhand der Fotodokumentation und

inklusive der durch den Bf erbrachten Leistungen an einen Investor als Generalübernehmer verkaufen können.

Zum Flug vom 28.3.2012 wurde der Bf gefragt (Ergänzungsauftrag 26.3.2020, 13.), worin die Analyse (NiS 20.2.2020, S. 8) bestanden habe. Der Bf wurde aufgefordert, diese Analyse nachzuweisen. Der Bf wurde aufgefordert, in diesem Zusammenhang Luftbilder vorzulegen.

Antwort des Bf 6.5.2020 ad 13.): U.a. durch eine Fotodokumentation der Einzugsgebiete sei es möglich gewesen, die IZ-ländische OTAG von einer Erweiterung der Standorte AT-Dorf und BOXStadt zu überzeugen.

Zum selben Flug wurde dem Bf (Ergänzungsauftrag 26.3.2020, 13.) vorgehalten, dass Luftanalysen nicht glaubhaft seien, da kein einziges Luftbildfoto vorgelegt worden sei. Der Bf wurde gefragt, warum eine Pilotenausbildung für diese Analyse notwendig gewesen sei. Der Bf wurde aufgefordert, dies nachzuweisen.

Antwort des Bf 6.5.2020 ad 13: Die Aussage, dass Flugbilder nicht notwendig seien, widerspreche dem seit Jahren gängigen Prozedere am Immobilienmarkt. Bei einer weiten Anreise sei eine Anreise mittels Privatflugzeuges effizienter . Während des Fluges könnten Luftfotos gemacht werden.

Zu den Flügen vom 28.8 2012 wurde der Bf gefragt (Ergänzungsauftrag 26.3.2020, 14.), inwieweit die erwähnte Analyse dieses Standortes mit Hilfe fliegerischer Tätigkeiten durchgeführt worden sei. Der Bf wurde auch aufgefordert, alle Unterlagen , die im Zusammenhang mit dieser Analyse gestanden seien, vorzulegen. Der Bf wurde auch aufgefordert, alle Luftbilder vorzulegen, die er im Zusammenhang mit dieser Analyse angefertigt habe.

Der Bf wurde auch ersucht, zu erklären, warum eine Pilotenausbildung notwendig gewesen sei, um diese Analyse durchzuführen.

Antwort des Bf vom 6.5.2020 ad 14.): Ein Privatflugzeug sei wegen der räumlichen Entfernung genutzt worden. Bei dieser Gelegenheit sei auch die nähere und weitere Umgebung analysiert worden. Auf Grund der mittelmäßigen Wohnlage und dem vom Sachverständigen errechneten Verkaufspreis sei von diesem Projekt Abstand genommen worden.

Bei der Analyse habe sich herausgestellt , dass ein Teil der Liegenschaft hochwassergefährdet gewesen sei. Bei der Analyse vom Flugzeug aus sei leicht erkennbar gewesen, dass sich die T-Straße in der Nähe des Grundstückes befunden habe. Die gesamte Analyse des Projektes sei dem Finanzgericht (Anmerkung des BFG: Siehe Einlaufstempel auf dem Schreiben des Bf vom 17.4.2013 an das Finanzamt samt Beilagen A-M und siehe E-Mail des steuerlichen Vertreters

vom 22.4.2013 an das Finanzamt) vor ca 7 Jahren übergeben worden und dürfte ebenfalls vernichtet worden sein.

Der Bf wurde in diesem Ergänzungsauftrag auch aufgefordert (Pkt 14), die betriebliche Notwendigkeit dieses Fluges nachzuweisen.

Antwort des Bf vom 6.5.2020, ad Pkt 14: Dem Auftraggeber sei nur ein kurzer Zeitraum für eine Angebotslegung eingeräumt worden, daher habe der Auftrag nur mittels Fluganalyse zeitnah abgewickelt werden können.

Im Ergänzungsauftrag vom 26.3.2020, Pkt 4, wurde der Bf aufgefordert, die Höhe der Umsätze, die durch den Bf und durch die diesem gehörigen Gesellschaften erzielt worden seien, in Bezug auf die folgenden Projekte nachzuweisen:

Der Bf gab hierzu bekannt (Antwort 6.5.2020, ad Pkt 4):

Wohnbauprojekt AH-Stadt:

AH-Stadt am U-hang Errichtungs GmbH in Liqu. FNAN123 h (St.Nr. X10Z29) : Diese GmbH, deren Anteile zu 100% vom Bf gehalten wurden, erklärte

0 €.....Umsatz 2013

-4.162 €.....Verlust 2013

0€.....Umsatz 2014

-35.391 €.....Einkünfte 2014

5,889.853 €Umsatz 2015

Keine Einkünfte 2015 erklärt

246.980 €.....Umsatz 2016

Keine Einkünfte 2016 erklärt

189.000 €.....Umsatz 2017

504.864 €.....Einkommen 2017 nach Abzug der Verlustvorträge

336 €.....Umsatz 2018

31.430 €.....Einkommen 2018

Im Jahr 2019 wurde die im Jahr 2015 begonnene Liquidation beendet.

6,325.833.....Gesamtumsatz dieser GmbH 2013-2018

536.294.....Einkommen dieser GmbH 2013-2018.

Wohnbauprojekt EE Gasse CH-Stadt (Umsatzvolumen 5,6 Mio €).

Auf der EE Gasse Errichtungs GmbH in Liqu. FNA123 w : Diese GmbH, deren Anteile zu 100% vom Bf gehalten wurden, erklärte (St.Nr.M1N2)

Keinen Umsatz 2014

0 €.....Einkünfte 2014

0 €Umsatz 2015

-2.694 €.....Einkünfte

0 €.....Umsatz 2016

-1.971 €Einkünfte 2016 erklärt

48.042 €.....Umsatz 2017

-3.532 €.....Einkünfte 2017

110.235 €.....Umsatz 2018

-27.595 €.....Einkommen 2018

5,581.931,14...Umsatz 2019

280.015,31.....Bilanzgewinn 2019 nach Steuern nach Abzug aller Verlustvorträge (G+V-
.....Rechnung 2018/2019 dieser GmbH)

In den Beilagen 10 A-C der Antwort vom 6.5.2020 legte der Bf nochmals die bereits vorgelegten Luftbilder der EE Gasse vor (aus der Zeit vor den Baumaßnahmen und danach), sowie ein Luftbild vom Standort der LundEE-gebäude in CH-Stadt. Er legte auch zum Vergleich ein nicht aktuelles Internet-Foto von Google Maps vor, das er im April 2020 ausgedruckt hatte.

LundEE-gebäude CH-Stadt: Der Bf zitiert (Antwort 6.5.2020, ad Pkt 4) insoweit die Beilage 10 C, dürfte jedoch die Beilage 10 B seiner Antwort vom 6.5.2020 meinen, auf welcher die Lage dieses Grundstückes erkennbar ist. Auch bei diesem Projekt betreffend die OX LundEE-gebäude Errichtungs GmbH (FNÖ123 a, St.Nr. R1Q2) seien aktuelle Luftbilder zur Verkaufsunterstützung eingesetzt worden. Das Projekt befinde sich in der Bauphase. Das derzeitige Umsatzvolumen betrage 1,75 Mio €. 6 Wohneinheiten seien bisher verkauft worden.

Wohnbauprojekt AYZstraße in IT-stadt (OX AYZstraße GmbH FNEY125 v): Der Bf erklärt (Antwort 6.5.2020, ad Pkt 4): Das Projekt befände sich in der Bauphase. Es seien bisher 25 Wohneinheiten verkauft worden. Das derzeitige Umsatzvolumen betrage 3,5 Mio €.

Der Bf fasst in Bezug auf diese Immobilienprojekte zusammen (Beilagen 9 und 10 seiner Antwort vom 6.5.2020): Bei Ausverkauf der noch in Bau befindlichen Projekte würden die durch die Flugausbildung beeinflussten Umsatzerlöse insgesamt 21,9 Mio € betragen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

A.) Feststellungen:

1.) Gewinnermittlungen

Den Gewinnermittlungen des Bf (u.a. vorgelegt am 6.5.2020 und am 3.3.2020) ist in Bezug auf die Jahre 2008-2012 zu entnehmen (G+V 2009-2012):

2008

-8.116,52	Gehälter
-2.857,85	Sozialaufwand
-4.942,89	Sonstige Sozialaufwendungen (KmGeld...)
-11.709,65	AfA
-101,08	Landegebühren
-2.986,75	Reisekosten Inland

-73,67	Reisekosten Ausland
-5.072,70	Miete IJ-Stadter Straße
0	Aufwand Nutzung Flugzeug
-7.680,91	PKW - Aufwand
-1.416	Steuerberatung
-4.320,75	Aus- und Fortbildung
-957,37	Spesen Geldverkehr
-841,80	Selbstständigenvorsorgebeitrag
-7.852,28	Gesetzlicher Sozialaufwand Unternehmer
-3.285,60	Zinsen Bankkredite
...	
+76.800	Umsatzerlöse
+5.813,91	Sonstige betriebliche Erträge (PA)
+13.935,55	Jahresüberschuss

Die Pilotenausbildung machte sich auch in den Reisekosten bemerkbar. Insgesamt enthält die Gewinnermittlungen Kosten der Pilotentätigkeit von 5.614 € (Schreiben der steuerlichen Vertreterin vom 3.3.2020).

Die Kosten der Pilotentätigkeit betrugen:

4.320,75 €Konto Aus-Weiterbildung 7770

1.191,74 €.....Reisekosten Konto 7340

101,08 €.....Landegebühren

5.613,57 €.....Summe Kosten der Fliegerei (BP-Bericht TZ 1)

Vom Bf gebuchte Privatanteile Fliegerei:

322,99 € 0%

588,88 € 20%

911,87 € Summe Privatanteile (BP-Bericht TZ 1).

2009

-13.599,19	Gehälter
-3.341,74	Sozialaufwand
-529,92	Sonstige Sozialaufwendungen (KmGeld...)
-12.260,20	AfA
-0	Landegebühren
-1.411,22	Reisekosten Inland
-377,91	Reisekosten Ausland
-5.000	Aufwand Charter (Antwort 6.5.09)
-7.118,67	PKW - Aufwand
-3.735	Steuerberatung
- 1.930,08	Aus- und Fortbildung (Pilot)
-3.722,71	Spesen Geldverkehr
-861,12	Vorsorgebeitrag
-7.796,59	Gesetzlicher Sozialaufwand Unternehmer
-1.368,85	Zinsen Bankkredite
...	
+99.999,96 €	Umsatzerlöse
+7.653,53	Sonstige betriebliche Erträge (PA)

+41.102,23 €	Jahresüberschuss

Der Aufwand von 5000 € betrifft die Nutzung eines gemieteten Privatflugzeuges (Charter) (Antwort 6.5.2009, ad 3.zu 2009). Dieser Aufwand ist zumindest angefallen. Der Bf hat allerdings diese Aufwendungen betreffend ein Privatflugzeug nur dann in die Gewinnermittlung aufgenommen, wenn er dafür vom Vermieter eine Rechnung erhalten hat. Dies war nur zum Teil der Fall (NiS 20.2.2020, S. 9 und 10).

Der Bf setzte Privatanteile 20% für die Kosten der Fliegerei von 373,02 € an (BP-Bericht TZ 1).

2010

-16.847,46	Gehälter
-4.132,12	Sozialaufwand
-30,33	Sonstige Sozialaufwendungen (KmGeld...)
-17.191,98	AfA
-722,01	Landegebühren
-3.307,58	Reisekosten Inland
-447,03	Reisekosten Ausland
	Aufwand Nutzung Flugzeug
-8.146,62	PKW - Aufwand
-2.366	Steuerberatung
- 31.436,29	Aus- und Fortbildung (Pilot)(Kto 7770)
-3.755,28	Spesen Geldverkehr
-19.151,51	Gesetzlicher Sozialaufwand Unternehmer
-800,40	Zinsen Bankkredite

...	
+119.199,96	Umsatzerlöse
+2.631,16	Sonstige betriebliche Erträge
+10.050,37	Privatanteile (hauptsächlich)
+20.727,08	Jahresüberschuss

Die Gewinnermittlung enthält insgesamt Kosten der Pilotentätigkeit von 33.282 € (Schreiben der steuerlichen Vertreterin vom 3.3.2020). Diese setzen sich wie folgt zusammen:

31.436,29 €Aus-/Weiterbildung Kto 7770

1.123,73 €.....Reisekosten Kto 7340

722,06 €.....Landegebühren Kto 7185

33.282,03 €.....Kosten der Fliegerei (TZ 1 BP-Bericht).

Die Privatanteile der Kosten der Fliegerei setzte der Bf in Höhe von 6.832,34 € (20%) an (TZ 1 BP-Bericht).

Für die vom Bf im Schreiben vom 17.4.2013 angegebenen Flüge hat der Bf Chartergebühren für Nutzung inkl. Treibstoff und Öl bezahlt. Diese wurden durch den Bf bei den Ausbildungskosten von 31.436,29 € im Rechnungswesen erfasst. Für die Nutzung eines Privatflugzeuges für die vom Bf im Schreiben vom 17.4.2013 behaupteten Flüge bezahlte der Bf im Jahr 2010 zumindest 1.666,65 €. Der Bf hat allerdings diese Aufwendungen für die Anmietung eines Privatflugzeuges nur dann in die Gewinnermittlung aufgenommen, wenn er dafür vom Vermieter eine Rechnung erhalten hat. Dies war nur zum Teil der Fall (NiS 20.2.2020, S. 9) [Eingangsrechnung vom 14.10.2010 EBEY Sondercharter (Beilagen 6 und 7 der Antwort Bf vom 6.5.2020); NiS 20.2.2020, S. 9 und 10].

2011

-16.847,46	Gehälter
-4.132,12	Sozialaufwand
-96,27	Sonstige Sozialaufwendungen (KmGeld...)
-12.067,82	AfA
-456,90	Landegebühren
-1.326,02	Reisekosten Inland
-603,47	Reisekosten Ausland
-2.911,20	Mietaufwand Flugzeuge (7400)
-6.783,49	PKW - Aufwand
-2.434 €	Steuerberatung
- 11.264,03	Aus- und Fortbildung Pilot (7770)
-3.768,41	Spesen Geldverkehr
-13.088,14	Gesetzlicher Sozialaufwand Unternehmer
-8.952,77	Gesetzlicher Sozialaufwand Unternehm.Vj.
-281,90	Zinsen Bankkredite
...	
+119.199,96	Umsatzerlöse (4220)
+12.000	Geschäftsführerbezug (4230)
+7.908,31	Sonstige betriebliche Erträge (PA)
+37.929,27	Jahresüberschuss

Die Privatanteile 2011 betreffend Fliegerei setzte der Bf in Höhe von 5.668,20 € (Antwort Bf 6.5.2020 ad 2. , Beilage 2; Ergänzungsauftrag 26.3.2020 Pkt 2) an.

Der Miet- und Pachtaufwand Flugzeug lt. Konto 7400 ergibt sich aus Beilage 4 zur Antwort des Bf vom 6.5.2020. Dieser Miet- und Pachtaufwand von 2.911 € ist zumindest angefallen. Der Bf hat allerdings diese Aufwendungen betreffend die Anmietung eines Privatflugzeuges nur dann in die Gewinnermittlung aufgenommen, wenn er dafür vom Vermieter eine Rechnung erhalten hat. Dies war nur zum Teil der Fall (NiS 20.2.2020, S. 9).

2012

-16.847,46	Gehälter
-4.132,12	Sozialaufwand
-160	Sonstige Sozialaufwendungen (KmGeld...)
-11.177,82	AfA
-2.966,27	Gebühren und Abgaben
-34.726,35	Übrige Aufwendungen
...	
+119.199,96	Umsatzerlöse
+2.752,65	Sonstige betriebliche Erträge
+31.141 €	Jahresüberschuss

Unter den übrigen Aufwendungen (34.726,35 €) befanden sich auch die Kosten der Flugausbildung von S 2.796,36 € (vorgehalten im Ergänzungsauftrag vom 26.3.2020, Pkt 3 zu 2012; ebenso Schreiben der steuerlichen Vertreterin vom 3.3.2020). Der Bf setzte allerdings für 2012 keinerlei Kosten der Flugzeugnutzung im ursächlichen Zusammenhang mit den Flügen an, die er im Schreiben vom 17.4.2013 erwähnt hatte. Dies steht im Zusammenhang damit, dass er nicht immer von seinem jeweiligen Vermieter Rechnungen für die Flugzeugnutzung erhalten hat (NiS vom 20.2.2020, S. 9 und 10).

Der Bf setzte für 2012 einen Privatanteil für die Kosten der Fliegerei von 466,06 € an (Konto 4912/2012)(Ergänzungsauftrag vom 26.3.2020 S. 6).

Auf seinem Ertragskonto 4220 bezeichnete der Bf seine Leistungen gegenüber der Gesellschaft seines Bruders als „Unternehmensberatung“ (Beilage 8 zur Antwort des Bf vom 6.5.2020).

2.) Allgemeines:

a.) Tätigkeit des Bf

Der Bf war jedenfalls im Zeitraum 2008-2012 als Immobilienprojektmanager mit Unternehmensberaterprüfung tätig, der die Abwicklung von Bauprojekten organisierte. Dh, er suchte für seine Auftraggeber passende Grundstücke aus, er überzeugte Investoren, dass es zweckmäßig sei, in die von ihm ausgesuchten Grundstücke zu investieren, und dass es nicht zweckmäßig sei, in andere Grundstücke zu investieren, und er organisierte die Entwicklung von Immobilien bis zum Verkauf oder zur Ermöglichung des Beginnes der Nutzung dieser Immobilien (E-Mail des steuerlichen Vertreters vom 15.2.2013; Schreiben des Bf vom 5.2.2013; Stellungnahme des Bf betreffend Ausbildungs- Fortbildungskosten mit den Beilagen A und B, übermittelt mit E-Mail des steuerlichen Vertreters vom 12.3.2013).

Sitz des Betriebes des Bf war im Streitzeitraum U-Stadt.

Im Zeitraum 2008-2012 bekam der Bf seine Aufträge , als Immobilienprojektmanager tätig zu werden, von einer GmbH, deren Anteile zu 100% von seinem Bruder BruderBf gehalten wurden (idR: Bruder1GmbH Holding GmbH, vgl. Beilage 25 zur Antwort des Bf vom 6.5.2020; E-Mail des steuerlichen Vertreters vom 15.2.2013). Je mehr Aufträge von fremden Auftraggebern diese GmbH des Bruders bekam, desto mehr Aufträge bekam auch der Bf von dieser GmbH.

Der Bf hat die weitaus meisten seiner Reisen von U-Stadt aus begonnen. Dabei verwendete er zum Teil ein von ihm gemietetes Privatflugzeug. Ob die Kosten der Pilotenausbildung steuerlich absetzbar sind, ist strittig.

b.) Privatflugzeug und private Lebensführung

Der Bf pflegt auch in seiner Freizeit ein Privatflugzeug zu steuern (Stellungnahme betreffend Ausbildungs- Fortbildungskosten als Beilage zum Mail des steuerlichen Vertreters vom 12.3.2013, S.4,5).

Dass der Bf auch in seiner Freizeit ein Privatflugzeug pilotiert, ergibt sich aus seinem Vorbringen: Der Bf setzte für seine fliegerischen Aufwendungen Privatanteile an (siehe oben die Gewinnermittlungen). Daher pflegt er auch in seiner Freizeit zu fliegen. Der Bf hat auch vorgebracht, dass er sich dessen bewusst sei, dass bei einer solchen, nicht alltäglichen Ausbildung (damit meinte er die Pilotenausbildung) es zu einer gewissen Vermischung von

Privatinteressen kommen könne (Stellungnahme betreffend Ausbildungs-Fortbildungskosten, S. 4 und 5 , undatiert, zeitgleich vorgelegt mit dem Mail vom 12.3.2013). Aus diesen Gründen hat er auch in seiner Freizeit ein Privatflugzeug pilotiert.

