

# TE Vwgh Erkenntnis 2018/9/12 Ro 2017/13/0008

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 12.09.2018

## Index

- 32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
- 32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
- 32/04 Steuern vom Umsatz;

## Norm

- EStG 1988 §16 Abs1 Z10;
- EStG 1988 §20 Abs1 Z2 lita;
- EStG 1988 §4 Abs4 Z7;
- LiebhabereiV 1993 §1;
- UStG 1994 §12 Abs1 Z1;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Fuchs und die Hofräte Dr. Nowakowski, MMag. Maislinger und Mag. Novak sowie die Hofrätin Dr. Reinbacher als Richter, unter Mitwirkung des Schriftführers Karlovits, LL.M., über die Revision des E in W, vertreten durch die APP Steuerberatung GmbH in 1010 Wien, Schenkenstraße 4/6, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 6. Dezember 2016, Zl. RV/7102768/2011, betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 2010, zu Recht erkannt:

## Spruch

Das angefochtene Erkenntnis wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat dem Revisionswerber Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.346,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

1 Der Revisionswerber, der für das Streitjahr 2010 u. a. Einkünfte als Geschäftsführer einer Rechtsanwälte-GmbH und als Aufsichtsrat erklärte, begann in diesem Jahr eine Ausbildung zum Berufspiloten und machte damit verbundene Betriebsausgaben und Vorsteuern geltend, die vom Finanzamt - nach einer die Umsatzsteuer betreffenden Außenprüfung und zunächst einem Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für Dezember 2010 - in den Umsatz- und Einkommensteuerbescheiden für das Jahr 2010 nicht anerkannt wurden.

2 Der Revisionswerber hatte mit einer Stellungnahme vom 7. März 2011 im Rahmen der Außenprüfung eine Aufstellung vorgelegt, in der die strittige "Vorsteuer aus Berufspilotenausbildung" und getrennt davon die (pauschale) "Vorsteuer aus selbständiger Arbeit" ausgewiesen waren, und dazu vorgebracht, mit der Ausbildung zum Berufspiloten verfolge er zwei Ziele. Einerseits strebe er eine zusätzliche Berufsqualifikation an, die ihm eine Tätigkeit sowohl neben

seiner "derzeitigen hauptberuflichen Tätigkeit als Rechtsanwalt" als auch anstelle derselben ermögliche. Er beabsichtige, als Pilot sogenannter Businessjets in der Bedarfsluftfahrt tätig zu werden. Selbst als Co-Pilot mit nur drei Flugtagen im Monat würde er die Ausbildungskosten in weniger als zweieinhalb Jahren "einspielen" können. Geplant sei, unbeschadet der Möglichkeit, auch für andere Auftraggeber tätig zu werden, eine Ausübung dieser Tätigkeit für die X Flugbetriebs GmbH, für die der Revisionswerber in den vergangenen Jahren in zunehmendem Maß als Rechtsanwalt tätig geworden sei. Damit hänge das zweite Ziel der Ausbildung zusammen, das sich aus der Notwendigkeit ergebe, sich die vermittelten Kenntnisse auch für die "derzeitige hauptberufliche Tätigkeit als Rechtsanwalt" anzueignen. Die Ausbildung betreffe im theoretischen Teil vor allem die Bereiche des Luftrechts, der Luftverkehrsregeln, internationaler und nationaler Vorschriften über Fragen des Flugbetriebes sowie technischer Fragen der Ausstattung und Zulassung von Flugzeugen, deren Kenntnis etwa im Zusammenhang mit Kauf- oder Leasingverträgen über Luftfahrzeuge unerlässlich sei. Die zunehmende Tätigkeit des Revisionswerbers in diesem Rechtsbereich, insbesondere für den Klienten X Holding AG und dessen Konzernunternehmen, die X Flugbetriebs GmbH, bringe es mit sich, dass die begonnene Ausbildung dem Revisionswerber als Rechtsanwalt in diesem hochspezialisierten Bereich von ganz erheblichem Vorteil sein werde. Von einer Tätigkeit im Aufsichtsrat der X Holding AG war in dieser Stellungnahme noch nicht die Rede.

3 Letzteres gilt auch für ein Schreiben an die Prüferin vom 7. Mai 2011, worin der Revisionswerber das zweite der beschriebenen Ziele in den Vordergrund gerückt und vorgebracht hatte, die Ausbildung bedeute "vor allem eine ganz wesentliche Weiterbildung und zusätzliche Qualifikation in meinem derzeitigen Hauptberuf als Rechtsanwalt". Er sei "als Rechtsanwalt in ganz wesentlichem Umfang im Bereich der Luftfahrt tätig und diesbezüglich mit einer Fülle von hochkomplexen und speziellen rechtlichen, regulatorischen und technischen Fragen der Luftfahrt konfrontiert", die an keiner Universität im Rahmen des Faches Rechtswissenschaften unterrichtet würden und deren Kenntnis ihm "im Wettbewerb mit anderen Rechtsanwälten und Anwaltskanzleien um die in diesem Gebiet tätigen Klienten einen ganz wesentlichen Wettbewerbsvorteil" verschaffen werde. Die Bedeutung dieses Rechtsgebietes für seine Tätigkeit werde dadurch verdeutlicht, dass "hiedurch in den letzten Jahren jeweils Honorarumsätze in einer Größenordnung von 300.000 EUR pro Jahr lukriert" worden seien. Es sei "allerdings auch" zu beachten, dass ihm die Zusatzqualifikation in seinem "angestammten Beruf sehr wohl auch einen zweiten Hauptberuf verschafft, der gegebenenfalls meine jetzige Haupttätigkeit ersetzen könnte, in jedem Fall aber dazu geeignet ist, die Kosten der Ausbildung wieder hereinzuspielen". Die Ausbildung sei daher "sowohl als Fortbildung in meinem derzeitigen Hauptberuf als auch als Ausbildung in einem mit meiner tatsächlichen Tätigkeit verwandten neuen Hauptberuf zu beurteilen", wobei "schon allein die Qualifikation als Fortbildungsmaßnahme in meiner Tätigkeit als in diesem Bereich spezialisierter Rechtsanwalt die steuerliche Würdigung im beantragten Sinne nach sich zieht". Für private Zwecke sei die langwierige und kostspielige Ausbildung, die ausschließlich in der gewerblichen Luftfahrt erforderlich sei, nicht nötig.

