

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***1*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Stb., AdresseStb., über die Beschwerde vom 15.6.2021 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 12.5.2021 betreffend Einkommensteuer 2016 bis 2019 zu Recht erkannt:

I.

Der Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2016, 2017 und 2019 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2018 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den dem Ende der Entscheidungsgründe als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

II.

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

Artikel I. Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

In der **Einkommensteuererklärung für das Jahr 2016** wurden 6.460,72 € als Werbungskosten für Aus-/Weiterbildung, Rückzahlung von Ausbildungskosten, erklärt. Des weiteren wurden Werbungskosten für doppelte Haushaltsführung (Kosten der Wohnung in ***2***) in Höhe

von 3.083,85 € geltend gemacht. Für den Zeitraum Mitte Juni bis September 2016 wurde das große Pendlerpauschale für 3,5 Monate für die Fahrtstrecke ***3*** – ***4*** in Höhe von 1.071,00 € und ein Pendlereuro in Höhe von 146,41 € beantragt.

Es wurden keine ausländischen Einkünfte mit Progressionsvorbehalt für die Tätigkeit bei der ***12*** erklärt.

Vorliegend ist ein Lohnzettel der ***12*** für den Zeitraum 13.6. bis 31.12.2016.

Vorliegend ist zudem ein **Schreiben der ***31*** vom 10.5.2017**, wonach der Beschwerdeführer einem unbefristeten Arbeitsvertrag unterstehe. Gemäß Darlehensvertrag zur Finanzierung der Pilotenausbildung zwischen der ***12*** und dem Beschwerdeführer werde ihm seit April 2012 monatlich ein Betrag von 1.000,00 CHF vom Salär abgezogen. Dies so lange, bis das Darlehen von insgesamt 68.000,00 CHF beglichen sei. Im Jahr 2016 seien ihm 12.000,00 CHF abgezogen worden, die Restschuld zum 31.12.2016 hätte 11.000,00 CHF betragen.

Weiters liegt vor ein **Vertrag**, wonach der Beschwerdeführer ab 1.10.2016 eine **Wohnung in ***2***** gemietet hat. Die Nutzfläche der Wohnung beträgt 72,88 m².

In der **Einkommensteuererklärung für das Jahr 2017** wurden 11.193,38 € als Werbungskosten für Aus-/Weiterbildung erklärt. Davon entfallen 9.054,86 € auf die Rückzahlung von Ausbildungskosten. Ein Betrag von 2.138,52 € wird für die Ausbildung zum Fluglehrer geltend gemacht. Des weiteren wurden Werbungskosten für doppelte Haushaltsführung (Kosten der Wohnung in ***2***) in Höhe von 9.251,82 € geltend gemacht. Im Zusammenhang mit der Fluglehrausbildung wurden 1.582,56 € Reisekosten beantragt.

Es wurden keine ausländischen Einkünfte mit Progressionsvorbehalt für die Tätigkeit bei der ***12*** erklärt.

Vorliegend ist ein Lohnzettel der ***12*** für den Zeitraum 1.1. bis 31.10.2017.

Zudem eine Rechnung vom 14.8.2017 der ***7*** betreffend Kostendeckungsbeitrag Class Rating Instructor über 1.200,20 €, eine Gebührenabrechnung Mai 2017 vom 1.6.2017 der ***8*** über 238,42 € und eine Rechnung der ***9*** vom 27.7.2017 im Hinblick auf Lizenzen und Berechtigungen in Höhe von 699,90 € (in Summe 2.138,52 €).

In der **Einkommensteuererklärung für das Jahr 2018** wurden keine ausländischen Einkünfte mit Progressionsvorbehalt für die Tätigkeit bei der ***12*** erklärt.

Vorliegend ist ein Lohnzettel für den Zeitraum 1.2. bis 31.12.2018, Arbeitgeber ist der Vater des Beschwerdeführers.

In der **Einkommensteuererklärung für das Jahr 2019** wurden unter Progressionsvorbehalt steuerbefreite Auslandseinkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 4.500,00 € erklärt.

Vorliegend ist ein Lohnzettel für den Zeitraum 1.4. bis 31.12.2019, als Arbeitgeber scheint die

10 auf, zudem ein Lohnzettel für 1.1. bis 31.12.2019, Arbeitgeber ist wiederum der Vater des Beschwerdeführers.

Für die **Jahre 2016 bis 2019** wurde eine **Betriebsprüfung** durchgeführt.

Im **Betriebsprüfungsbericht vom 11.5.2021** wurde unter anderem wie folgt ausgeführt:

Tz. 1

Rückzahlung Ausbildungskosten

Der Beschwerdeführer hätte von 5.7.2010 bis 10.2.2012 im Rahmen eines Pilotenkurses bei der ***30*** die Ausbildung für die Verkehrspilotenlizenz absolviert.

Am 6.1.2010 sei zwischen ihm und der ***12*** ein Rahmenvertrag zur Pilotenausbildung abgeschlossen worden.

Am selben Tag sei zwischen dem Beschwerdeführer und der ***12*** auch ein Darlehensvertrag zur Finanzierung der Ausbildung abgeschlossen worden.

Inhalt dieser Verträge:

- Der Beschwerdeführer beginne am 5.7.2010 bei der ***30*** die Ausbildung zum Verkehrspiloten.
- Die Ausbildungskosten würden rund 123.000,00 CHF betragen.
- Die ***12*** beteilige sich mit 45.000,00 CHF an der Ausbildung.
- Rückzahlung bzw. Reduktion des Ausbildungskostenbeitrages (45.000,00 CHF) der ***12***.
- 10.000,00 CHF seien vom Beschwerdeführer bereits vor Ausbildungsbeginn bezahlt worden.
- Für die verbleibenden 68.000,00 CHF gewähre die ***12*** dem Beschwerdeführer ein Darlehen.
- Das Darlehen werde zinsenlos gewährt, wenn die Rückzahlungspflichten eingehalten würden.
- Die Rückzahlung beginne im Zeitpunkt des Stellenantrittes bei der ***12***.
- Der Darlehensnehmer müsse monatlich 1.000,00 CHF zurückbezahlen.

Die sofort zu bezahlenden Ausbildungskosten (10.000,00 CHF) und die monatlichen Raten aus dem Darlehensvertrag (68 x 1.000,00 CHF) seien auf dasselbe Konto der ***12*** zu überweisen, wenn die monatlichen Raten nicht vom Gehalt abgezogen würden.

Die Rückzahlung der Ausbildungskosten (45.000,00 CHF) an die ***12*** sei im Rahmenvertrag Pilotenausbildung genau geregelt. Werde der Beschwerdeführer von der ***12*** als First Officer angestellt, so reduziere sich die Gesamtschuld um jeweils ein Sechsendrdreißigstel pro vollem Monat dieses Arbeitsverhältnisses.

Dem Beschwerdeführer sei im Zeitpunkt der Unterzeichnung dieser beiden Verträge bewusst gewesen, dass für ihn bei regulärem Ausbildungs- und Anstellungsverlauf die Ausbildungskosten 78.000,00 CHF betragen würden.

Am 26.3.2012 sei der Beschwerdeführer von der ***12*** als First Officer angestellt worden.

Mit Schreiben vom 10.5.2017 sei von der ***31*** bestätigt worden, dass dem Beschwerdeführer seit April 2012 1.000,00 CHF vom Gehalt abgezogen würden, dass im Jahr

2016 12.000,00 CHF vom Gehalt abgezogen worden wären und mit 31.12.2016 noch eine offene Restschuld von 11.000,00 CHF bestehen würde.

Von 13.6.2016 bis zum 31.10.2017 sei der Beschwerdeführer von der ***12*** an die ***13*** verleast worden. In diesem Zeitraum wäre er mit seinen Einkünften als Verkehrspilot in Österreich steuerpflichtig gewesen. (Der Leasingvertrag liege der steuerlichen Vertretung vor. Er sei nicht eingereicht worden.)

Aufgrund des auch für Werbungskosten geltenden, in § 19 Abs. 2 EStG 1988 geregelten Grundsatzes der zeitlichen Zuordnung, wonach Ausgaben für das Kalenderjahr abzusetzen seien, in dem sie geleistet worden wären, seien im Falle der der Fremdfinanzierung von Aufwendungen entsprechende Werbungskosten jenem Veranlagungszeitraum zuzuordnen, in dem sie geleistet worden wären, und nicht erst in jenem Jahr, in dem die entsprechenden Darlehensrückzahlungen bestritten worden wären.

Die Rückzahlung der Ausbildungskosten 2016 und 2017 hätte daher nicht berücksichtigt werden können.

Tz. 2

Pendlerpauschale

Im Zeitraum Mitte Juni bis September 2016 hätte der Beschwerdeführer seinen Hauptwohnsitz in ***3*** bei seinem Vater gemeldet. Es sei das Pendlerpauschale für die Strecke ***3*** – ***4*** (großes Pauschale) für 3,5 Monate samt Pendlereuro beantragt worden.

In ***14*** hätte er seit 2.10.2015 einen Nebenwohnsitz gemeldet. Dazu sei vom Beschwerdeführer vorgebracht worden, dass er dort bei Verwandten aus privaten Gründen einen Nebenwohnsitz habe und daher kein Mietvertrag vorliegen würde.

Da der Beschwerdeführer nicht über einen eigenen Hausstand in ***3*** verfügt hätte, sei das Pendlerpauschale nur für die Wegstrecke ***14*** – ***4*** zu gewähren gewesen.

Da die Wegstrecke Wohnung – Arbeitsstätte im September 2016 nur sechsmal gefahren worden wäre, stehe das Pendlerpauschale für September 2016 nicht im vollen Umfang zu.

Dass die Wegstrecke nur sechsmal zurückgelegt worden wäre, sei dem vorgelegten Flugplan zu entnehmen. Zu den sechs Fahrten seien noch zwei Krankenstandstage hinzuzurechnen.

Daraus ergebe sich, dass für den September 2016 das Pendlerpauschale zu 2/3 zu berücksichtigen sei.

Es würde ein Pendlerpauschale von 369,13 € und ein Pendlereuro von 32,66 € zu berücksichtigen sein.

Tz. 3

Doppelte Haushaltsführung

Ab 13.6.2016 wäre der Beschwerdeführer für die ***13*** am Flughafen ***2*** tätig gewesen, er wäre ledig gewesen und hätte keine Kinder gehabt.

Ab Oktober 2016 hätte er in ***2*** eine Wohnung gemietet.

Laut Zentralem Melderegister würden sich folgende Wohnsitze ergeben:

		von	bis	
HWS	***3***	27.5.2015	22.10.2020	beim Vater
NWS	***14***	2.10.2015	21.4.2021	
NWS	***2***	28.10.2016	21.8.2018	
Schweiz	***15***	1.1.2016	31.6.2018	

Der Beschwerdeführer sei darauf hingewiesen worden, dass er keinen Familienwohnsitz in ***3*** hätte, da er über keinen eigenen Haushalt verfügt hätte und in diesem Zusammenhang nicht von einem Mehraufwand für die Wohnung in ***2*** gesprochen werden könne. Die Tatsache, dass der Beschwerdeführer im im Familienbesitz stehenden Forstgarten seit jeher mithilfe begründe keinen steuerlich berücksichtigungswürdigen Familienwohnsitz in ***3***, da er daraus keine steuerlich relevanten Einkünfte erziele (im Zeitraum 1.1. – 30.11.2016: 573,18 €).

Der Beschwerdeführer hätte bereits 8,5 Monate vor seinem befristeten Wechsel zur ***13*** einen Nebenwohnsitz in ***14*** gemeldet, welcher bis 21.4.2021 bestanden hätte. Die tägliche Rückkehr zu seinem Nebenwohnsitz in ***14*** wäre dem Beschwerdeführer zumutbar gewesen, da die kürzeste Fahrtstrecke zwischen ***14*** und ***4*** 67,3 km und die schnellste Fahrtstrecke (74,9 km) in 56 Minuten zu bewältigen sei. Unbestritten sei, dass die angemietete Wohnung in ***2*** noch günstiger für den Beschwerdeführer gelegen sei als sein Nebenwohnsitz in ***14***, aber eine steuerlich berücksichtigungswürdige Notwendigkeit könne aus diesem Sachverhalt nicht abgeleitet werden.

Dass die Wohnung in ***2*** nicht nur aus beruflichen Gründen angemietet worden wäre, sei auch daran zu erkennen, dass der Beschwerdeführer nach Beendigung der Tätigkeit bei der ***13*** noch bis November 2019 der Hauptmieter dieser Wohnung gewesen wäre.

Subjektive Vorlieben für die Wohnung in der ***16*** Innenstadt könnten steuerlich nicht berücksichtigt werden. Dass der Beschwerdeführer aus privaten Gründen über eine Wohnung in ***2*** verfügen wolle, sei auch daran zu erkennen, dass er im August 2019 eine Wohnung in ***2*** für seine eigenen Wohnzwecke gekauft hätte.

Die Wohnung in der Schweiz hätte der Beschwerdeführer ab 1.7.2018 nicht mehr gemietet gehabt. Seit diesem Zeitpunkt werde die Anreise zum Arbeitsplatz (Flughafen ***17***) von ihm wie folgt zurückgelegt: Mittels KFZ von ***3*** zum Flughafen ***2*** und mit dem Flugzeug zum Arbeitsort ***17***.

Da die Anreise seit diesem Zeitpunkt mit dem Flugzeug erfolgt sei, sei es ihm auch zumutbar

gewesen, im Zeitraum seiner Überlassung an die ***13*** mittels Flugzeug von ***17*** aus seinen Dienst am Flughafen ***2*** anzutreten.

Aus den drei beschriebenen Gründen (Wohnung in ***2*** viel länger angemietet als Tätigkeit bei der ***13*** und danach Wohnungskauf in ***2***, Anreise mit dem Flugzeug von ***17*** aus möglich, vorhandener Nebenwohnsitz aus privaten Gründen in der Nähe des Flughafen ***2***), könnten die Ausgaben für den neuen Nebenwohnsitz nicht berücksichtigt werden, da er nicht zwingend notwendig gewesen wäre und nicht ausschließlich für die berufliche Tätigkeit am Flughafen ***2*** angemietet worden sei.

Tz. 4

Fluglehrerausbildung

Der Beschwerdeführer hätte im Jahr 2017 eine Ausbildung zum Fluglehrer (CRI – Class Rating Instructor) absolviert. Für die Ausbildung, nötige Flugstunden und die Ausstellung der Lizenz seien insgesamt 2.138,52 € angefallen.

Von den 1.582,56 € an Reisekosten würden 1.505,28 € auf die Wegstrecke ***3*** – ***18*** (8 Tage x 2 Fahrten x 224 km x 0,42 € = 1.505,28 €) entfallen.

Im Jahr 2017 hätte er seinen Wohnsitz in ***2*** gehabt.

Aufgrund der Erfahrungen des täglichen Lebens sei auszuschließen, dass die Wegstrecke ***3*** – ***18*** tatsächlich zurückgelegt worden wäre. Fahrten zum Wohnsitz in ***3*** seien ausschließlich dem privaten Bereich zuzurechnen.

Es könnten nur die Fahrtkosten für die Wegstrecke ***2*** – ***18*** (40 km) berücksichtigt werden, was statt 1.505,28 € Fahrtkosten in Höhe von 268,80 € ergebe.

Es seien für Ausbildung folgende Ausgaben angefallen:

Ausbildung, Flugstunden, Lizenz	2.138,52
Fahrtkosten	<u>346,08</u>
	2.484,60

Der Beschwerdeführer hätte angegeben, dass er bis zu diesem Zeitpunkt (31.3.2021) nur Einkünfte als Fluglehrer in Deutschland bei ***19*** erzielt haben würde. Diese Einkünfte seien erstmalig 2019 erklärt worden und in der Einkommensteuererklärung 2019 als ausländische Einkünfte mit Progressionsvorbehalt erklärt worden.

Da in Österreich keine Einkünfte als Fluglehrer erzielt worden wären seien die beantragten Werbungskosten nicht in den KZ 721 und KZ 722 zu berücksichtigen.

Die angefallenen Werbungskosten würden stattdessen als Werbungskosten für ausländische Einkünfte mit Progressionsvorbehalt (KZ 493) berücksichtigt werden.

Tz. 6

Doppelbesteuerung

Deutschland

Die im Jahr 2019 erklärten Einkünfte mit Progressionsvorbehalt in Höhe von 4.500,00 € würden aus der Beschäftigung bei der ***19*** als Flight Training Manager stammen, deren Sitz in Deutschland liege.

Im Zuge der Prüfung sei vom Beschwerdeführer der Antrag gestellt worden, diese ausländischen Einkünfte nicht für die Einkommensteuerberechnung in Österreich heranzuziehen.

Dem Antrag sei nicht entsprochen worden.

Schweiz

Der Beschwerdeführer sei im Prüfungszeitraum 2016 bis 2019, abgesehen von der Zeit bei der ***13*** von 13.6.2016 bis 31.10.2017, bei der ***12*** in der Schweiz tätig gewesen.

Da die Einkünfte in der Schweiz der Besteuerung unterzogen werden dürften, seien sie in Österreich von der Besteuerung auszunehmen. Für die Festsetzung der Steuer in Österreich würden die ausländischen Einkünfte jedoch einbezogen werden (Progressionsvorbehalt). Eine eigene Regelung für Piloten bestehe nicht (Hinweis auf EAS 3150 vom 19.4.2010).

Die schweizer Einkünfte seien bei der Steuerberechnung als ausländische Einkünfte mit Progressionsvorbehalt miteinzubeziehen.

Der Beschwerdeführer sei im gesamten Prüfungszeitraum unbeschränkt steuerpflichtig in Österreich gewesen, da in den Jahren 2016 bis 2018 mehrere Wohnsitze bestanden hätten, auch der gewöhnliche Aufenthalt wäre in diesen Jahren in Österreich gewesen.

In den Jahren 2016 und 2017 hätte er den Großteil seiner Einkünfte als Pilot in Österreich erzielt, daher seien die wirtschaftlichen Beziehungen in diesem Zeitraum überwiegend in Österreich gewesen. Auch die Weiterbildung zum Fluglehrer sei in Österreich absolviert worden. Im Artikel der ***20*** hätte er angegeben, dass die Zeit, in der er von ***2*** aus geflogen sei, super gewesen wäre, da er wieder näher an seinem Heimatort und bei seiner Familie gewesen sein würde. Daraus lasse sich schließen, dass seine persönlichen Beziehungen überwiegend in Österreich bzw. ***3*** gewesen wären. Auch daraus, dass der Beschwerdeführer weiterhin Pilot bei der ***12*** gewesen wäre und seinen Wohnsitz in der Schweiz aufgegeben hätte, ergebe sich, dass sein Mittelpunkt der Lebensinteressen schon seit mindestens 2016 wieder in Österreich liegen würde und er somit in Österreich ansässig gewesen sei. Ein Indiz dafür, dass der Beschwerdeführer seinen Mittelpunkt der Lebensinteressen auch schon davor in Österreich gehabt hätte, sei, dass er ab Herbst 2012 bis 2016 (ausgenommen einen Monat im Jahr 2014) seinen privaten PKW in Österreich zugelassen hätte.

Es seien die schweizer Einkünfte in der Steuerberechnung miteinzubeziehen.

Auch wenn er in der Schweiz ansässig sein würde seien seine ausländische Einkünfte bei der Steuerberechnung in Österreich miteinzubeziehen (BFG 14.5.2020, RV/7100310/2020).

Aus vorgelegten Dokumenten gehe hervor, dass der Beschwerdeführer im Jahr 2016 ein steuerbares Einkommen von 53.507,00 CHF (59.221,55 €), im Jahr 2017 von 14.469,00 CHF (16.330,15 €) und im Jahr 2018 von 119.404,00 CHF (140.011,94 €) bezogen habe.

Da dem Finanzamt die Einkünfte für 2019 nicht bekannt seien, seien diese zu schätzen. Die monatlichen Einkünfte aus der Tätigkeit als Pilot bei der ***12*** würden mit 13.500,00 € angenommen. Der Schätzung liege folgende Berechnung zugrunde:

Zeitraum	Einkünfte	Monate	monatlich
13.6.-31.12.2016	91.515,91 €	6,6	
1.1.-31.10.2017	132.561,12 €	10	
	224.077,03 €	16,6	13.498,62 €

Die ausländischen Einkünfte mit Progressionsvorbehalt würden daher wie folgt ermittelt werden:

Zeitraum	Einkünfte ***12***	Einkünfte mit Progressionsvorbehalt vor AP	Einkünfte mit Progressionsvorbehalt nach AP
2016	59.211,55	0,00	59.211,55
2017	16.330,15	0,00	16.330,15
2018	140.011,94	0,00	140.011,94
2019	162.000,00	4.500,00	166.500,00

Mit Mietvertrag zwischen dem Flughafen ***2*** und dem Beschwerdeführer sei vereinbart worden, dass von 15.3.2018 bis 31.3.2020 ein Parkplatz um 95,80 € pro Monat angemietet werde.

Es sei beantragt worden, diese Ausgaben ab Juli 2018 als Werbungskosten zu berücksichtigen, da der Parkplatz genutzt werde, wenn der Beschwerdeführer von ***3*** aus seinen Dienst am Flughafen ***17*** antrete.

Als Werbungskosten seien daher für das Jahr 2018 591,00 € und für das Jahr 2019 1.182,00 €

berücksichtigt worden.

Durch die Ausbildung zum Fluglehrer hätte der Beschwerdeführer die Berechtigung (Class Rating Instructor für Cessna) erworben, andere Piloten auszubilden. Ab 2019 seien dadurch erstmals nicht selbständige Einkünfte in Deutschland erzielt worden.

Der Beschwerdeführer hätte angegeben, in ***21*** (Deutschland), ***22*** und ***3*** unentgeltlich auf Vereinsbasis Flugschüler ausgebildet zu haben.

2019 hätte der Beschwerdeführer weitere Ausbildungen als Fluglehrer absolviert, die ihn berechtigen würden, eine Grundausbildung für Piloten durchzuführen und den Instrumentenflug zu schulen. Es sei beantragt worden, die Kosten der Ausbildungen als vorweggenommene Betriebsausgaben zu erfassen:

- Fluglehrer für Grundausbildung: 5.454,00 €
- Instrumentenflug: 4.700,00 €

Er hätte angegeben, dass noch keine Einkünfte als selbständiger Fluglehrer erzielt worden wären, eine Meldung betreffend Beginn der selbständigen Tätigkeit sei beim Finanzamt nicht abgegeben worden, es seien keine Maßnahmen ersichtlich, die darauf schließen lassen würden, dass der Beschwerdeführer in absehbarer Zeit selbständige Einkünfte als Fluglehrer erzielen würde.

Auf der Rechnung Instrumentenflug sei als Rechnungsadresse die Anschrift ***19*** angegeben, weshalb davon ausgegangen werden müsse, dass die Rechnung von der ***19*** bezahlt worden wäre oder der Beschwerdeführer die Kosten der Ausbildung von der ***19*** zurückerstattet bekommen hätte. Die Ausgabe könne daher im Jahr 2019 nicht berücksichtigt werden.

Da aufgrund des vorliegenden Sachverhaltes nicht davon ausgegangen werden könne, dass der Beschwerdeführer in absehbarer Zukunft Einkünfte aus selbständiger Arbeit erzielen werde, seien die Ausgaben nicht als vorweggenommene Betriebsausgaben anzuerkennen.

Die Ausgaben von 5.454,00 € (Rechnung Fluglehrer Grundausbildung) würden als Werbungskosten erfasst werden, da die einzigen Einkünfte als Fluglehrer in Deutschland erzielt worden wären und somit Einkünfte mit Progressionsvorbehalt darstellen würden.

Im **Schreiben vom 3.2.2021** wurde durch den Beschwerdeführer unter anderem wie folgt ausgeführt:

In der Schweiz hätte er mit einem Kollegen (als WG) eine Wohnung angemietet. Darüber hinaus hätte er seinen ursprünglichen Wohnsitz in ***3*** im Haus seines alleinstehenden Vaters beibehalten. Er helfe seit jeher im Forstgarten mit, der im Familienbesitz stehe.

Von 13.6.2016 bis 31.10.2017 sei er von der ***12*** an die ***13*** verleast worden.

Aufgrund dieser Überlassung sei er in Österreich steuerpflichtig geworden. Er hätte ab ***2*** fliegen müssen, nicht mehr ab ***17***, und hätte daher kurzfristig nach einer Mietwohnung in ***2*** gesucht. Er hätte dabei auf eine entsprechende Verkehrsanbindung zum Flughafen achten müssen, die Miete wäre nur für die Zeit der vorübergehenden

Überlassung an die ***13*** gewesen. Am 1.10.2016 hätte er die Wohnung beziehen können, in der Zwischenzeit sei er von ***3*** zu den Flügen nach ***2*** gefahren und dafür sei das Pendlerpauschale beantragt worden.

Bei der Wohnungssuche in ***2*** sei er auf das dortige kurzfristige Angebot und das dortige Preisniveau angewiesen gewesen. Es sei ihm gelungen, eine nach MRG geförderte Mietwohnung zu bekommen. Diese hätte zwar 72,88 m² gehabt, die Miete wäre aber mit monatlich brutto (ohne Betriebskosten) 628,52 € für ***16*** Verhältnisse sehr günstig gewesen. Würde er eine Wohnung im Ausmaß von 55 m² bekommen haben, hätte das bei demselben Mietbetrag eine Quadratmetermiete von brutto 11,43 € bedeutet.

Die Rückzahlungskosten für die Ausbildung und die Kosten für die Berufsvereinigung seien im Zusammenhang mit den damit erzielten Einnahmen zu betrachten. In der Zeit, in der er für die ***12*** geflogen wäre, wären sie mit diesen Einkünften im Zusammenhang gestanden und auch dort steuerlich abzugsfähig. Als der Beschwerdeführer an die ***13*** überlassen worden wäre, er mit seinem Einkommen in Österreich steuerpflichtig geworden wäre und dementsprechend kein schweizer Einkommen mehr gehabt hätte, wären die Kosten im Zusammenhang mit seinen österreichischen Einkünften zu sehen und daher bei diesen abzugsfähig. In diesem Zeitraum seien auch die Kosten für seinen Ausländerausweis in der Schweiz im Zusammenhang mit den österreichischen Einkünften zu sehen. Denn ohne Ausländerausweis in der Schweiz hätte er nicht von der ***35*** an die ***13*** überlassen werden können.

Die Zusatzausbildung des Beschwerdeführers als Fluglehrer sei in der Absicht erfolgt, sich ein zweites Standbein in Österreich zu schaffen. Zum einen wäre ungewiss gewesen, wohin ihn die ***12*** allenfalls verleasen würde und zum anderen wäre er in Österreich erwerbsmäßig längerfristig als Nachfolger im Forstgarten der Familie vorgesehen gewesen. Eine Zusatzausbildung als Lehrer in einem Bereich zu machen, wo bereits eine wesentlich höhere Qualifikation als Berufspilot vorliege, könne nicht der Liebhaberei zugeordnet werden, sondern sei eindeutig eine zusätzliche Berufsausbildung. Und da die Absicht bestanden hätte und bestehe, diese Tätigkeit als zweites Standbein in Österreich auszuüben, seien die Kosten dafür auch in Österreich steuerlich abzugsfähig.

Der Beschwerdeführer hätte in ***3*** als Geldanlage für seine Einkünfte als Pilot im Jahr 2015 eine Wohnung auf Kredit gekauft. Diese werde vermietet.

Am 22.5.2018 erfolgte eine Zahlung von 80,439,27 € für eine Beteiligung an einem Unternehmen mit Sitz in ***23***.

Am 21.8.2019 erfolgte eine Anzahlung für den Kauf einer Wohnung in ***2*** für seine eigenen Wohnzwecke.

Ab März 2019 wäre er zusätzlich ein geringfügiges Dienstverhältnis als Pilot mit einem deutschen Charter-Flugunternehmen, der ***19***, eingegangen, aus diesem würden die ausländischen Progressionseinkünfte stammen.

Die Einkünfte als schweizer Berufspilot, insoweit sie nicht aus der Überlassung an ein

österreichisches Flugunternehmen stammen würden, würden nicht der österreichischen Besteuerung unterliegen.

Mit **Schreiben vom 11.3.2021** wurde durch den Beschwerdeführer unter anderem folgendes eingereicht:

Hinsichtlich Fluglehrerausbildung: diese Ausbildung sei aus grundsätzlichen Überlegungen gemacht worden und natürlich wäre ein Einsatzort in Österreich für diese Tätigkeit bevorzugt. Allerdings sei diesem Beruf immanent, regional in Europa sehr flexibel eingesetzt zu werden.

Pendlerpauschale 2016:

Er sei im September 2016 nur 6 mal nach ***2*** zum Flughafen gefahren, aber am 28./29.9. hätte er zwei Kranktage gehabt.

Doppelte Haushaltsführung 2016 und 2017:

Die Überlassung an die ***13*** wäre befristet gewesen und somit wäre die Wohnung nötig gewesen. Immer Hauptwohnsitz in ***3*** und immer noch eine Mietwohnung in der Schweiz.

Fluglehrerausbildung 2017

CRI – Class Rating Instructor für Cessna SET und SEP

Er dürfe damit Class Rating Schulungen und Trainingsflüge durchführen. 2019 hätte er noch den FI (Flight Instructor für Grundschulung) und den IRI (Instrumentenfluglehrer) gemacht.

Er hätte Ausbildungs – und Trainingsflüge durchgeführt am Flugplatz ***24*** und ***21*** in D und Trainingsflüge am Flugplatz ***3*** bzw. überall auf diesen Flugplätzen auch Typeneinweisungen gegeben.

Er hätte sich als Fluglehrer beworben bei mehreren Fluglinien bzw. Veranstaltern, die an europäischen Standorten vertreten seien.

Seit November 2017 sei er wieder in der Schweiz bei der ***12*** beschäftigt.

Mit **Schreiben vom 31.3.2021** wurde unter anderem wie folgt ausgeführt:

In ***14*** hätte er einen Nebenwohnsitz ohne Wohnmöglichkeit bei Verwandten wegen Flugvergünstigungen für seine Großcousine gehabt – ohne Mietvertrag.

Betreffend die Einkünfte bei der ***19*** falle aufgrund der Regelung, dass er als Pilot ausschließlich dort versteuere, wo der Firmensitz sei, auch kein Progressionsvorbehalt an.

Bei der ***19*** sei er als Flight Training Manager angestellt. Diese Funktion sei ausschließlich Fluglehrern vorbehalten.

Er hätte keine Einkünfte als Fluglehrer auf selbständiger Basis.

Er würde mit seiner Ausbildung keine selbständigen Einkünfte anstreben, sondern im Bereich zusätzlicher Dienstverhältnisse bei einer möglichst nahen (primär österreichischen) Fluggesellschaft.

Mit **Schreiben vom 19.4.2021** wurde unter anderem wie folgt ausgeführt:

Rückzahlung Ausbildungskosten

Die Finanzierung der Ausbildung sei vertraglich zwar in der Art eines Darlehensvertrages formuliert worden. In Zusammenschau mit dem Rahmenvertrag Pilotenausbildung sei man aber der Meinung, dass in wirtschaftlicher Betrachtungsweise kein fremdübliches Darlehen gewährt worden wäre, sondern dass es sich um die Vereinbarung zur anteiligen Rückforderung von Ausbildungskosten handle. Nach Erinnerung des Beschwerdeführers hätte er nie eine an ihn adressierte Rechnung betreffend der Ausbildungskosten erhalten, sondern die Kosten seien von vornherein von der ***35*** getragen worden, mit einer Kostenbeteiligung des Beschwerdeführers. Er hätte mit dem Ausbildungsunternehmen selbst keine Vereinbarung getroffen und demnach nie eine Rechnung über die Ausbildungskosten erhalten, sondern nur über seinen Kostenbeitrag von 10.000,00 CHF. Die Ausbildungskosten müssten demnach direkt vom Arbeitgeber getragen und an diesen fakturiert worden sein. Der Beschwerdeführer hätte sich bemüht, darüber von seinem Arbeitgeber noch Unterlagen oder eine Stellungnahme zu erhalten. Damit handle es sich hier um eine Ausbildung, deren Kosten unmittelbar vom Arbeitgeber getragen worden wären und die unter bestimmten Umständen zurückzuzahlen seien oder auch nicht.

Dafür, dass es sich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nicht um ein Darlehen handle, sondern um eine Vereinbarung zur Absicherung der Rückzahlung von Ausbildungskosten, würden die sonstigen Vereinbarungen im Darlehensvertrag wie auch im Rahmenvertrag Pilotenausbildung sprechen. So hätte der Beschwerdeführer, wenn er aufgrund zu schwacher Leistungen kein Arbeitsangebot erhalten hätte, überhaupt keine Rückzahlungen leisten müssen.

Die Frage der Wohnsitze:

Es spreche nichts dagegen, dass der Beschwerdeführer seinen Hauptwohnsitz im Haus des Vaters habe: Es handle sich um ein Einfamilienhaus, in welchem der Vater als alleinstehender Mann wohne – gleichberechtigt mit dem erwachsenen Sohn. Jedem würden ausreichend Privaträume zur Verfügung stehen, sowie getrennte Sanitärräume. Die Küche werde gemeinsam genutzt, die Waschmaschine stehe im Keller.

Beim Nebenwohnsitz in ***14*** handle es sich hingegen um einen formellen Wohnsitz. Dort würden ihm überhaupt keine Räume zur Verfügung stehen und er hätte allenfalls zwei oder drei Mal bei einer Familienfeier dort im Gästezimmer übernachtet.

Zur Ansässigkeit:

Der Beschwerdeführer hätte den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen bis Mitte 2018 in der Schweiz gehabt.

Mit **Schreiben vom 3.5.2021** wurde unter anderem wie folgt ausgeführt:

Rückzahlung Ausbildungskosten

Die ***12*** (***25***) hätte dem Beschwerdeführer eine Ausbildung zur Verfügung gestellt, an der er sich gleich zu Beginn und in den Folgejahren (mit bestimmten Ausnahmen) beteiligen hätte müssen, abhängig von seiner Tätigkeit für die ***25*** oder deren Tochtergesellschaft.