Die Fliegerei und damit auch die Pilotenausbildung des Bf gehören daher jedenfalls auch zum Bereich der privaten Lebensführung des Bf.

c.) Pilotenausbildung

Der Bf begann im Jahr 2008 mit einer Privat- und Linienpilotenausbildung, die er im Wesentlichen 2011 (Flugausbildungskosten 2011: 11.264 €) abschloss . Ab 2012 fielen nur noch geringe Kosten der Erhaltung der Fluglizenzen an (vgl.Schreiben des Bf vom 5.2.2013; Stellungnahme betreffend Ausbildungs- Fortbildungskosten als Beilage zum Mail des steuerlichen Vertreters vom 12.3.2013, S. 2,4,5).

d.) Einsatz eines gemieteten Privatflugzeuges bei seiner betrieblichen Tätigkeit

Ab dem Jahr 2009 suchte er die Immobilien, die er für seine Auftraggeber als Projektmanager entwickelte, u.a. mit Hilfe eines gemieteten Privatflugzeuges, das er selbst steuerte, durch Betrachtung aus der Vogelperspektive aus. Ab dem Jahr 2009 stellte er bei diesen Gelegenheiten fallweise Luftbildfotos her, um Investoren die Eignung von Immobilien für deren Zwecke darzulegen. Ab dem Jahr 2009 reiste er zum Teil zu den von ihm zu entwickelnden Immobilien mit einem gemieteten Privatflugzeug, das er selbst steuerte (Schreiben des Bf vom 17.4.2013).

Es kann nicht festgestellt werden, dass der Bf jemals die Absicht gehabt hat, Linienpilot zu werden (Schreiben des Bf vom 17.4.2013, Stellungnahme des Bf betreffend Ausbildungs-Fortbildungskosten als Beilage des Mails des steuerlichen Vertreters vom 12.3.2013; Mail des steuerlichen Vertreters vom 15.2.2013; Schreiben des Bf vom 5.2.2013; Vernehmung des Bf vom 20.2.2020 NiS. S. 2).

Seine betrieblich veranlassten Reisen führten den Bf im Zeitraum 2008 -2012 an Orte in Österreich, Deutschland und OX-Land (Schreiben des Bf vom 17.4.2013 mit Beilagen).

e.) Ausmaß der betrieblich veranlassten Reisen

Wie viele geschäftliche Termine der Bf in den Jahren 2008-2012 hatte und wie viele betrieblich veranlassten Reisen der Bf 2008-2012 durchgeführt hat, ist nicht mehr feststellbar (NiS Vernehmung 20.2.2020, S. 9).

f.) Flugzeugmieten und Eingangsrechnungen

Der Bf hat in Bezug auf die Jahre 2008-2012 die Kosten der fliegerischen Tätigkeiten nur zum Teil bekannt gegeben. Zum Teil bekam er von den Vermietern der von ihm gecharterten

Flugzeuge keine offizielle Rechnung. In diesen Fällen hat er die Kosten der Nutzung der Flugzeuge nicht geltend gemacht (NiS 20.2.2020., S. 9, 10). Zum Teil bekam der Bf im Zusammenhang mit der Vermietung der Flugzeuge an ihn Rechnungen. In diesen Fällen hat er diese Kosten auch in der jeweiligen Gewinnermittlung 2009-2011 geltend gemacht (siehe oben bei den Gewinnermittlungen 2008-2012).

Für das Jahr 2012 hat der Bf auch keinerlei Kosten der Flugzeugnutzung im Zusammenhang mit den Flügen, die er im Schreiben vom 17.4.2013 erwähnte, bekannt gegeben (vgl Konto 7185/2012; unwiderlegter Vorhalt im Ergänzungsauftrag vom 26.3.2020 Pkt 3 ad 2012).

In Bezug auf den Zeitraum 2013 -2019 hat er die Kosten der fliegerischen Tätigkeiten überhaupt nicht mehr aufgezeichnet (NiS. 20.2.2020, S. 9).

g.) die Fliegerei, isoliert betrachtet

Der Bf bringt vor, dass *„langfristig diese Kosten (damit sind die Kosten der Fliegerei gemeint) zu einem Großteil durch entsprechende Einnahmen gedeckt werden können“* (Stellungnahme betreffend Ausbildungs-Fortbildungskosten, S. 1 = Beilage des Mails des steuerlichen Vertreters vom 12.3.2013). Somit ist die fliegerische Tätigkeit des Bf jedenfalls - isoliert betrachtet - nicht kostendeckend. Isoliert betrachtet, ist daher die fliegerische Tätigkeit schon mangels Kostendeckung nicht betrieblich notwendig.

In dieses Bild fügt sich:

Der Bf hat bis zum Beginn der Betriebsprüfung (Jänner 2013) und weiter bis zum April 2013 gegenüber seinen Auftraggebern keine fliegerischen Leistungen konkret in Rechnung gestellt. Dh, in den Ausgangsrechnungen des Bf, die dieser von 2009 bis zum Beginn der Betriebsprüfung (Jänner 2013) verfasst hat, wurden fliegerische Tätigkeiten nicht erwähnt (Beilage 25 zur Antwort Bf vom 6.5.2020; Mail vom 22.4.2013 des Steuerberaters an die Prüferin). Der Bf behauptete zwar, dass ein wesentlicher Teil seiner verrechneten Honorarnoten fliegerische Leistungen beinhalte (Schreiben des Bf vom 5.2.2013). Allerdings wurden fliegerische Leistungen in den Ausgangsrechnungen (ARen) des Bf, die bis April 2013 verfasst worden sind (die Betriebsprüfung begann im Jänner 2013), nicht erwähnt (Beilage 25 Antwort Bf vom 6.5.2020; Mail vom 22.4.2013 des Steuerberaters an die Prüferin). In dieses Bild fügt sich: Die Ertragskonten 2009-2012 Nr. 4220 und 4230 werden als „Unternehmensberatung“ und „Geschäftsführerbezug“ bezeichnet, lassen somit ebenso keinen Zusammenhang zu Pilotentätigkeiten erkennen.

Auch die Texte der Ausgangsrechnungen und Ertragskonten 2009-2012 , die vor der BP (Jänner 2013) verfasst worden sind, in welchen fliegerische Tätigkeiten nicht erwähnt worden sind, indizieren deshalb die mangelnde betriebliche Notwendigkeit dieser fliegerischen Leistungen, soweit man diese isoliert betrachtet.

Zu den Geschäftsflügen, die der Bf behauptet (E-Mail 15.2.2013): In den AR 2009-2012, die vor Beginn der BP (Jänner 2013) verfasst worden sind, sind fliegerische Tätigkeiten nicht erwähnt worden. Daher kann der Bf in dieser Zeit (2009-2012) auch keine Geschäftsflüge gegen Entgelt (Beförderung von Passagieren) durchgeführt haben. Tatsächlich hat der Bf jedenfalls keine Passagiere gegen Entgelt befördert, wie auch der Bf selbst eingeräumt hat (vgl. Antwort Bf 6.5.2020 unmittelbar vor Pkt 4).

Die Pilotentätigkeiten des Bf wären daher jedenfalls , würde man sie isoliert betrachten, nicht betrieblich notwendig gewesen.

h.) Fliegerei als Teil der Tätigkeit als Immobilienprojektmanager?

Allerdings brachte der Bf vor, dass sich seine berufliche Tätigkeit als Unternehmensberater (richtig: Immobilienprojektmanager mit Unternehmensberaterprüfung, vgl. NiS 20.2.2020, S. 2; Beschwerdeergänzung vom 14.8.2013, S. 2; E-Mail des steuerlichen Vertreters vom 15.2.2013) gut mit der Tätigkeit als Pilot verbinden lasse, da die Suche nach geeigneten Immobilienstandorten durch die Tätigkeit als Pilot deutlich erleichtert werde (Stellungnahme betreffend Ausbildungs-Fortbildungskosten, vorgelegt mit E-Mail des steuerlichen Vertreters vom 12. März 2013, S. 5). Auch in der Ergänzung der Beschwerde betreffend die Jahre 2008-2011 vom 14.8.2013 (S. 2) kommt zum Ausdruck, dass nach der Ansicht des Bf die Flugausbildung im betrieblichen Interesse erfolgt sei, da damit die Tätigkeit als Immobilienprojektentwickler unterstützt worden sei.

Zur Frage, ob die Kosten der Pilotenausbildung im Zusammenhang mit der Tätigkeit des Bf als Immobilienprojektmanager zu sehen sein könnten:

aa.) die zeitliche Belastung des Bf – die großen Distanzen, die bei Reisen zu bewältigen waren

Der Bf brachte vor: *Allein der Auftragsumfang wäre wegen der Distanzen ohne Flugleistung nicht zu bewältigen gewesen* (Antwort 6.5.2020 ad Pkt 5 oder ad 10e).

Hierzu wird durch das BFG festgestellt:

Um rechtzeitig für die Ausübung der Tätigkeiten des Bf 2009-2012 im Raum NX-Stadt, B-Stadt bei BEN-stadt, BEN-stadt, BOXStadt, ULX-Stadt (PYC-land), EU-Stadt (PYC-land), KA2-Stadt oder IYJ-Stadt (PYC-land), ZAS-Stadt, OT-dorf (NÖ), BEN-Stadt (NÖ), RÖ-stadt (NÖ), SOO-stadt, OSH-Stadt, AG-Stadt, TT-See, BEN-stadt, INL-stadt (UO-Land), ÄTN-dorf, ÖTH-dorf, HDM-stadt, EZL-dorf, AT-Dorf, B-Dorf (NÖ), ***2*** (NÖ) zu sein (vgl Schreiben des Bf vom 17.4.2013; Stellungnahme des Bf zu Ausbildungs- und Fortbildungskosten S. 1 und 2), war es nicht

notwendig, ein Privatflugzeug selbst steuern zu können. Dass der Bf 2009-2012 so viele betriebliche Termine wahrzunehmen hatte, dass er ein Privatflugzeug benötigt hat, um diese Termine überhaupt wahrnehmen zu können, kann nicht festgestellt werden: Der Bf wurde gefragt, ob er in Bezug auf den Zeitraum 2008-2012 alle geschäftlichen Termine darstellen könne. Der Bf verneinte, da es die Terminkalender nicht mehr gebe (NiS 20.2.2020 S. 9). Daher kann entgegen dem Vorbringen des Bf (vgl. auch NiS vom 20.2.2020 S. 2) nicht festgestellt werden, dass der Bf eine Pilotenausbildung benötigt hat, um durch Flüge mit einem Privatflugzeug überhaupt seine Termine wahrnehmen zu können.

In Bezug auf den Flug vom 28.8.2012 brachte der Bf vor, dem Auftraggeber sei nur ein kurzer Zeitraum für eine Angebotslegung eingeräumt worden, daher habe der Auftrag nur mittels Fluganalyse zeitnah abgewickelt werden können.

Hierzu wird durch das Gericht festgestellt. Diese vagen Angaben sind nicht nachprüfbar. Der Bf wurde bereits in der Ladung vom 13.1.2020 für seine Vernehmung vom 20.2.2020 aufgefordert, alle Nachweise für die Notwendigkeit der Pilotenausbildung vorzulegen. Dies ist kein Nachweis, sondern eine unbewiesene Behauptung.

Dies ist auch der einzige Auftrag im ganzen Zeitraum 2008-2012, bei dem der Bf derlei vorbringt. Niemand würde eine Pilotenausbildung beginnen, um im Zeitraum mehrerer Jahre bei nur einem Angebot schnell genug zu sein.

Zudem ist der angebliche Zeitdruck, den der Bf berichtet, auch nicht glaubhaft: Wer ein unfertiges Bauprojekt verwerten will, muss sich üblicherweise nach den zeitlichen Möglichkeiten potentieller Kunden richten und kann es sich üblicherweise nicht leisten, potentielle Kunden zeitlich unter Druck zu setzen. Auch deshalb ist es nicht glaubhaft, dass der Bf unbedingt mit einem Privatflugzeug zum Standort des Projektes reisen musste, um seinem Bruder schnell genug sagen zu können, ob das Projekt erfolgsversprechend sein könnte.

Der Bf konnte auch seine Termine, die er im Zeitraum 2008-2012 wahrzunehmen hatte, nicht bekanntgeben (NiS. Vom 20.2.2020, S. 9). Daher ist nicht glaubhaft, dass der Bf generell eine Pilotenausbildung benötigte, um seine Termine wahrnehmen zu können.

Im Ergebnis ist aus diesen Gründen auch nicht glaubhaft, dass gerade dieser Auftrag nur mittels Fluganalyse rechtzeitig abgewickelt werden konnte.

bb.) Verlangt die Rechtsordnung eine Pilotenausbildung für Immobilienrehändler oder Bauträger?

Das Auffinden geeigneter Grundstücke für Investoren, das Präsentieren von Grundstücken, die für die Zwecke von Investoren für geeignet oder für ungeeignet erachtet werden, gehört zu den typischen Tätigkeiten der Immobilienrehändler. Insoweit ist die betriebliche Tätigkeit des Bf mit der Tätigkeit der Immobilienrehändler vergleichbar. Um für Immobilienrehändler

typische Tätigkeiten ausüben zu dürfen, ist eine Pilotenausbildung nicht vorgeschrieben (§ 1 BGBl II Nr. 58/2003 Immobilienreuhänder-V). Dasselbe gilt für die Tätigkeit eines Bauträgers. Die Rechtsordnung verlangt auch für einen Bauträger keine Pilotenausbildung (§ 2 BGBl II 58/2003 Immobilienreuhänder- V). Eben solches gilt für die Berufsgruppe der Unternehmensberater (Unternehmensberatungs-Verordnung BGBl II Nr. 94/2003).

Ein Immobilienprojektmanager wie der Bf, der für Investoren geeignete Grundstücke sucht und deren Entwicklung sodann organisiert, muss somit nach IZ-ländischem Recht keine Pilotenausbildung absolviert haben. Dies ist ein Indiz für die mangelnde Notwendigkeit einer Pilotenausbildung.

cc.) Das „gängige Prozedere“ auf dem Immobilienmarkt

Der Bf bringt vor: Die Aussage, dass Flugbilder nicht notwendig seien, widerspreche dem seit Jahren gängigen Prozedere auf dem Immobilienmarkt, auch wenn heute die meisten Aufnahmen mit Drohnen gemacht werden würden (Antwort des Bf 6.5.2020 ad 8c, 10 e, 12).

Hierzu wird durch das BFG festgestellt:

Die meisten Immobilienreuhänder oder Immobilienprojektmanager, die in den Jahren 2008-2012 für Investoren Grundstücke gesucht haben, hatten keine Pilotenausbildung und konnten daher auch keine tagesaktuellen Luftbilder von Immobilien erzeugen, um eine Immobilie einem Investor zu präsentieren. Dies geht aus dem Vorbringen des Bf vor, wonach es damals nur wenigen Projektentwicklern möglich gewesen sei, auf solche Ressourcen zurückzugreifen (Antwort Bf 6.5.2020 ad Pkt 5 b).

Auch dies ist ein Indiz für die mangelnde Notwendigkeit einer Pilotenausbildung im Zeitraum 2008-2012.

Die Erzeugung von Luftbildern durch Drohnen ist eine Errungenschaft der heutigen Zeit. Derlei gab es während der Jahre 2008-2012 noch nicht (NiS 20.2.2020 S. 2).

dd.) Waren Luftbilder unbedingt betrieblich notwendig ?

Der Bruder des Bf sagte allerdings als Zeuge aus, das Herzeigen von Luftbildern sei eine wichtige Anbahnungsmaßnahme gewesen. Dadurch hätten sich der Bf und sein Bruder oder deren Handelsgesellschaften von Mitbewerbern abgehoben. Hätten sie den potentiellen Investoren keine Luftbilder gezeigt, hätten der Bf und sein Bruder (oder deren Handelsgesellschaften) sehr viele Aufträge nicht bekommen (NiS 20.2.2020 S. 4 und 7)

Hierzu wird durch das BFG festgestellt: Dafür gibt es keinen Beweis.

Der Bf arbeitet eng mit seinem Bruder, den Handelsgesellschaften, bei denen sein Bruder die Mehrheit hält und mit Handelsgesellschaften, bei welchen er selbst die Mehrheit hält, zusammen.

Der Bf wurde aufgefordert, zu beweisen, dass er selbst, sein Bruder, eine der Gesellschaften des Bf oder seines Bruders einen oder mehrere konkrete Aufträge von fremden Auftraggebern auf Grund der Pilotenausbildung oder auf Grund der Luftbildfotos des Bf erhalten haben und ohne die Pilotenausbildung oder ohne die Luftbildfotos des Bf nicht erhalten hätten (Ergänzungsauftrag 26.3.2020, Pkt 5 b, Pkt 7 a). Der Bf legte zwar Unterlagen vor, mit welchen er die Akquisition mehrerer Aufträge dokumentieren konnte (Beilagen 11-23 der Antwort des Bf vom 6.5.2020). Allerdings existiert kein Erfahrungssatz, wonach Aufträge nur durch Luftbilder akquiriert werden können. Daher ist der fehlende Beweis jedenfalls durch diese Unterlagen nicht erbracht worden.

Es ist auch in den Jahren 2008-2012 nie vorgekommen, dass fliegerische Leistungen des Bf oder Luftbilder, die der Bf angefertigt hat, durch den Bf, eine der Gesellschaften des Bf, durch den Bruder des Bf oder eine der Gesellschaften des Bruders an fremde Auftraggeber weiter verrechnet werden konnten. Fliegerische Leistungen oder Luftbilder des Bf wurden in den Jahren 2008-2012 bis zum Beginn der Betriebsprüfung (Jänner 2013) überhaupt nie in Rechnung gestellt (Ausgangsrechnungen als Beilage Nr. 25 zur Antwort des Bf vom 6.5.2020; Antwort des Bf vom 6.5.2020 ad Pkt 7a, wonach für fliegerische Tätigkeiten keine eigenen Honorare begehrt worden seien). Wenn diese Luftbilder und die fliegerischen Leistungen unbedingt notwendig für die betriebliche Tätigkeit des Bf gewesen wären, wie der Bf und sein Bruder sinngemäß angeben, wäre zu erwarten gewesen, dass diese Tätigkeiten und die Anfertigung der Luftbilder auch in den Ausgangsrechnungen des Bf der Jahre 2009-2012 vor Beginn der Betriebsprüfung (Jänner 2013) erwähnt worden wären. Was wichtig ist, wird auch in Rechnung gestellt. Was nicht in Rechnung gestellt wird, ist nicht wichtig gewesen. Diese mangelnde (Weiter)verrechnung der fliegerischen Tätigkeiten des Bf während des ganzen Zeitraumes 2009-2012, dh, vor der Betriebsprüfung, ist ein Indiz für deren mangelnde betriebliche Notwendigkeit.

Dass der Bf nach Beginn der Betriebsprüfung (Jänner 2013) Ausgangsrechnungen, die er vor Beginn der Betriebsprüfung verfasst hatte (2011-2012), dahingehend berichtigte, dass er nach Beginn der Betriebsprüfung (Nach Jänner 2013) für die Jahre 2011 und 2012 nachträglich fliegerische Leistungen gegenüber Gesellschaften, deren Anteile von seinem Bruder gehalten wurden, in Rechnung stellte (Rechnungsberichtigungen vom 18.4.2013 für die Jahre 2011 und 2012), hat keine Überzeugungskraft. Was der Bf während des Zeitraumes 2008 bis 2012 über seine Leistungen dieser Jahre vor Beginn der Betriebsprüfung (Jänner 2013) gedacht hat, erkennt man daran, wie er sich in diesen Jahren vor Beginn der Betriebsprüfung verhalten hat und nicht daran, wie er sich danach im April 2013 unter dem Eindruck der Betriebsprüfung verhalten hat.

Der Bf bringt vor, dass Luftaufnahmen eine andere Perspektive auf eine Immobilie ermöglichen. Auch die unmittelbare Umgebung könne dadurch dargestellt werden. Dadurch bekäme der Interessent das Gefühl, vor Ort zu sein. Potentielle Investoren beteiligten sich nach der Ansicht des Bf in der Regel nicht anhand von Plänen und Beschreibungen an einem Projekt. Um überhaupt die Aufmerksamkeit von finanzkräftigen Personen zu wecken, sei es unumgänglich, auch tagesaktuelle Flugaufnahmen vom jeweiligen Standort beizulegen (Antwort 6.5.2020, ad 10 e).

Hierzu wird durch das BFG festgestellt: Die Lage eines Grundstückes ist für einen potentiellen Investor immer von großer Bedeutung. Die Lage kann u.a. auch durch Luftbilder effektiv dargestellt werden. Wenn aber Luftaufnahmen wirklich unumgänglich gewesen sein sollten, um Investoren zu einer Entscheidung für eine Immobilie und/oder gegen eine andere Immobilie zu bewegen, wäre nicht verständlich, warum der Bf bei Tätigkeiten, die dazu dienen, Investoren die Eignung oder mangelnde Eignung von Immobilien für ihre Zwecke vor Augen zu führen, nur fallweise auf Luftbilder zurückgegriffen hat.

