

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. R in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch RA, über die Beschwerde vom 30.12.2014 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt A vom 10.12.2014, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2001 und 2002 nach der über Antrag des Beschwerdeführers am 3.9.2020 durchgeführten mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Der Beschwerde betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2001 wird teilweise Folge gegeben.
Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.
Der Bescheid ergeht gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültig.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe für das Jahr 2001 sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Der Beschwerde betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2002 wird Folge gegeben.
Der angefochtene Bescheid wird ersatzlos aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

1) Die hier strittige Einkommensteuer für die Jahre 2001 und 2002 war bereits vor dem Unabhängigen Finanzsenat Gegenstand eines Berufungsverfahrens.

Mit Bescheid 10.12.2013, RV/0609-I/09 hat der Unabhängige Finanzsenat gemäß § 289 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz die Einkommensteuerbescheide der Jahre 2001 und 2002 aufgehoben. Da beanspruchte

Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit sowie im Ausland nicht berücksichtigte Verluste ohne nähere Prüfung vom Finanzamt nicht anerkannt worden sind und es zudem im Jahr 2002 zu einer Doppelbesteuerung gekommen war, hielt es der Unabhängige Finanzsenat für geboten, die bisher nicht geprüften Einwendungen erstmals vom Finanzamt prüfen und würdigen zu lassen und die zuständige Abgabenbehörde in Deutschland zu konsultieren, um den bestehenden Doppelbesteuerungskonflikt einer möglichst einvernehmlichen Lösung zuzuführen.

I. Erstverfahren:

2) Zum leichteren Verständnis der gegenständlichen Entscheidung wird der den bekämpften Bescheiden zugrundeliegende Verfahrensgang und Sachverhalt zusammengefasst dargestellt. Zum Zweck der Vermeidung weitwendiger Wiederholungen wird aber auf die ausführliche Sachverhaltsdarstellung und Begründung im oben angeführten UFS-Beschluss verwiesen.

3) Der Beschwerdeführer (Bf), der zwischenzeitig xx Jahre alt ist, ist österreichischer Staatsbürger und war seit 1990 bis zu seiner Pensionierung bei der deutschen Fluggesellschaft L mit Einsatzflughafen München als Langstreckenpilot tätig und erzielte daraus Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Er lebt zusammen mit seiner Ehegattin und seinen zwei in den Streitjahren noch minderjährigen Kindern in C bei S und hat dort auch seinen Lebensmittelpunkt (Hauptwohnsitz).

4) Bei einer Vorsprache bei der zuständigen Fachbereichsleiterin für internationales Steuerrecht des Finanzamtes A im Dezember 2001 ersuchte er (wie bereits in den Vorjahren) das von ihm und seiner Ehegattin ausgefüllte Formular der deutschen Finanzbehörde betreffend „Antrag auf Behandlung als unbeschränkt einkommensteuerpflichtiger Arbeitnehmer nach § 1 Abs. 3, § 1a EStG“, in dem sie in der dafür vorgesehenen Rubrik angaben, im Wohnsitzstaat (Österreich) im Jahr 2001 keine Einkünfte bezogen zu haben, zu bestätigen. Die (wie in den Vorjahren) von der Fachbereichsleiterin erteilte Bestätigung bezog sich darauf, dass dem Finanzamt „nichts bekannt ist, was zu dem in diesem Antrag gemachten Angaben über die persönlichen Verhältnisse und über die Einkommensverhältnisse in Widerspruch steht“ (V-Akt, 2).

5) Im April 2002 wurde dem Bf (nochmals) für das Jahr 2001 und im April 2003 für das Jahr 2002 vom Finanzamt die „Bescheinigung EU/EWR der ausländischen Steuerbehörde zur Einkommensteuererklärung“ ausgestellt, in der der Bf und seine Ehegattin angaben, keine Einkünfte zu beziehen, „die im Ansässigkeitsstaat der Besteuerung unterliegen“ (V-Akt 4 und 6) und das Finanzamt neuerlich bestätigte, dass nichts bekannt ist, das zu diesen Angaben in Widerspruch steht (V-Akt 4 ****).

6) Diese Bescheinigungen des Finanzamtes A ermöglichten es dem Bf nach § 1 Abs. 3 iVm § 1a dEStG (die inhaltlich weitgehend der österreichischen Norm in § 1 Abs. 4 EStG entspricht), mangels Einkünfte in Österreich, in Deutschland als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt zu werden und die damit verbundenen steuerlichen Vorteile (wie zB. Zusammenveranlagung mit der Ehegattin, Kinderfreibeträge, die Geltendmachung von Sonderausgaben udg.) in Anspruch nehmen zu können.

7) Unmittelbar nach Ausstellung der Bescheinigungen für das Jahr 2001 veranlasste jene Sachbearbeiterin des Finanzamtes A, die diese Bescheinigungen ausgestellt hat, dass für den Bf eine Steuernummer vergeben wird und die von ihm in Deutschland bezogenen Einkünfte als Pilot, soweit Österreich das Besteuerungsrecht zustehe, im Inland besteuert werden. Dazu legte sie (wie dem Veranlagungsakt zu entnehmen ist) in Kopie das in der SWI 1999/471 wiedergegebene EAS 1534 v. 27.09.1999 „Österreichische Langstreckenpiloten einer deutschen Fluggesellschaft“ bei (V-Akt, 3).

8) In der auf Verlangen des Finanzamtes vom Bf für das Jahr 2001 eingereichten Einkommensteuererklärung, wies der Bf seine in Österreich zu versteuernden Einkünfte mit null ATS aus und begründete dies damit, dass nach Artikel 15 Abs. 5 DBA- Deutschland vom 24.08.2000 das Besteuerungsrecht dem Vertragsstaat zustehe, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Unternehmens befinde. Seine Arbeitgeberin sei die L-H GmbH in Deutschland. Daher werde auch sein Arbeitslohn in Deutschland dem Lohnabzug unterworfen. Die Regelung sei daher vom Prinzip des Arbeitsortes getragen. Sollte das Finanzamt die Besteuerung auf die EAS 1182 stützen, sei festzuhalten, dass diese nicht dem OECD-Musterabkommen entspreche. Zur Beseitigung von Auslegungskonflikten werde ein Verständigungsverfahren gemäß Art. 25 OECD-Musterabkommen beantragt (V-Akt, 12-17). Bezüglich der in der Folge ebenfalls eingeforderten Einkommensteuererklärung für 2002 erklärte der Bf, dass ihm vom Finanzamt A bescheinigt worden sei, keine inländischen Einkünfte zu erzielen, deshalb entfalle die Notwendigkeit der Einreichung einer Einkommensteuererklärung (V-Akt 154).

9) Mit Einkommensteuerbescheid 2001 vom 28.04.2003 setzte das Finanzamt den in Österreich zu versteuernden Anteil an den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (aufgrund von Vergleichswerten eines anderen im Bereich des Finanzamtes A ansässigen und in Deutschland beschäftigten Piloten) im Schätzungswege fest und begründete dies damit, dass sich die österreichische Steuerpflicht eindeutig aus dem mit Deutschland geltenden Doppelbesteuerungsabkommen ergebe (V-Akt, 30 f).

10) Nachdem der Bf diesen Bescheid mit Berufung bekämpft hatte (V-Akt, 32), beantragte er im Jänner 2004 die Einleitung eines Verständigungsverfahrens mit Deutschland, da das Besteuerungsrecht für die Jahre 2001 und 2002 zur Gänze von Deutschland wahrgenommen worden sei. Als Nachweis legte er den vom Finanzamt H-Stadt in Deutschland am 30.07.2002

erlassenen Einkommensteuerbescheid für 2001 vor, aus dem ersichtlich ist, dass der Bf in Deutschland (aufgrund der vom Finanzamt A ausgestellten Bescheinigung EU/EWR) als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt worden ist (V-Akt, 36 ff). Auch hat die deutsche Arbeitgeberin des Bf, die L H GmbH, die Lohnsteuer vom gesamten Bruttogehalt einbehalten.

11) In der Folge (im Jahr 2004) ist im Auftrag des Bundesministeriums für Finanzen vom Fachbereich für Internationales Steuerrecht für das Jahr 2001 ein Verständigungsverfahren mit dem Bundesamt für Finanzen in Bonn eingeleitet worden, das erst im Jahr 2009 abgeschlossen werden konnte.

Gestützt auf Art. 9 Abs. 1 iVm Art. 15 Abs. 1 des bis Ende des Jahres 2002 in Geltung gestandenen österreichisch-deutschen Doppelbesteuerungsabkommen, BGBl. Nr. 221/1955, (DBA-Deutschland 1954), vertrat Österreich (der Ansicht des Finanzamtes A folgend) darin die Auffassung, dass ein in Österreich ansässiger Pilot einer deutschen Fluggesellschaft, der auf internationalen Flügen eingesetzt wird, mit seinen Bezügen insoweit der österreichischen Einkommensbesteuerung unterliege (und korrespondierend in Deutschland von der Besteuerung freizustellen sei) als die Bezüge auf außerhalb Deutschland ausgeübte berufliche Tätigkeit entfallen. Denn nach Art. 9 des DBA-Deutschlands 1954 erlange Deutschland nur insoweit das Besteuerungsrecht an den Bezügen, als diese auf eine dort ausgeübte Arbeit beruhe.

Eine dem Art. 15 Abs. 3 des OECD-Musterabkommens entsprechende Sondernorm für die Bordbesetzung von Flugzeugen, die im internationalen Verkehr betrieben werden, nach der das Besteuerungsrecht dem Staat zugeteilt wird, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung der Fluggesellschaft befindet, hat in dem damals geltenden DBA-Deutschland 1954 gefehlt und ist erst in dem im Jahr 2000 abgeschlossenen und seit dem Jahr 2003 wirksamen neuen DBA-Deutschland aufgenommen worden (Art. 15 Abs. 5 DBA-Deutschland 2000), sodass im gegenständlichen Fall nach der Ansicht der österreichischen Finanzverwaltung, erst ab dem Jahr 2003 die Besteuerung der Bezüge des Bf aus seiner Tätigkeit als Pilot bei der L H GmbH allein Deutschland zustand.

12) Auch Deutschland hat in diesem Verständigungsverfahren letztlich die von Österreich vertretene und oben dargestellte Ansicht, wonach Österreich grundsätzlich das Besteuerungsrecht zustehe und Deutschland nur jene Bezugssteile besteuern dürfe, für die der Steuerpflichtige seine Arbeitszeiten für seinen deutschen Arbeitgeber in Deutschland erbracht hat, geteilt (V-Akt, 103 f).

13) Nach den Flugaufzeichnungen der L H GmbH wäre im Jahr 2001 nur 25,79% der Arbeitszeit des Bf auf Deutschland entfallen (V-Akt 79). Letztlich haben sich die Vertreter von Deutschland und Österreich anlässlich der deutsch-österreichischen Konsultationsgespräche im März 2009 in Wien aufgrund der Angaben des Bf und seiner Arbeitgeberin, der L H GmbH, einvernehmlich darauf geeinigt, dass im gegenständlichen Fall die Besteuerung der Bezüge des Jahres 2001 im

Verhältnis von 60:40 auf Österreich (60%) und Deutschland (40%) aufgeteilt werden (V-Akt, 141).

