

# TE Vwgh Erkenntnis 2021/11/16 Ro 2020/15/0027

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 16.11.2021

## Index

10/07 Verwaltungsgerichtshof  
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht  
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag

## Norm

BAO §280 Abs1 lite  
EStG 1988 §20 Abs1 Z2 lita  
EStG 1988 §4 Abs4 Z7  
VwGG §41

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn, die Hofräte Mag. Novak und Dr. Sutter sowie die Hofrätinnen Dr.in Lachmayer und Dr.in Wiesinger als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Engenhardt, über die Revision des M J in K, vertreten durch Dr. Karlheinz De Cillia und Mag. Michael Kalmann, Rechtsanwälte in 9020 Klagenfurt, Kraßniggstraße 46/1, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 19. Juni 2020, Zl. RV/4100006/2014, betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2008 bis 2011 sowie Aussetzungszinsen 2008 bis 2011, zu Recht erkannt:

## Spruch

Das angefochtene Erkenntnis wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.  
Der Bund hat dem Revisionswerber Aufwendungen in der Höhe von € 1.346,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen. Das Mehrbegehren wird abgewiesen.

## Begründung

1 Beim Revisionswerber, einem Unternehmensberater, der sich in den Jahren 2008 bis 2011 überwiegend mit der Betreuung von Immobilienprojekten befasste, wurde eine Außenprüfung durchgeführt. Die Prüferin stellte u.a. fest, der Revisionswerber habe im Jahr 2008 mit einer Ausbildung zum Privat- und Linienpiloten begonnen und damit im Zusammenhang stehende, um einen Privatanteil gekürzte Kosten, die auf Konten mit der Bezeichnung „Aus/Weiterbildung“, „Aufw. Nutzung Flugzeug“, „Reisekosten“ und „Landegebühren“ verbucht worden seien, gewinnmindernd in Ansatz gebracht. Aus- und Fortbildungskosten seien nur dann als Betriebsausgaben abziehbar, wenn sie im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit stünden. Die Ausbildung zum Privat- und Linienpiloten sei für die Ausübung der Tätigkeit eines

Unternehmens- bzw. Projektberaters nicht notwendig. Die damit im Zusammenhang stehenden Aufwendungen seien nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen und die in diesen Aufwendungen enthaltene Umsatzsteuer sei nicht als Vorsteuer abziehbar.

2 Das Finanzamt folgte der Prüferin, verfügte die Wiederaufnahme der Verfahren und erließ am 25. Juni 2013 entsprechende Umsatz- (2008 bis 2011) und Einkommensteuerbescheide (2008 bis 2010). Mit Bescheid vom 1. Juli 2013 setzte es weiters die Einkommensteuer 2011 fest und am 25. Juni 2013 bzw. 1. Juli 2013 ergingen Bescheide betreffend Anspruchszinsen für die Jahre 2008 bis 2011.

3 Gegen die im Anschluss an die Außenprüfung ergangenen Bescheide erhob der Revisionswerber Berufung (nunmehr: Beschwerde) und führte zur Begründung aus, bei den Ausbildungskosten handle es sich um betrieblich veranlasste Aufwendungen, denen Einnahmen gegenüberstünden, die ohne diese Aufwendungen nicht hätten erzielt werden können. Mit der Pilotenausbildung werde die Tätigkeit des Revisionswerbers als Immobilienprojektentwickler unterstützt. Ein Zusammenhang der streitgegenständlichen Ausbildungskosten mit der vom Revisionswerber ausgeübten beruflichen Tätigkeit liege unzweifelhaft vor, da die Ausbildung unmittelbar in Zusammenhang mit der Projektentwicklungstätigkeit verwertet werde und er dadurch Einnahmen erzielt habe.

4 Sofern eine Ausbildung in einem ausgeübten Beruf unmittelbar eingesetzt werden könne und somit im Zusammenhang mit der ausgeübten beruflichen bzw. betrieblichen Tätigkeit stehe, in die betriebliche Leistungserstellung einfließe und Einnahmen erzielt würden, liege schon nach der Generalklausel des § 4 EStG 1988 eine Betriebsausgabe vor.

5 Das Bundesfinanzgericht wies die Beschwerde nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung als unbegründet ab.

