



Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw, vertreten durch die Steuerberater, vom 28. Mai 2003 und 8. Jänner 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Innsbruck vom 28. April 2003 und 7. Dezember 2007 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2001 und 2002 entschieden:

Die angefochtenen Bescheide sowie die Berufungsvorentscheidungen werden gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO) unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (kurz: Bw) ist österreichischer Staatsbürger und war seit 1990 bis zu seiner Pensionierung bei der deutschen Fluggesellschaft C mit Einsatzflughafen München als Langstreckenpilot beschäftigt. Er lebt zusammen mit seiner Ehegattin und seinen zwei (in den Streitjahren) minderjährigen Kindern in W in Tirol und hat dort auch seinen Lebensmittelpunkt (Hauptwohnsitz). Bei einer persönlichen Vorsprache beim Finanzamt Innsbruck am 21. Dezember 2001 ersuchte er, das von ihm und seiner Ehegattin ausgefüllte Formular der deutschen Finanzbehörde betreffend „*Antrag auf Behandlung als unbeschränkt einkommensteuerpflichtiger Arbeitnehmer nach § 1 Abs. 3, § 1a EStG*“, in dem sie in den dafür vorgesehenen Rubriken angaben, im Wohnsitzstaat (Österreich) im Jahr 2001 keine Einkünfte bezogen zu haben, zu bestätigen. Die unter Punkt D des Formulars von der

zuständigen Fachbereichsleiterin des Finanzamtes Innsbruck (unter der Rubrik „*Bestätigung der ausländischen Steuerbehörde*“) vorgenommene Bestätigung bezog sich darauf, dass „*1. die auf Seite 1 genannten steuerpflichtigen Personen 2001 ihren Wohnsitz in unserem Staat hatten und*

„*2. nichts bekannt ist, was zu dem in diesem Antrag gemachten Angaben über die persönlichen Verhältnisse und über die Einkommensverhältnisse in Widerspruch steht*“.

Am 10. April 2002 wurde dem Bw (nochmals) für das Jahr 2001 und am 28. April 2003 auch für das Jahr 2002 vom Finanzamt die „*Bescheinigung EU/EWR der ausländischen Steuerbehörde zur Einkommensteuererklärung*“ ausgestellt, die sich darauf bezog, dass der Bw und seine Ehegattin nach ihren Angaben keine Einkünfte bezogen, „*die im Ansässigkeitsstaat der Besteuerung unterliegen*“.

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

Unmittelbar nach Ausstellung dieser Bescheinigung veranlasste jene Sachbearbeiterin des Finanzamtes Innsbruck, die diese Bescheinigung ausgestellt hat, dass für den Bw eine Steuernummer vergeben wird und die von ihm in Deutschland bezogenen Einkünfte als Pilot, soweit Österreich das Besteuerungsrecht zusteht, im Inland besteuert werden.

In einer Sachverhaltsdarstellung vom 5. August 2004 an den bundesweiten Fachbereich für Internationales Steuerrecht führte die zuständige Sachbearbeiterin des Finanzamtes zu der von ihr ausgestellten Bescheinigungen aus, aufgrund der Berufsbezeichnung „Pilot“ sei der Bw im Sinne des Artikels SWI 1999 Seite 471 und des EAS 1182 dahingehend aufgeklärt worden, dass das Besteuerungsrecht für seine Tätigkeit als Pilot, soweit diese nicht auf deutschem Hoheitsgebiet ausgeübt werde, der Republik Österreich zustehe und der deutsche Anteil der Einkünfte in Österreich dem Progressionsvorbehalt unterliege. Es sei richtig, dass in den vom Bw vorgelegten Formularen in der Spalte „*Einkünfte, die im Ansässigkeitsstaat der Besteuerung unterliegen*“, ein diesbezüglicher Vermerk nicht angebracht worden sei. Dies deshalb, weil diese Spalte nur der Abgabepflichtige selbst auszufüllen habe und hier Ergänzungen des österreichischen Finanzamtes von deutscher Seite (laut Mitteilung eines deutschen Finanzamtes in einem anderen Fall) ausdrücklich nicht erwünscht gewesen seien. Sie habe diesen Anträgen auf Behandlung als in Deutschland unbeschränkt einkommensteuerpflichtige Arbeitnehmer jedoch ein Blatt mit einem handschriftlichen

Vermerk beigeschlossen. Dieser Vermerk sei in dem Sinne abgefasst worden, dass Österreich die Besteuerung für in Deutschland beschäftigte Piloten im Sinne des Artikels SWI 1999/471 „Österreichische Langstreckenpiloten einer deutschen Fluggesellschaft“ geltend mache. Zur Untermauerung sei der Artikel dem ausgefüllten Formular in Kopie angeschlossen worden.

