

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Ri*** in der Angelegenheit der Parteien N2 Bf als Beschwerdeführer, vertreten durch die Kärntner Treuhand GmbH, Villach und Finanzamt Österreich als Amtspartei und als Gesamtrechtsnachfolger des Finanzamtes Stadt21 über die Beschwerde vom 18.7.2013

gegen die Bescheide des Finanzamtes Stadt21 vom 25.6.2013 betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2009 (St.Nr. ***BF1StNr1***) zu Recht erkannt:

a.)ad Umsatzsteuer 2009

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

107.399,96 €...Summe der steuerpflichtigen Lieferungen und sonstigen Leistungen

219,84 €.....Eigenverbrauch

107.619,8 €.....Summe: Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen und sonstigen
.....Leistungen samt Eigenverbrauch

107.619,8 €.....steuerpflichtige Entgelte (20%)

21.523,96 €.....Umsatzsteuer 20%= Summe Umsatzsteuer

- 2.231,25 €.....Vorsteuern

19.292,71 €.....Differenz: Zahllast 2009

b.)ad Einkommensteuer 2009

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

52.806,62 €.....Einkünfte aus selbstständiger Arbeit

5.851,06 €.....nicht endbesteuerungsfähige Einkünfte aus Kapitalvermögen

58.657,68 €.....Summe: Gesamtbetrag der Einkünfte

-60 €.....Pauschbetrag Sonderausgaben (§ 18 Abs 2 EStG 1988)

-132 €.....Kinderfreibetrag für ein nicht haushaltszugehöriges Kind (§ 106a Abs 2

.....EStG 1988)

58.465,68 €.....Differenz: Einkommen

19.571,95 €..... $(58.465,68 - 25.000) / 35.000 \times 15.125 + 5.110$ (§ 33 Abs 1 EStG 1988)

.....Steuer vor Abzug der Absetzbeträge;

-350,40 €.....Unterhaltsabsetzbetrag

19.221,55 €.....Steuer für den Durchschnittsteuersatz

32,88 %.....Durchschnittsteuersatz 19.221,55 / 58.465,68

16,44 %.....Hälftensteuersatz gem. § 11a EStG 1988

52.806,62 €.....Einkünfte aus selbstständiger Arbeit

- 48.749,56 €.....Einkünfte aus selbstständiger Arbeit lt Bescheid vom 16.12.2010

4.057,06 €.....Differenz: Erhöhung der Bemessungsgrundlage für den

.....Hälftensteuersatz gem. § 11a EStG 1988

8.461,64 €.....Bemessungsgrundlage § 11a EStG 1988 lt Steuererklärung 2009

4.057,06 €.....Erhöhung

12.518,70 €.....Summe: Bemessungsgrundlage § 11a EStG 1988 lt. BFG

58.465,68 €..... Einkommen

-12.518,70 €.....Bemessungsgrundlage für den Hälftensteuersatz von 16,44%

45.946,98 €.....Differenz: Bemessungsgrundlage für den Durchschnittsteuersatz von

.....32,88%

2.058,07 €.....16,44% von 12.518,70 €

15.107,37 €.....32,88% von 45.946,98 €

17.165,44 €....Summe: Einkommensteuer 2009

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

Er werde für all das erfolgsabhängig honoriert.

Daneben betreue der Bf auch eigene Immobilienprojekte ohne Auftrag der BF 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 Pilotenschein (PPL – JAR); die Linienpilotenlizenz (ATPL Theorie Lehrer1); 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 BF 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 „ BF 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 BF Holding GmbH eine Forderung von 12.660 € + „20%“ USt .

Denselben Betrag stellte der Bf sodann am 18.4.13 der nahe stehenden BF 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 Stadt21 – Stadt34er Stadt39 – Graz – Stadt21. Für die österreichische Kunde4 sei ein Gebiet in Niederösterreich analysiert worden. In diesem Zusammenhang habe es 207 verrechenbare Flugminuten (2.070 €) (Beilage B) gegeben.

