

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden und die weiteren Senatsmitglieder, in der Beschwerdesache Bf, ehemals vertreten durch Stb, ehemals vertreten durch V, ehemals vertreten durch RA, letztmalig ehemals vertreten durch Stv Wien, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 3/11 Schwechat Gerasdorf, betreffend Einkommensteuer 2007 bis 2009, in der Sitzung am 29. November 2016, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde gegen die Bescheide Einkommensteuer für das Jahr 2007, 2008 und 2009 wird teilweise Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert. Die Abgabe und die Bemessungsgrundlage sind der Begründung und den beiliegenden Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Spruchbestandteil.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

### Entscheidungsgründe

Im Zuge der Veranlagung zur Einkommensteuer für die Jahre 2007 bis 2009 wurde der Bf., ein Pilot der SAS im Rang eines Kapitäns home base CPH mit Zweitwohnsitz in Copenhagen und Familienwohnsitz in \*\*\*Ort1\*\*\*, aufgefordert seine Werbungskosten nachzuweisen.

Da dieser Aufforderung nicht fristgerecht entsprochen wurde berücksichtigte das Finanzamt bei den Einkommensteuerbescheiden 2007 bis 2009 keine Werbungskosten und setzte Einkommensteuervorauszahlungen für 2011 anhand dem Veranlagungsergebnis für 2007 fest.

Im Einzelnen gestaltete sich das vor dem Finanzamt geführte Ermittlungsverfahren wie folgt:

2007

Über Aufforderung legte der Bf. eine „Lohnspezifikation“ für den Monat Dezember 2007 vor und gab sein Jahresgehalt als Pilot der SAS mit Heimatflughafen in Kopenhagen ohne nähere

Erläuterung mit 654.256,27 DKR oder € 87.801,19 an. Zur Einkünfteermittlung zog der Bf. ebenfalls ohne nähere Begründung € 58.923,00 an Werbungskosten ab, was zu Einkünften in Höhe von € 28.878,19 führte.

Über weitere Aufforderung legte der Bf. eine monatsweise Gliederung der Werbungskosten in Beratung, Telefon, Transport, Hotel, Zinsen Haus Norwegen, Flugkosten in der Gesamthöhe von € 61.967,83 vor.

Mit Schriftsatz vom 27.10.09 Veranlagungsakt Jahr 2007 Blatt 21 erklärt der steuerliche Vertreter des Bf. die Werbungskosten mit einem Prozentsatz von 67,11 % analog der Vorgehensweise der Vorjahre "errechnet" zu haben.

Da der Bf. weiteren Aufforderungen, den belegmäßigen Nachweis seiner Werbungskosten zu erbringen nicht nachgekommen ist, hat das Finanzamt die Veranlagung zur Einkommensteuer anhand der bekannt gegebenen Einnahmen ohne weitere über den Pauschbetrag hinausgehende Berücksichtigung von Werbungskosten vorgenommen.

2008

Für 2008 erklärt der Bf. 677.560,39 DKR; € 90.860,85 an Einnahmen und 67,11 % hiervon als Ausgaben, d.s. 60.977,00 Euro, was zu Einkünften in Höhe von 29.883,85 führt (Blatt 24 Veranlagungsakt 2008).

Mit Schriftsatz vom 26.11.2010 (Fristverlängerung) verweist der steuerliche Vertreter auf einen Unfall des Bf. im November 2009, welcher zu einer krankheitsbedingten Abwesenheit vom Dienst führt.

Das Finanzamt veranlagte den Bf. mangels Nachweis der Werbungskosten mit Einnahmen von 125.544,30 Euro abzüglich dem Werbungskostenpauschale von 132 Euro zur Einkommensteuer (Blatt 39 Veranlagungsakt 2008).

Unterlagen zur Doppelbesteuerung finden sich im Veranlagungsakt Blatt 48/2008.

2009

Ausgehend von den im Lohnzettel Dezember angeführten Jahressummen erklärt der Bf. ein Jahresgehalt in Höhe von 929.287,95 DKR (€ 124.803Euro).

Das Finanzamt legte seiner Veranlagung ein Jahresgehalt von Euro 124.803,37 zugrunde.

Unterlagen zu Tagesgelder im Zusammenhang mit Kurzstreckenflügen befinden sich im Veranlagungsakt Blatt 29/2009.

Mit Schriftsatz vom 3.6.11 (VA Blatt 62/2010) erhob der Bf. Beschwerde betreffend der Bescheide Einkommensteuer 2007 und 2008 sowie Einkommensteuervorauszahlungsbescheid

2011 und begehrt die erklärungskonforme Veranlagung. Die Beschwerde richtet sich gegen die inkorrekte Übernahme der in den Lohnzetteln der Jahre 2007 und 2008 angeführten Beträge. Beantragt wird eine mündliche Berufungsverhandlung vor dem gesamten Senat.

Mit Schriftsatz vom 5.12.11 (Bl 31/2011) ergreift der Bf. das Rechtsmittel der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 und begehrt die erklärungskonforme Veranlagung, sowie die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung vor dem gesamten Berufungssenat.

Über Ersuchen der belangten Behörde legt der Bf. mit Schriftsatz vom 8.3.12 die L 17 für die Jahre 2007 bis 2009 vor. Allerdings stünden die Bestätigungen des Lohnbüros der SAS noch aus.

Im Einzelnen führt der steuerliche Vertreter des Bf. aus:

"Herr Bf hat seinen ordentlichen Wohnsitz in \*\*\*Ort1\*\*\*, wie Sie dem bereits vorgelegten Auszug aus dem zentralen Melderegister entnehmen konnten. Sein Dienstort (Homebase in der Dienstsprache der Piloten) ist Kopenhagen. Somit ist Herr Bf gezwungen vor jedem Dienstantritt von Schwechat nach Kopenhagen und nach jedem Dienstschluss dieselbe Strecke wieder retour zu fliegen. Das erklärt die enormen Kosten wie nachfolgend ausgeführt:

Transport: Mietautos, Bahn, Bus vom Wohnort \*\*\*Ort1\*\*\* zum Flughafen Schwechat, vom Zielflughafen zum Hotel und wieder retour;

Hotels, Übernachtungen laut Flugdienstplan (außer Kopenhagen)

Flugkosten: Ticketpreise von Wien/Swechat nach Kopenhagen und wieder retour.

Diese Kosten werden Herrn Bf von der SAS nicht ersetzt

Seine Dienstzeiten sind wie folgt eingeteilt: 4 Tage Dienst / 4 Tage frei.

Dies ist auch den ebenfalls bereits vorgelegten und in ihrem Amt persönlich erläuterten Dienstplänen zu entnehmen.

Für den Fall, dass Herr Bf für "Standby-Dienst" (Bereitschaftsdienst bedeutet Verfügbarkeit des Piloten innerhalb von 40 Minuten) eingeteilt ist, hat Herr Bf in \*\*\*Ort2\*\*\* (Dänemark/Kopenhagen) ein Haus angemietet. Die Kosten dafür sind aus der ebenfalls bereits vorgelegten Bestätigung über Miete, Fixkosten und variable Kosten ersichtlich.

Diese Kosten werden Herrn Bf von der SAS nicht ersetzt.

Nachdem Herr Bf bei der Fluglinie SAS bereits seit langem im Dienstrang des Kapitäns steht, ist er verpflichtet, stets (außer Urlaub) erreichbar zu sein. Die Telefonkosten der Länder Österreich, Norwegen und Dänemark erklären sich aus den diversen Destinationen.

Diese Kosten werden Herrn Bf von der SAS nicht ersetzt.

Auf die sachlich und betragsmäßig gegliederten Werbungskosten dürfen wir auf die Ihnen bereits übermittelte Excel-Aufstellung verweisen, die zugehörigen Belege haben Sie bereits in einem A 4 Ordner in Sektionen unterteilt zur Überprüfung erhalten (und auch schon wieder an unsere Kanzlei retourniert).

Die Werbungskosten der Jahre 2008 und 2009 betreffend werden Sie ebenfalls in der selbigen strukturierten Art und Weise aufbereitet übermittelt bekommen."

Die beigelegten unbestätigten Lohnausweise zeigen für 2007 Euro 85.6387,80 und 1.125,77 Sozialversicherungsbeiträge für 2008 Euro 92.505,96 abzüglich 1.645,11 an Sozialversicherungsbeiträgen und für 2009 Euro 125.238,50 abzüglich 435,13 an Sozialversicherungsbeiträgen.

Der Vorauszahlungsbescheid vom 3.2.2011 für Vorauszahlungen an Einkommensteuer für 2011 und Folgejahre wurde mit Euro 61.891,91 festgesetzt. Der Bf. begehrt die Festsetzung mit einem Betrag von 7.000 Euro.

In einer "Stellungnahme zur Vorlage" vom 31.5.12 sieht das Finanzamt von der Erlassung einer Vorentscheidung ab.