In der vom Bw (nach Aufforderung durch das Finanzamt) am 19. August 2002 für das Jahr 2001 eingereichten Einkommensteuererklärung wies der Bw seine in Österreich zu versteuernden Einkünfte mit 0 ATS aus. In einem Begleitschreiben führte er dazu aus, im DBA- Deutschland 2000 vom 24. August 2000 sei im Artikel 15 Abs. 5 geregelt, dass das Besteuerungsrecht dem Vertragsstaat zustehe, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Unternehmens befindet. Seine Arbeitgeberin sei die C-Flugdienst GmbH in K in Deutschland. Daher werde auch sein Arbeitslohn in Deutschland dem Lohnabzug unterworfen. Artikel 15 OECD-Musterabkommen gebe dem Ausübungstaat das Besteuerungsrecht. Die Regelung sei daher vom Prinzip des Arbeitsortes getragen. Sollte das Finanzamt die Besteuerung auf die EAS 1182 stützen, sei festzuhalten, dass diese nicht dem OECD-Musterabkommen entspreche. Zur Beseitigung von Auslegungskonflikten werde ein Verständigungsverfahren gemäß Art. 25 OECD-Musterabkommen beantragt.

Auf das letztmaliges Ersuchen des Finanzamtes vom 25. Februar 2003 die Einkünfte als Pilot der C Flugdienst GmbH bekannt zu geben und diese zu trennen nach Bezügen, die auf deutsches Gebiet und die nicht auf deutsches Gebiet entfallen, brachte der Bw vor, von der Lohnverrechnungsabteilung der C Flugdienst GmbH in Deutschland sei ihm nach nochmaliger Rücksprache mitgeteilt worden, dass nach Ansicht der zuständigen Rechtsabteilung, die Besteuerung der nichtselbständigen Einkünfte in Deutschland richtig und gesetzeskonform erfolgt sei. Die EAS-Auskunft 1182 auf die sich eine mögliche Besteuerung in Österreich stütze, sei nach Ansicht der deutschen Rechtsexperten und des Steuerberaters in Deutschland nicht auf ihn anzuwenden. Sollte die österreichische Finanzverwaltung zur Ansicht gelangen, dass trotzdem Steuerpflicht in Österreich gegeben sei, werde nochmals beantragt, im Verständigungsverfahren gemäß Art. 20 DBA Deutschland die notwendigen Mitteilungen direkt einzuholen. Eine Steuerverkürzung liege nicht vor, da der Bezug von der C Flugdienst GmbH in Deutschland ordnungsgemäß der Steuer unterworfen worden sei. Die angedrohte Schätzung der Bemessungsgrundlage würde zu einer rechtswidrigen Doppelbesteuerung führen.

Mit Einkommensteuerbescheid vom 28. April 2003 setzte das Finanzamt den in Österreich zu versteuernden Anteil an den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit aufgrund von Vergleichswerten von anderen im Bereich des Finanzamtes Innsbrucks ansässigen und in Deutschland beschäftigten Piloten im Schätzungswege mit 137.715,02 € (1.895.000 ATS) fest,

das zu einer Abgabennachforderung von 61.572,35 € führte. In der Begründung führte das Finanzamt aus, ein Verständigungsverfahren könne nur über das Bundesministerium für Finanzen durchgeführt werden. Es werde jedoch darauf hingewiesen, dass sich die österreichische Steuerpflicht eindeutig aus dem mit Deutschland geltenden Doppelbesteuerungsabkommen ergebe.