14) Das Finanzamt A hat in der Folge mit Berufungsvorentscheidung 60% von den vom Finanzamt H-Stadt im deutschen Einkommensteuerbescheid für 2001 ausgewiesenen Bruttobezügen des Bf aus seiner Tätigkeit als Pilot bei der L H GmbH, unter Anwendung des Progressionsvorbehalts, der österreichischen Einkommensteuer unterzogen (V-Akt, 142 ff).

15) Für das Jahr 2002 setzte das Finanzamt die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit – mangels Angaben des Bf - im Schätzungswege letztlich in derselben Höhe fest wie für das Jahr 2001 (V-Akt, 173, 142 f).

16) Der Unabhängige Finanzsenat bestätigte in seinem Beschluss die Ansicht des Finanzamtes, wonach nach Art. 9 Abs. 1 iVm Art. 15 Abs. 1 des bis Ende des Jahres 2002 in Geltung stehenden österreichisch-deutschen Doppelbesteuerungsabkommen vom 4. Oktober 1954, BGBl. Nr. 221/1955 idF BGBl. Nr. 361/1994 (DBA Deutschland 1954) Deutschland nur insoweit das Besteuerungsrecht an den Bezügen des Bf aus nichtselbständiger Arbeit erlangthat, als diese auf eine in Deutschland ausgeübte Arbeit entfallen sind.

17) Eine Anfrage des Unabhängigen Finanzsenates beim Finanzamt für Großunternehmen in Hamburg hat ergeben, dass das im Jahr 2009 erzielte Ergebnis des Verständigungsverfahrens in Deutschland für das Jahr 2001 in der Form umgesetzt worden ist, indem der Bf in dem am 29.06.2009 erlassenen deutschen Einkommensteuerbescheid für 2001 vereinbarungsgemäß mit 40% der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit der beschränkten Steuerpflicht unterzogen worden ist, das zur Folge gehabt hat, dass nach deutscher Rechtslage ein Ausgleich mit den vom Bf erklärten Verlusten aus Gewerbebetrieb und Vermietung nicht mehr möglich war. Für das Jahr 2002, für das nach Auskunft des Finanzamtes für Großunternehmen in Hamburg die unbeschränkte Steuerpflicht des Bf aufrecht war, wurde mitgeteilt, dass die bestehende Doppelbesteuerung nur durch ein auch für das Jahr 2002 durchgeführtes Verständigungsverfahren beseitigt werden könnte (UFS-Akt, 88 ff).

18) In dem vom Unabhängigen Finanzsenat gemäß § 289 Abs. 1 BAO erlassenen Aufhebungsbescheid vom 10.12.2013, RV/0609-I/09 ist das Finanzamt ersucht worden, auch für das Jahr 2002 durch Konsultation der zuständigen deutschen Abgabenbehörde die bestehende Doppelbesteuerung zu beheben und sich mit dem Vorbringen des Bf, wonach für den Fall, dass Österreich das Besteuerungsrecht wahrnehmen sollte, Werbungskosten und die ausländischen Verluste aus Gewerbebetrieb sowie die Werbungskostenüberschüsse aus Vermietung und Verpachtung in Abzug zu bringen seien (V-Akt 176), auseinander zu setzten und erstmals zu prüfen (UFS-Akt, 229 ff).

II. Fortgesetztes Verfahren vor dem Finanzamt:

19) Zur Behebung der im Jahr 2002 bestehenden Doppelbesteuerung wurde das Bundesministerium für Finanzen (Fachbereich für Internationales Steuerrecht) bereits am 08.01.2014 vom Finanzamt A ersucht, die Einleitung eines amtswegigen Verständigungsverfahrens zu prüfen. Dazu wurde dem Finanzamt am 03.02.2014 mitgeteilt, dass ein entsprechender Entwurf zur Durchführung eines Verständigungsverfahrens erstellt werde (FA-Akt, 27).

20) Mit Schreiben vom 21.01.2014 wurde der Bf davon in Kenntnis gesetzt, dass von Seiten des Bundesministeriums für Finanzen die Möglichkeit einer amtswegigen Einleitung eines Verständigungsverfahrens für das Jahr 2002 geprüft werde. Weiters wurde darauf hingewiesen, dass die geltend gemachten Verluste und Werbungskosten nach österreichischen Recht zu beurteilen seien. Entsprechend wurde der Bf ersucht, bezüglich der geltend gemachten negativen Einkünfte aus Gewerbebetrieb, bei denen es sich (nach den Angaben des Bf im Vorlageantrag) um Verluste aus einem Verlustbeteiligungsmodell handle, nähere Angaben zu machen und hinsichtlich der negativen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, eine Prognoserechnung vorzulegen, da geprüft werden müsse, ob es sich bei der Vermietung um eine Einkunftsquelle handle, zumal der Begründung des vorliegenden deutschen Einkommensteuerbescheides für 2002 zu entnehmen sei, dass der Bescheid vorläufig ergangen sei, weil zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung die Überschusserzielungsabsicht nicht abschließend habe beurteilt werden können.

Bezüglich der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit wurde er gebeten, die Werbungskosten dem Grunde und der Höhe nach bekannt zu geben (FA-Akt, 22 ff).

21) Im Antwortschreiben vom 17.02.2014 führte der Bf im Wesentlichen aus, ihm würden nach 12 bzw. 13 Jahren keinerlei Unterlagen vorliegen, da sich diese im Original bei der deutschen Steuerbehörde befinden müssten. Es werde daher ersucht, die gewünschten Unterlagen bei der deutschen Steuerbehörde zu besorgen (FA-Akt 207).

22) Eine nähere Auskunft über den Verfahrensstand des Verständigungsverfahrens mit Deutschland bzw. die Bekanntgabe, ob ein solches überhaupt eingeleitet worden ist, wurde vom Finanzamt A beim zuständigen Fachbereichsleiter im Bundesministerium für Finanzen unter dem Hinweis, dass im Dezember 2014 gemäß § 209a Abs. 5 BAO die Jahresfrist zur Erlassung von neuen Einkommensteuerbescheiden für die gegenständlichen Beschwerdejahre ablaufe, mehrmals urgiert. Die Urgenzen blieben aber (soweit der Aktenlage zu entnehmen ist) unbeantwortet (FA-Akt, 29).

23) Daneben wurde vom „Tax Investigation Service and Central Liaison Office für International Cooperation“ (CLO) in Wien, nach der Richtlinie 2011/16EU des Rates der Europäischen Union,

am 01.04.2014 auf Ersuchen des Finanzamtes A, ein Auskunftersuchen mit der zuständigen Behörde in Deutschland, dem Bundeszentralamt für Steuern in Bonn, eingeleitet.

Dieses Auskunftersuchen diene der Feststellung, ob es sich bei den negativen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung um Liebhaberei handelt, bzw. die Verluste aus Gewerbebetrieb aus einem Verlustbeteiligungsmodell stammen. Darüber hinaus wurde um Ermittlung der Art und Höhe der in Deutschland vom Bf im Rahmen seiner Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in den Jahren 2001 und 2002 geltend gemachten Werbungskosten und der Übermittlung aller dazu relevanten Dokumente ersucht.

24) Da die ersuchte Behörde nicht im Besitz der erbetenen Informationen war, sondern diese ihrerseits bei der zuständigen Landesfinanzbehörde anfordern musste und daher trotz Urgenzen nicht in der Lage war, dem Informationsersuchen rechtzeitig (vor Ablauf der in § 209a Abs. 5 BAO festgesetzten Jahresfrist zur Erlassung von neuen Einkommensteuerbescheiden) nachzukommen, erließ das Finanzamt A fristwährend am 10.12.2014 neue vorläufige Einkommensteuerbescheide für 2001 und 2002, wobei sie für das Jahr 2001 die im Inland zu versteuernden Einkünfte in unveränderter Höhe wie in der Beschwerdeentscheidung vom 21.07.2009 mit 1.401.853 ATS ansetzte (V-Akt 142 f). Lediglich die für die Ermittlung des Progressionsvorbehaltes angesetzten ausländischen Einkünfte wurden von 934.569 ATS auf 325.025 ATS vermindert (FA-Akt, 31 f).

Für das Jahr 2002 zog es die aus dem deutschen Einkommensteuerbescheid für 2002 ersichtlichen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von 146.722 EUR (ohne Abzug der Werbungskosten) heran (UFS-Akt 90) und setzte davon 60%, somit 88.033 EUR, als im Inland steuerpflichtiges Einkommen an. An ausländischen Einkünften zur Ermittlung des Progressionsvorbehalts wurden 20.707,80 EUR angesetzt (FA-Akt 33 f).

25) In der Begründung führte das Finanzamt neben der Darstellung des bisherigen Verfahrensganges zusammengefasst aus, der Aufforderung, die Werbungskosten aus nichtselbständiger Arbeit dem Grunde und der Höhe nach bekannt zu geben, sei der Bf nicht nachgekommen. Eine Berücksichtigung von Werbungskosten sei daher nicht möglich gewesen.

Bezüglich der Auslandsverluste wurde ausgeführt, der Unabhängige Finanzsenat habe in seinem Erkenntnis vom 10.12.2013 darauf hingewiesen, dass es primer dem Bf obliege, im Rahmen der ihm bei Auslandssachverhalten treffenden erhöhten Mitwirkungspflicht darzulegen und nachzuweisen, dass der von ihm zum Verlustausgleich herangezogene Auslandsverlust dem Grunde und der Höhe nach die Voraussetzungen für die Ausgleichsfähigkeit nach österreichischem Recht erfülle.

Die laut den deutschen Einkommensteuerbescheiden geltend gemachten Verluste überstiegen in keinem der beiden betroffenen Jahre die positiven, in Deutschland der Besteuerung unterliegenden Einkünfte. Gemäß § 2 Abs. 8 Z 3 EStG seien im Ausland nicht berücksichtigte

Verluste bei der Ermittlung des Einkommens höchstens in Höhe der nach ausländischen Steuerrecht ermittelten Verluste des betreffenden Wirtschaftsjahres anzusetzen.

Da jedoch, auch bei einer Aufteilung der nichtselbständigen Einkünfte, wie sie laut dem abgeschlossenen Verständigungsverfahren für das Jahr 2001 vorzunehmen seien, die erwähnten Verluste in den positiven deutschen Einkünften Deckung finden würden, habe kein Verlustausgleich in Österreich stattzufinden. Die Berücksichtigung erfolge, indem der in Österreich zur Anwendung kommende Progressionsvorbehalt um die deutschen Verluste gemindert werde.

Da derzeit noch nicht mit Sicherheit feststehe, ob die deutschen Verluste nach österreichischem Recht ausgleichsfähig seien, dies aber für die Ermittlung des Progressionsvorbehaltes und somit für den Umfang der Abgabepflicht in Österreich von Bedeutung sei, würden die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2001 und 2002 gemäß § 200 BAO vorläufig ergehen.

Die Aufteilung der nichtselbständigen Einkünfte sei für beide Jahre nach dem im Verständigungsverfahren vereinbarten Verhältnis von 60% zu 40% (60% Österreich und 40% Deutschland) vorgenommen worden. Der Höhe nach seien die nichtselbständigen Einkünfte den deutschen Einkommensteuerbescheiden entnommen worden, wobei die in Deutschland geltend gemachten Werbungskosten unberücksichtigt geblieben seien.