4 In der Berufung vom 5. Juli 2011 gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für Dezember 2010 betonte der Revisionswerber erneut den Fortbildungscharakter der Ausbildung zum Berufspiloten, wobei er angab, er zähle in seiner "beruflichen Tätigkeit als Rechtsanwalt" im Bereich der Luftfahrt "zu den bekanntesten Rechtsvertretern in diesem Bereich in Österreich". Darüber hinaus sei er auch Aufsichtsratspräsident der X Holding AG, "eines der bedeutendsten Bedarfsluftfahrtunternehmen des Landes", und "in dieser Funktion auch wesentlicher Berater der genannten Gesellschaft". Für "beide Tätigkeiten" bedürfe es nicht nur der "Kenntnis der hochkomplexen und speziellen, international und national bis ins kleinste Detail geregelten rechtlichen Fragen der Luftfahrt", sondern auch technischer Grundkenntnisse über Flugzeuge und der Kenntnis grundlegender flugbetrieblicher Abläufe. Entsprechende Ausbildungsangebote gebe es im Hochschulbereich nur an einer näher bezeichneten Universität in Florida, deren Besuch für den Revisionswerber mit erheblich höheren Kosten verbunden wäre. "Zu all dem" komme, dass die durch die Pilotenlizenz nachgewiesene Qualifikation "dem Wettbewerb mit anderen Rechtsanwaltskanzleien" diene. Aufgrund seiner Berufspilotenausbildung werde der Revisionswerber ein Beratungsniveau anbieten können, das von Rechtsanwälten ohne dieses Fachwissen mit Sicherheit nicht offeriert werden könne. Die Ausbildung zum Berufspiloten sei daher "im Ergebnis eine berufsspezifische Fortbildung", weshalb der Revisionswerber "auch zum Vorsteuerabzug berechtigt" sei.

5 In einer (in den vorgelegten Akten fehlenden, aber im angefochtenen Erkenntnis dargestellten) Gegenäußerung vom 14. September 2011 zur Stellungnahme der Prüferin zur Berufung machte der Revisionswerber (nach der Wiedergabe im angefochtenen Erkenntnis) u.a. geltend, die Ausbildung werde sich "positiv auf den Bf.-Umsatz im Zusammenhang

mit luftfahrtrechtlichen Vertretungen" auswirken und daher "einen Konkurrenzvorteil gegenüber anderen Rechtsanwälten" bedeuten. Zur "Bf.-Funktion als Aufsichtsratsvorsitzender" legte er dar, auch sein Vorgänger als Aufsichtsratsvorsitzender der X Holding AG habe über eine Pilotenausbildung verfügt. Luftfahrtrechtliche und luftfahrtspezifische Kenntnisse seien "für die Position des Aufsichtsratsvorsitzenden der X Holding AG notwendig", weshalb "die Berufspilotenausbildung für den Bf. - schon allein aus aktienbzw. schadenersatzrechtlicher Sicht - eine wesentliche berufliche Qualifikation im Sinne einer Fortbildung" sei. Der Stellungnahme der Prüferin sei entgegenzuhalten, dass eine qualifizierte Rechtsberatung in diesem Bereich zwar nicht nur nach einer Ausbildung zum Berufspiloten möglich sei, eine solche Ausbildung aber einen Wettbewerbsvorteil bedeute. Das Luftfahrtrecht weise "einschlägige, vor allem internationale Rechtsnormen auf, die keinerlei Bezug zu den von Anwälten grundsätzlich beherrschten (nationalen) Rechtsbereichen" hätten. Es handle sich daher "insofern" um Fortbildungskosten, die der Revisionswerber steuerlich geltend machen könne, "ohne zum Berufspiloten umzuschulen".

6 Im April 2012 reichte der Revisionswerber - unter Hinweis auf das offene Berufungsverfahren - seine Steuererklärungen für das Streitjahr ein. Die Umsatzsteuererklärung wies nur Umsätze als Aufsichtsrat ("unecht USt-befreit") sowie als Stiftungsvorstand, Berater und Fachautor und darüber hinaus die für die "Ausbildung Flugpilot" geltend gemachten Vorsteuern aus ("Einnahmen erst nach Erlangen der Lizenz"). Die Einkommensteuererklärung enthielt - neben Einkünften aus Kapitalvermögen - Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit als Geschäftsführer der Rechtsanwälte-GmbH (Geschäftsführerhonorar und Nutzungswert eines PKW), als Aufsichtsrat für zwei (andere) Aktiengesellschaften (nicht die X Holding AG), als Stiftungsvorstand und als Berater einer S GmbH sowie negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Umfang der für das Streitjahr geltend gemachten Kosten der Pilotenausbildung ("Vorlaufkosten zu Einnahmen als Flugpilot").