22.7.09 Flug Stadt21 - Stadt20; Rückflug 23.7.09. Für die österreichische Kunde4 sei in Stadt11/Vorarlberg eine Analyse möglicher Standorte durchgeführt worden (299 verrechenbare Flugminuten a 10 € = 2.990 € Beilage A).

Flug 21.8.09 Flug Stadt21 - Stadt27 . 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 Stadt21 - Graz; Rückflug 24.9.09. Für ein Wohnprojekt in der Steiermark sei ein Bauwerk abgenommen worden.

Flug 13.11. 09 Flug Stadt21 – Stadt27 – 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 Stadt21 – Stadt8 - Stadt24 - Stadt37 . Für die österreichische Kunde4 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 Stadt21 nach Stadt27: 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 Stadt21 nach Stadt36, weiter nach Stadt25, danach Rückflug nach Stadt21, 268 verrechenbare Flugminuten a 11 € (2.948 €). Bearbeitung eines exklusiven Küstenprojekts in Kroatien, Besprechungen mit Eigentümern (Beilage G 1).

19.10.2010 Flug von Stadt21 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 Stadt37 usw

1.947 €.....28. und 29.9.2010 Stadt27

2.948 €.....12.10.10 268 verrechenbare Flugminuten a 11 € Stadt36 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 Stadt21 – Stadt35 – Graz und zurück. Bearbeitung Wohnprojekte in Stadt35 und Graz (in Graz sei er auch wegen eines Projektes mit der Kunde4 gewesen). Es habe 120 verrechenbare Flugminuten a 12 € (1.440 €) gegeben. (Beilage J).

28.6.2011 Flug Stadt21 nach Stadt2/ Vorarlberg. In Vorarlberg (speziell Raum Stadt11) 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 Stadt21 - Stadt31. Der Bf habe ein interessantes Ortgrundstück direkt am Stadt31er Ort 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 – Stadt21 .

Es sei damals um die Zusammenlegung diverser Kunde4Ezentren 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 Stadt21 – Stadt32 (D) – Diese hätten der Umsetzung einer Photovoltaikgroßanlage gedient. Es habe 732 verrechenbare Flugminuten a 12 € (8.784 €) gegeben. (Beilage L).

28.8.2012: Flug Stadt21 – Stadt34er Stadt39 - Für das Wohnprojekt Stadt14 und Stadt19 Straße2 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 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.

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:

1.308,02 €.....2009
(TZ 1, TZ 3 BP-Bericht).

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

+6.903,08 €.....2009 (Bf meint in Beschwerde „6.930,08“
-373,02 €.....2009 (Privatanteil Flugausbildung)

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 begehrte den Ansatz der folgenden Aufwendungen:

6.930,08 €.....2009

und den Ansatz der folgenden Vorsteuern:

1.308,02 €.....2009

(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 Kunde4 AG im Raum Stadt11 zu finden. Sein Bruder habe diesen Auftrag von der Kunde4 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 Kunde4 geeignet sei.

Der Bruder des Bf ergänzte, er habe das Interesse der Kunde4 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 Kunde4 AG vermietet. Der Bruder habe dem Bf den Auftrag gegeben, ihm Informationen in die Hand zu geben, die es ihm ermöglicht hätten, gegenüber der Kunde4 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 Stadt28 (Luftbilder 1-4) (Istrien) betroffen. Das in Beilage C genannte Projekt in Stadt38 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 Stadt27 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 Stadt28 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 Stadt28 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 Kunde4 AG im Zeitraum 2009-2012 etwa 15 Standorte realisiert. Ob es im Zusammenhang mit diesem Flug einen Geschäftsabschluss mit der Kunde4 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 Stadt35 (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 Stadt26 (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 Stadt32 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 Verein1, 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 Stadt26 Straße3
Straße3 (Umsatzvolumen 5,6 Mio €); Ort5- und OrtOrt4 (Umsatzvolumen 5,7 Mio €);
Wohnbauprojekt Straße1straße in Stadt22 (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 Stadt35 2011 und der Straße3 Straße3 in Stadt26 sowie der Ort5- und OrtOrt4 Stadt26 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 begehrten Honoraren enthalten gewesen. Diese seien auch vom Auftraggeber bezahlt worden. Andernfalls wäre kein so umfangreicher Aufgabenbereich abgedeckt worden und es wären die Erlöse auch wesentlich geringer ausgefallen.

