

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Ri*** in der Angelegenheit der Parteien VN1 Bf als Beschwerdeführer, vertreten durch die Kärntner Treuhand GmbH, Stadt35, und Finanzamt Österreich als Amtspartei und als Gesamtrechtsnachfolger des Finanzamtes Stadt22 über die Beschwerde vom 18.7.2013

gegen die Bescheide des Finanzamtes Stadt22 vom 25.6.2013 betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2008, 2010, gegen den Bescheid desselben Finanzamtes vom 25.6. 2013 betreffend Umsatzsteuer 2011, gegen den Bescheid desselben Finanzamtes vom 1.7.2013 betreffend Einkommensteuer 2011,

gegen die Bescheide des Finanzamtes Stadt22 vom 25.6.2013 betreffend Anspruchszinsen 2008-2010 und gegen den Bescheid desselben Finanzamtes vom 1.7.2013 betreffend Anspruchszinsen 2011

zu Recht erkannt:

1.)Ad Umsatz- und Einkommensteuer 2008

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

2.) Umsatz- und Einkommensteuer 2010:

a.) Umsatzsteuer 2010

Der Bescheid wird abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die festgesetzte Zahllast betragen:

132.199,96.....Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige
.....Leistungen

238,29 €.....Eigenverbrauch

132.438,25 €.....Summe der steuerpflichtigen Lieferungen und sonstigen Leistungen

132.438,25 €steuerpflichtige Entgelte (20%)

26.487,65 €.....Umsatzsteuer (20%)
 26.487,65 €.....Summe Umsatzsteuer
 -917,39 €.....Vorsteuern
 25.570,26 €.....Zahllast

b.) Einkommensteuer 2010

Der Bescheid wird abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die festgesetzte Einkommensteuer betragen:

64.612,82 €.....Einkünfte aus selbstständiger Arbeit
 1.682,18 €.....nicht endbesteuerungsfähige Einkünfte aus Kapitalvermögen
 66.295 €.....Gesamtbetrag der Einkünfte
 -60 €.....Pauschbetrag Sonderausgaben
 -731,55 €.....a.g. Belastung Behinderung eines Kindes
 -132 €.....Kinderfreibetrag
 65.371,45 €.....Einkommen
 22.920,73 €..... $(65.371,45 - 60.000) \times 0,5 + 20.235$ Steuer vor Abzug der Absetzbeträge
 -350,40 €.....Unterhaltsabsetzbetrag
 22.570,33 €.....Steuer nach Abzug der Absetzbeträge

 22.570,33 €.....festgesetzte Einkommensteuer
 -21.399,50 €.....bisher festgesetzte Einkommensteuer
 +0,17 €.....Rundung gem. § 39 Abs 3 EStG 1988
 1.171,00 €.....Abgabennachforderung

3.) Umsatz- und Einkommensteuer 2011:

a.) Umsatzsteuer 2011

Der Bescheid wird abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die festgesetzte Zahllast betragen:

131.199,96 €.....Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen u. so. Leistungen
 +5.668,20 €.....Eigenverbrauch
 -2.538,46 €.....Eigenverbrauch lt. Bf betreffend Flugausbildung
 134.329,7 €.....Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungenund Eigenverbrauch (einschließlich steuerpflichtiger Anzahlungen)
 134.329,7 €.....steuerpflichtiger (20%) Umsatz
 26.865,94 €.....Umsatzsteuer 20%
 565,08 €.....Steuerschuld gem. § 19 Abs 1, 2.Satz; Art 19 Abs 1 Z 3 und Art 25 Abs 5
27.431,02 €.....Summe USt
 -1.186,03 €.....Vorsteuern

-565,08 €.....Vorsteuern betr. § 19 Abs 1 zweiter Satz, Art 19 Abs 1 Z 3 und Art 25
Abs 5
 25.679,91 €.....Zahllast

b.) Einkommensteuer 2011

Der Bescheid wird abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die festgesetzte Einkommensteuer betragen:

62.092,56 €.....Einkünfte aus selbstständiger Arbeit

62.092,56 €.....Gesamtbetrag der Einkünfte

-60 €.....Sonderausgaben Pauschbetrag

-1.521,63 €.....§ 34 Abs 4 EStG 1988

+1.521,63 €.....Selbstbehalt

-132 €.....§ 106a Abs 2

61.900,56 €.....Einkommen

21.185,28 €..... $(61.900,56 - 60.000) \times 0,5 + 20.235$: Steuer vor Abzug der Absetzbeträge

-350,40 €.....Unterhaltsabsetzbetrag

20.834,88 €.....Steuer nach Abzug der Absetzbeträge= Einkommensteuer vor Rundung

+0,12 €.....Rundung gem. § 39 Abs 3 EStG 1988

20.835 €.....Festgesetzte Einkommensteuer

4.) Anspruchszinsen 2008-2011:

Die Beschwerde wird abgewiesen.

5.) Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof gegen dieses Erkenntnis gemäß Art 133 Abs 4 B-VG ist nicht zulässig (§ 25 a Abs 1 VwGG).

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 PPP 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 PPP Holding GmbH (Controlling, Marketing, Unterstützung beim Verkauf).

Er werde für all das erfolgsabhängig honoriert.

Daneben betreue der Bf auch eigene Immobilienprojekte ohne Auftrag der PPP 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.

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

Die Betriebsprüfung begann im Jänner 2013.

Mit Gutschrift vom 18.4.13 1013/07 gewährte der Bf der PPP 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 „ BBB 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 PPP Holding GmbH eine Forderung von 12.660 € + „20%“ USt .

Denselben Betrag stellte der Bf sodann am 18.4.13 der nahe stehenden BBB 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 Stadt22 – Stadt36er Stadt40 – Graz – Stadt22. Für die österreichische Kunde1 sei ein Gebiet in Niederösterreich analysiert worden. In diesem Zusammenhang habe es 207 verrechenbare Flugminuten (2.070 €) (Beilage B) gegeben.

22.7.09 Flug Stadt22 - Stadt21; Rückflug 23.7.09. Für die österreichische Kunde1 sei in Stadt10/Vorarlberg eine Analyse möglicher Standorte durchgeführt worden (299 verrechenbare Flugminuten a 10 € = 2.990 € Beilage A).