7 In der Berufung vom 25. Juli 2012 gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für das Jahr 2010, in denen die Pilotenausbildung unberücksichtigt blieb, verwies der Revisionswerber auf die Ausführungen "insbesondere" in der Berufung vom 5. Juli 2011 gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid und in der Gegenäußerung vom 14. September 2011, darüber hinaus nun aber auch auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. Februar 2012, 2009/15/0105, VwSlg 8697/F, mit dem "ein ähnlicher Sachverhalt", nämlich die Umschulung eines Finanzbeamten zum Berufspiloten, entschieden worden sei.

8 In der mündlichen Senatsverhandlung am 10. November 2015 über die vom Bundesfinanzgericht als Beschwerde zu behandelnde Berufung brachte der Revisionswerber vor, er habe die Berufspilotenausbildung Ende 2013 erfolgreich abgeschlossen und übe die Tätigkeit als Berufspilot auch schon aus, wobei die Bedarfsluftfahrt nun allerdings "enorme Probleme" habe und "in Österreich ziemlich am Boden" sei. Im Jahr 2014 sei er etwa zwanzig Mal geflogen. Es hande sich um eine weitere Nebentätigkeit des Revisionswerbers, der schon bisher Nebentätigkeiten als Aufsichtsrat und Stiftungsvorstand ausgeübt habe. Die Ausbildung sei auch, wie bereits vorgebracht, für seine "Tätigkeit als Anwalt" förderlich. Dabei gehe es u.a. um technische und um Kenntnisse des Flugbetriebs, etwa bei der Beratung im Zusammenhang mit Flugzeugkäufen um sehr hohe Beträge, wenn der Hersteller ein umfangreiches Dokument in englischer Sprache vorlege, das mit Fachausdrücken "gespickt" sei. Mit einer Hobbytätigkeit habe die Ausbildung nichts zu tun.

9 Das Bundesfinanzgericht beschloss, die Verhandlung zu vertagen, und richtete mit Schreiben vom 16. November 2015 einen umfangreichen Vorhalt an den Revisionswerber, den dieser mit Schreiben vom 12. Jänner 2016 beantwortete.

10 In der fortgesetzten Senatsverhandlung am 8. November 2016 beschrieb der Revisionswerber die "dramatische" Veränderung der Situation in der Bedarfsluftfahrt, die "auch bedingt durch den Rückgang mit dem Ostverkehr" in Österreich einen Einbruch erlitten habe, während Wien zu der Zeit, als er die Ausbildung begonnen habe, noch "einer der führenden Märkte in der Bedarfsluftfahrt" gewesen sei. Die "Fa" X habe Konkurs anmelden müssen und existiere nicht mehr. Der Revisionswerber fliege aus diesen Gründen weniger, als er möchte, seine Befähigungen und Typennachweise seien aber aufrecht und auch für sein "Kerngeschäft als Rechtsanwalt" nützlich. Ein eigenes Flugzeug habe der Revisionswerber nicht. Er fliege, wenn er dafür bezahlt werde.

11 Mit dem angefochtenen Erkenntnis wies das Bundesfinanzgericht die Beschwerde des Revisionswerbers als unbegründet ab.

12 Die dem zugrunde gelegten, nicht immer leicht nachvollziehbaren Erwägungen lauteten auszugsweise:

"Der Entschluss, eine erwerbswirtschaftliche Betätigung als Pilot zu eröffnen, muss eindeutig nach außen hin dokumentiert sein. Nach der Aktenlage fehlen allerdings Beweismittel für ein im Gefolge der absolvierten Ausbildung tatsächlich gegründetes Flugunternehmen bzw. für einen aus dem Anwaltsberuf ableitbaren Fortbildungskostencharakter der in Rede stehenden Ausbildungskosten. Dadurch, dass der Bf. die Pilotenausbildung für den Fall des Wegfalls der Einkunftsquelle ‚Rechtsanwalt‘ und somit für den Fall der Arbeitslosigkeit absolviert hatte, waren den in Rede stehenden Kosten private Motive zugrunde gelegen, sodass eine subjektive Gewinnerzielungsabsicht des Bf. nicht gegeben war. Nach der Aktenlage fehlen Beweise für die Annahme, die absolvierte Ausübung zum Berufspiloten hätte ernsthaft der Eröffnung eines Gewerbebetriebes gedient, womit auch die Erzielung eines Gesamtgewinnes nicht mehr zu prüfen und von einer Liebhaberei-Prüfung abzusehen war.