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

Der Bf verwies auf das unmittelbar vorhergehende Vorbringen, das er zum Pkt a verfasst habe. Dort hatte der Bf vorgebracht: Durch diese Analyse des Fluges vom 16.7.2009 und vom 28.3.2012 seien die Mietverträge einer der Gesellschaften seines Bruders verlängert worden.

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 BF Holding GmbH und an die BF 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 Stadt26 auf der Straße3 Straße3 und in betreffend die Ort5- und OrtOrt4 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 Stadt21 nach Stadt29 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 Kunde4 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 Straße4 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 Straße5 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 Straße3 Straße3 Stadt26 (Umsatzvolumen 5,6 Mio €).

Auf der Straße3 Straße3 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 Straße3 Straße3 vor (aus der Zeit vor den Baumaßnahmen und danach), sowie ein Luftbild vom Standort der Ort5- und OrtOrt4 in Stadt26. Er legte auch zum Vergleich ein nicht aktuelles Internet-Foto von Google Maps vor, das er im April 2020 ausgedruckt hatte.

Ort5- und OrtOrt4 Stadt26: 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 Flugzeug1 Ort5- und OrtOrt4 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 Straße1straße in Stadt22 (Flugzeug1 Straße1straße 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).

Im Ergänzungsauftrag vom 26.1.2022 wurde der Bf gefragt, wie viele Flugstunden im Jahr 2009 wegen der Pilotenausbildung und wegen des Ziels der Aufrechterhaltung der Pilotenlizenz erforderlich gewesen seien. Der Bf wurde aufgefordert, die im Jahr 2009 absolvierten Flugstunden lückenlos nachzuweisen. Der Bf wurde aufgefordert, darzustellen, welcher Anteil der Flugstunden auf die Pilotenausbildung und welcher Anteil auf die Aufrechterhaltung der Berechtigung , ein Flugzeug zu lenken, entfallen sei.

Der Bf beantwortete diese Fragen nicht.

Im Vorhalt vom 26.1.2022 wurden dem Bf die Bemessungsgrundlagen und die Gründe dafür vorgehalten. Dazu bemerkte der Bf in seinem Mail vom 11.2.2022, dass die Berechnungen zur ESt und USt nachvollziehbar seien.

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 Stadt21.

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: BF 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 Stadt21 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 Linienpilotausbildung, die er im Wesentlichen 2011 abschloss. Er erlangte durch die Absolvierung dieser Ausbildungsmaßnahmen die Pilotenlizenz (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 Stadt11, Stadt5 bei Stadt34, Stadt34, Stadt6, Stadt27 (Istrien), Stadt38 (Istrien), Stadt28 (Istrien) oder Stadt29 (Istrien), Graz, Stadt30 (NÖ), Stadt8 (NÖ), Stadt37 (NÖ), Stadt25 (Kroatien), Stadt36 (Kroatien), Stadt4, Ort3, Stadt31 (Land1-Land1) Stadt18, Stadt15-Stadt13, Stadt35, 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 BGBl II Nr. 58/2003 Immobilienrehändler-V). Dasselbe gilt für die Tätigkeit eines Bauträgers. Die Rechtsordnung verlangt auch für einen Bauträger keine Pilotenausbildung (§ 2 BGBl II 58/2003 Immobilienrehändler- V). Ebensolches gilt für die Berufsgruppe der Unternehmensberater (Unternehmensberatungs-Verordnung BGBl II Nr. 94/2003).

Ein Immobilienprojektmanager wie der Bf, der für Investoren geeignete Grundstücke sucht und deren Entwicklung sodann organisiert, muss somit nach 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 Immobilientreuhänder 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 dienen, Investoren die Eignung oder mangelnde Eignung von Immobilien für ihre Zwecke vor Augen zu führen, nur fallweise auf Luftbilder zurückgegriffen hat.