Flug 21.8.09 Flug Stadt22 - Stadt29 . Für ein Bauträgerprojekt in Kroatien 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 Stadt22 - Graz; Rückflug 24.9.09. Für ein Wohnprojekt in der Steiermark sei ein Bauwerk abgenommen worden.

Flug 13.11. 09 Flug Stadt22 – Stadt29 – Graz. Für ein exklusives Wohnprojekt an der Küste Kroatiens sei für eine österreichische Investorengruppe eine Standortanalyse 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 Stadt22 – Stadt8 - Stadt26 - Stadt39 . Für die österreichische Kunde1 sei dieses Gebiet analysiert worden. Es habe am 3.1.2010 insgesamt 133 verrechenbare Flugminuten a 11 € (1.463 €) gegeben (Beilage F).

28. und 29.9.2010 Flug von Stadt22 nach Stadt29: 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 Stadt22 nach Stadt38, weiter nach Stadt27, danach Rückflug nach Stadt22, 268 verrechenbare Flugminuten a 11 € (2.948 €). Bearbeitung eines exklusiven Küstenprojekts in Kroatien, Besprechungen mit Eigentümern (Beilage G 1).

19.10.2010 Flug von Stadt22 nach Stadt4.

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 € flug Stadt39 usw

1.947 €.....28. und 29.9.2010 Stadt29

2.948 €.....12.10.10 268 verrechenbare Flugminuten a 11 € Stadt38 etc

3.102 €.....19.10.10, Stadt4, 282 Minuten a 11 €

9.460 €.....Summe

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

15.2.2011 Flug Stadt22 – Stadt37 – Graz und zurück. Bearbeitung Wohnprojekte in Stadt37 und Graz (in Graz sei er auch wegen eines Projektes mit der Kunde1 gewesen). Es habe 120 verrechenbare Flugminuten a 12 € (1.440 €) gegeben. (Beilage J).

28.6.2011 Flug Stadt22 nach Stadt2/ Vorarlberg. In Vorarlberg (speziell Raum Stadt10) gebe es einen Holzbauboom. Der Auftraggeber sei zur Besichtigung diverser Projekte hingeflogen worden. Es habe 316 verrechenbare Flugminuten a 12 € (3.712 €, richtig wohl 3.792 €) gegeben . (Beilage H).

23.8.2011 Flug Stadt22 - Stadt33. Der Bf habe ein interessantes DEXgrundstück direkt am Stadt33er DEX aufgesucht . Es seien 533 verrechenbare Flugminuten a 12 € (6.396 €) angefallen. (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 Slovenji Gradec – Graz – Stadt6 – Stadt16 – Stadt22 .

Es sei damals um die Zusammenlegung diverser Kunde1VXZzentren und um den Umbau und die Erweiterung der bestehenden Objekte in Stadt6 und Stadt16 sowie um die Bearbeitung eines Wohnbauprojektes in Graz gegangen. Es habe 150 verrechenbare Flugminuten a 12 € (1.800 €) gegeben.

11.5.2012, 3.8.12, 10.9.2012: Flüge Stadt22 – Stadt34 (D) – Diese hätten der Umsetzung einer Photovoltaikgroßanlage gedient. Es habe 732 verrechenbare Flugminuten a 12 € (8.784 €) gegeben. (Beilage L).

28.8.2012: Flug Stadt22 – Stadt36er Stadt40 - Für das Wohnprojekt Stadt14 und Stadt20 Straße sei eine Analyse dieses Standortes durchgeführt worden. 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 wegen der nicht anerkannten Kosten der Pilotenausbildung 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 wegen der nicht anerkannten Kosten der Pilotenausbildung 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 wegen der nicht anerkannten Kosten der Pilotenausbildung 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 wegen der nicht anerkannten Kosten der Pilotenausbildung 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 wegen der nicht anerkannten Kosten der Pilotenausbildung 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 wegen der nicht anerkannten Kosten der Pilotenausbildung 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 wegen der nicht anerkannten Vorsteuern im Zusammenhang mit der Pilotenausbildung 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 wegen der nicht anerkannten Kosten der Pilotenausbildung 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 (Nichtanerkennung der Kosten der Pilotenausbildung) 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.

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 beehrte 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 Kunde1 AG im Raum Stadt10 zu finden. Sein Bruder habe diesen Auftrag von der Kunde1 AG erhalten. Er (Bf) habe sich die Gegend angesehen, sei darüber geflogen, und habe seinem Bruder mitgeteilt, dass das in Beilage A erwähnte Grundstück für die Kunde1 geeignet sei.

Der Bruder des Bf ergänzte, er habe das Interesse der Kunde1 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 Kunde1 AG vermietet. Der Bruder habe dem Bf den Auftrag gegeben, ihm Informationen in die Hand zu geben, die es ihm ermöglicht hätten, gegenüber der Kunde1 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 in schwer erkennbarer Form elektronisch gespeichert und sodann vernichtet worden waren.

Der Bf setzte fort: Das exklusive Investorenprojekt habe eine Bucht nördlich von Stadt30 (Luftbilder 1-4) (Istrien) betroffen. Das in Beilage C genannte Projekt in Stadt25 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 Stadt29 dauere eineinhalb Stunden. Eine Fahrt mit dem Auto im Sommer dorthin könne 6 Stunden dauern.

Der Auftrag einer der Firmen seines Bruders im Zusammenhang mit den Luftbildern vom 21.8.2009 habe gelaute, die Machbarkeit des exklusiven Investorenprojektes nördlich von Stadt30 zu beurteilen (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 Kroatien böte keine Rechtssicherheit (NiS S. 3).

Es habe damals eine Handvoll interessierter Investoren gegeben, die grundsätzlich bereit gewesen wäre, in dieses Projekt einzusteigen. 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 damals grundsätzlich bereit gewesen, in dieser Bucht nördlich von Stadt30 4 Doppelvillen errichten zu lassen (NiS. S. 4).