Auch wenn diese Beteiligung als „Darlehensvertrag“ bezeichnet worden wäre, stelle der tatsächliche Sachverhalt kein Darlehen dar: Es sei ihm kein Geldbetrag überlassen worden, die ausbildende Gesellschaft (***26***) hätte nur mit der ***12*** (***25***) eine Rechtsbeziehung gehabt. Diese Form der Finanzierung einer Ausbildung für einen Dienstnehmer stelle kein Darlehen dar im Sinne eines schuldrechtlichen Vertrages, durch den einem Darlehensnehmer Geld oder eine vertretbare Sache auf Zeit zum Gebrauch überlassen werde, die Bezeichnung als Darlehen ändere nichts an diesem Sachverhalt. Der Beschwerdeführer würde noch auf Unterlagen von der ***12*** warten.

Es hätte sich herausgestellt, dass diese laufenden Ausbildungszahlungen in der Schweiz steuermindernd bei den schweizer Einkünften anerkannt würden, in dem Zeitraum, in dem in der Schweiz steuerpflichtige Einkünfte angefallen seien.

Wohnsitz Schweiz

Er hätte den Hauptwohnsitz und den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen bis 30.6.2018 in der Schweiz gehabt. Das gehe aus seinem Aufenthaltstitel und seiner steuerlichen Behandlung in der Schweiz hervor. Er hätte bis 30.6.2018 einen unbefristeten Aufenthaltstitel der Kategorie „C“ gehabt.

Das sei der stärkste Aufenthaltstitel, der möglich sei, die Vorstufe zur schweizer Staatsbürgerschaft und dieser werde auch laufend hinsichtlich der Umstände von den schweizer Behörden überprüft. Nach Abmeldung der Mietwohnung wäre er Grenzgänger gewesen (1.7.2018).

Dass der Beschwerdeführer jedenfalls bis Mitte 2018 in der Schweiz ansässig gewesen wäre, gehe auch aus den beiliegenden schweizer Steuerbescheiden 2016 und 2017 hervor, in denen für die österreichischen Mieteinkünfte der Progressionsvorbehalt angesetzt worden wäre. Durch die Verlegung des Mittelpunktes der Lebensinteressen nach Österreich sei er mit 1.7.2018 aus Sicht der schweizer Behörden zum Grenzgänger geworden.

Wohnsitz Österreich

Er hätte nie in ***14*** gewohnt, auch nicht vorübergehend.

Die Wohnung in ***2*** hätte er sich noch sichern wollen, da er nicht gewusst hätte, ob er nicht wieder kurzfristig nach Österreich verleast werde. Nach Ende der Überlassung hätte er die Wohnung gegen Kostenersatz einem Studenten überlassen und nicht selbst benutzt. Die Zahlungseingänge gingen aus den Nachweisen - Bankkonto – hervor. Er hätte die Hauptmiete für diese Wohnung erst ab November 2019 aufgegeben.

Er selbst hätte seinen Hauptwohnsitz und seinen eigenen Haushalt in Österreich im geräumigen Einfamilienhaus seines Vaters gehabt (eigene Wohn- und Sanitärräume, Küchenmitbenutzung, Waschmaschine im Keller). Dort hätte er sich an den Betriebskosten durch Barzuschüsse an den Vater beteiligt. Berufsbedingt hätte er aber nur sehr wenig Zeit in ***3*** verbracht. Ab März 2018 hätte er am Flughafen ***2*** einen Parkplatz gemietet, wenn er von ***3*** mit dem PKW anreisen würde.

In der Wohnung in ***3*** hätte er deshalb seinen Hauptwohnsitz gemeldet, weil der Mieter

im Dezember 2020 ausgezogen sei und er der Meinung gewesen wäre, im Falle eines Verkaufes könnte sich das als steuerlich günstig herausstellen, gleichzeitig sei ein Makler beauftragt worden, einen neuen Mieter zu suchen.

Der Kauf der Wohnung in ***2*** hätte sich zufällig ergeben. Es wäre eine Mischung aus Geldanlage und vorübergehendem Eigenbedarf gedacht gewesen.

Einkommen Schweiz:

Die schweizer Einkünfte 2016, 2017 und 2018 bis 30.6. seien in Österreich nicht relevant. Die Lohnabrechnungen 2018 und 2019 seien angefordert worden.

Antrag Einkommensteuerveranlagung 2019

Es hätte sich herausgestellt, dass der Beschwerdeführer 2019 seine Fluglehrausbildung fortgeführt hätte, um in Österreich in Zukunft selbständig als Fluglehrer tätig sein zu können. 2019 seien fast 10.000,00 € angefallen.

Die Fluglehrausbildung im Jahr 2017 wäre ein „Class Rating“ gewesen, das sei die Berechtigung, Piloten auf einer bestimmten Maschine auszubilden. Die im Jahr 2019 absolvierte Ausbildung berechne zur Grundausbildung von Piloten und nicht nur zur Ausbildung auf einem bestimmten Flugzeugtyp. Weiters hätte er die Ausbildung zum Lehrer für den Instrumentenflug gemacht. Er beabsichtige, diese Lehrertätigkeit in Österreich selbständig auszuüben und hätte bereits erste Kontakte angebahnt. Mit ersten Einnahmen sei im Laufe des heurigen Jahres zu rechnen.

Unterlagen und Zahlungen würden nachgereicht werden und es werde die Feststellung eines entsprechenden Verlustes aus selbständiger Tätigkeit beantragt.

Mit **Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2016 vom 12.5.2021** wurde das Pendlerpauschale mit 369,13 € und der Pendlereuro mit 32,66 € anerkannt, die Werbungskosten mit 378,35 €, die Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag mit 656,33 €. Zudem wurden ausländische Einkünfte von 59.211,55 € für einen Progressionsvorbehalt berücksichtigt.

Mit **Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2017 vom 12.5.2021** wurden Werbungskosten in Höhe von 677,51 € anerkannt. Zudem wurden ausländische Einkünfte von 13.845,55 € für einen Progressionsvorbehalt berücksichtigt.

Mit **Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2018 vom 12.5.2021** wurden ausländische Einkünfte von 139.420,94 € für einen Progressionsvorbehalt berücksichtigt.

Mit **Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2019 vom 12.5.2021** wurden ausländische Einkünfte von 159.864,00 € für einen Progressionsvorbehalt berücksichtigt.

Mit **Schreiben vom 14.6.2021** wurde **Beschwerde** gegen die Einkommensteuerbescheide 2016 bis 2019 eingereicht, ein Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung gestellt und unter anderem wie folgt begründet:

Rückzahlung Ausbildungskosten

Das Finanzamt verkehre den Charakter der Zahlungen und der zugrunde liegenden Vereinbarung zwischen dem Beschwerdeführer und der ***12***:

Die ***12*** hätte seinerzeit seine Ausbildung zum Piloten übernommen, worüber ein Rahmenvertrag Pilotenausbildung und gleichzeitig ein so genannter Darlehensvertrag abgeschlossen worden wären, welche in untrennbarem Zusammenhang stehen würden. Der Inhalt des Vertrages sei nach den tatsächlichen Vereinbarungen zu beurteilen und nicht nach der Bezeichnung. Denn wie nachstehend begründet liege bei dieser Vereinbarung kein Darlehensvertrag vor, sondern eine Vereinbarung über einen Ausbildungskostenrückersatz. Er hätte nie eine Vereinbarung mit der ***26*** gehabt, wo er seine Ausbildung absolviert hätte. Die ***12*** hätte ihn auf ihre Kosten bei ***26*** ausbilden lassen, vertragliche Vereinbarungen diesbezüglich hätten nur zwischen ***35*** und ***26*** bestanden. Die ***12*** hätte, wie bei jedem Ausbildungskostenersatz, das Ausmaß der Kostentragung für seine Ausbildung von bestimmten Umständen abhängig gemacht, insbesondere von einer Beschäftigung bei ihr oder ihrer regionalen Tochtergesellschaft ***27***.

Als Nachweis, wie ernst gemeint ihm diese Ausbildung sei und als Grundlage für seine längerfristige Motivation hätte er an die ***12*** einen Kostenbeitrag von CHF 10.000,00 leisten müssen. Bei einer an die Ausbildung anschließenden Tätigkeit als Pilot bei der ***12*** hätte sich die Verpflichtung für einen Ausbildungskostenersatz monatlich aliquot jeweils um ein Sechsenddreißigstel von CHF 45.000,00 reduziert.

Bei einem anschließenden Dienstverhältnis bei der regionalen Tochtergesellschaft ***27*** würde sich der gesamte Ausbildungskostenersatz innerhalb von drei Jahren monatlich aliquot um ein Sechsenddreißigstel reduziert haben.

Wenn er keine Tätigkeit bei der ***12*** oder ***27*** als Pilot angetreten hätte, hätte er alles zurückzahlen müssen, wenn ihn die ***12*** oder ***27*** nicht hätte brauchen können oder er aus gesundheitlichen oder qualifikatorischen Gründen die Ausbildung abbrechen hätte müssen oder auch im Falle seines Ablebens würde kein Ausbildungsersatz zu leisten gewesen sein.

Damit liege trotz der Bezeichnung als Darlehen oder Darlehensrückzahlungen die Vereinbarung eines Ausbildungskostenersatzes vor, der nicht in ein Dienstverhältnis einerseits und in ein Darlehen andererseits aufgespalten werden könne. Dafür spreche auch, dass ihm nie ein Geldbetrag zur Verfügung gestellt worden wäre und auch keine Finanzierung eines ihn treffenden Aufwandes von dritter Seite vorgelegen wäre, weil er nie eine direkte Vereinbarung mit der ihn ausbildenden ***26*** gehabt hätte. Es liege auch kein Darlehen im zivilrechtlichen Sinn vor, denn die Zurverfügungstellung einer Ausbildung sei keine vertretbare Sache im Sinne des ABGB.

Er hätte die Kosten dieser Ausbildung daher auch nicht im Zeitraum der Ausbildung als erhöhte Werbungskosten geltend machen können, weil ihm in dieser Zeit eben gar keine Kosten angefallen seien – mit Ausnahme des Kostenbeitrages von CHF 10.000,00.

Pendlerpauschale

In ***14*** hätte er zwar einen Nebenwohnsitz gemeldet gehabt, er hätte dort aber nie eine Wohnmöglichkeit gehabt und hätte dort auch nie gewohnt. Davon hätte sich das Finanzamt auch telefonisch überzeugt. Die Meldung des Nebenwohnsitzes sei rein aus formellen Gründen erfolgt, um seiner Großcousine gewisse Annehmlichkeiten bei Flügen zu ermöglichen. Für die Beurteilung, ob iSd Abgabengesetzes ein Nebenwohnsitz vorliege, seien jedoch die tatsächlichen Verhältnisse maßgebend und nicht die rein formelle Meldung.

Er stelle daher den Antrag, das große Pendlerpauschale für den Zeitraum Juni bis September (für September zu zwei Drittel) zu berücksichtigen.

Doppelte Haushaltsführung

Das Finanzamt schließe offensichtlich daraus, dass sein österreichischer Familienwohnsitz im Einfamilienhaus seines Vaters gewesen sei, dass er als erwachsener, gut verdienender und nachweislich lebensstüchtiger Mann kostenlos in dessen Wohnungsverband gelebt hätte. Das widerspreche den Tatsachen und der Lebenserfahrung. Er hätte im Haus seines Vaters über eine eigene Wohnung verfügt, lediglich die Küche sei gemeinsam benutzt worden. Und an den Betriebskosten hätte er sich durch Barzahlungen beteiligt, das sei ja nachdem und ungefähr in dem Ausmaß erfolgt, wie er tatsächlich zu Hause gewesen wäre und nicht beruflich unterwegs. Denn davon würden auch die tatsächlich von ihm verursachten Betriebskosten (Strom, Heizung, Wasser, Kanal-Müll) abhängen.

Bei der Würdigung der Umstände seines Familienwohnsitzes hinsichtlich unüblicher Entfernung vom Arbeitsort sei auch die Besonderheit seiner Tätigkeit als international eingesetzter Pilot zu berücksichtigen sowie der Umstand, dass er ja nur befristet von der Schweiz nach Österreich verleast worden wäre. Die Entfernung von ***3*** nach ***2*** sei im Zusammenhang mit der befristeten Überlassung weder eine unübliche Entfernung, noch hätte man ihm bei diesen Umständen zumuten können, seinen Familienwohnsitz nach ***2*** zu verlegen, wo er ja schon gewusst hätte, dass er ihn bald wieder aufgeben werde müssen. Es wäre aus beruflichen Gründen vernünftig und zweckmäßig, dass er sich anstatt des Pendelns ab Oktober 2016 für nur ein Jahr, nämlich bis Oktober 2017 in ***2*** eine Wohnung gesucht hätte, als beruflichen Zweitwohnsitz. Dass er bei dieser Wohnung noch bis November 2019 Hauptmieter gewesen wäre, spreche nicht dagegen, dass er die Wohnung nur aus beruflichen Gründen angemietet hätte. Er hätte nicht ausschließen können, eventuell wieder kurzfristig nach Österreich (***2***) verleast zu werden und hätte sich die Wohnung sichern wollen. Das sei aber nicht der Fall gewesen und er hätte Herrn ***28*** ab August 2018 die Wohnung gegen Kostenersatz überlassen. Der Nachmieter hätte nicht kurzfristig als Hauptmieter einsteigen können, weshalb er die Wohnung für ihn als Hauptmieter sozusagen gesichert hätte und er die Miete 1:1 an ihn weiterverrechnet hätte.

Das Finanzamt schließe auch daraus, dass sich die angemietete Wohnung in den ***29*** befunden hätte, was nach Luxus klinge, dass das etwas mit besonderer Vorliebe zu tun haben müsse. Es hätte sich bei der günstig gelegenen Wohnung um ein Schnäppchen gehandelt, das

gefördert gewesen wäre.

Da er ab 1.7.2018 in der Schweiz selbst keine Wohnung mehr angemietet gehabt hätte, sondern nur mehr seinen österreichischen Wohnsitz in ***3*** und ab März 2018 einen Parkplatz am Flughafen ***2***, aber von der Schweiz aus geflogen sei, schließe das Finanzamt, er würde in der Zeit bei der ***13*** auch laufend von ***17*** anreisen können. Da würde der zeitliche Aufwand aber unzumutbar hoch gewesen sein (Flugdauer, keine passenden Flugpläne). Ab 1.7.2018 hätte er in der Schweiz sogenannte Pilotenzimmer benutzt und sich mit dem Gedanken getragen, sich in Österreich etwas Eigenes zu suchen. Dass sein KFZ in Österreich gemeldet gewesen wäre hätte seine Ursache darin, dass er es nur in Österreich benötigt hätte (Anreise ***3*** - ***2***) und er es aus gesetzlichen Gründen dort anmelden hätte müssen, von wo aus er es in Betrieb genommen hätte. In der Schweiz hätte er kein Auto gebraucht.

Fluglehrerausbildung

Er hätte die Ausbildung nicht gemacht, um in Deutschland zu arbeiten. Er hätte sich nach seiner Ausbildung, die er während eines in Österreich ausgeübten Dienstverhältnisses in einem verwandten Beruf gemacht hätte, primär auch in Österreich, aber auch in der Schweiz beworben. Zufällig hätte es dann mit zeitlicher Verzögerung eine Möglichkeit für ihn in Deutschland gegeben.

Es handle sich bei diesen Kosten im Jahr 2017 um Fortbildungskosten während eines österreichischen Dienstverhältnisses, sie seien zur Gänze anzuerkennen.

Die Kosten 2019 für die Ausbildung zum Fluglehrer mit erweiterten Befugnissen seien nicht anerkannt worden mit der Begründung, dass keine zielstrebige Vorbereitung der Betriebseröffnung vorgelegen wäre. Dies entspreche nicht den Tatsachen.

Der Artikel der ***20*** sei bereits ein derartiger Marketingschritt, so wie die freiberufliche Tätigkeit in ***3***, ***22*** und ***21*** (D) und der Umstand, dass er seinen Lebensmittelpunkt Mitte 2018 wieder nach Österreich verlegt hätte. Diese Tätigkeit erfolge unentgeltlich auf Vereinsbasis, natürlich mit der Absicht, hier einen Ruf und künftig Kundschaft aufzubauen.

Dass sein Weg in die berufliche selbständige Tätigkeit etwas länger dauere liege auch an Corona, das den Flugverkehr fast völlig zum Erliegen gebracht hätte. Derzeit hätte er bereits einen sehr ernsthaften Aspiranten für eine Flugausbildung in ***3***.

Die Aussage der steuerlichen Vertretung vom 31.3.2021 wäre nicht gewesen, dass er keine Einkünfte als selbständiger Fluglehrer anstrebe, sondern dass er zu dieser Zeit noch keine gehabt hätte. Und sie sei im Zusammenhang damit erfolgt, dass das Finanzamt angenommen hätte, dass die Tätigkeit als Fluglehrer eine liebhabereiverdächtige Tätigkeit gemäß § 1 Abs. 2 LVO sei.

Die Annahme, die Rechnung Instrumentenflug würde von seinem Arbeitgeber bezahlt worden sein, weil sie zwar auf ihn ausgestellt sei, aber an die Adresse seines Arbeitgebers zugestellt, sei haltlos.

Die Kosten 2019 seien als vorweggenommene Betriebsausgaben anzuerkennen.

Ansässigkeit

Er hätte im Jänner 2010 mit der ***12*** einen Rahmenvertrag Pilotenausbildung abgeschlossen und sei zwecks dieser Ausbildung in die Schweiz gezogen, hätte dort seine Ausbildung absolviert und dann auch bei der ***12*** angefangen. In ***17*** hätte er sich eine Wohnung gemietet und dort gelebt und seine sozialen Kontakte gehabt. Durch sein Leben in der Schweiz hätte er sich den stärksten Aufenthaltstitel in der Schweiz erworben, den man ohne schweizer Staatsbürgerschaft erhalten könne, nämlich die unbefristete Niederlassungsbewilligung für die Schweiz Kategorie C.

Das alles spreche dafür, dass der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen in der Schweiz gewesen wäre. In Österreich hätte er, ein erwachsener berufstätiger Mann, noch seinen geschiedenen Vater gehabt, mehr nicht. Dass sich allein durch den Umstand, dass er mit Oktober 2016 von seinem Arbeitgeber befristet auf ein Jahr nach ***2*** verleast worden wäre, der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen, seine Freundschaften und gesellschaftlichen Beziehungen, von ***17*** nach ***2*** verlagert hätten, widerspreche jeder Lebenserfahrung. Aufgrund der mannigfachen Möglichkeiten von Social Media und gerade aufgrund seiner Tätigkeit als Pilot, die ihm eine sehr flexible Lebensführung erlaubt hätte, wäre er von seinen gesellschaftlichen Kontakten in ***17*** nicht abgeschnitten gewesen.

Erst während der Zeit in Österreich sei in ihm der Entschluss gereift, eventuell doch wieder nach Österreich zurückzukehren, diesen Entschluss hätte er aber erst umgesetzt, als er seine schweizer Aufenthaltsgenehmigung aufgegeben habe, um dort wieder den Status eines Grenzgängers anzunehmen.

Er stelle daher den Antrag, seine Ansässigkeit nach dem Doppelbesteuerungsrecht für die Zeit bis 1.7.2018 der Schweiz zuzurechnen und ab 2.7.2018 erst Österreich. Entsprechend dem Doppelbesteuerungsabkommen seien die schweizer Einkünfte erst ab 2.7.2018 in Österreich für den Progressionsvorbehalt heranzuziehen. Denn nichts Anderes besage die zitierte EAS-Auskunft des BMF, die darauf abziele, dass trotz des Abänderungsprotokolles 2006 schweizerisches Bordpersonal mit ihren Einkünften im internationalen Luftverkehr anders als „normale“ Grenzgänger nicht unter das Anrechnungsverfahren fallen sollten bzw. dass durch dieses Abänderungsprotokoll 2006 der vorgesehenen Wechsel von der Steuerbefreiung zur Anrechnungsmethode nicht für seine Berufsgruppe gelte.

Mit **Schreiben der Amtspartei vom 8.7.2021** wurde der Beschwerdeführer zur **Behebung von Mängeln** durch das Fehlen eines Inhaltserfordernisses aufgefordert zu ergänzen unter anderem wie folgt:

b.

Pendlerpauschale

Der Pendlereuro sei in der Beschwerde nicht genannt. Solle er berücksichtigt werden, seien geeignete Unterlagen dazu vorzulegen und die konkrete Höhe zu nennen.

Mit welcher konkreten Begründung sei eine Unterkunftsmöglichkeit in ***14*** gemeldet worden, ohne tatsächlich eine Unterkunftsmöglichkeit zu haben?

Welche Vergünstigung hätte wer, wann konkret erhalten. In welchem Zusammenhang stünde der Nebenwohnsitz in ***14*** mit Vergünstigungen?

Es sei offensichtlich täglich von ***3*** nach ***4*** gependelt worden. Wie sei die Strecke zurückgelegt worden? Gebe es Aufzeichnungen oder Bahntickets?

c.

Doppelte Haushaltsführung

Es werde um Übermittlung von Unterlagen gebeten, welche den eigenen Hausstand dokumentieren würden, welche die Kosten verursacht hätten.

d.

Fluglehrausbildung

2017

Es werde um Übermittlung von Unterlagen ersucht, welche die Bewerbungen als nichtselbständiger Fluglehrer in Österreich dokumentieren würden.

2019

Es seien sämtliche Unterlagen zu übermitteln, welche die selbständige Einkünfte bereits im Jahr 2019 dokumentieren würden. Wo sei der Betriebssitz? Sei das Unternehmen bei der Gewerbebehörde bzw. der Sozialversicherung gemeldet worden? Warum sei der Betrieb dem Finanzamt nicht gemeldet worden? Warum sei die Prognoserechnung nicht übermittelt worden, die abverlangt worden wäre?

Es werde um Übermittlung sämtlicher Überweisungen gebeten. Es werde um Stellungnahme gebeten, warum Ausgaben von einer Rechnung, die an die ***19*** gestellt würden, beim Beschwerdeführer berücksichtigt werden sollten.

e.

Ansässigkeit

Es werde gebeten, zu konkretisieren, welche Beträge im Beschwerdeschreiben umfasst seien.

Es werde gebeten, die Einkommensteuerbescheide der Jahre 2016, 2017 und 2018 der Schweiz vorzulegen.

Es seien Unterlagen vorzulegen, die dokumentieren würden, dass der Beschwerdeführer beabsichtigt hätte, den Mittelpunkt der Lebensinteressen in die Schweiz zu verlegen. Warum sei die Verlegung nicht gelungen? In welchem Zeitraum sei die Ansässigkeit in der Schweiz angenommen worden?

Mit **Schreiben vom 16.8.2021** wurde unter anderem wie folgt geantwortet:

A.

Rückzahlung Ausbildungskosten

Die ***12*** hätte auf ihre Kosten den Beschwerdeführer bei der ***30*** zum Piloten ausbilden lassen. Entsprechend des Rahmenvertrages Pilotenausbildung und der in der

Ausbildungsrückerstattungsvereinbarung (als Darlehensvertrag bezeichnet) getroffenen Vereinbarungen und eingetretenen Umstände seien ihm ab Eintritt in das Dienstverhältnis bei der ***12*** monatlich 1.000,00 CHF vom versteuerten Gehalt abgezogen worden, insgesamt 68.000,00 CHF. Es hätte sich nicht um ein Darlehen im herkömmlichen Sinn gehandelt. In der Arbeitsbestätigung vom 11.5.2021 bestätige die ***12***, dass die Ausbildungskosten von der ***30*** (***26***) direkt mit der ***12*** verrechnet worden wären und dass diese die ***12*** dann gemäß der Erstattungsvereinbarung anteilmäßig an den Beschwerdeführer verrechnet habe und das entsprechend dem Umstand, dass er eine Ausbildungsvereinbarung mit der ***12*** gehabt hätte und nicht mit der ***26***, und auch nie an ihn eine Rechnung gestellt worden wäre.

B.

Pendlerpauschale

Das große Pendlerpauschale werde für den Zeitraum 13.6. bis 30.9.2016 für die Strecke ***3*** – ***2*** mit 999,60 € geltend gemacht, der Pendlereuro mit 136,56 €.

Zum Nebenwohnsitz ***14***:

Fluglinien hätten Vergünstigungen, wie ermäßigte Flugtarife oder kostenlose Upgrades, für ihre Arbeitnehmer und auch deren Angehörige. Die ***12*** verlange, dass bei dieser Person zumindest ein Nebenwohnsitz gemeldet sei. Er hätte bei seiner Großcousine seinen Nebenwohnsitz gemeldet und sie hätte Flugbegünstigungen in Anspruch genommen.

C.

Doppelte Haushaltsführung

Er hätte einen eigenen Hausstand im Einfamilienhaus seines Vaters in ***3*** gehabt. Ihm wären eigene abgeschlossene Räume zur Verfügung gestanden, die er nach seinen Lebensbedürfnissen eingerichtet hätte, wo er sich selbst versorgt, selber seine Wäsche gewaschen, die Räume gepflegt und seine Freunde empfangen hätte, etc. Es werde der Bauplan des Hauses übermittelt, aus dem hervorgehe, dass ihm ausreichend Räume für die Privatsphäre, konkret zwei Zimmer zum Schlafen und Wohnen, ausschließlich ihm zur Verfügung gestanden wären. Lediglich die Küche und die Sanitäranlagen seien gemeinsam benutzt worden, was noch keine gemeinsame Haushaltsführung bewirke. In der Zeit der befristeten Arbeitsüberlassung an die ***13***, bevor er die Wohnung in ***2*** gemietet hätte, hätte er nur dort gewohnt, wo er auch seit jeher seinen Hauptwohnsitz gehabt hätte, von dort sei er zur Arbeit gependelt.

Er hätte sich an den allgemeinen Betriebskosten, die durch seinen Aufenthalt entstanden seien, beteiligt, und zwar mit direkten Barzahlungen an seinen Vater, worüber keine Belege ausgestellt worden wären.

Gependelt sei er in dieser Zeit mit dem Zug.

D.

Fluglehrerausbildung

2017

Die Kosten seien in einer Zeit angefallen, in der er als an die ***13*** überlassener Pilot in Österreich in einem in Österreich steuerpflichtigen Dienstverhältnis gestanden wäre, als erhöhte Werbungskosten bei seinem österreichischen Dienstverhältnis beantragt.

Er begründe dies damit, dass es sich zu diesem Zeitpunkt hinsichtlich des Berufes als Pilot um eine Aus- und Weiterbildung gehandelt habe, die jedoch nicht auf eine Beförderung oder Umstufung oder zusätzliche Tätigkeit für seinen bisherigen schweizer Arbeitgeber gerichtet gewesen wäre, sondern allgemein auf eine Zusatzfähigkeit oder Nebentätigkeit zu seiner Pilotentätigkeit, die er auch in Österreich oder Deutschland hätte ausüben können. Er hätte sich bei der ***13*** und bei der ***12*** beworben (Onlineformular – keine Unterlagen mehr).

Zu diesem Zeitpunkt wäre er in der Schweiz ansässig gewesen und nur befristet nach Österreich überlassen, aber seine Einkünfte aus dem Dienstverhältnis wären in Österreich steuerpflichtig gewesen.

Es werde darauf hingewiesen, dass die im Jahr 2017 bei der schweizer Veranlagung beantragten erhöhten Werbungskosten für berufsorientierte Aus- und Weiterbildung in Höhe von 3.452,00 € die in Österreich als erhöhte Werbungskosten beim österreichischen Dienstverhältnis beantragten Kosten für die Fluglehrerausbildung von 2.138,52 € beinhalten würden. Sie seien jedoch richtigerweise beim österreichischen Dienstverhältnis zu berücksichtigen.

2019

Anfang 2019 hätte er in Salzburg eine wesentlich erweiterte Fluglehrerausbildung abgeschlossen, die ihn nicht nur besser für ein Dienstverhältnis als Fluglehrer qualifiziert hätte, sondern ihm auch ermöglicht hätte, eine Tätigkeit als Fluglehrer selbständig auszuüben.

Zu diesem Zeitpunkt, seit 2.7.2018, sei er wieder in Österreich ansässig geworden. Es seien darüber 2 Rechnungen ausgestellt worden, einmal über die Lehrberechtigung

Instrumentenflug mit einem Betrag von 4.700,00 € an die ***19*** und einen über Zusatzqualifikationen für die selbständige Ausübung der Fluglehrertätigkeit mit einem Betrag von 5.454,00 € an ihn. Die Ausbildungskosten von 4.700,00 € hätte die ***19*** nicht an ihn weiterverrechnet. Die 5.454,00 € hätte er selber direkt bezahlt.

Er schränke daher sein Beschwerdebegehren dahingehend ein, nur die Kosten von 5.454,00 € als vorweggenommene Betriebsausgaben einer im Jahr 2019 vorbereitend begonnenen selbständigen Tätigkeit als Fluglehrer anzuerkennen.

Ab 1.3.2019 hätte er bei ***19*** in Deutschland eine geringfügige Stelle als Flighttraining Manager angenommen, um so seine Erfahrung als Lehrer zu verbessern, nicht wegen des Verdienstes (regelmäßige monatliche Arbeitszeit nur 24 h, monatlich 450,00 €). Das Dienstverhältnis hätte nur bis März 2020 bestanden, dann sei sein Weg zum nebenberuflich selbständigen Fluglehrer durch Corona gestoppt worden.

Im Jahr 2021 hätte er diesen Weg wieder aufgenommen. Er hätte eine Fluglehrerhaftpflichtversicherung abgeschlossen. Im Zeitraum April bis September 2021 hätte

er bereits Schulungsflüge in Österreich durchgeführt (Rechnung vom 18.7.2021 über 1.680,00 €). Weitere Aufträge würden folgen.

Die Ausübung einer unterrichtenden Tätigkeit sei eine selbständige Tätigkeit, die er als Privatlehrer sowohl von seinen Wohnsitzen aus ausübe, wo er Flüge vorbereiten würde, als auch auf dem Flugfeld.

Für eine unterrichtende Tätigkeit bedürfe es keiner Gewerbeberechtigung, sie sei von der Gewerbeordnung ausgenommen. Die Grenzen für die Sozialversicherung würden durch die Einkünfte aus der selbständigen Fluglehrertätigkeit bisher nicht überschritten werden. Eine Meldung sei erst erforderlich, wenn der Gewinn aus dieser Tätigkeit die Grenze zur Versicherungspflicht überschreite.

Da er durch die zusätzliche Ausbildung zum selbständigen Fluglehrer die Ausübung einer selbständigen Tätigkeit angestrebt hätte, würden die beantragten Ausbildungskosten vorweggenommene Betriebsausgaben darstellen. Von Liebhaberei iSd § 1 Abs. 2 LVO könne nicht ausgegangen werden:

Die Ausübung einer unterrichtenden Tätigkeit als Ausbilder für eine Befähigung, die sowohl privat, als auch betrieblich genutzt werden könne, sei weder in besonderem Maße für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung geeignet, noch handle es sich um eine solche, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründeten Neigung zurückzuführen sei. Hier reiche die grundsätzliche allgemeine Neigung, die jeder für seinen Beruf haben müsse, um ihn auszuüben.

Auch § 1 Abs. 1 LVO sei nicht anzuwenden: § 2 Abs. 2 besage, dass lediglich innerhalb der ersten fünf Jahre ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen für diese Betätigung Einkünfte vorliegen müssten und in seinem Fall seien die Aufwendungen 2019 angefallen und die Einkünfte im Jahr 2021. Es sei daher keine Prognoserechnung erforderlich.

Da er irrtümlich der Meinung gewesen wäre, die Ausbildungskosten könnten erst abgesetzt werden, wenn er selbständige Einnahmen hätte, sei bisher die Meldung der Aufnahme einer selbständigen Tätigkeit unterblieben.

Ansässigkeit

Die Besteuerung in Österreich solle unter der Prämisse erfolgen, dass er den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen in den Jahren 2016, 2017 und 2018 bis einschließlich 1.7.2018 in der Schweiz gehabt hätte und daher iSd DBA Schweiz steuerlich als in der Schweiz ansässig zu behandeln sei.

In der Beilage würden die schweizer Steuerberechnungen übersendet werden, die als „Steuerausscheidung“ bezeichnet würden und aus welchen hervorgehe, wie die Einkünfte vom Finanzamt zugeordnet worden wären:

Im Jahr 2016 wäre er ab 13.6. (Vertragsunterfertigung am 1.6.2016) an die ***13*** überlassen gewesen und in diesem Jahr sei er ab diesem Zeitpunkt in Österreich steuerpflichtig gewesen. Dementsprechend hätte das Finanzamt ***17*** sein Einkommen 2016 in Inland und Ausland aufgeteilt, dabei aber seine ausländischen, also seine österreichischen Einkünfte

als „satzbestimmend“ also für den Progressionsvorbehalt in der Schweiz mitgerechnet, genauso wie seine Einkünfte aus Vermietung, da er ja in der Schweiz ansässig gewesen wäre. Im Jahr 2017 wäre er noch bis 31.10. an die ***13*** überlassen gewesen. Hier hätte das schweizer Finanzamt seine in Österreich zu versteuernden Einkünfte bei der ***13*** genauso wieder wie seine Einkünfte aus der Vermietung in Österreich satzbestimmend, also für den Progressionsvorbehalt, mitgerechnet.

Im Jahr 2018 wäre wiederum eine Aufteilung erfolgt, da er bis zum 1.7.2018 in der Schweiz ansässig gewesen wäre, sich aber ab 2.7.2018 wieder zum Grenzgänger umstufen hätte lassen, da er ab diesem Zeitpunkt den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen wieder nach Österreich verlegt hätte. Ab diesem Zeitpunkt sei er in der Schweiz wieder dem Steuerabzug unterlegen. Bis dahin sei sein österreichisches Einkommen (Einkünfte aus Vermietung) in der Schweiz für die Steuerprogression berücksichtigt worden.

Ab 2.7.2018 sei er wieder als Grenzgänger der Abzugssteuer unterlegen.