Wider die Vorlage von Ausgaben zur Erzielung künftiger Betriebseinnahmen sprach, dass der steuerlich vertretene Bf. dem Finanzamt die Eröffnung einer Einkünfte begründenden Pilotentätigkeit samt deren Ausübung im gewerblichen Umfang mit Angabe von Daten betreffend I) den Namen der Flugfirma, II) den Ort der Geschäftsleitung/Ort der Berufspilotenausbildung, III) die Art a) der Berufspilotentätigkeit, b) der Einkünfte aus der (Berufspiloten-)Lizenz, IV) den Beginn der Ausübung dieses Berufes, V) die voraussichtlichen Gewinne und den voraussichtlichen Umsatz im Eröffnungsjahr und im Folgejahr, und VI) Anzahl der im Betrieb (voraussichtlich) beschäftigten Arbeitnehmer nicht angezeigt hatte. Zum Beweis für die Üblichkeit dessen, dass solche unternehmensbezogenen Daten stets dem Finanzamt zum Beginn einer abgabenrechtlich relevanten Tätigkeit bzw. zur Eröffnung eines Gewerbebetriebes in Form des von der Finanzverwaltung dafür vorgesehenen Fragebogens bekannt gegeben werden, sei die bei der belangten Behörde am 19. August 1996 eingelangte Anzeige des Bf. anlässlich des Beginnes der Tätigkeit in der Aquisitionsberatung ins Treffen geführt.

Die Verneinung, Eigentümer eines zur Entfaltung von gewerbebetrieblichen Flugaktivitäten bestimmten Flugzeuges zu sein, beweist das Fehlen eines Wirtschaftsgutes, das für den Betrieb eines Flugunternehmens, bei dem der Zeitpunkt, die Auftraggeber und der Grad der Intensität der Ausübung der Berufspilotentätigkeit situationsabhängig sind, erforderlich ist und daher zum notwendigen Betriebsvermögen solch eines Unternehmens zählen würde. Die damit verbundene Abhängigkeit des Bf. bei Flugauftragsannahmen von vorhandenen Anboten an inbestandnehmbaren bzw. zur Verfügung stellbaren Flugzeugen stellt für den Bf. einen Wettbewerbsnachteil dar, der in Verbindung mit der erfolgreichen Anwaltstätigkeit Verluste erwarten lässt. Die Inkaufnahme von zu erwartenden Verlusten ohne Prognoserechnung spricht für eine privatmotivierte Entscheidung des Bf., die Ausbildung zum Berufspilot zu absolvieren.

Das Fehlen eines Fortbildungscharakters der in Rede stehenden Pilotenausbildung beim Bf. ist aus der Zuordnung des Berufs des Piloten zur Berufsgruppe ‚Luftfahrt‘ bzw. des Anwalts zu den rechtsberatenden Berufen abzuleiten, weil die Zugehörigkeit der zuvor genannten Berufe zu verschiedenen Berufsgruppen Folge dessen ist, dass diese Berufe eben nicht miteinander verwandt und daher nicht miteinander vergleichbar sind. Bestätigt wird dies durch den nachfolgenden Vergleich der Berufsfelder der in Rede stehenden Berufe:

(Längere allgemeine Ausführungen über die beiden Berufe)

Der oben angeführte Vergleich der Berufsfelder ‚Pilot‘ und ‚Rechtsanwalt‘ mit dem Ergebnis des Ausschlusses eines Verwandtschaftsverhältnisses zwischen diesen Berufen verschafft Gewißheit darüber, dass ein Klient sich die Erbringung von lediglich rechtsfreundlichen Vertretungsleistungen des Bf. erwartet, womit der Bestand eines unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhangs zwischen Flugbeförderungsleistungen und in der Funktion als Rechtsanwalt erbrachten Dienstleistungen nicht nachgewiesen ist.

Dem Ausschluss der Vergleichbarkeit der Berufe ‚Berufspilot‘ und ‚Rechtsanwalt‘ miteinander und dem Fehlen einer zwischen diesen beiden Berufen bestehenden Verwandtschaft trägt das Einkommensteuergesetz in Form der Zurechnung der Einkünfte eines Berufspiloten der Einkunftsart ‚Gewerbebetrieb‘ bzw. jener aus der Tätigkeit eines Rechtsanwalts zur Einkunftsart ‚selbständige Arbeit‘ Rechnung.

Die Zuordnung von Ausgaben der Einkunftsart ‚Gewerbebetrieb‘ setzt voraus, dass die gewerbebetrieblichen Einkünfte solche aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung sind, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt. Dem Bf. ist zwar zuzustimmen, dass zur Einkunftszielung bestimmte Aufwendungen auch dann als Betriebsausgaben berücksichtigt werden können, wenn ihnen gerade keine gewerbebetrieblichen Einnahmen aus der Tätigkeit als Berufspilot gegenüberstehen, jedoch setzt

eine solche Zurechnung voraus, dass die ernsthafte Absicht zur späteren Erzielung positiver Einkünfte als klar erwiesen angesehen werden kann. Gewissheit darüber verschaffen in der Regel bindende Vereinbarungen oder sonstige, über reine Absichtserklärungen hinausgehende Umstände, aber keine reinen Absichtserklärungen, wie sie im vorliegenden Beschwerdefall vorliegen.

Mit a) der absolvierten Ausbildung zum Berufspilot, b) der Angabe, die mit dem Erwerb der Berufspilotenlizenz verbundenen Rechte ausüben zu wollen, ohne für Beweismittel, die die Außenwirkung der Absicht, gewerbebetriebliche Einkünfte als Berufspilot zu erzielen, glaubhaft machen, Vorsorge getroffen zu haben, und c) der Anführung des Fachgebiets „Luftrecht“ auf der Homepage der RA-GmbH mit den Schlagwörtern „Zivilluftfahrtrecht“, „Flugzeugkauf“ und „Flugzeugfinanzierung“ war der Bestand einer Absichtserklärung, welche ausreichend sein könnte, den Bestand einer neu begründeten Einkunftsquelle als Berufspilot glaubhaft zu machen, nicht gegeben. Dadurch, dass das Fehlen einer Prognoserechnung mit der weiteren Entwicklung der Bedarfsluftfahrt in Österreich sowie der freien Entscheidung über die Einteilung seiner Zeit in Anbetracht der jeweiligen Auftragslage innerhalb der Anwaltskanzlei begründet wird, ist ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den in Rede stehenden Ausbildungskosten und der Anwaltstätigkeit des Bf. auszuschließen.