26) In der dagegen mit Schreiben vom 30.12.2014 erhobenen Beschwerde wendete der Bf ein, er sei seit 1989 bei ausländischen Fluggesellschaften Pilot gewesen. Jedes Jahr habe er bei der ausländischen Finanzverwaltung eine Bescheinigung über das Ausmaß der Steuerpflicht in Österreich vorlegen müssen. Diese Bescheinigungen seien beim Finanzamt A immer von der Leiterin Mag.^a X ausgestellt worden. Der Sachverhalt sei der österreichischen Finanzverwaltung bekannt gewesen. Die Bestätigung sei weder erschlichen worden, noch habe sich der Sachverhalt bis zur Änderung der DBA Österreich-Deutschland im Kalenderjahr 2003 geändert.

Mag.^a X seien die von ihm erzielten Einkünfte in Deutschland vollinhaltlich bekannt gewesen, sodass ihm seitens der österreichischen Steuerverwaltung schriftlich bescheinigt worden sei, dass er in Österreich keine Einkünfte zu besteuern habe. Im Vertrauen auf diese Bescheinigung habe er im Ausland steuerliche Maßnahmen getroffen, die nun nicht mehr gelten sollten.

Auch sehe die deutsche Finanzverwaltung keinen Grund die rechtskräftigen Einkommensteuerbescheide 2001 und 2002 zu berichtigen. Es sei in Deutschland die sogenannte „absolute Verjährung“ im Vertrauen auf die schriftlichen Bescheinigungen der österreichischen Finanzverwaltung eingetreten. Die neuerliche Vorschreibung in Österreich würde zu einer klassischen Doppelbesteuerung führen.

Weiters weise er auf den im Abgabenrecht geltenden Vertrauensschutz hin, der Rechtssicherheit mit den Abgabenbehörden sicherstelle. Vor diesem Hintergrund sei es für ihn äußerst problematisch, wenn die Abgabenbehörde erster Instanz wider Erwarten von der bisher getroffenen Auslegung abgehe. Unabhängig von Sonderregelungen sei das Vertrauen eines Steuerpflichtigen über das Prinzip von Treu und Glauben geschützt. Dabei handelt es sich um eine allgemeine umschriebene Rechtsmaxime, wonach jeder der am Rechtsleben teilnehme, zu seinem Wort, zu seinem Verhalten zu stehen habe und sich nicht ohne Grund in Widerspruch zu dem stellen dürfe, was er früher vertreten habe und worauf man vertraut habe.

§ 307 Abs. 2 BAO bietet zudem einen weiteren Rechtsschutz, der schon in der Stammfassung der BAO (BGBl Nr. 194/1961) enthalten und schließlich im Jahr 2002 durch § 117 BAO ersetzt worden sei. Eine neue Rechtsauslegung, die auf eine allgemeine Weisung des BMF zurückzuführen sei, dürfe einer neuerlichen Entscheidung nicht zulasten des Steuerpflichtigen zugrunde gelegt werden.

Konkret habe § 117 BAO angeordnet, dass Änderungen der Rechtsauffassung, die sich aufgrund eines Erlasses, oder einer höchstgerichtlichen Entscheidung ergeben hätten, nicht in einem Verfahren berücksichtigt werden durften, wenn -wie bei ihm - sein steuerliches Verhalten im Inland und Ausland auf eine zuvor ausgestellte Bescheinigung des Finanzamtes A gestützt worden sei. Eine Wiederaufnahme (gemeint: die Erlassung von neuen Bescheiden nach § 300 Abs. 3 BAO) für die Kalenderjahre 2001 und 2002 sei daher nicht möglich.

27) Am 20.02.2015 wurde dem bereits am 01.04.2014 eingeleiteten Auskunftersuchen durch die zuständige Behörde in Deutschland insoweit entsprochen, als die vom Bf beim zuständigen Finanzamt in Deutschland eingereichten Einkommensteuererklärungen für 2000 bis 2002 samt Beilagen (ohne nähere Ausführungen) über das zentrale Verbindungsbüro (CLO) in Wien dem Finanzamt A übermittelt worden sind (FA-Akt, 90 ff).

28) Mit Beschwerdeverentscheidungen vom 15.07.2015 gab das Finanzamt der Beschwerde insoweit teilweise statt, als es für das Jahr 2001 anteilige Werbungskosten von 68.938,00 ATS und für das Jahr 2002 von 5.306,40 EUR anerkannte. Diese Werbungskosten wurden vom Finanzamt in den angefochtenen Bescheiden nicht gesondert ausgewiesen, sondern nur die um die Werbungskosten verkürzten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit angesetzt (2001: 1.332.915 ATS, 2002: 82.727,23 EUR).

Die ausländischen (deutschen) Einkünfte zur Ermittlung des Progressionsvorbehalts wurden im Jahr 2001 von 325.025 ATS auf 888.610 ATS und im Jahr 2002 von 20.707,80 EUR auf 55.151,48 EUR erhöht (FA-Akt 44 ff).

29) In der Begründung führte das Finanzamt hinsichtlich des Doppelbesteuerungskonfliktes mit Deutschland zusammenfassend aus, zuständige Behörde in Österreich sei in diesem

Zusammenhang stets der Bundesminister für Finanzen. Die Einleitung eines Verständigungsverfahrens sei nach dem Abkommenswortlaut in Art. 25 DBA-Deutschland stets nur aufgrund eines Antrages des betroffenen Steuerpflichtigen an das Bundesministerium für Finanzen möglich. Eine amtswegige Einleitung sei im gegenständlichen Fall nicht vorgesehen, ebenso wenig wie eine direkte Kontaktaufnahme des Finanzamtes A mit dem zuständigen deutschen Finanzamt zur Lösung des Doppelbesteuerungskonfliktes.

Zu den Auslandsverlusten wurde unter Zitierung des § 2 Abs. 2 a EStG ausgeführt, aus den in Beantwortung des Auskunftersuchens übermittelten Unterlagen habe sich ergeben, dass es sich bei den negativen Einkünften aus Gewerbebetrieb um die Beteiligung an einem sogenannten "Flugzeugfonds" handle, bei welchen es sich - wie Internetrecherchen des Finanzamtes A ergeben hätten - um ein bekanntes Steuerstundungsmodell (gemeint wohl: Steuersparmodell) handle. Darüber hinaus gebe der Bf im Vorlageantrag vom 11.08.2009 selbst an, dass er Verlustbeteiligungsmodelle gezeichnet habe.

Es sei anzunehmen, dass im Fall eines bekannten Verlustbeteiligungsmodelles das Erzielen steuerlicher Vorteile bei der Zeichnung dieser Beteiligung ein maßgebliches Moment darstellt habe.

Da kein Nachweis erbracht worden sei, dass es sich nicht um nach österreichischem Recht von der Verlustverwertung ausgeschlossene Verluste handle, hätten die Verluste aus Gewerbebetrieb nicht berücksichtigt werden können.

Auch bei den Verlusten aus Vermietung und Verpachtung sei nicht nachgewiesen worden, dass es sich bei der Vermietung um eine Einkunftsquelle handle und die Verluste daher in Österreich zu berücksichtigen wären.

Da die Möglichkeit der Verlustverwertung nicht gegeben sei, könnten die Verluste nicht (durch Ausgleich mit den positiven Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit) zu einer Verminderung der Progressionseinkünfte führen.

Bezüglich der Werbungskosten im Zusammenhang mit den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit wies das Finanzamt darauf hin, dass der Bf selbst keine konkreten Werbungskosten geltend gemacht habe. Aus den seitens der deutschen Finanzverwaltung im Rechtshilfeweg übermittelten Unterlagen sei jedoch ersichtlich, welche Werbungskosten bei der Erlassung der deutschen Einkommensteuerbescheide 2001 und 2002 berücksichtigt worden seien. Von diesen seien die folgenden in Österreich nicht abzugsfähig:

Kontoführungspauschale, Reinigung der Uniform in der häuslichen Waschmaschine, Shuttlekosten, Taxikosten, Reisenebenkosten (Trinkgelder), Uniformschuhe mit kerosinfester Sohle, Arbeitszimmer sowie Steuerberatungskosten.

Der in Deutschland lediglich als Sonderausgabe zu berücksichtigende Arbeitnehmeranteil am Gesamtsozialversicherungsbeitrag stelle hingegen in Österreich gemäß § 16 Abs. 1 Z 4 EStG Werbungskosten dar. Die Abzugsfähigkeit der Shuttle- sowie Taxikosten scheitere daran, dass

nach der allgemeinen Lebenserfahrung angenommen werden könne, dass der Arbeitgeber derartige Kosten von vornherein trage oder jedenfalls erstatte.

Eine Berücksichtigung der Kosten des deutschen Steuerberaters als Werbungskosten sei in Österreich nicht möglich, da keine über die Ermittlung der Einkommensteuer bzw. die Verfassung der Einkommensteuer hinausgehende Tätigkeit feststellbar gewesen sei.

Mangels Nachweis der Bezahlung, komme auch eine Berücksichtigung als Sonderausgaben nicht in Betracht.

Die übrigen Werbungskosten seien im in Deutschland anerkannten Ausmaß berücksichtigt worden.

Betreffend das Jahr 2002 seien die Ausgaben für einen Computer und einen Monitor als Werbungskosten geltend gemacht worden. Bei diesen Ausgaben sei ein Privatanteil in Höhe von 40 % auszuscheiden gewesen.

Abschließend sei darauf hinzuweisen, dass im gegenständlichen Verfahren aufgrund des Auslandssachverhaltes eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Beschwerdeführers gegeben sei. Diese erhöhte Mitwirkungspflicht inkludiert eine Beweisbeschaffungspflicht, die durch die Möglichkeit der internationalen Amtshilfe nicht außer Wirksamkeit gesetzt werde. Das Finanzamt A habe mit der Durchführung eines Rechtshilfeverfahrens die Grenzen der Ermittlungsmöglichkeiten ausgeschöpft. Ein Verständigungsverfahren zu beantragen, obliege dem Bf.

Soweit sich der Bf erneut auf den Grundsatz von Treu und Glauben berufe, werde auf den Bescheid des Unabhängigen Finanzsenates vom 10.12.2013 verwiesen. Demnach liege eine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben nicht vor.

30) Im Vorlageantrag vom 10.08.2015 wiederholte der Bf sein Vorbringen, dem Finanzamt sei seit 1990 bekannt, dass er Berufspilot in Deutschland gewesen sei. Entsprechend habe ihm das Finanzamt jedes Jahr, so auch in den Jahren 2001 und 2002, bestätigt, dass weder er noch seine Ehegattin, trotz ihrer Ansässigkeit im Inland (C bei S), Einkünfte in Österreich zu versteuern hätten. Er sei von der zuständigen Sachbearbeiterin des Finanzamtes auch nie darüber aufgeklärt worden, dass Teile seines Bezuges möglicherweise in Österreich der Einkommensteuer unterliegen würden. Auch sei weder ein Vermerk, noch ein Blatt mit Ergänzungen, noch die schriftliche EAS-Auskunft 1182, dem bestätigten Antrag für das zuständige Finanzamt in Deutschland angefügt worden.

Das Finanzamt A habe eine bestimmte Vorgangsweise durch Jahre hindurch, in Übereinstimmung mit dem Bf, in vertretbarer Weise beurteilt. Ein Wechsel zu einer anderen Vorgangsweise widerspreche dem Grundsatz von Treu und Glauben, zumal darüber eine schriftliche Bestätigung über das Nichtvorliegen von Einkünften in Österreich ausgestellt worden sei. Die Aussage von Mag.^a dass sie ihm auf das Besteuerungsrecht in Österreich hingewiesen habe, stehe in eindeutigem Widerspruch mit der ausgestellten Bestätigung für die Finanzverwaltung in Deutschland. Wenn Zweifel bestanden hätten, hätte die Sachbearbeiterin

die Zeilen 10-20 im Formular einschränken müssen und nicht ausdrücklich eine Nullbesteuerung für Österreich bestätigen dürfen.