Im Zuge einer Vorsprache beim Finanzamt wurden neuerlich Unterlagen vorgelegt und im Zuge der Berufungsergänzung die vom Dienstgeber bestätigten L 17 und weitere Belege betreffend Werbungskosten in Papierform übermittelt.

Beispielhaft für das Jahr 2007 hat der "Dienstgeber" von den laut Monatsabrechnung Dezember 2007 AM indkom Bezügen von 72.111,22 das AM fri, die steuerfreien Tagesgelder, die Kilometergelder und die steuerpflichtigen Tagesgelder (68.286,97; 23.045,49; 24.504,99 und 28.130,69 DKK) abgezogen und den so errechneten Betrag als Bruttobezug in Euro angegeben (2007: 85.638,80 Euro mit einem Kurs von 7,451564945; d.s. DKK 638.143,08).

Im A4 Ordner "Unterlagen des Steuerberaters" sind auf Blatt 55 und 58 Informationen zu einem Flugzwischenfall am 9.10.2009 und die Kalenderaufzeichnungen des Bf. für das Jahr 2007 (Blatt 7 ff, wonach der Dienstplan aus 4 Tage Dienst und 4 Tage frei, sowie Bereitschaftsdienst besteht) und auf Blatt 106 ein Zahlschein eines Rechtsanwaltes über 2.488 Euro Akonto zu finden. Auf Blatt 262 findet sich der ab 1.8.2005 laufende Mietvertrag über ein Haus in \*\*\*Ort2\*\*\*, eine Aufstellung der Sätze betreffend Tag- und Nächtigungsgelder (Bl 259) und eine Darstellung betreffend Zinsen für das Jahr 2007 unter Bezug auf ein Darlehen der Bank, \*\*\* (Blatt 161). Die Flugauswertungen "performed activities" und die angeflogenen Destinationen im Jahr 2007 finden sich ab Blatt 10 ff (angeflogene Flughäfen: KRS, WAW, HAJ, AAR, GOT, PRG, SVG, GDN, STR, BGO, HAM, DUS, PLQ, TXL, TMP, BHX, IUX, ARN, TKU, HEL, DUS, VIE, AAL, BIA, OSL und VNO).

Der Bf. ist seit 19.5.2004 in \*\*\*Ort1\*\*\* gemeldet.

Unter Hinweis auf eine für die vorangehenden Jahre im Einvernehmen mit dem FA gepflogene pauschale Ermittlung der Werbungskosten (rund 70 %) legte der Bf. Belegordner mit seiner Beschwerde vor.

Mit Vorhalt vom 3.9.14 wurden dem Bf. die Ermittlung der Bruttobezüge (AM ind zuzüglich AM fri und dem steuerpflichtigen Tagesgeld- weil aufgrund der rgln angeflogenen Kurzstreckendestinationen und Inlandsflüge ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wird), sowie die anerkannten Sonderausgaben (Beratungskosten betreffend die steuerliche Vertretung, nicht aber die nicht aufgeklärte Akontozahlung in Höhe von 2.488 Euro an RA im Jahre 2007; die anerkannten Werbungskosten (Telefonkosten, Hotelkosten, Übersiedlungskosten betreffend \*\*\*Kfz\*\*\*, Miete- und Betriebskosten des Hauses in Dänemark, großes Pendlerpauschale als Abgeltung der Familienheimfahrten (Flug- und Taxikosten, soweit sie das Pendlerpauschale übersteigen), der Nächtigungsgelder in Dänemark (wurden vom Bf. auf die Anerkennung der tatsächlichen Hotelkosten eingeschränkt), der Tagesgelder Dänemark (weil diesbezüglich keine Dienstreise vorliegt und in den pauschal für 200 bzw 100 geltend gemachten Tagen auch solche der Bereitschaft enthalten sind), sowie mangels Darlegung der beruflichen Veranlassung für die beantragten Beträge für Zinsen und Abschreibung für ein im März angeschafftes Haus (in Norwegen) bekannt gegeben.

Das FA erklärte sich in der Folge anlässlich einer Besprechung am 4.12.14 bereit, im Rahmen des § 300 BAO neuerliche Sachbescheide unter teilweiser Berücksichtigung der beantragten Werbungskosten festzusetzen.

Als hauptsächlicher Streitpunkt verblieb die Frage, ob neben den Kosten für doppelte Haushaltsführung von rund 20 bis 22.000 Euro auch Flugkosten iHv 18.200 (2008 und 2009) und von rund 15.000 Euro für 2007 als Werbungskosten zu berücksichtigen sind.

Im Zuge einer Besprechung am 10.12.15 von 14-18:00 im Beisein des FA-Vertreters erläuterte der Bf. seinen beruflichen Werdegang (Inhaber einer Flugzeugtechnikfirma in Norwegen) bis hin zu den Schwierigkeiten der Beschaffung einer kostengünstigen Wohnung (vorerst ohne U-Bahnanbindung zum Flughafen), den dänischen Aufenthaltsbestimmungen, was letztendlich von ihm zur Gründung einer Gesellschaft geführt habe, die das in Dänemark auch vom Bf. genutzte Haus vermietete. Flüge wurden meistens in Uniform absolviert um Zeit zu sparen und erfolgte meist ein Abflug von Copenhagen ohne den Zweitwohnsitz vorher aufzusuchen).

Seitens des Bf. wurde dargelegt, dass 4 Tage Bereitschaftsdienst hintereinander nicht der Realität entsprechen, da dieser durch Einsätze regelmäßig unterbrochen werde, was den Dienstplan immer wieder geändert habe.

Die Flugkosten könnten nachgewiesen werden, da beim Steuerberater die Tickets, Belege oder Kostenabrechnungen aufbewahrt seien.

Die Höhe der Kosten sei darauf zurückzuführen, dass der Bf. so oft als möglich bei seiner Familie sein wollte bzw. allenfalls wegen der Errichtung eines Hauses (Familienwohnsitz) in \*\*\*Ort1\*\*\* oder aus Gründen der Vermeidung von steuerlichen Konsequenzen bei einem dauerhaften Aufenthalt in Dänemark. Heimflüge seien auch von im Ausland gelegenen Zwischenstopps etwa Berlin, Warschau, etc. unternommen worden.

Im Zuge der Besprechung wurde eine A 4 Seite Diagramm betreffend Heimflüge vorgelegt.

Das Finanzamt erklärte sich aufgrund seines Wunsches die Angaben des Steuerpflichtigen nachprüfen zu wollen neuerlich bereit den mündlich erbetenen Ermittlungsauftrag anzunehmen und hielt eine Besprechung mit dem Stpfl. ab, wobei der Mailverkehr rund um den Besprechungstermin den bereits am 10.12.15 geschilderten persönlichen Druck des Bf. (persönliche Differenzen mit Familienangehörigen, aus einem Flugzwischenfall herrührende Beeinträchtigungen, welche den Arbeitsplatzverlust herbeiführten und aufgrund der geballten Veranlagungen über den Streitzeitraum hinaus entstehende finanzielle Belastung) widerspiegelte.

Ergebnis der Ermittlungen des FA war, dass unter Verweis auf die LStR entweder Flug- und Nächtigungskosten oder die Kosten für den Zweitwohnsitz und das Pendlerpauschale berücksichtigt werden könnten, weiters die Kosten für den Zweitwohnsitz aufgrund von Internetrecherchen mit 13.710, 14.042 und 14.412 Euro (2009) für eine angemessene Wohnung ermittelt wurden und die Flugkosten in der beantragten Höhe nicht nachgewiesen werden konnten.

Da hinsichtlich der Anzahl der tatsächlichen Übernachtungen in Dänemark, noch Unklarheit bestand, diese aber mit den Diäten, der Anzahl von Heimflügen etc im Zusammenhang stehen, wurde dem Bf. vor der beabsichtigten Senatsverhandlung die getroffenen Annahmen und Zweifel zur Kenntnis gebracht.

Neben der Kürzung der Telefonkosten auf die für 2008, 2009 geltend gemachten Beträge, dem Ansatz des tatsächlich geleisteten ATP (Pensionsbeitrag des Dienstnehmers) Betrages, dem Ansatz steuerpflichtiger Taggelder (im Hinblick auf rglm angeflogene Destinationen), der seitens des FA im Einvernehmen mit der steuerlichen Vertretung gekürzten Hotelkosten, Zinsen und AfA Beträge und RA Kosten, wurden dem Bf. die Kosten für die berufsbedingte

doppelte Haushaltsführung (incl. Betriebskosten, Möblierung und Verpflegungsmehraufwendungen, sowie Übersiedlungskosten) vorgehalten.

Angenommen wurden bei angegebenen 200 Tagen Dänemark und 260 Flügen 70 Übernachtungen in Denmark mit Übernachtungskosten von 70 Euro je Nacht.