Für die Abweisung der als Beschwerde zu wertenden Berufung gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer und Umsatzsteuer jeweils für das Jahr 2010 sprach auch die Tatsache, dass nicht jeder Flug zu einer gewerblichen Tätigkeit als Pilot führt. Zu gewerblichen Einkünften kommt es vielmehr erst dann, wenn die Flüge einen größeren Umfang erreichen und geplant (gezielt) erfolgen. Absolviert ein Hobbyflieger die Ausbildung zum Berufspiloten, um bei zufällig sich bietender Gelegenheit Flüge zu tägeln, so liegen keine gewerblichen Einkünfte vor, wenn die gewerbebetriebliche Absicht, zu fliegen, gegenüber der privaten Neigung zum Flugwesen nicht im Vordergrund steht.

Von einer gewerbebetrieblichen Flugabsicht ist wohl nicht mehr auszugehen, wenn die Abrechnung für Flugleistungen, wie vom Bf. in der Verhandlung vom 10. November 2015 offen gelegt, nicht zeitnah erfolgt. Ein Beweisergebnis, aus dem zwar nicht die Absicht zur Eigennutzung des Berufspilotenscheines gefolgert werden kann, dem andererseits aber auch kein klarer Nachweis der gewerblichen Flugtätigkeit auf Grund nach außen in Erscheinung getretener Umstände entnommen werden kann, muss zur Versagung der Berücksichtigung der Kosten zur Ausbildung zum Berufspilot als Betriebsausgaben bzw. der Umsatzsteuer in den Rechnungen für die in Rede stehenden Ausbildungskosten als gemäß § 12 Abs. 1 UStG 1994 abzugsfähige Vorsteuer führen.

Die erfolgreiche Absolvierung einer Ausbildung zum Berufspilot eröffnet für den Bf. zwar ein neues Betätigungsgebiet, jedoch müssen Umstände vorliegen, die über eine bloße Absichtserklärung zur künftigen Einnahmezielung hinausgehen, um die in Rede stehenden Ausbildungskosten als Betriebsausgaben im Sinn des § 4 EStG 1988 einzuordnen zu können. Die belangte Behörde hat nicht nur zu fordern, dass der Bf. zielstrebig auf das Erzielen von Einnahmen und Entgelten hinarbeitet, wobei es dem Bf. frei steht, die als wirtschaftlich zweckmäßig erachtete Gestaltung der Ausbildungsphase selbst zu bestimmen, sondern hat die nach außen in Erscheinung getretene Vorgangsweise des Bf. daraufhin zu untersuchen, ob sie auf die Erzielung von Einnahmen und Entgelten gerichtet ist. Auch unter Einbeziehung der mit der Vorhaltsbeantwortung dem Bundesfinanzgericht als Anlage 1 übermittelten tabellarischen Übersichten, mit denen hinsichtlich der Einkommensteuer für die Jahre 2010 ff. die erklärten bzw. die richtigen Beträge samt Details bzw. hinsichtlich der Umsatzsteuer die Vorsteuerbeträge für die Jahre 2010 ff. dargestellt wurden, war ein konkret geplanter Zusammenhang der Bildungsmaßnahme mit nachfolgenden Betriebseinnahmen anhand der Aktenlage nicht feststellbar.

In Hinblick darauf, dass es nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zum § 167 Abs 2 BAO genügt, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen möglichen Ereignissen eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt, war das angeführte Beispiel eines Klienten aus Zagreb, welcher dringend zu einem Termin nach Mailand habe müssen und den der Bf. nach Abklärung der Möglichkeiten, ihn dorthin zu fliegen, geflogen habe, als Vorlage eines Gelegenheitsfluges zu werten, bei dem ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Beförderung des Klienten und einem tatsächlich ausgeübten Zweiteruf nicht festzustellen war. Die Aktenlage sprach somit trotz der Tatsache, dass die Beförderung des Klienten per Flugzeug zur Förderung der beruflichen Tätigkeit als Rechtsanwalt erfolgt sein soll, für einen Flug im Rahmen der privaten Lebensführung (und damit gegen eine Betätigung im Sinn des § 1 Abs. 1 LVO).

Das Vorbringen, wonach die Ausbildung zum Berufspiloten für den Bf. eine wesentliche, berufliche Qualifikation im Sinne einer Fortbildung darstelle und in einem direkten Zusammenhang mit der Anwaltstätigkeit stehe, steht in einem unauflösbaren Widerspruch zu der Tatsache, dass der Bf. ein bekannter Rechtsvertreter im Luftfahrtbereich in Österreich ist und einen Jahresumsatz von etwa 300.000 EUR in den letzten Jahren erzielt hat, ohne

a) technische Grundkenntnisse eines Berufspiloten über Flugzeuge an sich,

b) Kenntnisse eines Berufspiloten hinsichtlich grundlegender flugbetrieblicher Abläufe,

c) eine abgeschlossene Berufspilotenausbildung gehabt zu haben.

