

Kosten für das Privatflugzeug können bei GmbH-Geschäftsführer Werbungskosten sein

Ein GmbH-Geschäftsführer kann sogar Aufwendungen für die berufliche Nutzungen eines - von ihm selbst gesteuerten - Privatflugzeugs als Werbungskosten vom steuerpflichtigen Einkommen abziehen. In dem Streitfall hatte der - nicht am Kapital beteiligte - Geschäftsführer von 111 Flugstunden in dem betreffenden Jahr 30 Stunden "beruflich veranlasst" hinterm Steuer gesessen. Zeitersparnis, Terminnot und die Einsparung von Übernachtungskosten seien Anlass für den Einsatz des Fliegers gewesen. Das Hessische Finanzgericht konnte sich mit den Argumenten nicht anfreunden. Nach den Gesamtumständen sei davon auszugehen, dass der Geschäftsführer "aus Freude am Fliegen" - und damit aus privaten Gründen - in der Luft gewesen sei. Der BFH jedoch stellte darauf ab, dass den Steuerzahlern die Wahl des Verkehrsmittels freigestellt sei. Doch hätte die Vorinstanz intensiver als getan nach den tatsächlichen Gründen für die Nutzung des Privatflugzeugs forschen müssen: Ob ein "unangemessener beruflicher Aufwand" vorliege, sei danach zu beurteilen, "ob ein ordentlicher und gewissenhafter Steuerpflichtiger" – ungeachtet seiner Freiheit, den Umfang seiner Erwerbsaufwendungen selbst bestimmen zu dürfen – angesichts der erwarteten Vorteile und Kosten die Aufwendungen ebenfalls auf sich genommen haben würde. Das muss die Vorinstanz nun noch herausfinden.

Quelle: Wolfgang Büser

Abzugsfähigkeit von Reisekosten mit einem selbstgesteuerten Privatflugzeug als Werbungskosten bei den Einkünften aus nicht selbständiger Tätigkeit

Gericht: BFH

Entscheidungsform: Urteil

Datum: 19.01.2017

Aktenzeichen: VI R 37/15

ECLI: [keine Angabe]

Verfahrensgang:

vorgehend:

FG Hessen - 14.10.2014 - AZ: 4 K 781/12

Rechtsgrundlagen:

AO § 162

EStG § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 1 , § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 , § 9 Abs. 1 Satz 1 , § 9 Abs. 5 Satz 1 , § 19 Abs. 1

FGO § 68 Satz 1 , § 96 Abs. 1 Satz 1 , § 121 Satz 1 , § 127

Fundstellen:

BFHE 257, 58 - 66

BBK 2017, 497-498

BFH/NV 2017, 826-829

BFH/PR 2017, 217

BStBl II 2017, 526-529

DStR 2017, 6

DStR 2017, 928-931
DStRE 2017, 632
DStZ 2017, 386-387
DStZ 2017, 432-433
EStB 2017, 182
GmbH-Stpr. 2017, 8
GStB 2017, 30
HFR 2017, 695-697
KÖSDI 2017, 20270-20271
NJW 2017, 9
NJW 2017, 1694-1696
NWB 2017, 1135
NWB direkt 2017, 354
NZA 2017, 980
RdW 2017, 485-488
StBp 2017, 188
SteuerStud 2017, 675
STFA 2017, 28
StuB 2017, 328
StX 2017, 246-247

BFH, 19.01.2017 - VI R 37/15

Amtlicher Leitsatz:

1. Reisekosten sind insbesondere dann als Werbungskosten abziehbar, wenn der Reise ein unmittelbarer beruflicher Anlass (z.B. das Aufsuchen eines Geschäftsfreundes) zugrunde liegt und die Verfolgung privater Reiseinteressen nicht den Schwerpunkt der Reise bildet (Bestätigung der ständigen Rechtsprechung).
2. Nutzt der Steuerpflichtige ein selbst gesteuertes Privatflugzeug für beruflich veranlasste Reisen, kann es sich bei den Flugkosten um Aufwendungen handeln, die die Lebensführung i.S. der §§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 , 9 Abs. 5 Satz 1 EStG berühren.
3. Ob ein unangemessener beruflicher Aufwand i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG i.V.m. § 9 Abs. 5 Satz 1 EStG vorliegt, ist danach zu beurteilen, ob ein ordentlicher und gewissenhafter Steuerpflichtiger —ungeachtet seiner Freiheit, den Umfang seiner Erwerbsaufwendungen selbst bestimmen zu dürfen— angesichts der erwarteten Vorteile und Kosten die Aufwendungen ebenfalls auf sich genommen haben würde (Anschluss an BFH-Urteil vom 29. April 2014 VIII R 20/12 , BFHE 245, 338, BStBl II 2014, 679 [BFH 29.04.2014 - VIII R 20/12]).

4. Maßstab für die in erster Linie dem FG als Tatsacheninstanz obliegende Feststellung des angemessenen Teils der Werbungskosten ist die Sicht eines ordentlichen und gewissenhaften Arbeitnehmers in derselben Situation des Steuerpflichtigen.

Tenor:

Auf die Revision der Kläger wird das Urteil des Hessischen Finanzgerichts vom 14. Oktober 2014 4 K 781/12 aufgehoben.

Die Sache wird an das Hessische Finanzgericht zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Gründe

I.

- 1 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Eheleute, die für das Streitjahr (2010) zur Einkommensteuer zusammen veranlagt wurden. Der Kläger war seit Beginn des Streitjahres Geschäftsführer der in A ansässigen X-GmbH (Arbeitgeberin), an deren Kapital er nicht beteiligt war. Der Geschäftsführerdienstvertrag des Klägers war auf drei Jahre befristet. Aus der Tätigkeit als Geschäftsführer erzielte er Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.
- 2 Der Kläger war Eigentümer eines auf dem Flughafen B stationierten, einmotorigen Privatflugzeugs, das er aufgrund eines ihm erteilten Flugscheins selbst steuern durfte. Sein Privatflugzeug nutzte der Kläger im Streitjahr für 111 Flugstunden. Davon entfielen 29,59 Flugstunden auf Flüge zur Wahrnehmung beruflich veranlasster Auswärtstermine.
- 3 Die Flugkosten von ca. 17.000 € hatte der Kläger ermittelt, indem er die jeweilige Flugzeit mit den von ihm berechneten durchschnittlichen Vollkosten einer Flugstunde multiplizierte und zusätzlich die jeweiligen Landeentgelte in Ansatz brachte.
- 4 Der Kläger machte gegenüber seiner Arbeitgeberin für seine Dienstreisen mit dem eigenen, selbst gesteuerten Flugzeug keine Reisekostenerstattung geltend. Seine übrigen Reisekosten, insbesondere für Dienstreisen mit Linienflugzeugen und mit dem Firmen-PKW, erstattete die Arbeitgeberin dem Kläger steuerfrei.
- 5 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt —FA—) lehnte den Abzug der Aufwendungen für die vorgenannten Flüge mit dem Privatflugzeug als Werbungskosten auch im Einspruchsverfahren ab.
- 6 Die Klage hatte aus den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2015, 542 veröffentlichten Gründen ebenfalls keinen Erfolg.
- 7 Mit der Revision rügen die Kläger die Verletzung materiellen Rechts.
- 8 Sie beantragen,

das Urteil des Hessischen Finanzgerichts (FG) vom 14. Oktober 2014 4 K 781/12 aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid für 2010 vom 16. September 2016 dahin abzuändern, dass bei den Einkünften des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit weitere Werbungskosten in Höhe von ... € berücksichtigt werden.
- 9 Das FA beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

II.