Aufklärung wurde betreffend 2008 ersucht, weil bei unvermindert 260 unternommenen Flügen und 100 angegebenen Tagen in Denmark keine Übernachtungen (trotz Bereitschaftsdiensten im Ausmaß von 40 Tagen) ermittelt werden können.

#### Lohnzettel

|                   | 2007        | 2008       | 2009         |
|-------------------|-------------|------------|--------------|
| Zollwertkurs 1.12 | 7,4544      | 7,4499     | 7,4408       |
| AM ind.           | 782.111,22  | 807.615,25 | 1.011.521,79 |
| AM fri            | 68.286,97   | 116.746,83 | 0,00         |
| Bruttobezüge      | 850.398,19  | 924.362,08 | 1.011.521,79 |
| -KmGelder*        | 24.504,99   | -          | 29.790,05    |
| -stfr. Taggelder* | 23.045,49   | -          | 17.137,00    |
| stpfl. Taggelder  | (28.130,69) | (1.040,23) | (32.066,79)  |
| Bruttobezüge      | 802.847,71  | 924.362,08 | 964.594,74   |
| stfr Zulagen      | 32.203,1    | 32.203,01  | 32.203,01    |
| ATP               | 975,60      | 975,60     | 1080         |
| AM Bidrag         | 5.462       | 9341       | -            |
| Betr.ratsuml      | 6960**      | 6960*      | 6960*        |
| DKK               | 757.247,10  | 874.882,47 | 924.351,73   |
| Euro              | 101.583,91  | 117.436,46 | 124.227,47   |

81,80 x 12 2007 und 90ß DKK ATP Arbeitnehmeranteil staatliche Pension

\*\* 580 DKK einmal jährlich

\* sofern dargetan werden kann, dass diese im AMfri oder AMind Einkommen enthalten sind, kommt ein Abzug in Frage

## Werbungskosten

|                       | 2007       | 2008       | 2009       |
|-----------------------|------------|------------|------------|
| Steuerberatung        | 1.316,40   | 822,00     | 1.056,00   |
| RA                    | (2.488)    |            |            |
| Hotel                 | 1.669,70   | 407,44     | 22,24      |
| beantragt             | (2.816)    | (407,44)   | (968,99)   |
| Telefon               | 600,00     | 352,60     | 590,97     |
| beantragt             | (3.105,00) | (352,60)   | (590,97)   |
| Diäten 152 bzw 52 T** | 4.012,00   | 1372,80    | 4012       |
| stfr TG               | 3091,53    | -          | 2303,11    |
|                       | 921,27     | 1.372,80   | 1.708,89   |
| Zinsen beantr.        |            | (3.863,18) | (1.963,10) |
| Werbungskosten        | 4.507,37   | 2.954,84   | 2.847,10   |

\*\* abzüglich 48 T BD

|                       | 2007      | 2008      | 2009   |
|-----------------------|-----------|-----------|--------|
| Miete lt. FA          | 13710     | 14042     | 14412  |
| Betriebskosten        | 1500      | 1500      | 15000  |
| Möblierung            | 1500      | 1500      | 1500   |
| Verpflegungsmehraufw. | 1420      | 2087      | 1420   |
| PP                    | 2797,50   | 3151,50   | 3372   |
| Übersiedlung          | 2100      |           |        |
|                       | 23.027,50 | 22.280,50 | 22.204 |

365 T - 152 T Diäten ist 213 Tage 2008 313 Tage zu 600 p.m/30 x213 bzw 313 mal 0,3333 %  
ergibt den Verpflegungsmehraufwand

|               | 2007       | 2008***   | 2009      |
|---------------|------------|-----------|-----------|
| Flugkosten*   | 15.092,79* | 9100      | 18.200    |
| Übernko 80x70 | 5600       | 3500      | 5.600     |
| pp**          | 2.797,50   | 3.151,50  | 3.372     |
|               | 23.490,29  | 15.751,50 | 27.172,00 |

\*Die Flugkosten wurden nicht in voller Höhe nachgewiesen, die Zweifel an 260 Flügen wurden vorgehalten

\*\*sofern die Voraussetzungen hierfür vorliegen :überwiegende Zurücklegung Wohnung-Arbeitsstätte-Wohnung im Lohnzahlungszeitraum ; rund 11 mal erforderlich

\*\*\*wegen 100 Tagen Denmark wird die Hälfte der für 200 Tage Denmark beantragten Flugkosten herangezogen, weil vom Ausland insbes bei Zwischenstops keine Heimflüge anzunehmen sind. Gegenteilige Nachweise wurden nicht erbracht.

## Variante 100 Flüge

### Kosten des Zweitwohnsitzes

11350 (Miete zuzüglich Betriebskosten laut Mietvertrag) mal 12 ergeben 136.200 + 5 % sind 143.010 zuzüglich 5% sind 150.160,50 abzüglich 10 % wegen der Minderung f. eine angemessene Wohnungsgröße ergeben 135.094,00 mit dem Umrechnungskurs 7,4499 bzw 7,4408 ergibt dies für 2008 und 2009 Euro 18.133,67 bzw. 18.155,84. Für 2007: 11350 mal 12 plus 5 % davon 10 % ab ergibt 128.709 DKK mit 7,4544 ergibt 17.266,18 Euro.

|                                                 | 2007      | 2008        | 2009        |
|-------------------------------------------------|-----------|-------------|-------------|
| dHS                                             | 17.266,18 | 18.133,67   | 18.155,84   |
| Verpflm 80 T                                    | 500       | 500         | 500         |
| Transport                                       | 2100      |             |             |
|                                                 | 19866,18  | 18.633,67   | 18.655,84   |
| Flug                                            |           | 7000        | 3500        |
| Transp Taxi                                     |           | 1005        | 104,80      |
| U Bahn 80x4                                     |           | 320         | 320         |
| km Gelder Flughafen*                            |           | 243         | 292,50      |
|                                                 |           | 8568        | 4217,30     |
| Variante Flüge* 100 Flüge, ohne PP, aber tatsl. |           |             | 8068,50     |
| Kosten Haushaltsführung und Flugkosten          |           | 28.431,18   | 22.850,97   |
| (BMGDL)                                         |           | (68.642,36) | (91.629,65) |
|                                                 |           |             | (94.656,03) |

\*ab 1.7.08 0,42 davor 0,36

unter Bedachtnahme auf die in den Taxikosten bereits enthaltenen Flughafenfahrten werden folgende Fahrten im eigenen KfZ angesetzt (wobei von 100 bzw 50 Fahrten insgesamt ausgegangen wird)

rund 55 Taxifahrten zu je 15 Euro ergeben 45 eigene Fahrten zu 15 km 0,36 (2007) 2008 bei einem Mischsatz von 0,39 50 Fahrten und 2009 100 Fahrten a 15 km zu 0,42 ergeben 630 Euro.

Im Zuge einer weiteren Besprechung unter Teilnahme des Finanzamtes am 29.3.16 wurde Einvernehmen über die Werbungskosten erzielt und die Beschwerde gegen den Vorauszahlungsbescheid an Einkommensteuer für das Jahr 2011 und Folgejahre zurückgenommen.

Die Telefonaufwendungen wurden unter Ausscheidung eines Privatanteiles von 15 % anerkannt, weil laut Angaben des Bf. 2007 viele Maschinen wegen technischer Mängel gegroundet waren, was den Kommunikationsaufwand erhöhte. Die Hotelkosten bleiben im Vergleich zu den Bescheiden gem. § 300 BAO unverändert. Die Kosten für doppelte Haushaltsführung wurden mit 16.500 Euro (Anteil an den bisher vom Bf. geltend gemachten Betriebskosten des auch vom Bf. genutzten Hauses) ermittelt, die Flugkosten anhand der vorgelegten Ticketkäufe (Karten- und Kontoauszüge) hochgerechnet und mit 9.228,98 Euro errechnet. Als Transportkosten werden auch die mit dem eigenen Fahrzeug unternommenen Fahrten zum Flughafen mit dem Kilometergeld anerkannt.

Für die auf die Bereitschaftsdiensttage entfallenden Tage stehen keine Diäten zu.

Nach Einlangen der SAS Vorhaltsbeantwortung ergab sich, dass steuerfreie Einkommensteile (Kennzahl 48) nicht in den AM fri und AM indkom Beträgen enthalten sind. Ein nochmaliger Abzug erübrigt sich daher.

Dem Bf. wurde die Vorhaltsbeantwortung der SAS zur Kenntnis gebracht (ebenso dem Finanzamt) und zu den beabsichtigten Bemessungsgrundlagen Parteiengehör gewährt (Vorhalt vom 14.4.2016).

Nachdem mit 21.7.15 ein neuer Rechtsvertreter bevollmächtigt wurde gab dieser mit 13.4.16 die Vollmachtsauflösung bekannt.

In der Folge wurde neuerlich ein Meeting angeregt und da seitens des BFG ein solches nicht in Frage kam, mit 19.5.16 eine weitere Stellungnahme eingebracht.