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 mehreren konkret genannten Großkonzernen Geschäfte zu machen (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 Bruder des Bf ergänzte: Sie hätten mit der Kunde1 AG im Zeitraum 2009-2012 etwa 15 Standorte realisiert. Ob es im Zusammenhang mit diesem Flug einen Geschäftsabschluss mit der Kunde1 AG 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 Stadt37 (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 Stadt28 (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 Kroatien 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 Stadt16 ebenso wie das Projekt Stadt6 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 Stadt34 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 (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

Bf: Er sei mit einer Cessna geflogen. Die Cessna habe dem AAA, 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 Stadt1 (Umsatzvolumen 6,3 Mio €); Wohnbauprojekt Stadt28 Straße6 Straße2 (Umsatzvolumen 5,6 Mio €); LDY- und DEXHaus1 (Umsatzvolumen 5,7 Mio €); Wohnbauprojekt Straße3straße in Stadt23 (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 Stadt37 2011 und der Straße6 Straße2 in Stadt28 sowie der LDY- und DEXHaus1 Stadt28 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 (diese undatierte Stellungnahme des Bf wird in weiterer Folge abgekürzt als „Antwort Bf 5.5.2020“ 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 (diese Beilagen bestehen aus auszugsweise vorgelegten Verträgen) der Antwort Bf 5.5.2020 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 5.5.2020 ad 5.).

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 5.5.2020 ad Pkt 7 a), es seien für fliegerische Tätigkeiten keine eigenen Honorare begehrt worden. Allerdings seien die fliegerischen Tätigkeiten in den beehrten 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.

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 5.5.2020 ad 7.b.: Der Bf verweist auf die Beilage 25 (Honorarnoten des Bf 2009-2012 des Bf an die PPP Holding GmbH und an die PPP 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 Stadt28 auf der Straße6 Straße2 und in betreffend die LDY- und DEXHaus1 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 (Antwort Bf 5.5.2020).

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 5.5.2020, 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.

Bei einer weiten Anreise sei eine Anreise mittels Privatflugzeug wesentlich effizienter. Während so eines Fluges könnten gleichzeitig Fotos vom Einzugsgebiet gemacht werden.

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 in Istrien ohne fliegerische Tätigkeit zu erfüllen.

Der Bf antwortete (Antwort Bf 5.5.2020, 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 zum Schreiben der steuerlichen Vertreterin vom 5.5.2020 ist zu entnehmen: Die Strecke von Stadt22 nach Stadt31 sei mit dem PKW nicht unter 3 Stunden und 37 Minuten zu bewältigen 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 5.5.2020): 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 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 5.5.2020 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.

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.

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 5.5.2020 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.

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 5.5.2020 ad 13.): U.a. durch eine Fotodokumentation der Einzugsgebiete sei es möglich gewesen, die Kunde1 AG von einer Erweiterung der Standorte Stadt16 und Stadt6 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 5.5.2020 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 5.5.2020 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 Autobahn in der Nähe des Grundstückes befunden habe.

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

Antwort des Bf vom 5.5.2020, 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 5.5.2020, ad Pkt 4):

Wohnbauprojekt Stadt1:

Stadt1 am Feld1 Errichtungs GmbH in Liqu.) : 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 Straße6 Straße2 Stadt28 (Umsatzvolumen 5,6 Mio €).

Auf der Straße6 Straße2 Errichtungs GmbH in Liqu.: Diese GmbH, deren Anteile zu 100% vom Bf gehalten wurden, erklärte

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 5.5.2020 legte der Bf nochmals die bereits vorgelegten Luftbilder der Straße6 Straße2 vor (aus der Zeit vor den Baumaßnahmen und danach), sowie ein Luftbild vom Standort der LDY- und DEXHaus1 in Stadt28. Er legte auch zum Vergleich ein nicht aktuelles Internet-Foto von Google Maps vor, das er im April 2020 ausgedruckt hatte.

LDY- und DEXHaus1 Stadt28: Der Bf zitiert (Antwort 5.5.2020, ad Pkt 4) insoweit die Beilage 10 C, dürfte jedoch die Beilage 10 B seiner Antwort vom 5.5.2020 meinen, auf welcher die Lage dieses Grundstückes erkennbar ist. Auch bei diesem Projekt betreffend die NV3 LDY- und DEXHaus1 Errichtungs GmbH 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 Straße3straße in Stadt23 (NV3 Straße3straße GmbH): Der Bf erklärt (Antwort 5.5.2020, 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 5.5.2020): Bei Ausverkauf der noch in Bau befindlichen Projekte würden die durch die Flugausbildung beeinflussten Umsatzerlöse insgesamt 21,9 Mio € betragen.

Mit Erkenntnis des BFG vom 19.6.2020, RV/4100006/2014 wurde die Beschwerde abgewiesen. Die Kosten der Pilotenausbildung und andere Kosten der Nutzung eines Privatflugzeuges wurden nicht zum Abzug zugelassen.

Fortgesetztes Verfahren nach dem Einlangen des VwGH- Erkenntnisses vom 16.11.2021, Ro 2020/15/0027:

Der VwGH hob das Erkenntnis des BFG vom 19.6.2020, RV/4100006/2014 wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften auf (VwGH vom 16.11.2021, Ro 2020/15/0027).

1.) Kosten der privaten Lebensführung seien nicht abzugsfähig. In diesem Zusammenhang (TZ 23,24,30,31 des VwGH-Erkenntnisses) erwähnte der VwGH die Kosten der Erlangung und in weiterer Folge der Aufrechterhaltung der Pilotenlizenz.

2.) Bei Flugkosten (z.B. Kosten der Anmietung, Landegebühren) sei zu unterscheiden (TZ 28, 29,30,31):

a.) Flugkosten, die auch für die Erlangung oder den Erhalt des Pilotenscheins erforderlich waren, seien nicht abzugsfähig (TZ 31 des VwGH-Erkenntnisses).

b.) Andere Kosten von Flügen, die nicht privat mitveranlasst seien, seien grundsätzlich abzugsfähig, allerdings allenfalls vorbehaltlich der Angemessenheitsprüfung gem. § 20 Abs 1 Z 2 lit b EStG 1988 (TZ 31).

Erwägungen des BFG:

A.) Feststellungen:

1.) 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; undatierte 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 Stadt22.

Im Zeitraum 2008-2012 bekam der Bf seine Aufträge, als Immobilienprojektmanager tätig zu werden, von einer GmbH, deren Anteile zu 100% von seinem Bruder gehalten wurden (idR: PPP Holding GmbH, vgl. Beilage 25 zur Antwort des Bf vom 5.5.2020; 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 betrieblichen Reisen von Stadt22 aus begonnen. Dabei verwendete er ab 2009 zum Teil ein von ihm gemietetes Privatflugzeug, das er selbst steuerte. Ob die Kosten der Pilotenausbildung, die 2008-2011 beim Bf angefallen sind, um ein Privatflugzeug steuern zu können und zu dürfen, steuerlich absetzbar sind, ist Gegenstand dieses Verfahrens.