Zwar hat der Bf bei einigen Immobilienprojekten aussagekräftige Luftbilder angefertigt: Im Zeitraum 2009-2012 vor Beginn der BP (vor Jänner 2013) waren es zwei Projekte [Projekt in der Nähe von Stadt29 und Stadt28 (Istrien) und Wohnprojekt Stadt35].

Der Bf hat schon im Jahr 2009 im Zusammenhang mit dem geplanten und letztlich abgesagten Bauprojekt betreffend eine Bucht bei Stadt29 und Stadt28, 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 Stadt35, das im Eigentum der „Stadt35 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 Straße3 Straße3 (dieses Wohnbauprojekt stand im Eigentum der „Auf der Straße3 Straße3 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 „Ort5- und OrtOrt4 Stadt26 “ (dieses Wohnbauprojekt steht im Eigentum der Flugzeug1 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 Stadt35, Straße3 Straße3 und Ort5-und OrtOrt4 hat der Bf nicht nur einmal, sondern zum Teil unaufgefordert mehrmals (siehe oben) vorgelegt. Die Luftbilder der Umgebung von Stadt29 und Stadt28 (Istrien) hat der Bf auf Aufforderung des BFG zwei Mal vorgelegt. Die Luftbilder des Projektes Stadt35 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 Stadt31 (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 Stadt35 oder beim Projekt Straße3 Straße3 angefertigt hat. Der Bf hat auch nicht einmal behauptet, dieses Luftbildfoto von Stadt31 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 Stadt35 2011, Projekt Straße3 Straße3 2014-2019; Ort5- und OrtOrt4 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 Stadt21 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 Stadt23 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 Stadt28 und Stadt29 (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 Stadt37 / 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, Stadt35 2011, Straße3 Straße3 Projekt 2014-2019 und Ort5- und OrtOrt4 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, Stadt35 2011, Straße3 Straße3 2014-2019 und Ort5- und OrtOrt4 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 Immobilienrehändern

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 Immobilienrehänder in diesem Zeitraum keine Aufträge erlangen können, da die Mehrzahl der Immobilienrehänder 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 Immobilienrehänder (Der Bf hat immer wieder selbst auf Kenntnisse anderer Immobilienrehänder 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 Stadt37 - 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 Straße5 GmbH GmbH in Liqu. 2013-2018, Auf der Straße3 Straße3 GmbH in Liqu. 2014-2019, Flugzeug1 Ort5- und OrtOrt4 GmbH, Flugzeug1 Straße1straße 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

2009:

a.) Die Kosten der Pilotenausbildung betragen jedenfalls

1.930,08 €..... (BP-Bericht, TZ 1). Diesen Kosten sind Vorsteuern von 308,02 € i V mit derER vom 2.3.2009 über 1.540,08 € zuzuordnen (Schreiben der Vertreterindes Bf vom 14.8.2013, S.5)

b.) Der Bf war im Jahr 2009 auch mit Kosten im Zusammenhang mit der Nutzung eines Flugzeuges [5.000 € lt. Eingangsrechnung (ER) Nr. 2009003 vom 31.12.2009, erhalten von der „Flugzeug1“ GmbH, einer Gesellschaft, die durch den Bruder des Bf beherrscht worden ist] belastet (TZ 1 BP-Bericht).

Dieser ER sind Vorsteuern in Höhe von 1.000 € zuzuordnen (ER vom 31.12.2009, erhalten von der „Flugzeug1 GmbH“, die durch den Bruder des Bf beherrscht worden ist).

Der Bf hat einen Zusammenhang zur Flugausbildung im Zusammenhang mit dieser ER vom 31.12.2009 der „Flugzeug1 GmbH“ nicht anerkannt. Zum Vorbringen des Bf, wonach diese Kosten nicht i V m der Pilotenausbildung angefallen seien (undatiertes Schreiben des Bf, 3. Seite als Beilage des Schreibens der steuerlichen Vertreterin vom 5.5.2020), wird bemerkt:

Der Bf hat die Kosten der Flugzeugnutzung 2009 in Höhe von 5.000 € + 20% UST (ER vom 31.12.2009, erhalten von der Flugzeug1 GmbH) zur Gänze angeblichen geschäftlichen Flügen zugeordnet (3. Seite der undatierten Stellungnahme des Bf als Beilage zum Schreiben der steuerlichen Vertreterin vom 5.5.2020).