Begehrt wurde die Berücksichtigung der SVS-beiträge als Steuer, weil diese Zwangsbeiträge des Staates darstellen würden; eine Indexierung der Flugkosten und der Kosten für doppelte Haushaltsführung iHv 0,7 - 1,2 % p.a., weil Ticketpreise gerade für Personaltickets und Mietpreise bzw der Verbraucherpreisindex gestiegen seien; die Berücksichtigung eines Home Office (für die Erledigung von Steuerangelegenheiten und zur Vorbereitung für type ratings) iHv 100 Euro p.m.; eine höhere steuerfreie Zulage für Feiertagsarbeit; erstmals (!) die Berücksichtigung von Sonderzahlungen (dargestellt wurden diese nur für das Jahr 2007 , eine Darstellung für die Folgejahre behielt sich der Bf. vor).

Mehrere Klagsdrohungen wegen langer Verfahrensdauer, Nichtberücksichtigung des AM Beitrages als Steuer, usw) wurden in Aussicht gestellt.

Mit weiterem Vorhalt vom 30.5.16 wurde der Bf. ersucht die Umstände des Hausverkaufes hs 24 im Jahr 2007, welche in den Steuererklärungen keinen Niederschlag gefunden haben, darzustellen.

Mit Vorhaltsbeantwortung vom 21.6.16 entsprach der Bf. diesem Ersuchen und legte eine Zusatzvereinbarung zum Kaufvertrag ts (neuer Familienwohnsitz) vor, wonach der Veräußerer Ir GmbH bis zum 30.9.2006 die Liegenschaft um 415.000 zu erwerben verpflichtet sei (sofern diese nicht vorher anderweitig veräußert werden könne).

Mit Vorhalt vom 6.7.16 wurde der Bf. aufgefordert, die für die Beurteilung des Falles durch den Senat erforderlichen Unterlagen (insbesondere jene die bei den Meetings herangezogen wurden) vorzulegen.

Im Zuge der mündlichen Verhandlungen führt der Bf. aus, durch die Anwendung des Einkommensteuertarifes ohne Berücksichtigung des Umstandes , dass er niedrige, ab 2009 keine Sozialversicherungsbeiträge in Dänemark zu leisten habe, zahle er im Vergleich zu in

Österreich arbeitenden Erwerbstätigen zu viel Einkommensteuer. Dies entspreche nicht dem Gemeinschaftsrecht, was aus der Entscheidung des EuGH Asscher C-107/94 hervorgehe. Der Vertreter des Finanzamtes wendet ein, dass durch die in Österreich erfolgende Besteuerung das Leistungsfähigkeitsprinzip nicht verletzt würde, weil eben im Gegensatz zu österreichischen Steuerpflichtigen keine Sozialversicherungsbeiträge geleistet würden. Nur weil der Bf. Pilot sei, auf internationalen Flugzeugen seinen Dienst ableiste, weswegen Dänemark keine oder nur marginale Sozialversicherungsbeiträge einbehalte, können nicht fiktiv irgendwelche Ausgaben berücksichtigt werden.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

Angenommener Sachverhalt

Laut Roaster 1-6/2007 ergeben sich Arbeitszeiten mit 2 Bereitschaftstagen denen 4 Tage Arbeit 4 Tage frei folgen mit 48 Bereitschaftstagen p.a. Der Urlaubsanspruch beträgt 42 Tage. Bei diesem Arbeitszeitmodell fallen hohe Fahrtkosten zur Home Base und Unterbringungskosten in Dänemark an, wobei über die Höhe der Aufwendungen kein Streit besteht.

Mit Vorhaltsbeantwortung der SAS wurde weitere Klarheit über die Höhe der Bruttobezüge geschaffen (kein Abzug steuerfreier Kilometergelder vom AM fri und AM indkom), über die Werbungskosten besteht Einvernehmen mit dem Finanzamt. Vom Bf. wird jedoch nachträglich eine Indexierung von 0,7-1,2 % p.a. für Flugkosten und Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung, sowie Aufwendungen für ein Home Office, die Berücksichtigung von Sonderzahlungen und die Behandlung des AM Beitrages als Steuer beantragt.

Aufstellung der Bemessungsgrundlagen aufgrund des Vorhaltes vom 4.3.16 und des Meetings am 29.3.16

|                                                                                     | 2007       | 2008       | 2009         |
|-------------------------------------------------------------------------------------|------------|------------|--------------|
| Zollwertkurs 1.12.                                                                  | 7,4544     | 7,4499     | 7,4408       |
| AM fri ind                                                                          | 782.111,00 | 807.610,00 | 1.011.521,79 |
| AM indkom                                                                           | 68.663,00  | 116.743,00 | 0,00         |
| Bruttoeinnahmen                                                                     | 850.774,00 | 924.353,00 | 1.011.521,79 |
| Kilometergelder steuerfrei                                                          | 0,00       | 0,00       | 0,00         |
| Taggelder steuerfrei                                                                | 0,00       | 0,00       | 0,00         |
| Taggelder in DK stpfl.<br>in Österr. steuerfrei<br>in den Bruttoeinnahmen enthalten | -28.130,69 | -1.040,23  | -32.066,79   |
| Feiertagszulage                                                                     | -32.203,01 | -32.203,01 | -32.203,01   |
| ATP 81,30 bzw 90 DKK mtl.                                                           | -975,60    | -975,60    | -1.080,00    |
| AM Bidrag                                                                           | -5.462,00  | -9.341,00  | 0,00         |
| Gewerkschaft 580 DKK p.m.                                                           | -6.960,00  | -6.960,00  | -6.960,00    |
| Begräbnis                                                                           |            | -36,00     |              |
| Parken                                                                              | -1.200,00  |            |              |
| Nettobezug                                                                          | 775.842,70 | 873.797,16 | 939.211,99   |
| in Euro                                                                             | 104.078,49 | 117.289,78 | 126.224,60   |
| Steuerberater                                                                       | -1.316,40  | -822,00    | -1.056,00    |
| Hotel                                                                               | -1.669,70  | 407,44     | 22,24        |
| Telefon 85 % beruflich                                                              | 2.639,25   | 299,71     | 502,32       |
| doppelte Haushaltsführung**                                                         | -16.500,00 | -16.500,00 | -16.500,00   |
| Flugkosten**                                                                        | -9.228,98  | -9.228,98  | -9.228,98    |
| Transport * incl 300 Euro "Kilometergeld"                                           | -2.925,00* | -104,80    | 118,50       |
| Transport Kilometergelder 88,93 und 92x15x<br>0,36;0,39 und 0,42                    | 175,20     | 544,05     | 579,60       |
| Diäten 152 bzw 52 T (200, 100 minus 48 Tage<br>Bereitschaftsdienst) x 26,40         | 4.012,00   | 1.372,80   | 4.012,00     |
| - "stpfl." Taggelder                                                                | 3.773,70   | 139,63     | 4.309,59     |
| Diäten                                                                              | -238,30    | 1.233,17   | 0,00         |
| Summe Werbungskosten                                                                | 34.692,83  | 29.140,15  | 28.007,64    |
| Einkünfte                                                                           | 69.385,66  | 88.149,63  | 98.216,96    |
| Einkünfte laut Finanzamtsbescheiden<br>gem. § 300 BAO                               | 67.908,34  | 90.414,71  | 91.878,18    |

|              |   |        |          |
|--------------|---|--------|----------|
| **zzgl Index | 0 | 660    | 1.346,40 |
| **zzgl Index | 0 | 369,16 | 753,09   |

### Rechtslage

Mag für die Folgejahre § 16 Abs 1 Z 6 lit e neu gefasst worden sein und das Pendlerpauschale bei Inanspruchnahme von Familienheimfahrten ausschließen und weiters in den LStR Rz 352 eine Begrenzung der Fahrtkosten zur/von der Arbeitsstätte mit dem Pendlerpauschale und den Kosten für den Zweitwohnsitz vertreten werden, so ist eine solche Vorgangsweise weder in § 20 noch in § 16 in der für den Streitzeitraum geltenden Fassung vorgesehen.

Im Gegenteil. Waren Fahrtkosten vom Wohnsitz zur Arbeitsstätte und Familienheimfahrten vom Zweitwohnsitz definiert. M.a.W. vermag keine der im Streitzeitraum in Geltung stehenden Bestimmungen den vom FWS angetretenen Flügen zur Arbeitsstätte (aus Zeitgründen in Uniform gereist und am Flughafen Copenh den Dienst angetreten) den Charakter beruflich veranlasster Fahrten zur Arbeitsstätte zu nehmen, welche ohnehin nicht (weil über 120 km hinausgehend) vom PP zum überwiegenden Teil nicht abgedeckt wären.