Unter dem Grundsatz von Treu und Glauben werde verstanden, dass jeder, der am Rechtsleben teilnehme, zu seinem Wort und zu seinem Verhalten zu stehen habe und sich nicht in Widerspruch zu dem setzen dürfe, was er früher vertreten habe und worauf er habe vertrauen können.

Er habe seine Lebens- und Steuerplanung in Deutschland ausgerichtet, da er darauf habe vertrauen können, dass keine Einkommensteuerpflicht in Österreich gegeben sei. Er habe im Vertrauen auf die Richtigkeit der Bestätigung Dispositionen getroffen, die er bei Kenntnis der Unrichtigkeit der Bescheinigung, nicht getroffen hätte. Der Sachverhalt sei in allen Punkten der Behörde bekannt und über viele Jahre unverändert gewesen.

Es werde daher beantragt die angefochtenen Einkommensteuerbescheide 2001 und 2002 aufzuheben.

Zu den Auslandsverlusten wurde ausgeführt, die im deutschen Steuerbescheid aufscheinenden Einkünfte aus Gewerbebetrieb resultierten aus einer Beteiligung an der BC Leasing Fonds GmbH & Co Y KG (Beteiligungsangebot 55). Die Beteiligung habe insgesamt einen Gesamtgewinn erbracht und sei auch von der Finanzverwaltung in Deutschland als Einkunftsquelle anerkannt worden (§ 2 b dEStG). Der bloße Hinweis auf ein Steuerstundungsmodell, ohne Prüfung der weiteren Kriterien, verleiht der Behörde nicht die Möglichkeit, Verluste nicht anzuerkennen. Auch der zur Nichtbesteuerung herangezogene Renditevergleich sei für eine endgültige steuerliche Beurteilung als Liebhaberei ungeeignet.

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung resultierten aus dem Kauf zweier Eigentumswohnungen (Wohnungsnummer 9 und 10) in H-Stadt in Deutschland im Jahr 1993. Anfangsverluste bzw. Verluste durch Sanierungen seien mittlerweile durch positive Einkünfte saldiert, so dass auch in Deutschland keine Liebhabereitätigkeit durch die Finanzverwaltung festgestellt worden sei und eine Einkunftsquelle vorliege.

Als Nachweis für die Einkünfte aus Gewerbebetrieb und Vermietung und Verpachtung legte der Bf ein Prospekt über das Beteiligungsangebot 55, Mitteilungen des Sa Fonds über die Beteiligungseinkünfte aus Gewerbebetrieb für die Jahre 2011 und 2014, ein Prospekt zu den Eigentumswohnungen in H-Stadt, sowie ein Schreiben der Wohnbaugesellschaft vom 27.04.1993 und einen Grunderwerbsteuerbescheid vom 04.05.1993 dem Vorlageantrag bei (FA-Akt, 53 ff).

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

III) Doppelbesteuerung:

31) Gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 sind unbeschränkt steuerpflichtig jene natürlichen Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte.

Nach § 2 Abs. 1 EStG 1988 ist der Einkommensteuer das Einkommen zugrunde zu legen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.

32) Einkommen ist der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs. 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18), und außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35) sowie der Freibeträge nach den §§ 104 und 105.

33) Außer Streit steht, dass der Bf im Inland ansässig und unbeschränkt steuerpflichtig ist. Strittig ist in erster Linie, ob die Besteuerung der vom Bf als Pilot einer deutschen Fluggesellschaft in den Jahren 2001 und 2002 in Deutschland erzielten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Österreich aufgrund der Gesamtumstände dem Grundsatz von Treu und Glauben widerspricht.

34) Bis Ende des Jahres 2002 war das in Geltung stehende österreichisch-deutsche Doppelbesteuerungsabkommen vom 4. Oktober 1954, BGBl. Nr. 221/1955 idF BGBl. Nr. 361/1994 (im Folgenden kurz: DBA Deutschland 1954) anzuwenden.

35) Nach Art. 1 DBA-Deutschland 1954 soll durch dieses Abkommen vermieden werden, dass Personen, die in einem der beiden oder in beiden Vertragsstaaten einen Wohnsitz haben, doppelt zu Steuern herangezogen werden, die nach der Gesetzgebung jedes der beiden Staaten unmittelbar vom Einkommen oder vom Vermögen oder als Gewerbesteuer oder Grundsteuer für die Vertragsstaaten, die Länder, die Gemeinden oder Gemeindeverbände (auch in Form von Zuschlägen) erhoben werden.

36) Artikel 9 Abs. 1 DBA-Deutschland 1954 normiert hinsichtlich der Tätigkeit aus nichtselbständiger Arbeit:

Bezieht eine natürliche Person mit Wohnsitz in einem der Vertragsstaaten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die in dem anderen Staat ausgeübt wird, so hat der andere Staat das Besteuerungsrecht für diese Einkünfte soweit nicht Artikel 10 (Einkünfte aus öffentlichen Kassen) etwas anderes bestimmt.

37) Nach Artikel 15 Abs. 1 DBA-Deutschland 1954 hat der Wohnsitzstaat dann kein Besteuerungsrecht, „wenn es in den vorhergehenden Artikeln dem anderen Vertragsstaate zugewiesen worden ist“.

38) Nach dem oben angeführten Art. 9 Abs. 1 iVm Art. 15 Abs. 1 des Abkommens erlangte Deutschland nur insoweit das Besteuerungsrecht an den Bezügen des Bf aus nichtselbständiger Arbeit, als diese auf eine **in Deutschland ausgeübte Arbeit** entfallen ist.

39) Soweit der Bf auf internationalen Flügen eingesetzt war, unterlag er mit seinen Bezügen als Pilot insoweit der österreichischen Einkommensbesteuerung (und war korrespondierend in Deutschland von der Besteuerung freizustellen) als die Bezüge auf außerhalb Deutschland ausgeübte Tätigkeit entfallen sind.

40) Diese Rechtsansicht war ursprünglich sowohl in der österreichischen als auch in der deutschen Finanzverwaltung nicht unumstritten bzw. wurde in dieser Form zumindest vom Finanzamt A nicht vollzogen.

41) Das Finanzamt hat über Jahre keine Besteuerung des Bf vorgenommen, sondern ihm vielmehr Jahr für Jahr mit der „Bescheinigung EU/EWR“ bestätigt, dass er keine Einkünfte bezieht, die im Inland als Ansässigkeitsstaat der Besteuerung unterliegen (FA-Akt, 102, 118, 124 Rückseiten).

42) Auch die deutsche Arbeitgeberin und die deutsche Finanzverwaltung sind offenkundig davon ausgegangen, dass Deutschland das Besteuerungsrecht nicht nur für jene Bezugsteile des Bf zustand, soweit diese auf die in Deutschland ausgeübte Arbeit entfallen sind, sondern auch für die Bezugsteile, die dem Bf für Arbeitsleistungen außerhalb des deutschen Hoheitsgebietes gewährt worden sind.

Dies zeigt sich daran, dass die deutsche Arbeitgeberin, die gesamten Lohneinkünfte des Bf der Lohnsteuer unterworfen hat (siehe vorliegende Lohnsteuerbescheinigungen für die Jahre 2000 bis 2002, FA-Akt, 99, 114, 124) und auch das Finanzamt für Großunternehmen in Hamburg dem anwaltlichen Vertreter des Bf in einer Auskunftsbearbeitung vom 12.06.2003 unter dem Betreff: „Besteuerung von Einkünften mit Auslandsbezug“ mitgeteilt hat, dass der in Österreich ansässige Bf mit seinen in Deutschland erzielten unselbständigen Einkünften nach Art. 9 Abs. 1 und 2 DBA-Deutschland 1954 in Deutschland beschränkt steuerpflichtig sei, was zur Folge habe, dass in Deutschland der Lohnsteuerabzug nach § 39 d dEStG zu erfolgen habe (V-Akt, 61f).

43) Auch das Finanzamt A wies im Zuge des Verständigungsverfahrens in einem Schreiben vom 25.01.2006 an den Fachbereich für internationales Steuerrecht im Finanzministerium darauf hin, dass in Österreich ansässige Piloten und Flugbegleiterinnen jahrelang zu Unrecht zur Gänze in Deutschland besteuert worden seien und von deutscher Seite dem österreichischen Fiskus darüber keine Angaben erteilt worden seien (V-Akt, 97 f).

44) Soweit dies aus der Aktenlage nachvollzogen werden kann, ist die zuständige Fachbereichsleiterin des Finanzamtes A (die dem Bf auch die oben angeführten „Bescheinigung

EU/EWR“ ausgestellt hat) erstmals durch die EAS 1534 (Express Antwort Service zum internationalen Steuerrecht) vom 27.09.1999 „Österreichischer Langstreckenpilot einer deutschen Fluggesellschaft“ bzw. die EAS 1182 auf die vom Finanzministerium (Fachabteilung internationales Steuerrecht) vertretene Rechtsansicht aufmerksam geworden, wonach in Österreich ansässige Piloten und Flugbegleiterinnen mit ihren in Deutschland bezogenen Lohneinkünften nach Art. 9 Abs. 1 iVm Art. 15 Abs. 1 DBA-Deutschland 1954 insoweit der österreichischen Einkommensbesteuerung unterlagen, als die Bezüge auf außerhalb Deutschland ausgeübte berufliche Tätigkeiten entfallen sind.

45) In der EAS 1534 wird auch darauf hingewiesen, dass diese Rechtslage sich mit dem Wirksamwerden des bereits am 2.9.1999 paraphierten neuen Doppelbesteuerungsabkommens grundlegend ändern werde. Denn nach dem neuen Abkommen werde in OECD-konformer Weise das fliegende Personal der internationalen Luftfahrtgesellschaften im Staat der Geschäftsleitung des Luftfahrtunternehmens der Besteuerung unterliegen.

46) Das neue DBA-Deutschland 2000, in dem unter Art. 15 Abs. 5 diese Sondernorm für die Bordbesatzung von Flugzeugen, die im internationalen Verkehr betrieben werden, aufgenommen worden ist, ist - nicht wie ursprünglich geplant im Jahr 2001 – sondern erst im Jahr 2003 wirksam geworden, sodass im gegenständlichen Fall erst ab dem Jahr 2003 die Besteuerung der Bezüge des Bf aus seiner Tätigkeit als Pilot bei der L H GmbH allein Deutschland zusteht.

47) Hinsichtlich des Geltungsbereiches des DBA-Deutschland 1954 (vor dem Jahr 2003) ist (wie oben unter Rz 12 ausgeführt), letztlich in dem auf Antrag des Bf im Jahr 2004 eingeleiteten und im Jahr 2009 abgeschlossenen Verständigungsverfahren zweifelsfrei geklärt worden, dass Österreich - wie in der EAS 1534 vom 27.09.1999 vertreten – das anteilige Besteuerungsrecht an den in Deutschland bezogenen Lohneinkünften zusteht.