Zwar hat der Bf bei einigen Immobilienprojekten aussagekräftige Luftbilder angefertigt: Im Zeitraum 2009-2012 vor Beginn der BP (vor Jänner 2013) waren es zwei Projekte (Projekt in der Nähe von IYJ-Stadt / KA2-Stadt und Wohnprojekt HDM-stadt).

Der Bf hat schon im Jahr 2009 im Zusammenhang mit dem geplanten und letztlich abgesagten Bauprojekt betreffend eine Bucht bei IYJ-Stadt und KA2-Stadt, PYC-land, vier bis sieben aussagekräftige, für eine Immobilienpräsentation taugliche Luftbilder angefertigt (Luftbilder Nr. 1-4 zur NiS vom 20.2.2020= ident mit den heute nicht mehr ausreichend sichtbaren Luftbildern lt. Beilage C zum Schreiben des Bf vom 17.4.2013 = Beilagen Nr. 27-29 der Antwort vom 6.5.2020; nur noch schemenhaft erkennbare Bilder lt. Beilage E zum Schreiben vom 17.4.2013, deren Originale durch das Finanzamt vernichtet worden sind).

Der Bf erwähnt das Projekt HDM-stadt, das im Eigentum der „HDM-stadt II Errichtungs GmbH“ stand, bei dem er tatsächlich im Jahr 2011 (vgl. Schreiben des Bf vom 17.4.2013) den Baufortschritt mittels 7 Luftbildern dokumentiert hat (Luftbilder, vorgelegt am 11.12.2019, während der Vernehmung vom 20.2.2020 und am 3.3.2020, zum Teil ident mit den Luftbildern lt. Beilage B der undatierten Stellungnahme betreffend Ausbildungs- und Fortbildungskosten, dem Finanzamt übermittelt am 12.3.2013). Die Anteile an dieser GmbH wurden zunächst nach außen hin von einer langjährigen Angestellten diverser Handelsgesellschaften des Bruders des Bf und auch des Bf gehalten. Es ist jedoch im Feber 2016 gelungen, alle Anteile an dieser Projektgesellschaft einem fremden Investor zu verkaufen (Firmenbuchauszug FNIE128 k).

Der Bf hat auch im Zeitraum 2014-2019 im Zusammenhang mit dem Projekt EE Gasse (dieses Wohnbauprojekt stand im Eigentum der „Auf der EE Gasse GmbH“, deren Geschäftsanteile zur

Gänze vom Bf gehalten wurden, der diese GmbH auch als Geschäftsführer leitete) die Lage dieses Immobilienprojektes und dessen Baufortschritt durch 2 Luftbilder dokumentiert (Luftbilder Nr. 15 und 16 zur NiS vom 20.2.2020; = Luftbilder, vorgelegt per Mail vom 3.3.2020 =Luftbilder lt. Beilagen 10 A und 10 C der Antwort Bf vom 6.5.2020). Alle errichteten Wohnungen konnten von dieser GmbH zum Großteil 2019 verkauft werden.

Der Bf hat auch 2019 oder 2020 im Zusammenhang mit dem Projekt „LundEE-gebäude CH-Stadt“ (dieses Wohnbauprojekt steht im Eigentum der OX GmbH FNÖ123 a, deren Geschäftsanteile vom Bf gehalten werden und die durch den Bf als Geschäftsführer geleitet wird), die Lage dieses Projektes durch drei Luftbilder dokumentiert (Luftbilder lt. Beilagen 10A und 10B zur Antwort Bf vom 6.5.2020= Luftbilder Nr. 15-17 lt. NiS vom 20.2.2020) . Bisher konnte von dieser GmbH ein Teil der Wohnungen verkauft werden.

Soweit die durch den Bf im Zeitraum 2009-2020 bei vier Projekten angefertigten, für Immobilienpräsentationen hinreichend aussagekräftigen Luftbilder. Die von ihm bei Flügen angefertigten Luftbilder der Projekte HDM-stadt, EE Gasse und LundEE-gebäude hat der Bf nicht nur einmal, sondern zum Teil unaufgefordert mehrmals (siehe oben) vorgelegt. Die Luftbilder der Umgebung von IYJ-Stadt und KA2-Stadt hat der Bf auf Aufforderung des BFG zwei Mal vorgelegt. Die Luftbilder des Projektes HDM-stadt hat er auf Aufforderung durch das BFG zwei Mal (12.3.2013 und 11.12.2019) und unaufgefordert zwei weitere Male (während der Vernehmung vom 20.2.2020, siehe Beilagen zur NiS vom 20.2.2020; E-Mail vom 3.3.2020) vorgelegt. Andere aussagekräftige Luftbilder von Immobilienprojekten, an denen der Bf beteiligt war, hat der Bf nicht vorgelegt. Daraus ist zu schließen, dass er keine anderen aussagekräftigen, für Immobilienpräsentationen taugliche Luftbilder hat. Daraus ist zu schließen, dass er keine anderen aussagekräftigen Luftbilder von Immobilienprojekten , die er bearbeitet hat, angefertigt hat.

Es gibt zwar noch ein überblicksartiges Luftbild von INL-stadt und Umgebung (erstmalig vorgelegt am 20.2.2020 (NiS 20.2.2020, Fotobeilage Nr. 5), das allerdings bei schlechten Lichtverhältnissen aufgenommen wurde und das daher jedenfalls für eine Präsentation gegenüber einem potentiellen Investor als ungeeignet anzusehen ist. Ein Luftbildfoto oder eine Luftbild-Fotoserie, die man zur Präsentation einer Immobilie gegenüber einem potentiellen Investor verwenden kann, sieht wesentlich aussagekräftiger aus, dh, eine Immobilienpräsentation gegenüber einem potentiellen Investor erfordert scharfe Fotos bei guten Lichtverhältnissen, wie sie der Bf z.B.beim Küstenprojekt in OX-Land, beim Projekt HDM-stadt oder beim Projekt EE Gasse angefertigt hat. Der Bf hat auch nicht einmal behauptet, dieses Luftbildfoto von INL-stadt einem interessierten Investor präsentiert zu haben.

Der Bf hat jedoch selbst auch dann, wenn er für Investoren nach Argumenten für die Eignung oder mangelnde Eignung von Grundstücken für deren Zwecke gesucht hat, keineswegs immer Luftbilder vom Privatflugzeug aus angefertigt, obwohl er mit einem Privatflugzeug über diese

Grundstücke geflogen ist . So hat er z.B. im Zusammenhang mit den im Schreiben vom 17.4.2013 erwähnten Flügen vom 22. und 23.7. 2009 (lt. Bf. „Analyse möglicher Standorte“, vgl. NiS 20.2.2020, S. 5), 16.7. 2009 (lt. Bf „Luftanalysen“) , 3.1.2010 (lt. Bf „Standorteanalyse“; vgl. Antwort 6.5.2020 ad 11 b und c), 28.3.2012 (lt. Bf. „Analyse wie 16.7.2009“ lt. NiS 20.2.2020, S. 8; lt. Bf „Fotodokumentation“ vgl. Antwort 6.5.2020 ad Pkt 13) und 28.8.2012 (lt. Bf Standortanalyse, vgl. Antwort 6.5.2020 ad Pkt 14) trotz der Aufforderung des BFG (Ergänzungsauftrag vom 26.3.2020, Pkt 8 b, 9a,11d,Pkt 13, Pkt 14) keine Luftbilder vorlegen können. Er hat daher im Zusammenhang mit diesen Flügen keine Luftbilder angefertigt, obwohl er in all diesen Fällen nach Argumenten für die Eignung oder mangelnde Eignung von Grundstücken für Zwecke von Investoren gesucht hat und obwohl er in all diesen Fällen diese Grundstücke in einem Privatflugzeug überflogen hat.

Die Lage eines Grundstückes ist für einen potentiellen Investor immer wichtig. Diese Lage kann auch jedenfalls durch ein Luftbild effektiv dargestellt werden. Wenn aber Luftbilder damals wirklich unbedingt notwendig gewesen wären, um einen Investor von der Eignung oder mangelnden Eignung von Grundstücken zu überzeugen (so z.B. das Vorbringen des Bf am 6.5.2020, ad 10e), wäre zu erwarten gewesen, dass der Bf immer dann Luftbilder angefertigt hätte, wenn er die Aufgabe hatte, einen Investor von der Eignung oder mangelnden Eignung eines Grundstückes zu überzeugen. Dies umso mehr, als er die jeweiligen Grundstücke ohnedies in einem Privatflugzeug überflogen hat. Der Bf fertigte in diesen Fällen jedoch nicht immer Luftbilder an (siehe Flüge des Bf ohne Luftbildaufnahmen des Bf vom 22. und 23.7.2009, 16.7.2009, 3.1.2010, 28.3.2012 und 28.8.2012, vgl. Schreiben des Bf vom 17.4.2013). Manchmal fertigte er bei solchen Gelegenheiten hinreichend aussagekräftige Luftbilder an (OX-Land- Projekt 2009, Projekt HDM-stadt 2011, Projekt EE Gasse 2014-2019; LundEE-gebäude 2020), manchmal nicht.

Dies indiziert: Luftbilder sind jedenfalls in den Jahren 2008-2012 nicht unbedingt notwendig gewesen, um Argumente für die Eignung eines Grundstückes für Zwecke eines Investors zu finden.

ee.) Das Finanzamt hat Luftbilder des Bf vernichtet

Zum Vorbringen, einige Luftbilder, die der Bf sehr wohl angefertigt habe, seien durch das Finanzamt U-Stadt vernichtet worden (Antwort Bf 6.5.2020 , Pkt 9 a, Pkt 11 e; Pkt 13, Pkt 14):

Hierzu wird durch das BFG bemerkt: Jedes Luftbild, das der Bf angefertigt hat, das er als Beilagen seines Schreibens vom 17.4.2013 und als Beilage B seiner „Stellungnahme betreffend Ausbildungs- Fortbildungskosten“ (vgl. Mail des steuerlichen Vertreters vom 12.3.2013) dem Finanzamt vorgelegt hat, wurde vom Finanzamt eingescannt und sodann vernichtet. Das Finanzamt überprüfte jedoch nicht, ob die nach dem Einscannen nur noch elektronisch „vorhandenen“ Luftbilder überhaupt noch hinreichend als solche erkennbar waren. Sie waren

es im Wesentlichen nicht (siehe Beilagen A-M des Schreibens vom 17.4.2013 und Beilage B seines Schreibens „Stellungnahme betreffend Ausbildung- Fortbildungskosten“).

Allerdings ist es dem Bf gelungen, fast alle Luftbildfotos, die er mit den beiden Schreiben vorgelegt hatte, wieder zu finden und erneut vorzulegen: Dies zeigt die nachstehende Darstellung ab dem folgenden Absatz. Soweit Fotos nicht mehr erneut vorgelegt werden konnten, ist zumindest anhand der ausgedruckten, eingescannten Beilagen zum Schreiben vom 17.4.2013 erkennbar, bei welchen Projekten Luftbild-Fotos durch den Bf gemacht wurden, und bei welchen nicht.

Ad Schreiben vom 17.4.2013 (es werden nur diejenigen Beilagen dieses Schreibens des Bf erwähnt, die Luftbilder enthalten haben):

Beilage A, 17.4.2013: Das in der eingescannten Beilage schemenhaft erkennbare Foto, das das Einzugsgebiet des Grundstückes GStX31/2 KG UA-stadt aus der Vogelperspektive zeigen soll, ist nicht mehr gefunden worden. Allerdings ist dieses Foto ohne Bedeutung, da es sich um ein dem Internet entnommenes Foto handelt (Antwort Bf vom 6.5.2020 ad 8a).

Beilage C des Schreibens vom 17.4.2013: Diese enthält vier Luftbilder, die allesamt durch den Bf am 20.2.2020 (Beilagen 1-4 zur Niederschrift) und am 6.5.2020 (Beilage 27 der Antwort vom 6.5.2020) erneut vorgelegt wurden.

Beilage E des Schreibens vom 17.4.2013: Diese Beilage enthält offensichtlich drei Fotos von der Bucht bei KA2-Stadt und IYJ-Stadt / PYC-land, von welchen eines ein Luftbild sein könnte. Da die Originale durch das Finanzamt vernichtet worden sind, und durch den Bf nicht wieder beschafft werden konnten, ist zu Gunsten des Bf davon auszugehen, dass es sich bei diesen vernichteten und heute nur noch als schemenhafte Kopien erkennbaren Fotos um aussagekräftige Fotos gehandelt hat, von welchen zumindest eines ein Luftbildfoto war, und die zur Präsentation eines Immobilienprojektes jedenfalls geeignet gewesen sind.

Beilage F des Schreibens vom 17.4.2013: Diese Beilage enthält nur Fotos, die durch die Auftraggeberin dem Bf zur Verfügung gestellt wurden (Antwort vom 6.5.2020 ad 11 b und c). Der Bf bringt sodann vor, er habe sicherlich noch weitere Fotos angefertigt, die vom Finanzamt „höchstwahrscheinlich“ auch vernichtet worden seien. Insbesondere im Zusammenhang mit dem Flug vom 3.1.2010 bringt er vor, dass er auch Flugaufnahmen angefertigt habe (Antwort vom 6.5.2020 ad 11 b, 11 e).

Hierzu wird durch das BFG bemerkt: Welche durch das Finanzamt vernichteten Originalfotos der Bf tatsächlich ursprünglich während der Betriebsprüfung (2013) vorgelegt hat, ist den Beilagen A – M des Schreibens vom 17.4.2013 und den Beilagen A und B der Stellungnahme des Bf zu den Ausbildungs- Fortbildungskosten zu entnehmen. Für weitere allenfalls dem Finanzamt vorgelegte Fotos wäre der Bf beweispflichtig. Dass der Bf jemals weitere Fotos dem

Finanzamt vorgelegt hat, die in den Beilagen A-M zum Schreiben vom 17.4.2013 nicht zum Ausdruck kommen und die auch in den Beilagen A und B der Stellungnahme betreffend Ausbildungs- Fortbildungskosten nicht zum Ausdruck kommen, ist weder dem Schreiben vom 17.4.2013 noch der Stellungnahme betreffend Ausbildungs- Fortbildungskosten zu entnehmen. Ein Beweis für allenfalls weitere, dem Finanzamt vorgelegte Fotos liegt daher nicht vor. Der Bf hat daher anlässlich des Nonstop-Fluges vom 3.1.2010 keine Luftbilder angefertigt, weil er keinerlei von ihm angefertigte Luftbilder dem Finanzamt oder dem BFG vorgelegt hat, die mit diesem Flug zu tun hatten. Insbesondere ist das Luftbild von RÖ-stadt / NÖ, das der Bf erstmalig am 12.3.2013 und ein zweites Mal am 11.12.2019 vorgelegt hat (Beilage A zur Stellungnahme betreffend Ausbildungs- Fortbildungskosten) ein Foto aus dem Internet gewesen (Antwort Bf 6.5.2020 ad 11 f).

Beilage H: Diese Luftbild-Fotos konnten durch den Bf am 20.2.2020 wieder vorgelegt werden (Fotobeilage 6 und 7 der NiS vom 20.2.2020); sie betreffen allerdings keine Immobilienprojekte. Warum der Bf für die Suche nach einer geeigneten Fotovoltaikanlage Luftbilder benötigt haben will, ist unerfindlich (vgl. Schreiben des Bf vom 17.4.2013; NiS 20.2.2020, S. 4 und 5).

Ad Stellungnahme des Bf betreffend Ausbildungs- Fortbildungskosten, vorgelegt mit Mail vom 12.3.2013 mit den nur schemenhaft erkennbaren Fotobeilagen A (Internet-Foto) und B:

Alle in diesen Fotobeilagen A und B enthaltenen Fotos aus der Vogelperspektive konnten durch den Bf zum Teil mehrfach wieder vorgelegt werden (Mail des steuerlichen Vertreters vom 11.12.2019 mit Fotobeilagen A und B, Fotobeilagen Nr. 8-14 zur NiS vom 20.2.2020; Fotobeilagen Nr. 3-8 und 10 zum Mail des steuerlichen Vertreters vom 3.3.2020).

Soweit der Bf in seiner Antwort vom 6.5.2020 ad Pkt 9, Pkt 13, Pkt 14 vorbringt, er habe auch im Zusammenhang mit den Flügen vom 16.7.2009, 28.3.2012 und 28.8.2012 Luftbilder angefertigt oder zumindest Analysen durchgeführt, die er dem Finanzamt übermittelt habe (vgl. Schreiben des Bf vom 17.4.2013 mit Einlaufstempel vom 22.4.2013 und mit Beilagen), wird durch das BFG festgestellt: Der Bf erwähnt in seinem Schreiben vom 17.4.2013 in Bezug auf keinen einzigen dieser Flüge Luftbilder, die er selbst angefertigt habe. In Bezug auf den Flug vom 28.3.2012 erwähnt der Bf im Schreiben vom 17.4.2013 nicht einmal eine Beilage. Die Beilagen B (den Flug vom 16.7.2009 betreffend) und M (den Flug vom 28.8.2012 betreffend) des Schreibens vom 17.4.2013 lassen keinerlei Hinweise auf Luftbilder des Bf erkennen. Daher hat der Bf in Bezug auf diese Flüge vom 16.7.2009 (vgl. Beilage B) und vom 28.8.2012 (vgl. Beilage M) auch keine von ihm selbst angefertigten Luftbilder vorgelegt. Dasselbe gilt in Bezug auf den Flug vom 28.3.2012.

Es ist daher trotz der Vernichtung von Unterlagen durch das Finanzamt hinreichend geklärt, bei welchen Immobilienprojekten der Bf für Immobilienpräsentationen taugliche Luftbilder angefertigt hat (Projekte OX-Land 2009, HDM-stadt 2011, EE Gasse Projekt 2014-2019 und

LundEE-gebäude 2020) und bei welchen nicht („Standortanalyse“ 22., 23.7.2009; „Luftanalyse“ 16. 7.2009; „Standortanalyse“ 3.1.2010; „BOXStadt+ AT-Dorf 28.3.2012“; „Standortanalyse“ 28.8.2012).

Soweit der Bf diese genannten Luftbilder vorgelegt hat (OX-Land 2009, HDM-stadt 2011, EE Gasse 2014-2019 und LundEE-gebäude 2020), die diese von ihm bearbeiteten Immobilienprojekte betreffen, wird davon ausgegangen, dass er bei diesen Immobilienprojekten Luftbilder angefertigt hat, um diese bei der Präsentation der Immobilienprojekte gegenüber fremden Investoren zu verwenden.

Soweit das Argument betreffend die Vernichtung von Unterlagen.

ff.) Fotos vom Erdboden aus

Es ist auch bei keinem der Projekte, an denen der Bf gearbeitet hat, nachvollziehbar, warum es unbedingt Luftbilder sein mussten, um das Projekt einem potentiellen Investor mit hinreichender Aussicht auf Erfolg präsentieren zu können. Wer photographieren kann, kann das auch vom Boden aus tun (vgl. Beilagen A,G zum Schreiben vom 17.4.2013) oder von einer der allenfalls bereits verwirklichten Ebenen eines allenfalls bebauten Grundstückes. Dies wird auch durch den Bf nicht immer bestritten, wenn er vorbringt, selbstverständlich sei es auch möglich, Fotos vom Erdboden aus anzufertigen. Dazu müsse man aber trotzdem vor Ort sein. Bei einer weiten Anreise sei eine Anreise mittels Privatflugzeug wesentlich effizienter (Antwort 6.5.2020 ad 8 c).

Was das Argument von der effizienten Anreise betrifft, wird auf die obigen Ausführungen verwiesen. Da der Bf seine Termine während des Zeitraumes 2008-2012 nicht mehr darstellen konnte (NiS 20.2.2020, S. 9), kann auch nicht festgestellt werden, dass er wegen Zeitdruckes zur Wahrnehmung dieser Termine ein Privatflugzeug benötigt hat.

gg.) „danach“ - daher „deshalb“?

Der Hinweis der steuerlichen Vertreterin, dass sich ab dem Beginn der Pilotentätigkeit (2009) die Umsätze beträchtlich erhöht hätten, weshalb die Pilotentätigkeit für diese Erhöhung ursächlich sei, überzeugt nicht: Der zeitliche Zusammenhang allein ist kein hinreichend verlässliches Indiz für einen Kausalzusammenhang.

hh.) Aufträge zur Erbringung von Flugleistungen?