Streitentscheidend für die steuerliche Beurteilung der in Rede stehenden Aufwendungen kann nur sein, ob diese nicht mehr als durch die berufliche Tätigkeit veranlasst gelten, d.h. ob die Aufwendungen nicht in Bezug auf die konkreten Verhältnisse der Tätigkeit, sondern auf ein davon unabhängiges Verhalten des Steuerpflichtigen zurückzuführen sind.

Der Bf. ist unstrittig im Lohnzahlungszeitraum nicht an der überwiegenden Zahl der Arbeitstage zur Arbeitsstätte geflogen. Ein Pendlerpauschale steht daher nicht zu. Davon abgesehen stünde einer solchen Form der Abgeltung die Entfernung Wien-Kopenhagen entgegen.

Das Arbeitszeitmodell sieht geblockte Arbeitszeit (4 Tage) vor, welcher rglm 2 Bereitschaftstage vorangehen. Der Dienstort, Mittelpunkt der Tätigkeit ist der Flughafen Kopenhagen. An Bereitschaftstagen ist die Homepage zeitnah (innerhalb von 40 Minuten) zu erreichen. Die Kosten für die Zurücklegung der Strecke Familienwohnsitz-Arbeitsstätte-Familienwohnsitz sind daher als beruflich veranlasste Fahrtkosten, die in Höhe der tatsächlichen Kosten (Flugkosten) und Taxikosten zum Flughafen Schwechat bzw betreffend der Fahrten mit dem eigenen KFZ mit dem Kilometergeld als Werbungskosten abzugsfähig.

Unter Bedachtnahme auf das Arbeitszeitmodell des Bf. einerseits, welches geblockte Arbeits- und Freizeit vorsieht wäre eine Beschränkung der Flugkosten mit für Familienheimfahrten vorgesehenen Betrag zuzüglich der Kosten für die doppelte Haushaltsführung nicht sachgerecht.

Dafür, dass eine Unterbringung insbesondere an Bereitschaftstagen in Kopenhagen erforderlich ist, kann kein Zweifel bestehen.

Die vom Bf. gewählte Art der Unterbringung (Gründung einer Gesellschaft, welche das von ihr erworbene Gebäude weitervermietet) mag aus Gründen der Steuervermeidung in Dänemark, aus Gründen der Notwendigkeit (Möglichkeit der Unterbringung in Hotels, etwa bei Flugausfällen im Winter ungewiss, weil viele Flugpassagiere Unterkünfte benötigen) erfolgt sein und ist diese Vorgehensweise wie nachfolgend dargestellt nicht nachvollziehbar, ist aber mit der Weiterverrechnung bloß anteiliger Betriebskosten an den Bf. im Vergleich zu anderen Möglichkeiten vertretbar.

Bei dieser Sachlage, nämlich dass in unregelmäßigen, manchmal (bei Dienstplanänderungen) unvorhergesehenen Abständen fallweise für wenige Tage eine Unterkunft unbedingt erforderlich ist, ist eine Begrenzung der Kosten der doppelten Haushaltsführung oder der Flugkosten mit den Kosten der Haushaltsführung zuzüglich des Pendlerpauschales nicht sachgerecht; vielmehr sind neben den Fahrtkosten zur Arbeitsstätte die für eine fallweise unbedingt erforderliche Unterbringung in Dänemark angefallenen Kosten als Werbungskosten grundsätzlich absetzbar.

Der über eine vom Bf. beherrschte Kapitalgesellschaft vorgenommene Erwerb einer Villa mit nachfolgender Vermietung an den Bf. aus Gründen der Vermeidung der Steuerpflicht oder aus Gründen der Umgehung der Wohnpflicht und oder aus Gründen der Ablehnung gegenüber den ungünstigen Marktverhältnissen betreffend Mietwohnungen (teuer und knapp und wenig komfortabel) kann nicht nachvollzogen werden.

Bei einem Bezug zu Dänemark (etwa Arbeitsstätte in Dänemark gelegen) hätte die Gelegenheit bestanden mit Zulassung durch das Justizministerium eine Zweitwohnung zu kaufen; oder wäre bei Einzug und nicht täglicher Benützung in eine Eigentumswohnung die Auflage der Wohnpflicht nicht von vornherein verletzt gewesen.

Eine Steuerpflicht in Dänemark wäre angesichts der Regelungen im DBA ohnehin nicht entstanden (Sonderregelung für SAS Piloten).

Die Unmöglichkeit eine angemessene Mietwohnung zu nutzen hat der Bf. nicht dargetan. Bloße Erschwernisse (knappes Angebot) allein vermag den Kauf der Villa nicht zu rechtfertigen, zumal gerade bei Mietwohnungen eine Wohnpflicht - auch vom Bf. nicht dargetan werden konnte und selbst die Möglichkeit der Anmietung von Wohnraum vom Bf. realisiert wurde (Mail vom 15.2.16 "3 different homes").

#### Besteuerungsrecht

Nach Art 13 Abs 2 lit b DBA Dänemark vom 23.10.1961, BGBl 1962/126 war für Angestellte der Fluglinien des jeweiligen Staates das Besteuerungsrecht dem Wohnsitzstaat zugewiesen.

Nach Art 15 Abs 4 DBA-Dänemark vom 25.5.2007 (wirksam ab 27.3.2008, Anwendbar ab 2009) hat Dänemark kein Besteuerungsrecht an Gehältern der SAS Piloten, wenn diese nicht in Dänemark ansässig sind (da der Bf. bei SAS beschäftigt war geht die Spezialbestimmung des Art 15 Abs 4 jener des Abs 3 vor und hat Dänemark mangels Ansässigkeit kein Besteuerungsrecht).

Art 2 Abs 2 lit a des am 23.10.61 und Artikel 4 Abs 2 lit a des am 25.5.2007 mit Dänemark unterzeichneten Abkommens gilt bei in beiden Staaten befindlichen ständigen Wohnstätten der Wohnsitz als in dem Vertragsstaat gelegen, zu dem die Person die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen (Mittelpunkt der Lebensinteressen) hat.

Nach Angaben des Bf. lag der Familienwohnsitz in Österreich und besuchten die Kinder Schulen in Österreich und wurden in Österreich von ihm zusammen mit seiner Lebensgefährtin und späteren Ehegattin Immobilien zum Zwecke der Schaffung eines Eigenheimes einschließlich für die Garagierung von Oldtimern geeigneten Hobbyräumen erworben, während der Wohnsitz in Dänemark ausschließlich zu beruflichen Zwecken genutzt wurde.

Im Streitzeitraum lag der Mittelpunkt der Lebensinteressen daher in Österreich.

Betreffend der Einwendungen, vorgebracht anlässlich der Vorsprache der Herren MMag \*\*\* und MMag \*\*\*, wonach die SAS im Zeitraum 1-9/2009 ihren Ort der Geschäftsleitung in Dänemark gehabt hätte und deshalb nach Art 15 Abs 3 DBA das Besteuerungsrecht Dänemark an den nichtselbständigen Einkünften des Bf. zufileie wird entgegengehalten, dass weder eine solche Besteuerung dargetan wurde, noch ein diesbezügliches Verständigungsverfahren eingeleitet wurde und aus der Ionspecification 12/2009 kein AM Bidrag ersichtlich ist und dies im Einklang der Auskunftsbearbeitung der SAS steht, wonach für den Bf. eine Ausnahme aus der dänischen Steuerpflicht (in den Jahren 2007 bis 2009) bestand.

Nach Art 24 Abs 2 lit d DBA (Methodenartikel) dürfen dessen ungeachtet die Einkünfte in Österreich besteuert werden, wenn Dänemark diese Einkünfte nach Durchführung eines Verständigungsverfahrens aufgrund dieses Abkommens von der Besteuerung ausnimmt.

Nach dem Vorblatt zu Art 24 ist hierfür die Ansässigkeit der Person in Österreich erforderlich. Ein Verständigungsverfahren wurde nicht eingeleitet.

Nach einem Vortrag von Dr. Heinz Jirousek DBA-Politik Österreichs vom 11.11.2009 wird die Vermeidung unerwünschter Keinmalbesteuerung durch die Regelung im Methodenartikel erreicht. Da die Einkünfte in Dänemark besteuert werden "dürfen", wird das Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates nicht ausgeschlossen (vgl. Michael Lang, nach dem DBA Österreich-Schweiz, SWI 2011, S 192 ff).

Da seitens des Bf. kein Verständigungsverfahren initiiert wurde steht Österreich als Ansässigkeitsstaat zur Vermeidung der Keinmalbesteuerung in Anwendung des Art 24 Abs 2 lit d DBA Österreich-Dänemark das Besteuerungsrecht zu.

Im Streitzeitraum hat der Bf. seinen Familienwohnsitz in Österreich gehabt und steht daher Österreich (wegen des in Österreich gelegenen Mittelpunktes der Lebensinteressen) das Besteuerungsrecht zu.