Aus dem schweizer Lohnzettel gehe hervor, dass sein Jahreseinkommen in der Schweiz abzüglich der Sozialversicherungsbeiträge bei 251.309,00 CHF gelegen wäre. Nachdem er das halbe Jahr noch in der Schweiz ansässig gewesen sein würde, sei für die Steuerprogression in Österreich nur ein halber Jahresbezug, somit 125.654,50 CHF, 107.160,00 €, zu berücksichtigen.

Aus den von ihm im bisherigen Verfahren dargelegten Lebenslauf und den Umständen ergebe sich objektiv betrachtet, dass ihm die Verlegung des Mittelpunktes seiner Lebensinteressen in die Schweiz sehr wohl gelungen sei.

Er sei am 15.6.2010 in der Schweiz eingereist, um eine Ausbildung als Berufspilot zu beginnen. Diese hätte er im Jahr 2015 abgeschlossen und am 3.12.2015 seinen Berufspilotenschein erhalten.

Ab 1.1.2016 hätte er in ***15*** eine angemessene Wohnung gemietet und in weiterer Folge um eine Niederlassungsbewilligung der Kategorie C2 angesucht, das sei praktisch unmittelbar vor der Staatsbürgerschaft und schwierig und nur nach einer Prüfung zu erhalten. Diese Kategorie hätte er für seine Tätigkeit gar nicht beantragen müssen, dafür hätte die Kategorie G, eine so genannte Grenzgängerbewilligung, genügt.

Vorliegend ist ein **Schreiben der ***31*** vom 10.4.2012**, wonach in Bezug auf den Darlehensvertrag zwischen dem Beschwerdeführer und der ***12*** mitgeteilt wird, dass mit dem April-Salär 2012 erstmals die monatliche Rate von 1.000,00 CHF abgezogen werde, bis der Darlehensbetrag von 68.000,00 CHF abgegolten sei.

Zudem ein **Schreiben der ***31*** vom 11.5.2021**, wonach der Beschwerdeführer seit 26.3.2012 als Pilot angestellt sei. Er unterstehe einem unbefristeten Dienstvertrag mit einem 100 %-Pensum. Die Ausbildungskosten seien von ***26*** direkt an die ***12*** verrechnet worden und die ***12*** AG verrechne diese gemäß Darlehensvertrag anteilmäßig dem Mitarbeiter. Es sei keine direkte Rechnungsausstellung zwischen ***26*** und dem Mitarbeiter erfolgt.

Des Weiteren liegt vor eine Bewerbung des Beschwerdeführers als Flight Instructor vom 28.9.2017 bei der ***32***.

Weiters schweizer Steuerauscheidungen, wobei im Jahr 2017 berufsorientierte Aus- und Weiterbildungskosten in Höhe von 3.452,00 CHF berücksichtigt worden sind.

Zudem eine Rechnung des Beschwerdeführers vom 18.7.2021 für die Tätigkeit als Fluglehrer über 1.680,00 € an die ***33***.

Vorliegend ist auch ein **Darlehensvertrag vom 6.1.2010**, abgeschlossen zwischen der ***12*** (***) und dem Beschwerdeführer, der unter anderem lautet wie folgt:

*„Der Darlehensnehmer wird bei der ***30*** (***) eine Ausbildung zum Piloten „ab initio“ absolvieren. Einen Betrag von 10.000,00 CHF hat er bereits an die Ausbildung bezahlt. Um die Finanzierung dieser Ausbildung sicher zu stellen, schließen die Parteien einen Rahmenvertrag Pilotenausbildung im Hinblick auf einen möglichen künftigen Stellenantritt des Darlehensnehmers bei ***25*** ab sowie diesen Darlehensvertrag mit folgendem Inhalt:*

1. Darlehensschuld

*Mit der Unterzeichnung dieses Darlehensvertrages gewährt die ***25*** dem Darlehensnehmer ein rückzahlbares Darlehen in der Höhe von 68.000,00 CHF.*

*Der Darlehensvertrag wird vollumfänglich zur Deckung der Ausbildungskosten bei ***26*** verwendet. Die Modalitäten dazu werden direkt zwischen ***25*** und ***26*** geregelt.*

2. Darlehenszins

Unter der Bedingung der Einhaltung der Rückzahlungspflichten wird das Darlehen zinslos gewährt.

.....

3. Reduktion der Darlehensschuld

*Sollte die Ausbildung bei ***26*** aus einem der Gründe gemäß Art. 7 gekündigt werden, so reduziert sich die Darlehensschuld pro rata der absolvierten Ausbildungsdauer.*

4. Rückzahlbare Darlehensschuld

Die rückzahlbare Darlehensschuld beträgt

*- 45.000,00 CHF, wenn dem Darlehensnehmer innerhalb von 3 Jahren nach erfolgreichem Ausbildungsabschluss kein Arbeitsangebot von ***25*** unterbereitet werden konnte und er in dieser Zeit eine offerierte alternative Anstellung bei ***34*** (***) abgelehnt hat, oder*

*- 0,00 CHF, wenn der Darlehensnehmer innerhalb von 3 Jahren nach erfolgreichem Ausbildungsabschluss kein Arbeitsangebot von ***25*** unterbreitet werden konnte, oder dem Darlehensnehmer trotz erfolgreichem Ausbildungsabschluss aus gesundheitlichen/qualifikatorischen Gründen kein Arbeitsplatz von ***25*** unterbreitet werden konnte, oder wenn die Firma Nachlassstundung oder Konkurs anmeldet.*

- 68.000,00 CHF in allen anderen Fällen.

5. Beginn der Rückzahlungspflicht

Die Rückzahlungspflicht beginnt entweder ab Kündigung des Darlehens gemäß Art. 7 dieser

Vereinbarung oder im Zeitpunkt des Stellenantritts bei ***25*** oder ***27***.

6. Rückzahlungspflicht und –modalitäten

Der Darlehensnehmer muss das Darlehen mit monatlichen Raten von 1.000,00 CHF zurückbezahlen.

.....

Es steht dem Darlehensnehmer jederzeit frei, eine noch bestehende Restschuld auf einmal zurückzubezahlen.

.....

7. Kündigung durch ***25***

25 kann das gesamte respektive das verbleibende Darlehen kündigen, wenn der Darlehensnehmer entweder

- a. aus disziplinären Gründen entlassen wird;
- b. die Ausbildung bei ***26*** freiwillig abbricht;
- c. eine während der Wartefrist angebotenen Stelle von ***25*** nicht innert 6 Monaten antreten kann;
- d. und/oder die Auflagen während der Wartefrist im Hinblick auf eine künftige Anstellung gemäß Rahmenvertrag Pilotenausbildung/Ausbildungsvertrag verletzt.

.....“

Zudem liegt vor ein **Rahmenvertrag Pilotenausbildung** zwischen dem Beschwerdeführer und der ***12*** vom 6.1.2010, der auszugsweise wie folgt lautet:

„1.

...wird am 5.7.2010 die Ausbildung zum Verkehrspiloten an der ***35*** Ltd. (***26***) beginnen.

2.

12 (***25***) beabsichtigt, den Beschwerdeführer als First Officer anzustellen.....

.....

5.

Ausbildungskosten

Die Ausbildungskosten an der ***26*** betragen rund 123.000,00 CHF. Vor Beginn der Ausbildung bezahlt der Pilotenaspirant aufgrund unserer Rechnung an die Ausbildung à fonds perdu einen Betrag von 10.000,00 CHF. Danach hat sich der Pilotenaspirant zusätzlich mittels Darlehens von 68.000,00 CHF an den Kosten der Ausbildung zu beteiligen. Das Darlehen wird von der ***25*** vorfinanziert. Die Parteien schließen darüber einen separaten Darlehensvertrag ab.

Die restlichen Ausbildungskosten von 45.000,00 CHF werden unter den Bedingungen dieses Vertrages als ***35***-Ausbildungskostenbeitrag vorfinanziert. Betreffend Rückzahlung gelten jedoch gegenüber dem Darlehensvertrag andere Regelungen.

6.

****35*** - Ausbildungskostenbeitrag*

6.1

****25*** gewährt dem Pilotenspiranten unter nachfolgenden Bedingungen einen unverzinslichen Ausbildungskostenbeitrag von 45.000,00 CHF.*

6.2

*Grundsätzlich ist der Pilotenspirant zur Rückzahlung dieses ***35*** - Ausbildungskostenbeitrages verpflichtet. Es gelten dabei folgende Regelungen:*

a.

*Tritt der Pilotenaspirant nach der erfolgreichen Ausbildung respektive im Laufe der Wartefrist eine Anstellung bei ***25*** als First Officer an, so reduziert sich die Gesamtschuld von 45.000,00 CHF um jeweils ein Sechsenddreissigstel pro vollem Monat dieses Arbeitsverhältnisses. Löst der Pilotenaspirant sein Dienstverhältnis als Pilot mit ***25*** vor Ablauf von 36 Monaten auf, oder gibt er begründeten Anlass zu dessen Auflösung, hat er die Restschuld mindestens in monatlichen Raten von 1/36 der Anfangsschuld von 45.000,00 CHF zurückzuzahlen.*

b.

*Tritt der Pilotenaspirant nach der erfolgreichen Ausbildung respektive im Laufe der Wartefrist eine Anstellung bei ***27*** an, so erhöht sich der ***35*** - Ausbildungskostenbeitrag von 45.000,00 CHF auf 113.000,00 CHF bei gleichzeitiger Herabsetzung des Darlehens auf 0,00 CHF. Die Gesamtschuld von 113.000,00 CHF reduziert sich um jeweils ein Sechsenddreissigstel pro vollem Monat dieses Arbeitsverhältnisses. Löst der Pilotenaspirant sein Dienstverhältnis als Pilot mit ***25*** vor Ablauf von 36 Monaten auf, oder gibt er begründeten Anlass zu dessen Auflösung, hat er die Restschuld mindestens in monatlichen Raten von 1/36 der Anfangsschuld von 113.000,00 CHF zurückzuzahlen.*

c.

*Der Pilotenaspirant hat den ***35*** - Ausbildungskostenbeitrag von 45.000,00 CHF (***) oder 113.000,00 CHF (***) ebenfalls in maximal 36 gleichen monatlichen Raten bzw. pro rata aufgrund der absolvierten Ausbildungsdauer zurückzuzahlen, sobald sich einer der folgenden Sachverhalte erfüllt:*

- er wird aus disziplinären Gründen von der ***26*** verwiesen;*
- er wird aus disziplinären Gründen entlassen;*
- er bricht die Ausbildung freiwillig ab;*
- er lehnt die Anstellung als First Officer ***25*** trotz erfolgreichem Abschluss der Ausbildung aus eigenem Wunsch ab;*
- seine Anstellung ist aus von ihm vertretbaren Gründen während der Wartefrist gemäß Art. 3 nicht mehr möglich.*

.....

6.4

Die verbleibende Ausbildungskostenbeitragsschuld wird dem Pilotenaspiranten in folgenden

Fällen erlassen und ein Rückzahlungspflicht besteht nicht mehr, wenn
- er trotz erfolgreichem Abschluss der Ausbildung aus Bedarfsgründen auch innert der
Wartefrist von drei Jahren nicht angestellt werden kann;
*- ihm von ***25***/***27*** wegen Überbestandes oder aus*
gesundheitlichen/qualifikatorischen Gründen während der ersten drei Jahre der Anstellung
gekündigt werden muss;
- er aus gesundheitlichen/qualifikatorischen Gründen die Ausbildung abbrechen muss;
- die Firma Nachlassstundung oder Konkurs anmeldet.
.....“

Weiters eine **Bestätigung der SWA vom 5.3.2012**, wonach der Beschwerdeführer den Grundkurs zum Verkehrspiloten von 5.7.2010 bis 10.2.2012 absolviert hätte. Während der Ausbildung hätte er kein Gehalt und keine Spesenentschädigung erhalten.

Zudem ein **Mietvertrag** eine Wohnung in ***15***, Schweiz betreffend, Mietbeginn 1.1.2016.

Weiters eine **Abmeldebestätigung**, wonach der Beschwerdeführer sich von der Schweiz nach Österreich mit 1.7.2018 abgemeldet hätte.

Zudem eine Gebührenabrechnung der ***36*** vom 1.6.2017 über 238,42 €. eine Rechnung der ***9*** vom 31.7.2017 über 699,90 €, eine Rechnung vom 14.8.2017 betreffend Kostendeckungsbeitrag Class Rating Instructor über 1.200,20 €.

Weiters ein Vertrag einen Erwerb einer Wohnung in ***3*** durch den Beschwerdeführer betreffend vom 18.11.2014.

Zudem ein Mietvertrag einen Parkplatz am Flughafen ***2*** betreffend von 15.3.2018 bis 31.3.2020.

Vorliegend ist auch ein Arbeitsvertrag mit der ***19*** vom 1.3.2019, wonach der Beschwerdeführer als Flight Training Manager eingestellt werde.

Weiters eine Rechnung vom 7.3.2019 der ***7*** über 5.454,00 €, ausgestellt auf den Beschwerdeführer, betreffend den Kurs Flight Instructor. Zudem eine Rechnung vom 7.3.2019 der ***7*** über 4.700,00 €, ausgestellt auf die ***19***, betreffend den Kurs Instrument Rating Instructor.

Des weiteren ein Auskunftersuchen an die ***33*** vom 4.4.2022, das unter anderem wie folgt lautet:

1. Laut der vorliegenden Rechnung sei eine Fluglehrerleistung in Rechnung gestellt worden. Wäre im Zeitpunkt des Fluges bewusst gewesen, dass der Beschwerdeführer seine Leistung als Fluglehrer erbringe oder wäre der Transport im Flugzeug im Vordergrund gestanden?

2. Es wäre bekannt zu geben, welche Person vom Beschwerdeführer ausgebildet worden wäre und für welche Fluglizenz diese Ausbildung notwendig gewesen wäre.
3. Inwiefern stehe die bezogene Fluglehrerleistung in betrieblichem Zusammenhang mit dem Unternehmen?
4. Welche Tätigkeiten hätte der Beschwerdeführer im Unternehmen ausgeführt? Um Vorlage einer Stellenbeschreibung werde ersucht.
5.
Welche Ausbildungen des Beschwerdeführers wären für die Anstellung als Voraussetzung ausgeschrieben gewesen? Um Vorlage der Ausschreibung werde ersucht.

Mit **Schreiben vom 9.5.2022** wurde unter anderem wie folgt geantwortet:

1. Der Flug hätte zur Ausbildung bzw. Fortbildung gedient. Er sei selbst Inhaber einer Fluglizenz, es seien wiederholt Überprüfungsflüge mit einem Fluglehrer durchzuführen. Der Beschwerdeführer sei erfahrener Linienpilot und auch Prüfer und Fluglehrer auf dem Flugzeugmuster. Die ***33*** sei Eigentümerin eines solchen.
2. Seine theoretische und praktische Ausbildung auf diesem Flugzeugmuster sei durch den Beschwerdeführer persönlich erfolgt. In den Jahren vor 2020/21 seien auch andere Personen dieses Flugzeugmusters von ihm ausgebildet worden.
3. Man führe einerseits Flüge für unternehmensfremde Personen und Unternehmen durch, andererseits werde das Flugzeug auch für firmeninterne Zwecke genutzt.
4. Der Beschwerdeführer sei als Pilot beschäftigt worden und hätte sich um den Flugbetrieb bei der ***33*** gekümmert. Das Dienstverhältnis sei mit 31.3.2022 beendet worden, da das Flugzeug verkauft worden wäre.
5. Voraussetzungen für die Anstellung wären gewesen: ausreichende Erfahrung im Flugbetrieb, Verlässlichkeit, Pilotenlizenz für das Flugzeugmuster.

Mit **Beschwerdevorentscheidungen vom 31.8.2021** wurden Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide 2016 bis 2019 als unbegründet abgewiesen.

Aus der **gesonderten Begründung zu den Beschwerdevorentscheidungen** vom 30.8.2021 geht unter anderem das Folgende hervor:

A

Rückzahlung Ausbildungskosten (ESt 2016 und 2017)

Sachverhalt:

Die Rückzahlung der Ausbildungskosten wurde für 2016 in Höhe von 6.460,72 € und für 2017 in Höhe von 9.054,86 € nicht als Werbungskosten anerkannt.

Der Beschwerdeführer hätte gemäß Rahmenvertrag Pilotenausbildung mit der ***12*** (**25***) die Ausbildung zum Verkehrspiloten im Kalenderjahr 2010 vereinbart. Die Grundausbildung werde 2010 beginnen und bei ***35*** Ltd. (**26***) absolviert.

Die Ausbildungskosten bei ***26*** würden rund 123.000,00 CHF betragen. Vor Beginn der Ausbildung (2010) hätte der Beschwerdeführer 10.000,00 CHF auf ein Konto von ***25*** bezahlt. Danach hätte er sich zusätzlich in Höhe von 68.000,00 CHF mittels Darlehens an den Kosten der Ausbildung bei ***26*** beteiligt. Darlehensgeber sei die ***25***. Die restlichen 45.000,00 CHF seien ebenso im Darlehensvertrag abgeschlossen zwischen ***25*** und dem Beschwerdeführer geregelt. Dem Darlehensvertrag sei zu entnehmen, dass

- ein rückzahlbares Darlehen in Höhe von 68.000,00 CHF gewährt werde, welches die Ausbildungskosten bei ***26*** decke. Die Modalität der Bezahlung der Ausbildungskosten werde zwischen ***25*** und ***26*** geregelt, sei dem Darlehensvertrag zu entnehmen. Die vereinbarten Modalitäten hinsichtlich Ausbildungskosten zwischen ***25*** und ***26*** seien nicht vorliegend.

- Die restlichen 45.000,00 CHF seien nur unter gewissen Voraussetzungen zurückzuzahlen. Die Rückzahlung der 68.000,00 CHF würde mit dem Stellenantritt bei ***25*** oder bei ***34*** (***27***) beginnen. Dem Darlehensnehmer stehe es gemäß Darlehensvertrag frei, ob das Darlehen monatlich in Höhe von 1.000,00 CHF oder auf einmal zurückbezahlt werde. Es seien offensichtlich 7 Monate zu 1.000,00 CHF im Kalenderjahr 2016 und 10 Monate zu 1.000,00 CHF für das Jahr 2017 geltend gemacht worden. Vorliegend sei in Österreich ein Lohnzettel von ***12*** beginnend mit 13.6.2016 bis 31.12.2016 und von 1.1.2017 bis 31.10.2017. Diese Tätigkeit begründe offensichtlich die geltend gemachten 7 Monate im Kalenderjahr 2016 und 10 Monate im Kalenderjahr 2017.

In der Zeit vor 13.6.2016 und nach 1.10.2017 seien die Ausbildungskosten in Österreich nicht geltend gemacht worden, da auch keine nichtselbständige Tätigkeit diesbezüglich in Österreich vorliegend gewesen wäre.

Würdigung:

Die Rückzahlung der Darlehensschuld in Höhe von 1.000,00 CHF monatlich hätte offensichtlich mit April 2012 begonnen und gemäß Vereinbarung nach 68 Monaten, also im November 2017 geendet. Gemäß Schreiben der ***31*** vom 10.5.2017 seien im Jahr 2016 12.000,00 CHF vom Salär abgezogen worden. Zum 31.12.2016 seien es noch 11.000,00 CHF gewesen.

Vorgelegt worden wären zwei Lohnabrechnungen (November 2016 und November 2017), aus denen zu entnehmen sei, dass vom Lohn 1.000,00 CHF bezüglich Darlehen in Abzug gebracht worden wären. Es wäre glaubwürdig vermittelt worden, dass im Kalenderjahr 2016 für 7 Monate zu 1.000,00 CHF und im Jahr 2017 für 10 Monate zu 1.000,00 CHF als Darlehen zurückbezahlt worden wären, welche dem österreichischen Lohnzettel im Zeitraum vom Monat 6/2016 bis 10/2017 zuzuordnen gewesen wären. Der Beschwerdeführer wäre im beschriebenen Zeitraum an die ***13*** verleast worden.

Strittig sei, ob die Bezahlung in Höhe von 7.000,00 CHF (2016) und 10.000,00 CHF (2017) als Werbungskosten abgezogen werden könnten.

Die Ausbildung sei vom Beschwerdeführer bei ***26*** im Zeitraum von 2010 bis 2012 absolviert worden. Die Kosten dafür würden 123.000,00 CHF gewesen sein, wovon der

Beschwerdeführer ein Anteil selbst bezahlen hätte müssen. Wann konkret die ***26*** die Ausbildungskosten ersetzt bekommen habe, sei nicht vorliegend. Die ***25*** und die ***26*** hätten gemäß Darlehensvertrag vom 6.1.2010, abgeschlossen zwischen ***25*** und dem Beschwerdeführer, die Abwicklung unabhängig dieses Darlehensvertrages geregelt. Die Ausbildung sei offensichtlich von ***26*** an ***25*** verrechnet worden, die ***25*** hätte sie offensichtlich beglichen. Einen Anteil davon hätte der Beschwerdeführer selbst bezahlt. Die ***25*** hätte ein Darlehen an den Beschwerdeführer gewährt, welches im Zeitraum von 2012 bis November 2017 beglichen worden wäre.

Die Ausbildung bei ***26*** hätte von 5.7.2010 bis 10.2.2012 gedauert und der Beschwerdeführer hätte dafür kein Gehalt und keine Spesen erhalten. Offensichtlich wäre eine kostenpflichtige Ausbildung vorgelegen und kein Arbeitsverhältnis. Den Aufwand dafür hätte die ***26*** an ***25*** verrechnet. Für die Ausbildung hätte der Beschwerdeführer unter anderem 68.000,00 CHF geschuldet, welche rückbezahlt worden wären.

Werbungskosten seien grundsätzlich in dem Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet würden (§ 19 EStG 1988). Würden Werbungskosten aus Fremdmitteln getätigt, so führe bereits die Verausgabung der Fremdmittel und nicht erst die Rückzahlung zu Werbungskosten.

25 hätte Fremdmittel an den Beschwerdeführer gegeben. Wann konkret die Fremdmittel eingesetzt worden wären, sei nicht vorliegend, da die Darlehensstände nicht vorgelegt worden wären. ***25*** hätte 123.000,00 CHF an ***26*** für die Ausbildung im Jahr 2010 bis 2012 gegeben. Davon anteilig hätte der Beschwerdeführer die Ausbildung via Darlehensfinanzierung getragen. Wann konkret der Leistungserbringer (Ausbildner) das Entgelt erhalten habe, hätte trotz erhöhter Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten nicht vorgelegt werden können. Es wäre nicht anzunehmen, dass im Jahr 2016 und 2017 die Ausbildung an ***26*** für die erbrachte Leistung im Jahr 2010 bis 2012 erhalten habe. Die Abzugsfähigkeit von Kreditrückzahlungen sei iSd § 16 EStG 1988 nicht möglich.

Für den Zeitpunkt des Abzuges von Werbungskosten gelte das Abflussprinzip. Wirtschaftlich müsse es zu einer Verminderung des Vermögens des Steuerpflichtigen kommen. Mit der Unterzeichnung des Darlehensvertrages und der Verpflichtung, den Schuldbetrag zurückzuzahlen wäre spätestens die Verminderung des Vermögens beim Beschwerdeführer im Jahr 2012 gegeben. Die Schuld für den Betrag in Höhe von 68.000,00 CHF wäre spätestens mit der Beendigung der Ausbildung und Anstellung als Pilot bei der ***25*** realisiert worden. Die Darlehensrückzahlung im Jahr 2016 und 2017 stelle folglich keine Werbungskosten iSd § 16 EStG 1988 dar.

B

Pendlerpauschale (2016)

Sachverhalt:

Im Zuge der Außenprüfung sei das Pendlerpauschale 2016 von 1,071,00 € auf 369,13 € und der Pendlereuro 2016 von 146,41 € auf 32,66 € gekürzt worden.

Im Zeitraum 13.6.2016 bis 31.10.2017 wäre der Beschwerdeführer von der ***25*** an die ***13*** verleast worden und folglich wäre in ***2***, ***4*** (Flughafen) der Arbeitgeber gewesen.

Strittig sei, ob für die Berücksichtigung des Pendlerpauschales im Zeitraum 13.6.2016 bis 30.9.2016 ein Wohnsitz in 3451 ***14*** vorgelegen wäre.

Vorgelegt worden wäre aus dem Kalenderjahr 2017 eine Staff Travel Aufstellung, aus der zu entnehmen sei, dass ***37*** einen Flug am 28.8.2017 von ***2*** nach Los Angeles und retour getätigt hätte. Nicht vorgelegt worden wären Flüge vom Kalenderjahr 2016 und die Vergünstigungen, die aus dieser Wohnsitzmeldung resultieren würden.

Würdigung:

Im Falle des Bestehens mehrerer Wohnsitze sei der zur Arbeitsstätte nächstgelegene Wohnsitz für die Berechnung des Pendlerpauschales maßgeblich. Voraussetzung sei, dass die entsprechende Wegstrecke auch tatsächlich zurückgelegt werde.

Ob und mit welchem Beförderungsmittel der Beschwerdeführer die Wegstrecke zurückgelegt hätte, sei nicht geklärt.

Festgestellt worden wäre, dass der Beschwerdeführer im besagten Zeitraum kein Fahrzeug in Österreich angemeldet gehabt hätte.

Die Vergünstigung, welche ***37*** erhalten haben solle und nur deswegen der Nebenwohnsitz in ***14*** angemeldet worden wäre, hätte nicht nachgewiesen werden können.

Da kein Fahrzeug zur Verfügung gestanden wäre, welches der Beschwerdeführer für die Wegstrecke benutzen hätte können und mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit angenommen werde, dass in ***14*** die Unterkunftsmöglichkeit vorhanden gewesen wäre, wäre die Beschwerde abzuweisen.

C

Doppelte Haushaltsführung (2016 und 2017)

Sachverhalt:

Anlässlich der Außenprüfung sei doppelte Haushaltsführung 2016 in Höhe von 3.083,85 € und 2017 in Höhe von 9.251,82 € nicht anerkannt worden.

Den Hauptwohnsitz gemäß ZMR hätte der Beschwerdeführer in ***3*** gehabt. Die doppelte Haushaltsführung sei für die Wohnung in ***2*** geltend gemacht worden. Die Wohnung in ***2*** sei beginnend von 10/2016 bis 11/2019 gemietet worden. Relevant für die doppelte Haushaltsführung sei der Zeitraum 1.10.2016 bis 31.10.2017, in dem der Beschwerdeführer in Österreich nichtselbständig tätig gewesen wäre und die Wohnung in ***2*** inne gehabt hätte.

Die geltend gemachten Werbungskosten seien nicht nachgewiesen worden, es sei nicht vorgelegt worden, wie sich diese zusammensetzen würden. Es sei ein Haushaltsplan ***3*** betreffend vorgelegt worden.

Das Objekt in ***3*** sei im Besitz des Vaters des Beschwerdeführers, der ihm Bargeld gegeben habe, um sich an den Betriebskosten zu beteiligen. Aufzeichnungen dazu gebe es keine. Der Haushaltsplan dokumentiere im Erdgeschoss einen Wohnraum, Küche, Vorraum, AR und WC und im Obergeschoss 3 Zimmer, Bad und WC. Handschriftlich sei am Plan vermerkt, dass 2 Zimmer im Obergeschoss der Beschwerdeführer und ein Zimmer der Vater im Erdgeschoss den Wohnraum der Vater benutzen würde. Küche, Bad und WC würden gemeinsam benutzt werden.

Der Beschwerdeführer wäre im Beurteilungszeitraum ledig gewesen und hätte keine eheähnliche Gemeinschaft gehabt.

Würdigung:

Der Beschwerdeführer bewohne das Haus mit seinem Vater und beteilige sich an den Betriebskosten, er hätte keinen eigenen Hausstand in ***3*** und es sei jede weitere Würdigung hinsichtlich der doppelten Haushaltsführung und der Verlegung des Wohnsitzes bzw. die tatsächlich entstandenen Kosten entbehrlich.

Ein allein stehender Steuerpflichtiger bewohne im elterlichen Wohnhaus ein/zwei Zimmer und miete am Beschäftigungsort eine Wohnung an. In diesem Fall sei eine erstmalige Gründung eines eigenen Haushaltes anzunehmen. Es könnten auch keine Werbungskosten aus dem Titel der doppelten Haushaltsführung geltend gemacht werden, wenn die Tätigkeit befristet sei und zudem die jederzeitige Möglichkeit einer Versetzung bestehe.

D

Fluglehrerausbildung (2017 und 2019)

Würdigung:

Es liege eine Bewerbung vor, welche an die ***12*** mit Sitz in der Schweiz im Jahr 2017 gerichtet gewesen wäre. Dieser ist zu entnehmen, dass die Ausbildung im Jahr 2017 als Class Rating Instructor eine Gültigkeit bis 30.6.2020 habe.

Es sei keine Prognose hinsichtlich einer selbständigen Tätigkeit vorgelegt worden, Die einzige Einnahme, welche bis Prüfungsabschluss vorliege, wäre die nichtselbständige Tätigkeit in Deutschland bei ***19*** gewesen. Bewerbungen für Firmen in Österreich seien nicht vorliegend.

Aus den Stellungnahmen sei zu entnehmen, dass eine nichtselbständige Tätigkeit beabsichtigt gewesen wäre, welche auch in Deutschland erbracht worden wäre. Eine in Österreich ansässige Person sei grundsätzlich mit dem Welteinkommen steuerpflichtig. Einkünfte seien in Deutschland bei ***19*** erzielt worden, für welche auch diese Ausbildung (2017 und 2019) erforderlich gewesen sein würde. Die zugehörigen Werbungskosten seien auch in Deutschland zu berücksichtigen. Die Werbungskosten von 2017 und 2019 seien keiner Einkunft zuzuordnen, für welche Österreich das Besteuerungsrecht habe.

E

Ansässigkeit (2016, 2017 und 2018)

Sachverhalt:

Strittig sei, ob die Ansässigkeit des Beschwerdeführers gemäß Art 4 DBA Schweiz im Zeitraum von 1.1.2016 bis 1.7.2018 in Österreich oder in der Schweiz gegeben gewesen wäre.

Ab 1.1.2016 hätte der Beschwerdeführer eine angemessenen Wohnung gemietet, die Ausbildung bei der ***35*** sei am 3.12.2015 abgeschlossen worden.

Vom 13.6.2016 bis 31.10.2017 sei der Beschwerdeführer von der ***12*** an die ***13*** nach ***2*** verleast worden. Er hätte ab ***2*** fliegen müssen und nicht mehr ab ***17*** und hätte daher kurzfristig nach einer Mietwohnung in ***2*** gesucht, welche er ab 1.10.2016 bezogen hätte.

Würdigung:

Der Beschwerdeführer hätte im betroffenen Zeitraum folgende Wohnsitze gehabt:

- Schweiz;
- Österreich, ***3***;
- Österreich, ***14***;
- Österreich, ***2***.

Der Beschwerdeführer sei in der Schweiz für Ausbildungszwecke bei der ***12*** gewesen. Unmittelbar nach der Ausbildung sei er bei der ***13*** in ***2*** tätig gewesen (Leasing). Die wesentlichen Einkünfte seien in den Jahren 2016 bis 2018 in Österreich erzielt worden. Der Beschwerdeführer sei aufgrund der Wohnsitze unbeschränkt steuerpflichtig in Österreich und in der Schweiz. Eine Wohnstätte liege in beiden Ländern vor, folglich sei der Mittelpunkt der Lebensinteressen näher zu beurteilen.

Der Beschwerdeführer sei für Ausbildungszwecke in der Schweiz tätig gewesen, den Wohnsitz in Österreich hätte er nie aufgegeben. Es sei ein zusätzlicher Wohnsitz in der Nähe des Flughafens geschaffen worden. Wie einem Zeitungsbericht zu entnehmen sei, sei Österreich das bevorzugte Land, das er gerne bewohne.

Auszug Zeitungsbericht:

„***3***

*Schon als von der Modellfliegerei begeistertes Kind wusste der Beschwerdeführer, dass er einmal Pilot werden wollte. Diesen Plan zog er zielstrebig durch. Während der Oberstufe am Gymnasium absolvierte er die Ausbildung zum Privatpiloten. Nach dem Bundesheer und strengem Selektionsprozess, bei dem vor allem kognitive Skills scharf geprüft wurden, begann er 2010 die 18-monatige Grundausbildung bei der Fluglinie ***35***. Danach flog er als Co-Pilot von ***17*** aus zuerst Europastrecken, dann Langstrecken. Vorübergehend wurde er auch an die ***35***-Schwester ***13*** ausgeliehen. „Die Zeit, in der ich von ***2*** aus geflogen bin, war super, vor allem da ich wieder näher an meinem Heimatort ***3*** und bei meiner Familie war“, erzählte er, der heute wieder in ***3*** wohnt.“*

Offensichtlich hätte er beabsichtigt, nur vorübergehend im Ausland tätig zu sein. Bei der

Ermittlung des Mittelpunktes der Lebensinteressen sei regelmäßig nicht nur auf die Verhältnisse eines Jahres, sondern auf einen längeren Beobachtungszeitraum abzustellen. Diese zeitlich begrenzten Tätigkeiten würden keine Ansässigkeit begründen, in dem Land, in welchem die zeitlich begrenzte Tätigkeit ausgeübt worden wäre (VwGH 17.10.2017, Ra 2016/15/0008).

Einerseits hätte der Beschwerdeführer ohnehin im Beurteilungszeitraum die wesentliche Einkunft in AT und andererseits hätte er ohnehin nicht beabsichtigt, dauerhaft in der Schweiz zu verbleiben. Folglich hätte die Ansässigkeit in der Schweiz nicht nachvollzogen werden können.