6 Der Revisionswerber, der nie die Absicht gehabt habe, Linienpilot zu werden, habe im Jahr 2008 mit einer Privat- und Linienpilotenausbildung begonnen, die er im Wesentlichen im Jahr 2011 abgeschlossen habe. Ab 2009 habe er mit einem angemieteten - von ihm selbst gesteuerten - Privatflugzeug Immobilien gesucht, auf denen er für eine GmbH, deren Anteile zu 100% von seinem Bruder gehalten worden seien, Bauprojekte organisiert und abgewickelt habe. Bei diesen Gelegenheiten habe er fallweise Luftbildaufnahmen hergestellt, um Investoren die Eignung von Immobilien für deren Zwecke darzulegen. Zum Teil sei er mit dem Privatflugzeug auch zu den von ihm zu entwickelnden Immobilien gereist. Seine betrieblichen Reisen hätten ihn an Orte in Österreich, Deutschland und Kroatien geführt.

7 Bis zum Beginn der Außenprüfung habe der Revisionswerber seiner Auftraggeberin keine fliegerischen Leistungen in Rechnung gestellt. Auch die Bezeichnung der Ertragskonten („Unternehmensberatung“ und „Geschäftsführerbezug“) lasse nicht auf die Erbringung derartiger Leistungen schließen. Dass die fliegerische Tätigkeit nicht erwähnt werde, indiziere deren mangelnde betriebliche Notwendigkeit.

8 Im Rahmen der Außenprüfung habe der Revisionswerber vorgebracht, dass sich seine berufliche Tätigkeit als Unternehmensberater gut mit der Tätigkeit als Pilot verbinden lasse, und behauptet, dass ein wesentlicher Teil der verrechneten Beträge fliegerische Leistungen betreffe. Die Flugleistungen seien aufgrund der großen Distanzen zur Wahrnehmung betrieblicher Termine erforderlich und die dabei angefertigten Luftbildaufnahmen eine wichtige Anbahnungsmaßnahme gewesen.

9 Für Bauträger oder Immobilientreuhänder sei keine Pilotenausbildung vorgesehen. Dies stelle ein Indiz für deren mangelnde Notwendigkeit dar. Dass die Anfertigung von Luftbildern in den streitgegenständlichen Jahren nicht unbedingt notwendig gewesen sei, erhelle wiederum daraus, dass der Revisionswerber nur für einen Teil der von ihm betreuten Projekte Luftbilder angefertigt habe. Es sei auch bei keinem der Projekte, an denen er gearbeitet habe, nachvollziehbar, „warum es unbedingt Luftbilder sein mussten, um das Projekt einem potentiellen Investor mit hinreichender Aussicht auf Erfolg präsentieren zu können“. Luftbilder mögen nützlich gewesen sein, um die Lage eines Grundstückes einigermaßen genau darstellen zu können. Unbedingt notwendig seien sie nicht gewesen.

10 Es sei generell nicht glaubhaft, dass zur Wahrnehmung betrieblicher Termine eine Pilotenausbildung erforderlich sei. Da der Revisionswerber die Termine im Streitzeitraum nicht habe darstellen können, könne auch nicht festgestellt werden, „dass er wegen Zeitdruckes zur Wahrnehmung dieser Termine ein Privatflugzeug benötigt hat“.

11 Nach den angeführten Feststellungen setzte sich das Bundesfinanzgericht im angefochtenen Erkenntnis über 26 Seiten mit dem Vorbringen des Revisionswerbers zur betrieblichen Veranlassung konkreter Flugreisen auseinander.

Dabei stellte es immer wieder fest, dass das Überfliegen eines Gebietes bei der Grundstückssuche und die Anfertigung von Luftbildern die betriebliche Tätigkeit des Revisionswerbers sinnvoll unterstützen könne, aber nicht unbedingt notwendig sei. Auch zur Wahrnehmung betrieblicher Termine seien die Flüge nicht unbedingt notwendig gewesen.

12 In rechtlicher Würdigung des festgestellten Sachverhalts führte das Bundesfinanzgericht sodann aus, Aufwendungen die eine private Veranlassung nahelegten, stellten nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nur dann Betriebsausgaben dar, wenn sie sich als für die betriebliche Tätigkeit notwendig erwiesen. Die Notwendigkeit einer Pilotenausbildung bei jemandem, der - wie der Revisionswerber - nie die Absicht gehabt habe, Linienpilot zu werden, sei in der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes stets restriktiv ausgelegt worden (Hinweis auf VwGH 18.10.2009, 2007/15/0103, und 29.5.2001, 96/14/0069).

13 Es gebe keine Rechtsnorm, die den Revisionswerber verpflichte, in seiner Eigenschaft als Immobilienprojektmanager, der geeignete Grundstücke für seine Auftraggeber suche und sodann die Entwicklung dieser Grundstücke für seine Auftraggeber organisiere, eine Pilotenausbildung zu absolvieren. Auch die Tätigkeit des Revisionswerbers als Unternehmensberater erfordere keine Pilotenausbildung.