Allerdings hat der Bf für 2009 nur folgende Kosten der Pilotenausbildung bekannt gegeben
 1.540 € + 20% UStlt. ER vom 2.3.2009 (Lehrer1, Theoriekurs ATPL, dh Kurs für die
Linienpilotenlizenz)
 390 € + 0% USt.....Lehrer2, 3 Schulungen
1.930,08Summe Kosten Pilotenausbildung lt. Konto 7770/2009

Nach dem Vorbringen des Bf hätte der Bf keinerlei Kosten der Flugzeugnutzung im Zusammenhang mit seiner Pilotenausbildung 2009 oder der Aufrechterhaltung seiner Pilotenlizenz 2009 gehabt. Das ist nicht überzeugend. Ein Pilot, der nicht fliegt, wird eine bereits erhaltene Lizenz nicht aufrechterhalten können und er wird eine noch zu erwerbende Lizenz nicht erlangen können.

In dieses Bild fügt sich, dass das FA zunächst unbestritten im BP-Bericht diese Kosten der Flugzeugnutzung (5.000 € + 20% USt) als Aus- und Weiterbildungskosten im Zusammenhang mit der Pilotenausbildung bezeichnet hat (TZ 1 BP-Bericht vom 28.5.2013). Dies wurde in der Beschwerde vom 18.7.2013 und im Schreiben der steuerlichen Vertreterin vom 14.8.2013 nicht bestritten. Noch in der Beschwerde vom 18.7.2013 und noch im Schreiben der steuerlichen Vertreterin vom 14.8.2013 wurden alle gegenständlichen, in TZ 1 BP erwähnten Kosten , darunter auch diese Kosten der Flugzeugnutzung von 5.000 € als Kosten im Zusammenhang mit einer Flugausbildung bezeichnet (Beschwerde, erste Seite; Schreiben vom 14.8.2013, erste und 5. Seite). Daraus ist zu schließen, dass auch diese ER vom 31.12.2009 betreffend die Nutzung eines Flugzeuges mit der Pilotenausbildung in einem Zusammenhang steht.

Die ER Nr. 2009003 betreffend die Nutzung eines Flugzeuges wurde am 31.12.2009 ausgestellt. Daraus folgt, dass die gesamte Nutzung des Flugzeuges im Jahre 2009 ursächlich für diese Rechnung gewesen ist. Da der Bf 2009 auch eine Pilotenausbildung absolviert hat, muss er das Flugzeug 2009 auch zum Zwecke dieser Pilotenausbildung genutzt haben.

Die in der ER Nr. 2009003 vom 31.12.2009 zum Ausdruck kommende Wortwahl („Nutzung Flugzeug“) lässt allerdings weder ausdrücklich erkennen, dass die Nutzung des Flugzeuges für geschäftliche Zwecke noch für Ausbildungszwecke (Pilotenausbildung oder Erhaltung der Pilotenlizenz) erfolgt ist. Daher wird die Wahrscheinlichkeit, dass diese Nutzung im Rahmen der Pilotenausbildung geschehen ist, als gleich hoch eingeschätzt wie die Wahrscheinlichkeit, dass diese Nutzung außerhalb der Pilotenausbildung zu geschäftlichen Zwecken erfolgt ist.

Daher werden gem. § 184 BAO 50% der Kosten der Flugzeugnutzung lt. ER Nr. 2009003 vom 31.12.2009 , erhalten von der Flugzeug1 GmbH der Pilotenausbildung zugeordnet. Die Kosten der Flugzeugnutzung 2009 im Rahmen der Pilotenausbildung betragen daher 2.500 € + 500 € USt (Vorhalt vom 26.1.2022, insoweit unbestritten).