Mit **Schreiben vom 29.9.2021** wurde der **Antrag auf Vorlage** der Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide 2016 bis 2019 zur Entscheidung an das Bundesfinanzgericht gestellt und unter anderem wie folgt ausgeführt:

A

Rückzahlung Ausbildungskosten

Das Finanzamt hätte sich nicht mit dem wahren wirtschaftlichen und rechtlichen Gehalt der zugrunde liegenden Vereinbarungen auseinandergesetzt und gehe daher unrichtigerweise davon aus, dass ein Ausbildungsdarlehen vorliege. Tatsächlich liege aber die Übernahme der Ausbildung durch den Arbeitgeber vor, mit einer Vereinbarung zur Erstattung der Ausbildungskosten unter gewissen Voraussetzungen.

B

Pendlerpauschale (ESt 2016)

Beantragt würden Pendlerpauschale und Pendlereuro für das Jahr 2016.

Zurückgelegt hätte er die Strecke zwischen ***3*** und ***4*** mit dem Zug.

Das Finanzamt gehe von einem tatsächlichen Wohnsitz in ***14*** aus, trotz seiner Erklärung der Ursachen dafür, dass hier nur eine formelle Wohnsitzmeldung vorliege, trotz der gegenteiligen Auskunft von seiner Verwandten (welche das Finanzamt im Zuge der Außenprüfung ohne vorherige Ankündigung telefonisch eingeholt habe) und trotz des Nachweises der begünstigten Flüge laut Staff-Travel-Ausdruck der ***35*** als Beilage zur Mängelbehebung. Damit hätte das Finanzamt nicht alle relevanten Umstände gewürdigt und aus der Bescheidbegründung gehe auch nicht hervor, welche Erwägungen das Finanzamt dazu bewogen hätten, einen anderen als den vom Beschwerdeführer behaupteten Sachverhalt als erwiesen anzunehmen.

Dass in diesem Zeitraum kein Fahrzeug auf seinen Namen angemeldet gewesen wäre hätte die Ursache, dass es sich nicht rentiert haben würde, für den befristeten Zeitraum (er wäre auf Wohnungssuche in ***2*** gewesen) eigens ein Fahrzeug anzuschaffen. Der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen wäre zu diesem Zeitpunkt nach wie vor in ***17*** gewesen, in Österreich wäre sein Hauptwohnsitz im Haus seines Vaters in ***3*** gewesen. Sein Vater hätte ihn in diesem befristeten Zeitraum in ***3*** zum Bahnhof gebracht, was für ihn neben

seiner landwirtschaftlichen Tätigkeit (Forstgarten) problemlos möglich gewesen wäre. Die für die doppelte Haushaltsführung geltend gemachten Werbungskosten für das Jahr 2016 in Höhe von 3.083,85 € und für das Jahr 2017 von 9.251,82 € würden aus den Beilagen zu den Einkommensteuererklärungen 2016 und 2017 hervorgehen und seien bereits bei der Außenprüfung thematisiert und durch Vorlage des Mietvertrages nachgewiesen worden. Das Finanzamt anerkenne seinen österreichischen Hauptwohnsitz in ***3*** nicht mit der alleinigen Begründung, dass er sich in einem Haus befinde, das seinem Vater gehöre. Auf die Darlegung der Umstände, warum er dort noch einen eigenen Haushalt gehabt hätte, werde nicht eingegangen. Dass er in ***2*** mit der vorübergehenden Anmietung einer Wohnung erstmalig einen eigenen Hausstand gegründet haben würde, erscheine nicht plausibel, da er seinen Hausstand in ***17*** gehabt hätte, von wo er auch nicht weggezogen sei. Aufgrund dieses Umstandes könne auch davon ausgegangen werden und sei zu berücksichtigen, dass die zwei Wohnsitze, welche er aus beruflichen Gründen innehaben habe müssen (als Voraussetzung für eine doppelte Haushaltsführung) seien einerseits eben sein Hauptwohnsitz in ***17*** und andererseits die Mietwohnung in ***2***, denn dass der Hauptwohnsitz im Sinne eines eigenen Hausstandes in Österreich sein müsse, sei nicht erforderlich.

D

Fluglehrerausbildung (ESt 2017 und 2019)

Ausbildungskosten 2017:

Die Ausbildungskosten 2017 hätten ihn noch nicht befähigt, als Fluglehrer selbständig tätig zu sein. Es handle sich daher um erhöhte Werbungskosten. Im Zeitpunkt der Bezahlung der Ausbildungskosten sei er mit seinen Einkünften aus dem Dienstverhältnis dem österreichischen Steuerrecht unterlegen. Nach dem Abflussprinzip seien die Kosten daher steuerlich beim österreichischen Dienstverhältnis zu berücksichtigen gewesen.

Ausbildungskosten 2019:

Erst diese Ausbildung hätte ihn befähigt, nicht nur in einem Dienstverhältnis als Fluglehrer tätig zu sein, sondern auch auf selbständiger Basis. Diese selbständige Tätigkeit hätte er, nachdem er zu diesem Zeitpunkt den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen und damit seine Ansässigkeit wieder nach Österreich verlegt hätte, in Österreich an. Inzwischen hätte er diese Tätigkeit auch bereits aufgenommen. Als Nachweis hätte er dem Finanzamt den Abschluss der erforderlichen Haftpflichtversicherung nachgewiesen. Inzwischen hätte er seine ersten Unterrichtsstunden erteilt und die erste diesbezügliche Rechnung ausgestellt. Daher würden bei den Ausbildungskosten vorweggenommene Betriebsausgaben vorliegen.

Zum Nachweis, dass eine selbständige Tätigkeit angestrebt werde erscheine weiters zum einen in Anbetracht der dargelegten Umstände und der Art der angestrebten Tätigkeit keine Prognoserechnung erforderlich. Es würde bei dieser Art von Tätigkeit auch eine (vorweggenommene) selbständige Tätigkeit vorliegen, wenn mit dieser Tätigkeit, die nicht unter § 1 Abs. 1 LVO falle, ein Verlust entstehen würde. Zum anderen würde eine Prognoserechnung bei einer Lehrtätigkeit, wo erst Aufträge akquiriert würden (bzw. wegen

Corona erst mit zeitlicher Verzögerung akquiriert werden hätten können) wenig aussagekräftig sein, da der Umsatz kaum eingeschätzt werden hätte können.

Inzwischen hätte er den ersten Flugunterricht in Österreich erteilt und die erste Rechnung mit 18.7.2021 ausgestellt.

E

Ansässigkeit

Die Ansässigkeit in einem Vertragsstaat begründe sich auf eine Wohnstätte und den Mittelpunkt der Lebensinteressen, also danach, wo die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen stünden. Das könne sich im zeitlichen Ablauf ändern.

In seinem Fall hätte die Ausbildung in der Schweiz dazu geführt, dass er dort geblieben wäre und mit Dienstverhältnis und Hausstand ansässig geworden wäre und auch den entsprechenden Aufenthaltstitel (Vorstufe Staatsbürgerschaft) für ein Leben in der Schweiz erworben hätte.

Dass sich seine Lebensplanung geändert habe, könne nichts daran ändern, dass er bis Juni 2018 den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen in der Schweiz gehabt hätte, auch nicht die vorübergehende Anmietung einer Wohnung in ***2***, wohin er vorübergehend von seinem Arbeitgeber verleast worden wäre.

Ausschlaggebend für seine Rückkehr nach Österreich wäre eine Veränderung der persönlichen Umstände gewesen, die Möglichkeit, mit seiner Fluglehrausbildung in seinem Geburtsort eine selbständige Tätigkeit durch Kontakt mit Unternehmern, die an seiner Ausbildung Bedarf gehabt hätten, auszubauen und der Umstand, dass er sich bereit erklärt haben würde, in Zukunft von seinem Vater die Forstbaumschule zu übernehmen. Letzteres hätte er 2020 gemacht und würde dort seit April 2020 auch immer wieder Dienstnehmer beschäftigen. Eine permanente Ansässigkeit in Österreich daraus abzuleiten, dass jemand, der nach seiner Ausbildung jahrelang im Ausland gelebt habe, wieder nach Österreich zurückgezogen sei, sei nicht nachvollziehbar.

Mit **Vorlagebericht vom 18.5.2022** wurde die obige Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt und unter anderem wie folgt ausgeführt:

Stellungnahme:

Tz. 6

Ansässigkeit/Doppelbesteuerung

Verwiesen werde auf Art 4 DBA Schweiz und § 1 Abs. 2 EStG 1988.

Aufgrund des vorliegenden Wohnsitzes in Österreich sei der Beschwerdeführer unstrittig in Österreich steuerpflichtig. Nach den vorgelegten Steuerbescheiden und seiner Argumentation könne davon ausgegangen werden, dass er auch in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtig gewesen wäre.

Es gelte die Person in jenem Vertragsstaat als ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen

und wirtschaftlichen Beziehungen habe (Mittelpunkt der Lebensinteressen).

Bei der Ermittlung des Mittelpunktes der Lebensinteressen sei regelmäßig nicht nur auf die Verhältnisse eines Jahres, sondern auf einen längeren Beobachtungszeitraum abzustellen. Im gegenständlichen Fall dürften daher nicht nur die Jahre 2016 bis 2019, sondern müsse auch der Zeitraum davor und danach berücksichtigt werden.

Für die Beurteilung der Frage, an welchem Ort (in welchem Staat) jemand die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen habe, sei auf das Gesamtbild der persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse abzustellen, wobei das Überwiegen der Beziehungen zum einen oder anderen Staat den Ausschlag gebe (Verweis auf VwGH 15.9.2016, Ra 2016/15/0057).

Dabei seien grundsätzlich alleine objektive Kriterien von Bedeutung, subjektive Absichten und Erklärungen einer Person seien unbeachtlich (VwGH 22.3.1991, 90/13/0073).

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH sei bei gleichgewichtigen persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen zum anderen Vertragsstaat im Zweifel den näheren persönlichen Beziehungen und dabei wiederum der Gestaltung des Familienlebens der Vorrang zu geben. Der Beschwerdeführer hätte sämtliche bekannten Familienangehörigen in Österreich, womit auch zu Österreich die engere persönliche Beziehung bestehe.

Begründe eine Person in einem Vertragsstaat eine Wohnstätte, ohne ihre im anderen Staat schon bestehende Wohnstätte aufzugeben, könne die Tatsache, dass sie die erste Wohnstätte beibehalte, wo sie bisher gelebt und gearbeitet hätte und wo sie ihre Familie und ihren Besitz habe, zusammen mit anderen Gesichtspunkten dafür sprechen, dass sie den Mittelpunkt des Lebensinteressen im ersten Staat beibehalten habe (Art 4 Z 15 OECD-MK; VwGH 25.7.2013, 2011/15/0193; Beiser, ÖStZ 1989, 243). Es liege genau die im Musterabkommen angeführte Konstellation vor. Der Beschwerdeführer hätte seinen Wohnsitz im Inland nicht aufgegeben, sondern beibehalten. Er wäre während des gesamten Auslandsaufenthaltes für die Übernahme des Familienunternehmens vorgesehen gewesen, womit auch verbunden sei, dass vorgesehen gewesen wäre, dass er wieder ins Inland zurückkehren würde, was für die Aufrechterhaltung der Lebensinteressen im Inland spreche.

Übliche Kontakte zu Arbeitskollegen und Mitbewohnern würden nicht als persönliche Beziehungen ins Gewicht fallen und nicht den Mittelpunkt der Lebensinteressen ins Ausland verlagern, wenn eine Wohnstätte samt Besitz in Österreich beibehalten werde (BFG 12.4.2017, RV/2100737/2013).

Der Beschwerdeführer zeige auch in Zusammenarbeit mit anderen Unternehmen aus ***3*** soziales Engagement, indem er die Heimholung zweier Kinder nach Österreich unterstützt hätte. Das soziale Engagement sei nach der Rechtsprechung des VwGH von Bedeutung und zeige die persönliche Beziehung zu Österreich.

Indizien für engere persönliche Beziehungen zum Inland seien auch der Wohnsitz der Eltern und Geschwister, die Hauptwohnsitzmeldung, die Zulassung von PKW und Motorrädern, die Mitgliedschaft in Vereinen.

Wirtschaftliche Beziehungen hätte der Beschwerdeführer durch seine Tätigkeit für die ***12*** in der Schweiz. In Österreich hätte er jedoch ebenfalls Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit für seinen Vater und seine Vermietung. Zudem wäre er bereits seit längerer Zeit als Nachfolger in den Forstgärten vorgesehen gewesen, womit auch daraus eine nicht unwesentliche wirtschaftliche Beziehung zu Österreich im strittigen Zeitraum bestanden hätte.

Hätte der Beschwerdeführer seinen Lebensmittelpunkt in die Schweiz verlegt, so würde er am 18.11.2014 nicht in ***3*** eine Wohnung erworben haben, sondern in der Schweiz. Zudem würde er nicht die Fahrzeuge in Österreich zum Verkehr angemeldet gelassen haben, da damit auch Kosten verbunden gewesen sein würden.

Er hätte davon ausgehen können, da die ***12*** Teil der ***38*** Gruppe sei, nach Österreich verleast zu werden, da er als Österreicher prädestiniert gewesen sein würde. Würde der Mittelpunkt der Lebensinteressen nach dem Abschluss der Ausbildung zum Linienpiloten (2015) in der Schweiz gelegen sein, so hätte der Beschwerdeführer auch die Ausbildung zum Fluglehrer 2017 und die weitere Ausbildung 2019 in der Schweiz und nicht in Österreich absolviert.

Entgegen der Darstellung im Vorlageantrag, der Beschwerdeführer hätte nach Abschluss der Ausbildung jahrelang im Ausland gelebt, ergebe sich aus dem Sachverhalt, dass er erst mit 21.12.2015 die Ausbildung abgeschlossen habe und bereits sechs Monate später wieder nach Österreich zurückgekehrt sei. Der Aufenthalt in der Schweiz wäre damit mit der Ausbildung befristet gewesen. Das BFG hätte bereits ausgesprochen, dass auch bei längeren Auslandsaufenthalten die Ansässigkeit im Inland verbleibe, wenn die persönlichen Beziehungen zum Inland aufrecht erhalten würden (BFG 30.11.2020, RV/7101559/2015). Der Beschwerdeführer hätte durchgehend einen Wohnsitz iSd § 26 BAO in Österreich gehabt, dies zeitweise sogar an mehreren Orten in Österreich.

Zusätzlich hätte er auch einen Wohnsitz iSd § 26 BAO von 15.6.2010 bis 1.7.2018 in der Schweiz gehabt. Er hätte im gegenständlichen Zeitraum sowohl in Österreich als auch in der Schweiz über ein Bankkonto verfügt.

In Österreich hätte sich die Familie des Beschwerdeführers (Vater, Mutter, Schwester, Großcousine) befunden und er hätte auch soziales Engagement in seiner Heimatgemeinde ***3*** gezeigt.

In der Schweiz wären die Wohnungen lediglich angemietet gewesen, in Österreich hätte er jedoch Wohnungen erworben und er wäre auch zur Nachfolge im Familienunternehmen in ***3*** bestimmt gewesen.

Der Beschwerdeführer hätte durchgehend engere persönliche und wirtschaftliche Beziehungen zu Österreich und damit seinen Mittelpunkt der Lebensinteressen im Inland gehabt, er wäre im strittigen Zeitraum in Österreich ansässig gewesen.

Nach der Rechtsprechung des BFG gelange entgegen der Verwaltungsmeinung der Progressionsvorbehalt aufgrund der gesetzlichen Grundlage des § 1 Abs. 2 EStG 1988 auch

ohne Ansässigkeit zur Anwendung.

Nachdem sich der Progressionsvorbehalt in Österreich nach Rechtsansicht des BFG aus der nationalen Gesetzgebung ergebe und selbiges auch in der Schweiz vorliegen könne, mag auch die Argumentation nicht überzeugen, dass aufgrund der Berücksichtigung der Vermietungseinkünfte in der Schweiz eine Ansässigkeit in der Schweiz vorliegen solle. Die Ansässigkeit ergebe sich nur auf Grundlage des vorliegenden Sachverhaltes und nicht auf Grundlage einer steuerlichen Behandlung in einem Vertragsstaat.

Gemäß Art 15 Abs. 3 DBA Schweiz dürften Vergütungen für unselbständige Arbeit, die an Bord eines Luftfahrzeuges im internationalen Verkehr ausgeübt werde, in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Unternehmens befinde. Bei der ***35*** befinde sich dieser in der Schweiz, womit neben dem Ansässigkeitsstaat Österreich auch die Schweiz besteuern dürfe. Eine Einschränkung des Besteuerungsrechtes erfolge beim DBA Schweiz in Art 15 Abs. 3 (Zuteilungsregel) nicht, womit zur Vermeidung der Doppelbesteuerung der Methodenartikel zur Anwendung gelange.

Gemäß Art 23 Abs. 1 DBA komme bei der vorliegenden Doppelbesteuerung die Freistellungsmethode zur Anwendung. Auch wenn Art 23 Abs. 2 DBA Schweiz für Art 15 die Anrechnungsmethode vorsehe, so gelte dies nach Ansicht des BMF (EAS 3150) in Übereinstimmung mit der Literatur nur für die in Art 15 Abs. 1 DBA Schweiz angeführten Einkünfte.

Beim Beschwerdeführer als unbeschränkt Steuerpflichtigen unterliegen im Zeitraum 2016 bis 2019 gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 sowohl die in- als auch die ausländischen Einkünfte der Einkommensteuer.

Das Besteuerungsrecht an den Einkünften aus der Schweiz werde jedoch durch Art 15 Abs. 3 iVm Art 23 Abs. 1 DBA Schweiz dahingehend eingeschränkt, dass dieses nur zur Ermittlung des Steuertarifes herangezogen werden dürfe (Progressionsvorbehalt).

Es sei übersehen worden, dass die ausländischen Einkünfte zum Progressionsvorbehalt nicht nach ausländischem Steuerrecht, sondern nach inländischem Steuerrecht zu ermitteln seien, ausländische Werbungskostenpauschalen seien nicht zu berücksichtigen.

Zudem dürfte bei der Umrechnung von CHF auf Euro ein falscher Referenzkurs angewendet worden sein. Richtigerweise würden 2016 52.365,28 €, 2017 21.959,37 € und 2018 214.319,83 € zum Progressionsvorbehalt anzusetzen gewesen sein, wobei unter KZ 453 bereits der um Werbungskosten verminderte Betrag zu erfassen sei.

Zudem sei es im Prüfungsverfahren zu einer doppelten Berücksichtigung der Werbungskosten (in Österreich und in der Schweiz) betreffend Fluglehrer 2017 in Höhe von 2.138,52 € gekommen.

Für 2019 seien keine Unterlagen vorgelegt worden, weshalb im Schätzungsweg zu ermitteln gewesen wäre.

Die Schätzung sei im Rahmen der Außenprüfung durch Hochrechnung der bekannten monatlichen Bezüge im Zeitraum der Tätigkeit für die ***13*** erfolgt, woraus sich für 12

Monate ein Betrag von rund 162.000,00 € ergebe.

Dieser Betrag erscheine nach den nunmehr bekannten Einkünften 2018 zu gering.

Hinsichtlich der Einkünfte bei der ***19*** sei das Doppelbesteuerungsabkommen mit Deutschland zu beachten.

Die Einkünfte seien von der steuerlichen Vertretung zum Progressionsvorbehalt in der Einkommensteuererklärung 2019 erfasst worden. Wie aus dem Schreiben vom 31.3.2021 zu entnehmen sei, teile der Beschwerdeführer nicht die Ansicht der steuerlichen Vertretung.

Die Einkünfte in Höhe von 4.500,00 € seien in Österreich zur Progression zu berücksichtigen.

Tz. 1

Rückzahlung Ausbildungskosten *12*****

Mit dem unterzeichneten Darlehensvertrag, der aufgrund seines klaren Inhalts keine darüber hinausgehende Interpretation zulasse, erfolge zu diesem Zeitpunkt eine Belastung des Vermögens des Beschwerdeführers. Mit der Rückzahlung vermindere sich nicht das Vermögen, sondern werde lediglich die Schuld durch den Abzug von Barmitteln direkt beim Gehalt vermindert (Passiv/Aktiv-Tausch).

Der Beschwerdeführer hätte mit Unterzeichnung der beiden Verträge am 6.1.2010 die Kosten für seine Ausbildung übernommen. Dass er dabei nie einen Geldbetrag zur Verfügung gehabt hätte, sei der direkten Abwicklung (Überweisung) vom Darlehensgeber an das Ausbildungsunternehmen geschuldet.

Er hätte im Jahr 2010 ein Darlehen aufgenommen, um die Finanzierung seiner Ausbildung zu ermöglichen. Der Abfluss/die Zahlung der Ausbildung sei daher bereits im Jahr 2010 erfolgt. In den Jahren 2016 und 2017 seien lediglich Rückzahlungen durchgeführt worden, welche mangels Abflusses keine Werbungskosten darstellen würden (VwGH 25.4.2013, 2010/15/0101; BFG 24.3.2015, RV/3100116/2012; UFS 15.2.2013, RV/0303-W/13; UFS 11.9.2009, RV/1008-W/08).

Tz. 2 Pendlerpauschale 2016

Es sei strittig, ob im Zeitraum der Tätigkeit für die ***13*** (13.6.2016 bis 31.10.2017) der Beschwerdeführer die Fahrten zum Flughafen ***4*** von ***3*** oder von ***14*** aus angetreten habe. Ein eigenes Fahrzeug sei ihm nicht zur Verfügung gestanden.

Bei Vorliegen mehrere Wohnsitze sei für die Berechnung des Pendlerpauschales gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. f EStG 1988 entweder der zur Arbeitsstätte nächstgelegene Wohnsitz oder der Familienwohnsitz (§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988) maßgeblich.

Beim Beschwerdeführer liege kein Familienwohnsitz iSd § 1 PendlerVO vor, weil er über keinen eigenen Hausstand verfüge. Dies deshalb, weil am Wohnsitz in ***3*** auch der Vater lebe und dessen Räumlichkeiten mitbewohnt worden wären. Es würde nur ein gemeinsames Bad und eine gemeinsame Küche bestehen.

Bei zwei gleichwertigen Wohnsitzen nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. f EStG 1988 sei der zur

Arbeitsstätte nächst gelegene heranzuziehen.

Die Amtspartei schenke dem Vorbringen des Beschwerdeführers, es würde in ***14*** kein Wohnsitz bestanden haben, aufgrund der Meldungen iSd Meldegesetzes und der damit verbundenen Indizwirkung keinen Glauben, da davon ausgegangen werden könne, dass einer rechtswissenschaftlich gebildeten Person (vergleiche die Angaben in einer Bewerbung) bekannt sein müsse, dass falsche Angabe und Verwaltungsübertretungen iSd §§ 3 und 4 MeldeG gemäß § 22 MeldeG mit Geldstrafe bedroht seien und daher eine Meldung iSd Meldegesetzes nicht erfolgt sein würde, hätte nicht tatsächlich ein Wohnsitz an der Adresse in ***14*** bestanden.

Zudem würden die „Crew Arbeitszeiten“ im Juni 2016 und in den Folgemonaten Arbeitszeiten mit Beginn 6:30 Uhr zeigen, bei welchen bei tatsächlicher Benutzung des Zuges von ***3*** weg bereits am Vortag nach ***2*** angereist werden hätte müssen. Die erste Zugverbindung von ***3*** nach ***2*** erreiche aktuell um 6:57 Uhr den Flughafen und es sie nicht davon auszugehen, dass im Jahr 2016 eine bessere Zugverbindung bestanden hätte. Dagegen würde der Flughafen ***2*** von ***14*** wesentlich einfacher und auch bereits in den frühen Morgenstunden mit den öffentlichen Verkehrsmitteln zu erreichen sein.

Die Benutzung des öffentlichen Verkehrsmittels ***3*** - ***4*** sei vom Beschwerdeführer nicht belegt worden.

Ein Telefonat des Finanzamtes mit der Großcousine sei nicht aktenkundig geworden.

Die Abgabenbehörde sei aufgrund der Tatsache, dass kein Fahrzeug zur Verfügung gestanden wäre, der nahezu unmöglichen Anreise mit dem Zug zu den angeführten Arbeitszeiten aus ***3***, jedoch der möglichen Anreise mit dem Zug aus ***14*** in freier Beweiswürdigung davon ausgegangen, dass der Beschwerdeführer in ***14*** seinen Wohnsitz iSd § 26 BAO gehabt hätte und das Pendlerpauschale von diesem Wohnsitz aus zu berechnen sei.

Bei einer überwiegenden Arbeitszeit im Juni 2016 von 6: 30 Uhr bis 14:30 Uhr ergebe die Berechnung des Pendlerrechners eine Zumutbarkeit der Benutzung des öffentlichen Verkehrsmittels und damit monatlich eine Pendlerpauschale von 113,00 € und einen Pendlereuro von 10,00 €.

Nichts anderes ergebe sich im Juli bei überwiegender Arbeitszeit mit Beginn um 11:40 Uhr und Abreitsende 14:30 Uhr.

Aufgrund des Arbeitsbeginnes im August und September um 3:50 bzw. 3: 55 Uhr (kein Überwiegen anderer Arbeitsbeginne) würden keine Bedenken bestehen, in den Monaten August und September (zu 2/3) das große Pendlerpauschale anzuerkennen.

Man würde einem Pendlerpauschale von 690,00 € und einem Pendlereuro von 36,83 € zustimmen.

Tz. 3

Doppelte Haushaltsführung

Im strittigen Zeitraum hätte der Beschwerdeführer einen Wohnsitz in ***3*** bei seinem

Vater, einen Wohnsitz in ***14*** bei der Großcousine, einen Wohnsitz in der Schweiz und zusätzlich ab 28.10.2016 den Wohnsitz in ***2*** gehabt, wofür er die angeführten Kosten als Werbungskosten geltend machen wolle.

Nach VwGH 5.2.2021, Ra 2019/13/0061, sei ein eigener Haushalt am Berufswohnsitz nicht erforderlich, schon jedoch ein Familienwohnsitz iSd PendlerVO.

Durch die gemeinsame Benutzung der Räumlichkeiten mit dem Vater liege kein eigener Hausstand iSd § 4 PendlerVO vor.

Voraussetzung für den Abzug von Kosten eines zweiten Haushaltes am Berufsort sei auch das Vorliegen eines Mehraufwandes. Sie die Beibehaltung der Wohnmöglichkeit an einem auswärtigen Ort mit keinerlei Kosten verbunden (Wohnmöglichkeit bei den Eltern), so würden keine Mehrkosten anfallen (VwGH 16.3.1988, 87/13/0200).

Die Beteiligung an den Betriebskosten sei weder nachgewiesen, noch glaubhaft gemacht worden (BFG 23.9.2020, RV/5100703/2013).

Der weitere Wohnsitz, für welchen die Kosten beantragt worden wären, sei nicht beruflich begründet, da es einer Verlegung des Wohnsitzes in eine übliche Entfernung vom Ort der Erwerbstätigkeit nicht bedurft haben würde, da ein weiterer Wohnsitz in ***14*** vorgelegen wäre. Dieser liege zum Arbeitsort in einer Entfernung von 80 Kilometern und die Fahrzeit betrage unter einer Stunde. Bei einer Entfernung von 78 bis 83 Kilometer und einer Fahrzeit von maximal einer Stunde sei die tägliche Rückkehr jedenfalls zumutbar.

Unbestritten liege die Wohnung in ***2*** näher zum Arbeitsort als der Wohnsitz in ***14***, es würde aber zumutbar gewesen sein, vom Wohnsitz in ***14*** täglich zu seinem Arbeitsort zu pendeln, womit die Kosten für die Wohnung in ***2*** nicht anerkannt werden könnten.

Zudem wäre bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen die doppelte Haushaltsführung zeitlich mit 6 Monaten und mit den Kosten für eine Wohnung von 55 m² begrenzt gewesen.

Der Nachweis, dass eine dauerhafte doppelte Haushaltsführung durch die befristete Überlassung gegeben sein würde, sie nicht erbracht worden, da der Leasingvertrag nicht übermittelt worden wäre.

Tz. 4

Fluglehrerausbildung 2017

Offenbar unstrittig sei die Kürzung der Fahrtkosten von 1.582,56 € Umstufung oder zusätzliche Tätigkeit für den konkret ausgeübten Beruf als Pilot zu sehen, sondern als Zusatz- oder Nebentätigkeit neben der Pilotentätigkeit für die ***12***. Die Ausbildung zum CRI wäre nicht durch die Einkunftsquelle als Pilot veranlasst gewesen, womit im Hinblick auf die inländischen Einkünfte die Kausalität fehle.

Der Beschwerdeführer würde für seine Tätigkeit als Pilot die Ausbildung zum Class Rate Instructor nicht benötigen, diese ziele auf die Ausübung eines anderen Berufes ab. Somit würden keine Weiterbildungskosten, sondern allenfalls vorweggenommene

Werbungskosten oder Betriebsausgaben für die Tätigkeit als Fluglehrer vorliegen.

Erst die Ausbildungen im Jahr 2019 hätten ihn berechtigt, die Tätigkeit als Fluglehrer selbständig auszuüben. Damit sei naheliegend, dass die Ausbildungskosten im Jahr 2017 den selbständigen Einkünften zuzurechnen seien.

Nachdem der Beschwerdeführer im Jahr 2019 Einkünfte auf Grundlage der Ausbildung erzielt habe, sei eine Anerkennung nur bei diesen Einkünften möglich.

Die Ausbildungskosten zum Class Rate Instructor seien als vorweggenommene Werbungskosten zu den ausländischen Einkünften zu berücksichtigen.

Tz.7

Fluglehrerausbildung 2019

Zum Zeitpunkt der Ausbildung im Jahr 2019 hätten durch keine Unterlagen eine über die bloße Absichtserklärung hinausgehende zielstrebigen Vorbereitungsmaßnahmen für die Eröffnung eines Fluglehrerbetriebes mit Einkunftserzielungsabsicht nachgewiesen werden können.

Die vorgelegte Haftpflichtversicherung im Jahr 2021 könne keine ernsthafte Absicht im Jahr 2019 belegen. Es hätte jedoch bereits ein Arbeitsverhältnis mit der ***19*** bestanden, im Zuge dessen die bei der Fluglehrerausbildung erworbenen Fähigkeiten eingesetzt werden hätten können.

Die Ausbildung zum Fluglehrer sei einzig und allein für die Tätigkeit als Flight Training Manager (FTM) bei der ***19*** in Deutschland notwendig gewesen, welche auch einen Teil der Ausbildungskosten übernommen hätte (zum Instrumentenfluglehrer). Es sei aufgrund des kausalen Zusammenhanges mit der ausländischen Tätigkeit eine Berücksichtigung der Ausbildungskosten zum Flight Instructor nur bei den ausländischen Einkünften zum Progressionsvorbehalt möglich.

Mit **Ergänzungsvorhalt vom 8.10.2024** wurden folgende Fragen an den Beschwerdeführer gerichtet:

„Progressionsvorbehalt

1.

Gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 sind jene natürlichen Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, unbeschränkt steuerpflichtig. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte (Welteinkommen). Der Steuersatz bemisst sich nach dem (Gesamt) Einkommen worin der Progressionsvorbehalt seine Rechtsgrundlage findet (VwGH 7.9.2022, Ra 2021/13/0067 mit weiteren Verweisen; 29.7.2010, 2010/15/0021; 20.12.2016, Ro 2015/15/0010; BFG 14.5.2020, RV/7100310/2020; 2.5.2023, RV/7101743/2021; 22.11.2022, RV/2100636/2021).

Das Welteinkommen ist die Basis für die Ermittlung des progressiven Steuersatzes gemäß § 33 EStG 1988.

Es kann dahingestellt bleiben, ob der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Beschwerdeführers

in der Schweiz oder in Österreich gelegen hat, ob eine Ansässigkeit iSd Artikel 4 DBA-Schweiz in der Schweiz oder in Österreich gegeben war, da die in der Schweiz erzielten nichtselbständigen Einkünfte iSd Judikatur des VwGH und des BFG (siehe etwa VwGH 7.9.2022, Ra 2021/13/0067; BFG 14.5.2020, RV/7100310/2020) jedenfalls im Rahmen des Progressionsvorbehaltes in den österreichischen Einkommensteuerbescheiden zu berücksichtigen sind.

Der Progressionsvorbehalt des Wohnsitzstaates – unabhängig ob Ansässigkeitsstaat oder nicht – wird nur unterbunden, wenn dies das konkrete Doppelbesteuerungsabkommen anordnet (Zorn in RdW 2022, 791).

Das DBA-Schweiz steht der Anwendung des Progressionsvorbehaltes – auch – für den Quellenstaat nicht entgegen.

Das Abkommen enthält zu der Frage des Progressionsvorbehaltes für den Quellenstaat keine Bestimmungen, dessen Anwendung wird weder verboten, noch eingeschränkt. Der Methodenartikel bezieht sich auf den Ansässigkeitsstaat, nicht aber auf den Quellenstaat. Der Quellenstaat ist bei der Ermittlung des Steuersatzes durch das DBA nicht eingeschränkt, das Welteinkommen kann herangezogen werden.

2.

Laut Vorlagebericht vom 18.5.2022 beantragt die Amtspartei einen Ansatz der in der Schweiz erzielten Progressionseinkünfte von 52.365,28 € im Jahr 2016, von 21.959,37 € im Jahr 2017 und von 214.319,83 € im Jahr 2018. Nehmen Sie dazu Stellung!

*Die Höhe der nichtselbständigen Einkünfte die Tätigkeit für die ***12*** im Jahr 2019 ist anzugeben. Anzugeben ist weiters, ob und wenn ja, welche Werbungskosten in welcher Höhe in der Schweiz Berücksichtigung gefunden haben.*

Rückzahlung Ausbildungskosten

3.

*Der Darlehensvertrag vom 6.1.2010, abgeschlossen zwischen Ihnen und der ***12***, lautet auszugsweise wie folgt:*

„.....

1. Darlehensschuld

*Mit der Unterzeichnung dieses Darlehensvertrages gewährt die ***25*** dem Darlehensnehmer ein rückzahlbares Darlehen in der Höhe von 68.000,00 CHF.*

*Der Darlehensvertrag wird vollumfänglich zur Deckung der Ausbildungskosten bei ***26*** verwendet. Die Modalitäten dazu werden direkt zwischen ***25*** und ***26*** geregelt.*

.....“

*Die angeführten Modalitäten sind zu erläutern. Einzureichen sind Angaben der ***12***, wie sich diese Modalitäten gestaltet haben und in welchen Kalenderjahren eine Leistung von Zahlungen im Hinblick auf die gegenständlichen Ausbildungskosten an die ***30*** in welcher Höhe geleistet worden sind.*

4.