## EINNAHMEN

### 1.1 Bruttobezüge

Die mit dem Firmenwortlaut der SAS abgestempelten und unterfertigten L 17 (deutsche Version) wurden im Zuge der Beantwortung eines an die SAS gerichteten Auskunftersuchens als nicht von ihrer payroll und administration ausgestellt erklärt (Punkt 14 der Vorhaltsbeantwortung). Darüber hinaus existieren abgestempelte und nicht abgestempelte L 17!

Laut Vorhaltsbeantwortung der SAS ergibt sich das Gesamteinkommen aus der Summe der in der vom Bf. vorgelegten Ionspezifikationen für jeweils Dezember durch Addition der Rubrik AMfri und AM indkom sowie der Kennziffer 48 welche steuerfreie Bezüge (Kilometergelder, etc.) erfasst.

| Ionspezifikation Dezember | 2007       | 2008       | 2009         |
|---------------------------|------------|------------|--------------|
| AM fri                    | 782.111,00 | 807.610,00 | 1.011.521,79 |

|                     |            |            |              |
|---------------------|------------|------------|--------------|
| AM indkom           | 68.663,00  | 116.743,00 | 0,00         |
| Bruttobezüge in DKK | 850.774,00 | 924.353,00 | 1.011.521,79 |

|                                  |            |            |            |
|----------------------------------|------------|------------|------------|
| Bruttobezüge lt vorgelegten L 17 | 85.638,80  | 92.505,96  | 125.238,50 |
| Zollwertkurs 1.12                | 7,4544     | 7,4499     | 7,4408     |
| Bruttobezüge L17 in DKK          | 638.385,87 | 689.160,15 | 931.874,63 |

1.2 Die steuerfreien Kilometergelder laut Kennziffer 48 der Ionspezifikation sind in den Bruttobezügen (1.1) nicht enthalten und sind daher von diesen nicht (nochmals) abzuziehen (Beträge: 24.504,99; 0,00; 29.790,05 DKK).

1.3 Die steuerfreien Diäten sowie die in den Ionspezifikationen Dezember als steuerpflichtig ausgewiesenen Diäten für Reisen in Dänemark werden (eine Totalverprobung war mangels Vorlage sämtlicher Ionspezifikationen nicht möglich) als steuerfreie Kostenersätze von den Brutobezügen abgezogen.

Hinweise auf einen weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit (wegen oftmaligen Anfluges derselben Destination innerhalb eines Jahres) haben sich nicht ergeben.

|                           |           |          |           |
|---------------------------|-----------|----------|-----------|
| steuerfreie Bezüge        | 2007      | 2008     | 2009      |
| Taggeld                   | 23.045,49 | 0,00     | 17.137,00 |
| steuerpflichtiges Taggeld | 28.130,69 | 1.040,23 | 32.066,79 |
|                           | 51.176,18 | 1.040,23 | 49.203,79 |

1.4 Von den Zulagen (Kommandozulage, Feiertagszulage) war nach § 68 nur die Feiertagszulage im zulässigen Höchstausmaß von € 4.320,00 als steuerfrei zu behandeln (in DKK 32.203,01; 32.183,57 und 32.144,26 für 2009).

#### 1.5 Sonstige Bezüge

Mit Schreiben vom 30.6.14 begehrt die steuerliche Vertretung die begünstigte (fiktive) Besteuerung eines 13. und 14. Gehaltes, da lediglich 12 Monatsgehälter zur Auszahlung gelangen würden.

Derartige neben dem laufenden Arbeitslohn ausbezahlte Bezüge hat der Bf. erstmals (!) im Schreiben vom 19.5.16 (offenbar in Reaktion auf die durch Aufklärung des Arbeitgebers erforderlich gewordene Neuberechnung der Bruttobezüge) konkret und nur für das Jahr 2007 (!) dargetan. Weitere Bezüge hat der Bf. nicht bekannt gegeben und deren künftige Vorlage

an ein "Agreement" geknüpft. Den Hintergrund für dieses Verhalten keine Unterlagen (trotz Gelegenheit hierzu vgl. Vorhalt vom 30.5.16, Punkt 10) vorzulegen, mag nur der Bf. kennen.

Nach erfolgter Ladung zur Senatsverhandlung wurden mit Mail vom 24. und 25. Oktober 2016 von der steuerlichen Vertretung folgende innerhalb des Jahressechstels gelegene sonstige Bezüge übermittelt: 8.557,58 Euro (2008) und 17.214,69 (2009 von insgesamt 32.654,48 Euro). Die diesbezüglichen Bezugszetteln wurden vorgelegt.

|                                | 2007      | 2008     | 2009      |
|--------------------------------|-----------|----------|-----------|
| semesterlon Juni               | 20.318,06 |          |           |
| solgdte sched. fridage Oktober | 20.915,72 |          |           |
| skibskasse-bil C, 2 H          | 2.001,96  |          |           |
| udbetalt ferietillag           | 6.167,61  |          |           |
| solgte F 7S dage               | 17.611,92 |          |           |
|                                | 67.015,27 |          |           |
|                                | 8.990,03  | 8.557,58 | 17.216,69 |

Der Bf. hat weitere Klagen durch eine österreichische, medienbekannte Top RA Kanzlei darunter eine wegen langer Verfahrensdauer in Aussicht gestellt.

Andererseits ist auch durch die Unzahl von Mails, aber auch durch unvollständige Anbringen (siehe oben) das Aktenmaterial kaum mehr fassbar, sodass bei einer solchen Sachlage das Recht auf Parteiengehör (insbesondere auf ohnehin nicht vom Parteiengehör erfasste rechtliche Vorwegbeurteilungen, etc) sein natürliches Ende findet, zumal ohnehin eine mündliche Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat beantragt ist.

Hinzu tritt, dass als Reaktion auf die ab Verfahrensbearbeitung die seitens der Behörde rasch getroffenen Verfahrensschritte (rglm Fragenvorhalte) ebenso rgln Ersuchen um Abhaltung von Meetings folgten (deren Dauer jeweils über 6 Stunden am Stück lag) und innerhalb derer Belege (Kontoauszüge, Kreditkartenabrechnungen, Tickets) lediglich vorgezeigt wurden und gemeinsam vom Bf. mit dem Vertreter des Finanzamtes diese "ausgewertet" wurden und am 29.3.16 Einvernehmen über die Werbungskosten hergestellt werden konnte.

Diese Vorgangsweise war zwar allseits gewollt, weil auf diese Art die vom Bf. durch die erst im Zuge des Vorlageantrages vorgelegten Belegordner (Telefon- und Hotelkosten, etc.) sowie die im Zuge der Meetings vorgelegten Unterlagen zweckmäßigerweise vom Finanzamt erstmals beurteilt wurden.

Da aber seitens des Bf. immer weitere (unvollständige) Anträge (beispielsweise jener das Arbeitszimmer betreffend) gestellt wurden, Klagsdrohungen gegen die beteiligten Organe schriftlich vorgebracht wurden und hinsichtlich der Anrechnung des AM Bidrages als Steuer keine Übereinstimmung erzielt werden konnte war eine Berufungsverhandlung abzuhalten und war der Senat an dieses Verfahrensergebnis nicht gebunden, was dem Bf. mehrfach mitgeteilt wurde und weshalb er zur vollständigen Belegvorlage aufgefordert wurde.

1.7 Der ATP-Beitrag wird in der vom Dienstnehmer zu leistenden Höhe als Lohnabzug berücksichtigt (dieser Betrag 81,30 bzw 90 DKK monatlich und ergibt jährlich einen Betrag von 975,60; 975,60 und 1.080 DKK f. 2009).

1.8 Die Betriebsratsumalge wird als Lohnabzug berücksichtigt (580 DKK monatlich ergeben einen Jahresbetrag von 6.960 DKK).

1.9 Für Parken wurde dem Bf. 1200 DKK im Jahr 2007 abgezogen und

1.10 wurde weiters 11 DKK an Begräbniskostenbeiträgen im Jahr 2007 und 36 DKK für das Jahr 2008 abgezogen.

1.11

|           |      |      |      |
|-----------|------|------|------|
| AM Bidrag | 2007 | 2008 | 2009 |
|           | 5462 | 9341 | 0,00 |

Die Behandlung des AM Beitrages als anrechenbare Steuer wird versagt, weil dieser jedenfalls bis 2008 als Sozialabgabe konzipiert war; erst ab 2009 wurde dieser mehr an die Steuerpflicht gekoppelt (vgl. <http://www.handelskammer.dk/index.php?id=657> ; Was ist der AMBI und wer muss ihn bezahlen?) . Ab 2009 wurde vom Arbeitgeber auch kein solcher Beitrag mehr einbehalten.

In den Steuerbescheiden (SKAT) wurde der AM Bidrag zwar einkünftermindernd ausgewiesen. Eine Vorschreibung als Steuer, Steuervorauszahlung oder Steuererstattung ist nicht erfolgt. Einfach ausgedrückt hat der Bf. in Dänemark überhaupt keine Steuer gezahlt.