2.) Pilotenausbildung und private Lebensführung

Der Bf pflegt auch in seiner Freizeit ein Privatflugzeug zu steuern (Stellungnahme des Bf 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 (lt Gewinnermittlungen 2008-2011 911,88 € 2008; 373,02 € 2009; 6.832,34 € 2010; 5.668,20 € 2011). Daher pflegt er jedenfalls 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. Er hat auch eingeräumt, das er zur Erhaltung der erworbenen Berechtigungen und Lizenzen regelmäßige Flugzeiten nachzuweisen habe, und dass er zu Übungs- und Trainingszwecken in einem gewissen Ausmaß auch Flüge im Rahmen der Freizeit absolviere (Stellungnahme betreffend Ausbildungs-Fortbildungskosten, S. 4 und 5 , undatiert, zeitgleich vorgelegt mit dem Mail vom 12.3.2013).

Aus diesen Gründen hat er jedenfalls auch in seiner Freizeit ein Privatflugzeug pilotiert.

Die Pilotenausbildung des Bf gehört daher jedenfalls auch zum Bereich der privaten Lebensführung des Bf.

Der Bf hatte auch nie die Absicht, Berufspilot zu werden (BP-Bericht, TZ 1, insoweit unbestritten; Vernehmung des Bf vom 20.2.2020 NiS. S. 2).

Allerdings hat er die Ausbildung zum Privat- und Linienpiloten nicht nur aus Gründen der privaten Vorliebe gemacht, sondern auch deshalb, weil er bei seinen beruflichen Tätigkeiten ein Privatflugzeug verwenden wollte, um sich das Suchen und Photographieren geeigneter Grundstücke zu erleichtern, die er sodann für seine Auftraggeber entwickelte , und um seine beruflich bedingten Reisen abkürzen zu können (vgl. Schreiben des Bf vom 17.4.2013; Schreiben des Bf als Beilage zum Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 5.5.2020).

3.) Pilotenausbildung

Der Bf begann im Jahr 2008 mit einer Privat- und Linienpilotenausbildung, die er im Wesentlichen 2011 abschloss. Er erlangte durch die Absolvierung dieser Ausbildungsmaßnahmen die Privatpilotenlizenz (PPL-JAR), die Sichtflugausbildung (VFR) die Linienpilotenlizenz (ATPL), die Berechtigung zum Instrumentalflug (IFR) für ein- und zweimotorige Flugzeuge, sowie auch die Lizenz zum Fliegen eines Hubschraubers (Schreiben des Bf vom 5.2.2013 als Beilage zum Mail des steuerlichen Vertreters vom 15.2.2013; Stellungnahme betreffend Ausbildungs- Fortbildungskosten als Beilage zum Mail des steuerlichen Vertreters vom 12.3.2013, S. 2,4,5).

4.) 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).

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

5.) 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).

6.) Fliegerei als Teil der Tätigkeit als Immobilienprojektmanager?

Der Bf brachte 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 (undatierte Stellungnahme des Bf 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:

a.) 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 5.5.2020 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 Stadt10, Stadt5 bei Stadt36, Stadt6, Stadt29 (Istrien), Stadt25 (Istrien), Stadt30 (Istrien) oder Stadt31 (Istrien), Graz, Stadt32 (NÖ), Stadt8 (NÖ), Stadt39 (NÖ), Stadt27 (Kroatien), Stadt38 (Kroatien), Stadt4, Stadt3, Stadt33 (Land1-Land1) Stadt18, Stadt15-Stadt12, Stadt37, Stadt17, Stadt16, Stadt7 (NÖ) und Stadt14 (NÖ)

zu sein (vgl Schreiben des Bf vom 17.4.2013; undatierte Stellungnahme des Bf zu Ausbildungs- und Fortbildungskosten S. 1 und 2 als Beilage des Mails des steuerlichen Vertreters vom 12.3.2013), war es nicht notwendig, ein Privatflugzeug selbst steuern zu können und zu dürfen. 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.

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

b.) 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 BGBI II Nr. 58/2003 Immobilienrehändler-V). Dasselbe gilt für die Tätigkeit eines Bauträgers. Die Rechtsordnung verlangt auch für einen Bauträger keine Pilotenausbildung (§ 2 BGBI II 58/2003 Immobilienrehändler- V). Ebensolches gilt für die Berufsgruppe der Unternehmensberater (Unternehmensberatungs-Verordnung BGBI II Nr. 94/2003).

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

c.) 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 5.5.2020 ad 8c, 10 e, 12).

Hierzu wird durch das BFG festgestellt:

Die meisten Immobilienrehändler 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 5.5.2020 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).

d.) 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 5.5.2020). 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 daher nicht feststellbar, 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.

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 5.5.2020; Antwort des Bf vom 5.5.2020 ad Pkt 7a, wonach für fliegerische Tätigkeiten keine eigenen Honorare begehrt worden seien). Wenn die Pilotenausbildung unbedingt notwendig für die betriebliche Tätigkeit des Bf gewesen wäre, wie der Bf und sein Bruder sinngemäß angeben, wäre zu erwarten gewesen, dass diese fliegerischen 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 und der Luftbilder des Bf während des

ganzen Zeitraumes 2009-2012, dh, vor der Betriebsprüfung, ist ein Indiz für die mangelnde betriebliche Notwendigkeit der Pilotenausbildung.

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 5.5.2020, 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 dienten, 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 Stadt31 und Stadt30 (Istrien) und Wohnprojekt Stadt37].

Der Bf hat schon im Jahr 2009 im Zusammenhang mit dem geplanten und letztlich abgesagten Bauprojekt betreffend eine Bucht bei Stadt31 und Stadt30, Istrien, 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 des Bf vom 5.5.2020; 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 Stadt37, das im Eigentum der „Stadt37 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 .

Der Bf hat auch im Zeitraum 2014-2019 im Zusammenhang mit dem Projekt Straße6 Straße2 (dieses Wohnbauprojekt stand im Eigentum der „Auf der Straße6 Straße2 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 5.5.2020). Alle errichteten Wohnungen konnten von dieser GmbH zum Großteil 2019 verkauft werden.