In der gegen diesen Bescheid mit Eingabe vom 28. Mai 2003 erhobenen Berufung wendete sich der Bw gegen die Höhe der Bezüge. Das Finanzamt habe im Schätzungswege die Bezüge als Berufspilot und den außerhalb von Deutschland entfallenden Anteil (mit 81,9%) ermittelt. Die Finanzbehörde stütze sich auf eine Lücke im DBA-Deutschland und verweise auf die EAS-Anfrage 1182. Nach Auskunft des steuerlichen Vertreters in Deutschland stimme das in Deutschland veranlagende Finanzamt Hof einer Aufhebung des deutschen Einkommensteuerbescheides für 2001 nach der vorliegenden Rechtslage nicht zu. Es komme daher derzeit zu einer ungerechtfertigten Doppelbesteuerung, die die Existenz und den Lebensunterhalt des Bw gefährde. Eine für die Besteuerung notwendige Aufteilung der Einsatztage auf deutsches Staatsgebiet und auf internationale Flüge werde durch den Arbeitgeber C-Flugdienst GmbH erstellt. Diese Aufstellung liege noch nicht vor und werde ehestmöglich nachgereicht. Da nach den vorliegenden Aussagen, die deutsche Finanzbehörde einer Wiederaufnahme des Verfahrens in Deutschland nicht zustimme, müsse ein Verständigungsverfahren über das Bundesministerium für Finanzen eingeleitet werden. In einem Ergänzungsschreiben vom 4. Juni 2003 führe der Bw aus, vom Finanzamt Innsbruck sei ihm bestätigt worden, dass keine Einkünfte für 2001 vorliegen, die im Ansässigkeitsstaat (Österreich) der Besteuerung unterliegen. Diese Bescheinigung habe er dem Finanzamt Hof in Deutschland vorlegen müssen. Die Besteuerung in Österreich entspreche nicht dem OECD-Musterabkommen und führe derzeit zu einer Doppelbesteuerung. Da auch vom Finanzamt Innsbruck ein Besteuerungsanspruch für 2001 verneint worden sei, werde beantragt, die Einkommensteuer für 2001 in Österreich mit Null Euro festzusetzen.

Mit Schreiben vom 27. Jänner 2004 beantragte der steuerliche Vertreter des Bw beim Bundesministerium für Finanzen die Einleitung eines Verständigungsverfahrens gemäß Art. 25 DBA-Deutschland. Zusammengefasst wurde darin vorgebracht, das Einsatzgebiet des Bw umfasse sowohl Flüge in der Bundesrepublik Deutschland als auch internationale Flüge. Das Besteuerungsrecht sei im Kalenderjahr 2001 (2002) zur Gänze von Deutschland wahrgenommen worden. Die österreichische Finanzverwaltung stütze sich nachträglich auf das EAS 1182, wonach der Anteil internationaler Flüge in Österreich zu besteuern sei, obwohl anderslautende Bescheinigungen vom Finanzamt Innsbruck ausgestellt worden seien. Die Finanzverwaltung in Deutschland müsse den Anteil der internationalen Flüge im Nachhinein von der Besteuerung freistellen und Österreich eben nur diesen Anteil besteuern. Nach den

vorliegenden Unterlagen seien 15% der Bruttobezüge abzüglich Werbungskosten in Österreich der Besteuerung zu unterwerfen. Dieser Anteil sei korrespondierend in Deutschland von der Besteuerung auszunehmen.

Diesem Schreiben legte der Bw auch erstmals den vom Finanzamt Hof in Deutschland erlassenen Einkommensteuerbescheid vom 30. Juli 2002 in Kopie bei. Daraus ist zu ersehen dass dem Bw, der in Deutschland als unbeschränkt Steuerpflichtig angesehen wurde, (aufgrund der Zusammenveranlagung, der geltend gemachten Werbungskosten und der erklärten in Deutschland aus einer Beteiligung erzielten negativen Einkünfte aus Gewerbebetrieb und negativer Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung) Lohnsteuer in der Höhe von 33.481,31 € erstattet worden ist.