- 10** Die Revision der Kläger ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung —FGO—). Das FG hat den Abzug der geltend gemachten Werbungskosten zu Unrecht dem Grunde nach versagt. Es sind allerdings noch Feststellungen zur Höhe der abziehbaren Reisekosten erforderlich, die das FG bisher nicht getroffen hat. Die Sache ist deshalb an das FG zurückzuverweisen.
- 11** 1. Das angefochtene Urteil ist bereits aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben, da sich während des Revisionsverfahrens der Verfahrensgegenstand, über dessen Rechtmäßigkeit das FG zu entscheiden hatte, geändert hat (§ 127 FGO). Das FG hat über den Einkommensteuerbescheid für 2010 vom 24. Januar 2012 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 12. März 2012 entschieden. An dessen Stelle ist während des Revisionsverfahrens der Änderungsbescheid vom 16. September 2016 getreten, der nach § 121 Satz 1 FGO i.V.m. § 68 Satz 1 FGO Gegenstand des Verfahrens geworden ist. Damit liegt dem FG-Urteil ein nicht mehr existierender Bescheid zugrunde. Das angefochtene Urteil ist daher gegenstandslos geworden und aufzuheben (s. Urteil des Bundesfinanzhofs —BFH— vom 28. Mai 2015 IV R 27/12 , BFHE 249, 544, BStBl II 2015, 837 [BFH 28.05.2015 - IV R 27/12]). Da sich durch die Bescheidänderung hinsichtlich des streitigen Punktes keine Änderungen ergeben und die Kläger auch keinen weiter gehenden Antrag gestellt haben, bedarf es allein insoweit keiner Zurückverweisung der Sache an das FG gemäß § 127 FGO . Das finanzgerichtliche Verfahren leidet nicht an einem Verfahrensmangel, so dass die vom FG getroffenen tatsächlichen Feststellungen durch die Aufhebung des Urteils nicht weggefallen sind; sie bilden nach wie vor die Grundlage für die Entscheidung des Senats in der Sache (s. Senatsurteil vom 15. März 2007 VI R 29/05 , BFH/NV 2007, 1076).
- 12** 2. Nach ständiger Rechtsprechung sind Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit i.S. von § 19 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) Aufwendungen, die durch den Beruf des Steuerpflichtigen veranlasst sind (z.B. Senatsurteile vom 23. März 2001 VI R 175/99 , BFHE 195, 225, BStBl II 2001, 585 [BFH 23.03.2001 - VI R 175/99] ; vom 22. Oktober 2015 VI R 22/14 , BFHE 251, 344, BStBl II 2016, 179 [BFH 22.10.2015 - VI R 22/14] , [BFH 22.10.2015 - VI R 22/14] und Senatsbeschluss vom 2. Februar 2011 VI R 15/10 , BFHE 232, 494, BStBl II 2011, 456 [BFH 02.02.2011 - VI R 15/10] ; Beschluss des Großen Senats des BFH vom 21. September 2009 GrS 1/06 , BFHE 227, 1, BStBl II 2010, 672 [BFH 21.09.2009 - GrS 1/06] , [BFH 21.09.2009 - GrS 1/06] unter C.III.1.a). Eine solche Veranlassung liegt vor, wenn ein objektiver Zusammenhang mit dem Beruf besteht und wenn die Aufwendungen subjektiv zur Förderung des Berufs getätigt werden (z.B. Senatsurteil vom 17. Dezember 2002 VI R 137/01 , BFHE 201, 211, BStBl II 2003, 407 [BFH 17.12.2002 - VI R 137/01] , [BFH 17.12.2002 - VI R 137/01] m.w.N.; BFH-Beschlüsse vom 30. Juni 2010 VI R 45/09 , BFHE 230, 348, BStBl II 2011, 45 [BFH 30.06.2010 - VI R 45/09] , [BFH 30.06.2010 - VI R 45/09] und in BFHE 227, 1, BStBl II 2010, 672 [BFH 21.09.2009 - GrS 1/06] , [BFH 21.09.2009 - GrS 1/06] unter C.III.1.a).
- 13** Mehraufwendungen für die Verpflegung des Steuerpflichtigen sind nach § 9 Abs. 5 Satz 1 EStG i.V.m. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 1 EStG grundsätzlich nicht als Werbungskosten abziehbar. Wird der Steuerpflichtige jedoch vorübergehend von seiner Wohnung und dem Mittelpunkt seiner dauerhaft angelegten beruflichen Tätigkeit entfernt beruflich tätig, so ist nach Satz 2 der Vorschrift für jeden Kalendertag, an dem der Steuerpflichtige wegen dieser vorübergehenden Tätigkeit von seiner Wohnung und seinem Tätigkeitsmittelpunkt über eine bestimmte Dauer abwesend ist, ein nach dieser Dauer gestaffelter Pauschbetrag abzuziehen.
- 14** a) Reisekosten sind nach ständiger Rechtsprechung des BFH jedenfalls dann als Werbungskosten abziehbar, wenn die Reise ausschließlich oder nahezu ausschließlich der beruflichen Sphäre zuzuordnen ist. Das ist insbesondere der Fall, wenn der Reise ein unmittelbarer beruflicher Anlass (z.B. das Aufsuchen eines Geschäftsfreundes) zugrunde liegt und die Verfolgung privater Reiseinteressen nicht den Schwerpunkt der Reise bildet (z.B. Senatsurteile vom 21. April 2010 VI R 5/07 , BFHE 229, 219, BStBl II 2010, 687 [BFH 21.04.2010 - VI R 5/07] ; vom 19. Dezember 2005 VI R 63/01 , BFH/NV 2006, 728, und vom 27. August 2002 VI R 22/01 , BFHE 200, 250, BStBl II 2003,