Die steuerliche Vertreterin spricht in Bezug auf die Jahre 2009-2012 von Flugleistungen, die der Bf im Auftrag der Handelsgesellschaften seines Bruders BruderBf erbracht habe (Schreiben vom 3.3.2020). Es ist zwar richtig, dass der Bf ab 2009 ein Privatflugzeug fliegen konnte. Allerdings enthält keine einzige Ausgangsrechnung, die der Bf im Zeitraum 2008-2012 vor Beginn der Betriebsprüfung den Handelsgesellschaften seines Bruders ausgestellt hat (Beilage

25 zur Antwort des Bf vom 6.5.2020), den Hinweis auf Pilotentätigkeiten. Nicht nur das: Auch die Darstellung seiner Erlöse im Rechnungswesen 2008-2012 enthält keinen Hinweis auf Pilotentätigkeiten. Der Bf bezeichnete seine Erlöse im Zeitraum 2008-2012 vielmehr als „Unternehmensberatungserlöse“ und „Geschäftsführungserlöse“ (insoweit nicht bestrittener Ergänzungsauftrag vom 26.3.2020, S. 3,6,7; Ertragskonten 2011 lt. Beilage 4 zur Antwort Bf 6.5.2020). Aus diesen Gründen hat er im Zeitraum 2008-2012 auch keine Pilotenleistungen gegen Entgelt erbracht. Daher ist das Vorbringen, der Bf habe im Auftrag der Handelsgesellschaften seines Bruders Flugleistungen erbracht, nicht überzeugend.

Dass sein Bruder BruderBf als Einzelunternehmer oder als Geschäftsführer einer seiner Kapitalgesellschaften es gerne gesehen haben mag, dass der Bf ein Privatflugzeug fliegen konnte, ist nicht von Bedeutung, da nicht feststellbar ist, dass jemals ein fremder Auftraggeber dem Bf, seinem Bruder, oder einer der Kapitalgesellschaften, an welchen der Bf oder sein Bruder mehrheitlich beteiligt waren, einen Auftrag wegen der Pilotentätigkeiten des Bf erteilt hat und ohne die Pilotentätigkeit nicht erteilt hätte.

ii.) Beweisführung durch den Bf

Der Bf und sein Bruder wurden mit Schreiben vom 13.1.2020 aufgefordert, alle Beweismittel vorzulegen, aus welchen sich die Notwendigkeit der Pilotenausbildung des Bf ergebe (Ladungen des Bf und seines Bruders vom 13.1.2020). Der Bf hat sodann in Bezug auf vier Immobilienprojekte bewiesen, dass diese Projekte zumindest ernsthaft geplant waren, oder tatsächlich abgewickelt wurden oder derzeit im Begriffe sind, abgewickelt zu werden und dass er in Bezug auf diese vier Projekte aussagekräftige Luftbilder angefertigt hat. Die Notwendigkeit dieser Luftbildaufnahmen konnte jedoch nicht festgestellt werden (siehe oben), u.a. deshalb, da er in vergleichbaren Fällen trotz Fluges mit einem Privatflugzeug nicht immer Luftbildaufnahmen angefertigt hat .

Es kann aus diesen Gründen nicht festgestellt werden, dass der Bf, sein Bruder sowie deren Handelsgesellschaften einen oder mehrere Aufträge fremder Auftraggeber nicht bekommen hätten, wenn sie den Investoren, mit welchen sie ins Geschäft kommen wollten, keine vom Bf angefertigten Luftbilder gezeigt hätten, oder wenn der Bf keine Pilotenausbildung gehabt hätte.

jj.) die typischen Tätigkeiten von Immobilienreuhändern

Um Argumente für die Eignung oder mangelnde Eignung eines Grundstückes oder mehrerer Grundstücke für einen Auftraggeber zu finden, benötigte man im Zeitraum 2008-2012 nicht unbedingt tagesaktuelle Luftbilder. Andernfalls hätte auch die Mehrzahl der Immobilienreuhänder in diesem Zeitraum keine Aufträge erlangen können, da die Mehrzahl der Immobilienreuhänder über keine Pilotenausbildung verfügte (Antwort Bf 6.5.2020 ad Pkt 5 b).

Jedenfalls musste man in der Regel zunächst durch Suchen von Inseraten oder durch das Zurückgreifen auf die Kenntnisse anderer Immobilientreuhänder (Der Bf hat immer wieder selbst auf Kenntnisse anderer Immobilientreuhänder zurückgegriffen, vgl. Beilagen C und G des Schreibens vom 17.4.2013; Ausführungen im Schreiben vom 17.4.2013 zum Flug vom 23.8.2011) herausfinden, welche Grundstücke überhaupt zum Verkauf standen oder zur Vermietung oder Verpachtung angeboten wurden. Man musste ferner die Preise vergleichbarer Grundstücke erheben, um beurteilen zu können, ob der verlangte Preis angemessen war oder nicht.

Man hatte üblicherweise die Möglichkeit, aktuelle Photos vom jeweiligen Grundstück und dessen Umgebung vom Erdboden aus oder von einer der Ebenen des allenfalls bebauten Grundstückes zu schießen. Der Bf hat selbst immer wieder auf Fotos, die vom Erdboden aus aufgenommen worden waren, zurückgegriffen, die er auch nicht immer selbst angefertigt hat (Beilagen A, G, K des Schreibens vom 17.4.2013). Fallweise hat er sich sogar mit dem Internet entnommenen Satellitenfotos begnügt, die ihm vom jeweiligen Auftraggeber zur Verfügung gestellt worden waren (Antwort des Bf vom 6.5.2020 ad Pkt 8a; und ad Punkt 11 f), obwohl Internet-Fotos im Zeitraum 2008-2012 üblicherweise nicht aktuell waren (NiS. 20.2.2020 S. 2) und zum Teil auch verschwommen waren (vgl. Internet-Foto von RÖ-stadt - Ost, das als Beilage A des E-Mails vom 11.12.2019 vorgelegt wurde). Die Durchführung eines Ortsaugenscheines und die Erhebung der rechtlichen Gegebenheiten im Zusammenhang mit dem jeweiligen Grundstück (Eigentumsverhältnisse, Dienstbarkeiten, Bebaubarkeit, sonstige Flächenwidmungen), um dem Auftraggeber das Grundstück und dessen Umgebung hinreichend beschreiben zu können, ist ohnedies immer möglich und zweckmäßig gewesen. Um die Umgebung eines Grundstückes darstellen zu können, konnten auch Pläne verwendet werden. Auch der Bf hat bei seinen Tätigkeiten immer wieder auf Pläne zurückgegriffen (vgl. Beilagen A, B, C, E, F, J, L zum Schreiben vom 17.4.2013).

All dies indiziert: Um seine Auftraggeber davon zu überzeugen, dass eine besondere Immobilie besonders gut oder überhaupt nicht für ihre Zwecke geeignet sei, waren Luftbilder und eine Pilotenausbildung daher nicht notwendig.

Allerdings ist das Anfertigen von Luftbildern nützlich gewesen, um die Lage eines Grundstückes einigermaßen genau darstellen zu können. Unbedingt notwendig ist dies jedoch nicht gewesen (siehe oben).

kk.) das Umsatzvolumen

Der Bf macht geltend, dass er als Immobilienprojektmanager vier große Bauprojekte umgesetzt habe oder im Begriffe sei, diese umzusetzen, deren Umsatzvolumina jeweils zwischen 4 und 6 Mio € gelegen seien (Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 3.3.2020). Das ist richtig (siehe oben Projekte AH-Stadt am U-hang GmbH in Liqu. 2013-2018 FNAN123 h, Auf der EE Gasse GmbH in Liqu. 2014-2019 FNA123 w, OX LundEE-gebäude GmbH FNÖ123 a 2020, OX AYZstraße

GmbH FNEY125v ab 2011, jedoch noch in der Bauphase). Diese hohen , bereits verwirklichten oder derzeit noch zu erwartenden Umsätze wurden allerdings von Kapitalgesellschaften erzielt oder werden gerade von Kapitalgesellschaften erzielt, an welchen der Bf oder dessen Bruder oder nach außen hin eine Angestellte der Firmen des Bf und/oder seines Bruders jeweils zu 100 % beteiligt gewesen ist oder noch beteiligt ist. Der Bf war oder ist auch Geschäftsführer dieser Kapitalgesellschaften. Die Umsätze dieser Kapitalgesellschaften sind allerdings nicht dem Bf, sondern diesen Kapitalgesellschaften zuzurechnen. Der Bf selbst hat im Vergleich zu diesen Projektgesellschaften unvergleichlich geringere Umsätze erzielt:

Der Bf selbst erzielte im Zeitraum 2008-2017 Umsätze in der Größenordnung von 50.000 € - 120.000 € pro Jahr (Umsatzsteuerbescheide Bf 2008-2017). Ein Unternehmen dieser Größenordnung hat üblicherweise keinen Piloten. Auch dies spricht für die mangelnde Notwendigkeit der Pilotenausbildung.

Aus den oben erwähnten Erwägungen war die Pilotenausbildung nicht betrieblich notwendig.

3.) die einzelnen Aufträge des Bf , die dieser insbesondere im Schreiben vom 17.4.2013 konkret beschrieben hat:

3.1.Flüge 2009:

a.) Auftrag betreffend Flüge vom Donnerstag, 16.7.2009 (Schreiben vom 17.4.2013):

16.7.: 5.38 Uhr – 7.08 Uhr U-Stadt – ENR ULD-Stadt

16.7. 9.30-10.29 : BEN-stadter ULD-Stadt-ZAS-Stadt

16.7. 11.23-12.21: ZAS-Stadt-U-Stadt

Feststellungen zu diesen Flügen:

Die IZ-ländische OTAG suchte im Juli 2009 einen Standort für ein A-Zentrum im Raum B-Stadt bei BEN-stadt. Eine Gesellschaft, die vom Bruder des Bf beherrscht worden ist, vermietete jedoch der OTAG AG damals eine Immobilie in BOXStadt, die von der OTAG als OTAGA-Zentrum genutzt wurde. Um diesen zahlungskräftigen Mieter nicht zu verlieren, gab der Bruder des Bf dem Bf den Auftrag, ihm Informationen in die Hand zu geben, die es dem Bruder ermöglichen würden, gegenüber der OTAG zu argumentieren, dass der bisherige Standort für die OTAG gut geeignet sei und nur erweitert werden sollte. Für den Fall des Gelingens dieses Vorhabens hätte auch der Bf mit einem Auftrag seines Bruders im Zusammenhang mit der Erweiterung dieses Standortes rechnen können.

Zu diesem Zweck untersuchte der Bf den Raum B-Stadt. Er untersuchte auch das Einzugsgebiet des bestehenden A-Zentrums in BOXStadt. Um in diese Gegend zu gelangen, bediente er sich eines gemieteten Privatflugzeuges, das er selbst steuerte (Flugbuch mit Eintragungen u.a. für den 16.7.2009 lt. Beilage B zum Vorbringen des Bf vom 17.4.2013; Vorbringen vom 17.4.2013; E-Mail vom 12.3.2013 mit Beilage „Stellungnahme betreffend Ausbildungs- und Fortbildungskosten“).

Die Untersuchungen durch den Bf ergaben schließlich, dass der bestehende Standort in BOXStadt verglichen mit den in Frage kommenden Alternativen der bessere war. Durch die Untersuchungen des Bf konnte der Bruder des Bf seinen Mieter, die OTAG AG davon überzeugen, den Mietvertrag fortzusetzen und den bestehenden Standort zu erweitern (Schreiben des Bf vom 17.4.2013; NiS. 20.2.2020, S. 5).

Es kann nicht festgestellt werden, dass der Bf Luftbildfotos angefertigt hat, um seine Erkenntnisse zu untermauern, weil der Beilage B zum Schreiben vom 17.4.2013 Luftbilder nicht zu entnehmen sind. Daher kann auch entgegen dem Vorbringen des Bf nicht festgestellt werden, dass der Bf Luftanalysen durchgeführt hat, um den Auftrag zu erfüllen. Schon deshalb kann nicht festgestellt werden, dass die Pilotenausbildung der Bf notwendig war, um diesen Auftrag erfüllen zu können.

Der Bf behauptete zwar (Antwort 6.5.2020, ad 9), dass einige Luftbilder vom Finanzamt vernichtet worden seien. Dies ist zwar richtig, hat jedoch nichts mit diesem Auftrag zu tun. Tatsächlich hat das Finanzamt die Original- Luftbildaufnahmen, die dem Schreiben vom 17.4.2013 und der Stellungnahme betreffend Aus- und Fortbildungskosten beigelegt waren, eingescannt und sodann vernichtet. Dass durch das Einscannen keine ordnungsgemäße Wiedergabe der Fotos ermöglicht wurde, hat das Finanzamt nicht beachtet. Allerdings erwähnte der Bf im Schreiben vom 17.4.2013 und auch in der Stellungnahme betreffend Ausbildungs- und Fortbildungskosten keine von ihm angefertigten Luftbilder in Bezug auf die Flüge vom 16.7.2009. Auch in den Beilagen des Schreibens vom 17.4.2013 (insbesondere Beilage B) und der Stellungnahme betreffend Ausbildungs- Fortbildungskosten kommen keine Luftbilder in Bezug auf die Flüge vom 16.7.2009 zum Ausdruck. Die ersten Stellungnahmen betreffend diesen Auftrag enthalten somit keinen Hinweis auf vom Bf angefertigte Luftbilder. Daher ist nicht glaubhaft, dass der Bf anlässlich der Flüge vom 16.7.2009 Luftbilder angefertigt hat.

Jedenfalls ist der Bf allerdings am 16.7.2009 von U-Stadt mit einem gemieteten Privatflugzeug, das er selbst steuerte, nach ENR ULD-Stadt geflogen (Flugbuch des Bf mit dem Hinweis auf den Flug vom 16.7.2009).

Um rechtzeitig für die Erfüllung des Auftrages des Bf am 16.7.2009 im Raum B-Stadt und BOXStadt zu sein, war es nicht notwendig, ein Privatflugzeug selbst steuern zu können. Man

muss nicht unbedingt ein Privatflugzeug selbst steuern können, um von U-Stadt in den Raum B-Stadt und BOXStadt zu gelangen.

Der Bf hat bis zum Beginn der Betriebsprüfung (Jänner 2013) und weiter bis zum April 2013 gegenüber seinen Auftraggebern keine fliegerischen Leistungen in Rechnung gestellt (Mail vom 22.4.2013 des Steuerberaters an die Prüferin; Ausgangsrechnungen 2009-2012= Beilage 25 zur Antwort Bf vom 6.5.2020). Der Bf behauptete zwar, dass ein wesentlicher Teil seiner verrechneten Honorarnoten fliegerische Leistungen beinhalte (Schreiben des Bf vom 5.2.2013). Allerdings wurden fliegerische Leistungen in den Honorarnoten, die bis zum Beginn der Betriebsprüfung (Jänner 2013) und weiter bis Anfang April 2013 verfasst worden sind, nicht konkret erwähnt (Mail vom 22.4.2013 des Steuerberaters an die Prüferin). Das gilt auch für die angeblichen 207 verrechenbaren Flugminuten im Zusammenhang mit dem gegenständlichen Auftrag. Sie wurden in keiner einzigen AR des Bf, die dieser im Zeitraum 2009- 2012 bis zum Beginn der Betriebsprüfung (Jänner 2013) und weiter bis 17.4.2013 verfasst hat, erwähnt. Dies indiziert die mangelnde betriebliche Notwendigkeit der fliegerischen Tätigkeiten. Dies indiziert ferner, dass der Auftrag an den Bf keine fliegerischen Tätigkeiten und keine Anfertigung von Luftbildern umfasst hat.

Der Bf brachte vor, er habe im Zusammenhang mit diesem Hin- und Rückflug verrechenbare fliegerische Leistungen erbracht (Schreiben des Bf vom 17.4.2013).

Hierzu wird durch das BFG festgestellt: Der Bf hat im Zusammenhang mit diesem Hin- und Rückflug während des Zeitraumes 2008-2012 bis zum Beginn der Betriebsprüfung (Jänner 2013) und weiter zumindest bis Anfang April 2013 keine fliegerischen Leistungen oder Luftbilder in seinen Ausgangsrechnungen erwähnt. Daraus folgt, dass er derlei auch nicht in Rechnung gestellt hat. In Ausgangsrechnungen wird üblicherweise die erbrachte Leistung beschrieben. Da fliegerische Leistungen im Zusammenhang mit diesem Hin- und Rückflug in den Ausgangsrechnungen des Zeitraumes 2008-2012 bis April 2013 nicht erwähnt worden sind, sind sie auch nicht erbracht worden. Daher hat er insoweit auch keine verrechenbaren fliegerischen Leistungen erbracht.

Aus den oben erwähnten Gründen war die Pilotenausbildung nicht notwendig, um diesen Auftrag zu erfüllen.

b.) Flüge vom 22.7. (Mittwoch) und 23.7.2009 (Donnerstag)(Schreiben des Bf vom 17.4.2013):

22.7.: 5.52 Uhr – nach 8 Uhr (Minuten nicht lesbar) U-Stadt-OE-dorf

23.7.: 6.40-8.51 Uhr: OE-dorf-U-Stadt

Feststellungen:

Im Juli 2009 interessierte sich die IZ-ländische OTAG AG für Immobilien im Raum NX-Stadt – UA-stadt (Vorarlberg), die für ein OTAGA-Zentrum geeignet sein hätten können. Der Bruder

des Bf wurde von der OTAG darüber informiert. Er gab dem Bf im Namen einer seiner Gesellschaften den Auftrag, mögliche Standorte für die OTAG im Raum NX-Stadt – UA-stadt zu finden (Schreiben 17.4.2013, ad Flüge vom 22. , 23.7.2009; NiS. 20.2.2020, S. 5 zu diesen Flügen).

Der Bf setzte sich in ein gemietetes Privatflugzeug , steuerte dieses Flugzeug ausgehend von U-Stadt in den Raum NX-Stadt – UA-stadt - OE-dorf, flog über diesen Raum und teilte seinem Bruder sodann zunächst mit, dass das Grundstück, das in Beilage A erwähnt ist (GStX31/2, KG UA-stadt; Flugbuch mit Eintragungen u.a. für den 22. und 23.7.2009 lt. Beilage A des Schreibens vom 17.4.2013) , für die OTAG geeignet sei (NiS 20.2.2020, S. 5). Letztlich änderte der Bf jedoch seine Einschätzung und teilte dem Auftraggeber mit, dass die Preise für die Nutzung dieses Grundstückes und auch anderer Grundstücke im Raum UA-stadt zu hoch waren (Antwort Bf 6.5.2020, ad 8 b). Daher kam nicht zum Abschluss eines Geschäftes mit der OTAG AG (NiS. S. 5).

Fliegerische Tätigkeiten des Bf wurden zwar durch den Bf im Zusammenhang mit diesem Auftrag durchgeführt, waren jedoch nicht betrieblich notwendig (Siehe oben Pkt A 2 h aa-dd, ff,hh,jj), um diese Untersuchungen durchzuführen. Um rechtzeitig für die Erfüllung des Auftrages des Bf von U-Stadt aus am 22.7.2009 im Raum NX-Stadt zu sein, war es entgegen dem Vorbringen des Bf (Antwort Bf 6.5.2020 ad 8 c) für den Bf nicht notwendig, ein Privatflugzeug selbst zu steuern. Man muss nicht unbedingt ein Privatflugzeug selbst steuern können, um von U-Stadt in den Raum NX-Stadt zu gelangen.

Für die Suche geeigneter Grundstücke für die unternehmerischen Aktivitäten eines Auftraggebers sind fliegerische Tätigkeiten und eine Flugausbildung nicht notwendig. Die Fähigkeiten, die man für die Erfüllung eines solchen Auftrages braucht, sind insbesondere die Kenntnisse und Fähigkeiten eines Immobilientreuhänders. Zu diesen Kenntnissen und Fähigkeiten gehört jedenfalls nicht notwendigerweise eine Pilotenausbildung.

Um Argumente für die Eignung eines Grundstückes oder mehrerer Grundstücke für einen Auftraggeber zu finden, sind Luftbilder nicht unbedingt notwendig (Siehe oben Pkt A 2 h aa-dd, ff,hh,jj).

Das Überfliegen eines Gebietes kann jedoch eine Grundstückssuche, die regelmäßig Teil der betrieblichen Tätigkeiten des Bf war, sinnvoll unterstützen. Insoweit war daher die Pilotenausbildung auch geeignet, die betriebliche Tätigkeit des Bf zu fördern.