14 Das Betrachten und Fotografieren eines Grundstücks und seines Einzugsgebietes aus einem vom Revisionswerber gesteuerten Flugzeug, sei im gegenständlichen Fall zwar nützlich, aber nicht unbedingt notwendig gewesen. Zweifellos gewährleiste die Möglichkeit, ein gechartertes Privatflugzeug steuern zu können, ein erhöhtes Maß an Mobilität. Auch insoweit erweise sich die Pilotenausbildung als der betrieblichen Tätigkeit förderlich. Notwendig sei sie jedoch nicht, weil jeder Ort, zu dem der Revisionswerber gereist sei, auch ohne Privatflugzeug erreichbar gewesen sei.

15 All dies spreche dafür, die Aufwendungen für die Pilotenausbildung als Aufwendungen für die allgemeine Lebensführung zu beurteilen. Solche Aufwendungen seien selbst dann, wenn sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgten, weder als Betriebsausgaben noch im Rahmen des Vorsteuerabzuges zu berücksichtigen.

16 Eine Revision erachtete das Bundesfinanzgericht für zulässig, weil der Revisionswerber fallweise Luftbilder von einem Privatflugzeug aus angefertigt und diese Luftbilder in seiner Funktion als Immobilienprojektmanager zur Präsentation von Immobilien verwendet habe. Über einen hinreichend vergleichbaren Fall habe der Verwaltungsgerichtshof noch nicht entschieden.

17 Gegen dieses Erkenntnis wendet sich die vorliegende ordentliche Revision, zu der das Finanzamt eine Revisionsbeantwortung erstattet hat.

18 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

19 Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern 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.

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

21 Zu den Betriebsausgaben gehören gemäß § 4 Abs. 4 Z 7 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.

22 Während die Berufsausbildung dem Erlernen eines Berufes dient, dient die Berufsf Fortbildung der Verbesserung der beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten. Eine Berufsf Fortbildung liegt somit vor, wenn der Steuerpflichtige seine bisherigen beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten verbessert, um seinen Beruf besser ausüben zu können. Fortbildungskosten dienen dazu, in einem bereits ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden. Sie sind wegen ihres Zusammenhanges mit der bereits ausgeübten Tätigkeit und den darauf beruhenden Einnahmen als Betriebsausgaben abziehbar (vgl. z.B. VwGH 19.9.2007, 2006/13/0181, mwN).

23 Bei den Aufwendungen zum Erwerb eines Privatpilotenscheines handelt es sich im Allgemeinen nicht um solche nach § 4 Abs. 4 Z 7 EStG 1988, sondern um solche der allgemeinen Lebensführung (vgl. z.B. VwGH 28.10.2009, 2007/15/0103).

24 Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 sind Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung nicht abzugsfähig, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen. Die Abgabenbehörde darf Aufwendungen, die in gleicher Weise mit der Erzielung von Einkünften, wie mit der privaten Lebensführung zusammenhängen können, bei denen die Abgabenbehörde aber nicht in der Lage ist zu prüfen, ob diese Aufwendungen durch die Erzielung von Einkünften oder durch die private Lebensführung veranlasst sind, nicht schon deshalb als Betriebsausgaben anerkennen, weil die im konkreten Fall gegebene Veranlassung nicht feststellbar ist. In Fällen von Aufwendungen, die ihrer Art nach eine private Veranlassung nahelegen, darf die Veranlassung durch die Erzielung von Einkünften vielmehr nur dann angenommen werden, wenn sich die Aufwendungen als für die betriebliche Tätigkeit notwendig erweisen. Die Notwendigkeit bietet in derartigen Fällen das verlässliche Indiz der betrieblichen im Gegensatz zur privaten Veranlassung (vgl. wiederum VwGH 28.10.2009, 2007/15/0103, mwN).

25 Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes muss die Begründung einer verwaltungsgerichtlichen Entscheidung erkennen lassen, welcher Sachverhalt ihr zu Grunde gelegt wurde, aus welchen Erwägungen das Verwaltungsgericht zur Ansicht gelangt ist, dass gerade dieser Sachverhalt vorliegt und aus welchen Gründen es die Subsumtion des Sachverhaltes unter einen bestimmten Tatbestand für zutreffend erachtet. Die Begründung muss dabei in einer Weise erfolgen, dass der Denkprozess, der in der Erledigung seinen Niederschlag findet, sowohl für den Abgabepflichtigen als auch im Fall der Anrufung des Verwaltungsgerichtshofes für diesen nachvollziehbar ist (vgl. z.B. VwGH 30.6.2021, Ra 2020/15/0027, mwN).