In welcher Form wurde die Rückzahlung der Ausbildungskosten in Höhe von 12.000,00 CHF im Jahr 2016 und 11.000,00 CHF im Jahr 2017 geleistet? Nachweise darüber sind einzureichen.

*Laut Bestätigung der ***12*** vom 10.5.2017 wurde der Betrag für das Jahr 2016 vom Salär abgezogen. Wurde der gesamte Betrag im Zuge der Lohnzahlungen während der Tätigkeit für die ***12*** abgezogen oder hat auch die ***13*** einen Teil eingehoben?*

*Unter den von Ihnen eingereichten Unterlagen findet sich eine Lohnabrechnung der ***12*** für November 2016, wonach die 1.000,00 CHF bereits abgezogen wurden. Es handelt sich dabei um einen Zeitraum, zu dem Sie für die ***13*** tätig geworden sind.*

Klären Sie den Widerspruch auf.

*Sämtliche Lohnabrechnungen der ***12*** für die Monate der Jahre 2016 und 2017 sind einzureichen.*

Im Hinblick auf die eingereichten Steuerauscheidungen ist aufzuklären, was jeweils unter die Kategorie „Berufsauslagen P1“ gefallen ist.

*Sollten die Rückzahlungsbeträge bereits in die Lohnzahlungen aus der Schweiz eingeflossen sein, ist eine weitere Berücksichtigung dem Grunde nach im Hinblick auf die Einkünfte durch die Tätigkeit für die ***13*** nicht mehr möglich.*

Vielmehr ist zu prüfen, ob diese –weil ja allenfalls nach österreichischem Abgabenrecht nicht abzugsfähig – die Progressionseinkünfte aus der Schweiz erhöhen. Nehmen Sie dazu Stellung.

Pendlerpauschale und doppelte Haushaltsführung

5.

Laut Ihrem Schreiben vom 16.8.2021 wird ein Pendlerpauschale von 999,60 € und ein Pendlereuro von 136,56 € beantragt. Wie kommen diese Beträge zustande? Reichen Sie Ihre zugrundeliegenden Berechnungen ein.

Nehmen Sie zu den diesbezüglichen Ausführungen im Vorlagebericht vom 18.5.2022 Stellung, insbesondere zur teilweisen Unmöglichkeit der Anreise mit dem Zuge aufgrund des frühen Arbeitsbeginnes.

*Für das Jahr 2016 wurden Aufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung (Kosten der Wohnung in ***2***) in Höhe von 3.053,85 €, für das Jahr 2017 in Höhe von 9.251,82 € als Werbungskosten geltend gemacht.*

*Laut Schreiben vom 3.2.2021 wurde von Ihnen in der Schweiz eine Wohnung mit einem Kollegen als WG angemietet. Handelt es sich dabei um die Wohnung in ***15*** ab 1.1.2016? Geben Sie an, welche Räumlichkeiten in welchem Ausmaß vorhanden waren und von wem diese jeweils genutzt worden sind.*

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH (29.1.2015, 2011/15/0080; 23.22.2011, 2010/13/0148) sind die tatsächlichen Kosten für eine Zweitwohnung am Tätigkeitsort bis zu dem Betrag absetzbar, der als Aufwendung für eine zweckentsprechende Wohnung anfallen würden (Angemessenheitsprüfung). So wurde vom VwGH die Kürzung der Kosten einer

größeren Wohnung auf Kosten einer Wohnung im Ausmaß von 60 m² anerkannt.

Nehmen Sie dazu Stellung.

Reichen Sie sämtliche Vereinbarungen/Schriftstücke betreffend Überlassung an die ***13*** in den Jahren 2016 und 2017 ein. Hat es ein Angebot an Sie gegeben, die Überlassung auch nach dem 31.10.2017 fortzuführen?

Fluglehrerausbildung

6.

Für das Jahr 2017 wurden Aufwendungen betreffend Ausbildung zum Fluglehrer in Höhe von 2.138,52 € als Werbungskosten im Zusammenhang mit den nichtselbständigen Einkünften in Österreich beantragt, zudem damit im Zusammenhang stehende Reisekosten in Höhe von 1.582,56 €. Davon entfallen 1.505,28 € auf die Fahrtstrecke ***3*** – ***18***. Für die Fahrten ***2*** – ***18*** würden 268,80 € an Reisekosten anfallen.

Im gegenständlichen Bescheid wurden Ausbildungskosten in Höhe von 2.484,60 € anerkannt (2.138,52 € plus 346,08 € Reisekosten) als Werbungskosten für ausländische Einkünfte mit Progressionsvorbehalt.

Aufgrund des Wohnsitzes in ***2*** wurden die Reisekosten durch die Amtspartei gekürzt. Die Tragung des Aufwandes in Höhe von 2.138,52 € ist nachzuweisen.

Für das Jahr 2019 wurden vorweggenommene Betriebsausgaben beantragt, im Konkreten in Höhe von 5.454,00 € für eine Grundausbildung Fluglehrer sowie 4.700,00 € für Instrumentenflug. Im angefochtenen Bescheid wurden diese als Werbungskosten für ausländische Einkünfte mit Progressionsvorbehalt berücksichtigt.

Die Kostentragung ist nachzuweisen.

Erläutern Sie den Zusammenhang der Ausbildungsschritte im Jahr 2017 und im Jahr 2019, inwieweit bauen diese aufeinander auf? Inwieweit besteht ein Zusammenhang mit Ihrer Tätigkeit als Pilot? Welche Befugnisse wurden jeweils - 2017 und 2019 - erlangt?

Laut Ihrem Schreiben vom 31.3.2021 würden die Ausbildungskosten als Werbungskosten im Hinblick auf zusätzliche Dienstverhältnisse geltend gemacht werden, selbständige Einkünfte werden nicht angestrebt.

Im Gegensatz dazu werden laut Ihrem Schreiben vom 3.5.2021 die Ausbildungskosten im Jahr 2019 im Hinblick auf selbständige Einkünfte geltend gemacht.

Sie werden nun aufgefordert, bekannt zu geben, welche Zahlungen (2017 und 2019) als Fortbildungskosten im Hinblick auf eine nichtselbständige Tätigkeit und welche Kosten als vorweggenommene Betriebsausgaben beantragt werden.

Wann sind in den Jahren 2017 bis dato Einkünfte aus der Tätigkeit als Fluglehrer in welcher Höhe und in welcher Form erzielt worden?

Welche diesbezüglichen Aufwendungen (Ausbildungs- und Reisekosten) wurden in der Veranlagung in der Schweiz für das Jahr 2017 bereits berücksichtigt? Wurde die Veranlagung in

der Schweiz korrigiert?

Welche diesbezüglichen Ausbildungskosten wurden in der Veranlagung in der Schweiz für das Jahr 2019 berücksichtigt?“

Mit **Schreiben vom 22.11.2024** wurde wie folgt geantwortet:

Progressionsvorbehalt:

1.

Nach dem VwGH-Erkenntnis vom 7.9.2022, welches nach der Bescheidbeschwerde ergangen sei, sei die Frage der Ansässigkeit für die Beurteilung eines Progressionsvorbehaltes nicht mehr relevant. Das auf die bisherige Verwaltungspraxis gestützte Begehren, dass die schweizer Einkünfte bei der Ermittlung der Steuerprogression der österreichischen Einkünfte nicht zu berücksichtigen sein würden, werde deshalb nicht mehr aufrecht erhalten.

Festgehalten werde, dass dies nicht bedeute, dass von der Ansicht, dass der Beschwerdeführer im fraglichen Zeitraum in der Schweiz ansässig gewesen wäre, abgegangen werde.

2.

Die von der Amtspartei beantragten in der Schweiz erzielten Progressionseinkünfte würden aufgrund obiger Ausführungen zur Kenntnis genommen werden.

Laut beiliegendem Lohnausweis 2019 hätte der Bruttolohn 127.840,00 € und der Nettolohn nach Abzug der Sozialbeiträge 122.411,00 € betragen. Ein Werbungskostenabzug sei laut Lohnausweis von diesen Beträgen nicht erfolgt.

Rückzahlung Ausbildungskosten

3.

Am 6.1.2020 sei zwischen der ***25*** und dem Beschwerdeführer ein Rahmenvertrag Pilotenausbildung und ein so genannter Darlehensvertrag abgeschlossen worden. Im Rahmenvertrag Pilotenausbildung erkläre die ***25***, den Beschwerdeführer nach erfolgreichem Abschluss der Pilotenausbildung bei entsprechendem Bedarf als First Officer anzustellen.

Hinsichtlich Ausbildung und deren Kosten werde vereinbart, dass der Beschwerdeführer vor Beginn der Ausbildung an den zukünftigen Arbeitgeber einen einmaligen „verlorenen“ Betrag von 10.000,00 CHF zu leisten habe.

Einen Teil der Ausbildungskosten von 45.000,00 CHF verpflichte sich der Arbeitgeber zu tragen, sofern der Beschwerdeführer nach der Ausbildung mindestens 36 Monate bei ihm als First Officer arbeite.

Die restlichen Ausbildungskosten von 68.000,00 CHF übernehme grundsätzlich vorerst direkt auch die ***25*** als zukünftige Arbeitgeberin, indem sie dazu direkt, im eigenen Namen, einen Auftrag an die ***26*** gebe und mit dieser einen Vertrag abschließe, welche damit gegenüber der ***25*** und nicht gegenüber dem Beschwerdeführer zur Leistung verpflichtet sei. In dieser Vereinbarung sei der Beschwerdeführer nicht Partei, die zwischen ***25*** und ***26*** vereinbarten Modalitäten seien ihm nicht bekannt, er hätte keinerlei Haftungen

oder Verpflichtungen gegenüber der ***26***, egal wie und wie lange die Ausbildung laufe und er hätte keinerlei Einblick oder Zugang zu diesem Vertrag. Er könne daher auch nicht feststellen, wann die ***25*** welche Beträge für seine Ausbildung an die ***26*** bezahlt habe. Damit hätte sich ***25*** gegenüber dem Beschwerdeführer zu einer Ausbildung verpflichtet, an welcher er sich kostenmäßig erst nach Beendigung seiner Ausbildung mit Antritt des Dienstverhältnisses und ja nach Art des Dienstverhältnisses ratenweise zu beteiligen habe durch „Abarbeiten“ und auch ratenweise Zahlungen und nicht zu einem Darlehen. Dazu würde der Beschwerdeführer direkt mit der ***26*** einen Ausbildungsvertrag abschließen haben müssen. Es liege damit bei den „Rückzahlungen“ ein sukzessiver Ausbildungskostenbeitrag vor und kein Darlehen von der ***25*** an den Beschwerdeführer, auch wenn das – juristisch fälschlich – so bezeichnet werde.

4.

Mit Anstellungsvertrag vom 23.11.2021 sei der Beschwerdeführer von der ***25*** ab 26.3.2012 als Frist Officer angestellt worden.

Mit Schreiben vom 10.4.2012 hätte die ***25*** dem Beschwerdeführer erklärt, dass ab April 2012 begonnen werde, vom monatlichen Salär die vereinbarte Rate für den Ausbildungskostenbeitrag (bezeichnet als Darlehensvertrag) abzuziehen.

Am 11.5.2021 hätte die ***25*** bestätigt, dass die ***25*** die Ausbildungskosten des Beschwerdeführers, die sie bei der ***26*** getragen habe, entsprechend dem „Darlehensvertrag“ anteilmäßig dem Beschwerdeführer verrechnet hätte.

Aus den beiliegenden monatlichen Lohnabrechnungen für die Jahre 2016 und 2017 gehe hervor, dass die ***25*** bis einschließlich November 2017 vom Nettolohn die monatliche Zahlung von 1.000,00 € abgezogen habe, ebenso wie die Kostenbeiträge für private Flüge von ihm und von durch ihn begünstigte Personen. Da der Abzug mit 4/2012 begonnen hätte, seien insgesamt 68.000,00 CHF abgezogen worden.

Die Abzüge würden auch den Zeitraum betreffen, in dem der Beschwerdeführer von der ***25*** an die ***13*** verleast worden wäre. Denn durch das Verleasen, also die Arbeitskräfteüberlassung, sei das Dienstverhältnis des Beschwerdeführers nicht beendet worden. Daher hätte die der österreichischen Steuerveranlagung 2016 und 2017 für diesen Zeitraum zugrundeliegenden und hinterlegten Lohnzettel auch die ***25*** ausgestellt und nicht die ***13***. Dementsprechend sei der vermeintliche Widerspruch ein Irrtum.

Verrechnungstechnisch sei so vorgegangen worden, dass dem Beschwerdeführer in diesem Zeitraum auf der Lohnabrechnung sein bisheriger schweizer Basislohn abzüglich Sozialbeiträge gutgeschrieben worden sei. Dieser Nettolohn sei dann für den österreichischen Lohnzettel mit der österreichischen Lohnsteuer, die die ***25*** für ihn abgeführt hätte, auf einen „österreichischen“ Bruttolohn hochgerechnet worden. Vom „schweizer“ Nettolohn als vorläufigem Überweisungsbetrag seien dann wie oben angeführt die monatlich 1.000,00 CHF und die privaten Kostenbeiträge noch abgezogen worden.

Für den Zeitraum, in dem der Beschwerdeführer aber für seine schweizer Dienstgeber als

Leasingpilot in Österreich und damit mit den entsprechenden Einkünften in Österreich steuerpflichtig gewesen wäre, seien die Steuerberechnungsgrundlagen nach österreichischem Recht zu ermitteln. Dabei seien diese Kosten in diesem Zeitraum in Österreich als erhöhte Werbungskosten zu berücksichtigen, ungeachtet der Auszahlungsmodalitäten.

In der Steuerausscheidung seien berufsorientierte Aus- und Weiterbildungskosten gesondert angeführt. Das sei nur 2017 der Fall gewesen mit 3.452,00 CHF für Kosten der Fluglehrerausbildung, welche aber, wie unten angeführt richtigerweise auch aufgrund des zeitlichen Zusammenfalls mit dem in Österreich steuerpflichtigen Dienstverhältnis bei diesem zu berücksichtigen seien.

Auf den von der ***25*** beim Finanzamt Österreich eingereichten Lohnzetteln seien unter KZ 230 als erhöhte Werbungskosten nur die in diesem Zeitraum abgeführten Sozialbeiträge geltend gemacht worden. Laut Bestätigung ***25*** seien sie aber monatlich entsprechend dem „Darlehens“-Vertrag vom Auszahlungsbetrag abgezogen worden und seien daher dennoch, was Ausgabencharakter, Zuordnungszeitraum und Zahlungszeitraum betreffe den nichtselbständigen Einkünften zuzurechnen und bei diesen zu berücksichtigen.

Laut Steuerausscheidung ***17*** 2017, welche zum Zweck der Steueraufteilung auf (schweizer) Gemeinden und Kantone sowie Staaten diene, seien die berufsorientierten Aus- und Weiterbildungskosten von 3.452,00 CHF bei der Berechnung des steuerbaren Einkommens berücksichtigt worden. Darin enthalten seien offensichtlich Kosten der FI Ausbildung.

Inwieweit sich dies auf die pauschal berechnete schweizer Steuer (Quellensteuer) ausgewirkt habe, hätte anhand der vorhandenen Unterlagen leider nicht wirklich nachvollzogen werden können. Es würde aber weder an der Höhe des Progressionsvorbehaltes etwas ändern (bei welchem vom Nettolohn vor Abzug von weiteren Kosten ausgegangen worden wäre), noch an dem Umstand, dass diese Kosten während eines österreichischen Dienstverhältnisses angefallen wären.

Im Jahr 2019 sei beim Beschwerdeführer keine Veranlagung mehr durchgeführt worden, da er seinen Aufenthaltsstatus herabgesetzt haben würde und dadurch nur mehr einer pauschalen Quellensteuer unterlegen wäre.

5.

Pendlerpauschale und doppelte Haushaltsführung

Die Berechnung von Pendlerpauschale und Pendlereuro 2021 werde in der Anlage dargestellt.

Die Berechnung von Pendlerpauschale und Pendlereuro laut Vorlagebericht werde zugestimmt, da leider der tatsächliche Sachverhalt nicht nachgewiesen werden könne (kein tatsächlicher Wohnsitz in ***14*** und bei sehr frühem Beginn Fahrten mit dem Auto des Vaters, da ohnehin schon intensiv nach einem Zweitwohnsitz in ***2*** gesucht worden wäre).

Doppelte Haushaltsführung:

Bei der Wohnung in ***15*** handle es sich laut beiliegendem Mietvertrag um eine 4 ½-Zimmer-Wohnung mit zwei Nasszellen. Davon sei ein Wohnraum und eine Nasseinheit

ausschließlich vom Beschwerdeführer benutzt worden, die beiden anderen Wohnräume und die zweite Nasseinheit von Mitbewohnern, die, da der Mietvertrag von ihm abgeschlossen worden wäre, faktisch gegen Kostenbeteiligung zur Untermiete gewohnt hätten. Mit dieser Wohnung in ***15*** hätte er jedenfalls seinen ersten eigenen Haushalt begründet, wenn man, wie das Finanzamt, trotz entsprechendem Wohnraum und Abgrenzung seinen eigenen Haushalt im Haus seines Vaters in ***3*** nicht anerkennen würde. Damit wäre die Wohnung in ***2*** der vorübergehende doppelte Haushalt (gegenüber dem Haushalt in der Wohnung in ***15***, für die Dauer der Leasingüberlassung an die ***13***).

Was die Angemessenheit des Zweitwohnsitzes in ***2*** betreffe, so hätte im zitierten Erkenntnis der VwGH eine Begrenzung auf 60 m² für die Angemessenheit judiziert. Ohne Kenntnis des Urteiles sei aber wohl davon auszugehen, dass bei der Angemessenheit der VwGH nicht nur auf die Quadratmeter abstelle, sondern auch auf die Mietkosten je Quadratmeter. Mit nur 60 m² aber einer außergewöhnlich hohen Quadratmetermiete (Luxuswohnung) würde die Angemessenheit wohl trotzdem nicht gegeben sei. In diesem Sinne müsse daher auch eine größere Wohnung angemessen sein, wenn die Quadratmetermiete aufgrund besonderer Umstände so günstig sei, dass eine kleine Wohnung auch nicht billiger bzw. womöglich sogar teurer gewesen sein würde. Genau das wäre beim Beschwerdeführer der Fall gewesen: wie bei der Betriebsprüfung dargelegt, sei es ihm gelungen, eine nach MRG geförderte Mietwohnung besonders zu bekommen. Diese würde zwar 77,88 m² aufweisen, die Miete hätte aber monatlich brutto (ohne Betriebskosten) nur 628,52 € betragen. Umgelegt auf eine Wohnung von 60 m² würde das eine Quadratmetermiete von nur rund 10,50 € gewesen sein. Die Adresse liege in ***2*** im 3. Bezirk. Der Immobilienpreisspiegel der WKO 2017 weise für diesen Bezirk für Wohnungen, die der freien Mietzinsbildung unterliegen würden, bei mittlerem (= gutem) Nutzwert für das Jahr 2016 eine Quadratmetermiete von 11,60 € aus und für das Jahr 2017 eine solche von 11,30 €.

Nach Beendigung der Überlassung sei der Beschwerdeführer von der ***13*** ein Angebot gemacht worden, bei der ***25*** zu kündigen und in ein Dienstverhältnis bei der ***13*** einzutreten, welches er aber nicht angenommen habe. Die ***25*** hätte die Überlassung an die ***13*** nicht fortsetzen wollen, da sie die Kostenbelastung durch die österreichischen Steuern wesentlich unterschätzt habe, eine Überlassung aber nur möglich gewesen sein würde, wenn der Beschwerdeführer sowie bisher weiterhin netto das gleiche Einkommen gehabt haben würde wie in seinem schweizer Dienstverhältnis.

Betreffend Überlassung an die ***13*** werde in der Beilage die Überlassungsvereinbarung zwischen ***25*** und dem Beschwerdeführer vorgelegt wobei der dem Beschwerdeführer von der ***13*** angebotene Dienstvertrag, der aber von ihm nicht unterzeichnet worden wäre.

6.

Fluglehrausbildung

Im Jahr 2007 (gemeint vermutlich 2017) hätte der Beschwerdeführer die CRI-Befähigung (Class

Rate Instructor) erworben. Diese berechtige zur typenspezifischen Schulung lizenzierter Piloten.

Im Jahr 2019 hätte er zusätzlich die FI (Flight Instructor) - Befähigung mit der IRI (Instrument Rating Instructor) - Berechtigung erworben. Diese Ausbildung baue auf der CRI-Ausbildung insofern auf, als Ausbildungsteile dafür hinsichtlich Theorie und Flugstunden bereits in der CRI enthalten seien und daher angerechnet worden wären. Mit dem FI-Diplom sei der Beschwerdeführer zur Grundschulung von Piloten berechtigt, mit der IRI-Berechtigung auch hinsichtlich des Instrumentenfluges.

(Im Jahr 2021 hätte der Beschwerdeführer zusätzlich die Examiner-Berechtigung erworben, welche von der deutschen ***19*** bezahlt worden wären, welche aber jetzt auch erforderlich sei für die Tätigkeit des Beschwerdeführers bei der ***33***, im Rahmen dessen er die Pilotenausbildung des Geschäftsführers sozusagen als zweiter Aufsichtspilot ermöglicht und begleitet hätte).

Die Ausbildungen wären nicht für die Tätigkeit als Linienpilot bei der ***25*** erforderlich und gedacht gewesen, sondern zum Erwerb zusätzlicher Qualifikationen für eine Erweiterung der Einkunftsquellen, und zwar sowohl selbständig, als auch nichtselbständig.

Die CRI-Ausbildung sei in Österreich während eines in Österreich steuerpflichtigen Dienstverhältnisses gemacht worden und nicht im Hinblick auf eine Tätigkeit im Ausland. Die damit erworbenen Befähigung im Rahmen eines Dienstverhältnisses mit der deutschen ***19*** wäre Zufall gewesen und nicht vorhersehbar.

Die Belege über den Aufwand in Höhe von insgesamt 2.138,52 € würden beiliegen.

Die FI- und IRI-Ausbildung würden zur selbständigen Ausübung der Fluglehrertätigkeit und damit in erster Linie zur Erzielung selbständiger Einkünfte befähigen, würden aber natürlich die Nutzung im Rahmen eines Dienstverhältnisses nicht ausschließen, sie seien nicht im Hinblick auf ein bestimmtes Dienstverhältnis absolviert worden und daher seien die Kosten als vorweggenommene Betriebsausgaben geltend gemacht worden. Selbständige Einkünfte seien damit laut beiliegender Rechnung im Jahr 2021 bei der österreichischen ***33*** in Höhe von 1.680,00 € erzielt worden. Dieses Unternehmen hätte sich eine weitere Betreuung als Fluglehrer im Rahmen eines Dienstverhältnisses gewünscht.

Damit hätten die ursprünglich für eine selbständige Tätigkeit gemachten Ausgaben zwar nur teilweise zu selbständigen Einkünften geführt, aber sehr wohl zu Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit. Es könne nicht sein, dass Ausbildungskosten, die grundsätzlich in Erwartung selbständiger Einkünfte eingegangen worden wären, deshalb steuerlich nicht zu berücksichtigen sein würden, weil die eindeutig damit erzielten Einkünfte nur anfangs im Rahmen der selbständigen Einkünfte anfallen würden, in weiterer Folge aber in einer anderen Einkunftsart.

Beigelegt wurden Lohnausweise für die Jahre 2018 und 2019 der ***31***

Eine Aufstellung betreffend das Jahr 2016, in der wie folgt angegeben wird:

Pendlerpauschale vom 13.6. bis 30.3.2016, Entfernung 251 km, p.M. 306,00 €, für 3 1/2

Monate: 1.071,00 €

Pendlereuro:

Entfernung 251 km x 2 = 502,00 €: 12 Monate: 41,83 p.M.

Zudem die Lohnausweise 2016 und 2017 samt Lohnabrechnungen der ***31***

Weiters der Mietvertrag vom 3.12.2015 die Wohnung in ***15*** in der Schweiz betreffend.

Vorliegend ist auch ein nicht unterzeichneter Dienstvertrag der ***13*** vom 23.10.2017 ein Dienstverhältnis ab 1.11.2017 betreffend.

Beigelegt wurde die **Überlassungsvereinbarung vom 1.6.2016**, abgeschlossen zwischen dem Beschwerdeführer und der ***25***. Derzufolge dauert der Einsatz für die ***13*** von 13.6.2016 bis 31.10.2027. Nach Beendigung der Überlassung wird der Beschwerdeführer wieder bei der ***25*** eingesetzt.

Zudem ein Mietspiegel im Hinblick auf Büroflächen in ***2*** in den Jahren 2016 und 2017.

Mit **Beschluss vom 28.11.2024** wurden die bisherigen Ermittlungsergebnisse der Amtspartei zur Stellungnahme übermittelt.

Mit **Schreiben vom 20.12.2024** wurde durch die Amtspartei wie folgt geantwortet:

Progressionseinkünfte 2016 bis 2019 (Tz. 6):

Die Berechnung der Progressionseinkünfte für die Jahre 2016 bis 2018 sei bereits im Vorlagebericht dargestellt worden. Für 2019 seien die Progressionseinkünfte von der ***25*** geschätzt worden, da keine Lohnausweise vorgelegt worden wären. Diese würden nun vorliegen und könnten dementsprechend mit 108.391,64 € (122.411,00 CHF laut Referenzkurs L17b von 0,885473 €/CHF) anstelle der geschätzten 162.000,00 € angesetzt werden.

Ausbildungskosten zum Linienpilot (Tz. 1):

Zu den Ausbildungskosten seien keine neuen Unterlagen vorgelegt oder Argumente vorgebracht worden, welche die im Vorlagebericht vertretene und durch Judikatur bestätigte Rechtsansicht der Abgabenbehörde verändern würde, dass über ein Dienstgeberdarlehen finanzierte Kosten einer Ausbildung nur im Zeitpunkt der Bezahlung und nicht im Zeitpunkt der Darlehensrückzahlung steuerlich abzugsfähig seien (UFS 11.9.2009, RV/1008-W/08).

Pendlerpauschale (Tz. 2):

Laut Vorhaltsbeantwortung vom 22.11.2024 werde die Berechnung von Pendlerpauschale und Pendlereuro 2021 in der Anlage dargestellt. Gemeint wäre vermutlich die handschriftliche Notiz für das Jahr 2016, in welcher das Pendlerpauschale für 13.6.2016 bis 30.9.2016 für 251 km für 3 ½ Monate mit 1.071,00 € und der Pendlereuro mit 41,83 € pro Monat angeführt sei. Diese Beträge würden vom Antwortschreiben zum Mängelbehebungsauftrag vom 16.8.2021 abweichen.

Unabhängig davon, dass für das Pendlerpauschale eine Aliquotierung nach der Anzahl der tatsächlichen Fahrten im Monat erfolge und damit nicht pauschal für 3 ½ Monate gewährt werden könne (BFG 16.5.2017, RV/7100493/2016) halte die Abgabenbehörde daran fest, dass

das Pendlerpauschale und der Pendlereuro vom zur Arbeitsstätte nächstgelegenen Wohnsitz in ***14*** zu berechnen seien, weil die Fahrten zum Wohnsitz in ***3*** nicht glaubhaft gemacht werden hätten können (BFG 28.3.2022, RV/1100271/2020).

Die Abgabenbehörde halte daher daran fest, dass entsprechend den Ausführungen im Vorlagebericht für das Jahr 2016 lediglich ein Pendlerpauschale von 690,00 € und ein Pendlereuro von 36,83 € berücksichtigt werden könnten.

Man gehe davon aus, dass sich die Zustimmung des Beschwerdeführers im Schreiben vom 22.11.2014 hinsichtlich der Berechnung laut Vorlagebericht auf die vom Finanzamt angestellte Berechnung beziehe, auch wenn eine abweichende handschriftliche Notiz als Beilage übermittelt worden wäre, da sonst die Argumentation „*es könne leider der tatsächliche Sachverhalt nicht nachgewiesen werden*“ nicht schlüssig sein würde.

Doppelte Haushaltsführung (Tz. 3):

Entgegen der bisherigen Argumentation bringe der Beschwerdeführer nun vor, es würde ein doppelte Haushaltsführung aufgrund einer Doppelbelastung durch die Wohnung in der Schweiz und die Wohnung in ***2*** vorliegen. Bisher sei die Doppelbelastung immer mit dem Wohnsitz beim Vater in ***3*** begründet worden.

Davon ausgehend, dass die Wohnung in der Schweiz 2016 und 2017 den Familienwohnsitz des Beschwerdeführers darstelle (VwGH 25.2.2022, Ra 2022/13/0010; BFG 25.5.2023, RV/4100022/2021 zum Familienwohnsitz von Alleinstehenden) verbleibe der Abgabenbehörde lediglich die Argumentation dahingehend, dass mit dem Wohnsitz in ***14*** bereits ein Wohnsitz (ein eigener Hausstand ist nach der VwGH-Judikatur am Berufswohnsitz nicht erforderlich) in zumutbarer Entfernung zum Arbeitsort vorgelegen wäre und damit die erst zu einem späteren Zeitpunkt geschaffene weitere Wohnungsmöglichkeit in ***2*** nicht beruflich, sondern privat veranlasst gewesen wäre. Würde das BFG zu einer anderen Ansicht gelangen und beabsichtigen, die Mietwohnung in ***2*** anzuerkennen, würde darauf hingewiesen sein, dass der zur Begründung der Angemessenheit vom Beschwerdeführer vorgelegte Immobilienpreisspiegel die Geschäftsraumvermietung darstelle und nicht die Wohnraumvermietung.

Nach einer Broschüre der Arbeiterkammer ***2*** hätte sich 2015/16 der durchschnittliche Quadratmeterpreis inkl. Betriebskosten und Umsatzsteuer bei Neuvermietung von Wohnraum auf 11,07 €/m² belaufen.

Angewendet auf die für die Verwaltungspraxis maßgebliche Fläche von 55 m² für eine angemessene Wohnung würden sich bei Erfüllen der Voraussetzung zur Anerkennung der doppelten Haushaltsführung ein Betrag von 608,85 € monatlich (inklusive Betriebskosten und USt) ergeben.

Fluglehrerausbildung (Tz.4/7):

In der Vorhaltsbeantwortung an das BFG seien für 2017 Belege über 2.138,52 € nachgewiesen worden. Im Zuge der Außenprüfung seien zusätzlich 346.08 € für Fahrtkosten zur Ausbildung beantragt und diese bei den Progressionseinkünften berücksichtigt worden.

Die Ausbildung sei ohne konkrete Absicht, ob eine Tätigkeit als selbständiger Fluglehrer oder im Rahmen eines Dienstverhältnisses im In- oder Ausland ausgeübt werden solle erfolgt. Seitens der Abgabenbehörde sei die Zuordnung dieser Kosten als vorweggenommene Werbungskosten zu den ausländischen Einkünften erfolgt, da dort – für die ***19*** – die Ausbildung erstmalig vorausgesetzt worden wäre und damit erstmalig zu den Ausbildungskosten auch Einnahmen erwirtschaftet worden wären.

Aus der vorgelegten Bewerbung als Flight Instructor vom 28.9.2017 gehe nicht hervor, wo sich der Beschwerdeführer beworben hätte, folglich könne daraus auch nicht erkannt werden, ob 2017 in erster Linie Einkünfte in Österreich oder in einem anderen Land erzielt werden wollten. Zudem könne aus einer einzelnen Bewerbung auch nicht eine über die bloße Absichtserklärung hinausgehende zielstrebige Vorbereitungsmaßnahme für die Eröffnung eines Fluglehrerbetriebes oder die Erzielung von Einkünften im Rahmen eines Dienstverhältnisses abgeleitet werden.

Da der Beschwerdeführer das zielstrebige Vorbereiten, die Ausbildung zur Erzielung von Einkünften in Österreich im Zeitpunkt der Kostenentstehung (2007 und 2009) nicht ausreichend nachweisen hätte können, sei eine Berücksichtigung der Kosten bei den nationalen Einkünften nicht möglich. Erst durch das Dienstverhältnis zur ***19*** sei das Bestreben, die Ausbildung für Einkünfte zu verwenden, ausreichend dokumentiert und seien damit die Ausbildungskosten bei den Progressionseinkünften zu berücksichtigen.

Dass sich zu einem späteren Zeitpunkt die erworbenen Fähigkeiten auch für Einkünfte aus selbständiger Arbeit bzw. im Rahmen eines Dienstverhältnisses in Österreich einsetzen lasse, ändere nichts daran, dass es auf das zielstrebige Vorbereiten der Einkünfterzielung im Jahr 2017 und 2019 ankomme und dieses mangels gegenteiliger Beweismittel erst im Zusammenhang mit den Einkünften in Deutschland anzunehmen gewesen wäre.

Mit **Schreiben vom 17.2.2025** wurde ***37*** zur schriftlichen Zeugenaussage aufgefordert wie folgt:

„1.

*Das Zentrale Melderegister weist für den Beschwerdeführer in der Zeit von 2.10.2015 bis 21.4.2021 einen Nebenwohnsitz in Adresse Michelhausen, Unterkunftgeberin ***37***, aus. Sämtliche schriftliche Vereinbarungen die Überlassung von Wohnraum betreffend sind einzureichen.*

Sollten keine schriftlichen Vereinbarungen vorliegen, sind die mündlichen Vereinbarungen in wesentlichen Eckpunkten (Leistung, Gegenleistung, Leistungszeitraum, Entgelt,...) darzulegen.

2.

Handelt es sich dabei um eine Wohnung oder ein Haus? Ein Lageplan ist einzureichen.

Welche Personen bewohnten im Zeitraum 2016 bis 2017 das Objekt?