Der Bf hat auch 2019 oder 2020 im Zusammenhang mit dem Projekt „LDY- und DEXHaus1 Stadt28 “ (dieses Wohnbauprojekt steht im Eigentum der NV3 GmbH, 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 5.5.2020= 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 Stadt37, Straße6 Straße2 und LDY-und DEXHaus1 hat der Bf nicht nur einmal, sondern zum Teil unaufgefordert mehrmals (siehe oben) vorgelegt. Die Luftbilder der Umgebung von Stadt31 und Stadt30 (Istrien) hat der Bf auf Aufforderung des BFG zwei Mal vorgelegt. Die Luftbilder des Projektes Stadt37 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 Stadt33 (Land1-Land1) 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 Kroatien, beim Projekt Stadt37 oder beim Projekt Straße6 Straße2 angefertigt hat. Der Bf hat auch nicht einmal behauptet, dieses Luftbildfoto von Stadt33 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 5.5.2020 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 5.5.2020 ad Pkt 13) und 28.8.2012 (lt. Bf Standortanalyse, vgl. Antwort 5.5.2020 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 5.5.2020, 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 (Kroatien- Projekt 2009, Projekt Stadt37 2011, Projekt Straße6 Straße2 2014-2019; LDY- und DEXHaus1 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. Dies spricht gegen die Notwendigkeit einer Pilotenausbildung im Streitzeitraum.

e.) Das Finanzamt hat Luftbilder des Bf vernichtet

Zum Vorbringen, einige Luftbilder, die der Bf sehr wohl angefertigt habe, seien durch das Finanzamt Stadt22 vernichtet worden (Antwort Bf 5.5.2020 , 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 undatierten „Stellungnahme betreffend Ausbildungs- Fortbildungskosten“ (mit Mail des steuerlichen Vertreters vom 12.3.2013 übermittelt) dem Finanzamt vorgelegt hat, wurde vom Finanzamt eingescannt, dabei geradezu unlesbar gemacht (die Qualität der eingescannten Bilder geht über die Qualität schemenhafter Darstellungen nicht hinaus) 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 2980/2 KG Stadt24 aus der Vogelperspektive zeigen soll, ist nicht mehr gefunden worden. Allerdings ist dieses Foto ohne Bedeutung, da es sich hierbei um ein dem Internet entnommenes Foto handelt (Antwort Bf vom 5.5.2020 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 5.5.2020 (Beilage 27 der Antwort des Bf vom 5.5.2020) erneut vorgelegt wurden.

Beilage E des Schreibens vom 17.4.2013: Diese Beilage enthält offensichtlich drei Fotos von der Bucht bei Stadt30 und Stadt31 (Istrien), 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 5.5.2020 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 5.5.2020 ad 11 b, 11 e).

Hierzu wird durch das BFG bemerkt: Welche der 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 aus dem Jahr 2013 (dem FA übermittelt mit Mail vom 12.3.2013) 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 vorkommen, und die auch in den Beilagen A und B der Stellungnahme von 2013 (übermittelt mit Mail vom 12.3.2013) betreffend Ausbildungs- Fortbildungskosten nicht zum Ausdruck kommen, ist weder dem Schreiben vom 17.4.2013 noch der Stellungnahme von 2013 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 Stadt39 / 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 von 2013, dem FA übermittelt mit Mail vom 12.3.2013) ein Foto aus dem Internet gewesen (Antwort Bf 5.5.2020 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 5.5.2020 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 Kroatien 2009, Stadt37 2011, Straße6 Straße2 Projekt 2014-2019 und LDY- und DEXHaus1 2020) und bei welchen nicht („Standortanalyse“ 22., 23.7.2009; „Luftanalyse“ 16. 7.2009; „Standortanalyse“ 3.1.2010; „Stadt6+ Stadt16 28.3.2012“; „Standortanalyse“ 28.8.2012).

Soweit der Bf diese genannten Luftbilder vorgelegt hat (Kroatien 2009, Stadt37 2011, Straße6 Straße2 2014-2019 und LDY- und DEXHaus1 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.

f.) 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 5.5.2020 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 auf Grund von Zeitdruck zur Wahrnehmung dieser Termine ein Privatflugzeug benötigt hat.

g.) „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.

h.) 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 erbracht habe (Schreiben vom 3.3.2020). Es ist zwar richtig, dass der Bf ab 2009 auf Grund seiner Pilotenausbildungen 2008 und 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 5.5.2020), 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 des Bf 5.5.2020). 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.

i.) 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, und wenn der Bf keine Pilotenausbildung gehabt hätte.

j.) die typischen Tätigkeiten von Immobilientreuhändern

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 Immobilientreuhänder in diesem Zeitraum keine Aufträge erlangen können, da die Mehrzahl der Immobilientreuhänder über keine Pilotenausbildung verfügte (Antwort Bf 5.5.2020 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 5.5.2020 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 Stadt39 - 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).

k.) 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 (Projekte Stadt1 am Feld1 GmbH GmbH in Liqu. 2013-2018, Auf der Straße6 Straße2 GmbH in Liqu. 2014-2019, NV3 LDY- und DEXHaus1 GmbH, NV3 Straße3straße GmbH 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.

7.) Aus den oben erwähnten Erwägungen war die Pilotenausbildung nicht betrieblich notwendig. Zum Zusammenhang der Pilotenausbildung mit der Privatsphäre siehe oben Punkt 2.)

B.) Rechtsfolge

Der Aufwand zum Erwerb der Privat- und Linienpilotenscheine des Bf, eines Immobilienprojektmanagers, der nie die Absicht hatte, Berufspilot zu werden, gehört zur Sphäre der allgemeinen Lebensführung. Dasselbe gilt für den Aufwand zur Aufrechterhaltung der Pilotenlizenzen.

Sämtliche Kosten der Pilotenausbildung und der Aufrechterhaltung der Pilotenlizenzen sind daher nicht abzugsfähig. Das gilt auch für die mit diesen Kosten im Zusammenhang stehenden Vorsteuern [VwGH vom 16.11.2021 in derselben Angelegenheit, Ro 2020/15/0027; vgl. VwGH 18.10.2012, 2009/15/0150; vgl. VwGH 28.2.2012, 2009/15/0105; vgl. VwGH 28.10.2009, 2007/15/0103].