Ob der Bf im Streitjahr allenfalls Kosten der Flugzeugnutzung im Zusammenhang mit der Pilotenausbildung oder im Zusammenhang mit der Beibehaltung der Pilotenlizenz gehabt hat, die er nicht geltend gemacht hat, weil er dafür keine Rechnungen bekommen hat (vgl. Aussage vom 20.2.2020, S. 9), ist nicht feststellbar. Es wäre dem Bf freigestanden, diese Kosten nachzuweisen. Da dies nicht erfolgt ist, können derartige Kosten nicht festgestellt werden.

c.) Einkommensteuer 2009:

48.749,56 €.....Einkünfte aus selbstständiger Arbeit lt. Steuererklärung
 +1.930,08 €.....Kosten der Pilotenausbildung lt. BFG (Konto 7770)
 +2.500 €betreffend ER vom 31.12.2009, erhalten von der Flugzeug1 GmbH
 -373,02 €.....Privatanteile

52.806,62 €.....Summe Einkünfte aus selbstständiger Arbeit lt. BFG

5.851,06 €.....nicht endbesteuerungsfähige Einkünfte aus Kapitalvermögen

58.657,68 €.....Summe: Gesamtbetrag der Einkünfte

-60 €.....Pauschbetrag Sonderausgaben (§ 18 Abs 2 EStG 1988)
 -132 €.....Kinderfreibetrag für ein nicht haushaltszugehöriges Kind (§ 106a Abs 2
EStG 1988)

58.465,68 €.....Differenz: Einkommen

19.571,95 €..... $(58.465,68 - 25.000) / 35.000 \times 15.125 + 5.110$ (§ 33 Abs 1 EStG 1988)

.....Steuer vor Abzug der Absetzbeträge;

-350,40 €.....Unterhaltsabsetzbetrag

19.221,55 €.....Steuer für den Durchschnittsteuersatz

32,88 %.....Durchschnittsteuersatz $19.221,55 / 58.465,68$

16,44 %.....Hälftensteuersatz gem. § 11a EStG 1988

52.806,62 €.....Einkünfte aus selbstständiger Arbeit lt BFG
 - 48.749,56 €.....Einkünfte aus selbstständiger Arbeit lt Bescheid vom 16.12.2010

4.057,06 €.....Differenz: Erhöhung der Bemessungsgrundlage für den
Hälftensteuersatz gem. § 11a EStG 1988

8.461,64 €.....Bemessungsgrundlage § 11a EStG 1988 lt Steuererklärung 2009

12.518,70 €.....Summe: Bemessungsgrundlage § 11a EStG 1988 lt. BFG

58.465,68 €..... Einkommen

-12.518,70 €.....Bemessungsgrundlage für den Hälftensteuersatz von 16,44%

45.946,98 €.....Differenz: Bemessungsgrundlage für den Durchschnittsteuersatz von
32,88%

2.058,07 €.....16,44% von 12.518,70 €

15.107,37 €.....32,88% von 45.946,98 €

17.165,44 €....Summe: Einkommensteuer 2009 lt. BFG

d.) USt 2009

Vorsteuerminderung, verglichen mit der Steuererklärung

3.039,27 €.....Vorsteuer lt. Steuererklärung 2009

-308,02 €.....Minderung lt. BFG lt. Pkt a.)

-500 €.....Minderung im Zusammenhang mit der ER vom 31.12.2009 von der
Flugzeug1 GmbH, siehe oben b.)

2.231,25 €.....Differenz: Vorsteuer lt. BFG

107.399,96 €Summe steuerpflichtige Lieferungen und sonstige Leistungen

219,84 €.....Eigenverbrauch (BP-Bericht S. 5)

107.619,8 €.....Summe: Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen
Leistungen samt Eigenverbrauch

107.619,8 €.... ..steuerpflichtige Entgelte (20%)

21.523,96 €..... Umsatzsteuer 20%= Summe Umsatzsteuer

- 2.231,25 €.....Vorsteuern

19.292,71 €.....Differenz: Zahllast

e.)

2009	FA	BFG
USt-Zahllast	19.792,71 €	19.292,71 €
Est	17.849,90 €	17.165,44 €

D.) 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 21. Februar 2022