Der Bf hat bis zum Beginn der Betriebsprüfung (Jänner 2013) und weiter bis zum Beginn des April 2013 gegenüber seinen Auftraggebern keine fliegerischen Leistungen in Rechnung gestellt (Mail vom 22.4.2013 des Steuerberaters an die Prüferin; Beilage 25 zur Antwort Bf vom

6.5.2020). Der Bf behauptete zwar, dass ein wesentlicher Teil seiner verrechneten Honorarnoten fliegerische Leistungen beinhalte (Schreiben des Bf vom 5.2.2013). Allerdings wurden fliegerische Leistungen in den Honorarnoten, die durch den Bf bis zum Beginn der Betriebsprüfung (Jänner 2013) und weiter bis Anfang April 2013 verfasst worden sind, nicht konkret erwähnt (Mail vom 22.4.2013 des Steuerberaters an die Prüferin). Das gilt auch für die angeblichen 299 verrechenbaren Flugminuten im Zusammenhang mit dem gegenständlichen Auftrag im Zusammenhang mit dem Grundstück GStX31/2 Gemeinde UA-stadt, für das sich die IZ-ländische OTAG interessierte. Diese angeblich verrechenbaren Flugminuten wurden in keiner einzigen Ausgangsrechnung (AR) des Bf, die dieser im Zeitraum 2009- 2012 verfasst hat, erwähnt. Diese Unterlassung der In-Rechnung-Stellung dieser fliegerischen Tätigkeiten vor Beginn der Betriebsprüfung (Jänner 2013) indiziert u.a. auch die mangelnde betriebliche Notwendigkeit der fliegerischen Tätigkeiten und der Flugausbildung des Bf.

Diese Unterlassung der In-Rechnung-Stellung dieser fliegerischen Tätigkeiten vor Beginn der Betriebsprüfung (Jänner 2013) indiziert u.a. auch, dass der Auftrag, den der Bf von einer der Gesellschaften seines Bruders erhalten hat, nicht die Anfertigung von Luftbildern und nicht fliegerische Leistungen umfasst hat.

Der Bf hat vorgebracht, im Zusammenhang mit diesem Hin- und Rückflug verrechenbare fliegerische Leistungen erbracht zu haben (Schreiben vom 17.4.2013).

Hierzu wird durch das BFG festgestellt: Der Bf hat im Zusammenhang mit diesem Hin- und Rückflug während des Zeitraumes 2008-2012, bis zum Beginn der Betriebsprüfung (Jänner 2013) und weiter zumindest bis Anfang April 2013 keine fliegerischen Leistungen oder Luftbilder in seinen Ausgangsrechnungen erwähnt. Daraus folgt, dass er derlei auch nicht in Rechnung gestellt hat. In Ausgangsrechnungen wird üblicherweise die erbrachte Leistung beschrieben. Da fliegerische Leistungen im Zusammenhang mit diesem Hin- und Rückflug in den Ausgangsrechnungen des Zeitraumes 2008-2012 bis Anfang April 2013 nicht erwähnt worden sind, sind sie auch nicht erbracht worden. Daher hat er insoweit auch keine verrechenbaren fliegerischen Leistungen erbracht.

c.) Ad Flug vom Freitag, 21.8.2009 nach ULX-Stadt / OX-Land (Schreiben des Bf vom 17.4.2013):

Freitag, 21.8.2009 7.12 -8.51 U-Stadt - ULX-Stadt

Freitag, 21.8. 2009 14.24-1553 ULX-Stadt – U-Stadt

Feststellungen:

Der Bf flog am 21.8.2009 mit einem gemieteten Privatflugzeug, das er selbst steuerte, nach ULX-Stadt und Umgebung, dh u.a. auch in die Umgebung von KA2-Stadt und IYJ-Stadt.

Der Bf betreute im Auftrag einer der Gesellschaften seines Bruders am 21.8.2009 ein Bauträgerprojekt betreffend ein Wohnhaus in IS-dorf bei EU-Stadt (Beilage C zum Schreiben vom 17.4.2013) und ein Investorenprojekt (Immobilienprojekt) in einer Meerenge im Südosten von PYC-land bei KA2-Stadt und IYJ-Stadt (NiS 20.2.2020 S. 2 – 4 ; Beilage 27, Foto Nr. 2 und Beilagen Nr. 28 und 29 der Antwort Bf vom 6.5.2020). Er betrachtete dabei auch die Immobilie, die Gegenstand des Investorenprojektes war, vom Privatflugzeug aus der Vogelperspektive aus und er fertigte auch mehrere Luftbilder an [Schreiben vom 17.4.2013 mit Beilage C mit 4 Luftbildern (= Luftbilder 1-4 als Beilagen der NiS vom 20.2.2020= Luftbilder Beilage 27 der Antwort Bf vom 6.5.2020) und Beilage E des Schreibens vom 17.4.2013; NiS 20.2.2020 S. 3].

Mit „Investorenprojekt“ meinte der Bf ein Grundstück nördlich von KA2-Stadt und östlich von IYJ-Stadt in einer Meerenge im Südosten von PYC-land, für das sich eine Gruppe von potentiellen IZ-ländischen Investoren damals interessierte (NiS S. 2,3,4). Die Aktivitäten des Bf verfolgten den Zweck , zu erreichen, dass eine der Gesellschaften seines Bruders den Auftrag für die Entwicklung dieses Projektes erhalten würde (NiS. S. 4 vom 20.2.2020). Wäre dies gelungen, hätte der Bf von einer Kapitalgesellschaft, deren Anteile seinem Bruder gehörten, den Auftrag bekommen, die Entwicklung dieses Projektes als Immobilienprojektmanager zu organisieren.

Fliegerische Leistungen waren nicht betrieblich notwendig, um die beiden Projekte in PYC-land (Bauträgerprojekt in IS-dorf bei EU-Stadt, exklusives Investorenprojekt in der Meerenge bei KA2-Stadt und IYJ-Stadt) zu betreuen. Das gilt auch für die durch den Bf durchgeführte „Analyse“ (Schreiben vom 17.4.2013) des Investorenprojektes:

Um rechtzeitig für die Ausübung der Tätigkeiten des Bf am 21.8.2019 in ULX-Stadt zu sein, war es nicht notwendig, ein Privatflugzeug selbst steuern zu können, da man von U-Stadt aus ULX-Stadt in PYC-land auch ohne Pilotenausbildung erreichen kann. Dass der Bf 2009-2012 so viele betriebliche Termine wahrzunehmen hatte, dass er ein Privatflugzeug benötigt hat, um die Termine wahrnehmen zu können kann nicht festgestellt werden (Siehe Pkt A 2 h aa; NiS 20.2.2020 S. 9).

In Bezug auf das Grundstück in IS-dorf bei EU-Stadt hat der Bf abgesehen von der Anreise aus U-Stadt und der Rückreise nach U-Stadt keine fliegerischen Tätigkeiten ausgeführt. Fotos (keine Luftbilder) wurden ihm damals bereits von seinen kroatischen Kontaktpersonen übermittelt (NiS. S. 4). Eine Pilotenausbildung war daher jedenfalls nicht notwendig, um das Projekt in IS-dorf zu bearbeiten.

In Bezug auf das Investorenprojekt bei KA2-Stadt und IYJ-Stadt wird festgestellt:

Um die Eignung eines Grundstückes für die Interessen von potentiellen Investoren feststellen zu können, muss man nicht unbedingt in einem Privatflugzeug über dieses Grundstück fliegen ,

um Luftbilder davon anzufertigen (Siehe oben Pkt A 2 h aa-dd, ff,hh,jj). Dies gilt auch für diese Immobilie.

Der Bf hat seit seiner Pilotenausbildung (2008-2011) bis zum Beginn der Betriebsprüfung (Jänner 2013) und weiter bis zum April 2013 gegenüber seinen Auftraggebern keine fliegerischen Leistungen in Rechnung gestellt, dh, fliegerische Leistungen wurden in seinen Ausgangsrechnungen 2009-2012 nicht konkret erwähnt (Mail vom 22.4.2013 des Steuerberaters an die Prüferin; Beilage 25 zur Antwort Bf vom 6.5.2020). Daher kann auch der Auftrag an den Bf entgegen seinen Angaben (NiS. S. 3 vom 20.2.2020) fliegerische Leistungen und Luftbilder nicht umfasst haben.

Der Bruder des Bf hat zu bedenken gegeben, dass er ohne die Luftbilder des Bf mehrere Aufträge von Großkonzernen , an denen auch der Bf mitgearbeitet hat, nicht bekommen hätte (NiS S. 4). Dafür gibt es jedoch keinen Beweis (Siehe oben Pkt A 2 h aa-dd, ff,hh,jj).

Die Pilotenausbildung, die Luftbilder, die fliegerischen Tätigkeiten waren nicht betrieblich notwendig (Siehe oben Pkt A 2 h aa-dd, ff,hh,jj)..

Allerdings ermöglichte die Pilotenausbildung eine Zeitersparnis im Zusammenhang mit der Anreise. Eine Fahrt mit dem Auto von U-Stadt nach ULX-Stadt dauert im Sommer etwa 6 Stunden. Der Flug von U-Stadt nach ULX-Stadt mit dem vom Bf selbst gesteuerten Privatflugzeug wurde in 1 ½ Stunden absolviert (NiS 20.2.2020 S. 4).

Ferner diente die Anfertigung von Luftbildern vom Einzugsgebiet des Grundstückes (vgl Fotos 1-4 , vorgelegt am 20.2.2020; vgl. auch Luftbilder lt. Beilage E des Schreibens des Bf vom 17.4.2013), für das sich die Gruppe IZ-ländischer Investoren interessierte, aus der Sicht des Betriebes des Bf dazu, den Investoren, die ernsthaft überlegten, bis zu 3 Mio € an diesem Standort zu investieren, die Lage des Grundstückes einprägsam darstellen zu können.

Letztlich konnte das Investorenprojekt nicht verwirklicht werden, weil das Grundbuch in OX-Land keine ausreichende Rechtssicherheit gewährleistete. Es erwies sich deshalb als unmöglich, die angeblichen Eigentümer der Immobilie dazu zu bewegen, hinreichende Beweise für ihr angebliches Eigentumsrecht vorzulegen. Der Bf empfahl seinem Bruder, das Projekt wegen mangelnder Rechtssicherheit in OX-Land nicht mehr weiterzuverfolgen. Sein Bruder leitete diese Empfehlung an die Gruppe interessierter Investoren weiter (NiS. S. 3 und 4 vom 20.2.2020).

Auch das Bauträgerprojekt in IS-dorf bei EU-Stadt konnte aus denselben Gründen wegen mangelnder Rechtssicherheit nicht realisiert werden. Diese Erfahrungen bewogen den Bf und seinen Bruder, sich in OX-Land nicht mehr zu engagieren (NiS S. 3 und 4 vom 20.2.2020).

Um herauszufinden, ob ein Wirtschaftsstandort in einem fremden Land durch ausreichende Rechtssicherheit gekennzeichnet ist, benötigt man keine Pilotenausbildung.

Diese durch den Bf angefertigten Luftbilder wurden von seiner Auftraggeberin, einer Gesellschaft seines Bruders, nicht an einen fremden Auftraggeber weiter verrechnet (NiS. 20.2.2020, S. 4).

Der Bf spricht zwar davon, dass er im Zusammenhang mit diesem Projekt sein Geld von seinem Bruder bekommen habe (NiS 20.2.2020, S. 6). Allerdings kann der gesamte Auftrag an den Bf und die Bezahlung an den Bf im Zusammenhang mit diesem Auftrag nichts mit der Pilotentätigkeit des Bf zu tun gehabt haben, weil in keiner einzigen Ausgangsrechnung des Bf im Zeitraum 2009-zum Beginn der Betriebsprüfung im Jänner 2013 und weiter bis Anfang April 2013 fliegerische Leistungen auch nur erwähnt worden sind (E-Mail des steuerlichen Vertreters vom 22.4.2013).

Der Bf hat vorgebracht, im Zusammenhang mit diesem Hin- und Rückflug verrechenbare fliegerische Leistungen erbracht zu haben (Schreiben vom 17.4.2013).

Hierzu wird durch das BFG festgestellt: Der Bf hat im Zusammenhang mit diesem Hin- und Rückflug während des Zeitraumes 2008-2012 bis zum Beginn der Betriebsprüfung (Jänner 2013) und weiter zumindest bis Anfang April 2013 keine fliegerischen Leistungen oder Luftbilder in seinen Ausgangsrechnungen erwähnt (Beilage 25 zur Antwort des Bf vom 6.5.2020; E-Mail des steuerlichen Vertreters vom 22.4.2013). Daraus folgt, dass er derlei auch nicht in Rechnung gestellt hat. In Ausgangsrechnungen wird üblicherweise die erbrachte Leistung beschrieben. Da fliegerische Leistungen im Zusammenhang mit diesem Hin- und Rückflug in den Ausgangsrechnungen des Zeitraumes 2008-2012 bis Anfang April 2013 nicht erwähnt worden sind, sind sie auch nicht erbracht worden. Daher hat er insoweit auch keine verrechenbaren fliegerischen Leistungen erbracht.

d.) Ad Flug vom Montag, 21.9.2009, nach ZAS-Stadt, Rückflug Donnerstag, 24.9.2009 betreffend Wohnprojekt ZAS-Stadt, alte OTAGstraße (Schreiben des Bf vom 17.4.2013):

Flugzeiten:

Montag, 21.9.: 9.10-9.55 Uhr

Donnerstag 24.9.: 9.50 Uhr-10.35 Uhr

Der Bf reiste mit einem Privatflugzeug, das er selbst steuerte, am 21.9.2009 nach ZAS-Stadt. Der Bf hat dort im Auftrag seines Bruders die Abnahme eines Mehrparteien-Wohnhauses beschleunigt. Es war dort seine Aufgabe, Sofortmaßnahmen zu organisieren, um dem Baumeister die Einhaltung des Übergabetermins zu ermöglichen (Schreiben des Bf vom 17.4.2013 samt dessen Beilage D; E-Mail vom 12.3.2013 mit Beilage „Stellungnahme betreffend Ausbildungs- und Fortbildungskosten).

Zweifellos war die Pilotenausbildung im Zusammenhang mit diesem Auftrag nützlich, weil sie dem Bf ermöglicht hat, in ungewöhnlich kurzer Zeit (45 Minuten) von U-Stadt nach ZAS-Stadt zu gelangen.

Für diese Tätigkeiten und für die Reise von U-Stadt nach ZAS-Stadt war eine Pilotenausbildung jedoch nicht unbedingt notwendig. Um von U-Stadt nach ZAS-Stadt zu gelangen, muss man kein Pilot sein (Siehe oben Pkt A 2 h aa).

Der Bf hat vorgebracht, im Zusammenhang mit diesem Hin- und Rückflug verrechenbare fliegerische Leistungen erbracht zu haben (Schreiben vom 17.4.2013).

Hierzu wird durch das BFG festgestellt: Der Bf hat im Zusammenhang mit diesem Hin- und Rückflug während des Zeitraumes 2008-2012 bis zum Beginn der Betriebsprüfung (Jänner 2013) und weiter zumindest bis Anfang April 2013 keine fliegerischen Leistungen oder Luftbilder in seinen Ausgangsrechnungen erwähnt (Beilage 25 zur Antwort des Bf vom 6.5.2020; E-Mail des steuerlichen Vertreters vom 22.4.2013). Daraus folgt, dass er derlei auch nicht in Rechnung gestellt hat. In Ausgangsrechnungen wird üblicherweise die erbrachte Leistung beschrieben. Da fliegerische Leistungen im Zusammenhang mit diesem Hin- und Rückflug in den Ausgangsrechnungen des Zeitraumes 2008-2012 bis Anfang April 2013 nicht erwähnt worden sind, sind sie auch nicht erbracht worden. Daher hat er insoweit auch keine verrechenbaren fliegerischen Leistungen erbracht.

e.) Ad Flug vom Freitag 13.11.2009 von U-Stadt nach ULX-Stadt und Umgebung und zurück über ZAS-Stadt, Bauprojekt an der kroatischen Küste (Schreiben des Bf vom 17.4.2013):

Flugzeiten:

Freitag, 13.11.2009 9.56-11.24 Uhr U-Stadt nach ULX-Stadt

Freitag, 13.11.2009 11.55 – 13.59 ULX-Stadt nach ZAS-Stadt

Freitag, 13.11 . 2009 14.55-15.45 ZAS-Stadt nach U-Stadt

Es handelt sich um dasselbe Investorenprojekt bei IYJ-Stadt und KA2-Stadt, PYC-land, das bereits bei Punkt c.) oben behandelt worden ist. Auf die obigen Ausführungen wird verwiesen.

Die Ausgangsrechnungen, die der Bf den Handelsgesellschaften, die von seinem Bruder beherrscht wurden, im Zeitraum 2008-2012 ausstellte, enthielten keinen Hinweis auf fliegerische Leistungen (E-Mail des steuerlichen Vertreters vom 22.4.2013; Beilage 25 der Antwort des Bf vom 6.5.2020).

f.) Umsatzerhöhung um 30.000 € im Jahr 2009 durch Flugunterstützung?

Der Bf brachte vor: Durch Flugunterstützung sei 2009 der Umsatz um ca 30.000 € von ca 70.000 € auf rund 100.000 € erhöht worden (Stellungnahme betreffend Ausbildungs- Fortbildungskosten, 1. Seite, vorgelegt mit Mail des steuerlichen Vertreters vom 12.3.13).

Mit Schreiben vom 17.4.2013 hat der Bf diese Behauptung jedoch dahingehend relativiert, dass er nur noch behauptet hat, dass die Umsätze durch Nutzung der Flugausbildung im Jahr 2009 9.860 € betragen hätten. Tatsächlich ist die Pilotenausbildung jedoch nicht notwendig gewesen, um die Umsätze des Jahres 2009 erzielen zu können (siehe oben a-e zu den Flügen des Jahres 2009 und Pkt A 2 h).

3.2.) Flüge 2010:

a.) Nonstop-Flug Sonntag, 3.1.2010: Flug nach OT-dorf (YXC-dorf), BEN-Stadt, RÖ-stadt (NÖ) und zurück (Schreiben des Bf vom 17.4.2013)

Der Bf hat von einer der Gesellschaften seines Bruders den Auftrag bekommen, das Gebiet YXC-dorf, BEN-Stadt und RÖ-stadt zu untersuchen, um herauszufinden, ob in diesem Gebiet weitere Grundstücke als Standorte für die IZ-ländische OTAG in Frage kommen könnten (NiS. S 6 vom 20.2.2020; Schreiben vom 17.4.2013).

Der Bf hat am Sonntag, 3.1.2010 das Gebiet YXC-dorf, BEN-Stadt und RÖ-stadt (NÖ) in einem Privatflugzeug sitzend aus der Vogelperspektive untersucht (Beilage F zum Schreiben vom 17.4.2013). Er hat dabei jedoch keine Luftbilder angefertigt (Beilage F zum Schreiben vom 17.4.2013) - die im Akt befindlichen Kopien der Luftbilder stammen von der IZ-ländischen OTAG, die diese dem Bf zur Verfügung gestellt hat (Antwort des Bf vom 6.5.2020, Pkt 11 b, Pkt 11 c; Beilage F zum Schreiben vom 17.4.2013).

Der Vertreter des Bf hat diese Luftbildfotos, die der Bf von der OTAG AG erhalten hatte, in ausreichender Qualität als Beilagen des Schreibens vom 17.4.2013 am 22.4.2013 dem Finanzamt übergeben (Schreiben vom 17.4.2013 mit Einlaufstempel des Finanzamtes; E-Mail des Vertreters des Bf vom 22.4.2013). Anstatt die Fotos aufzubewahren, scannte das Finanzamt alle ihm am 22.4.2013 übermittelten Unterlagen, darunter auch die Photos, ein und vernichtete diese Unterlagen sodann. Dass die eingescannten Fotos nahezu unkenntlich waren, hielt das Finanzamt nicht davon ab, diese Fotos zu vernichten.

Es kann nicht festgestellt werden, dass die IZ-ländische OTAG AG im unmittelbaren zeitlichen Zusammenhang mit diesem Flug ein konkretes Geschäft mit dem Bf, seinem Bruder oder einer der Gesellschaften seines Bruders oder des Bf abgeschlossen hat (NiS S. 6 vom 20.2.2020) . Der Bf teilte der IZ-ländischen OTAG vielmehr mit, dass es auf Grund der Lage der Grundstücke , die die IZ-ländische OTAG im Auge hatte und auf Grund der damaligen Grundstückspreise nicht sinnvoll erscheine, auch nur einen dieser Standorte zu realisieren (Antwort Bf 6.5.2020, 11 d).

Allerdings diene diese Information, die der OTAG AG erteilt wurde, der Absicherung der Standorte BOXStadt und AT-Dorf aus der Sicht der Gesellschaften, die durch den Bruder des Bf beherrscht wurden. In BOXStadt und AT-Dorf standen Immobilien, die Gesellschaften des Bruders des Bf an die OTAG AG vermieteten.