Welche Räumlichkeiten wurden von welchen Personen bewohnt? Welche Räumlichkeiten standen dem Beschwerdeführer in den Jahren 2016 und 2017 jeweils zur Verfügung? Welche

Teile der Unterkunft wurden lediglich mitbenutzt?

3.

In welchem Zeitraum wurden die Räumlichkeiten vom Beschwerdeführer in welcher Form genutzt? Wurde ein Entgelt entrichtet?

4.

Stand dem Beschwerdeführer die Unterkunft in den Jahren 2016 und 2017 jederzeit zur Verfügung?

5.

Beschreiben Sie die Ausstattung der Räume, die dem Beschwerdeführer in den Jahren 2016 und 2017 zur Verfügung standen. Wurden persönliche Gegenstände des Beschwerdeführers dort aufbewahrt?“

Mit **Schreiben vom 6.3.2025** wurde von der Zeugin wie folgt geantwortet:

*„Der Beschwerdeführer hatte den Nebenwohnsitz ausschließlich aus formellen Zwecken in meinem Elternhaus in ***14***, weil ich dadurch die Möglichkeit von Flugvergünstigungen hatte welche für mein Studium in London nützlich waren. Er hatte nie eine Wohnmöglichkeit in ***14*** und daher kann ich Ihnen auch auf Ihre Fragen bezüglich seiner Wohnsituation bei uns keine Antwort geben weil es diese nicht gab.“*

Mit **Ergänzungsvorhalt vom 20.3.2025** wurde dem Beschwerdeführer die obige Stellungnahme der Amtspartei vom 20.12.2024, das Auskunftersuchen an die ***33*** vom 4.4.2022, das Antwortschreiben der ***33*** vom 9.5.2022 sowie die Aufforderung zur Zeugenaussage vom 17.2.2025 sowie das Schreiben der Zeugin vom 6.3.2025 übermittelt und wie folgt ausgeführt:

„1.

Nehmen Sie zu den beiliegenden Schriftstücken Stellung.

2.

Progressionsvorbehalt

Der von Ihnen vorgelegte Lohnausweis 2019 geht von Nettoeinkünften in Höhe von 122.411,00 CHF aus.

Laut Umrechnung Amtspartei sind folglich Einkünfte Schweiz in Höhe von 108.391,64 € anzusetzen.

3.

Nehmen Sie zur übermittelten Zeugenaussage Stellung.

*Es wird davon ausgegangen, dass für 3 2/3 Monate im Jahr 2016 das große Pendlerpauschale (***3*** – ***2***) zusteht. Dazu korrespondierend auch der Pendlereuro.*

Nach Aktenlage würden sich für 3 2/3 Monate 1.122,00 € Pendlerpauschale und ein Pendlereuro (251 km) von 153,39 € ergeben.

Nehmen Sie dazu Stellung.

4.

Die geltend gemachten Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung von 3.053,85 € im Jahr 2016 und 9.251,82 € im Jahr 2017 sind aufzuschlüsseln. Es ist anzugeben, welche Teilbeträge auf welche Aufwendungen entfallen.

Weiters ist Stellung zu nehmen zu den Ausführungen der Amtspartei im Schreiben vom 20.12.2024, wonach laut einer Broschüre der Arbeiterkammer der durchschnittliche Quadratmeterpreis inkl. Betriebskosten und Umsatzsteuer für eine Neuvermietung von Wohnraum in ***2*** 11,07 €/m² betragen würde. Bei Annahme einer Wohnungsgröße von 60 m² iSd ständigen Judikatur des VwGH würden sich angemessene Kosten in Höhe von 664,20 € pro Monat ergeben.

5.

Das Auskunftersuchen an die ***33*** samt Antwortschreiben wird der Vollständigkeit halber übermittelt, da aus der Aktenlage nicht klar hervorgeht, ob diese Schriftstücke bereits im Rahmen des Parteiengehörs übersendet wurden.

Aus Punkt 2 der Beantwortung geht hervor, dass Sie bereits vor 2020/21 Personen ausgebildet haben.

Wurden diese Ausbildungen im Zuge einer selbständigen Tätigkeit vorgenommen? Welche Einnahmen wurden erzielt, welche Ausgaben sind angefallen? Wo finden diese Ausbildungen in Ihren erklärten Einkünften ihren Niederschlag?

6.

Die im Jahr 2017 geltend gemachten Werbungskosten iHv 2.138,52 € setzen sich wie folgt zusammen:

Kostendeckungsbeitrag Class Rating Instructor 1.200,20 € (Rechnung vom 14.8.2017), Gebührenabrechnung Mai 2017 der ***36*** 238,42 €, Rechnung ***9*** vom 31.7.2017 über 699,90 €.

Für sämtliche Beträge ist der **Zahlungsnachweis** (wie schon im Ergänzungsvorhalt vom 2.10.2024 angefordert) zu erbringen.

7.

Weisen Sie die **Zahlung** der Ausbildungskosten in Höhe von 5.454,00 € (wie schon im Ergänzungsvorhalt vom 2.10.2024 angefordert) im Jahr 2019 nach.

8.

Fluglehrerausbildungskosten

Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen im Hinblick auf die Tätigkeit als Fluglehrer für die Jahre 2019 bis 2024 sind einzureichen. Sollten diesbezüglich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielt worden sein, sind diese anzuführen mit Angabe der erzielten Einnahmen, Arbeitgeber und Zeitraum der Beschäftigung.

Die ***19*** hat sowohl im Jahr 2019, als auch im Jahr 2021 Ausbildungskosten übernommen. Auf welcher vertraglichen Grundlage erfolgte dies? Reichen Sie sämtliche Vereinbarungen ein, sollten keine schriftlichen Abmachungen vorliegen, sind die wesentlichen mündliche vereinbarten Vertragspunkte anzuführen. Wurden weitere Ausbildungskosten von der

****19*** übernommen? Wenn ja, sind diese mit Art der Ausbildung und den angefallenen Kosten sowie den bezug habenden Vereinbarungen anzuführen.*

*Welche Einkünfte wurden in den Jahren 2020 bis 2024 durch eine Tätigkeit bei der ***19*** erzielt?*

Welche weiteren Ausbildungsschritte wurden in den Jahren 2020 bis 2024 gesetzt? Wer hat die Kosten getragen?

9.

*Welche Tätigkeit wurde ab 1.4.2019 für die ***10*** ausgeführt?“*

Mit **Vorhalt vom 20.3.2025** wurde der Amtspartei die Aufforderung zur Zeugenaussage vom 17.2.2025 sowie das Schreiben der Zeugin vom 6.3.2025 und der obige Ergänzungsvorhalt an den Beschwerdeführer übermittelt und wie folgt ausgeführt:

„1.

Die beiliegende Zeugenaussage wird zur Stellungnahme übermittelt.

*Ein Wohnsitz in ***14*** hat demnach nicht vorgelegen.*

*Es wird davon ausgegangen, dass für 3 2/3 Monate im Jahr 2016 das große Pendlerpauschale (***3*** – ***2***) zusteht. Dazu korrespondierend auch der Pendlereuro.*

Nach Aktenlage würden sich für 3 2/3 Monate 1.122,00 € Pendlerpauschale und ein Pendlereuro (251 km) von 153,39 € ergeben.

Nehmen Sie dazu Stellung.

2.

Der Ergänzungsvorhalt an den Beschwerdeführer vom 20.3.2025 wird im Rahmen des Parteieingehörs übermittelt.“

Mit **Schreiben vom 20.3.2025** wurde durch die Amtspartei wie folgt geantwortet:

Die Zeugenaussage von ***37*** bestätige das Vorbringen des Beschwerdeführers, dass dieser in ***14*** keinen Wohnsitz gehabt hätte. Es erscheine zwar äußerst unüblich, dass täglich die Fahrt von ***3*** nach ***2*** (laut Vorlageantrag und Mängelbehebung mit dem Zug, obwohl zu den Zeiten laut Flugplan teilweise keine Zugverbindung gegeben gewesen wäre) in Kauf genommen worden wäre. Jedoch könne die Amtspartei keinen näheren Wohnsitz nachweisen. Somit könne das Pendlerpauschale und der Pendlereuro von ***3*** nach ***2*** angesetzt werden.

Der Beschwerdeführer wäre 2016 ab 13.6.2016 an die ***13*** verleast gewesen. Ab Oktober 2016 hätte der Beschwerdeführer eine Wohnung in ***2*** gehabt. Laut Feststellungen der Außenprüfung anhand des vorgelegten Flugplans sei die Strecke zum Arbeitsort in den Monaten Juni bis August 2016 an mehr als elf Tagen (306,00 €) zurückgelegt worden, im September würden jedoch nur acht Tage (2/3, somit 203,00 €) vorliegen. Der Pendlereuro für 3 2/3 Monate für 251 Kilometer betrage 153,39 €. Die im Vorhalt angeführten Beträge könnten somit bestätigt werden.

Mit **Schreiben vom 14.4.2025** wurde durch den Beschwerdeführer unter anderem wie folgt geantwortet:

Punkt 1.

Auskunftersuchen an die ***33***:

Die Ausführungen seien korrekt. Als Voraussetzung für die Anstellung sei zwar nicht explizit die Lizenz als Fluglehrer (FI – Flight Instructor Lizenz) angeführt, aus Punkt 1. gehe aber eindeutig hervor, dass diese für seine Tätigkeit wesentlich gewesen wäre.

Unter Punkt 2. werde bestätigt, dass der Beschwerdeführer Herrn ***39*** auf dessen Flugzeugmuster theoretisch und praktisch ausgebildet habe und auch andere Personen auf diesem Flugzeugmuster ausgebildet hätte. Trainingsflüge mit Fluglehrern seien in der Fliegerei essentiell für die Sicherheit.

Schriftliche Zeugenaussage ***37***:

Die Zeugenaussage bestätige seine bisherigen Aussagen.

Stellungnahme Amtspartei vom 20.12.2014:

Progressionseinkünfte:

Der durch Anwendung des richtigen Referenzkurses korrigierten Berechnung der ausländischen Einkünfte in den Jahren 2016 bis 2018 und dem Ansatz der tatsächlichen Einkünfte anstelle der geschätzten ausländischen Einkünfte von der ***12*** für 2019 sei nichts hinzuzufügen.

Zur Fluglehrerausbildung:

Sein Dienstverhältnis bei der ***19*** hätte im Herbst 2018 begonnen und dauere noch an. Es gebe eine Fluglehrerausbildung, die für die ***19*** erforderlich gewesen wäre, die 4.700,00 € brutto gekostet hätte und die die ***19*** daher bezahlt hätte.

Gleichzeitig hätte er eine weitere Ausbildung als Fluglehrer gemacht, im eigenen Interesse und auf eigene Kosten. Die seinerzeitige Intention wäre gewesen, diese grundsätzlich zur Ermittlung von Einkünften einzusetzen. Dabei hätte er noch im selben Jahr sowohl im selbständigen Bereich (Fliegerclubs in Österreich) als auch im unselbständigen Bereich (Bewerbung bei der ***12*** für die Pilotengrundsicherung) Maßnahmen ergriffen. Es hätte sich aber herausgestellt, dass die als vorweggenommene Betriebsausgaben geltend gemachte Ausbildung nicht zu einem zusätzlichen oder einer Erweiterung eines bestehenden Dienstverhältnisses führen würde und er hätte daher verstärkt sein Netzwerk im selbständigen Bereich, also in den Fliegerclubs, aufgebaut. Die besagte Fluglehrerausbildung führe aber dazu, dass er mit seinem Status als Flugprüfer jetzt auch befähigt sei, Grundausbildungen zu examinieren. Daher sei er der Meinung, dass es sich um vorweggenommene Betriebsausgaben 2019 handle. Denn der Umstand, dass zuerst durch Corona und dann durch seine intensive Beanspruchung im Dienstverhältnis im Linienverkehr nur einmal selbständige Einkünfte erzielt werden hätten können, könne nicht rückwirkend als Begründung dafür herangezogen werden, dass er diese Erwerbstätigkeit nicht zielstrebig angegangen sein würde. Außerdem helfe jede Ausbildung in der Fliegerei bei der Erlangung von Erfahrung und Expertise, was wiederum der

Sicherheit diene.

Ausbildungskosten zum Linienpiloten:

Es sei grundsätzlich richtig, dass über ein Dienstgeberdarlehen finanzierte Kosten einer Ausbildung nur im Zeitpunkt der Bezahlung und nicht im Zeitpunkt der Darlehensrückzahlung steuerlich abzugsfähig seien. Nur liege eben kein Dienstgeberdarlehen vor, auch wenn dies so bezeichnet worden wäre. Denn wenn ein Arbeitgeber Ausbildungskosten für seine Dienstnehmer trage, wie das bei ihm der Fall gewesen sei, und sich dann für den Fall, dass jemand diese Kosten nicht im Rahmen seines Dienstverhältnisses verdiene, Rückforderungen (Ausbildungskostenersätze) oder Beiträge vorbehalte, sei das kein Darlehen im zivilrechtlichen Sinn, wie es der zitierten Judikatur zugrunde liege. Und würde er nicht in den Linienverkehr gewollt haben, sondern würde er im Regionalverkehr geblieben sein, dann hätte er überhaupt keinen Ausbildungskostenbeitrag bezahlen müssen, wie auch aus den bereits vorgelegten detaillierten seinerzeitigen Vereinbarungen hervorgehe.

Pendlerpauschale:

Ursprünglich sei das große Pendlerpauschale (***3*** – ***2***) für den Zeitraum 13.6. bis einschließlich September mit 1.071,00 € beantragt worden, sowie der entsprechende Pendlereuro mit 146.41 €.

Ausgehend davon, dass Pendlerpauschale und Pendlereuro für Juni aliquot für 18 Tage zustehe, Juli und August zur Gänze und für September zu zwei Drittel ergebe sich ein Pendlerpauschale von 999,00 € und nach derselben Aliquotierung ein Pendlereuro von 136,76 €.

Punkt 4.

Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung:

Für 2016 (ab Oktober)	
Bestandvertragsgebühr	287,85 €
Miete und Betriebskosten	2.796,00 €
insgesamt also	3.083,85 €.
Laut monatlicher Vorschreibung hätte 2016 die Miete inklusive Küche und Erhaltungsbeitrag brutto	670,33 €
betragen, 2017 wären es	673,54 €
und das monatliche Betriebskosten-Akonto	129,27 €

An Miete und Betriebskosten würden daher 2016 monatlich	799,60 €
(je m ² 10,97 €) angefallen sein und 2017 (je m ² 11,02 €)	803,11 €

Für 10-12/2016 wären das 2.398,80 €, bezahlt hätte er aber 2.796,00 €, weil die Verträge an den Index angepasst worden wären und er auch zusätzlich noch die Parkgarage im Haus genutzt hätte.

Für 1-10/2017 würden das 8.031,10 € sein, bezahlt hätte er aber 9.251,82 €, weil die Verträge an den Index angepasst worden wären und er auch zusätzlich noch die Parkgarage im Haus genutzt hätte.

Zur Höhe der Miete:

Bei einer Wohnungsgröße von 72,88 m² betrage die vorgeschriebene Miete je Quadratmeter (ohne Betriebskosten) im Jahr 2016 9,20 €, im Jahr 2017 9,25 €.

Rechne man die durchschnittlich 1,78 € Betriebskosten je Quadratmeter dazu, ergebe sich ein Quadratmeterpreis inklusive Betriebskosten und Umsatzsteuer, welcher praktisch im Wesentlichen schon dem von der Amtspartei zitierten Wert der Broschüre der Arbeiterkammer entspreche, die wohl den Wohnraum ***2*** relativ weit auslegen würde, was der Vergleich mit den detaillierten Durchschnittswerten des Immobilienpreisspiegels (die keine Betriebskosten enthalten würden) zeige, sodass eine Umrechnung des vorgeschriebenen Monatsbetrages an Betriebskosten und Miete je m² auf die 60 m² laut VwGH-Judikatur angemessen erscheinen würde. Das ergebe für 2016 monatlich 661,20 € und für 2017 monatlich 799,50 €.

Punkt 5.

Er hätte bereits vor 2020/2021 Personen ausgebildet, und zwar als Vereinsmitglied des Fallschirmspringerclubs in ***22*** und des Fliegerclubs in ***3***. Diese Tätigkeit hätte er als Vereinsmitglied unentgeltlich ausgeübt, er hätte lediglich die Vereinsmitgliedern zustehende geringfügige Aufwandsentschädigung von 60,00 € je Einsatztag erhalten. Diese hätten einen reinen pauschalen Kostenersatz dargestellt und zu keinen positiven Einkünften geführt.

Diese insofern ehrenamtliche Tätigkeit hätte er aber nicht (nur) aus idealistischen Gründen gemacht, sondern auch im Hinblick auf eine zukünftige selbständige Tätigkeit als Fluglehrer, um Kontakte zu zukünftigen Schülern (besonders für Weiterbildungen derselben) zu bekommen und zum Erlangen von Erfahrung als Fluglehrer (diese Stunden würden auch im Flugbuch gesondert dokumentiert als Erfahrungsnachweis).

Punkt 6.

Zahlungsnachweise Werbungskosten 2017

Kostendeckungsbeitrag Class Rating Instructor 1.200,20 €, Gebührenabrechnung der ***36***

238,42 € und ***9*** 699,90 € je laut Kontoauszug.

Punkt 7.

Ausbildungskosten 2019 (vorweggenommene Betriebsausgaben) 5.454,00 € samt Rechnung und Überweisungsbeleg würden vorgelegt.

Die Flugausbildung hätte er in seinem Interesse gemacht und daher selbst bezahlt. Er hätte sich nicht von Anfang an festgelegt, in welcher steuerlichen Einkunftsform er diese Qualifikation verwenden wolle. Tatsache sei, dass er sich hier als Instructor bei der ***12***

(Zusatztätigkeit) und bei der ***13*** beworben hätte, was aber nichts geworden sei.

Tatsache sei weiters, dass er die Qualifikation vorerst ehrenamtlich im Fallschirmspringerverein ***22*** und im Fliegerclub ***3*** eingesetzt hätte, um hier nicht nur seine Qualifikation durch Ausübung aufrecht zu erhalten, sondern auch um Kundschaft für einen selbständigen Nebenerwerb zu finden. Das sei ihm dann auch nach einem Intermezzo in Form eines kleinen Dienstverhältnisses bei der ***33*** auch mit dessen Geschäftsführer gelungen, welchem er für seine Fluglehrertätigkeit am 18.7.2021 eine Rechnung über 1.680,00 € gestellt hätte, die er auch ordnungsgemäß erklärt hätte.

Seither hätte er keine Einnahmen aus selbständiger Fluglehrertätigkeit gehabt, da ihn sein Dienstverhältnis zeitlich zunehmend gefordert hätte, weil er inzwischen als Pilot im Langstreckenflugverkehr durchgehend eingesetzt sei, was aber im Zeitpunkt dieser Ausbildung nicht absehbar gewesen sein würde. Er würde allerdings seine Lizenz durch laufende Ausübung ehrenamtlich in Vereinen, aber natürlich auch durch die Verwendung in seinem Dienstverhältnis aufrecht halten.

Zur Kostentragung der Ausbildungsrechnung vom 7.3.209 sei anzumerken, dass er eine weitere Ausbildung (Instrumentenfluglehrer) zum selben Zeitpunkt im Interesse der ***19*** gemacht hätte und die auch von dieser bezahlt worden wäre. Es handle sich dabei um die beiliegende Rechnung vom 7.3.2019 über 4.700,00 €, wobei als Rechnungsadresse zwar sein Namen angeführt werde, die aber an die ***19*** und deren Standort adressiert sei. Diese Rechnung sei selbstverständlich nicht als erhöhte Werbungskosten angesetzt worden.

Punkt 8.

Fluglehrerausbildungskosten/Einkünfte

Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit 2019 bis 2024

Die vorweggenommenen Ausbildungskosten in Höhe von 5.454,00 € seien im Zuge des Rechtsmittelverfahrens als Verlust aus selbständiger Tätigkeit beantragt worden, dazu gebe es keine weiteren Einnahmen-Ausgaben-Rechnung.

Im Jahr 2020 seien bei der selbständigen Tätigkeit weder Einnahmen noch Ausgaben angefallen.

Im Jahr 2021 hätten die Einnahmen aus der Tätigkeit als Fluglehrer in Höhe von 1.680,00 € zu selbständigen Einkünften von 1.368,51 € geführt. Da die Gewinnermittlung pauschaliert erfolgt sei, gebe es keine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung.

Im Jahr 2022 und im Jahr 2023 hätte es aus der selbständigen Tätigkeit weder Einnahmen noch

Ausgaben gegeben, die Einkünfte daraus seien daher mit „null“ erklärt worden.

Auch im Jahr 2024 seien aus der selbständigen Tätigkeit weder Einnahmen noch Ausgaben angefallen.

Für Piloten seien grundsätzlich laufende Fortbildungen, Überprüfungen und Einsatzstunden vorgeschrieben, nämlich:

Ein guter Pilot zeichne sich maßgeblich durch Erfahrung aus. Jede Aus- und Weiterbildung diene der Flugsicherheit und mache einen Piloten am Markt wertvoller. Daher würden Flugbetriebe immer wieder Mindeststunden bei den Bewerbern fordern. Es gebe sogar Mindeststunden, die vorgeschrieben seien, um in der Funktion eines Flugkapitäns eingesetzt zu werden.

In diesem Sinn seien die nach 2019 von der ***19*** im Rahmen des Dienstverhältnisses für ihn getragenen Kosten keine Ausbildungskosten, sondern Fortbildungskosten, die gesetzlich vorgeschrieben seien zum Erhalt der laufenden Qualifikation und die deshalb von der ***19*** ohne gesonderte vertragliche Grundlage zu tragen gewesen wären.

Dementsprechend würde es keine schriftlichen Vereinbarungen dazu geben, weil diese ja nicht erforderlich gewesen sein würden.

In jedem Flugbetrieb sei es normal, dass die Firmen für derartige Kosten aufkommen würden, wie auch in anderen Betrieben, welche nichts mit der Fliegerei zu tun hätten.

Folgende Fortbildungs- und Qualitätssicherungsmaßnahmen hätte er in diesem Rahmen gemacht, bei welchen die Kosten von der ***19*** getragen worden wären. Die Höhe der dafür bei der ***19*** im Rahmen derer gesetzlicher Verpflichtung als Arbeitgeber angefallenen Kosten sei ihm nicht bekannt.

Abgesehen von den oben angeführten Maßnahmen seien in den Jahren 2020 bis laufend von ihm keine zusätzlichen grundsätzlichen Ausbildungen gemacht worden, aber Fluglehrerseminare und Checkflüge, welche für die Verlängerung und den Erhalt der Berechtigungen vorgeschrieben seien. Allerdings würde er durch seine laufende Tätigkeit teilweise temporär immer wieder Zusatzqualifikationen für verschiedene Flugzeugtypen oder –muster als Instructor erwerben.

Punkt 9.

Darstellung seiner nichtselbständigen Tätigkeit neben seinem Hauptdienstverhältnis bei der ***12***:

Bei der ***19*** sei er seit Herbst 2018 bis dato im Rahmen eines Dienstverhältnisses beschäftigt, ohne Unterbrechungen.

Bei der ***10*** sei er seit 1.12.2021 bis 31.12.2024 laufend tätig gewesen, mit einer Unterbrechung von 1.1. bis 31.10.2022. Dieses Unternehmen sei eine Tochter von ***9*** und dort hätte er bei der Fluglotsenausbildung als Simulator-Pilot mitgewirkt.

Bei der ***33*** hätte er nach dem Dienstverhältnis, das am 1.12.2021 begonnen hätte und am, 31.3.2022 geendet hätte ein neuerliches Dienstverhältnis, und zwar von 1.1.2023 bis laufend.

Bei der Firma ***40*** hätte er zur Abdeckung von Zwischeneinsätzen analog wie bei der ***33*** Dienstverhältnisse vom 4.4. bis 31.12.2022 und vom 1.1. bis 30.6.2023.

Beigelegt wurde unter anderem ein Nachweis betreffend monatlicher Zahlungen die Wohnung in ***2*** im Jahr 2017 und 2018. Laut einem eingereichten Schreiben der ***41*** wurde für das Jahr 2017 die Miete im Vergleich zu jener im Jahre 2016 um 0,56 % erhöht.

Zudem ein Zahlungsnachweis betreffend Flight Instructor in Höhe von 5.454,00 € vom 18.3.2019 und Zahlungsnachweise betreffend 699,90 €, 238,42 € und 1.200,20 € im Jahr 2017.

Mit **Vorhalt vom 17.4.2025** wurde das obige Schreiben des Beschwerdeführers der Amtspartei zur Stellungnahme übersendet.

Mit **Schreiben vom 30.4.2025** wurde durch die Amtspartei folgendes vorgebracht:

Ausbildungskosten ***31*** (Tz. 1)

Betreffend die Ausbildungskosten zum Linienpiloten (Tz. 1) werde daran festgehalten, dass eine Umdeutung des Darlehensvertrages aufgrund seines klaren Inhaltes nicht zulässig sei und daher an der bisherigen Rechtsprechung des BFG, die im Vorlagebericht angeführt worden wäre, festgehalten werde.

Pendlerpauschale und Pendlereuro 2016 (Tz. 2)

Hinsichtlich der schriftlichen Zeugenaussage der ***37*** werde auf die 2. Stellungnahme vom 16.4.2025 verwiesen. Hierzu erfolge keine weitere Ergänzung.

Betreffend Pendlerpauschale sei nach nochmaliger Durchsicht der Lohnsteuerrichtlinien (Rz 250a) festgestellt worden, dass nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. d EStG 1988 und der Aliquotierungsvorschrift des § 16 Abs. 1 Z 6 lit. e EStG iVm § 66 Abs. 3 EStG 1988 entgegen der Annahme in der 2. Stellungnahme vom 16.4.2025 für den Monat Juni 2016 (Beginn des Dienstverhältnisses erst mit 13.6.2016, somit 18 Kalendertage) nur ein aliquotes Pendlerpauschale zustehende (3.672 €/360 Tage * 18 = 183,60 €). Juni: 183,60 €; Juli: 306,00 €; August: 306,00 €; September: 204,00 €

So ergebe sich ein Betrag von 999,60 €, welcher auch vom Beschwerdeführer vorgebracht werde. Betreffend Pendlereuro sei aufgrund der vorgelegten Stellungnahme des Beschwerdeführers unter Anwendung der selbigen Aliquotierungsregelung wie beim Pendlerpauschale der Pendlereuro neu berechnet worden: 251 km * 2 € = 502 € / 360 * 18 = 25,10; Juni: 25,10 €; Juli: 41,83 €; August: 41,83 €; September: 27,89 €. Somit ergebe sich der Betrag von 136,65 € als zu berücksichtigender Pendlereuro.

Doppelte Haushaltsführung (Tz. 3)

Festgehalten werde, dass die geltend gemachten Beträge (3.083,85 € für 2016 und 9.251,82 € im Jahr 2017) vom Beschwerdeführer nicht aufgeschlüsselt worden wären. Der beantragte Betrag für 2016 dürfte sich aus 2.398,80 € für Mieten, 342,00 € an ***42***, 55,20 € an ***2*** Energie GmbH und 287,85 € Bestandsvertragsgebühr zusammensetzen (vgl.

Beweismittel 17 im Vorlagebericht vom 18.5.2022 – Unterlagen zu den Werbungskosten nsA

2016). Der Betrag für 2017 dürfte sich aus 8.059,17 € für Miete, 1.004,00 € an ***42*** und 188,65 € an ***2*** Energie GmbH zusammensetzen (vgl. Beweismittel 20 im Vorlagebericht vom 18.5.2022 – Unterlagen zu den Werbungskosten nsA 2017). Welche Kosten an die ***42*** und an die ***2*** Energie GmbH bezahlt worden wären sei nicht belegt worden. Hinsichtlich des Vorliegens eines Familienwohnsitzes werde auf die erste Stellungnahme vom 19.12.2024 und auf die Ausführungen im Vorlagebericht verwiesen. Werde davon ausgegangen, dass der Familienwohnsitz in der Schweiz gelegen sei und durch die Wohnung in ***2*** Kosten der doppelten Haushaltsführung entstanden seien, so seien nach der Verwaltungspraxis (LStR Rz 349) weiterhin nur Aufwendungen für eine Kleinwohnung von rund 55 m² als unvermeidbarer Mehraufwand anzuerkennen. Wie sich herausgestellt habe, seien vom Beschwerdeführer die Miete und Betriebskosten für die gesamte Wohnung im Umfang von 72,88 m² angesetzt worden. Aus den bekannt gewordenen und nachgewiesenen Ausgaben ergeben sich – bei Vorliegen der Voraussetzung zur Anerkennung der doppelten Haushaltsführung – nach der Verwaltungspraxis abziehbare Kosten von:

2016: 10,97 € (Kosten laut vorgelegter Aufstellung) * 55 m² * 3 Monate = 1.810,05 €

2017: 11,02 € (Kosten laut vorgelegter Aufstellung) * 55 m² * 10 Monate = 6.061,00 €

Die Kosten für die Nutzung der Parkgarage seien nach BFG 03.04.2019, RV/7105719/2018, keine Kosten der doppelten Haushaltsführung.

Ansässigkeit / Doppelbesteuerung (Tz. 6)

Hinsichtlich der Einkünfte von der ***31*** für 2019 würde auf die erste Stellungnahme vom 20.12.2024 verwiesen werden.

Fluglehrerausbildung 2019 (Tz. 7)

Wie bereits im Vorlagebericht vom 18.5.2022 ausgeführt und nun auch vom Beschwerdeführer bestätigt, wäre die Lizenz als Fluglehrer (FI – Flight Instructor Lizenz) bei der ***33*** nicht Voraussetzung für die Anstellung gewesen. Die belangte Behörde vertrete daher weiterhin die Ansicht, dass die entstandenen Kosten für die Ausbildung zum Fluglehrer in freier Beweiswürdigung eher den Progressionseinkünften aus Deutschland (***19***) zuzuordnen seien. Die Anstellung bei der ***19*** (2018) sei zeitlich früher als die Anstellung bei der ***33*** (2021) erfolgt. In zeitlicher Hinsicht seien nach ho. Ansicht die Kosten für die Ausbildung zum Fluglehrer in Höhe von 5.454,00 € den zum Progressionsvorbehalt zu berücksichtigenden Auslandseinkünften aus nichtselbständiger Arbeit zuzuordnen. Die Zuordnung zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit sei auch vom Beschwerdeführer in der eingebrachten Einkommensteuererklärung (jedoch zu den inländischen n.s.A Einkünften) erfolgt. Die erst im Beschwerdeverfahren vorgebrachte Berücksichtigung als vorweggenommene Betriebsausgaben zu einem inländischen Betrieb würde eine zielstrebige und ernsthafte Absicht zur späteren Einnahmenerzielung voraussetzen (vgl. BFG 11.02.2025, RV/2100313/2021), welche bisher nicht durch konkrete Nachweise belegt worden wäre. Auf die Ausführungen im Vorlagebericht vom 18.5.2022 werde verwiesen. Der Beschwerdeführer beschreibe selbst in der Stellungnahme vom 11.4.2025 zu „Punkt siebtens“, dass nicht von

Anfang an klar gewesen wäre, in welcher Form er diese Ausbildung nutzen hätte wollen, womit nach h.o. Ansicht keine zielstrebige Absicht für eine konkrete Einkunftsquelle vorgelegen wäre. Bei den unter „Punkt neuntes“ angeführten weiteren Tätigkeiten, die zu Einkünften aus n.s.A. führen würden, sei nicht angeführt, dass hierfür die Fluglehrerausbildung benötigt worden wäre. Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit seien nur im Jahr 2021 (einmalig) erzielt worden. In Verbindung mit den fehlenden weiteren Absichtsnachweisen erscheine es eher unwahrscheinlich, dass bereits 2019 eine konkrete Absicht bestanden hätte, zukünftig Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit zu erzielen. Bringe der Beschwerdeführer vor, er hätte bereits vor 2020/2021 Personen ausgebildet, die Ausbildung dabei in der Tätigkeit für einen Verein eingesetzt und sei damit die Ausbildung in Zusammenhang mit (Anm: nach von § 3 Abs. 1 Z 16c EStG 1988) steuerfreien Aufwandsentschädigungen zu sehen, so würden die Kosten für die Ausbildung nach § 20 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 steuerlich überhaupt nicht abzugsfähig sein.

Mit **Schreiben vom 15.5.2025** wurde der Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

1.

Progressionsvorbehalt

Der Beschwerdeführer ist österreichischer Staatsbürger und war im Beschwerdezeitraum als Verkehrspilot für die ***12*** tätig. Im Zeitraum 13.6.2016 bis 31.10.2017 wurde er von dieser an die ***13***, ***2***, verleast. Für diesen Zeitraum wurden österreichische Lohnzettel übermittelt. Die Überlassung an die ***13*** war zeitlich befristet.

Aus dem vorgelegten Überlassungsvertrag geht eine Befristung bis 31.10.2017 hervor. Daran anschließend sieht der Vertrag wieder eine Tätigkeit für die ***12*** in der Schweiz vor. Folgende Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in der Schweiz sind unstrittig für den Progressionsvorbehalt heranzuziehen:

Jahr	Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit
2016	52.365,28 €
2017	21.959,37 €
2018	214.319,83 €

2019	108.391,64 €
------	--------------

Unstrittig liegen im Jahr 2019 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 4.500,00 € aus einer Tätigkeit in Deutschland für ***19*** vor, die im Zuge des Progressionsvorbehaltes Berücksichtigung finden (laut Einkommensteuererklärung). Das Dienstverhältnis zur ***19*** ist noch aufrecht.

Im Jahr 2018 (ab 1.2.) und im Jahr 2019 sind Lohnzettel eine Tätigkeit im Unternehmen des Vaters des Beschwerdeführers betreffend vorliegend.

Für den Zeitraum 1.4. bis 31.12.2019 existiert ein inländischer Lohnzettel der ***10***.

Der Beschwerdeführer war ledig und hatte keine Kinder.

Von 1.1.2016 bis 30.6.2018 hatte der Beschwerdeführer eine Wohnung in der Schweiz gemietet.