369 [BFH 27.08.2002 - VI R 22/01] ; Senatsbeschluss vom 20. Juli 2006 VI R 94/01 , BFHE 214, 354, BStBl II 2007, 121 [BFH 20.07.2006 - VI R 94/01] ; jeweils m.w.N.).

- 15** Die Reisen des Klägers, um deren Werbungskostenabzug die Beteiligten streiten, waren nach diesen Maßstäben beruflich veranlasst. Es handelte sich nach den nicht angegriffenen und den Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindenden tatsächlichen Feststellungen des FG um berufliche Auswärtstermine des Klägers.
- 16** Für den Werbungskostenabzug von beruflich veranlassten Reisekosten kommt es dem Grunde nach nicht darauf an, welches Verkehrsmittel der Steuerpflichtige wählt. Dem Steuerpflichtigen steht die Wahl des Verkehrsmittels grundsätzlich frei. Es ist bei Reisekosten —wie auch sonst bei der Anerkennung von Aufwendungen als Werbungskosten— regelmäßig unerheblich, ob die geltend gemachten Aufwendungen objektiv gesehen zweckmäßig und notwendig waren, selbst wenn das Handeln des Steuerpflichtigen sich nachträglich als unwirtschaftlich herausstellt (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteile vom 15. Dezember 1967 VI 33/65 , BFHE 90, 493, BStBl II 1968, 150 [BFH 15.12.1967 - VI - 33/65] ; vom 8. Oktober 1987 IV R 5/85 , BFHE 150, 558, BStBl II 1987, 853 [BFH 08.10.1987 - IV R 5/85] , [BFH 08.10.1987 - IV R 5/85] und vom 12. Januar 1990 VI R 29/86 , BFHE 159, 341, BStBl II 1990, 423 [BFH 12.01.1990 - VI R 29/86] ; Senatsbeschluss vom 10. Januar 2008 VI R 17/07 , BFHE 219, 358, BStBl II 2008, 234 [BFH 10.01.2008 - VI R 17/07] , [BFH 10.01.2008 - VI R 17/07] unter B.VI.1.c aa; Schmidt/Loschelder, EStG, 35. Aufl., § 9 Rz 46; Kreft in Herrmann/Heuer/Raupach —HHR—, § 9 EStG Rz 201; Blümich/Thürmer, EStG, § 9 Rz 122, 123; jeweils m.w.N.).
- 17** Entgegen der Auffassung des FG steht es der Berücksichtigung der Reisekosten des Klägers einschließlich der geltend gemachten Verpflegungsmehraufwendungen daher dem Grunde nach nicht entgegen, dass der Kläger die Dienstreisen mit seinem Privatflugzeug durchgeführt hat. Liegt einer Reise des Steuerpflichtigen ein unmittelbarer beruflicher Anlass zugrunde, kann aus der Wahl des Verkehrsmittels grundsätzlich keine private Veranlassung der Reisekosten abgeleitet werden (BFH-Urteile vom 27. Februar 1985 I R 20/82 , BFHE 143, 440, BStBl II 1985, 458 [BFH 27.02.1985 - I R 20/82] , [BFH 27.02.1985 - I R 20/82] und vom 4. August 1977 IV R 157/74 , BFHE 123, 158, BStBl II 1978, 93 [BFH 04.08.1977 - IV R 157/74]). Insbesondere rechtfertigt die Wahl eines bestimmten Verkehrsmittels regelmäßig —und so auch im Streitfall— nicht die Annahme, dass die Verfolgung privater Reiseinteressen den Schwerpunkt der Reise bildet (a.A. Schleswig-Holsteinisches FG, Urteil vom 9. Mai 1996 V 737/95 , Revision aus anderen Gründen zurückgewiesen durch Senatsbeschluss vom 11. Dezember 2001 VI R 55/96, nicht veröffentlicht). Vielmehr stehen private Motive dem Werbungskostenabzug nicht entgegen, wenn die objektiv festgestellten Tatsachen unter Berücksichtigung der dafür von der Rechtsprechung aufgestellten Merkmale und Maßstäbe die rechtliche Würdigung tragen, dass die Aufwendungen nahezu ausschließlich beruflich veranlasst sind (Senatsbeschluss in BFHE 230, 348 [BFH 30.06.2010 - VI R 45/09] , [BFH 30.06.2010 - VI R 45/09] BStBl II 2011, 45 [BFH 30.06.2010 - VI R 45/09] , [BFH 30.06.2010 - VI R 45/09] m.w.N.).
- 18** b) Die Vorentscheidung kann daher keinen Bestand haben. Die Sache ist allerdings nicht entscheidungsreif. Denn das FG hat —von seinem Standpunkt aus zu Recht— bisher nicht geprüft, ob der Werbungskostenabzug gemäß § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG i.V.m. § 9 Abs. 5 Satz 1 EStG auf einen angemessenen Betrag zu begrenzen ist.
- 19** c) Aufwendungen, "die die Lebensführung ... berühren", dürfen nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG den Gewinn nicht mindern, "soweit sie nach allgemeiner Verkehrsauffassung als unangemessen anzusehen sind". § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG gilt gemäß § 9 Abs. 5 Satz 1 EStG für die Werbungskosten sinngemäß.
- 20** Aufwendungen berühren die Lebensführung eines Steuerpflichtigen dann, wenn er sie aus persönlichen Motiven tätigt, ohne dass deshalb die betriebliche Veranlassung zu verneinen wäre (BFH-Urteile vom 29. April 2014 VIII R 20/12 , BFHE 245, 338, BStBl II 2014, 679 [BFH 29.04.2014 - VIII R 20/12] ; vom 20. August 1986 I R 29/85 , BFHE 147, 525, BStBl II 1987, 108 [BFH 20.08.1986