In der Folge (im Jahr 2004) ist im Auftrag des Bundesministeriums für Finanzen vom Fachbereich für Internationales Steuerrecht ein Verständigungsverfahren mit dem Bundesamt für Finanzen in Bonn eingeleitet worden, das erst im Jahr 2009 abgeschlossen werden konnte. Gestützt auf Art. 9 Abs. 1 iVm Art. 15 Abs. 1 des bis Ende des Jahres 2002 in Geltung gestandenen österreichisch-deutschen Doppelbesteuerungsabkommen, BGBl. Nr. 221/1955, (DBA-Deutschland 1954), vertrat Österreich (entsprechend der Ansicht des Finanzamtes Innsbruck) die Auffassung, dass ein in Österreich ansässiger Pilot einer deutschen Fluggesellschaft, der auf internationalen Flügen eingesetzt wird, mit seinen Bezügen insoweit der österreichischen Einkommensbesteuerung unterliege (und korrespondierend in Deutschland von der Besteuerung freizustellen sei) als die Bezüge auf außerhalb Deutschland ausgeübte berufliche Tätigkeit entfallen. Denn nach Art. 9 des DBA-Deutschlands 1954 erlangte Deutschland nur insoweit das Besteuerungsrecht an den Bezügen, als diese auf eine dort ausgeübte Arbeit entfalle.

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

Auch Deutschland hat in diesem Verständigungsverfahren die von Österreich vertretene und oben dargestellte Ansicht, wonach Österreich grundsätzlich das Besteuerungsrecht zustehe und Deutschland nur jene Bezugsteile besteuern dürfe, für die der Steuerpflichtige seine Arbeitszeiten für seinen deutschen Arbeitgeber in Deutschland erbracht hat, geteilt. Nicht

einigen konnte man sich vorerst nach welchem Aufteilungsschlüssel die Einkünfte auf beide Länder aufzuteilen sind. Entsprechend dem mit der Betriebsprüfungsabteilung des Finanzamtes für Großunternehmen in Hamburg sowie der Lufthansa und der Arbeitgeberin der Bw, der C Flugdienst GmbH, vereinbarten Aufteilungsschlüssel, wäre nach der an Hand der Flugaufzeichnungen von der C Flugdienst GmbH vorgenommen Aufteilung, im Jahr 2001 nur 25,79% der Arbeitszeit des Bw auf Deutschland entfallen. Hingegen erachtete der Bw nach einer von ihm vorgenommenen Berechnung den auf Deutschland entfallenden Anteil (wie oben dargestellt) als wesentlich höher.

Letztlich haben sich die Vertreter von Deutschland und Österreich anlässlich der deutsch-österreichischen Konsultationsgespräche im März 2009 in Wien aufgrund der Angaben des Bw und seiner Arbeitgeberin, der C Flugdienst GmbH, einvernehmlich darauf geeinigt, dass im gegenständlichen Fall die Besteuerung der Bezüge des Jahres 2001 im Verhältnis von 60:40 (Österreich : Deutschland) aufgeteilt werden.

Das Finanzamt Innsbruck hat in der Folge mit Berufungsvorentscheidung vom 21. Juli 2009 60% von der vom Finanzamt Hof im deutschen Einkommensteuerbescheid für 2001 (Ausfertigungsdatum 9 August 2002) ausgewiesenen Bruttobezüge des Bw aus seiner Tätigkeit als Pilot bei der C Flugdienst GmbH, somit 101.876,63 € (60% von 169.794,41 €) unter Anwendung des Progressionsvorbehalts der österreichischen Einkommensteuer unterzogen und kam so zu einer Einkommensteuerschuld von 45.599,95 €. Im elektronisch ausgefertigten Bescheid verwies das Finanzamt auf die Vereinbarung im Verständigungsverfahren über die der steuerliche Vertreter des Bw bereits in Kenntnis gesetzt worden sei.