48) Obwohl die zuständige Fachbereichsleiterin des Finanzamtes A die vom Finanzministerium in der EAS 1534 vertretene Rechtsansicht zur Besteuerung von im internationalen Flugverkehr tätigen Piloten zumindest seit dem Jahr 2001 kannte und teilte, hat sie dem Bf für die Jahre 2001 und 2002 bescheinigt, dass er keine Einkünfte beziehe, die im Inland (als Ansässigkeitsstaat) der Besteuerung unterliegen. Gleichzeitig hat sie aber die Besteuerung seiner Einkünfte als Pilot (soweit sie sich auf Arbeitsleistung außerhalb Deutschland bezogen) in die Wege geleitet. Dass die zuständige Fachbereichsleiterin des Finanzamtes zum Zeitpunkt der Ausstellung der gegenständlichen Bescheinigungen von einer Steuerpflicht des Bf in Österreich ausgegangen ist, wird auch von ihr in einem Schreiben vom 5.8.2005 im Zuge des Verständigungsverfahrens bestätigt (V-Akt, 66).

49) Im nunmehrigen Verfahren wird vom Bf auch nicht mehr bestritten, dass Österreich in den Beschwerde Jahren für seine Bezüge als Pilot, soweit sie auf außerhalb Deutschland ausgeübte

berufliche Tätigkeiten entfallen, das Besteuerungsrecht zukommt. Vielmehr verweist der Bf auf den Vertrauensschutz in § 117 BAO und den Grundsatz von Treu und Glauben.

50) Soweit in der Beschwerde auf die mit BGBl. I 97/2002 (AbgRmRefG) eingeführte Bestimmung in § 117 BAO verwiesen wird, in der damals vorgesehen war, wonach Abgabenbehörden, die sich in ihren Entscheidungen auf Rechtsauslegungen der Höchstgerichte oder auf Richtlinien des Finanzministeriums gestützt haben, bei einer späteren Änderung dieser Rechtsauslegung durch die Höchstgerichte oder in den Richtlinien des Finanzministeriums, diese nicht zum Nachteil der betroffenen Partei berücksichtigen dürfen, ist darauf hinzuweisen, dass diese Bestimmung vom Verfassungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 2.12.2004, G95/04 als verfassungswidrig aufgehoben worden ist. Die hier strittigen Bescheide sind aber erst am 10.12.2014, somit 10 Jahre nach der ersatzlosen Aufhebung dieser Bestimmung erlassen worden.

51) Abgesehen davon, beruhte auch die erstmalige Besteuerung dieser Einkünfte für die Beschwerdejahre mit Bescheiden vom 28.04.2003 (für 2001) und 07.12.2007 (für 2002) weder auf einer Änderung der Rechtsauslegung der Höchstgerichte noch auf einer Änderung einer Richtlinie des Finanzministeriums. Das Finanzministerium hat erstmals mit der EAS vom 1.12.1997 zur Besteuerung von in Österreich ansässigen Piloten, die für ein in Deutschland ansässiges Flugunternehmen unselbständig tätig sind, Stellung genommen und seine Rechtsansicht näher dargelegt.

52) Den Einwand, wonach die Besteuerung dieser Einkünfte in Österreich dem allgemeinen Grundsatz von Treu und Glauben widersprechen würde, weil das Finanzamt über Jahre davon ausgegangen sei und bescheinigt habe, dass der Bf keine Einkünfte in Österreich zu versteuern habe und er im Vertrauen darauf Dispositionen getroffen habe, die er bei Kenntnis der Unrichtigkeit der Bescheinigungen nicht getroffen hätte, hat der Bf bereits im Erstverfahren vorgebracht. Der Unabhängige Finanzsenat sah in seinem Aufhebungsbeschluss vom 10.12.2013 aufgrund des damals festgestellten Sachverhaltes eine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glaubens nicht gegeben. Insbesondere hielt der UFS die gegenständlichen Bescheinigungen des Finanzamtes für das Jahr 2001 und 2002 nicht als ursächlich für die vom Bf in Deutschland vorgenommen Dispositionen.

53) Wie sich aus den im nunmehrigen Verfahren durchgeführten Erhebungen, den Beilagen zum Vorlageantrag und den Angaben in der mündlichen Verhandlung ergeben hat, handelt es sich bei den vom Bf in Deutschland vorgenommenen Dispositionen um eine im Jahr 2000 auf 10 Jahre eingegangene Beteiligung an einer Personengesellschaft (BC Leasing Fonds GmbH & Co Y KG) und um den Ankauf von zwei neuen Eigentumswohnungen in H-Stadt von je 37 m² im Jahr 1993.

54) Ein unmittelbarer Zusammenhang mit der hier strittigen Besteuerung der Einkünfte aus unselbständiger Arbeit für die Jahre 2001 und 2002 ist nicht gegeben, zumal die aus der

Beteiligung aus der Personengesellschaft (Leasing Fonds) und aus der Vermietung der Wohnungen erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb bzw. Vermietung und Verpachtung nach dem DBA-Deutschland jedenfalls Deutschland zugewiesen sind, unabhängig davon, ob Österreich das Besteuerungsrecht an den Einkünften aus nichtselbständige Arbeit wahrgenommen hat oder nicht. Auch wenn das Finanzamt A dem Bf die hier strittigen Bescheinigungen nicht ausgestellt hätte und dadurch der Bf in Deutschland auch nicht zur unbeschränkten Steuerpflicht optieren hätte können, sondern dort nur als beschränkt Steuerpflichtiger veranlagt worden wäre, wären die hier angesprochenen in Deutschland erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb und Vermietung und Verpachtung nach dem DBA-Deutschland in Deutschland der Besteuerung unterlegen. Der Umstand, dass der Bf in der Vergangenheit in Deutschland eine Beteiligung eingegangen ist und zwei Wohnungen zu Vermietungszwecken angeschafft hat, das sich für ihn in Deutschland für einen bestimmten Zeitraum oder bestimmte Jahre steuerlich günstig ausgewirkt hat, kann nicht dazu führen, dass Österreich auf einen bestehenden Steueranspruch verzichtet, um den Bf die steuerlichen Vorteile aus seiner Beteiligung und Vermietung in Deutschland zu erhalten.

55) Abgesehen davon schützt nach ständiger Rechtsprechung der Grundsatz von Treu und Glauben nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer allenfalls auch unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit. Die Behörde ist vielmehr verpflichtet, von einer als gesetzwidrig erkannten Verwaltungsübung abzugehen.

Vielmehr müssten besondere Umstände vorliegen, die ein Abgehen von der bisherigen Auffassung durch die Finanzverwaltung unbillig erscheinen lassen (unter vielen: VwGH 27.06.2018, Ra 2016/15/0075; 15.09.2016, Ra 2015/15/0076; Ritz, BAO⁶, §14 Rz 9).

56) Der Umstand, dass das Finanzamt die Einkünfte des Bf aus unselbständige Arbeit in den Jahren vor 2001 nicht (anteilig) besteuert und ihm auch bescheinigt hat, dass dem Finanzamt nichts bekannt sei, das zu den Angaben des Bf über die persönlichen Verhältnisse und über die Einkommensverhältnisse in Widerspruch steht, hinderte das Finanzamt grundsätzlich nicht, nachdem es diese Vorgangsweise als rechtswidrig erkannt hatte, für die hier strittigen Jahre 2001 und 2002 die Besteuerung vorzunehmen, auch wenn die damals noch wirksame Regelung in Art. 9 Abs. 1 iVm Art. 15 Abs. 1 DBA-Deutschland 1954 - wie der Bf einwendet - nicht dem OECD-Musterabkommen entsprochen hat. Die entsprechende Anpassung ist zwar – wie oben ausgeführt - bereits in dem im Jahr 2000 abgeschlossenen DBA-Deutschland 2000 erfolgt, da dieses aber erst im Jahr 2003 wirksam gewordenen ist, stand erst ab dem Jahr 2003 allein Deutschland das Besteuerungsrecht an den unselbständigen Einkünften des Bf zu.

57) Hingegen als unbillig erachtet das Gericht die Besteuerung des Bf, insoweit es nach Abgehen von der bisher vertretenen Rechtsauffassung und geübten Vorgangsweise des Finanzamtes, durch die in Kenntnis der Sach- und Rechtslage erteilte unrichtige Bescheinigung des Finanzamtes zu einer nicht mehr zu beseitigenden Doppelbesteuerung gekommen ist.

58) Für das Jahr 2001 konnte die letztlich durch die vom Finanzamt ausgestellte Bescheinigung (wonach der Bf in Österreich keine steuerpflichtige Einkünfte bezieht) verursachte Doppelbesteuerung durch das im Jahr 2004 eingeleitete und im Jahr 2009 abgeschlossene Verständigungsverfahren mit Deutschland, in dem sich die beiden Vertragsstaaten auf eine Aufteilung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit geeinigt haben, beseitigt werden. Für dieses Jahr kann der Abgabenbehörde, die sich erfolgreich bemüht hat, die bestehende Doppelbesteuerung zu beseitigen, keine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben angelastet werden.

59) Anders verhält es sich hingegen hinsichtlich des Jahres 2002. Für dieses Jahr blieb die Doppelbesteuerung, wie die Ermittlungen des Unabhängigen Finanzsenates beim zuständigen Finanzamt für Großunternehmen in Hamburg ergeben haben (UFS-Akt, 88 f), aufrecht, weil die Abgabenbehörde nur für 2001 ein Verständigungsverfahren durchgeführt hat.

60) Der Bf hat zwar im Jahr 2004 (V-Akt 36) förmlich nur für das Jahr 2001 ein Verständigungsverfahren mit Deutschland beantragt (den Besteuerungsanspruch für 2002 hatte das Finanzamt A zu diesem Zeitpunkt noch gar nicht wahrgenommen), verwies in der Begründung aber darauf, dass Deutschland auch für 2002 das Besteuerungsrecht zur Gänze wahrgenommen hat.

61) Im Zuge des Verständigungsverfahrens wurde von Seiten der zuständigen Sachbearbeiterin im Finanzministerium am 11.09.2007 (somit kurz vor der Erlassung des Einkommensteuerbescheides für 2002 vom 07.12.2007) beim Finanzamt nachgefragt, ob das gegenständliche Verständigungsverfahren auch auf das Jahr 2002 ausgeweitet werden sollte, zumal es sich im Jahr 2002 um dieselbe Problematik handle. Diese Nachfrage blieb aber Seitens des Finanzamtes unbeantwortet, obwohl dem Finanzamt bewusst sein musste, dass es mit der Geltendmachung des Besteuerungsanspruches für das Jahr 2002 auch in diesem Jahr zu einer Doppelbesteuerung kommen wird. Die Doppelbesteuerung im Jahr 2002 hätte aufgrund der in Deutschland bereits abgelaufenen Verjährungsfristen nur durch die Umsetzung eines Verständigungsverfahrens, das nach § 175a der deutschen Abgabenordnung (AO) die Verjährungsfristen durchbricht, beseitigt werden können. Darauf wurde auch im Verständigungsverfahren für das Jahr 2001 von der deutschen Abgabenbehörde hingewiesen (UFS-Akt, 88 f).

62) Dem Ersuchen des Unabhängigen Finanzsenates im Aufhebungsbeschluss vom 10.12.2013 die zuständige Behörde in Deutschland zu konsultieren, um den Doppelbesteuerungskonflikt auch für das Jahr 2002 (wie für das Jahr 2001) einer Lösung zuzuführen, ist das Bundesministerium für Finanzen als zuständige Behörde, trotz Anregung durch das Finanzamt A und mehrerer Urgezen nicht nachgekommen (FA-Akt, 27 ff).