Im gesamten Beschwerdezeitraum stand ihm auf Dauer eine Wohnung in Österreich, in ***3***, im Haus seines Vaters zur Verfügung. Dort war der Beschwerdeführer im gesamten strittigen Zeitraum zum Hauptwohnsitz gemeldet, es standen ihm dort unstrittig mehrere Wohnräume auf Dauer zur Verfügung, die Küche und die Sanitärräume wurden mit dem Vater gemeinsam benutzt. Die Kostentragung durch den Beschwerdeführer erfolgte für Betriebskosten in Zeiten seiner Anwesenheit.

Der zum Dienort ***4*** am nächsten gelegene Wohnsitz war zunächst in ***3*** gegeben, die tägliche Rückkehr zu diesem war unzumutbar.

Zudem war der Beschwerdeführer in ***14*** bei seiner Großcousine als Nebenwohnsitz gemeldet. Ihm standen dort keine Räumlichkeiten zur Verfügung, die Meldung erfolgte aus formellen Gründen, um Kostenvorteile bei Flügen zu erlangen.

Ab 1.10.2016 wurde vom Beschwerdeführer eine Wohnung in ***2*** (72,88 m²) gemietet.

Ab August 2018 wurde diese Wohnung gegen Kostenersatz an einen Studenten überlassen, die Hauptmiete wurde ab November 2019 aufgegeben.

Im Jahr 2015 wurde eine Wohnung in ***3*** erworben, die vermietet wurde.

Im August 2019 wurde vom Beschwerdeführer eine Wohnung in ***2*** gekauft.

Unstrittig liegt im gesamten Beschwerdezeitraum mindestens ein Wohnsitz in Österreich vor.

2.

Rückzahlung Ausbildungskosten

Im Jahr 2016 wurden Werbungskosten in Höhe von 6.460,72 €, im Jahr 2017 in Höhe von 9.054,86 € im Zusammenhang mit der nichtselbständigen Tätigkeit als Pilot in Österreich erklärt. Es handelt sich dabei um die Rückzahlung von Ausbildungskosten in Höhe von 1.000,00 CHF pro Monat für die Pilotenausbildung an die ***35*** die Zeiträume betreffend, in denen der Beschwerdeführer für die ***13*** tätig geworden ist.

Die Pilotenausbildung wurde von 5.7.2010 bis 10.2.2012 absolviert. Währenddessen bezog der Beschwerdeführer kein Gehalt und auch keine Spesenentschädigung.

Ab 26.3.2012 war der Beschwerdeführer bei der ***35*** als First Officer angestellt. Von 13.6.2016 bis 31.10.2017 wurde er an die ***13***, Österreich, verleast.

Seit April 2012 wurde dem Beschwerdeführer ein Betrag von 1.000,00 CHF vom Lohn abgezogen. Nach den Angaben des Arbeitgebers, der ***35*** (***25***), handelt es sich um eine Rückzahlung, bis ein Darlehen in Höhe von insgesamt 68.000,00 CHF beglichen ist.

Verwiesen wird auf einen **Darlehensvertrag vom 6.1.2010**, der auszugsweise wie folgt lautet:

*„Der Darlehensnehmer wird bei der ***30*** (***26***) eine Ausbildung zum Piloten „ab initio“ absolvieren. Einen Betrag von 10.000,00 CHF hat er bereits an die Ausbildung bezahlt. Um die Finanzierung dieser Ausbildung sicher zu stellen, schließen die Parteien einen Rahmenvertrag Pilotenausbildung im Hinblick auf einen möglichen künftigen Stellenantritt des Darlehensnehmers bei ***25*** ab sowie diesen Darlehensvertrag mit folgendem Inhalt:*

1. Darlehensschuld

Mit der Unterzeichnung dieses Darlehensvertrages gewährt die ***25 dem Darlehensnehmer ein rückzahlbares Darlehen in der Höhe von 68.000,00 CHF.***

Der Darlehensbetrag wird vollumfänglich zur Deckung der Ausbildungskosten bei ***26 verwendet. Die Modalitäten dazu werden direkt zwischen ***25*** und ***26*** geregelt.***

2. Darlehenszins

Unter der Bedingung der Einhaltung der Rückzahlungspflichten wird das Darlehen zinslos gewährt.

.....

3. Reduktion der Darlehensschuld.

*Sollte die Ausbildung bei ***26*** aus einem der Gründe gemäß Art. 7 gekündigt werden, so reduziert sich die Darlehensschuld pro rata der absolvierten Ausbildungsdauer.*

4. Rückzahlbare Darlehensschuld

Die rückzahlbare Darlehensschuld beträgt

*- 45.000,00 CHF, wenn dem Darlehensnehmer innerhalb von 3 Jahren nach erfolgreichem Ausbildungsabschluss kein Arbeitsangebot von ***25*** unterbreitet werden konnte und er in dieser Zeit eine offerierte alternative Anstellung bei ***34*** (***27***) abgelehnt hat, oder*

*- 0,00 CHF, wenn der Darlehensnehmer innerhalb von 3 Jahren nach erfolgreichem Ausbildungsabschluss kein Arbeitsangebot von ***25*** unterbreitet werden konnte, oder*

dem Darlehensnehmer trotz erfolgreichem Ausbildungsabschluss aus gesundheitlichen/qualifikatorischen Gründen kein Arbeitsplatz von ***25*** unterbreitet werden konnte, oder wenn die Firma Nachlassstundung oder Konkurs anmeldet.

- 68.000,00 CHF in allen anderen Fällen.

5. Beginn der Rückzahlungspflicht

Die Rückzahlungspflicht beginnt entweder ab Kündigung des Darlehens gemäß Art. 7 dieser Vereinbarung oder im Zeitpunkt des Stellenantritts bei ***25*** oder ***27***.

6. Rückzahlungspflicht und –modalitäten

Der Darlehensnehmer muss das Darlehen mit monatlichen Raten von 1.000,00 CHF zurückbezahlen.

.....

Es steht dem Darlehensnehmer jederzeit frei, eine noch bestehende Restschuld auf einmal zurückzubezahlen.

.....

7. Kündigung durch ***25***

25 kann das gesamte respektive das verbleibende Darlehen kündigen, wenn der Darlehensnehmer entweder

- a. aus disziplinären Gründen entlassen wird;
- b. die Ausbildung bei ***26*** freiwillig abbricht;
- c. eine während der Wartefrist angebotenen Stelle von ***25*** nicht innert 6 Monaten antreten kann;
- d. und/oder die Auflagen während der Wartefrist im Hinblick auf eine künftige Anstellung gemäß Rahmenvertrag Pilotenausbildung/Ausbildungsvertrag verletzt.

.....“

Der **Rahmenvertrag Pilotenausbildung vom 6.1.2010**, auf den verwiesen wird, lautet unter anderem wie folgt:

„1.

...wird am 5.7.2010 die Ausbildung zum Verkehrspiloten an der ***35*** Ltd. (***26***) beginnen.

2.

12 (***25***) beabsichtigt, den Beschwerdeführer als First Officer anzustellen.....

.....

5.

Ausbildungskosten

Die Ausbildungskosten an der ***26*** betragen rund 123.000,00 CHF. Vor Beginn der Ausbildung bezahlt der Pilotenaspirant aufgrund unserer Rechnung an die Ausbildung à fonds perdu einen Betrag von 10.000,00 CHF. **Danach hat sich der Pilotenaspirant zusätzlich mittels Darlehens von 68.000,00 CHF an den Kosten der Ausbildung zu beteiligen. Das Darlehen wird von der ***25*** vorfinanziert.** Die Parteien schließen darüber einen separaten

Darlehensvertrag ab.

*Die restlichen Ausbildungskosten von 45.000,00 CHF werden unter den Bedingungen dieses Vertrages als ***35***-Ausbildungskostenbeitrag vorfinanziert. Betreffend Rückzahlung gelten jedoch gegenüber dem Darlehensvertrag andere Regelungen.*

6.

****35***-Ausbildungskostenbeitrag*

6.1

****25*** gewährt dem Pilotenspiranten unter nachfolgenden Bedingungen einen unverzinslichen Ausbildungskostenbeitrag von 45.000,00 CHF.*

6.2

*Grundsätzlich ist der Pilotenspirant zur Rückzahlung dieses ***35***-Ausbildungskostenbeitrages verpflichtet. Es gelten dabei folgende Regelungen:*

a.

*Tritt der Pilotenspirant nach der erfolgreichen Ausbildung respektive im Laufe der Wartefrist eine Anstellung bei ***25*** als First Officer an, so reduziert sich die Gesamtschuld von 45.000,00 CHF um jeweils ein Sechsenddreissigstel pro vollem Monat dieses Arbeitsverhältnisses. Löst der Pilotenspirant sein Dienstverhältnis als Pilot mit ***25*** vor Ablauf von 36 Monaten auf, oder gibt er begründeten Anlass zu dessen Auflösung, hat er die Restschuld mindestens in monatlichen Raten von 1/36 der Anfangsschuld von 45.000,00 CHF zurückzuzahlen.*

b.

*Tritt der Pilotenspirant nach der erfolgreichen Ausbildung respektive im Laufe der Wartefrist einen Anstellung bei ***27*** an, so erhöht sich der ***35***-Ausbildungskostenbeitrag von 45.000,00 CHF auf 113.000,00 CHF bei gleichzeitiger Herabsetzung des Darlehens auf 0,00 CHF. Die Gesamtschuld von 113.000,00 CHF reduziert sich um jeweils ein Sechsenddreissigstel pro vollem Monat dieses Arbeitsverhältnisses. Löst der Pilotenspirant sein Dienstverhältnis als Pilot mit ***25*** vor Ablauf von 36 Monaten auf, oder gibt er begründeten Anlass zu dessen Auflösung, hat er die Restschuld mindestens in monatlichen Raten von 1/36 der Anfangsschuld von 113.000,00 CHF zurückzuzahlen.*

c.

*Der Pilotenspirant hat den ***35***-Ausbildungskostenbeitrag von 45.000,00 CHF (***25***) oder 113.000,00 CHF (***27***) ebenfalls in maximal 36 gleichen monatlichen Raten bzw. pro rata aufgrund der absolvierten Ausbildungsdauer zurückzuzahlen, sobald sich einer der folgenden Sachverhalte erfüllt:*

- er wird aus disziplinären Gründen von der ***26*** verwiesen;*
- er wird aus disziplinären Gründen entlassen;*
- er bricht die Ausbildung freiwillig ab;*
- er lehnt die Anstellung als First Officer ***25*** trotz erfolgreichem Abschluss der Ausbildung aus eigenem Wunsch ab;*

- seine Anstellung ist aus von ihm vertretbaren Gründen während der Wartefrist gemäß Art. 3 nicht mehr möglich.

.....

6.4

Die verbleibende Ausbildungskostenbeitragsschuld wird dem Pilotenaspiranten in folgenden Fällen erlassen und ein Rückzahlungspflicht besteht nicht mehr, wenn

- er trotz erfolgreichem Abschluss der Ausbildung aus Bedarfsgründen auch innert der Wartefrist von drei Jahren nicht angestellt werden kann;
- ihm von ***25***/***27*** wegen Überbestandes oder aus gesundheitlichen/qualifikatorischen Gründen während der ersten drei Jahre der Anstellung gekündigt werden muss;
- er aus gesundheitlichen/qualifikatorischen Gründen die Ausbildung abbrechen muss;
- die Firma Nachlassstundung oder Konkurs anmeldet.

.....“

Beide Verträge hat der Beschwerdeführer mit der ***12*** abgeschlossen. Eine vertragliche Vereinbarung zwischen dem Beschwerdeführer und der ***35*** Ltd. die Ausbildung betreffend existiert nicht. Dem Beschwerdeführer wurden die Ausbildungskosten nicht in Rechnung gestellt.

Die ***12*** leistete die Ausbildungskosten direkt an die ***26*** (siehe auch die Ausführungen des Beschwerdeführers im Schreiben vom 19.4.2021).

Strittig ist die rechtliche Einordnung der Rückzahlung Ausbildungskosten.

Der vorliegende Darlehensvertrag und das Schreiben der ***35*** AG vom 10.5.2017 gehen von einem durch diese gewährten Darlehen aus, der Beschwerdeführer geht von einer „Vereinbarung zur anteiligen Rückforderung von Ausbildungskosten“ aus.

Vor Eintritt in das Angestelltenverhältnis bei der ***35*** AG absolvierte der Beschwerdeführer die Ausbildung zum Berufspiloten. Die Kosten wurden - vorerst – von dieser an die ***30*** geleistet, **vorfinanziert**, wie es im Vertrag lautet.

Dass – nicht wie etwa bei Aufnahme eines Kredites bei einer Bank – die Geldmittel zuerst an den Beschwerdeführer und sodann an die Ausbildungsstätte fließen, ändert nichts am Abfluss im Zeitpunkt der Leistung der Ausbildungskosten an die ***30***. Die Ausbildung wurde in den Jahren 2010 bis 2012 absolviert, die Aufwendungen direkt von der ***35*** AG getragen. Eine Rückzahlung der zuvor getragenen Ausbildungskosten in den Folgejahren mindert zwar die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit in den Beschwerde Jahren, die Beträge sind aber bereits mit Absolvierung der Ausbildung und Vereinbarung der Rückzahlung aus der wirtschaftlichen Verfügungsmacht des Beschwerdeführers ausgeschieden.

3.

Pendlerpauschale und doppelte Haushaltsführung

Für das Jahr 2016 wurde vom Beschwerdeführer ein **Pendlerpauschale** in Höhe von 1.071,00 € und ein Pendlereuro in Höhe von 146,41 € geltend gemacht für den Zeitraum Mitte Juni bis September für die Fahrtstrecke ***3*** – ***4***.

Die Amtspartei gewährte das Pendlerpauschale (369,13 €) samt Pendlereuro (32,66 €) für die Fahrtstrecke ***14*** – ***4***, wobei für den Monat September ein Kürzung um 1/3 vorgenommen wurde (die Wegstrecke wurde 6 x zurückgelegt und es lagen zwei Krankenstandstage vor).

Laut Vorlagebericht wird ein Pendlerpauschale von 690,00 € und ein Pendlereuro von 36,83 € anerkannt (großes Pauschale im August und im September).

Im Zuge des durch das Bundesfinanzgerichtes durchgeführten Ermittlungsverfahrens ergibt sich unstrittig ein Pendlerpauschale im Betrag von 999,60 € und ein Pendlereuro in Höhe von 136,65 €.

Unstrittig befand sich der Dienstort des Beschwerdeführers in der Zeit von Mitte Juni bis Ende September 2016 in ***4***. Strittig ist, ob für den Zeitraum Mitte Juni bis September 2016 ein Pendlerpauschale und Pendlereuro für die Strecke ***3*** – ***4*** oder ***14*** – ***4*** festzusetzen ist.

Da dem Beschwerdeführer in ***14*** keine Räumlichkeiten zur Verfügung gestanden haben, war dort kein Wohnsitz iSd § 26 BAO gegeben. Der zur Arbeitsstätte nächst gelegene Wohnsitz war in ***3***. Die Fahrten wurden von ***3*** aus angetreten.

Für den gegenständlichen Zeitraum von 3 2/3 Monaten im Jahr 2016 ist von einer Wegstrecke ***3*** – ***4*** auszugehen. Unstrittig liegen diesbezüglich die Voraussetzungen zur Anerkennung des großen Pendlerpauschales vor. ***3*** liegt von ***4*** in etwa 217 km entfernt.

Für das Jahr 2016 wurden Aufwendungen für eine **doppelte Haushaltsführung** (Kosten der Wohnung in ***2***) in Höhe von 3.083,85 €, für das Jahr 2017 in Höhe von 9.251,82 € als Werbungskosten geltend gemacht.

Strittig ist zum einen, ob in ***14*** ein Wohnsitz vorliegt und aus diesem Grund eine doppelte Haushaltsführung keine Berücksichtigung finden kann.

Auf die obigen Ausführungen zum Pendlerpauschale wird verwiesen.

Zum anderen ist strittig, ob es sich beim Wohnsitz in ***3*** um einen solchen handelt, der eine doppelte Haushaltsführung begründen kann. Dies nach der Argumentation der Amtspartei deshalb, weil dem Beschwerdeführer dort Räumlichkeiten im Haus seines Vaters zur Verfügung stehen und eine Kostentragung nur Betriebskosten abhängig von den Anwesenheitszeiten betrifft.

Im relevanten Zeitraum verfügte der Beschwerdeführer jedenfalls über eine Wohnung in der Schweiz.

Die angeführten Kosten berechnen sich laut den Werbungskostenaufstellungen des

Beschwerdeführers wie folgt:

2016, ab Oktober: Bestandsvertragsgebühr 287,85 €, Miete und Betriebskosten 2.796,00 € (entspricht 932 € pro Monat)

2017, Jänner bis Oktober: Miete und Betriebskosten 9.251,82 € (entspricht 925,182 € pro Monat)

Aus dem vorgelegten Mietvertrag vom 14.10.2016 geht hervor, dass das Mietverhältnis am 1.10.2016 begonnen, die Wohnung über 72,88 m² verfügt und der Hauptmietzins samt Umsatzsteuer 628,52 € betragen hat.

Laut Schreiben des Beschwerdeführers vom 14.4.2025 sind im Jahr 2016 Mietkosten inklusive Küche, Erhaltungsbeitrag, Umsatzsteuer und Betriebskosten in Höhe von 799,60 € angefallen, im Jahr 2017 803,11 €. Eine Erhöhung dieser Beträge hat sich aufgrund von Indexanpassungen sowie den Kosten für einen Parkplatz ergeben. Laut einem eingereichten Schreiben der ***41*** wurde für das Jahr 2017 die Miete im Vergleich zu jener im Jahre 2016 um 0,56 % erhöht.

Für 60 m² ergibt sich für das Jahr 2016 eine angemessene ortsübliche Miete inklusive Betriebskosten von 664,20 €, für das Jahr 2017 – unter Berücksichtigung der Erhöhung laut den Einwendungen der Beschwerdeführerin von 0,56 % - eine solche von 668,00 €.

Für das Jahr 2016 sind daher drei Monatsmieten in Höhe von je 664,20 € sowie die Bestandsvertragsgebühr in Höhe von 287,85 €, in Summe 2.280,45 € als angemessen zu betrachten, für das Jahr 2017 10 Monatsmieten in Höhe von je 668,00 €, demnach 6.680,00 €.

Der vom Beschwerdeführer eingereichte Immobilienpreisspiegel der WKO 2017 bezieht sich auf Büroflächen in ***2***, wobei für die Jahre 2016/2017 eine Quadratmetermiete von 11,6/11,3 € aufscheint.

Von der Amtspartei wurde verwiesen auf eine Broschüre der Arbeiterkammer ***2*** die Jahre 2015/2016 betreffend, wonach sich der durchschnittliche Quadratmeterpreis inklusive Betriebskosten und Umsatzsteuer auf 11,07 €/m² beläuft.

Für 60 m² ergeben sich demnach 664,20 €.

Der Beschwerdeführer räumt eine Angemessenheit dieses Quadratmeterpreises ein (Schreiben vom 14.4.2025), legt jedoch die tatsächlich entrichteten Kosten auf eine Wohnungsgröße von 60 m² um und erhält dementsprechend für 2016 einen monatlichen Betrag von 661,20 € und für 2017 einen monatlichen Betrag von 799,50 €.

4.

Fluglehrerausbildung

Für das Jahr 2017 wurden Aufwendungen betreffend Ausbildung zum Fluglehrer (Berechtigung zur typenspezifischen Schulung lizenzierter Piloten) in Höhe von 2.138,52 € als Werbungskosten im Zusammenhang mit den nichtselbständigen Einkünften in Österreich beantragt, zudem damit im Zusammenhang stehende Reisekosten in Höhe von 1.582,56 €. Davon entfallen 1.505,28 € auf die Fahrtstrecke ***3*** – ***18***. Für die Fahrten ***2*** – ***18*** würden 268,80 € an Reisekosten anfallen. Unstrittig – der Beschwerdeführer verfügte über einen Wohnsitz in ***2*** – sind Reisekosten allenfalls für die Strecke ***2*** – ***18*** und retour zu berücksichtigen.

Die 2.138,52 € setzen sich wie folgt zusammen:

Kostendeckungsbeitrag Class Rating Instructor 1.200,20 € (Rechnung vom 14.8.2017), Gebührenabrechnung Mai 2017 der ***36*** 238,42 €, Rechnung ***9*** vom 31.7.2017 über 699,90 €. Sämtliche Beträge wurden vom Beschwerdeführer entrichtet.

Vorliegend ist ein Zertifikat über die Ausbildung vom 29.1.2017 bis 25.4.2017.

Im gegenständlichen Bescheid für das Jahr 2017 wurden Ausbildungskosten in Höhe von 2.484,60 € anerkannt (2.138,52 € plus 346,08 € Reisekosten) als Werbungskosten für ausländische Einkünfte mit Progressionsvorbehalt.

Im Zuge der Veranlagung in der Schweiz wurden die oben angeführten 2.138,52 € ebenso als Werbungskosten beantragt und anerkannt.

Vorliegend ist eine Bewerbung als Flight Instructor vom 28.9.2017 bei der ***43*** (***32*** der ***38***) sowie eine Rechnung vom 18.7.2021 für die Tätigkeit als Fluglehrer über 1.680,00 € für die ***33***.

Aus der Beantwortung eines Auskunftersuchens an die ***33*** geht hervor, dass der Beschwerdeführer als Pilot beschäftigt gewesen ist und auch die theoretische und praktische Ausbildung zum Piloten auf einem bestimmten Flugzeugmuster vorgenommen wurde.

Ab 1.12.2021 bis 31.3.2022 war der Beschwerdeführer im Rahmen eines Dienstverhältnisses für die ***33*** tätig.

Für das Jahr 2019 wurden Aufwendungen betreffend Ausbildung zum Fluglehrer (Grundausbildung für Piloten) in Höhe von 5.454,00 € als vorweggenommene Betriebsausgaben beantragt (Rechnung vom 7.3.2019).

Die Zahlung erfolgte durch den Beschwerdeführer.

Kosten in Höhe von 4.700,00 € für eine Ausbildung zum Instrumentenfluglehrer wurden zunächst geltend gemacht, schließlich aber eingeräumt, dass diese von der ***19*** bezahlt worden sind (Schreiben vom 16.8.2021).

Im angefochtenen Bescheid wurden 5.454,00 € als Werbungskosten für ausländische Einkünfte mit Progressionsvorbehalt berücksichtigt.

Im Jahr 2019 wurden erstmalig Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Flight Training Manager für die ***19*** in Deutschland erzielt (Dienstverhältnis ist noch aufrecht).

Seit 2021 (Rechnung an die ***33***) wurden keine Einnahmen aus einer selbständigen Fluglehrertätigkeit erzielt.

Laut Schreiben vom 22.11.2024 wurde im Jahr 2021 die Examiner-Berechtigung erworben, die diesbezüglichen Aufwendungen wurden von der ***19*** bezahlt.

Strittig ist, ob die Ausbildungskosten in Zusammenhang mit einer selbständigen Tätigkeit oder einer nichtselbständigen Tätigkeit stehen und in welchem Land die Tätigkeit aufgenommen werden würde.

Die Fluglehrausbildung eines Piloten ist als Maßnahme zur Sicherung und Erhaltung der Einnahmen aus der nichtselbständigen Tätigkeit anzusehen. Im Zeitraum der Ausbildung 2017 war der Beschwerdeführer in Österreich nichtselbständig tätig, weshalb ein direkter Zusammenhang mit seiner Tätigkeit für die ***13*** besteht.

Die im Jahr 2019 entrichteten Ausbildungskosten weisen einen direkten Zusammenhang mit der Tätigkeit für die ***19*** - vor allem auch durch deren Übernahme weiterer Kosten - in Deutschland auf. Aufgrund des Fehlens einer Glaubhaftmachung von zielstrebigem Vorbereitungsmaßnahmen zur Aufnahme einer selbständigen Tätigkeit ist nicht von vorweggenommenen Betriebsausgaben auszugehen. Eine eindeutige Absicht, eine selbständige Tätigkeit aufzunehmen, war im Jahr 2019 nicht gegeben.

2. Beweiswürdigung

1.

Progressionseinkünfte

Die Höhe der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in der Schweiz ergeben sich aus den vorgelegten Lohnausweisen und sind unstrittig.

Die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Deutschland von 4.500,00 € im Jahr 2019 ergeben sich aus der vom Beschwerdeführer eingereichten Einkommensteuererklärung.

Dass der Beschwerdeführer im gesamten Beschwerdezeitraum über mindestens einen Wohnsitz in Österreich verfügte, ist ebenso unstrittig und geht aus seinen eigenen Ausführungen hervor.

2.

Rückzahlung Ausbildungskosten

Der Sachverhalt ergibt sich aus den vorliegenden Verträgen, dem Darlehensvertrag und dem Rahmenvertrag Pilotenausbildung je vom 6.1.2010. Zudem aus den Schreiben der ***35*** vom 10.4.2012 und vom 11.5.2017 sowie der Bestätigung der SWA vom 5.3.2012.

3.**Pendlerpauschale und doppelte Haushaltsführung**

Während der Tätigkeit für die ***13*** lag der Dienstort des Beschwerdeführers in ***4***. Der Wohnsitz in ***3*** war unstrittig gegeben.

Der von der Amtspartei aufgrund der Nebenwohnsitzmeldung (Unterkunftgeberin: die Großcousine des Beschwerdeführers) angenommene Wohnsitz in ***14*** bestand nicht. Die Zeugenaussage der Unterkunftgeberin bestätigt, dass dem Beschwerdeführer keine Räumlichkeiten zur Verfügung gestanden haben und die Meldung lediglich aus formalen Gründen erfolgte. Nach Aktenlage liegen keine Gründe vor, diese Aussage in Zweifel zu ziehen. Eine Wohnsitzmeldung kann als Indiz für das Vorliegen eines solchen gewertet werden, wurde jedoch durch die Aussage der Unterkunftgeberin widerlegt.

Der dem Dienstort nächstgelegene Wohnsitz lag folglich in ***3***, weshalb auch davon ausgegangen werden muss, dass die Fahrten von ***3*** aus angetreten worden sind.

Der vom Beschwerdeführer eingereichte Immobilienpreisspiegel der WKO 2017 bezieht sich auf Büroflächen in ***2***, wobei für die Jahre 2016/2017 eine Quadratmetermiete von 11,6/11,3 € aufscheint. Da im vorliegenden Fall die Wohnkosten zu ermitteln sind, gehen Ausführungen betreffend Büroimmobilien ins Leere.

Von der Amtspartei wurde verwiesen auf eine Broschüre der Arbeiterkammer ***2*** die Jahre 2015/2016 betreffend, wonach sich der durchschnittliche ortsübliche Quadratmeterpreis inklusive Betriebskosten und Umsatzsteuer auf 11,07 €/m² beläuft.

Für 60 m² ergeben sich demnach 664,20 €.

Konkrete Einwendungen oder Beweismittel wurden durch den Beschwerdeführer nicht eingereicht.

Der Beschwerdeführer räumt eine Angemessenheit dieses Quadratmeterpreises ein (Schreiben vom 14.4.2025), legt jedoch die tatsächlich entrichteten Kosten auf eine Wohnungsgröße von 60 m² um und erhält dementsprechend für 2016 einen monatlichen Betrag von 661,20 € und für 2017 einen monatlichen Betrag von 799,50 €. Verwiesen wird auf eine Erhöhung des Mietentgelte ab 2017 um 0,56 %.

Eine solche Erhöhung ergibt – bei Ansatz von 664,20 € im Jahr 2016 – einen Betrag von 668,00 € pro Monat im Jahr 2017.

Es ist daher davon auszugehen, dass die angeführten Beträge in etwa einer monatlichen Durchschnittsmiete für eine zweckentsprechende Wohnung von 60 m² in ***2*** entsprechen.

4.**Fluglehrerausbildung**

Laut Schreiben des Beschwerdeführers vom 3.2.2021 ist die Ausbildung zum Fluglehrer als zusätzliche Berufsausbildung im Hinblick auf ein zweites Standbein in Österreich und als Zusatzausbildung zur Tätigkeit als Pilot zu sehen.

Laut Schreiben vom 11.3.2021 wäre ein Einsatzort in Österreich als Fluglehrer bevorzugt gewesen. Er hätte sich bei mehreren Fluglinien und Veranstaltern beworben, die an europäischen Standorten tätig seien. Ausbildungs- und Trainingsflüge seien an mehreren Flugplätzen durchgeführt worden.

Laut Schreiben vom 31.3.2021 würde der Beschwerdeführer keine selbständigen Einkünfte anstreben, sondern ein zusätzliches Dienstverhältnis zu einer möglichst nahen Fluggesellschaft.

Mit Schreiben vom 3.5.2021 wurde hingegen ausgeführt, dass die Fluglehrausbildung fortgeführt worden wäre, um in Zukunft selbständig als Fluglehrer tätig sein zu können. Die Ausbildung im Jahr 2019 berechtige ihn zur Grundausbildung von Piloten. Es werde der Antrag gestellt, den Verlust aus selbständiger Tätigkeit anerkennen.

Laut Beschwerde vom 14.6.2021 sei die Ausbildung im Jahr 2017 nicht gemacht worden, um in Deutschland zu arbeiten. Beantragt würde, diese als Fortbildungskosten das österreichische Dienstverhältnis betreffend anzuerkennen.

Im Gegensatz dazu wurde beantragt, die Kosten des Jahres 2019 als vorweggenommene Betriebsausgaben anzuerkennen. Er würde auf Vereinsbasis arbeiten, um Kundschaft aufzubauen.

Laut Schreiben vom 16.8.2021 wären die Kosten des Jahres 2017 als Aus- und Weiterbildung im Hinblick auf das Dienstverhältnis in Österreich angefallen. Er hätte eine Zusatz- oder Nebentätigkeit zu der des Piloten ausüben wollen. In der schweizer Veranlagung seien diese Aufwendungen als berufsorientierte Aus- und Weiterbildung berücksichtigt worden. Richtigerweise seien diese jedoch beim österreichischen Dienstverhältnis zu berücksichtigen.

Die Aufwendungen im Jahr 2019 seien als vorweggenommene Betriebsausgaben im Rahmen einer selbständigen Tätigkeit zu berücksichtigen. Durch diese Ausbildung würde er berechtigt sein, die Tätigkeit als Fluglehrer selbständig auszuüben. Aufgrund der Corona Pandemie wurden 2020 keine Einnahmen erzielt, im Jahr 2021 wurde eine Fluglehrerhaftpflichtversicherung abgeschlossen und es wurden Schulungsflüge in Österreich durchgeführt.

Laut Schreiben vom 14.4.2025 wurden vom Beschwerdeführer schon vor 2020/21 Personen ausgebildet, und zwar in Form von ehrenamtlicher Vereinsarbeit bei Flieger- und Fallschirmspringerclubs, demnach unentgeltlich. Er hätte sich dabei erhofft, Kontakte zu zukünftigen Schülern zu erlangen.

Die Angaben des Beschwerdeführers sind widersprüchlich und wurden mehrmals geändert.

Das Jahr 2017 betreffend (die Höhe und Zahlung der Kosten wurde nachgewiesen) ist aufgrund der Absolvierung der Ausbildung in einem Zeitraum, in dem nichtselbständige Einkünfte als Pilot für die ***13*** in Österreich erzielt worden sind und der Bewerbung bei der ***43*** für eine nichtselbständige Tätigkeit davon auszugehen, dass ein direkter Zusammenhang mit Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gegeben war.

Aus der Aktenlage können keine vorbereitenden Maßnahmen betreffend Beginn einer selbständigen Tätigkeit abgeleitet werden.

Da im Ausbildungszeitraum die nichtselbständige Tätigkeit in Österreich erfolgte, ist ein Zusammenhang mit Einkünften in Österreich gegeben.

Im Jahr 2017 wurde die Ausbildung zum Fluglehrer begonnen, im Jahr 2019 und im Jahr 2021 fortgesetzt.

Die angefallenen Kosten im Jahr 2017 von 2.484,60 € und im Jahr 2019 von 5.454,00 € wurden vom Beschwerdeführer selbst getragen.

Kosten in Höhe von 4.700,00 € für eine Ausbildung zum Instrumentenfluglehrer im Jahr 2019 sowie für die Examiner-Berechtigung im Jahr 2021 wurden von der ***19*** bezahlt.

Im Jahr 2019 wurden erstmalig Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Flight Training Manager für die ***19*** in Deutschland erzielt, das Dienstverhältnis ist noch aufrecht.

Ab 1.12.2021 bis 31.3.2022 war der Beschwerdeführer im Rahmen eines Dienstverhältnisses für die ***33*** als Fluglehrer tätig.

Seit 2021 (eine Rechnung an die ***33***) wurden keine Einnahmen aus einer selbständigen Fluglehrertätigkeit erzielt.

Die unentgeltliche Lehrtätigkeit im Rahmen von privaten Vereinen (Fallschirmspringerclub, Fliegerclub) alleine lässt nicht auf ein zielstrebiges Vorbereiten einer selbständigen Tätigkeit schließen. Aus dem durch den Beschwerdeführer Vorgebrachten gehen keine weiteren Indizien hervor, die ein solches glaubhaft machen würden.

Eine eindeutige Absicht, eine selbständige Tätigkeit aufzunehmen, war im Jahr 2019 nicht gegeben.

Das Jahr 2019 betreffend (die Höhe und Zahlung der Kosten wurde nachgewiesen) wird daher von einem direkten Zusammenhang der Ausbildungskosten mit der nichtselbständigen Tätigkeit in Deutschland ausgegangen. Dies auch aufgrund der von der ***19*** übernommenen Kosten in den Jahren 2019 und 2021.

3. Rechtliche Beurteilung

a. Zu Spruchpunkt I.

1.