Mit der Entscheidung des EuGH C-107/94 Asscher wurde festgestellt, dass ein unterschiedlicher Einkommensteuertarif (je nachdem ob Inländer, Ansässiger oder ob das Welteinkommen im Mitgliedstaat erzielt wird) dem Gemeinschaftsrecht widerspricht.

Ein unterschiedlicher Einkommensteuertarif wurde nicht angewandt. Eine Gemeinschaftsrechtswidrigkeit liegt daher nicht vor. Die unterbliebene Berücksichtigung fiktiver Sozialversicherungsbeiträge entspricht dem österreichischen Steuerrecht und wie das Finanzamt zutreffend ausführt auch dem Grundsatz des Leistungsfähigkeitsprinzips.

## 1.12

|                                  |                             |                             |                              |
|----------------------------------|-----------------------------|-----------------------------|------------------------------|
| Kurs                             | 7,4544<br>2007              | 7,4499<br>2008              | 7,4408<br>2009               |
| Bruttobez.                       | 850.774,00<br>(€114.130,45) | 924.353,00<br>(€124.075,89) | 1011.521,79<br>(€135.942,61) |
| stfreie Zulagen                  | €4320                       | €4320                       | €4320                        |
| stfreie Diäten                   | 51.176,18<br>(€6.865,23)    | 1.040,23<br>(139,63)        | 49.203,79<br>(6.612,70)      |
| Sonstige Bez<br>lt. eig. Angaben | 67.015,27<br>(€8.990,03)    | 8.557,58                    | 17.214,69                    |
| Abzüge:                          | 14.608,60<br>(€1.959,73)    | 17.312,60<br>(€2.323,87)    | 8.040<br>(€1.080,53)         |
| ATP                              | 975,60                      | 975,60                      | 1.080,00                     |
| Betriebsrat                      | 6960                        | 6960                        | 6960                         |
| AM Bidrag                        | 5462                        | 9341                        | 0,00                         |
| Parken                           | 1200                        |                             |                              |
| Begräbnis                        | 11                          | 36                          |                              |
| Nettobezüge                      | 91.995,46                   | 108.734,81                  | 106.714,69                   |
| Werbungskosten                   | 34.692,83                   | 29.140,15                   | 28.007,64                    |
| +Index dHS                       | 0                           | 660,00                      | 1.346,40                     |
|                                  | 34.692,83                   | 29.800,15                   | 29.354,04                    |
| +Index Flugko                    | 0                           | 369,16                      | 753,09                       |
|                                  | 34.692,83                   | 30.169,31                   | 30.107,13                    |

## Arbeitszimmer

Der Bf. beantragt 100 Euro pro Monat für die Nutzung eines häuslichen Arbeitszimmers im Zusammenhang mit der Erledigung steuerlicher Angelegenheiten, sowie für Vorbereitungsarbeiten betreffend Absolvierung von Tests am Flugsimulator, sowie von type ratings im Zusammenhang mit der ausgeübten Tätigkeit als Pilot.

Gemäß § 20 Abs 1 Z 1 lit d EStG 1988 dürfen Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden. Bildet ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer den Mittelpunkt der

gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, sind die darauf entfallenden Aufwendungen und Ausgaben einschließlich der Kosten seiner Einrichtung abzugsfähig.

Der Mittelpunkt einer Tätigkeit im Sinne des § 20 Abs 1 Z 2 lit d EStG 1988 ist nach dem materiellen Schwerpunkt der Tätigkeit zu beurteilen; nur in Zweifelsfällen ist darauf abzustellen, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht für mehr als die Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle benützt wird (VwGH 16.12.03, 2001/15/0197; 28.11.2000, 99/14/0008). Das Überwiegen der zeitlichen Komponente hat der Bf. nicht einmal behauptet.

Das der Mittelpunkt eines Piloten nicht im Arbeitszimmer liegt, sondern nach dem typischen Berufsbild (vgl. Jakom/Baldauf 2014, § 20 Tz 51 und das dort zit. Erk. d. VwGH 2001/13/0272) im Cockpit des Flugzeuges zu sehen ist, liegt auf der Hand. Die beantragten Aufwendungen, welche bloß behauptet und pauschal geltend gemacht wurden sind daher vom Abzugsverbot erfasst und im Einzelnen nicht nachgewiesen.

#### Ausgaben

Die Steuerberatungskosten werden antragsgemäß berücksichtigt.

Die beantragten Aufwendungen für Hotelkosten wurden vom Finanzamt im Rahmen einer Maßnahme nach § 300 BAO überprüft und einvernehmlich mit dem steuerlichen Vertreter mit Euro ermittelt (1.669,70; 407,44; und 22,24 Euro für 2009).

Im Zuge der Beschwerde gegen die nach § 300 BAO erlassenen Einkommensteuerbescheide vom 28.5.15 wurde das Ermittlungsergebnis nicht mehr bekämpft.

Die beruflich veranlassten Nächtigungskosten werden in der tatsächlich angefallenen Höhe berücksichtigt. Diäten erhalte der Bf. nach eigenen Angaben für jeden Flug.

Von den beantragten Diäten für Dänemark wurden 48 Tage Bereitschaft abgezogen und der Tagessatz von 26,40 in Ansatz gebracht und letztlich der Betrag um die erhaltenen steuerfrei behandelten, in der Lonspezifikation als steuerpflichtige Diäten (welche für Inlandsflüge in Dänemark vom Arbeitgeber ausbezahlt werden) bezeichnet, Ersätze gekürzt.

#### Telefonkosten

Der Bf. wurde mit Vorhalt vom 4.3.16 aufgefordert hinsichtlich der dem Grunde nach belegmäßig nachgewiesenen Telefonkosten die berufliche Veranlassung darzutun und die Ermittlungsgrundlagen für die Berechnung des beruflichen Anteiles vorzulegen.

Im Rahmen des Meetings am 29.3.16 haben sich die Parteien auf die Anerkennung der Telefonkosten unter Ausscheidung eines Privatanteiles von 15 % verständigt, zumal der Bf. mehrfach beteuert hat, 2007 seien mehrere Unfälle (unter seiner Beteiligung) passiert und 27 Maschinen des betroffenen Typs seitens der Fluggesellschaft wegen Mängel „gegroundet“ worden, was einen höheren Kommunikationsaufwand erfordert habe.

Mit Vorhaltsbeantwortung vom 21.6.16 teilt der Bf. mit, er wisse nicht mehr mit wem er gesprochen habe.

#### Transportkosten

Kosten im Zusammenhang mit der Nutzung eines beruflich veranlassten Wohnsitzes in Dänemark, Copenhagen, Ortsteil \*\*\*Ort2\*\*\* (Übersiedlungskosten des \*\*\*Kfz\*\*\*, da die U-Bahn zum Flughafen noch nicht fertiggestellt war) sind ebenso als Werbungskosten abzugsfähig wie Fahrtkosten vom Familienwohnsitz zum Flughafen, zumal ein Pendlerpauschale wegen nicht an der Überwiegenden Zahl der Arbeitstage zurückgelegter Wegstrecke nicht zusteht.

Die Taxikosten für Fahrten zum Flughafen Schwechat sind als Fahrtkosten abzugsfähig.

Die Fahrtkosten vom beruflich veranlassten weiteren Wohnsitz in Copenhagen zur Arbeitsstätte (home base Copenhagen) sind vom Verkehrsabsetzbetrag erfasst.

Im Meeting vom 29.3.16 haben beide Parteien Einvernehmen über die Anerkennung im beschriebenen Ausmaß erzielt.

#### Kosten für doppelte Haushaltsführung

Der Bf. machte einerseits Flugkosten in beträchtlicher Höhe geltend, welche beispielsweise die für 2008 in Dänemark verbrachten 100 Arbeitstage übersteigen (365 Tage abzüglich 42 Tage Urlaub, 48 Bereitschaftsdienst ergibt 275 Tage davon die Hälfte freie Tage 137 Tage ergibt 138 Arbeitstage, denen beantragte 260 Flüge zu 70 Euro gegenüberstehen). Den Vorhaltungen hält der Bf. entgegen: Er sei so oft als möglich zum Familienwohnsitz zurückgekehrt. Fallweise auch von ausländischen Zwischenstopps. Manchmal seien mehrere Tickets für einen Flug erforderlich gewesen - etwa im Falle des Umsteigens - , was die hohe

Anzahl der Tickets erkläre. (Beantragt wurden allerdings Flüge). Den Wohnsitz in Copenhagen habe er dennoch benötigt, weil er dort Bereitschaftsdienst geleistet habe (48 Tage pro Jahr), wobei rasche Verfügbarkeit erforderlich war und der Dienst fit for flight anzutreten gewesen sei und häufig Dienstplanänderungen eingetreten seien.