63) Das Finanzamt führt dazu in der Beschwerdevorentscheidung (siehe Rz 29) aus, die Einleitung eines Verständigungsverfahrens nach Art. 25 DBA-Deutschland 2002 sei stets nur aufgrund eines Antrages des betroffenen Steuerpflichtigen an das Bundesministerium für Finanzen möglich.

Es will damit offensichtlich zum Ausdruck bringen, das Finanzamt bzw. das Finanzministerium als oberste Finanzbehörde hätte gar keine Möglichkeit gehabt, den Doppelbesteuerungskonflikt zu lösen. Diese Ansicht vermag das Gericht nicht zu teilen.

64) Abgesehen davon, dass für das hier strittige Jahr 2002 nicht das DBA-Deutschland 2002 sondern das DBA-Deutschland 1954 anzuwenden ist (Art. 31 Abs. 2 lit. b DBA-Deutschland 2002), sieht das DBA (neben dem in Art. 19 leg.cit. normierten Verständigungsverfahren auf Antrag des Steuerpflichtigen) in Art. 21 ausdrücklich vor, dass die obersten Finanzbehörden der Vertragsstaaten zur Behandlung von Fragen, die sich aus diesem Abkommen ergeben, unmittelbar miteinander verkehren können (Abs. 1) und zur Beseitigung von Härten aufgrund einer Doppelbesteuerung sich gegenseitig ins Einvernehmen setzen (Abs. 2).

Das Finanzministerium als oberste Abgabenbehörde wäre daher auf Anregung des Unabhängigen Finanzsenates und des Finanzamtes (FA-Akt, 29) dazu gehalten gewesen, sich in Konsultationen mit der dafür zuständigen obersten Behörde in Deutschland darum zu bemühen, die durchaus als Härte anzusehende Doppelbesteuerung zu beseitigen.

65) Bereits im angeführten Beschluss des Unabhängigen Finanzsenates ist darauf hingewiesen worden, dass es zur unbeschränkten Steuerpflicht in Deutschland nur deshalb kommen konnte, weil das Finanzamt A dem Bf (wie in den Vorjahren) auch für das Jahr 2002 eine „Bescheinigung EU/EWR“ ausgestellt hat, in der ihm bestätigt worden ist, dass er im Jahr 2002 keine Einkünfte bezogen habe, die in Österreich der Besteuerung unterliegen, obwohl das Finanzamt entgegen der ausgestellten Bescheinigung von einer anteiligen Steuerpflicht der in Deutschland bezogenen Lohneinkünfte in Österreich ausgegangen ist.

66) Der Abgabenbehörde traf daher eine erhöhte Verantwortung, die durch eine zu Unrecht ausgestellte Bescheinigung (mit)verursachte Doppelbesteuerung in Absprache mit der zuständigen Behörde in Deutschland zu beseitigen. Die Begründung des DBA-Deutschland (vgl. Art. 1 Ab. 1 DBA-Deutschland 1954) im Allgemeinen und der darin normierten Verständigungs- bzw. Konsultationsverfahren im Besonderen, liegt einzig im Grundsatz, Doppelbesteuerung zu vermeiden. Diesen Grundsatz erachtet das Gericht im gegenständlichen Fall für verletzt.

67) Das Finanzamt hat im Erstverfahren, trotz Kenntnis der auch im Jahr 2002 bestehenden Doppelbesteuerung, die Anregung, das Verständigungsverfahren auch auf das Jahr 2002 auszudehnen, nicht aufgenommen. Ebenso wenig ist aber auch das Bundesministerium für Finanzen als oberste Finanzbehörde bzw. als zuständige Abgabenbehörde im Zweitverfahren, dem Ersuchen des Finanzamtes nachgekommen (den Ausführungen des Unabhängigen Finanzsenates im oben genannten Beschluss folgend), mit der obersten Finanzbehörde bzw.

der zuständigen Behörde in Deutschland Konsultationen aufzunehmen, um die bestehende Doppelbesteuerung zu beheben.

Nicht unerheblich ist auch der Umstand, dass die Abgabenbehörde davon ausgehen konnte, eine Einigung mit der deutschen zuständigen Abgabenbehörde relativ problemlos zu erzielen, zumal sich die Sachlage gegenüber dem Vorjahr nicht geändert hat und für das Vorjahr bereits eine einvernehmliche Lösung gefunden worden ist, um die Doppelbesteuerung zu vermeiden. Durch die Untätigkeit bzw. das mangelnde Bemühen eine Einigung mit der zuständigen Behörde in Deutschland herbeizuführen, hat die Abgabenbehörde ihre Sorgfaltspflicht gegenüber dem Bf verletzt.

68) In Anbetracht dieser besonderen Umstände erachtet es das Gericht in einer Gesamtbetrachtung für unbillig, die bestehende Doppelbesteuerung aufrecht zu erhalten. Der strittige Einkommensteuerbescheid für 2002 war daher in Wahrung des Grundsatzes von Treu und Glauben ersatzlos aufzuheben.

IV) Einkommensteuer für das Jahr 2001:

a) Verluste aus Gewerbebetrieb und Werbungskostenüberschüsse aus Vermietung und Verpachtung

69) Deutschland hat in dem am 09.08.2002 erlassenen Einkommensteuerbescheid für 2001 Verluste aus Gewerbebetrieb in der Höhe von 27.882,28 EUR (54.533 DM) und Werbungskostenüberschüsse aus Vermietung und Verpachtung von 16.415,03 EUR (32.105 DM) in Abzug gebracht.

70) In dem in Durchführung des Verständigungsverfahrens für 2001 erlassenen Einkommensteuerbescheid vom 29.06.2009 hat das Finanzamt für Großunternehmen in Hamburg, aufgrund der in Deutschland nunmehr beschränkten Steuerpflicht des Bf, einen Ausgleich dieser Verluste und Werbungskostenüberschüsse mit den (anteiligen) nichtselbständigen Einkünften des Bf nicht mehr zugelassen (vgl. § 50 Abs. 2 dEStG).

71) Bereits im Vorverfahren hat der Bf die Berücksichtigung diese Verluste und Werbungskostenüberschüsse für den Fall beantragt, dass er in Inland als steuerpflichtig angesehen wird.

72) Dazu hat der Unabhängige Finanzsenat im Aufhebungsbeschluss vom 10.12.2013 festgestellt, dass entsprechend dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25.9.2001, 99/14/0217 Österreich als Wohnsitzstaat bereits vor der mit dem Steuerreformgesetz 2005 (BGBl I 2004/57) vorgenommenen gesetzlichen Verankerung in § 2 Abs. 8 EStG 1988 bei der Ermittlung des österreichischen Einkommens (Steuerbemessungsgrundlage), die im Ausland

nicht berücksichtigten Verluste im Wege des Verlustausgleiches des § 2 Abs. 2 EStG zu berücksichtigten habe (vgl. Jakom/Laudacher EStG, 2010, § 2 Rz 195 ff; Doralt/Toifl, EStG14, § 2 Tz 192 ff; ÖStZ Heft 5/2002, Seite 116). Dieses Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes sei zwar zu betrieblichen ausländischen Verlusten ergangen, sei aber auch für außerbetriebliche Verluste (Werbungskostenüberschüsse) anzuwenden (Loukota, SWI, Heft 11/2011, 466 ff). Auslandsverluste seien aber nur insoweit ausgleichsfähig, als sie nach österreichischem inländischem Recht ermittelt worden sind (VwGH 25.9.2001, 99/14/0217, ÖStZ 2002/186).

73) Diese Rechtsansicht wird auch vom Bundesfinanzgericht geteilt.

Ob bzw. in welcher Höhe die vom Bf in Deutschland erzielten Verluste aus Gewerbebetrieb und die Werbungskostenüberschüsse aus Vermietung und Verpachtung mit dem in Inland zu versteuernden Einkünften ausgeglichen werden können, ist also allein nach inländischen Steuerrecht zu beurteilen (vgl. Zorn, Use of foreign losses in tax treaties with exemption method, SWI, 11/2001, Pkt. II.2.5.; Jakom/Laudacher EStG, 2019, § 2 Rz 200 f).

74) Dem Auftrag des Unabhängigen Finanzsenates zu klären, um welche Art von Beteiligung es sich hier im konkreten Fall handelt, wie die Höhe des Verlust ermittelt worden ist und ob der Berücksichtigung dieser Verluste nicht das Verlustausgleichsverbot nach § 2 Abs. 2a EStG 1988 entgegen steht, bzw. um welches Objekt es sich bei den negativen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung handelt und ob diese Vermietungstätigkeit nach innerstaatlichen Recht als Einkunftsquelle oder als Liebhaberei anzusehen ist, ist das Finanzamt im Zweitverfahren durch den oben angeführten Vorhalt vom 21.1.2014 (Rz 20) zwar nachgekommen, eine Aufklärung durch den Bf in der Vorhaltsbeantwortung ist aber nicht erfolgt (V-Akt, 207).

75) Die erst im Vorlageantrag vorgelegten Unterlagen bestätigten die Ansicht des Finanzamtes, dass es sich bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb um ein Verlustbeteiligungsmodell und bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung um Liebhaberei gehandelt hat.

Verluste aus Gewerbebetrieb:

76) Bei den negativen Einkünften aus Gewerbebetrieb handelt es sich nach den Recherchen des Finanzamtes und soweit dies aus dem erstmals im Vorlageantrag vom 12.08.2015 beigelegten Unterlagen zu entnehmen ist, um Verluste aus einer Beteiligung des Bf an der BC Leasing-Fonds GmbH & Co Y KG, die wiederum von der Sa Fonds GmbH verwaltet wurde. Diese Personengesellschaft, die vom Bf selbst als Verlustbeteiligungsmodell bezeichnet worden ist, verwaltete einen sogenannten geschlossenen „Flugzeugfonds“, der ein oder mehrere Flugzeuge erworben und diese dann gewinnbringend vermietet bzw. in Form vom Leasing einer Fluggesellschaft zur Nutzung zur Verfügung gestellt hat. Soweit dies aus den vom Bf vorgelegten Unterlagen zu entnehmen ist, ist dieser Leasing Fonds im Jahr 2000 begründet und nach 10 Jahren (im Jahr 2010) liquidiert worden, wobei die Liquidation erst im Jahr 2014 abgeschlossen worden ist.

77) Nach der Aktenlage handelt es sich dabei um die Beteiligung an einem Unternehmen, deren Unternehmensschwerpunkt in der gewerblichen Vermietung von Wirtschaftsgütern gelegen ist und damit nach § 2 Abs. 2a Teilstrich 2 EStG 1988 die daraus erzielten Verluste von vornherein weder ausgleichsfähig noch vortragsfähig sind.

Werbungskostenüberschüsse aus Vermietung und Verpachtung:

78) Bei den in Deutschland erzielten negativen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung handelt es sich nach den Angaben des Bf und den im oben angeführten Auskunftersuchen (vgl. Rz 23, 27) vom Bundeszentralamt in Bonn übermittelten und beim Finanzamt in H-Stadt vom Bf eingereichten Einkommensteuererklärungen für 2000 bis 2002 um zwei in der Enoch-Widmann-Straße 86 in 95028 H-Stadt vermietete Eigentumswohnungen (Ein-Zimmer-Appartements) Nr. 9 und 10 mit einer Nutzfläche von jeweils 37,6 m², die der Bf im Jahr 1993 (als Neubauwohnungen) erworben hat.