In einer gesonderten Begründung wurde im Wesentlichen ausgeführt, anlässlich einer persönlichen Vorsprache des Bw beim Finanzamt Innsbruck wegen einer Bestätigung des deutschen Formulars „EU/EWR“ für das Jahr 2001 sei ihm die Rechtslage bzw. das Vorliegen der Steuerpflicht in Österreich als Ansässigkeitsstaat bezüglich seiner Einkünfte als Pilot bei der deutschen Fluggesellschaft „C“ eingehend erläutert und dem Formular „EU/EWR“ die schriftliche EAS-Auskunft 1534 mit der Bemerkung beigeheftet worden, dass Österreich für die von der Fluggesellschaft C bezogenen Gehaltszahlungen das Besteuerungsrecht für die außerhalb Deutschlands erbrachten Dienstleistungen beanspruche. Der Bw habe sich daraufhin (Schreiben zur Beilage zur Einkommensteuer 2001) auf das abweichende OECD Musterabkommen berufen. Eine Eintragung des Einkommens in der Rubrik „*Einkünfte die im Wohnsitzstaat der Besteuerung unterliegen*“ sei deshalb unterblieben, weil diese Rubrik ausschließlich vom Abgabepflichtigen auszufüllen und zu unterschreiben sei. Beim Finanzamt Hof in Deutschland sei der Bw (laut der im Verständigungsverfahren vom Bundeszentralamt für Steuern erteilten Auskunft) auf eigenen Antrag, auch mit den Einkünften für die Österreich

das Besteuerungsrecht zustehe, besteuert worden. Im Schreiben des Finanzamtes für Großunternehmen in Hamburg an den steuerlichen Vertreter des Bw in Deutschland vom 12. Juni 2003 werde ausdrücklich angeführt, dass für die in Deutschland durchgeführte Veranlagung die Möglichkeit einer Änderung gegeben sei, sofern Österreich sein Besteuerungsrecht wahrnehmen sollte. Die Vorgehensweise des Finanzamtes Innsbruck habe alle in seinem Amtsbereich ansässigen Piloten und Stewardessen umfasst. Die Vorschreibung der Einkommensteuer sei nach der gesetzlichen Grundlage erfolgt und widerspreche daher nicht dem Grundsatz von Treu und Glauben.

Mit Schreiben vom 11. August 2009 stellte der Bw den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Als Begründung wurde im Wesentlichen vorgebracht, das Finanzamt Innsbruck habe im Nachhinein Einkommensteuer vorgeschrieben, obwohl dem Bw vom Finanzamt Innsbruck am 10. April 2002 für das Jahr 2001 bescheinigt worden sei, dass im Ansässigkeitsstaat (Österreich) die bezogenen Einkünfte keiner Besteuerung unterliegen würden. Der Sachverhalt, der der Auskunft zugrunde lag, sei der Behörde richtig und vollständig bekannt gewesen. Eine Vorschreibung der Einkommensteuer für 2001 widerspreche daher dem Grundsatz von Treu und Glauben. Unter dem Grundsatz von Treu und Glauben werde verstanden, dass jeder, der am Rechtsleben teilnehme, zu seinem Wort und zu seinem Verhalten zu stehen habe und sich nicht ohne triftigen Grund in Widerspruch zu dem setzen dürfe, was er früher vertreten habe und worauf andere vertraut hätten. Der Bw habe auf die Auskunft der zuständigen Sachbearbeiterin des Finanzamtes vertraut. Die Auskunft sei nicht offensichtlich unrichtig gewesen, sodass keine Einkommensteuerpflicht in Österreich zum damaligen Zeitpunkt bestanden habe. Der Bw habe im Vertrauen auf die Richtigkeit der Auskunft Dispositionen getroffen (Zeichnung von Verlustbeteiligungsmodellen in Deutschland), die er bei Kenntnis der Unrichtigkeit der Auskunft nicht getroffen hätte. Es werde daher beantragt, den Einkommensteuerbescheid 2001 aufzuheben.

Ergänzend wurde im Schreiben vom 29. September 2009 vorgebracht, sollte Österreich das Besteuerungsrecht wahrnehmen, müssten auch noch die entsprechenden Werbungskosten sowie die in Deutschland bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb und Vermietung und Verpachtung angefallenen Verluste von 54.533 € bzw. 32.105 € in Abzug gebracht werden.

Für das Jahr 2002 setzte das Finanzamt mit Einkommensteuerbescheid vom 7. Dezember 2007 die in Österreich zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Schätzungswege in gleicher Höhe fest, wie für das Jahr 2001. Der gegen diesen Bescheid mit Schreiben vom 8. Jänner 2008 erhobenen Berufung, gab das Finanzamt mit Berufungsvorentscheidung vom 4. September 2009 insoweit teilweise statt, als sie die Einkünfte in derselben Höhe ansetzte wie in der Berufungsvorentscheidung für das Jahr 2001.