Der Bf befand sich in einer ähnlichen Situation wie ein Auftragnehmer, der betrieblich veranlasste Reisen mit einem PKW unternimmt – die Fahrt- und Reisekosten sind im Zusammenhang mit betrieblich veranlassten Reisen grundsätzlich abzugsfähig, die Kosten des

Erwerbs des Führerscheins B jedoch nicht [vgl. Lenneis in Jakom, EStG (2020) § 16 TZ 52 zu B-Führerschein mit dem Hinweis auf EB zu BGBl I 106/1999].

C.) Feststellungen zur Höhe der Bemessungsgrundlagen

1.) 2008

Die Kosten der Pilotenausbildung betragen

5.613,57 €.....im Jahr 2008. Darin sind Vorsteuern in Höhe von 814,59 € enthalten (TZ 1 BP-Bericht, insoweit unbestritten; Schreiben der Vertreterin des Bf vom 14.8.2013, S. 1 und S. 5)

In diesen Kosten sind auch Reisekosten (1.191,74 €) und Landegebühren (101,08 €) enthalten, die im ursächlichen Zusammenhang mit der Pilotenausbildung stehen (TZ 1 BP-Bericht, unbestritten; Schreiben der Vertreterin des Bf vom 14.8.2013, S. 1 und S. 5).

Diese Feststellungen über das Ausmaß der Kosten der Pilotenausbildung sind darauf zurückzuführen, dass der Bf im Jahr 2008 erst mit der Grundausbildung für die Pilotentätigkeit begonnen hat (Stellungnahme des Bf betreffend Ausbildungs- und Fortbildungskosten, undatiert, per E-Mail vom 12.3.2013 der Prüferin übermittelt; ebenso Schreiben des Bf vom 17.4.2013).

Erst ab dem Jahr 2009 wurde vom Bf ein zusätzlicher Aufwand für Flugzeugnutzung behauptet, der über den Aufwand für die Pilotenausbildung hinausging (Stellungnahme des Bf betreffend Ausbildungs- und Fortbildungskosten wie im vorigen Satz erwähnt; Schreiben des Bf vom 17.4.2013). Daher waren im Jahr 2008 alle Aufwendungen für Flugzeugnutzung Kosten für Pilotenausbildung, wie dies auch im BP-Bericht, TZ 1 zum Ausdruck kommt und unbestritten blieb.

Das FA hat den Aufwand betreffend die Pilotenausbildung in Höhe von 5.613,57 € zu Recht nicht anerkannt. Das FA hat die Vorsteuer in Höhe von 814,59 € zu Recht nicht anerkannt.

Der bekämpfte Bescheid bleibt unverändert.

2008	FA	BFG
USt-Zahllast	13.560,51 €	13.560,51 €
ESt	6.311,29 €	6.311,29 €

2.) 2010:

a.) Die Kosten der Pilotenausbildung wurden wie folgt berechnet:

31.436,29 €..... (Konto 7770; BP-Bericht, TZ 1; Ergänzungsauftrag vom 26.3.2020, S. 3).
Darauf entfallende Vorsteuern 4.606,05 € (Schreiben der Vertreterin der
Bf vom 14.8.2013, S. 5).
 -1.666,65..... ER 2010/16 von Fa. Trainer2, Beilage 6 zum Schreiben 5.5.2020, nicht die
Pilotenausbildung betreffend (Schreiben des Bf als Beilage zum Schreiben
vom 5.5.2020, 9. Seite)
 +4.008,30.....ER 2010/15 von Fa. Trainer2, Beilage 6, 2. Blatt zum Schreiben 5.5.2020,
die Pilotenausbildung betreffend lt. Rechnungstext
33.777,94.....Summe Kosten Pilotenausbildung lt. Konto betreffend Flugausbildung
7770 plus ER 2010/15 minus ER 2010/16

b.) Der Bf war im Jahr 2010 auch mit Reisekosten in Höhe von 3.307,58 € (Konto 7340) belastet. Davon entfielen Reisekosten in Höhe von 1.123,73 € auf die Pilotenausbildung (TZ 1 BP-Bericht; Ergänzungsauftrag vom 26.3.2020, S. 3, insoweit unbestritten). Diesen Reisekosten (1.123,73 €) sind Vorsteuern in Höhe von 83,13 € zuzuordnen (Schreiben der Vertreterin des Bf vom 14.8.2013, S.5;).

c.) Der Bf war im Jahr 2010 auch mit Landegebühren in Höhe von 722,01 € (Schreiben der Vertreterin des Bf vom 14.8.2013, S. 5) belastet. Die darauf entfallenden Vorsteuern betragen 95,51 € (lt. Schreiben der Vertreterin des BF vom 14.8.2013, S. 5). Die Landegebühren stehen im Zusammenhang mit der Pilotenausbildung (Vorhalt BFG 26.3.2020 S. 3, insoweit unbestritten).

d.) ESt

Gewinnerhöhung verglichen mit der Steuererklärung:

33.777,94 €.....lt. a.)
 1.123,73 €lt. b.)
 722,01 €.....lt. c.)
35.623,68 €.....Summe Gewinnerhöhung lt. BFG wegen der nicht zum Abzug zugelassenen
 Kosten der Pilotenausbildung

35.821,48 €.....Einkünfte aus selbstständiger Arbeit vor BP
 35.623,68 €.....Gewinnerhöhung lt. BFG
 -6.832,34 €.....Gewinnminderung betreffend Privatanteil lt. BP-Bericht
64.612,82 €.....Summe: Einkünfte aus selbstständiger Arbeit lt. BFG

64.612,82 €.....Einkünfte aus selbstständiger Arbeit lt. BFG
 1.682,18 €.....nicht endbesteuerungsfähige Einkünfte aus Kapitalvermögen
 66.295 €.....Gesamtbetrag der Einkünfte lt. BFG

-60 €.....Pauschbetrag Sonderausgaben
 -731,55 €.....a.g. Belastung Behinderung eines Kindes
 -132 €.....Kinderfreibetrag
 65.371,45 €.....Einkommen
 22.920,73 €..... $(65.371,45 - 60.000) \times 0,5 + 20.235$ Steuer vor Abzug der Absetzbeträge
 -350,40 €.....Unterhaltsabsetzbetrag
 22.570,33 €.....Steuer nach Abzug der Absetzbeträge

 22.570,33 €.....festgesetzte Einkommensteuer
 -21.399,50 €.....bisher festgesetzte Einkommensteuer
 +0,17 €.....Rundung gem. § 39 Abs 3 EStG 1988
 1.171,00 €.....Abgabennachforderung

e.) USt

Vorsteuererminderung verglichen mit der Steuererklärung:

4.606,05 €.....Vorsteuern betreffend Konto 7770 lt. Schreiben der Vertreterin des Bf vom
14.8.2013
 -333,35 €.....Vorsteuer lt. ER 2010/16 (Beilage 6 Schreiben vom 5.5.2020), abzuziehen
lt. undatiertem Schreiben ohne Seitenzahlen des Bf, 9. Seite (= Beilage
des Schreibens des steuerlichen Vertreter vom 5.5.2020)
 + 801,66 €.....Vorsteuer lt. ER 2010/15 (Beilage 6, 2. Seite, des Schreibens vom
5.5.2020)
 +83,13 €.....siehe oben b.) Vorsteuern betreffend Konto 7340 (Schreiben der
Vertreterin des Bf vom 14.8.2013, S.5)
 +95,51.....siehe oben c.) Vorsteuern Landegebühren (Schreiben der Vertreterin des
Bf vom 14.8.2013, S. 5
5.253 €.....Summe Vorsteuererminderung lt. BFG

 6.170,39 €.....Vorsteuern vor BP, lt. Steuererklärung
 -5.253 €.....Vorsteuererminderung lt. BFG
917,39 €.....Differenz: Vorsteuern lt. BFG

 132.199,96.....Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige
Leistungen
 238,29 €.....Eigenverbrauch lt FA (BP-Bericht S. 5)
 132.438,25 €.....Summe steuerpflichtige Lieferungen und sonstige Leistungen
 132.438,25 €steuerpflichtige Entgelte (20%)
 26.487,65 €.....Umsatzsteuer (20%)
 26.487,65 €.....Summe Umsatzsteuer

-917,39 €.....Vorsteuern lt. BFG

25.570,26 €.....Zahllast

f.)

2010	FA	BFG
USt-Zahllast	25.101,95	25.570,26
ESt	21.399,5	22.570,33

3.) 2011:

a.)Die Kosten der Pilotenausbildung betragen

11.264,03 €.....Diesen Kosten sind Vorsteuern von 1.132,18 € zuzuordnen (Konto 7770 aus 2011, durch die Vertreterin des Bf vorgelegt als Beilage 4 des Schreibens vom 5.5.2020. Das Konto 7770 betrifft die Aus – und Fortbildung, dh, es betrifft die Kosten der Pilotenausbildung, wie dem Textteil des Kontos 7770 zu entnehmen ist, vgl. „HPA-Kurs, Flugausbildung, Verein1club-Ausbildung, Theoriekurs Citation, Horky Language Proficiency Check“)

b.) Der Bf war im Jahr 2011 auch mit Landegebühren und Gebühren der Austro Control in Höhe von 456,90 € (darauf entfallende Vorsteuern 66,60 €) belastet (Konto Landegebühren 7185/2011= Beilage 4 zum Schreiben der steuerlichen Vertreterin vom 5.5.2020).

Die Vorsteuern im Zusammenhang mit den Landegebühren errechnen sich wie folgt:

6 €.....(30 € /5) 31.8.2011 Austro Control Homebriefing lt. Konto 7185

9,1 €.....(45,50/5) 5.12.2011 Austro Contro Verlängerung lt. Konto 7185

51,50 €....293,50 € 22.11.2011 Austro Control Gebühren

66,60 €....Summe Vorsteuern Landegebühren

Der Betrag der gesamten Kosten lt. Konto 7185/2011 (456,90 €) ist zur Gänze der Pilotenausbildung zuzuordnen. Dies ist aus folgenden Umständen zu schließen:

Das Homebriefing der Austro Control GmbH (30 €, 31.8.) war Teil der Pilotenausbildung. Aus dem engen zeitlichen Zusammenhang ist zu schließen, dass die am selben Tag (31.8.) in Rechnung gestellten Landegebühren (12,50 €) ebenso im Zusammenhang mit der Pilotenausbildung standen (siehe Konto 7185/2011).

Die Zuverlässigkeitsprüfung des Ministeriums (25 €, 14.11.) für Verkehr stand im Zusammenhang mit der Beibehaltung oder dem Erwerb der Pilotenlizenz. Aus dem engen zeitlichen Zusammenhang ist zu schließen, dass die am selben Tag (14.11.) in Rechnung

gestellten weiteren Gebühren desselben Ministeriums von 50 € ebenso im Zusammenhang mit der Beibehaltung der Pilotenlizenz stehen (siehe Konto 7185/2011).

Die Gebühren von 293,50 € stehen im Zusammenhang mit einer Überprüfung durch die Austro Control u.a. betreffend die für einen Piloten erforderlichen Sprachkenntnisse (Buchung 22.11.2011). Daraus ist zu schließen, dass diese Überprüfung im Zusammenhang mit der Beibehaltung oder dem Erwerb der Pilotenlizenz stand. Dasselbe gilt für die Gebühren im Zusammenhang mit der Verlängerung der Gültigkeitsdauer (45,50 €, gebucht 5.12.)(siehe Konto 7185/2011).

Aus diesen Gründen standen die gesamten auf dem Konto Landegebühen erfassten Kosten im Zusammenhang mit der Beibehaltung oder dem Erwerb der Pilotenlizenz.

c.) die durch den Bf angesetzten Privatanteile betreffend die Fliegereitfähigkeit betrugen 5.668 € (undatiertes Schreiben des Bf, 2. Seite, übermittelt als Beilage des Schreibens des steuerlichen Vertreters vom 5.5.2020). Von diesen durch den Bf angesetzten Privatanteilen (Konto 4912= Beilage 2 zum Schreiben der steuerlichen Vertreterin vom 5.5.2020) entfielen auf Flugausbildung:

140 €.....Beilage 2 des Schreibens der Vertreterin vom 5.5.2020: HPA-Kurs
 60,4 €.....Beilage 2, wie oben Austro Control Flugausbildung
 36,9 €.....Beilage 2, wie oben Flugausbildung
 2,07 €.....Beilage 2, wie oben Flugausbildung
 886 €.....Beilage 2, wie oben Ausbildung Citation
 126,2 €.....Beilage 2, wie oben Verein1club Flugausbildung
 46,53 €.....Beilage 2, wie oben Flugausbildung
 25,28 €.....Beilage 2, wie oben Flugausbildung
 41,67 €.....Beilage 2, wie oben Flugausbildung
 24,97 €.....Beilage 2, wie oben Flugausbildung
 300,87 €...Beilage 2, wie oben Flugausbildung
 40 €.....Beilage 2, wie oben Horky Language Proficiency Check
 270 €.....Beilage 2, wie oben Cessna Flugausbildung
 470,9 €.....Beilage 2, wie oben Flugausbildung Helicopter
 57,57 €.....Beilage 2, wie oben Austro Control
 9,1 €.....Beilage 2, wie oben Verlängerung Gültigkeitsdauer
2.538,46 € Summe der vom Bf angesetzten Privatanteile für Flugausbildung (siehe Konto 4912= Beilage 2 des Schreibens der steuerlichen Vertreterin vom 5.5.2020).

d.) Von den Reisekosten lt. Konten 7340 und 7350 sind der Flugausbildung zuzuordnen:

251,93 €(Konto 7340, 31.3.Übernachtung Flugausbildung) (Beilage 4 zum Schreiben vom
5.5.2020)(Vorsteuern 27,27 €)
 173,15 €.....Konto 7340 , 31.3. Übernachtung Flugausbildung Beilage 4 wie oben
 221,40 €.....Konto 7350, 28.2. Übernachtung Flugausbildung GB Beilage 4 wie oben
 12,40 €.....Konto 7350, 28.2. Flugausbildung GB Beilage 4 wie oben
 149,78 €.....Konto 7350 , 31.5 Übernachtung Flugausbildung Beilage 4 wie oben
808,66 €.....Summe Reisekosten im Zusammenhang mit Flugausbildung...(Vorsteuern 27,27 €)

e.) Von den Kosten der Anmietung von Flugzeugen sind der Flugausbildung zuzuordnen (Konto 7400, Beilage 4 zum Schreiben vom 5.5.2020):

1.350 €.....28.9. Cessna Flugausbildung lt. Konto 7400/2011
 790 €.....11.11. Cesna Flugausbildung lt. Konto 7400/2011
2.140 €.....Summe Kosten Mietaufwand Flugzeuge als Kosten der Flugausbildung
 428 €.....20% Vorsteuer lt. Konto 7400 Mietaufwand Flugzeuge i V m Flugausbildung

f.) ESt

Gewinnerhöhung lt. BFG verglichen mit der Steuererklärung:

49.963,43 €.....Einkünfte aus selbstständiger Arbeit lt. Steuererklärung
 11.264,03 €.....Gewinnerhöhung lt. BFG betreffend Flugausbildung
 456,90 €.....Landegebühren betreffend Flugausbildung (Konto 7185)
 806,66 €.....Reisekosten Flugausbildung (Konto 7340, 7350)
 2.140 €.....Kosten Mietaufwand Flugzeuge i V m Flugausbildung (Konto 7400)
 -2.538,46 €.....Privatanteile betreffend Flugausbildung (Konto 4912= Beilage 2 zum
Schreiben vom 5.5.2020)
62.092,56 €.....Summe Einkünfte aus selbstständiger Arbeit lt. BFG

62.092,56 €.....Gesamtbetrag der Einkünfte
 -60 €.....Sonderausgaben Pauschbetrag
 -1.521,63 €.....§ 34 Abs 4 EStG 1988
 +1.521,63 €.....Selbstbehalt
 -132 €.....§ 106a Abs 2
 61.900,56 €.....Einkommen
 21.185,28 €..... $(61.900,56 - 60.000) \times 0,5 + 20.235$: Steuer vor Abzug der Absetzbeträge
 -350,40 €.....Unterhaltsabsetzbetrag
 20.834,88 €.....Steuer nach Abzug der Absetzbeträge= Einkommensteuer
 +0,12 €.....Rundung gem. § 39 Abs 3 EStG 1988
 20.835 €.....Festgesetzte Einkommensteuer

g.) USt

Vorsteuern (+ = Vorsteuererminderung, - = Vorsteuererhöhung):

+1.132,18 €Beilage 4 zum Schreiben vom 5.5.2020: Konto 7770 Flugausbildung
 + 66,60 €.....Vorsteuern aus 456,90 € Landegebühren i V m Flugausbildung
 +27,27 €.....Reisekosten
 +428 €.....Vorsteuer lt. Konto 7400 Mietaufwand Flugzeuge i V m Flugausbildung
1.654,05 €.....Vorsteuererminderung lt. BFG, verglichen mit der Steuererklärung

-2.840,08 €.....Vorsteuern lt. Steuererklärung
 +1.654,05 €.....Minderung lt. BFG
-1.186,03 €.....Summe: Vorsteuern lt. BFG

131.199,96 €.....Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen u. so.
Leistungen
 +5.668,20 €.....Eigenverbrauch
 -2.538,46 €.....Eigenverbrauch lt. Bf betreffend Flugausbildung
 134.329,7 €.....Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen
und Eigenverbrauch (einschließlich steuerpflichtiger Anzahlungen)
 134.329,7 €.....steuerpflichtiger (20%) Umsatz
 26.865,94 €.....Umsatzsteuer 20%
 565,08 €.....Steuerschuld gem. § 19 Abs 1, 2.Satz; Art 19 Abs 1 Z 3 und Art 25 Abs 5
27.431,02 €.....Summe USt
 -1.186,03 €.....Vorsteuern
 -565,08 €.....Vorsteuern betr. § 19 Abs 1 zweiter Satz, Art 19 Abs 1 Z 3 und Art 25
Abs 5
 25.679,91 €.....Zahllast

h.)

2011	FA	BFG
USt-Zahllast	25.940,73 €	25.679,91
ESt	20.638 €	20.835 €

D.) 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).

E.) Unzulässigkeit der Revision:

Der Bf, ein Immobilienprojektentwickler und Unternehmensberater, hat Kosten der Pilotenausbildung als Betriebsausgaben und Vorsteuern geltend gemacht, obwohl er keine Laufbahn als Linienpilot angestrebt hat. Dies ist nach dem in derselben Angelegenheit ergangenen VwGH-Erkenntnis nicht zulässig (VwGH 16.11.2021, Ro 2020/15/0027). Rechtsfragen iS von Art 133 Abs 4 B-VG stellen sich auf Grund dieses VwGH-Erkenntnisses nicht mehr.

Klagenfurt am Wörthersee, am 24. Jänner 2022