79) Vom Finanzamt H-Stadt wurde für die Jahre 2000 und 2001 nur für jeweils eine Wohnung eine „Anlage V“ zu den Einkommensteuererklärungen beigelegt. Lediglich für das Jahr 2002 wurde für beide Wohnungen eine „Anlage V“ über die erzielten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung übermittelt (FA-Akt, 95 ff).

Im Jahr 2002 ist für beide Wohnungen bei Einnahmen von 5.796 EUR (inkl. Betriebskosten und Garagenmiete) und Werbungskosten von 24.361 EUR, ein Werbungskostenüberschuss von 18.565 EUR erzielt worden.

80) In den beiden Vorjahren ist die Ertragsentwicklung ähnlich gewesen, jedenfalls sind aus der Vermietung dieser Wohnungen im Jahr 2000 Werbungskostenüberschüsse von 18.505 EUR (36.194 DM) und im Jahr 2001 von 16.415,03 EUR (32.105 DM) geltend gemacht worden.

81) Den „Anlagen V“ zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung für die Jahre 2000 (Wohnung Nr. 9) und 2001 (Wohnung Nr. 10) ist zu entnehmen, dass allein die Absetzung für Abnutzung (AfA) jeweils höher war als die Einnahmen. So betrugen die Einnahmen im Jahr 2010 (Wohnung Nr. 9) und 2011 (Wohnung Nr. 10) ohne Betriebskosten jeweils 5.040 DM und die AfA jeweils 7.318 DM. Die Zinsbelastung betrug in beiden Jahren jeweils 12.188 DM. Der Werbungskostenüberschuss betrug im Jahr 2000 für die Wohnung Nr. 9 16.667 DM und im Jahr 2001 für die Wohnung Nr. 10 15.618 DM.

82) Nach der Liebhabereiverordnung (LVO) ist die gegenständliche Vermietung als Liebhaberei zu betrachten (§ 1 Abs. 2 Z 3 LVO), das zur Folge hat, dass die Vermietungstätigkeit nicht als Einkunftsquelle und damit auch die Werbungskostenüberschüsse nicht anerkannt werden können.

83) Dieser Sachverhalt zur Beteiligung des Bf an der BC Leasing-Fonds GmbH & Co Y KG (Sa Fonds) und zur Vermietung der beiden Wohnungen in H-Stadt in Deutschland, die

entsprechende Rechtslage und die sich daraus ergebenden oben angeführten Rechtsfolgen sind dem Bf bereits mit Schreiben vom 22.03.2019 vom Bundesfinanzgericht zur Kenntnis gebracht worden und es wurde ihm noch einmal die Gelegenheit geboten, sich dazu zu äußern.

84) Weiters wurde ihm zu den Verlusten aus Gewerbebetrieb mitgeteilt, sollte er die Ansicht vertreten, dass es sich nicht um einen wie oben beschriebenen Leasing Fonds handeln, so wäre dies zweifelsfrei zu erweisen. Zudem wäre in diesem Fall zu erweisen, dass es sich nicht um ein Verlustbeteiligungsmodell im Sinne des § 2 Abs. 2a Teilstrich 2 EStG 1988 handelt. Allein der Hinweis bzw. Behauptung im Vorlageantrag, dass die Beteiligung an dem oben angeführten Leasing Fonds insgesamt einen Gesamtgewinn erbracht habe, vermöge die Anerkennung der Verluste nicht zu begründen.

85) Bezüglich der negativen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wurde ihm zur Kenntnis gebracht, dass er die Liebhabereivermutung widerlegen könne, wenn er nachweise, dass ab Beginn der Vermietung (1993) in einem Zeitraum von 20 Jahren ein Gesamtüberschuss aus dieser Vermietung erzielt worden sei.

86) Der Vollständigkeit halber wurde aber auch darauf hingewiesen, dass auch das Finanzamt H-Stadt in Deutschland die Einkommensteuerbescheide mit der Begründung vorläufig erlassen habe, dass die Überschusserzielungsabsicht aus der gegenständlichen Vermietung damals nicht abschließend beurteilt werden konnte.

87) In einer Eingabe des anwaltlichen Vertreters des Bf vom 01.07.2019 (nach gewährter Fristverlängerung) wurde lediglich wiederholt wie es zur unbeschränkten Steuerpflicht des Bf in Deutschland gekommen ist, auf das oben angeführte Schreiben wurde mit keinem Wort Bezug genommen.

88) Erstmals in einer vor der mündlichen Verhandlung erfolgten Eingabe vom 13.8.2020 wurde zur Vermietung der zwei Eigentumswohnungen ergänzend ausgeführt, dass der Kaufpreis für die im Jahr 1993 erworbenen, gegenständlichen 2 Wohnungen von jeweils 102.258 EUR in voller Höhe kreditfinanziert worden sei und im Jahr 2018 die zwei Wohnungen jeweils um 64.000 EUR veräußert worden seien, wodurch es insgesamt zu einem Veräußerungsverlust gekommen sei. Bis zum Jahr 2003 habe der Verlust (jeweils) 12.971 EUR betragen. Ab dem Jahr 2005 sei lediglich ein Verlust von 5.942 EUR und im Jahr 2010 letztmalig ein Verlust von 622 EUR erwirtschaftet worden. In den Folgejahren seien Gewinne erzielt worden und zwar 2011: 1.940 EUR, 2012: 2.580 EUR, 2013: 3.128 EUR, 2014: 3.084 EUR.

89) Selbst wenn man von diesen Angaben des Bf ausgehen würde, obschon, wie oben dargestellt, die Werbungskostenüberschüsse in den Jahren 2000 bis 2002 nachweislich wesentlich höher waren, so ergäben sich ab dem Beginn der Vermietung im Jahr 1994 bis zum Jahr 2010 Werbungskostenüberschüsse von rd. 160.000 EUR. Dem stünden unter der Annahme, dass auch in den Jahren 2015 bis 2018 Überschüsse wie im Jahr 2014 erzielt worden

sind, lediglich Einnahmenüberschüsse von rd. 18.000 EUR gegenüber.

Diese Angaben des Bf bekräftigen, dass innerhalb von 20 Jahren seit Beginn der Vermietung kein Gesamteinnahmenüberschuss zu erzielen gewesen ist.

90) Der Einwand in der Eingabe vom 13.8.2020, wonach der Bf eine ortsübliche Miete von rd. 4,00 EUR/m² Nutzfläche verlangt habe und daher § 2 Liebhabereiverordnung (Kriterienprüfung) „greife“, ist verfehlt.

91) Nach § 1 Abs. 2 Z 3 Liebhabereiverordnung (LVO) ist Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten entstehen.

92) Für die hier strittige Vermietung von zwei Eigentumswohnungen gilt nach dem klaren Wortlaut des § 1 Abs. 2 Z 3 die Liebhabereivermutung. Diese kann nur widerlegt werden, wenn erwiesen wird, dass in einem Zeitraum von 20 Jahren ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erzielt wird (§ 2 Abs. 4 LVO).

93) Einen derartigen Nachweis hat der Bf nicht erbracht, sodass die in Deutschland erzielten negativen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Österreich nicht mit den positiven Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit ausgeglichen werden können.

94) Zu den negativen Einkünften aus Gewerbebetrieb (Sa Fonds) führte der Bf in der Eingabe vom 13.8.2020 aus, es handle sich um Verluste aus einer Kommanditbeteiligung iHv 190.000 DM, die durch Darlehen iHv 88.350 DM finanziert worden sei. In Deutschland seien die in den Jahren 2001 und 2002 entstandenen Verluste als Einkünfte aus Gewerbebetrieb berücksichtigungsfähig gewesen. Da die Berücksichtigung ob Verschulden des Finanzamtes rückwirkend entfallen sei, wären diese (neben den negativen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung) im Rahmen eines Schadenersatzanspruches in Österreich anzusetzen, sofern keine Aufhebung der Bescheide erfolge.

95) Wie dem Bf bereits im Schreiben vom 22.3.2019 bekannt gegeben, sind nach § 2 Abs. 2a Teilstrich 2 EStG 1988 negative Einkünfte aus Betrieben, deren Unternehmensschwerpunkt(e) im Verwalten unkörperlicher Wirtschaftsgüter oder in der gewerblichen Vermietung von Wirtschaftsgütern gelegen ist, weder ausgleichsfähig noch gemäß § 18 Abs. 6 und 7 vortragsfähig.

96) Der Unternehmensgegenstand der BC Leasing-Fonds GmbH & Co Y KG (Sa Fonds) lag allein in der Vermietung bzw. im Verleasen von einem oder mehreren Flugzeugen. Es handelt sich somit um ein Unternehmen, deren Unternehmensschwerpunkt in der gewerblichen Vermietung von Wirtschaftsgütern im Sinne des § 2 Abs. 2a Teilstrich 2 EStG 1988 gelegen ist. Die dem Bf im Jahr 2001 zugewiesenen Verluste aus dieser Personengesellschaft mit Sitz in

München sind daher in Österreich weder ausgleichsfähig noch gemäß § 18 Abs. 6 und 7 EStG 1988 vortragsfähig.

97) Der Einwand in der Eingabe vom 13.8.2020, diese Verluste seien im Rahmen eines Schadenersatzanspruches in Österreich anzusetzen, entbehrt jeder rechtlichen Grundlage. Abgesehen davon, dass die Voraussetzungen für einen Schadenersatzanspruch nicht vorliegen, ist dem Steuerrecht ein Verlustausgleich mit anderen Einkünften als Schadenersatz fremd.

b) Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit:

98) In Deutschland wurden in den ursprünglich vom Finanzamt H-Stadt erlassenen Einkommensteuerbescheid 2001 vom 9.8.2002 alle vom Bf geltend gemachten Werbungskosten anerkannt. Nach Durchführung des Verständigungsverfahrens für 2001 erkannte das in der Folge zuständige Finanzamt für Großunternehmen in Hamburg entsprechend der vereinbarten Aufteilung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit auf Österreich und Deutschland von 60% zu 40%, in dem am 29.6.2009 geänderten Einkommensteuerbescheid 2001 anteilig 40% der vom Bf geltend gemachten Werbungskosten an.

99) Wie bereits oben unter Rz 28 und 29 ausgeführt, erkannte das Finanzamt A bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, abgeleitet aus der beim zuständigen Finanzamt in Deutschland vorgelegten und im Rechtshilfeweg dem Finanzamt in A übermittelten Werbungkostenaufstellung, in der Beschwerdevorentscheidung für das Jahr 2001 anteilige Werbungskosten von 68.938,00 ATS (5.009,94 EUR) bzw. 60% von 16.330,99 DM (13.363,20 DM Sozialversicherungsbeiträge und 2.967,79 DM sonstige Werbungskosten) an.

100) Von den vom Bf in Deutschland geltend gemachten Werbungskosten wurden vom Finanzamt A die nachfolgenden Kosten anteilig nicht anerkannt:

Kontoführungspauschale von 30 DM, Kosten für die Reinigung der Uniform in der häuslichen Waschmaschine von pauschal 327,75 DM, Shuttlekosten zur Basis nach Frankfurt zu Pilotenmeetings von 958,83 DM, Taxikosten im Ausland von pauschal 300 DM, pauschale Trinkgelder von 448 DM, erhöhter Aufwand an Uniformschuhen mit kerosinfester Sohle von pauschal 150 DM, Kosten für ein Arbeitszimmer von 2.400 DM, Fahrtkosten zwischen der Wohnung in Österreich (C bei S) und dem Arbeitsort in Deutschland (München) von 14.725 DM, sowie Steuerberatungskosten von 944,91 DM.

101) Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 dürfen Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit der Steuerpflichtigen erfolgen, bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden.

102) Daraus ergibt sich, dass gemischte Aufwendungen, das heißt Aufwendungen mit einer privaten und beruflichen Veranlassung, nicht abzugsfähig sind (vgl. ua Jakom/Peyerl EStG, 2020, § 20 Rz 12 und die dort angeführte Rechtsprechung)

103) Bei den geltend gemachten Kosten für die Pauschale der Kontoführung, den Kosten für die Reinigung der Uniform in der häuslichen Waschmaschine, Shuttlekosten zur Basis nach Frankfurt zu Pilotenmeetings, pauschale Taxikosten im Ausland, pauschale Trinkgelder und dem erhöhten Aufwand an Schuhen mit kerosinfester Sohle, handelt es sich um nicht abzugsfähige Aufwendungen nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988.

104) Die Führung eines Girokontos eines Arbeitnehmers dient nicht nur beruflichen, sondern auch privaten Zwecken. Eine pauschale Berücksichtigung von Kontoführungskosten als Werbungskosten ist daher nicht zulässig.

105) Aufwendungen für die Anschaffung und die Instandhaltung bürgerlicher Kleidung sind nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 nicht als Werbungskosten oder Betriebsausgaben abzugsfähig, auch wenn die Berufsausübung eine erhöhte Kleiderabnutzung bedingt, gesetzliche Vorschriften eine bestimmte bürgerliche Bekleidung vorschreibt oder diese berufsbedingt immer in ordentlichen Zustand sein muss (vgl. VwGH 05.04.2001, 98/15/0046).

106) Es ist kein Unterschied erkennbar, warum die Reinigung einer Uniform in der häuslichen Waschmaschine einen höheren Reinigungsaufwand verursachen sollte als die Reinigung entsprechender (auch berufsbedingt laufend in tadellosem Zustand zu haltender) ziviler Bekleidung, die ein anderer Arbeitnehmer während seiner Berufstätigkeit trägt. Abgesehen davon, hat das Finanzamt die geltend gemachten Fremdreinigungskosten der Uniform von 1.176,55 DM (anteilig mit 60%) als Werbungskosten anerkannt.

107) Dasselbe gilt für den vom Bf pauschal geltend gemachten Mehraufwand für Schuhe mit kerosinfester Sohle. Selbst wenn – was grundsätzlich nicht anzunehmen ist – die Tätigkeit des Bf als Pilot einen erhöhten Aufwand an Kosten für Schuhe verursacht haben sollte, so handelt es sich dabei um Kosten, die dem Aufteilungsverbot unterliegen.

108) Bei den geltend gemachten Shuttlekosten zur Basis nach Frankfurt handelt es sich – wie in der mündlichen Verhandlung geklärt werden konnte - nicht um dienstlich Reisen, sondern um privat organisierte Treffen von Piloten bzw. um Treffen mit Gewerkschaftskollegen. Auch hier handelt es sich um nicht abzugsfähige Kosten im Sinne § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988, die die berufliche Stellung des Bf mit sich bringt.

109) Ebenso wenig können die pauschal geltend gemachten Taxikosten im Ausland für Fahrten zwischen Flughafen und Hotel und die pauschal geltend gemachten Trinkgelder ohne jeglichen Nachweis als Werbungskosten berücksichtigt werden.

110) Auch die für ein häusliches Arbeitszimmer geltend gemachten Aufwendungen sind nicht abzugsfähig.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung 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.

Diese Voraussetzungen liegen im gegenständlichen Fall nicht vor. Dass das häusliche Arbeitszimmer bei einem Piloten nicht den Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit bildet, bedarf wohl keiner näheren Ausführungen.

111) Die einfache Fahrtstrecke zwischen Wohnort (C bei S) und Arbeitsstätte (München) beträgt 195 km. Hin und retour hat der Bf diese Strecke im Jahr 2001 48 Mal zurückgelegt. Für diese Fahrten wurden dem Bf vom zuständigen deutschen Finanzamt im Einkommensteuerbescheid 2001 vom 9.8.2002 Kilometergeld in der Höhe von 14.725 DM und im abgeänderten Einkommensteuerbescheid 2001 vom 29.5.2009 40% dieses Betrages (entsprechend der Aufteilung der Einkünfte im Verständigungsverfahren) als Werbungskosten anerkannt.

Das Finanzamt A hat für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nur den Verkehrsabsetzbetrag von 4.000 ATS berücksichtigt.

112) Gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 sind die Kosten bei einer einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bis zu 20 km grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag abgegolten. Beträgt die einfache Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, die der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurücklegt, mehr als 20 km, werden abgestuft nach der Länge der Fahrtstrecke und je nachdem, ob die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar ist oder nicht, zusätzliche in dieser Gesetzesstelle angeführte Pauschbeträge berücksichtigt. Der höchste im Beschwerdejahr mögliche Pauschbetrag aus diesem Titel beträgt gemäß lit. c dieser Gesetzesstelle 28.800 ATS. Als Folge der Pauschalierung sind die tatsächlichen Kosten nicht abzugsfähig, auch wenn diese höher als das Pauschale sind.

113) Das Finanzamt hat für die Fahrten zwischen Wohnort und Arbeitsstätte zu Recht nur den Verkehrsabsetzbetrag berücksichtigt, da die Voraussetzungen für die Gewährung des Pendlerpauschales nach § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 allein schon deshalb nicht vorliegen, da der Bf im Lohnzahlungszeitraum die Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nicht überwiegend (dh an mehr als 10 Tagen im Kalendermonat) zurückgelegt hat.

114) Der Bf, der im gesamten Beschwerdejahr in München beschäftigt gewesen ist, ist im Durchschnitt rd. vier oder fünf Mal pro Monat nach Hause zu seinem österreichischen Familienwohnsitz gefahren.

Liegt der (Familien)wohnsitz eines Steuerpflichtigen außerhalb der üblichen Entfernung vom Arbeitsplatz und ist die Wohnsitzverlegung in die Nähe des Arbeitsplatzes nicht zumutbar, kommen auch Aufwendungen für regelmäßige Heimfahrten vom Wohnsitz am Arbeitsort zum Familienwohnsitz als Werbungskosten in Betracht. Eine Einschränkung der Abzugsfähigkeit ist aber auch hier nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 insoweit gegeben, als derartige Kosten nicht abgezogen werden dürfen, soweit sie den auf die Dauer der auswärtigen Berufstätigkeit bezogenen höchsten in § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 angeführten Betrag übersteigen. Eine steuerliche Berücksichtigung ist daher nach der für das Jahr 2001 geltenden Gesetzesfassung mit 28.800 ATS beschränkt.

115) Eine Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort nach München war dem Bf damals nicht zumutbar, zumal er zwei minderjährige schulpflichtige Kinder hatte und der damals yy-jährige Bf kurz vor seiner Pensionierung stand. Die Voraussetzungen für die Absetzung der Kosten der Familienheimfahrten als Werbungskosten sind somit gegeben.

116) Die anerkannten Werbungskosten errechnen sich somit wie folgt:

Werbungskosten lt. Beschwerdevorentscheidung:	68.938 ATS
Kosten für Familienheimfahrten:	28.800 ATS

Werbungskosten gesamt:	97.738 ATS

c) Sonderausgaben:

117) In den in der Aufstellung der Werbungskosten ausgewiesenen Steuerberatungskosten von 944,91 DM sah das Finanzamt zwar grundsätzlich abzugsfähige Sonderausgaben, ließ aber einen Abzug mangels Zahlungsnachweis nicht zu.

118) Das Gericht erachtet es für glaubhaft, dass der Bf diese Aufwendungen tatsächlich getragen hat, zumal er auch damals nachweislich steuerlich vertreten war. Der Umstand, dass der Bf nach 14 Jahren keinen Zahlungsnachweis erbringen konnte, lässt den Aufwand nicht unglaublich erscheinen. Die nicht bereits in Deutschland in Abzug gebrachten Steuerberatungskosten von 3.989 ATS (60% v. 944,91 DM), waren daher als Sonderausgaben anzuerkennen.

d) Berechnung des Durchschnittssteuersatzes:

119) Im bekämpften Einkommensteuer für das Jahr 2001 brachte das Finanzamt entsprechend der für das Streitjahr in Geltung stehenden innerstaatlichen Tarifbestimmung (§ 33 Abs. 10 EStG 1988 idF StRefG 1993) den Alleinverdiener- sowie den Verkehrsabsetzbetrag vor der Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes in Abzug. Dies führte dazu, dass die Absetzbeträge dem Bf letztlich nur aliquot, nämlich im Verhältnis der steuerpflichtigen Inlands- zu den steuerfreien Auslandseinkünften zugutekommen sind.

120) Diese Bestimmung verstieß gegen Gemeinschaftsrecht, konkret gegen die Grundsätze der Arbeitnehmerfreizügigkeit und die Niederlassungsfreiheit.

Der Gesetzgeber hat mit dem AbgSiG 2007 (Änderung von § 33 Abs. 10 und Schaffung von § 33 Abs. 11 EStG 1988) eine gemeinschaftskonforme Anpassung vorgenommen. Danach ist der Durchschnittssteuersatz zunächst ohne die Absetzbeträge zu ermitteln und von der an Hand des Durchschnittssteuersatzes ermittelten Steuer die Absetzbeträge abzuziehen.

121) Diese gemeinschaftsrechtskonforme Berechnung ist nach der Rechtsprechung des europäischen Gerichtshofes (EuGH 12.12.2002, C-385/00, de Groot; UFSjournal 2/2008, 56) auch bereits für Zeiträume vor 2007 anzuwenden (vgl. UFS 31.10.2011, RV/0148-F/10). Die Berechnung war daher entsprechend abzuändern.

122) Das Finanzamt erlies den Einkommensteuerbescheid für 2001 vorläufig, weil damals noch nicht abschließend beurteilt werden konnte, ob die in Deutschland erzielten negativen Einkünfte aus Gewerbebetrieb sowie Vermietung und Verpachtung in Österreich ausgleichsfähig sind.

Aufgrund der weiteren Sachverhaltsermittlungen konnte dies – wie oben ausgeführt – zweifelsfrei geklärt werden. Für die vorläufige Bescheiderlassung bestand daher kein Anlass mehr. Der abgeänderte Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2001 war daher endgültig zu erlassen.

V) Zulässigkeit einer Revision:

123) Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

124) Die gegenständliche Entscheidung geht in seiner Bedeutung über den Einzelfall nicht hinaus, zumal in DBA-Deutschland 2000, das zu Beginn des Jahres 2003 wirksam geworden ist, die Besteuerung von Bordbesatzungen von Luftfahrzeugen, die im internationalen Verkehr betrieben werden, neu geregelt worden ist und eine derartige Fallkonstellation ab dem Jahr 2003 nicht mehr vorkommt.

Zudem ist die hier zu treffende wesentliche Entscheidung, ob der Grundsatz von Treu und Glauben verletzt worden ist, im Rahmen der von der Rechtsprechung dazu entwickelten Grundsätze vorgenommen worden. Es handelt sich dabei um das Ergebnis einer Gesamtabwägung unterschiedlicher von den Umständen des Einzelfalls abhängiger Faktoren. Eine solche einzelfallbezogene Beurteilung ist nicht revisibel (jüngst VwGH 21.04.2020, Ro 2017/13/0014, mwN).

Für die Zulässigkeit der ordentlichen Revision besteht daher kein Anlass.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 24. September 2020