Für die Erfüllung dieses Auftrags war die Pilotenausbildung des Bf jedenfalls nicht notwendig. Das Suchen geeigneter Grundstücke für einen Auftraggeber ist eine typische Tätigkeit der Immobilientreuhänder. Um Immobilientreuhänder sein zu können, ist eine Pilotenausbildung nicht notwendig (Siehe oben Pkt A 2 h aa-dd, ff,hh,jj).

Der Bf hat im Zusammenhang mit diesem Auftrag keinerlei Luftbilder selbst angefertigt. Nur um sich nach YXC-dorf, BEN-Stadt und RÖ-stadt (NÖ) zu begeben, musste man kein Pilot sein.

Der Bf deutete jedoch an, dass er im Zusammenhang mit diesem Auftrag doch auch selbst Luftbilder angefertigt habe, dass jedoch das Finanzamt Fotos vernichtet habe (Antwort Bf 6.5.2020 11 b, 11 d). Diese Andeutungen sind nicht überzeugend. Im Schreiben vom 17.4.2013 erwähnte der Bf in Bezug auf diesen Nonstop-Flug nicht, dass er Luftbildfotos angefertigt habe. Er verweist im Text dieses Schreibens auf Beilage F. Die durch das Finanzamt eingescannten , schemenhaften Bilder, die in Beilage F ersichtlich sind (die Originale wurden durch das Finanzamt vernichtet), stammen jedoch ausnahmslos von der OTAG AG (Antwort Bf 6.5.2020, ad 11 b und 11 c). Der Bf wäre für Luftbilder, die er selbst anlässlich dieses Fluges angefertigt und dem Finanzamt vorgelegt haben könnte, beweispflichtig. Ein Beweis für Luftbilder, die vom Bf selbst anlässlich dieses Fluges angefertigt worden sein könnten, existiert nicht. Daher hat der Bf im Zusammenhang mit diesem Flug keine Luftbilder angefertigt.

Ein Teil der von der OTAG dem Bf zur Verfügung gestellten Luftbilder konnte vom Bf nachträglich wieder aufgefunden werden. Diese aus dem Internet stammenden Bilder des Grundstückes Nr. 4, OT-dorf 26, KG1x2y3t I-dorf, wurden als Beilage 30 der Antwort des Bf vom 6.5.2020 vorgelegt.

Auch von RÖ-stadt hat der Bf ein Bild im Verfahren vorgelegt, allerdings bereits am 12.3.2013 als Beilage A der Stellungnahme betreffend Ausbildungs- Fortbildungskosten (siehe die Wiedervorlage dieses Bildes in wesentlich besserer Qualität mit Mail vom 11.12.2019). Diese Beilage A dieser Stellungnahme ist jedoch ein Internet – Bild, das dem Bf ebenfalls vom Auftraggeber zur Verfügung gestellt worden ist (Antwort Bf vom 6.5.2020, ad 11 f).

Der Bf hat in keiner einzigen Ausgangsrechnung, die er in den Jahren 2009-2012 bis zum Beginn der Betriebsprüfung im Jänner 2013 und weiter bis Anfang April 2013 ausgestellt hat, fliegerische Leistungen und die Anfertigung von Luftbildern konkret erwähnt (E-Mail vom 22.4.2013). Die Ertragskonten 2009-2012 Nr. 4220 und 4230 werden als „Unternehmensberatung“ und „Geschäftsführerbezug“ bezeichnet. Auch diese Bezeichnungen lassen keine fliegerischen Leistungen erkennen.

Daher kann auch sein Auftrag im Zusammenhang mit dem Flug vom 3.1.2010 fliegerische Leistungen und die Anfertigung von Luftbildern nicht umfasst haben. Daher können fliegerische Tätigkeiten auch nicht notwendig zur Erfüllung des Auftrages gewesen sein. Daher war aber auch die Pilotenausbildung nicht notwendig, um den Auftrag zu erfüllen.

Der Bf hat vorgebracht, im Zusammenhang mit diesem Nonstop-Flug verrechenbare fliegerische Leistungen erbracht zu haben (Schreiben vom 17.4.2013).

Hierzu wird durch das BFG festgestellt: Der Bf hat im Zusammenhang mit diesem Flug während des Zeitraumes 2008-2012, bis zum Beginn der Betriebsprüfung (Jänner 2013) und weiter zumindest bis Anfang April 2013 keine fliegerischen Leistungen oder Luftbilder in seinen Ausgangsrechnungen erwähnt (Beilage 25 zur Antwort des Bf vom 6.5.2020; E-Mail des steuerlichen Vertreters vom 22.4.2013). Daraus folgt, dass er derlei auch nicht in Rechnung gestellt hat. In Ausgangsrechnungen wird üblicherweise die erbrachte Leistung beschrieben. Da fliegerische Leistungen im Zusammenhang mit diesem Flug in den Ausgangsrechnungen des Zeitraumes 2008-2012 bis Anfang April 2013 nicht erwähnt worden sind, sind sie auch nicht erbracht worden. Daher hat er insoweit auch keine verrechenbaren fliegerischen Leistungen erbracht.

Im Zusammenhang mit dem Flug über RÖ-stadt brachte der Bf ferner vor: (E-Mail des steuerlichen Vertreters vom 12.3.2013, mit undatierter Stellungnahme betreffend Ausbildungs- und Fortbildungskosten, Beilage A:) Die OTAG AG plane im Bundesgebiet OTAGA-Zentrum. Der Bf sei mit der Standortsuche in Österreich beauftragt. Da die OTAG nur maximal 10jährige Mietverträge unterfertige, sei ein besonderes Augenmerk auf die eventuelle Nachnutzung zu legen. Daher sei es erforderlich, dass sich die Standorte in der Nähe von Industriezonen oder Gewerbegebieten oder Einkaufszentren befänden. Um diese Standortanalysen durchführen zu können, müsse bezüglich der Vorgaben eine Luftanalyse durchgeführt werden, um dem Auftraggeber umfassende Informationen und Entscheidungsgrundlagen liefern zu können (Beilage A zur Stellungnahme betreffend Ausbildungs- und Fortbildungskosten).

Hiezu (ad Beilage A der Stellungnahme betreffend Ausbildungs- und Fortbildungskosten) wird festgestellt:

In dieser Beilage A war nur ein unscharfes (vgl. Beilage zum Mail des steuerlichen Vertreters vom 11.12.2019= Beilage A zur Stellungnahme Ausbildungs- und Fortbildungskosten) Internet-Foto (Antwort Bf 6.5.2020, Pkt 11 f) von RÖ-stadt – Ost zu sehen. Dieses Internet – Foto kann jedenfalls nicht als Beweis für die Notwendigkeit einer Flugausbildung des Bf angesehen werden.

b.) Flüge vom Di, 28. und Mi 29.9.2010 nach ULX-Stadt / PYC-land (Schreiben des Bf vom 17.4.2013):

Der Bf steuerte am 28. 9.2010 ein Privatflugzeug nach ULX-Stadt, um dort Planunterlagen und Angebote betreffend zum Verkauf angebotene Liegenschaften zu übernehmen und um Besprechungen in Bezug auf Wohnprojekte abzuhalten (Schreiben vom 17.4.2013, mit Beilage G). Der Bf flog am 29.9.2010 zurück.

Wegen der mangelnden Rechtssicherheit ist kein Geschäft zwischen einer der Gesellschaften seines Bruders und interessierten Investoren zustande gekommen (NiS S. 4 und 6, 20.2.2020).

Um nach ULX-Stadt zu gelangen, dort Unterlagen zu übernehmen und Besprechungen abzuhalten, und um von ULX-Stadt nach U-Stadt zurückzukehren, war die Pilotenausbildung des Bf nicht erforderlich. ULX-Stadt ist von U-Stadt aus nicht nur auf dem Luftwege erreichbar.

Der Bf hat in keiner einzigen Ausgangsrechnung, die er in den Jahren 2009-2012 bis zum Beginn der Betriebsprüfung im Jänner 2013 und weiter bis Anfang April 2013 ausgestellt hat, fliegerische Leistungen konkret erwähnt. Daher kann auch sein Auftrag fliegerische Leistungen nicht umfasst haben. Daher können fliegerische Tätigkeiten auch nicht notwendig zur Erfüllung des Auftrages gewesen sein. Daher war aber auch die Pilotenausbildung nicht notwendig, um den Auftrag zu erfüllen.

Der Bf hat vorgebracht, im Zusammenhang mit diesem Hin- und Rückflug verrechenbare fliegerische Leistungen erbracht zu haben (Schreiben vom 17.4.2013).

Hierzu wird durch das BFG festgestellt: Der Bf hat im Zusammenhang mit diesem Hin- und Rückflug während des Zeitraumes 2008-2012 bis zum Beginn der Betriebsprüfung (Jänner 2013) und weiter zumindest bis Anfang April 2013 keine fliegerischen Leistungen oder Luftbilder in seinen Ausgangsrechnungen erwähnt (Beilage 25 zur Antwort des Bf vom 6.5.2020; E-Mail des steuerlichen Vertreters vom 22.4.2013). Daraus folgt, dass er derlei auch nicht in Rechnung gestellt hat. In Ausgangsrechnungen wird üblicherweise die erbrachte Leistung beschrieben. Da fliegerische Leistungen im Zusammenhang mit diesem Hin- und Rückflug in den Ausgangsrechnungen des Zeitraumes 2008-2012 bis Anfang April 2013 nicht erwähnt worden sind, sind sie auch nicht erbracht worden. Daher hat er insoweit auch keine verrechenbaren fliegerischen Leistungen erbracht.

c.) Flüge vom DI, 12.10.2010 von U-Stadt nach OSH-Stadt und weiter nach SOO-stadt, Rückflug U-Stadt (Schreiben des Bf vom 17.4.2013).

Der Bf führte diese Reise durch, um das Investorenprojekt an der Küste OX-Lands (siehe Flug vom 13.11.2009, Flug vom 21.8.2009) zu bearbeiten . Der Bf hat im ursächlichen Zusammenhang mit diesen Flügen den mutmaßlichen Eigentümern in OSH-Stadt und SOO-stadt Vorverträge zur Unterzeichnung übergeben. Die Eigentümer konnten jedoch keinen gültigen Eigentumsnachweis erbringen. Daher wurde das Projekt, das der Bf geplant hatte,

zurückgestellt und wegen mangelnder Rechtssicherheit letztlich aufgegeben (Schreiben vom 17.4.2013 mit Beilage G1; NiS. 20.2.2020, S. 4, 6 und 7).

Um von U-Stadt nach OSH-Stadt und SOO-stadt zu gelangen, um Verträge zu überreichen und Besprechungen abzuhalten, und um sodann von SOO-stadt nach U-Stadt zurückzukehren, war die Pilotenausbildung des Bf nicht erforderlich.

Der Bf hat in keiner einzigen Ausgangsrechnung, die er in den Jahren 2009-2012 bis zum Beginn der Betriebsprüfung im Jänner 2013 und weiter bis Anfang April 2013 ausgestellt hat, fliegerische Leistungen konkret erwähnt. Daher kann auch sein Auftrag fliegerische Leistungen nicht umfasst haben. Daher können fliegerische Tätigkeiten auch nicht notwendig zur Erfüllung des Auftrages gewesen sein. Daher war aber auch die Pilotenausbildung nicht notwendig, um den Auftrag zu erfüllen.

Der Bf hat vorgebracht, im Zusammenhang mit diesem Hin- und Rückflug verrechenbare fliegerische Leistungen erbracht zu haben (Schreiben vom 17.4.2013).

Hierzu wird durch das BFG festgestellt: Der Bf hat im Zusammenhang mit diesem Hin- und Rückflug während des Zeitraumes 2008-2012 bis zum Beginn der Betriebsprüfung (Jänner 2013) und weiter zumindest bis Anfang April 2013 keine fliegerischen Leistungen oder Luftbilder in seinen Ausgangsrechnungen erwähnt (Beilage 25 zur Antwort des Bf vom 6.5.2020; E-Mail des steuerlichen Vertreters vom 22.4.2013). Daraus folgt, dass er derlei auch nicht in Rechnung gestellt hat. In Ausgangsrechnungen wird üblicherweise die erbrachte Leistung beschrieben. Da fliegerische Leistungen im Zusammenhang mit diesem Hin- und Rückflug in den Ausgangsrechnungen des Zeitraumes 2008-2012, weiter bis zum Beginn der Betriebsprüfung im Jänner 2013 und weiter bis Anfang April 2013 nicht erwähnt worden sind, sind sie auch nicht erbracht worden. Daher hat er insoweit auch keine verrechenbaren fliegerischen Leistungen erbracht.

d.) Flug vom Di, 19.10.2010 von U-Stadt nach AG-Stadt und zurück (Schreiben vom 17.4.2013 des Bf)

Der Bruder des Bf beabsichtigte die Realisierung von Photovoltaikanlagen auf den Immobilien seiner Gesellschaften. Er beauftragte den Bf, herauszufinden, wer (welches Unternehmen) diese Photovoltaikanlagen liefern und montieren könne (NiS S. 4 und 5 vom 20.2.2020).

Der Bf ging davon aus, dass die C-ländischen Unternehmen diesbezüglich die am besten ausgereifte Technik anbieten konnten. Er flog mit seinem Bruder nach AG-Stadt, machte großräumige Geländeaufnahmen bestehender Anlagen während des Fluges aus der Vogelperspektive (Fotos 6 und 7, vorgelegt durch den Bf am 20.2.2020, vgl. Beilage H zum Schreiben des Bf vom 17.4.2013), dh er selbst steuerte während dieses Fluges ein gemietetes Privatflugzeug (Schreiben des Bf vom 17.4.13 mit Beilage H).

Der Bruder hat seine ursprüngliche Absicht, Photovoltaikanlagen auf den Immobilien seiner Gesellschaften installieren zu lassen, nicht weiter verfolgt, allerdings hat er auf Grund der Bauweise der besichtigten Anlagen die von seinen Firmen konkret verwirklichte Idee bekommen, die U-Fundamente, auf welchen diese Anlagen ruhten, für den Bau von O-Geräten zu verwenden, die von einem Ort zum anderen transportiert werden konnten (NiS 20.2.2020, S. 4 , 5, und 7).

Es kann nicht festgestellt werden, dass es notwendig ist, bestehende Photovoltaikanlagen aus der Vogelperspektive aus einem Privatflugzeug zu photographieren, um selbst eine Photovoltaikanlage planen und erwerben zu können, und deren Montage organisieren zu können. Um vom Betriebssitz des Bf (U-Stadt) nach AG-Stadt zu gelangen, ist keine Pilotenausbildung notwendig. Insgesamt ist in Bezug auf diesen Auftrag daher eine Pilotenausbildung nicht erforderlich gewesen.

Der Bf hat in keiner einzigen Ausgangsrechnung, die er in den Jahren 2009-2012 bis zum Beginn der Betriebsprüfung im Jänner 2013 und weiter bis Anfang April 2013 ausgestellt hat, fliegerische Leistungen konkret erwähnt (E-Mail des steuerlichen Vertreters vom 22.4.2013). Daher kann auch dieser Auftrag fliegerische Leistungen nicht umfasst haben. Daher können fliegerische Tätigkeiten auch nicht notwendig zur Erfüllung des Auftrages gewesen sein. Daher war aber auch die Pilotenausbildung nicht notwendig, um den Auftrag zu erfüllen.

Der Bf hat vorgebracht, im Zusammenhang mit diesem Hin- und Rückflug verrechenbare fliegerische Leistungen erbracht zu haben (Schreiben vom 17.4.2013).

Hierzu wird durch das BFG festgestellt: Der Bf hat im Zusammenhang mit diesem Hin- und Rückflug während des Zeitraumes 2008-2012 bis zum Beginn der Betriebsprüfung (Jänner 2013) und weiter zumindest bis Anfang April 2013 keine fliegerischen Leistungen oder Luftbilder in seinen Ausgangsrechnungen erwähnt (Beilage 25 zur Antwort des Bf vom 6.5.2020; E-Mail des steuerlichen Vertreters vom 22.4.2013). Daraus folgt, dass er derlei auch nicht in Rechnung gestellt hat. In Ausgangsrechnungen wird üblicherweise die erbrachte Leistung beschrieben. Da fliegerische Leistungen im Zusammenhang mit diesem Hin- und Rückflug in den Ausgangsrechnungen des Zeitraumes 2008-2012 und weiter bis Anfang April 2013 nicht erwähnt worden sind, sind sie auch nicht erbracht worden. Daher hat er insoweit auch keine verrechenbaren fliegerischen Leistungen erbracht.

e.) Umsatzerhöhung

Der Bf hat vorgebracht: Im Jahr 2010 sei durch verstärkte Inanspruchnahme von Flugleistungen der Umsatz von 100.000 € auf ca 132.000 € erhöht worden (Stellungnahme

Ausbildungs-Fortbildungskosten, 1. und 2. Seite, vorgelegt mit E-Mail des steuerlichen Vertreters vom 12.3.2013).

Der Bf. hat diese Behauptung in seinem Schreiben vom 17.4.2013 dahingehend relativiert, dass die Umsätze, die infolge der Pilotenausbildung erzielt worden seien, nur 9.460 € betragen hätten.

Tatsächlich war die Pilotenausbildung des Bf nicht notwendig, um die Umsätze des Jahres 2010 zu erwirtschaften (siehe oben a-d; siehe A 2 h).

3.3.) Flüge 2011

a.) Ad Nonstop-Flug vom 15.2.2011

Um den Baufortschritt der von ihm betreuten Immobilienprojekte in HDM-stadt und ZAS-Stadt zu überprüfen und zum Teil (HDM-stadt) aus der Vogelperspektive zu photographieren, führte der Bf am 15.2.2011 einen Nonstop-Flug von U-Stadt über HDM-stadt und ZAS-Stadt zurück nach U-Stadt durch (NiS. 20.2.2020 S. 7 und 8). Der Bf verfolgte mit diesem Flug auch die Absicht, den Kunden des Immobilienprojektes HDM-stadt klar zu machen, wie der Baufortschritt war (NiS 20.2.2020 S. 7).

Um den Baufortschritt feststellen und dokumentieren zu können, um diesen allfälligen Kunden zeigen zu können, ist ein Betrachten und Photographieren einer im Bau befindlichen Immobilie (hier: typisches Mehrparteienhaus an einer Straßenkreuzung) aus der Vogelperspektive unnötig. Man kann sich auch, ohne ein Privatflugzeug zu steuern, zu dieser Immobilie begeben und vom Boden aus oder von einer der bereits verwirklichten Ebenen der Immobilie Fotos machen. Eine Pilotenausbildung war somit nicht notwendig, um den Baufortschritt überprüfen und dokumentieren zu können, um diesen allfälligen Kunden zeigen zu können. Eine Pilotenausbildung war auch nicht nötig, um von U-Stadt nach HDM-stadt und weiter nach ZAS-Stadt zu gelangen (siehe A 2 h).

Das Immobilienprojekt HDM-stadt konnte einem fremden Investor verkauft werden (Antwort Bf 6.5.2020, Beilage 23 „Generalübernehmervertrag“).

Dass sein Bruder oder die von diesem beherrschten Gesellschaften oder der Bf selbst oder die vom Bf beherrschten Gesellschaften die in HDM-stadt gebauten Immobilien nicht verkaufen hätten können, wenn der Bf nicht die von ihm im Verfahren vorgelegten Luftbilder angefertigt hätte, kann nicht festgestellt werden (Siehe oben Pkt A 2 h aa-dd, ff,hh,jj).

Dass der Bf bei diesen Bauprojekten nicht als Immobilienprojektmanager hätte tätig sein können, wenn er nicht diese Luftbilder von einem Privatflugzeug aus, das er selbst steuerte, aufgenommen hätte, kann nicht festgestellt werden,

da man den Baufortschritt oder das Aussehen des Immobilienprojektes auch anders als durch Fotos aus der Vogelperspektive hätte dokumentieren können (siehe oben vorheriger Absatz; Siehe oben Pkt A 2 h aa-dd, ff,hh,jj).

Dass der Bf zumindest damals im Jahr 2011 von seinem Bruder den Auftrag bekommen haben könnte, Luftbilder des Immobilienprojektes in HDM-stadt anzufertigen, kann nicht festgestellt werden, weil vor Beginn der Betriebsprüfung (Jänner 2013) bis jedenfalls Anfang April 2013 in den Ausgangsrechnungen der Jahre 2008-2012 fliegerische Tätigkeiten nicht einmal erwähnt worden sind (E-Mail vom 22.4.2013 des steuerlichen Vertreters; Beilage 25 zur Antwort des Bf vom 6.5.2020).