Die vom steuerlichen Vertreter angesprochenen Ausbildungsmaßnahmen von (A) und Dr. (B) waren insoweit nicht geeignet, eine Rechtswidrigkeit der vom Bf. angefochtenen Bescheide offen zu legen, als ein konkret geplanter Zusammenhang der angesprochenen Ausbildungsmaßnahmen bei den zuvor genannten Prominenten mit nachfolgenden Betriebseinnahmen allgemein bekannt ist. Hinsichtlich (A) wird auf dessen absolvierte Berufspilotenausbildung und die nachfolgend lukrierten Umsätze aus der von ihm gegründeten Flugfirma verwiesen. (Dr. B) ist ein Flugkapitän bei (einer Fluggesellschaft), der in dieser Funktion zahlreichen Passagieren (dieser Fluggesellschaft) bekannt ist.

Im Gegensatz zum Beschwerdevorbringen des Bf. sind die Ausführungen des steuerlichen Vertreters, sich als Abgabenrechtsvortragender ein zweites berufliches Standbein geschaffen zu haben, durch die Tätigkeit als Vortragender an der Akademie für Wirtschaftstreuhänder im Bereich „Ausbildung Steuerberater“ dokumentiert und belegen damit Umstände, die über eine bloße Absichtserklärung des steuerlichen Vertreters zur künftigen Erzielung von Einnahmen aus einem Zweitberuf hinausgehen.

Die Ausführungen in der Gegenäußerung des früheren steuerlichen Vertreters vom 14. September 2012 (gemeint: 2011) zum Vorgänger des Bf. in der Position als Aufsichtsratsvorsitzender der (X) Holding AG indizierten nicht nur, dass auch der Vorgänger des Bf. eine Ausbildung zum Berufspilot absolviert hatte, sondern auch, dass der Vorgänger tatsächlich Aktivitäten als Pilot in der gewerblichen Luftfahrt entfaltet hatte, womit beim Vorgänger zweifelsfrei einkommensteuerpflichtige Einkünfte aus der Berufspilotentätigkeit festzustellen wären. In Hinblick darauf, dass ein Zusammenhang zwischen der Tätigkeit als Pilot und einer Tätigkeit des Bf.-Vorgängers in einem rechtsberatenden Beruf anhand der Aktenlage nicht festzustellen war, entsprechende Indizien für die Annahme eines diesbezüglichen Zusammenhangs fehlten und der Bf. Mitglied im Aufsichtsrat der AG zu einer Zeit war, zu der der Bf. noch nicht die in Rede stehende Ausbildung absolviert hatte, waren die Ausführungen zum Kommerzialrat (C) somit nicht geeignet, die Notwendigkeit der Kosten zur Ausbildung als Berufspilot für die Ausübung der Bf.-Position im Aufsichtsrat der letztgenannten AG darzulegen.

Das Gleiche gilt für die Ausführungen in der Gegenäußerung vom 14. September 2011 hinsichtlich einerseits des dort angeführten, im Medizinrecht tätigen Juristen, andererseits zur dort angesprochenen Rechtsprechung des Obersten Gerichtshof in Fällen des Schadenersatz- und Gesellschaftsrechts.

Wider die analoge Anwendbarkeit des vom steuerlichen Vertreter zitierten Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. Februar 2012, 2009/15/0105, auf den dem Beschwerdefall zugrundegelegenen Sachverhalt sprach die Tatsache, dass der Sachverhalt im verwaltungsgerichtlichen Verfahren mit jenem im Beschwerdefall des Bf. nicht vergleichbar ist. Bestätigt wird dies durch die Tatsache, dass der Bf. im verwaltungsgerichtlichen Verfahren ein Finanzbeamter und Busfahrer war, der nach Ablegung der Prüfung zum

Linienspiloten tatsächlich einen Dienstvertrag mit einem Luftfahrtunternehmen abgeschlossen hatte, während der Bf. im gegenständlichen Beschwerdeverfahren ein Rechtsanwalt mit einer Berufspilotenlizenz ist, bei dem ein stichhaltiger Beweis für die Annahme, die Betätigung wäre objektiv ertragsfähig gestaltet, fehlt.

Die Darstellung des Bf. über die Entwicklung und Lage der Wirtschaft in der Luftfahrtverkehrsbranche verschafft höchstens Gewißheit darüber, dass der Bf. die Ausbildung zum Berufspiloten absolviert hat und es dabei verabsäumt hat, für die zur gewerblichen Nutzung der Berufspilotenlizenz erforderliche Grundlage Vorsorge zu treffen, obwohl das Luftfahrtrecht zum Fachgebiet des Bf. zählt und er Klienten auf diesem Fachgebiet berät.

Aufgrund der obigen Ausführungen war die Betätigung des Bf. als Berufspilot nicht als nachhaltig, sondern als gelegentlich zu werten, weil die Beförderung des Klienten von Zagreb nach Mailand (Anmerkung: ein vom Revisionswerber in der Verhandlung erwähntes 'Beispiel' seiner etwa zwanzig Flüge des Jahres 2014) ein Einzelflug war und die Absicht, sie zu wiederholen, nicht erkennen ließ. Mangels Nachweises des Merkmals 'Nachhaltigkeit' war ein unmittelbarer Zusammenhang der in Rede stehenden Ausbildungskosten zu einer gewerbebetrieblichen Einkunftsquelle nicht festzustellen, womit diesen Kosten die Anerkennung als Betriebsausgaben im Sinn des § 4 Abs. 4 EStG 1988 bzw. der für die in den Rechnungen für die Pilotenausbildung ausgewiesenen Umsatzsteuer die Abzugsfähigkeit als Vorsteuer gemäß § 12 Abs. 1 UStG 1994 zu versagen war.