Für den Beschwerdeführer seien Hotelunterkünfte (wie in den Vorjahren) keine Option (mehr) gewesen. Einerseits seien diese in Copenhagen begrenzt, zumal gerade bei wetterbedingten Start- und Landeproblemen Übernachtungsmöglichkeiten von einer Unzahl von Fluggästen nachgefragt würden und selbst Flugpersonal im damals im mittelbaren Eigentum des SAS Konsortiums stehenden Hotels Raddisson nachrangig behandelt würde. Die SAS bestätigte keine Pilotenunterkünfte zur Verfügung zu stellen.

Zum anderen wären gerade kurzfristig erforderliche Unterbringungen nicht ohne weiteres zu organisieren gewesen. Bei Privatvermietern seien Piloten wegen der unregelmäßigen Komm- und Gehzeiten unbeliebt.

Da in Dänemark Wohnpflicht bestünde (und an diese nach Auffassung des Bf. die Steuerpflicht anknüpfe) habe er ein nicht dieser Auflage unterliegendes Gewerbeobjekt (Tierarzthaus im Erscheinungsbild einer bungalowartigen Villa) im Wege einer von ihm geführten und mitbegründeten Gesellschaft (Direct Lamox ApS) erworben und von dieser angemietet. Nach eigenem Vorbringen sei das Objekt auch an andere Piloten vermietet worden (Laut Mietvertrag wurde seitens des Vermieters zur Verfügung gestellt: 198 qm Geschäftsfläche, 68 qm Obergeschoss, Garage, Keller und Garten. Nach einer Internetbeschreibung- Verkaufsanzeige-hat das Objekt 2 Toiletten, 825 qm Grund und 9 Zimmer). Laut Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 30. Juni 2014 werde das Objekt ausschließlich beruflich genutzt und stünde ansonsten leer.

Auf Nachfrage gab der Bf. bekannt, die beantragten Mietkosten betreffen im Wesentlichen die angefallenen Betriebskosten. Die für die ersten beiden Jahre vertraglich vorgesehenen Mietsteigerungen von jeweils 10 % (!) hat der Bf. in Bezug auf deren Fremdüblichkeit nicht aufgeklärt. Unterlagen die Vermietungsgesellschaft betreffend wurde dem FA-Vertreter zur Einsicht vorgelegt; dem BFG jedoch nicht überlassen.

Das Finanzamt hielt dem Bf. vor, dass Mietwohnungen zu wesentlich günstigeren Konditionen angeboten würden. Der Bf. berief sich weiterhin auf die Verpflichtung zur Wohnpflicht. Eine solche konnte für Mietwohnungen nicht verifiziert werden, was dem Bf. vorgehalten wurde.

Im Hinblick darauf, dass bereits durch den zu leistenden Bereitschaftsdienst eine Notwendigkeit zur (zeitweiligen) Unterbringung bestand, der Bf. betreffend Hotelunterkünfte ein weitaus teureres Vergleichsangebot vorlegte und letztlich die im Einvernehmen mit dem Finanzamt zugestandene Reduktion der anzuerkennenden Mehraufwendungen für die doppelte Haushaltsführung auf Euro 16.500 p.a. können diese Aufwendungen als

Werbungskosten berücksichtigt werden, da sie sich in einer vernünftigen Relation zu sonst angefallenen Mietkosten befinden und das Objekt nach Angaben des Bf. ausschließlich beruflich genutzt werde.

Von einer Berücksichtigung von AfA und weiteren Betriebskosten hat der Bf. Abstand genommen. Die Zinsen für ein weiteres privat genutztes Haus in Norwegen wurden ebenfalls im Verfahren nicht mehr geltend gemacht.

Anlässlich einer Vorsprache der steuerlichen Vertretung wurde eine Indexierung der Kosten für doppelte Haushaltsführung angeregt, zumal nach der Lebenserfahrung eine jährliche Steigerung zu verzeichnen ist. Für 2008 ergibt eine 4 %ige Steigerung 660 Euro und für 2009  $(16.500 + 660 \times 4\%)$  1.346,40 Euro.

#### Flugkosten

Der Bf. beantragte 2 mal 130 (!) Flüge a 70 Euro für die Strecke Wien-COPH und Copenhagen-Wien (insgesamt 260 mal 70 = 18.200 Euro)..

Von 365 Tagen abzüglich 42 Tage Urlaub einer 4 Tages Schicht, 48 Bereitschaftstagen, wobei laut Roaster 1-6/2007 jeweils 2 Tage Bereitschaftsdienst mit der Arbeitsschicht zusammenfallend angesetzt wurden ergeben sich

$365 - 42 = 323 - 48 \text{ BD} = 275 : 2 - 137 = 138 \text{ Tage} : 4$  ergeben rund 35 Schichten mit ca. 70 Flügen

Die Auswertung des Roasters 1-6/2007 ergab:

| Monat        | 1  | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | Sum | x2 | rund |
|--------------|----|---|---|---|---|---|-----|----|------|
| Übernachtung | 5  | 6 | 5 | 7 | 7 | 9 | 39  | 78 | 80   |
| Flüge        | 10 | 7 | 8 | 7 | 8 | 7 | 47  | 94 | 100  |

Der Bf. gab an rglm in Uniform gereist zu sein, diverse Spielarten von Tickets erworben zu haben (etwa solche die keine Mitnahme bei Vollausslastung des Flugzeuges vorsahen, Stand by Flüge, Vollpreistickets wurden selten gekauft) mit verschiedenen Zahlungswegen (Automat, Kreditkarte bar, etc.) gezahlt zu haben und sämtliche Ausgaben nachweisen zu können. Im Ermittlungsverfahren vor dem Finanzamt konnte der Bf. keinen vollständigen Beweis über seine Flugkosten liefern.

Im Meeting vom 29.3.16 erfolgte vom Finanzamtsvertreter eine nochmalige Überprüfung anhand von Tickets, Kartenabrechnungen, Kontoauszügen, wobei nicht belegte Zeiträume hochgerechnet wurden, allfällige Bonusmeilen nicht berücksichtigt wurden, jedoch stornierte Flüge betragsmindernd berücksichtigt wurden. Dabei wurden auch Ticketpreise zwischen 32 und 35 Euro festgestellt. Auch in den per Mail übermittelten Fotos von Ticketabrechnungen ergaben sich Ticketpreise von rund 43 Euro. Hinsichtlich der beiden Parteien wurde Einigung erzielt und einvernehmlich jährlich von einem Betrag von Euro € 9.228,98 ausgegangen (Laut den handschriftlichen Notizen zum Meeting wurden 174 Tickets im Wert von 6.728,98 Euro errechnet und weitere 25 Tickets in Höhe von 2.500 Euro berücksichtigt). Weitere Belege wurden dem BFG nicht übergeben.

In der Verhandlung wurde Einvernehmen zwischen den Parteien über eine Indexierung der Flugkosten von 4 % p.a. erzielt. Diese sind ebenso wie die Indexierung der Haushaltskosten nur bis 2009 ohne Präjudiz für die Folgejahre vorgesehen.

Dass die Flugkosten zur/von der home base (Arbeitsstätte) grundsätzlich Werbungskosten darstellen ist unstrittig.

Eine Begrenzung der Flugkosten mit den Kosten der doppelten Haushaltsführung zuzüglich der Kosten für Familienheimfahrten ist im gegenständlichen Fall nicht gerechtfertigt, weil bei einem Schichtdienst von 4 Tagen und 4 Tagen frei, die Art des benutzten Verkehrsmittels die oftmalige Rückkehr an den Familienwohnsitz ermöglicht hat und die Erforderlichkeit einer Unterkunft nicht in der Dispositionsfreiheit des Steuerpflichtigen stand.

Letztlich wurde eine private Nutzung des im Ausland befindlichen Wohnsitzes in Abrede gestellt, weshalb sämtliche Kosten durch die Erwerbstätigkeit veranlasst sind.

#### Liegenschaftsverkauf

Der mit Vertrag vom 28.2.2007 erfolgte Verkauf der Liegenschaft hs (Erwerb August 2001) fällt unter die Hauptwohnsitzbefreiung, weil in einer Zusatzvereinbarung betreffend Erwerb der ts (neuer Familienwohnsitz) die Unterstützung zum Verkauf der Liegenschaft bzw der unverzügliche Erwerb dieser Liegenschaft um 415.000 Euro durch den Veräußerer Ir GmbH vereinbart wurde.

Sohin wurde der Hauptwohnsitz hss. jedenfalls nicht vor ernsthaften Verkaufsabsichten aufgegeben (Abmeldung Dezember 2006) und war die Leerstehung wegen Sanierungsarbeiten nicht größer als 6 Monate (Kaufvertrag vom 22.8.2001 und Einzug laut ZMR 22.10.2001).

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im vorliegenden Fall waren keine Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung, sondern Sachverhaltsfragen in freier Beweiswürdigung zu beantworten. Eine ordentliche Revision ist daher nicht zulässig.

Wien, am 12. Dezember 2016