Ausländische Einkünfte – Progressionsvorbehalt

Gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 sind jene natürlichen Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, unbeschränkt steuerpflichtig. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte (Welteinkommen). Der Steuersatz bemisst sich nach dem (Gesamt) Einkommen worin der Progressionsvorbehalt seine Rechtsgrundlage findet (VwGH 7.9.2022, Ra 2021/13/0067 mit weiteren Verweisen; 29.7.2010, 2010/15/0021; 20.12.2016, Ro 2015/15/0010; BFG 14.5.2020, RV/7100310/2020; 2.5.2023, RV/7101743/2021; 22.11.2022, RV/2100636/2021).

Das Welteinkommen ist die Basis für die Ermittlung des progressiven Steuersatzes gemäß § 33 EStG 1988.

Einen Wohnsitz iSd § 26 Abs. 1 BAO hat jemand dort, wo er eine Wohnung innehat unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird. Voraussetzung ist, dass der Steuerpflichtige die Wohnung "innehat", sie also jederzeit für die eigenen Wohnbedürfnisse nutzen kann.

Zur Begründung eines Wohnsitzes bedarf es der tatsächlichen Verfügungsgewalt über bestimmte Räumlichkeiten, die nach der Verkehrsauffassung zum Wohnen geeignet sind; sie müssen ohne wesentliche Änderung jederzeit zum Wohnen benützt werden können (VwGH 29.11.1965, 1281/65; 23.5.1990, 89/13/0015; 26.11.1991, 91/14/0041; 24.1.1996, 95/13/0150). Die Wohnung muss aber weder standesgemäß (VwGH 28.2.1973, 1356/72) noch zur Aufnahme der gesamten Familie geeignet sein (VwGH 29.11.1965, 1281/65). Auch das Verfügen über eine Wohnung, die nur aus beruflichen Gründen erforderlich ist, begründet steuerlich einen Wohnsitz, etwa auch Untermietzimmer und im Falle einer Dauermiete Hotelzimmer (VwGH 23.5.1990, 89/13/0015; VwGH 24.1.1996, 95/13/0150).

Das Mitbenützen einer fremden Wohnung begründet nur bei ständiger Nutzung einen Wohnsitz. Wird der Steuerpflichtige in einer Wohnung nur als Gast aufgenommen, hat er keine Wohnung inne, die einen Wohnsitz begründet; auch regelmäßige und längere Verwandtenbesuche führen folglich nicht zu einem Wohnsitz (VwGH 23.5.1990, 89/13/0015). Die polizeiliche Meldung hat allenfalls Indizwirkung und ist kein Kriterium für die Einstufung als Wohnsitz (VwGH 25.11.1992, 91/13/0030).

Ersatzweise kann auch auf den gewöhnlichen oder tatsächlichen Aufenthalt von mehr als sechs Monaten im Inland zurückgegriffen werden (Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Kommentar EStG, 9.Lfg. § 1 Rz 9). Den gewöhnlichen Aufenthalt hat jemand dort, wo er sich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, dass er an diesem Ort oder in diesem Land nicht nur vorübergehend verweilt. Die unbeschränkte Steuerpflicht tritt jedoch stets dann ein, wenn der Aufenthalt im Inland länger als sechs Monate dauert. In diesem Fall erstreckt sich die Abgabepflicht auch auf die ersten sechs Monate (§ 26 Abs. 2 BAO). Der Steuerpflichtige kann mehrere Wohnsitze haben, aber nur einen gewöhnlichen Aufenthalt.

Der Beschwerdeführer verfügte über mehrere Wohnsitze im Inland, eine Wohnung im Haus seines Vaters in ***3*** (gesamter Beschwerdezeitraum), ab Oktober 2016 bis Oktober 2019 eine Mietwohnung in ***2*** und ab 2019 eine Eigentumswohnung in ***2***, und war folglich gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 unbeschränkt steuerpflichtig in Österreich. Alle vom Beschwerdeführer in den Jahren 2016 bis 2019 erzielten in- und ausländischen Einkünfte (das nach den Vorschriften des EStG 1988 ermittelte Einkommen) sind in Österreich zu versteuern, soweit dem nicht zur Vermeidung von Doppelbesteuerung getroffenen Maßnahmen entgegen stehen.

Der Beschwerdeführer verfügte bis 30.6.2018 zudem über eine Wohnung in der Schweiz (Mietwohnung).

Es kann dahingestellt bleiben, ob der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Beschwerdeführers in der Schweiz oder in Österreich gelegen hat, ob eine Ansässigkeit iSd Artikel 4 DBA-Schweiz in der Schweiz oder in Österreich gegeben war, da die in der Schweiz erzielten nichtselbständigen Einkünfte aus folgenden Überlegungen jedenfalls im Rahmen des Progressionsvorbehaltes in den österreichischen Einkommensteuerbescheiden zu berücksichtigen sind:

Bei der Beurteilung der Steuerpflicht grenzüberschreitender Sachverhalte ist zunächst der Steueranspruch nach innerstaatlichem Steuerrecht unter Anwendung des EStG 1988 zu ermitteln. Gemäß § 1 Abs. 2 zweiter Satz EStG 1988 ist dabei bei unbeschränkt Steuerpflichtigen das nach den Vorschriften des EStG 1988 ermittelte Welteinkommen heranzuziehen. Basierend auf diesem Steueranspruch errechnet sich der anzuwendende Durchschnittssteuersatz. Anschließend wird der Teil des Einkommens, das aufgrund des Doppelbesteuerungsabkommens der österreichischen Besteuerungsbefugnis entzogen wird, aus der Bemessungsgrundlage ausgeschieden und der ermittelte Durchschnittssteuersatz auf das übrige Einkommen angewendet.

Doppelbesteuerungsabkommen entfalten bloß eine Schrankenwirkung insofern, als sie eine sich aus dem innerstaatlichen Steuerrecht ergebende Steuerpflicht begrenzen. Ob Steuerpflicht besteht, ist also zunächst stets nach innerstaatlichem Steuerrecht zu beurteilen.

Ergibt sich aus dem innerstaatlichen Steuerrecht eine Steuerpflicht, ist in einem zweiten Schritt zu beurteilen, ob das Besteuerungsrecht durch ein DBA eingeschränkt wird (VwGH 29.7.2010, 2010/15/0021).

Das Abkommen zwischen der Republik Österreich und der schweizerischen

Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (BGBl. Nr. 64/1975 idF vom 1.1.2018) legt auszugsweise wie folgt fest:

Artikel 4

1.

Im Sinne dieses Abkommens bedeutet der Ausdruck „eine in einem Vertragsstaat ansässige Person“ eine Person, die nach dem in diesem Staat geltenden Recht dort unbeschränkt steuerpflichtig ist.

2.

Ist nach Absatz 1 eine natürliche Person in beiden Vertragsstaaten ansässig, so gilt folgendes:

a.

Die Person gilt als in dem Vertragsstaat ansässig, in dem sie über eine ständige Wohnstätte verfügt. Verfügt sie in beiden Vertragsstaaten über eine ständige Wohnstätte. So gilt sie als in dem Vertragsstaat ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen).

b.

Kann nicht bestimmt werden, in welchem Vertragsstaat die Person den Mittelpunkt der Lebensinteressen hat, oder verfügt sie in keinem der Vertragsstaaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als in dem Vertragsstaat ansässig, in dem sie ihren gewöhnlichen Aufenthalt hat.

c.

Hat die Person ihren gewöhnlichen Aufenthalt in beiden Vertragsstaaten oder in keinem der Vertragsstaaten, so gilt sie als in dem Vertragsstaat ansässig, dessen Staatsangehörigkeit sie besitzt.

.....

3.

Gilt eine natürliche Person nur für einen Teil des Jahres als im Sinne dieses Artikels in einem Vertragsstaat ansässig, für den Rest des gleichen Jahres aber als in dem anderen Vertragsstaat ansässig (Wohnsitzwechsel), endet die Steuerpflicht, soweit sie an die Ansässigkeit anknüpft, in dem ersten Staate mit dem Ende des Kalendermonats, in dem der Wohnsitzwechsel vollzogen ist. Die Steuerpflicht beginnt, soweit sie an die Ansässigkeit anknüpft, im anderen Staat mit dem Beginn des auf den Wohnsitzwechsel folgenden Kalendermonats.

Artikel 15

1.

Vorbehaltlich der Artikel 16, 18 und 19 dürfen Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in dem erstgenannten Staat besteuert werden, wenn

a.

der Empfänger sich in dem anderen Staat insgesamt nicht länger als 183 Tage während des betreffenden Steuerjahres aufhält,

b.

die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht in dem anderen Staat ansässig ist, und

c.

die Vergütungen nicht von einer Betriebsstätte oder einer festen Einrichtung getragen werden, die der Arbeitgeber in dem anderen Staat hat.

3.

Ungeachtet der vorstehenden Bestimmungen dieses Artikels dürfen Vergütungen für unselbständige Arbeit, die an Bord eines Seeschiffes oder Luftfahrzeuges im internationalen Verkehr oder an Bord eines Schiffes, das der Binnenschifffahrt dient, ausgeübt wird, in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Unternehmens befindet.

Artikel 23

Bezieht eine in einem Vertragsstaat ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und dürfen diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen in dem anderen Vertragsstaat besteuert werden, so nimmt der erstgenannte Staat, vorbehaltlich der nachfolgenden Absätze, diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus; dieser Staat darf aber bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder das übrige Vermögen dieser Person den Steuersatz anwenden, der anzuwenden wäre, wenn die betreffenden Einkünfte oder das betreffende Vermögen nicht von der Besteuerung ausgenommen wären.

Das DBA-Schweiz steht der Anwendung des Progressionsvorbehaltes – auch – für den Quellenstaat nicht entgegen.

Das Abkommen enthält zu der Frage des Progressionsvorbehaltes für den Quellenstaat keine Bestimmungen, dessen Anwendung wird weder verboten, noch eingeschränkt. Der Methodenartikel bezieht sich auf den Ansässigkeitsstaat, nicht aber auf den Quellenstaat. Der Quellenstaat ist bei der Ermittlung des Steuersatzes durch das DBA nicht eingeschränkt, das Welteinkommen kann herangezogen werden.

Art 23 des DBA-Schweiz ist Art. 23A Abs. 3 des OECD-Musterabkommens 1977 nachgebildet. Für die Auslegung ist nach ***16*** jede spätere Übung bei der Anwendung des Vertrags, aus der die Übereinstimmung der Vertragsparteien über seine Auslegung hervorgeht, zu berücksichtigen. Diese findet in den Kommentaren zum OECD-Musterabkommen ihren Niederschlag. Die Kommentare des OECD-Musterabkommens besagen ausdrücklich, dass die Anwendung des Progressionsvorbehalts durch den Staat, aus dem die Einkünfte stammen, nicht ausgeschlossen ist (etwa Rn. 56 des Kommentars zu Art. 23A/23B OECD-Musterabkommen 1977 sowie zu Art. 23A/23B OECD-Musterabkommen 2017; siehe auch Wassermeyer/Kaeser/Lang/Schuch, Doppelbesteuerung³ Art. 23A MA Rz 122). Auch in der Literatur wird vertreten, dass das OECD-Musterabkommen dem Quellenstaat die Anwendung eines Progressionsvorbehalts nicht verbietet (vgl. Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Art. 23A Rz 122, mwN; so auch Loukota/Jirousek/Schmidjell-Dommes/Daurer, IntStR I/1, 201, Rz 44; Auer/Petutschnig/Resenig, SWI 2021, 120f). Im Lichte dessen ist Art. 23 des DBA-Schweiz so zu verstehen, dass für den Quellenstaat ein Progressionsvorbehalt weder eingeräumt noch verboten wurde. Das DBA-Schweiz entfaltet somit hinsichtlich des Progressionsvorbehalts keine Schrankenwirkung. Der Progressionsvorbehalt des Wohnsitzstaates – unabhängig ob Ansässigkeitsstaat oder nicht – wird nur unterbunden, wenn dies das konkrete Doppelbesteuerungsabkommen anordnet (Zorn in RdW 2022, 791).

Der Beschwerdeführer bezog Einkünfte als Verkehrspilot, die unter Art. 15 Abs. 3 DBA-Schweiz fallen.

Für diejenigen Einkünfte, die auf einer Tätigkeit für die ***12*** basieren, hat folglich die Schweiz das Besteuerungsrecht, für die Einkünfte im Zuge der Verleasung an die ***13*** hat Österreich das Besteuerungsrecht. Dies unabhängig von einer Ansässigkeit im einen oder anderen Staat.

Die Einkünfte als Verkehrspilot für die ***35*** AG sind für die Ermittlung des Steuersatzes in Österreich einzubeziehen.

Unstrittig sind im Jahr 2019 auch die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Deutschland in Höhe von 4.500,00 € im Rahmen eines Progressionsvorbehalts zu berücksichtigen.

Die Beschwerde war in diesem Punkt dem Grunde nach als unbegründet abzuweisen.

2. Rückzahlung Ausbildungskosten

§ 16 Abs. 1 erster Satz EStG 1988 lautet wie folgt: Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 sind Werbungskosten auch Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit und Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen.

§ 19 Abs. 2 EStG 1988 bestimmt: Ausgaben sind für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind.

Werbungskosten sind Wertabflüsse von Geld oder geldwerten Gütern, die durch eine Tätigkeit veranlasst sind, die auf die Erzielung außerbetrieblicher Einkünfte (§ 2 Abs. 3 Z 4 bis 7 leg.cit.) ausgerichtet ist (so genannter kausaler Werbungskostenbegriff). Die einkunftsquellenbezogene Veranlassung ist gegeben, wenn die Aufwendungen oder Ausgaben objektiv im Zusammenhang mit einer außerbetrieblichen Tätigkeit stehen und subjektiv zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen geleistet werden oder den Steuerpflichtigen unfreiwillig treffen und nicht unter ein steuerliches Abzugsverbot fallen (siehe § 20 EStG; vgl. Wiesner/Grabner/Wanke: EStG, Kommentar, 2. Band, Anm. 1 zu § 16).

Es handelt sich daher nicht um Ausgaben oder Aufwendungen zur Sicherung der bereits zugeflossenen Einnahmen, sondern zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der künftig zufließenden Einkünfte.

Gemäß § 19 Abs. 2 erster Satz EStG 1988 sind Ausgaben – auch Werbungskosten - für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind. Die Minderung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ist keine Voraussetzung für das Vorliegen von Werbungskosten.

Eine Ausgabe liegt vor, wenn der geleistete Betrag aus der wirtschaftlichen Verfügungsmacht des Steuerpflichtigen ausgeschieden ist. Bei fremdfinanzierten Aufwendungen erfolgt der Abfluss bereits im Zeitpunkt der Zahlung, nicht erst bei Rückzahlung des Kredites (VwGH 25.4.2013, 2010/15/0101; 10.5.1995, 92/13/0210; UFS 11.9.2009, RV/1008-W/08; UFS 30.3.2007, RV/0301-L/06; BFG 24.3.2015, RV/3100116/2012; Doralt, EStG¹⁸, § 19 Rz 31).

Im gegenständlichen Fall wurden die Ausbildungskosten vom künftigen Arbeitgeber vorfinanziert. Dass diese Vorfinanzierung nicht durch ein Kreditinstitut erfolgte, ist irrelevant, ebenso dass dem Beschwerdeführer kein Geldbetrag zur Verfügung gestellt wurde, der von ihm darauffolgend für die Ausbildung verausgabt wurde, sondern die ***12*** die Aufwendungen direkt getätigt hat.

Zudem ist unwesentlich, dass der Beschwerdeführer keine vertragliche Vereinbarung mit der ***30*** abgeschlossen hat.

Die Aufwendungen sind im Sinne der oben angeführten Judikatur des VwGH und des BFG bereits im Zuge der Ausbildung aus der wirtschaftlichen Verfügungsmacht des Beschwerdeführers ausgeschieden, der Abfluss erfolgte zu diesem Zeitpunkt. Der Zeitpunkt der Rückzahlung ist nicht von Bedeutung.

Die Beschwerde war in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

3. Pendlerpauschale und doppelte Haushaltsführung

Pendlerpauschale

Nach § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Werbungskosten sind auch:

„Z 6

Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Für die Berücksichtigung dieser Aufwendungen gilt:

lit. a

Diese Ausgaben sind durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5 Z 1) abgegolten. Nach Maßgabe der lit. b bis j steht zusätzlich ein Pendlerpauschale sowie nach Maßgabe des § 33 Abs. 5 Z 4 ein Pendlereuro zu. Mit dem Verkehrsabsetzbetrag, dem Pendlerpauschale und dem Pendlereuro sind alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten.

lit. b

Wird dem Arbeitnehmer ein arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zur Verfügung gestellt, steht kein Pendlerpauschale zu.

lit. c

Beträgt die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mindestens 20 km und ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar, beträgt das Pendlerpauschale:

<i>bei mindestens 20 km bis 40 km</i>	<i>696 Euro jährlich</i>
<i>bei mehr als 40 km bis 60 km</i>	<i>1 356 Euro jährlich</i>
<i>bei mehr als 60 km</i>	<i>2 016 Euro jährlich</i>

lit. d

Ist dem Arbeitnehmer die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Entfernung nicht zumutbar, beträgt das Pendlerpauschale abweichend von lit. c:

<i>bei mindestens 2 km bis 20 km</i>	<i>372 Euro jährlich</i>
<i>bei mehr als 20 km bis 40 km</i>	<i>1 476 Euro jährlich</i>
<i>bei mehr als 40 km bis 60 km</i>	<i>2 568 Euro jährlich</i>
<i>bei mehr als 60 km</i>	<i>3 672 Euro jährlich</i>

lit. e

Voraussetzung für die Berücksichtigung eines Pendlerpauschales gemäß lit. c oder d ist, dass der Arbeitnehmer an mindestens elf Tagen im Kalendermonat von der Wohnung zur Arbeitsstätte fährt. Ist dies nicht der Fall gilt folgendes:

– Führt der Arbeitnehmer an mindestens acht Tagen, aber an nicht mehr als zehn Tagen im Kalendermonat von der Wohnung zur Arbeitsstätte, steht das jeweilige Pendlerpauschale zu zwei Drittel zu. Werden Fahrtkosten als Familienheimfahrten berücksichtigt, steht kein Pendlerpauschale für die Wegstrecke vom Familienwohnsitz (§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. e) zur Arbeitsstätte zu.

– Führt der Arbeitnehmer an mindestens vier Tagen, aber an nicht mehr als sieben Tagen im Kalendermonat von der Wohnung zur Arbeitsstätte, steht das jeweilige Pendlerpauschale zu einem Drittel zu. Werden Fahrtkosten als Familienheimfahrten berücksichtigt, steht kein Pendlerpauschale für die Wegstrecke vom Familienwohnsitz (§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. e) zur Arbeitsstätte zu.

Einem Steuerpflichtigen steht im Kalendermonat höchstens ein Pendlerpauschale in vollem Ausmaß zu.

lit. f

Bei Vorliegen mehrerer Wohnsitze ist für die Berechnung des Pendlerpauschales entweder der zur Arbeitsstätte nächstgelegene Wohnsitz oder der Familienwohnsitz (§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. e) maßgeblich.

lit. g

Für die Inanspruchnahme des Pendlerpauschales hat der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber auf einem amtlichen Vordruck eine Erklärung über das Vorliegen der Voraussetzungen abzugeben. Der Arbeitgeber hat die Erklärung des Arbeitnehmers zum Lohnkonto (§ 76) zu nehmen. Änderungen der Verhältnisse für die Berücksichtigung des Pendlerpauschales muss der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber innerhalb eines Monats melden.

lit. h

Das Pendlerpauschale ist auch für Feiertage sowie für Lohnzahlungszeiträume zu berücksichtigen, in denen sich der Arbeitnehmer im Krankenstand oder Urlaub befindet.

lit. i)

Wird ein Arbeitnehmer, bei dem die Voraussetzungen für die Berücksichtigung eines Pendlerpauschales vorliegen, überwiegend im Werkverkehr gemäß § 26 Z 5 befördert, steht ihm ein Pendlerpauschale nur für jene Wegstrecke zu, die nicht im Werkverkehr zurückgelegt wird. Erwärmen ihm für die Beförderung im Werkverkehr Kosten, sind diese Kosten bis zur Höhe des sich aus lit. c, d oder e ergebenden Betrages als Werbungskosten zu berücksichtigen.

lit. j

Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, Kriterien zur Festlegung der Entfernung und der Zumutbarkeit der Benützung eines Massenverkehrsmittels mit Verordnung festzulegen.“

§ 4 der Pendlerverordnung idF BGBl. II Nr. 154/2014 lautet wie folgt:

„Familienwohnsitz

§ 4

Abs. 1:

Ein Familienwohnsitz (§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. f und § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988) liegt dort, wo

ein in (Ehe)Partnerschaft oder in Lebensgemeinschaft lebender Steuerpflichtiger oder

ein alleinstehender Steuerpflichtiger

seine engsten persönlichen Beziehungen (z.B. Familie, Freundeskreis) und einen eigenen Hausstand (Abs. 2) hat.

Abs. 2:

Der Steuerpflichtige hat einen eigenen Hausstand, wenn er eine Wohnung besitzt, deren Einrichtung seinen Lebensbedürfnissen entspricht. Ein eigener Hausstand liegt jedenfalls nicht vor, wenn der Steuerpflichtige Räumlichkeiten innerhalb eines Wohnverbandes einer oder mehrerer Person(en), die nicht (Ehe)Partner sind oder mit denen eine Lebensgemeinschaft besteht, mitbewohnt.“

Dem Wortlaut der Pendler-VO zufolge haben (erwachsene) Kinder, die im Haushalt der Eltern wohnen, keinen Familienwohnsitz (Doralt, EStG²⁰, § 16, Rz 118).

Tritt der Steuerpflichtige die Fahrten zur Arbeitsstätte nicht von der eigenen Wohnung und auch keiner einen Familienwohnsitz begründenden Wohnung aus an, wird bei der Berechnung des Pendlerpauschales trotzdem auf den nächstgelegenen Wohnsitz abgestellt (Sutter/Pfalz, in Hofstätter/Reichel, EStG⁶⁵, § 16 Abs. 1 Z 6, Tz 21).

Einen Wohnsitz hat jemand dort, wo er eine Wohnung (Wohnräume) innehat (§ 26 BAO).

Bei Vorliegen mehrerer Wohnsitze ist nach § 16 Abs 1 Z 6 lit f EStG 1988 entweder der zur Arbeitsstätte nächstgelegene Wohnsitz oder der Familienwohnsitz (§ 20 Abs 1 Z 2 lit e leg. cit.) maßgeblich. Dabei wird darauf abzustellen sein, von welchem Wohnsitz aus tatsächlich (überwiegend) die Fahrt zur Arbeitsstätte angetreten wird (VwGH 31.7.2012, 2008/13/0086).

Wie oben ausgeführt verfügte der Beschwerdeführer in ***3*** über einen Wohnsitz iSd § 26 BAO, die Fahrten zum Dienstort in ***4*** sind von ***3*** aus angetreten worden. Unstrittig liegen in diesem Fall die allgemeinen Voraussetzungen für die Gewährung des großen Pendlerpauschales vor.

Der Beschwerde war daher in diesem Punkt Folge zu gebe, das große Pendlerpauschale für 3 2/3 Monate (999,60 €) sowie ein Pendlereuro (136,65 €) ab ***3*** anzuerkennen.

Doppelte Haushaltsführung

Nach § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften die für den Haushalt des Steuerpflichtigen aufgewendeten Beträge nicht abgezogen werden.

Zu den Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 gehören auch Aufwendungen für eine beruflich veranlasste doppelte Haushaltsführung. Dazu zählen die Kosten für die Wohnung am Arbeitsplatz sowie die Kosten für Familienheimfahrten (Doralt, EStG²⁴, § 16 Rz 201ff).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Beibehaltung des Familienwohnsitzes aus der Sicht einer Erwerbstätigkeit, die in unüblicher Entfernung von diesem Wohnsitz ausgeübt wird, niemals durch die Erwerbstätigkeit, sondern immer durch Umstände veranlasst, die außerhalb dieser Erwerbstätigkeit liegen. Der Grund, warum Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung dennoch als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit Berücksichtigung finden können, liegt darin, dass derartige Aufwendungen so lange als durch die Erwerbstätigkeit veranlasst gelten, als dem Erwerbstätigen sowohl die tägliche Rückkehr ("Heimfahrt") wie auch eine Wohnsitzverlegung nicht zugemutet werden kann (siehe etwa VwGH 21.9.2005/2001/13/0241; 17.02.1999, 95/14/0059; 22.02.2000, 96/14/0018).

Für die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung müssen folglich drei Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein:

- Es muss ein Wohnsitz am Familienwohntort (Familienwohnsitz) vorliegen.
- Es muss ein Wohnsitz am Beschäftigungsort (Berufswohnsitz) vorliegen.
- Sowohl die tägliche Rückkehr zum Familienwohnsitz wie auch die Verlegung des Wohnsitzes vom Familienwohntort in eine übliche Entfernung zum Beschäftigungsort muss unzumutbar sein.

Familienwohnsitz ist jener Ort, an dem ein verheirateter Steuerpflichtiger mit seinem Ehegatten oder ein unverheirateter Steuerpflichtiger mit seinem in eheähnlicher Gemeinschaft lebenden Partner einen Hausstand unterhält, der den Mittelpunkt der Lebensinteressen dieser Personen bildet (VwGH 24.04.1996, 96/15/0006; 27.02.2008, 2005/13/0037).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs kann das Nichtvorliegen eines Familienwohnsitzes nicht mit dem Fehlen einer fremdüblichen Vereinbarung über eine Gegenleistung für das Einräumen der Wohnmöglichkeit oder mit dem Fehlen einer getrennten Haushaltsführung begründet werden. Es reicht bereits aus, dass der Haushalt vom Steuerpflichtigen mitbestimmt wird. Eine reine Eingliederung in einen fremden Haushalt ist jedoch zu wenig (VwGH 19.12.2012, 2009/13/0012; Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁴ § 16 Rz 202/20).

Das Vorliegen eines Hausstandes iSd § 4 Abs. 2 Pendlerverordnung ist für die Anerkennung einer doppelten Haushaltsführung nicht notwendig (VwGH 5.2.2021, Ra 2019/13/0061).

Im hier vorliegenden Fall liegt unter Berücksichtigung der genannten Rechtsprechung ein Familienwohnsitz bzw. ein Hausstand in ***3*** vor, weil dem Beschwerdeführer Räumlichkeiten im Haus des Vaters zur Verfügung stehen und der Haushalt vom Steuerpflichtigen mitbestimmt wird. Die fehlende räumliche Trennung sowie die Unentgeltlichkeit ändern dieses Ergebnis nicht.

Keine Voraussetzung ist, dass Kosten am Primärwohnsitz angefallen sind (Doralt, EStG²⁴, § 16, Rz 202/20; VwGH 19,12,2012, 2009/13/0012).

Die tägliche Rückkehr nach ***3*** – bei einer Entfernung von etwa 217 km – ist unzumutbar (VwGH 10.2.2016, 2013/15/0236).

Nach ständiger Judikatur des VwGH ist die Wohnsitzverlegung auch einem alleinstehenden Steuerpflichtigen unzumutbar, wenn der Verbleib am Tätigkeitsort nur von nach den Umständen gemessen kurzer Dauer sein wird, weil das Beschäftigungsverhältnis zeitlich befristet und nach den Umständen des Einzelfalles von einer Rückkehr an den Hauptwohnsitz auszugehen ist (siehe etwa VwGH 24.11.2011, 2008/15/0296; auch BFG 14.5.2020, RV/7100310/2020).

Die Verlegung des Familienwohnsitzes wird von der Rechtsprechung als unzumutbar eingestuft, wenn von vornherein mit Gewissheit anzunehmen ist, dass die auswärtige Tätigkeit mit bis zu vier bis fünf Jahren befristet ist (VwGH 26.11.1996, 95/14/0124; 24.11.2011, 2008/15/0296). Durch den absehbar vorübergehenden Aufenthalt am Ort der vorübergehenden Beschäftigung wird der Familienwohnsitz am Heimatort nicht aufgegeben, weshalb den Kosten der Haushaltsführung des Steuerpflichtigen am Beschäftigungsort (Wohnungskosten) das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 nicht entgegensteht (VwGH 20.12.2000, 97/13/0111).

Die Überlassung an die ***13*** ab 13.6.2016 war mit 31.10.2017 befristet. Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH und des BFG (siehe etwa VwGH 26.11.1996, 95/14/0124; BFG 1.2.2019, RV/7103908/2017; 30.3.2015, RV/5100284/2013) ist bis zu einer Befristung von 4 bis 5 Jahren eine Aufgabe des Wohnsitzes nicht zumutbar.

Auch im gegenständlichen Fall waren daher die Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung dem Grunde nach anzuerkennen.

Nach ständiger höchstgerichtlicher Rechtsprechung ist die Grenze der abziehbaren Wohnungskosten mit der Höhe der Aufwendungen für eine zweckentsprechende Wohnung am Beschäftigungsort zu ziehen (VwGH 23.11.2011, 2010/13/0148 und die dort zitierte Judikatur).

Nach dem zuvor Gesagten ist auf den Wohnzweck des Beschwerdeführers abzustellen. Eine Angemessenheitsprüfung ist vorzunehmen (BFG 5.2.2018, RV/5100934/2015).

Zur Ermittlung der Aufwendungen für eine zweckentsprechende Wohnung am Beschäftigungsort kann nach der Judikatur eine Wohnungsgröße von rund 60 m² herangezogen werden (siehe VwGH 23.11.2011, 2010/13/0148, abstellend auf eine Wohnung in ***2***; VwGH 14.9.2017, Ra 2016/15/0080). Es sind daher jene Kosten zu ermitteln, die das durchschnittliche Wohnbedürfnis einer alleine wohnenden Person am Beschäftigungsort decken, wobei ein ortsüblicher Durchschnittsmietzins anzusetzen ist (BFH 9.8.2007, VI R 10/06; BFG 5.2.2018, RV/5100934/2015; 1.2.2019, RV/7103908/2017). Als Vergleichsmaßstab ist eine nach Lage, Größe und Ausstattung angemessene Wohnung am Beschäftigungsort heranzuziehen.

Für eine Wohnung von 60 m² in ***2*** sind im Jahr 2016 664,20 €, im Jahr 2017 668,00 € pro Monat zu veranschlagen.

Die darüber hinaus gehenden Wohnungskosten waren daher als privat veranlasst und als gemäß § 20 EStG 1988 als nichtabzugsfähige Kosten der Lebensführung anzusehen.

Aufwendungen für die Nutzung einer Parkgarage fallen nicht unter die Kosten einer doppelten Haushaltsführung und konnten folglich nicht berücksichtigt werden (BFG 3.4.2019, RV/7105719/2018).

Die doppelte Haushaltsführung betreffend war der Beschwerde folglich teilweise Folge zu geben.

4. Fluglehrerausbildung

§ 16 Abs. 1 EStG 1988 lautet unter anderem wie folgt:

Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

In Abs. 10 leg. cit. wird in der für die gegenständlichen Jahre geltenden Fassung wie folgt festgelegt:

„Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit und Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen.“

In UFS 8.4.2009, RV/0904-L/08 wird wie folgt ausgeführt:

„In gleicher Weise ist die Ausbildung zum Fluglehrer dazu geeignet, in einer der des Berufspiloten verwandten Tätigkeit, welche weitestgehend gleich gelagerte Kenntnisse und

Fähigkeiten erfordert, tätig zu werden. Generell gilt, dass der Lehrberuf im Verhältnis zur zugrunde liegenden gelehrten Berufstätigkeit der denkbar am engsten verwandte Beruf ist, da er sich nur in der Intensität, dem Umfang der Kenntnisse und den notwendigen didaktischen Fähigkeiten unterscheidet.

Insofern hat der Berufungswerber damit....seine Chancen im Rahmen des Berufsbild des professionellen Piloten seine Einnahmen zu sichern und zu erhalten, verbessert.“

Die Fluglehrausbildung eines Piloten ist im Sinne der angeführten Judikatur als Maßnahme zur Sicherung und Erhaltung der Einnahmen aus der nichtselbständigen Tätigkeit anzusehen. Im Zeitraum der Ausbildung war der Beschwerdeführer in Österreich nichtselbständig tätig, weshalb ein direkter Zusammenhang mit seiner Tätigkeit für die ***13*** besteht.

Der Beschwerde war in diesem Punkt Folge zu geben und die Aufwendungen im Jahr 2017 als Werbungskosten in Österreich anzuerkennen.

Vorweggenommene Betriebsausgaben können dann anerkannt werden, wenn sich der innere Entschluss des Steuerpflichtigen zur Aufnahme der Betätigung durch entsprechende Handlungen nach außen dokumentiert und er zielstrebig auf die Betriebseröffnung hinarbeitet (VwGH 30.10.2024, Ra 2023/15/0035).

Die im Jahr 2019 entrichteten Ausbildungskosten weisen einen direkten Zusammenhang mit der Tätigkeit für die ***19*** - vor allem auch durch deren Übernahme weiterer Kosten - in Deutschland auf. Aufgrund des Fehlens einer Glaubhaftmachung von zielstrebigem Vorbereitungsmaßnahmen zur Aufnahme einer selbständigen Tätigkeit, die eine eindeutige Absicht einer Betriebseröffnung dokumentieren würden, ist nicht von vorweggenommenen Betriebsausgaben auszugehen.

Die im Jahr 2019 angefallenen Kosten waren als Werbungskosten im Hinblick auf die nichtselbständigen Einkünfte in Deutschland anzuerkennen, die Beschwerde in diesem Punkt daher als unbegründet abzuweisen.

b. Zu Spruchpunkt II.

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.

Das Erkenntnis folgt der zitierten Judikatur des VwGH, des BFG und des UFS.

Wo sich Wohnsitze des Beschwerdeführers befinden, Aufwendungen in welcher Höhe als

doppelte Haushaltsführung als angemessen zu betrachten sind und wie Ausbildungskosten mit welchen Einkünften in Zusammenhang gebracht werden können sind auf Sachverhaltsebene zu behandelnde Tatfragen und daher auf Grund entsprechender Erhebungen in freier Beweiswürdigung zu beantworten.

Die Klärung einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung ist folglich nicht zu erwarten und eine ordentliche Revision war daher nicht zuzulassen.

Linz, am 23. Mai 2025