Allgemein zeigt sich ein subjektives Ertragsstreben in der Gesamtgewinnerzielungsabsicht, die mittels objektiver Umstände nachvollziehbar sein muss. Im Hinblick darauf, dass nach der Aktenlage stichhaltige Beweismittel für solch eine Absicht beim Bf. als Berufspilot fehlen, war von einer Prüfung der bloss absolvierten Ausbildung zum Berufspilot auf Liebhabelei abzusehen, weil das Wesen der Liebhabelei-Problematik in der Prüfung nicht von Kosten, sondern einer Einkunftsquelle auf Liebhabelei besteht. Dadurch, dass der Bestand einer Einkunftsquelle, die in Form der als Folge der Ausbildung zum Berufspilot dargestellten Betätigung begründet werden hätte können, nicht nachgewiesen ist und daher zu verneinen war, fehlt somit einer Prüfung der in Rede stehenden Berufspilotentätigkeit auf Liebhabelei die rechtliche Grundlage. Bloße Vorbereitungshandlungen und nicht unter § 2 Abs. 3 EStG 1988 fallende Betätigungen entziehen sich der Liebhabeleiprüfung.

Die dem Akt entnehmbaren Sachverhaltselemente in Verbindung mit den obigen Ausführungen vermitteln das Gesamtbild, dass der Bf. einerseits Besitzer einer Berufspilotenlizenz ist, andererseits in der Funktion als Anwalt in wesentlichem Umfang im Luftfahrtbereich tätig ist und zu den bekanntesten Rechtsvertretern in diesem Bereich zählt. Aufgrund der Position des Bf. in der Luftbranche und der Eigenschaft des Dr. (B) als früherer steuerlicher Vertreter des Bf. war bezüglich der in Rede stehenden Kosten gemäß der Aktenlage von der Wahrnehmung des Interesses des Bf. an der Absolvierung der Ausbildung zum Berufspilot auszugehen, ohne durch die Lizenz eine nachhaltige Erzielung von Einnahmen und somit einen Gesamtgewinn zu beabsichtigen. Damit waren die Kosten zur Ausbildung zum Berufspilot dem Beruf bzw. der Tätigkeit des Bf. zwar förderlich, zählten aber dennoch zu den Kosten der Lebensführung gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 und stellten daher keine Betriebsausgaben im Sinn des § 4 Abs. 4 EStG 1988 dar. Die in den Rechnungen für die Ausbildung zum Berufspilot ausgewiesene Umsatzsteuer war nicht als Vorsteuer gemäß § 12 Abs. 1 UStG 1994 abzugängig.

-

Festsetzung der Umsatzsteuervorauszahlung für Dezember 2010

(Ausführungen zum zeitlich begrenzten Wirkungsbereich)

Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer jeweils für das Jahr 2010 ist daher nicht begründet und abzuweisen."

13 Eine Revision erklärte das Bundesfinanzgericht "in Hinblick auf das Fehlen einer Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs zu der im gegenständlichen Fall zu lösenden Rechtsfrage" für zulässig.

14 Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die vorliegende Revision, zu der das Finanzamt keine Revisionsbeantwortung erstattet hat.

15 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

16 Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 kann der Unternehmer die von anderen Unternehmen in einer Rechnung § 11 UStG 1994) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen.

17 Betriebsausgaben sind gemäß § 4 Abs. 4 erster Satz EStG 1988 die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

18 Zu den Betriebsausgaben (und ebenso zu den Werbungskosten bei außerbetrieblichen Einkünften) gehören gemäß § 4 Abs. 4 Z 7 (und § 16 Abs. 1 Z 10) EStG 1988 Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit und Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen.

19 Im vorliegenden Fall hat der Revisionswerber die geltend gemachten Vorsteuern und Betriebsausgaben in seinen Abgabenerklärungen (und hinsichtlich der Vorsteuern schon in der mit der Stellungnahme vom 7. März 2011 übermittelten Aufstellung) nur der angestrebten gewerblichen Tätigkeit als Berufspilot zugeordnet. Umsätze als Rechtsanwalt hat der Revisionswerber, der Einkünfte als Geschäftsführer einer Rechtsanwälte-GmbH erzielt und dessen etwa gleich hohe Aufsichtsratsbezüge unecht von der Umsatzsteuer befreit sind, nicht erklärt. Als Betriebsausgaben im Zusammenhang mit den Einkünften aus selbständiger Arbeit wurden die strittigen Ausbildungskosten in der Einkommensteuererklärung - anders als im Vorbringen, auf das dazu verwiesen und das dazu in der Folge noch erstattet wurde - auch nicht teilweise geltend gemacht. Einkünfte aus der Tätigkeit im Aufsichtsrat der X Holding AG sind in der Beilage zur Einkommensteuererklärung für das Streitjahr nicht ausgewiesen. Die Frage, ob und wie die Ausgaben - angesichts des dazu erstatteten Vorbringens - auf die drei Tätigkeiten aufzuteilen seien, wurde im Verfahren nicht erörtert.