- I R 29/85] , [BFH 20.08.1986 - I R 29/85] und in BFHE 150, 558 [BFH 08.10.1987 - IV R 5/85] , [BFH 08.10.1987 - IV R 5/85] BStBl II 1987, 853 [BFH 08.10.1987 - IV R 5/85]). Da § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG dem Ziel dient, unangemessenen Repräsentationsaufwand nicht einkünftermindernd bei der Festsetzung der Einkommensteuer zu berücksichtigen, ist eine Berührung mit der Lebensführung des Steuerpflichtigen insbesondere für Aufwendungen im repräsentativen Bereich anzunehmen (BFH-Urteil in BFHE 147, 525 [BFH 20.08.1986 - I R 29/85] , [BFH 20.08.1986 - I R 29/85] BStBl II 1987, 108 [BFH 20.08.1986 - I R 29/85] ; Blümich/Wied, § 4 EStG Rz 869). Flugzeugkosten können nach der Rechtsprechung des BFH als die Lebensführung des Steuerpflichtigen berührende Aufwendungen zu behandeln sein (BFH-Urteile in BFHE 143, 440 [BFH 27.02.1985 - I R 20/82] , [BFH 27.02.1985 - I R 20/82] BStBl II 1985, 458 [BFH 27.02.1985 - I R 20/82] , [BFH 27.02.1985 - I R 20/82] und in BFHE 123, 158 [BFH 04.08.1977 - IV R 157/74] , [BFH 04.08.1977 - IV R 157/74] BStBl II 1978, 93 [BFH 04.08.1977 - IV R 157/74] ; ebenso R 9.1 Abs. 1 Sätze 2 und 3 der Lohnsteuer-Richtlinien 2008).

- 21** Ob ein unangemessener betrieblicher oder beruflicher Aufwand i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG i.V.m. § 9 Abs. 5 Satz 1 EStG vorliegt, ist nach der Rechtsprechung des BFH danach zu beurteilen, ob ein ordentlicher und gewissenhafter Steuerpflichtiger —ungeachtet seiner Freiheit, den Umfang seiner Erwerbsaufwendungen selbst bestimmen zu dürfen— angesichts der erwarteten Vorteile und Kosten die Aufwendungen ebenfalls auf sich genommen haben würde (BFH-Urteile in BFHE 245, 338, BStBl II 2014, 679 [BFH 29.04.2014 - VIII R 20/12] , [BFH 29.04.2014 - VIII R 20/12] und in BFHE 143, 440 [BFH 27.02.1985 - I R 20/82] , [BFH 27.02.1985 - I R 20/82] BStBl II 1985, 458 [BFH 27.02.1985 - I R 20/82]). Danach sind bei der Angemessenheitsprüfung alle Umstände des Einzelfalls zu berücksichtigen. Neben der Höhe der Einnahmen und der Einkünfte sind vor allem die Bedeutung des Repräsentationsaufwands für den Geschäftserfolg nach der Art der ausgeübten Tätigkeit und seine Üblichkeit in vergleichbaren Fällen als Beurteilungskriterien heranzuziehen. Es kann auch entscheidungserheblich sein, ob es einen objektiven Grund für den Mehraufwand gibt (BFH-Urteile in BFHE 