26 Diesen Anforderungen an eine Begründung genügt das angefochtene Erkenntnis nicht.

27 Das Bundesfinanzgericht stellte fest, dass der Revisionswerber, der nie die Absicht gehabt habe, Linienpilot zu werden, im Jahr 2008 mit einer Privat- und Linienpilotenausbildung begonnen und ab 2009 Immobilien mit Hilfe eines angemieteten, von ihm selbst gesteuerten Flugzeuges gesucht habe. Bei diesen Gelegenheiten habe er fallweise Luftbildaufnahmen hergestellt, um Investoren die Eignung von Immobilien für deren Zwecke darzulegen. Zum Teil sei er mit dem Flugzeug auch zu den Immobilien gereist. Seine betrieblich veranlassten Reisen hätten ihn an Orte in Österreich, Deutschland und Kroatien geführt.

28 Im Rahmen der rechtlichen Würdigung des festgestellten Sachverhalts, vertrat das Bundesfinanzgericht den Standpunkt, die Aufwendungen im Zusammenhang mit den Flugreisen seien nicht abziehbar, weil für Immobilientreuhänder oder Unternehmensberater keine Pilotenausbildung vorgesehen sei. Die Anfertigung von Luftbildern der Immobilien sei in den streitgegenständlichen Jahren nicht unbedingt notwendig gewesen, und der Revisionswerber habe keinen Nachweis dafür erbracht, dass er für die Wahrnehmung seiner Termine ein Flugzeug benötigt habe. All dies spreche dafür, die in Rede stehenden Aufwendungen als Aufwendungen für die allgemeine Lebensführung zu beurteilen, die selbst dann, wenn sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Revisionswerbers erfolgten, weder als Betriebsausgaben noch im Rahmen des Vorsteuerabzuges zu berücksichtigen seien.

29 Mit der angeführten Begründung verkennt das Bundesfinanzgericht, dass es den Abgabenbehörden grundsätzlich nicht zusteht, die Zweckmäßigkeit eines Aufwandes zu prüfen, um nach dem Ergebnis dieser Prüfung die Betriebsausgabeneigenschaft eines bestimmten Aufwandes zu beurteilen (vgl. z.B. VwGH 30.5.2001, 95/13/0288, mwN; ebenso Doralt et al, EStG19, § 4 Tz 241 ff; Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 4 Tz 36.2).

30 Die Frage nach der Notwendigkeit stellt sich erst, wenn feststeht, dass die vom Revisionswerber absolvierten Flüge auch mit der privaten Lebensführung zusammenhängen, also insbesondere für die Erlangung bzw. (in weiterer Folge) für den Erhalt des Pilotenscheines erforderlich und damit Teil der Ausbildung zum Piloten waren oder aber durchgeführt wurden, um den Pilotenschein zu behalten. Konkrete Feststellungen dazu traf das Bundesfinanzgericht nicht, das im angefochtenen Erkenntnis fallweise von betrieblich veranlassten Reisen, die den Revisionswerber an Orte in Österreich, Deutschland und Kroatien geführt haben, und fallweise von Aufwendungen für die Ausbildung zum

Piloten spricht oder aber diese Vorgänge in unzulässiger Weise vermischt, zumal Aufwendungen für die Anmietung eines Flugzeuges, Landegeühren etc. im Falle einer (ausschließlich) betrieblich veranlassten Reise der Betriebsausgabenabzug nicht ohne weiteres zu versagen ist.

31 Sollte sich im fortgesetzten Verfahren erweisen, dass die in Rede stehenden Flüge (auch) für die Erlangung oder für den Erhalt des Pilotenscheines erforderlich waren, wurde den damit zusammenhängenden Aufwendungen zu Recht die Abzugsfähigkeit versagt, zumal der Revisionswerber - nach den insoweit unbestrittenen Feststellungen des Bundesfinanzgerichts - nie die Absicht gehabt hat, den Beruf eines Piloten zu ergreifen. Bei Flügen die nicht privat (mit)veranlasst sind, wird in Bezug auf die damit im Zusammenhang stehenden Kosten allenfalls eine Angemessenheitsprüfung iSd § 20 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 vorzunehmen sein (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 20 Tz 13 ff).

32 Das angefochtene Erkenntnis erweist sich daher als mit Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften belastet, weshalb es gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 VwGG aufzuheben war.

33 Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2014. Die gesondert angesprochene Umsatzsteuer ist in den dort genannten Pauschalbeträgen bereits enthalten, sodass das diesbezügliche Mehrbegehren abzuweisen war.

Wien, am 16. November 2021

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2021:RO2020150027.J00

**Im RIS seit**

13.12.2021

**Zuletzt aktualisiert am**

04.01.2022

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

© 2024 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)