20 Bei dieser Sachlage steht hinsichtlich der strittigen Betriebsausgaben nur fest, dass sie zumindest zum Teil für die beabsichtigte Tätigkeit als Berufspilot beansprucht werden. Für den Vorsteuerabzug scheint nur diese Tätigkeit in Frage zu kommen.

21 Das Bundesfinanzgericht hat sich mit diesen Fragen nicht befasst, den Inhalt der Abgabenerklärungen nicht wiedergegeben und in seinen vermischten Ausführungen zu den drei vom Vorbringen erfassten Tätigkeitsbereichen im Ergebnis die Auffassung vertreten, der Revisionswerber habe "zwar nicht die Absicht zur Eigennutzung des Berufspilotenscheins" gehabt, doch sei dessen Erwerb auf eine "privatmotivierte Entscheidung" zurückzuführen und der Aufwand dafür "dem Beruf bzw. der Tätigkeit des Bf. zwar förderlich", aber dennoch den "Kosten der Lebensführung gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988" zuzurechnen. Auch die entgeltliche Beförderung eines Klienten nach Mailand sei ein "Flug im Rahmen der privaten Lebensführung" gewesen.

22 Dem ist entgegenzuhalten, dass der Verwaltungsgerichtshof in dem Erkenntnis vom 28. Februar 2012, 2009/15/0105, VwSlg 8697/F, auf das sich der Revisionswerber u.a. beruft, zwar die Auffassung geteilt hat, bei den Aufwendungen zum Erwerb eines Privatpilotenscheins handle es sich nach der Lebenserfahrung nicht um solche (fallbezogen:) nach § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988, sondern um solche der allgemeinen Lebensführung. Auch Aufwendungen zum Erwerb eines Privatpilotenscheins können nach diesem Erkenntnis aber zu vorweggenommenen Werbungskosten führen, wenn der Besitz eines solchen Scheins Voraussetzung für den Erwerb eines Berufspilotenscheins ist. Mit der Annahme, Kosten für den Erwerb eines Berufspilotenscheins zählten ihrerseits zu den typischen Aufwendungen der privaten Lebensführung, sodass sie dem vom Bundesfinanzgericht herangezogenen Verbot des Abzugs gemischt veranlasster Aufwendungen unterliegen könnten, wäre dies nicht vereinbar (vgl. zu diesem Verbot in einem einen Rechtsanwalt betreffenden Fall etwa VwGH 18.12.2013, 2011/13/0119, VwSlg 8872/F; zum Berufspilotenschein im Zusammenhang mit Umschulungen auch VwGH 27.4.2017, Ro 2015/15/0069; zur Begünstigung der Umschulung zu einer nebenberuflich ausgeübten weiteren Berufstätigkeit VwGH 15.9.2011, 2008/15/0321, VwSlg 8662/F, sowie Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG19, § 4 Tz 314). Das Bundesfinanzgericht hat dies nicht beachtet und eine Begründung dafür, dass es sich um Aufwendungen handle, die im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 typischerweise die Lebensführung betreffen, nicht für erforderlich gehalten (vgl. demgegenüber etwa Zorn, a.a.O., Tz 242 und 242/1).

23 Dem Bundesfinanzgericht ist in rechtlicher Hinsicht aber auch nicht zu folgen, wenn es die für die Anerkennung von Vorsteuern und Betriebsausgaben für die künftige Pilotentätigkeit erforderliche ernsthafte Absicht zur späteren

Einnahmenerzielung nicht aus der Perspektive des Streitjahres beurteilt und dem Revisionswerber Einzelheiten seines späteren Verhaltens unter geänderten Bedingungen - wie etwa die "nicht zeitnahe" Abrechnung von Flügen des Jahres 2014 - vorgehalten hat. Zu beurteilen waren, worauf die Revision zutreffend hinweist, die Absichten des Revisionswerbers unter den Marktverhältnissen des Jahres 2010 in Auseinandersetzung auch mit seinen Behauptungen über die geplante Ausübung der Pilotentätigkeit bei einem im Jahr 2014 nicht mehr existierenden Bedarfsflugunternehmen, für das er als Anwalt und Aufsichtsrat tätig gewesen sei (vgl. zur zeitlichen Perspektive Zorn, a.a.O., Tz 314; Ruppe/Achatz, UStG5, § 12 Tz 102). Wenn das Bundesfinanzgericht meint, die vom Revisionswerber beschriebene Lageänderung zeige "höchstens", dass er es "verabsäumt" habe, "für die zur gewerblichen Nutzung der Berufspilotenlizenz erforderliche Grundlage Vorsorge zu treffen", so ist dies gedanklich nicht nachvollziehbar, weil nicht erkennbar ist, worin diese "Vorsorge" aus der Perspektive des Jahres 2010 nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes zu bestehen gehabt hätte.

24 Das angefochtene Erkenntnis war schon aus diesen Gründen gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben, ohne dass noch auf weitere Einzelheiten, wie etwa die Argumentation mit dem Fehlen eines eigenen Flugzeuges, eingegangen werden müsste.

25 Der Ausspruch über den Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2014.

Wien, am 12. September 2018

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2018:RO2017130008.J00

**Im RIS seit**

12.10.2018

**Zuletzt aktualisiert am**

16.01.2019

**Quelle:** Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.  
[www.jusline.at](http://www.jusline.at)