245, 338, BStBl II 2014, 679 [BFH 29.04.2014 - VIII R 20/12] , [BFH 29.04.2014 - VIII R 20/12] und in BFHE 147, 525 [BFH 20.08.1986 - I R 29/85] , [BFH 20.08.1986 - I R 29/85] BStBl II 1987, 108 [BFH 20.08.1986 - I R 29/85]). Schließlich ist zu beachten, wie weit die private Lebenssphäre des Steuerpflichtigen berührt wird (BFH-Beschluss vom 4. Juni 2009 IV B 53/08 , juris; im Anschluss an die BFH-Urteile in BFHE 150, 558 [BFH 08.10.1987 - IV R 5/85] , [BFH 08.10.1987 - IV R 5/85] BStBl II 1987, 853 [BFH 08.10.1987 - IV R 5/85] ; vom 13. November 1987 III R 227/83 , BFH/NV 1988, 356, und vom 23. November 1988 I R 149/84 , BFH/NV 1989, 362).
- 22** aa) Im Streitfall ist nach den tatsächlichen, den Senat bindenden (§ 118 Abs. 2 FGO) Feststellungen des FG davon auszugehen, dass die Aufwendungen für die mit dem Privatflugzeug durchgeführten Dienstreisen des Klägers dessen Lebensführung berührten.
- 23** Der Kläger hat nach dem vom FG festgestellten Sachverhalt aus privaten Motiven, nämlich aus der Freude am Fliegen, das selbst gesteuerte Privatflugzeug für die Dienstreisen anderen Verkehrsmitteln vorgezogen. Dies kam nach Ansicht der Vorinstanz insbesondere dadurch zum Ausdruck, dass der Kläger das Flugzeug ausschließlich selbst als Pilot gesteuert habe. Ohne die —die Lebensführung berührende— Begeisterung für das Fliegen sei es auch nicht erklärlich, dass der Kläger die ihm durch die Benutzung des eigenen Flugzeugs entstandenen Kosten für die Dienstreisen selbst getragen habe, während ihm seine Arbeitgeberin die Kosten für die Dienstreisen bei Benutzung eines anderen Verkehrsmittels (z.B. Linienflug, Bahnfahrt) ersetzt hätte. Diese Würdigung des FG ist im Streitfall nicht nur möglich, sie ist sogar naheliegend.
- 24** bb) Allerdings hat das FG die zur Feststellung der Unangemessenheit der Aufwendungen erforderliche Gesamtwürdigung aller Umstände des Einzelfalls bisher nicht vorgenommen. Der Senat kann diese Würdigung im Streitfall auch nicht selbst vornehmen.
- 25** Zwar kommt einem Privatflugzeug ein hoher Repräsentationswert und bei Personen, die —wie der Kläger— eine Begeisterung für das Fliegen besitzen, auch ein großes Affektionsinteresse zu. Die Beschaffung und Unterhaltung des Privatflugzeugs berührte die Lebensführung des Klägers nach den Feststellungen des FG im Streitfall in erheblicher Weise. Der Kläger nutzte das Flugzeug weit