In dieses Bild fügt sich, dass die Ertragskonten 4220 und 4230 in Bezug auf 2009-2012 Bezeichnungen tragen, die nichts mit fliegerischen Tätigkeiten zu tun haben (Unternehmensberatung, Geschäftsführertätigkeit).

Der Bf hat vorgebracht, im Zusammenhang mit diesem Flug verrechenbare fliegerische Leistungen erbracht zu haben (Schreiben vom 17.4.2013).

Hierzu wird durch das BFG festgestellt: Der Bf hat im Zusammenhang mit diesem Flug während des Zeitraumes 2008-2012 bis zum Beginn der Betriebsprüfung (Jänner 2013) und weiter zumindest bis Anfang April 2013 keine fliegerischen Leistungen oder Luftbilder in seinen Ausgangsrechnungen erwähnt (Beilage 25 zur Antwort des Bf vom 6.5.2020; E-Mail des steuerlichen Vertreters vom 22.4.2013). Daraus folgt, dass er derlei auch nicht in Rechnung gestellt hat. In Ausgangsrechnungen wird üblicherweise die erbrachte Leistung beschrieben. Da fliegerische Leistungen im Zusammenhang mit diesem Flug in den Ausgangsrechnungen des Zeitraumes 2008 bis Ende 2012, bis zum Beginn der BP (Jänner 2013) und weiter bis Anfang April 2013 nicht erwähnt worden sind, sind sie jedenfalls in dieser Zeit auch nicht erbracht worden. Daher hat er damals insoweit auch keine verrechenbaren fliegerischen Leistungen erbracht.

Ad E-Mail des steuerlichen Vertreters vom 12.3.2013, mit undatierter Stellungnahme betreffend Ausbildungs-Fortbildungskosten , Beilage B:

Der Bf brachte vor: Da seine Tätigkeit bei diversen Bauträgerobjekten die gesamte Projektentwicklung von der Grundstücksuche bis zur Fertigstellung sowie die entsprechenden Marketingmaßnahmen umfasse, sei auch hier die fliegerische Unterstützung nötig und ein Wettbewerbsvorteil für seine Tätigkeiten. Bei Werbeaussendungen sowie Unterstützung bei

Kundengesprächen bringe es dem Auftraggeber einen Wettbewerbsvorteil, da der jeweilige Bauzustand und die Größe des Bauvorhabens sowie die Situierung visuell sehr wirklichkeitsgetreu dargestellt werden könnten. In diesem Zusammenhang legte der Bf in dieser Beilage B seiner Stellungnahme betreffend Ausbildungs- Fortbildungskosten (erstmalig vorgelegt 12.3.2013) Luftbilder des Wohnbauprojektes HDM-stadt vor. Ebendieselben Luftbilder legte der Bf in sehr guter Qualität mit E-Mail vom 11.12.2019 auf Aufforderung des BFG nochmals vor. Auch während der Niederschrift vom 20.2.2020 und im Mail vom 3.3.2020 legte der Bf diese Fotos vom Wohnbauprojekt HDM-stadt erneut in sehr guter Qualität vor.

Hiezu wird durch das BFG festgestellt: Grundstücke (hier: Mehrparteienwohnhaus an einer Straßenkreuzung) kann man von einem gemieteten Privatflugzeug aus oder auf andere Weise photographieren. Die Flugausbildung war daher für die betriebliche Tätigkeit des Bf, die u.a. auch die Akquisition von Käufern umfasste, zwar nützlich, aber nicht unbedingt notwendig. Bauprojekte können auch ohne individuell und tagesaktuell angefertigte Luftbilder angebahnt, begonnen, fertiggestellt und vermarktet werden (siehe A 2 h).

In dieses Bild fügt sich, dass der Bf 2008-2012 bis zum Beginn der BP im Jänner 2013 und weiter bis Anfang April 2013 in seinen Ausgangsrechnungen kein einziges Mal fliegerische Leistungen oder Luftbildfotos erwähnt hat. Dies indiziert, dass die fliegerischen Leistungen im Zeitraum bis jedenfalls 2012 für die betriebliche Tätigkeit nicht notwendig gewesen sind.

Aus diesen Erwägungen folgt, dass die Pilotenausbildung nicht notwendig für den Betrieb des Bf gewesen ist .

b.) Ad Flug vom 28.6.2011:

Der Bf hat von seinem Bruder den Auftrag bekommen, ein neues Bausystem mit Holz zu finden. Am 28.6.2011 flog der Bf seinen Bruder von U-Stadt nach A-Stadt / Vlb, um Holzbauprojekte zu besichtigen (Schreiben vom 17.4.13 samt Beilage I samt Flugbucheintragungen vom 28.6.2011).

U.a. auf Grund dieser Exkursion kam seinem Bruder die Idee, IXL GX2depots (O-Geräte) auf U-Fundamenten zu bauen. Er verwirklichte diese Idee später bei Aufträgen der C-ländischen OTAG und der OGK - Gruppe (NiS 20.2.2020, S. 7).

Um von U-Stadt nach Vorarlberg zu gelangen, um seinen Bruder von U-Stadt nach Vorarlberg zu bringen, benötigte der Bf weder eine Pilotenausbildung noch ein gemietetes Privatflugzeug. A-Stadt / Vorarlberg ist von U-Stadt aus nicht nur auf dem Luftwege erreichbar (Siehe oben Pkt A 2 h aa-dd, ff,hh,jj).

Dass der Bf zumindest damals im Jahr 2011 von seinem Bruder den Auftrag bekommen haben könnte, ihn nach Vorarlberg zu fliegen, kann schon deshalb nicht festgestellt werden, weil vor Beginn der Betriebsprüfung (Jänner 2013) in den Ausgangsrechnungen der Jahre 2008-2012

fliegerische Tätigkeiten nicht einmal erwähnt worden sind (E-Mail vom 22.4.2013 des steuerlichen Vertreters; Beilage 25 zur Antwort des Bf vom 6.5.2020).

In dieses Bild fügt sich, dass die Ertragskonten 4220 und 4230 in Bezug auf 2008-2012 Bezeichnungen tragen, die nichts mit fliegerischen Tätigkeiten zu tun haben (Unternehmensberatung, Geschäftsführertätigkeit). Zudem lautete der Auftrag des Bruders auch nur, ein innovatives Bausystem mit Holz zu finden (NiS vom 20.2.2020, S. 7).

Die Pilotenausbildung war somit nicht notwendig, um ein Innovatives Bausystem mit Holz zu finden.

Der Bf hat vorgebracht, im Zusammenhang mit diesem Flug verrechenbare fliegerische Leistungen erbracht zu haben (Schreiben vom 17.4.2013).

Hierzu wird durch das BFG festgestellt: Der Bf hat im Zusammenhang mit diesem Flug während des Zeitraumes 2008-2012 bis zum Beginn der Betriebsprüfung (Jänner 2013) und weiter zumindest bis Anfang April 2013 keine fliegerischen Leistungen oder Luftbilder in seinen Ausgangsrechnungen erwähnt (Beilage 25 zur Antwort des Bf vom 6.5.2020; E-Mail des steuerlichen Vertreters vom 22.4.2013). Daraus folgt, dass er derlei auch nicht in Rechnung gestellt hat. In Ausgangsrechnungen wird üblicherweise die erbrachte Leistung beschrieben. Da fliegerische Leistungen im Zusammenhang mit diesem Flug in den Ausgangsrechnungen des Zeitraumes 2008-2012 und weiter bis Anfang April 2013 nicht erwähnt worden sind, sind sie auch nicht erbracht worden. Daher hat er insoweit auch keine verrechenbaren fliegerischen Leistungen erbracht.

c.) Flug vom 23.8.2011 nach INL-stadt:

Der Bruder des Bf interessierte sich für ein Immobilienprojekt am INL-stadter See in UO-Land im Norden Deutschlands. Er gab dem Bf den Auftrag, herauszufinden, ob dieses Projekt machbar war .

Deshalb steuerte der Bf am 23.8. 2011 ein Privatflugzeug von U-Stadt nach INL-stadt und zurück. Als Passagier nahm er seinen Bruder mit. Der Bf betraute vor Ort einen Makler und eine Vertrauensperson mit der Abwicklung des Projektes (NiS S. 8 vom 20.2.2020; Schreiben vom 17.4.2013; Schreiben vom 17.4.2013, Beilage K, mit 2 Kopien von Fotos aus der Umgebung des Seegrundstückes und dem Flugbuch betreffend die Flüge u.a. vom 23.8.2011).

Letztlich empfahl der Bf seinem Bruder jedoch, dieses Projekt nicht durchzuführen, da es sich um ein Projekt in der ehemaligen Ostzone Deutschlands handelte und dem Bf damals der ehemalige Osten als nicht hinreichend vertrauenswürdig erschien (NiS S. 8 vom 20.2.2020).

Um von U-Stadt nach INL-stadt in UO-Land zu gelangen, benötigte man keine Pilotenausbildung. Um herauszufinden, ob ein Projekt in INL-stadt (UO-Land) machbar sein

könnte, muss man keine Pilotenausbildung haben. Der Bf hat im Jahr 2011 und auch im Jahr 2012 in der Ausgangsrechnung oder den Ausgangsrechnungen, die er in diesem Zusammenhang ausgestellt hat, fliegerische Leistungen nicht einmal erwähnt (E-Mail vom 22.4.2013). Um andere Personen damit zu beauftragen, ein Immobilienprojekt abzuwickeln, war eine Pilotenausbildung nicht notwendig.

Der Bf hat ein Luftbild von INL-stadt und Umgebung vom Privatflugzeug aus angefertigt (Fotobeilage Nr. 5 zur NiS vom 20.2.2020). Luftbilder waren jedoch nicht unbedingt notwendig, um einen Investor für ein Grundstück finden zu können (siehe oben Pkt A 2 h aa-dd, ff,hh,jj).

Letztlich scheiterte das Projekt daran, dass das Projekt im Osten Deutschlands lag und der Bf damals „dem Osten“ nicht traute (NiS S. 8 vom 20.2.2020).

Um herauszufinden, ob ein Wirtschaftsstandort in einem fremden Land durch ausreichende Rechtssicherheit gekennzeichnet ist, um herauszufinden, ob die Personen, die man zur Abwicklung eines Immobilienprojekts braucht, vertrauenswürdig sind, oder nicht, benötigt man keine Pilotenausbildung.

Die Pilotenausbildung des Bf war aus den oben erwähnten Gründen nicht betrieblich notwendig, um diese Tätigkeiten in INL-stadt durchzuführen.

Der Bf hat vorgebracht, im Zusammenhang mit diesem Flug verrechenbare fliegerische Leistungen erbracht zu haben (Schreiben vom 17.4.2013).

Hierzu wird durch das BFG festgestellt: Verrechenbare Leistungen erkennt man daran, dass sie in Rechnung gestellt werden. Der Bf hat im Zusammenhang mit diesem Flug während des Zeitraumes 2008-2012 bis zum Beginn der Betriebsprüfung (Jänner 2013) und weiter zumindest bis Anfang April 2013 keine fliegerischen Leistungen oder Luftbilder in seinen Ausgangsrechnungen erwähnt (Beilage 25 zur Antwort des Bf vom 6.5.2020; E-Mail des steuerlichen Vertreters vom 22.4.2013). Daraus folgt, dass er derlei auch nicht in Rechnung gestellt hat. In Ausgangsrechnungen wird üblicherweise die erbrachte Leistung beschrieben. Da fliegerische Leistungen im Zusammenhang mit diesem Flug in den Ausgangsrechnungen des Zeitraumes 2008-2012 und weiter bis Anfang April 2013 nicht erwähnt worden sind, sind sie auch nicht erbracht worden. Daher hat er insoweit auch keine verrechenbaren fliegerischen Leistungen erbracht.

d.) Der Bf brachte vor: Im Jahr 2011 habe der Umsatz wiederum 132.000 € betragen

Es habe einen durch fliegerische Unterstützung erzielten höheren Umsatz gegeben (Stellungnahme betreffend Ausbildungs- Fortbildungskosten, zweite Seite als Beilage zum Mail des steuerlichen Vertreters 12.3.2013).

Hiezu wird festgestellt: Die Pilotenausbildung des Bf war nicht notwendig, um die Umsätze des Jahres 2011 erzielen zu können (siehe oben a-c und A 2 h).

3.4.) Flüge 2012

a.) Nonstop- Flug am Mittwoch, 28.3.2012 nach ZAS-Stadt, BOXStadt und AT-Dorf

Eine Gesellschaft, die vom Bruder des Bf beherrscht worden ist, vermietete der OTAG AG damals eine Immobilie in BOXStadt, und eine Immobilie in AT-Dorf, die von der OTAG jeweils als A-Zentrum genutzt wurden. Die OTAG suchte in den Jahren ab 2009 zunächst nach anderen Grundstücken, um die A-Zentrum in BOXStadt und AT-Dorf aufgeben zu können, entschloss sich jedoch nach einiger Überzeugungsarbeit des Bf und seines Bruders dazu, diese Objekte zu erweitern (Schreiben vom 17.4.2013 des Bf). Dies brachte dem Bruder des Bf und dem Bf selbst Aufträge und ermöglichte den Firmen des Bruders, die Vermietungstätigkeit an den Standorten BOXStadt und AT-Dorf gegenüber der OTAG AG fortzusetzen.

Der Bf flog am 28.3.2012 nonstop von ***3*** AC aus nach ZAS-Stadt und weiter nach BOXStadt und AT-Dorf und zurück nach U-Stadt.

Der Bf brachte vor, er habe diesen Nonstop-Flug aus denselben Gründen durchgeführt, die er bereits zum Flug vom 16.7.2009 vorgebracht habe (NiS 20.2.2020, S. 8). Im Zusammenhang mit dem Flug vom 16.7.2009 hatte der Bf Luftanalysen erwähnt (Schreiben vom 17.4.2013). Er habe eine Analyse mit einer Fotodokumentation durchgeführt, daher sei das Projekt AT-Dorf und das Projekt BOXStadt durch die OTAG AG erweitert worden (NiS. 20.2.2020, S. 8; Antwort des Bf 6.5.2020, ad Pkt 13).

Der Bf wurde in diesem Zusammenhang durch das BFG erfolglos aufgefordert, diese Analyse vorzulegen und auch Luftbilder vorzulegen (Ergänzungsauftrag vom 26.3.2020, Pkt 13). Diese Analyse ist nicht glaubhaft, weil der Bf diese Analyse und auch Luftbilder entgegen der Aufforderung des BFG vom 26.3.2020 (Pkt 13) nicht vorgelegt hat, und auch, weil sie in der ursprünglichen Erzählung des Bf vom 17.4.2013 im Zusammenhang mit dem Flug vom 28.3.2012 nicht erwähnt wird. In seinem Vorbringen vom 17.4.2013 erwähnte der Bf in Bezug auf diesen Flug nicht einmal eine Beilage, geschweige denn eine Fotobeilage.

Luftanalysen oder gar Luftbilder kann der Bf beim Flug vom 28.3.2012 nicht durchgeführt oder angefertigt haben, weil er trotz hierzu gebotener Gelegenheit (Ergänzungsauftrag 26.3.2020, Pkt 13) weder Luftanalysen noch Luftbilder im Verfahren vorgelegt hat. Wozu auch immer dem Bf der Nonstop-Flug vom 28.3.2012 gedient hat, der Bf hat nicht überzeugend darlegen können, dass ihn eine betriebliche Notwendigkeit zu diesem Flug veranlasst haben könnte. Daher kann jedenfalls nicht festgestellt werden, dass die Flugausbildung des Bf notwendig war, um die OTAG AG zu überzeugen, dass die Standorte in BOXStadt und AT-Dorf nicht

aufgegeben, sondern erweitert werden sollten. Daher war die Flugausbildung auch nicht notwendig, um dem Bf zu ermöglichen, beim Umbau und der Erweiterung der Objekte in BOXStadt und AT-Dorf tätig werden zu können.

Der Bf hat bis zum Beginn der Betriebsprüfung (Jänner 2013) und weiter bis Anfang April 2013 gegenüber seinen Auftraggebern keine fliegerischen Leistungen in Rechnung gestellt (Mail vom 22.4.2013 des Steuerberaters an die Prüferin; Beilage 25 zur Antwort Bf vom 6.5.2020). Der Bf behauptete zwar, dass ein wesentlicher Teil seiner verrechneten Honorarnoten fliegerische Leistungen beinhalte (Schreiben des Bf vom 5.2.2013). Allerdings wurden fliegerische Leistungen in den Honorarnoten (Ausgangsrechnungen), die bis zum Beginn der Betriebsprüfung (Jänner 2013) und weiter bis Anfang April 2013 verfasst worden sind, nicht konkret erwähnt (Mail vom 22.4.2013 des Steuerberaters an die Prüferin; Beilage 25 zur Antwort Bf vom 6.5.2020). Das gilt auch für die angeblichen 150 Flugminuten im Zusammenhang mit dem gegenständlichen Auftrag. Fliegerische Leistungen wurden in keiner einzigen AR des Bf, die dieser im Zeitraum 2008- 2012 bis zum Beginn der Betriebsprüfung (Jänner 2013) und weiter bis 17.4.2013 verfasst hat, erwähnt. Dies indiziert die mangelnde betriebliche Notwendigkeit der fliegerischen Tätigkeiten im Zeitraum 2008-2012. Dies indiziert ferner, dass der Auftrag an den Bf im Zusammenhang mit den Objekten in BOXStadt und AT-Dorf keine fliegerischen Tätigkeiten und keine Anfertigung von Luftbildern umfasst hat.

Für die Suche geeigneter Grundstücke für die unternehmerischen Aktivitäten eines Auftraggebers sind fliegerische Tätigkeiten und eine Pilotenausbildung nicht notwendig (Siehe oben Pkt A 2 h aa-dd, ff,hh,jj). Die Fähigkeiten, die man für die Erfüllung eines solchen Auftrages braucht, sind insbesondere die Kenntnisse und Fähigkeiten eines Immobilientreuhänders. Zu den notwendigen Kenntnissen und Fähigkeiten eines Immobilientreuhänders gehört jedenfalls keine Pilotenausbildung (§ 1 BGBl II Nr. 58/2003 Immobilientreuhänder-V).

Auch dies indiziert die mangelnde betriebliche Notwendigkeit der fliegerischen Tätigkeiten.

Die OTAG AG hat die OTAGA-Zentren in BOXStadt und AT-Dorf umgebaut und erweitert. Gesellschaften des Bruders des Bf waren als Vermieter dieser Objekte tätig. Der Bf war in diesem Zusammenhang als Projektmanager tätig. All dies erweist keine Notwendigkeit für eine Pilotentätigkeit.

Ebenso organisierte der Bf ein Wohnbauprojekt in ZAS-Stadt. Der Abstecher nach ZAS-Stadt ebenso am 28.3.2012 diente dem Bf dazu, den Baufortschritt beim Projekt in ZAS-Stadt festzustellen.

Um nach ZAS-Stadt, BOXStadt und AT-Dorf zu gelangen, steuerte der Bf am 28.3.2012 ein Privatflugzeug nonstop nach ZAS-Stadt, BOXStadt und AT-Dorf und wieder zurück zu seinem Betriebssitz (Schreiben des Bf vom 17.4.2013).

Um nach ZAS-Stadt, BOXStadt und AT-Dorf von seinem Betriebssitz aus zu gelangen, benötigte der Bf keine Pilotenausbildung (siehe oben Pkt 2 h aa).

Der Bf hat vorgebracht, im Zusammenhang mit diesem Flug verrechenbare fliegerische Leistungen erbracht zu haben (Schreiben vom 17.4.2013).

Hierzu wird durch das BFG festgestellt: Der Bf hat im Zusammenhang mit diesem Flug während des Zeitraumes 2008-2012 bis zum Beginn der Betriebsprüfung (Jänner 2013) und weiter zumindest bis Anfang April 2013 keine fliegerischen Leistungen oder Luftbilder in seinen Ausgangsrechnungen erwähnt (Beilage 25 zur Antwort des Bf vom 6.5.2020; E-Mail des steuerlichen Vertreters vom 22.4.2013). Daraus folgt, dass er derlei auch nicht in Rechnung gestellt hat. In Ausgangsrechnungen wird üblicherweise die erbrachte Leistung beschrieben. Da fliegerische Leistungen im Zusammenhang mit diesem Flug in den Ausgangsrechnungen des Zeitraumes 2008-2012 und weiter bis Anfang April 2013 nicht erwähnt worden sind, sind sie auch nicht erbracht worden. Daher hat er insoweit auch keine verrechenbaren fliegerischen Leistungen erbracht.

b.) Flüge vom 11.5.2012, 3.8.2012, 10.9.2012:

Ein potentieller Investor plante die Herstellung einer Photovoltaikanlage („PV-Großanlage“) in B-Dorf / NÖ. Der Bruder des Bf überlegte, dieses Projekt für diesen Investor umzusetzen. Der Bf hatte von seinem Bruder den Auftrag, herauszufinden, ob das Projekt machbar sei. Er führte eine Standortanalyse durch. Im Zusammenhang mit diesem Auftrag seines Bruders reiste der Bf mehrfach (11.5.2012, 3.8.2012 und 10.9.2012) mit einem Privatflugzeug, das er selbst steuerte, nach OLL-dorf (Bayern), um Kontakte zu Montagefirmen herzustellen.

Seine in diesem Zusammenhang geschehenen fliegerischen Tätigkeiten hatten nur mit den Reisen nach OLL-dorf zu tun. Der Bf lieferte seinem Bruder ein fertiges Konzept u.a. mit Fahrplänen und Bauzeitenplänen. Sein Bruder hat das Projekt jedoch nicht verwirklicht (NIS 20.2.2020 S. 9; Schreiben vom 17.4.2013).

Um vom Betriebssitz des Bf in U-Stadt nach OLL-dorf (Bayern) zu gelangen, war eine Pilotenausbildung nicht erforderlich. Die Pilotenausbildung war daher nicht notwendig, um diesen Auftrag zu erfüllen.

Der Bf hat vorgebracht, im Zusammenhang mit diesen Flügen verrechenbare fliegerische Leistungen erbracht zu haben (Schreiben vom 17.4.2013).

Hierzu wird durch das BFG festgestellt: Der Bf hat im Zusammenhang mit diesen Flügen während des Zeitraumes 2008-2012 bis zum Beginn der Betriebsprüfung (Jänner 2013) und weiter zumindest bis Anfang April 2013 keine fliegerischen Leistungen oder Luftbilder in seinen Ausgangsrechnungen erwähnt (Beilage 25 zur Antwort des Bf vom 6.5.2020; E-Mail des steuerlichen Vertreters vom 22.4.2013). Daraus folgt, dass er derlei auch nicht in Rechnung

gestellt hat. In Ausgangsrechnungen wird üblicherweise die erbrachte Leistung beschrieben. Da fliegerische Leistungen im Zusammenhang mit diesem Flug in den Ausgangsrechnungen des Zeitraumes 2008-2012 und weiter bis April 2013 nicht erwähnt worden sind, sind sie auch nicht erbracht worden. Daher hat er insoweit auch keine verrechenbaren fliegerischen Leistungen erbracht.

c.) Flüge vom 28.8.2012 von U-Stadt nach ENR ULD-Stadt und zurück.

Der Bf führte für seinen Auftraggeber, dh, eine Gesellschaft seines Bruders, eine Standortanalyse für das bereits halbfertige Wohnprojekt ***2*** und ElÄN-dorf durch, dh er stellte fest, ob es machbar wäre, das gegenständliche, halbfertige Immobilienprojekt zu übernehmen, dessen Fertigstellung zu organisieren, und es zu verwerten. Der Bf führte auch eine Preis-Leistungsanalyse durch. Dabei stützte sich der Bf jedenfalls auf ein Bewertungsgutachten eines Sachverständigen für das Immobilienwesen. Letztlich sprach sich der Bf seinem Bruder gegenüber gegen dieses Projekt aus, da es ihm auf Grund der mittelmäßigen Wohnlage und des begehrten Preises als zu teuer erschien (Schreiben vom 17.4.2013 mit Beilage M; NiS. 20.2.2020, S. 9; Antwort Bf 6.5.2020 ad Pkt 14).

Der Bf steuerte im Zusammenhang mit diesem Auftrag ein Privatflugzeug am 28.8.2012 von U-Stadt nach ENR ULD-Stadt und zurück (Schreiben des Bf vom 17.4.2013).

Da der Bf im Zusammenhang mit diesem Projekt trotz der Aufforderung, dies zu tun (Ergänzungsauftrag 26.3.2020 Pkt 14), keine Unterlagen über eine Analyse und keine Luftbilder vorlegte, hat er in diesem Zusammenhang auch keine Luftbilder angefertigt und keine Analyse durchgeführt (vgl. Schreiben vom 17.4.2013). Schon dies spricht gegen die Notwendigkeit, diese Reise mit dem Privatflugzeug zu unternehmen.

Der Bf behauptete allerdings, er habe die gesamte Analyse des Projektes vor ca 7 Jahren dem Finanzgericht übergeben. Diese Unterlagen dürften vernichtet worden sein (Antwort Bf 6.5.2020, Pkt 14).

Hierzu wird durch das BFG festgestellt:

Dem BFG sind keine Unterlagen übergeben worden, die beim BFG in Verstoß geraten sind.

Tatsächlich hat der Bf jedoch am 22.4.2013 und schon vorher am 12.3.2013 (E-Mail 12.3.2013) dem Finanzamt Unterlagen übermittelt, die auch Fotos enthalten haben (Schreiben vom 17.4.2013 mit Beilagen A-M mit Einlaufstempel des Finanzamtes vom 22.4.2013; Stellungnahme betreffend Ausbildungs- Fortbildungskosten samt Beilagen A und B, vorgelegt mit Mail vom 12.3.2013). Die Originale all dieser Unterlagen wurden durch das Finanzamt eingescannt, in einer elektronischen Datenbank gespeichert und damit elektronisch „gesichert“. Allerdings hat das Finanzamt nicht überprüft, ob die „gesicherten“ Unterlagen in der elektronischen Datenbank überhaupt noch als solche erkennbar waren. Gerade die

eingescannten Fotos (Beilagen A, C, E, F,G,H,K zum Schreiben vom 17.4.2013) , die am 22.4.2013 und am 12.3.2013 (Beilagen A und B der Stellungnahme betreffend Ausbildungs-Fortbildungskosten) dem Finanzamt übergeben wurden , sind in der elektronischen Datenbank, die dem BFG vom Finanzamt zur Verfügung gestellt wurde, nur noch als schemenhafte Kopien sichtbar.

Soweit Fotos nach dem 22.4.2013 durch den Bf nicht mehr erneut vorgelegt werden konnten, ist zumindest anhand der ausgedruckten, eingescannten Beilagen zum Schreiben vom 17.4.2013 und zur Stellungnahme zu Ausbildungs-Fortbildungskosten erkennbar, bei welchen Projekten Luftbild-Fotos durch den Bf gemacht wurden, und bei welchen nicht.

Ad Schreiben vom 17.4.2013, die darin erwähnten Flüge vom 28.8.2012 und die darin erwähnte Beilage M:

Diese Beilage enthält nur das Deckblatt eines Sachverständigengutachtens mit einem noch schemenhaft erkennbaren Foto dieser Immobilie. Der Bf bringt sodann vor, er habe die gesamte Analyse des Projekts vorgelegt, diese dürfte jedoch vernichtet worden sein (Antwort 6.5.2020 ad Pkt 14).

Hierzu wird durch das BFG bemerkt:

Welche durch das Finanzamt vernichteten Originalfotos oder sonstige Unterlagen der Bf tatsächlich ursprünglich während der Betriebsprüfung (2013) vorgelegt hat, ist den Beilagen A – M des Schreibens vom 17.4.2013 und den Beilagen A und B der Stellungnahme des Bf zu Ausbildungs- Fortbildungskosten (siehe Mail vom 12.3.2013) zu entnehmen. Für weitere allenfalls dem Finanzamt vorgelegte Fotos und Unterlagen wäre der Bf beweispflichtig. Dass der Bf jemals weitere Fotos und Unterlagen dem Finanzamt vorgelegt hat, die in den Beilagen A-M zum Schreiben vom 17.4.2013 nicht zum Ausdruck kommen und die auch in den Beilagen A und B der Stellungnahme betreffend Ausbildungs- Fortbildungskosten nicht zum Ausdruck kommen, ist weder dem Schreiben vom 17.4.2013 noch der Stellungnahme betreffend Ausbildungs- Fortbildungskosten zu entnehmen. Ein Beweis für allenfalls weitere, dem Finanzamt vorgelegte Fotos und Unterlagen liegt daher nicht vor.

Insbesondere erwähnt der Bf im Schreiben vom 17.4.2013 im Zusammenhang mit dem Hin- und Rückflug vom 28.8.2012 keinerlei selbst angefertigte Luftbilder. Die Beilage M , auf die er im Zusammenhang mit diesem Flug im Schreiben vom 17.4.2013 verweist, beschränkt sich auf die Kopie eines Deckblattes eines Sachverständigengutachtens, auf dem ein kleines, schemenhaft erkennbares Foto der Immobilie erkennbar ist. Dieses Foto kann nicht vom Bf selbst stammen, da es Teil eines Sachverständigengutachtens ist, das nicht vom Bf stammt.

Soweit der Bf in seiner Antwort vom 6.5.2020 ad Pkt 14 vorbringt, er habe auch im Zusammenhang mit dem Flug vom 28.8.2012 eine Analyse angefertigt, die er dem Finanzamt

übermittelt habe (vgl Schreiben des Bf vom 17.4.2013 mit Einlaufstempel vom 22.4.2013 und mit Beilage M), wird durch das BFG festgestellt: Der Bf erwähnt jedenfalls in seinem Schreiben vom 17.4.2013 in Bezug auf diesen Flug kein Luftbild. Auch die Beilage M, die der Bf in Bezug auf diesen Flug erwähnte, enthielt jedenfalls kein Luftbild des Bf. Daher hat der Bf in Bezug auf diese Flüge vom 28.8.2012 (vgl. Beilage M) auch keine Luftbilder vorgelegt.

Der Bf wurde im Ergänzungsauftrag vom 26.3.2020 , Pkt 14 auch erfolglos aufgefordert, alle Luftbilder vorzulegen, die er im Zusammenhang mit dieser Analyse angefertigt habe.

Daher hat er bei diesen Flügen auch keine Luftbilder angefertigt.

Daher ist auch jedenfalls nicht feststellbar, dass die Anreise zu dieser Immobilie unbedingt mit einem Privatflugzeug erfolgen musste. Um vom Betriebssitz des Bf nach Niederösterreich zu gelangen, muss man nicht unbedingt mit einem Privatflugzeug reisen. Eine Pilotenausbildung war daher jedenfalls nicht erforderlich, um diesen Auftrag zu erfüllen.

Um nach BEN-stadter ULD-Stadt von seinem Betriebssitz aus zu gelangen, benötigte der Bf kein Privatflugzeug. Um herauszufinden, dass die Lage der Immobilie mittelmäßig (hochwassergefährdet bei hoher Lärmbelästigung, vgl. Antwort Bf 6.5.2020, ad 14) und der Preis überteuert war, bedurfte es keines Fluges über diese Immobilie mit einem Privatflugzeug.

Zum Vorbringen eines nur kurzen Zeitraumes für die Angebotslegung (Antwort Bf 6.5.2020 ad Pkt 14): siehe oben Pkt 2 h aa).

Der Bf brachte vor, er habe im Zusammenhang mit diesem Hin- und Rückflug verrechenbare fliegerische Leistungen erbracht (Schreiben des Bf vom 17.4.2013).

Hierzu wird durch das BFG festgestellt: Der Bf hat im Zusammenhang mit diesem Hin- und Rückflug während des Zeitraumes 2008-2012 bis zum Beginn der Betriebsprüfung (Jänner 2013) und weiter zumindest bis Anfang April 2013 keine fliegerischen Leistungen oder Luftbilder in seinen Ausgangsrechnungen erwähnt. Daraus folgt, dass er derlei auch nicht in Rechnung gestellt hat. In Ausgangsrechnungen wird üblicherweise die erbrachte Leistung beschrieben. Da fliegerische Leistungen im Zusammenhang mit diesem Hin- und Rückflug in den Ausgangsrechnungen 2008 bis Ende 2012 und weiter bis Anfang April 2013 nicht erwähnt worden sind, sind sie auch nicht erbracht worden. Daher hat er insoweit auch keine verrechenbaren fliegerischen Leistungen erbracht.

Die Pilotenausbildung war daher jedenfalls nicht nötig, um diesen Auftrag zu erfüllen.

d.) Einnahmen unmittelbar durch Flugausbildung?

Der Bf brachte vor: Der Bf sei unmittelbar in der Lage, mit den von ihm absolvierten Flugausbildungen Einnahmen zu erzielen und er habe solche Einkünfte bereits erzielt (S. 1 der

undatierten Stellungnahme Ausbildungs- Fortbildungskosten, vorgelegt mit Mail vom 12.3.2013).

Hierzu wird festgestellt:

Die Pilotenausbildung des Bf ist nicht notwendig gewesen, um die betriebliche Tätigkeit des Bf ausüben zu können (siehe A 2 h.).

Der Bf hat auch bis zum Beginn der Betriebsprüfung (Jänner 2013) nie in seinen Ausgangsrechnungen (ARen) fliegerische Leistungen auch nur erwähnt. Aus diesen Gründen ist es nicht glaubhaft, dass der Bf unmittelbar dazu in der Lage sei, mit den Flugausbildungen Einnahmen zu erwirtschaften.

B.) Rechtsfolgen:

Umsatz- und Einkommensteuer 2008-2011

Es ist strittig, ob die Kosten der Pilotenausbildung eines Immobilienprojektmanagers, der nie die Absicht hatte, Linienpilot zu werden (A 2 d), als Betriebsausgaben und im Rahmen des Vorsteuerabzugs abzugsfähig sind.

Betriebsausgaben sind Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten betrieblichen Tätigkeit (§ 4 Abs 4 Z 7 EStG 1988). Es muss ein Veranlassungszusammenhang zur ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit vorliegen.

In Fällen von Aufwendungen, die so wie bei der gegenständlichen Pilotenausbildung eine private Veranlassung nahe legen, darf die Veranlassung durch die Erzielung von Einkünften nur dann angenommen werden, wenn sich die Aufwendungen als für die betriebliche Tätigkeit notwendig erweisen (vgl. VwGH vom 28. Oktober 1997, 93/14/0087 ; vgl VwGH vom 29. Mai 1996, ZI 93/13/0013; VwGH 2000/14/0096; VwGH 2002/14/0012; VwGH vom 28. Oktober 1998, 93/14/0195, VwGH 95/14/0044, 95/14/0045; vgl. VwGH vom 30. Mai 2001, 2000/13/0163; VwGH vom 29. Jänner 2004, 2000/15/0009; VwGH 28.9.2004, 2001/14/0178; vgl. VwGH 28. Mai 2008, 2006/15/0237).

Die Notwendigkeit einer Pilotentätigkeit für die betriebliche Tätigkeit wurde bisher in der RSp des VwGH restriktiv ausgelegt (vgl. VwGH 18.10.2009, 2007/15/0103; vgl. VwGH 29.5.01, 96/14/0069).

Fliegerische Tätigkeiten im Zusammenhang mit der Anbahnung von Rechtsgeschäften wurden bisher vom VwGH nicht zum Anlass genommen, die Notwendigkeit dieser Tätigkeiten anzunehmen (vgl. VwGH 18.10.2009, 2007/15/0103).

Es gibt keine Rechtsnorm, die den Bf verpflichtet hätte, in seiner Eigenschaft als Immobilienprojektmanager, der geeignete Grundstücke für seine Auftraggeber sucht und sodann die Entwicklung dieser Grundstücke für seine Auftraggeber organisiert, eine Pilotenausbildung zu absolvieren (§ 1 und § 2 BGBl II Nr. 58/2003 Immobilienrentnerhändler- V; vgl. VwGH 18.10.2009, 2007/15/0103).

Der Bf ist ausgebildeter Unternehmensberater. Auch ein Unternehmensberater muss nach IZ-ländischem Recht keine Pilotenausbildung haben, um seine betriebliche Tätigkeit ausüben zu dürfen (Unternehmensberatungs-Verordnung BGBl II Nr. 94/2003).

Das Betrachten und Photographieren eines Grundstückes und seines Einzugsgebietes aus der Vogelperspektive von einem Flugzeug aus, das der Bf selbst steuerte, ist im gegenständlichen Fall zwar nützlich, aber nicht unbedingt notwendig gewesen (siehe oben Pkte A 2 und A 3).

Zweifellos gewährleistete die Möglichkeit, ein gechartertes Privatflugzeug steuern zu können, auch ein höheres Maß an Mobilität. Auch insoweit erwies sich die Pilotenausbildung als der betrieblichen Tätigkeit durchaus förderlich. Notwendig ist so eine Ausbildung jedoch nicht gewesen, da man jeden Ort, zu dem der Bf gereist ist, auch ohne Privatflugzeug erreichen hätte können (siehe Pkte A 2 und A 3).

All dies spricht dafür, die Aufwendungen für die Pilotenausbildung als Aufwendungen für die allgemeine Lebensführung zu beurteilen. Solche Aufwendungen sind selbst dann, wenn sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen, nicht abzugsfähige Aufwendungen .

Kosten für Bildungsmaßnahmen, die auch bei nicht berufstätigen Personen von allgemeinem Interesse sein können (z.B. Die Führerschein-B- Ausbildung) , sind nicht als Aus- oder Fortbildungskosten abzugsfähig (Jakom EStG 2019, § 16 TZ 52 mit dem Hinweis auf EB BGBl I 106/1999). Auch eine Pilotenausbildung kann für daran interessierte Personen von privatem, dh nicht beruflichem oder nicht betrieblichem Interesse sein. Für diese Pilotenausbildung muss dieselbe Wertungsentscheidung Gültigkeit haben, wie für die Führerschein- B- Ausbildung. Auch deshalb sind die Kosten der Pilotenausbildung nicht abzugsfähig.

Die Kosten der Pilotenausbildung des Bf sind daher weder im Rahmen des Vorsteuerabzuges (§ 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG 1994) noch im Rahmen der Betriebsausgaben (§ 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG 1988) abzugsfähig gewesen.

Das Finanzamt hat diese Kosten zu Recht aus der Gewinnermittlung eliminiert (BP-Bericht, TZ 1 und 3).

Anspruchszinsen 2008-2011

Jeder Anspruchszinsenbescheid ist an die Nachforderung oder Gutschrift gebunden, die im Spruch des Bescheides, welcher zur Nachforderung oder Gutschrift führt, ausgewiesen ist. Der Zinsenbescheid ist nicht mit Aussicht auf Erfolg mit der Begründung anfechtbar, der maßgebende Einkommensteuerbescheid sei inhaltlich rechtswidrig (Ritz, BAO, § 205, Tz 33, 34).

Die einzigen Gründe der Beschwerde gegen die Anspruchszinsenbescheide waren die aus der Sicht des Bf unrichtigen Feststellungen des Finanzamtes in den bekämpften Einkommensteuerbescheiden im Zusammenhang mit den Kosten der Pilotenausbildung. Damit hat der Bf sinngemäß zu erkennen gegeben, er bekämpfe die Anspruchszinsenbescheide wegen inhaltlich rechtswidriger Abgabenbescheide.

Daher ist die Beschwerde gegen die Anspruchszinsenbescheide abzuweisen.

Erweisen sich die genannten Stammabgabenbescheide betreffend Einkommensteuer 2008-2011 nachträglich als rechtswidrig und werden diese entsprechend abgeändert, so wird diesem Umstand durch an die Abänderungsbescheide gebundene Zinsenbescheide Rechnung getragen werden. Es werden in so einem Fall weitere Zinsenbescheide ergehen, es wird daher keine Abänderung der ursprünglichen Zinsenbescheide erfolgen (Ritz, BAO § 205 TZ 35; UFS RV/1847-W/04; UFS/RV/0425-W/06; RV/0324-W/03; RV/0082-W/05).

C.) Zulässigkeit der Revision

Der Bf ist Immobilienprojektmanager, dh er sucht für Investoren geeignete Grundstücke und organisiert deren Entwicklung und Verwertung. Bei der Immobiliensuche fertigte der Bf fallweise Luftbilder von einem Privatflugzeug aus an, das er selbst steuerte. Diese Luftbilder verwendete der Bf zur Präsentation der Immobilien gegenüber Investoren. Er begehrt den Ansatz der Kosten der Pilotenausbildung als Betriebsausgaben. Das Finanzamt spricht sich dagegen aus.

Über einen hinreichend vergleichbaren Fall hatte der VwGH noch nicht zu entscheiden.

Ob der Ansatz dieser Kosten in diesem Fall zulässig ist, ist daher eine erhebliche Rechtsfrage. Die ordentliche Revision ist daher zulässig (Art 133 Abs 4 B-VG; § 25 a Abs 1 VwGG).