überwiegend privat und nicht beruflich. Der Einsatz eines Privatflugzeugs für Dienstreisen ist bei einem angestellten Geschäftsführer in einem Betrieb wie dem der Arbeitgeberin des Klägers auch nicht üblich. Den bisherigen Feststellungen des FG kann zudem nicht entnommen werden, dass die Benutzung des Privatflugzeugs für den Geschäftserfolg des Klägers als angestellter Geschäftsführer oder in Bezug auf die Höhe seines Geschäftsführergehalts von Bedeutung war.

- 26** Der Kläger hat allerdings für die hier fraglichen Dienstreisen erstinstanzlich Aufstellungen (sogenannte Kosten-Nutzen-Analysen) vorgelegt, aus denen sich nach seiner Auffassung ergeben soll, "dass ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter genauso gehandelt hätte wie der Kläger". Das FG hat diese Aufstellungen zwar in seinem Urteil berücksichtigt, sie aber nicht in Bezug auf die Angemessenheit des Werbungskostenabzugs im Einzelnen geprüft. Insbesondere hat sich das FG nicht hinreichend mit der Frage beschäftigt, inwieweit gewichtige berufliche Gründe für die Benutzung des Privatflugzeugs und die damit etwa verbundenen Mehraufwendungen des Klägers ursächlich waren (dazu z.B. FG München, Urteil vom 22. März 1988 XII 49/83 F, EFG 1988, 463 [FG Baden-Württemberg 28.04.1988 - III K 55/87]). Das FG wird im zweiten Rechtsgang auch die vom Kläger bei der Benutzung des Privatflugzeugs behauptete Zeitersparnis zu überprüfen und den Kläger insoweit zur weiteren Sachaufklärung heranzuziehen haben (§ 76 Abs. 1 Satz 2 FGO). In Bezug auf die angebliche Zeitersparnis, die nach Auffassung des Klägers aus der Benutzung des Privatflugzeugs resultieren soll, wird auch zu berücksichtigen sein, ob und wenn ja in welchem Umfang der Kläger bei Benutzung von Linienflügen oder der Bahn gegebenenfalls die Möglichkeit gehabt hätte, die Reisezeit für dienstliche Arbeiten oder zur Erholung zu nutzen, was ihm bei den Selbstflügen —worauf das FG bereits zutreffend hingewiesen hat— verwehrt war. Das FG wird ferner zu würdigen haben, ob der Kläger zur sachgerechten Erfüllung seiner beruflichen Aufgaben als Geschäftsführer auf die Benutzung des Privatflugzeugs bei den Dienstreisen angewiesen war.
- 27** Bei der Abwägung der Vorteile und Kosten der Benutzung des Privatflugzeugs ist im Streitfall auf die Verhältnisse des Klägers als Steuerpflichtigen abzustellen. Denn es ist zu prüfen, ob der Kläger, der den Werbungskostenabzug begehrt, mit der Benutzung des Privatflugzeugs für seine Dienstreisen einen unangemessenen beruflichen Aufwand i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG i.V.m. § 9 Abs. 5 Satz 1 EStG betrieben hat. Die von der Arbeitgeberin für die Arbeitsleistung des Klägers zu zahlenden Personalkosten haben daher insoweit außer Betracht zu bleiben.
- 28** d) Sollte das FG im zweiten Rechtsgang hiernach erneut zu der Überzeugung gelangen, dass den fraglichen Reisen des Klägers ein unmittelbarer beruflicher Anlass zugrunde lag, und es ferner feststellen, dass die vom Kläger für die Dienstreisen mit seinem Privatflugzeug aufgewandten Werbungskosten unangemessen waren, wird es den angemessenen Teil der Werbungskosten zu ermitteln haben. Maßstab für diese in erster Linie dem FG als Tatsacheninstanz obliegende Feststellung des angemessenen Teils der Werbungskosten ist die Sicht eines ordentlichen und gewissenhaften Unternehmers bzw. —im Streitfall— Arbeitnehmers in derselben Situation des Steuerpflichtigen (BFH-Urteil in BFHE 245, 338, BStBI II 2014, 679 [BFH 29.04.2014 - VIII R 20/12] ; HHR/Stapperfend, § 4 EStG Rz 1645). Dabei kann es sich anbieten, den angemessenen Teil der Reisekosten unter Rückgriff auf durchschnittliche Reisekosten einschließlich Nebenkosten (z.B. Flug- oder Bahnkosten; Kosten für Anreise zum Flughafen oder Bahnhof; Taxen und Parkgebühren) zu schätzen (§ 96 Abs. 1 Satz 1 FGO i.V.m. § 162 der Abgabenordnung). Der Umstand, dass der Kläger gegenüber seiner Arbeitgeberin keine Reisekostenerstattung geltend gemacht hat, steht dem Abzug angemessener Reisekosten im Übrigen nicht entgegen (s. Senatsurteil vom 30. Mai 1967 VI R 172/66 , BFHE 89, 187, BStBI III 1967, 570).
- 29** e) Das FG wird im zweiten Rechtsgang auch die vom Kläger geltend gemachten Verpflegungsmehraufwendungen zu prüfen und gegebenenfalls in gesetzlicher Höhe zu berücksichtigen haben.
- 30** 3. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG folgt aus § 143 Abs. 2 FGO .

Hinweis: Das Dokument wurde redaktionell aufgearbeitet und unterliegt in dieser Form einem besonderen urheberrechtlichen Schutz. Eine Nutzung über die Vertragsbedingungen der Nutzungsvereinbarung hinaus -

insbesondere eine gewerbliche Weiterverarbeitung außerhalb der Grenzen der Vertragsbedingungen - ist nicht gestattet.