Mit Eingabe vom 30. September 2009 stellte der Bw auch für das Jahr 2002 den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Ergänzend verwies er darauf, dass für 2002 kein Verständigungsverfahren mit Deutschland durchgeführt worden sei und es dadurch zu einer Doppelbesteuerung der Einkünfte in Österreich und Deutschland komme. Ebenso beantragte er – wie bereits für das Jahr 2001 - auch für das Jahr 2002 die entsprechenden Werbungskosten und die ausländischen Verluste aus Gewerbebetrieb und Vermietung und Verpachtung in Abzug zu bringen, falls Österreich das Besteuerungsrecht wahrnehmen sollte.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Steuerpflicht in Österreich:

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

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

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

Außer Streit steht, dass der Bw im Inland ansässig und unbeschränkt steuerpflichtig ist. Strittig ist, ob bzw. in welchem Ausmaß die vom Bw als Pilot einer deutschen Fluggesellschaft in den Jahren 2001 und 2002 in Deutschland erzielten Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit in Österreich der Besteuerung unterliegen.

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

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

Bezieht eine natürliche Person mit Wohnsitz in einem der Vertragstaaten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die in dem anderen Staat ausgeübt wird, so hat der andere Staat

das Besteuerungsrecht für diese Einkünfte soweit nicht Artikel 10 (Einkünfte aus öffentlichen Kassen) etwas anderes bestimmt.

Nach Artikel 15 Abs. 1 DBA Deutschland 1954 hat der Wohnsitzstaat dann kein Besteuerungsrecht, wenn es in den vorhergehenden Artikeln dem anderen Vertragstaat zugewiesen worden ist.

Nach dem oben angeführten Art. 9 Abs. 1 iVm Art. 15 Abs. 1 des Abkommens erlangte Deutschland nur insoweit das Besteuerungsrecht an den Bezügen des Bw aus nichtselbständiger Arbeit, als diese auf eine in Deutschland ausgeübte Arbeit entfallen ist. Soweit der Bw auf internationalen Flügen eingesetzt war, unterlag er mit seinen Bezügen als Pilot insoweit der österreichischen Einkommensbesteuerung (und ist korrespondierend in Deutschland von der Besteuerung freizustellen) als die Bezüge auf außerhalb Deutschland ausgeübte Tätigkeit entfallen sind.

Diese Rechtsansicht, wonach Österreich grundsätzlich das Besteuerungsrecht zusteht und Deutschland nur jene Bezugsteile besteuern darf, für die der Bw seine Arbeitszeiten für seinen deutschen Arbeitgeber auf deutschem Staatsgebiet (bzw. im deutschen Luftraum) erbracht hat, hat auch Deutschland in den oben angeführten Verständigungsverfahren geteilt. Es besteht daher diesbezüglich kein Auslegungskonflikt mit Deutschland.

Der Einwand des Bw, wonach eine Besteuerung der hier strittigen Bezüge dem OECD-Musterabkommen widerspreche, ist zwar richtig, vermag aber das Berufungsbegehren nicht zu stützen. Rechtsgrundlage für die Zuordnung der Besteuerungsrechte zwischen Österreich und Deutschland ist nicht das OECD-Musterabkommen, sondern das damals noch in Geltung stehende DBA-Deutschland 1954. Dieses DBA hat eine dem Art. 15 Abs. 3 des OECD-Musterabkommens entsprechende Sondernorm, nach der das Besteuerungsrecht für die Bordbesetzung von Flugzeugen im internationalen Verkehr dem Staat zugeteilt wird, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung der Fluggesellschaft befindet, nicht enthalten. Eine dem OECD-Musterabkommen entsprechende Bestimmung wurde – wie bereits erwähnt – erst in dem im Jahr 2000 abgeschlossenen und seit dem Jahr 2003 wirksamen neuen DBA Deutschland aufgenommen (Art. 15 Abs. 5 DBA-Deutschland-2000), sodass im gegenständlichen Fall – entgegen der Ansicht des Bw – erst ab dem Jahr 2003 die Besteuerung seiner Bezüge als Pilot bei der C Flugdienst GmbH allein Deutschland zustand (vgl. ARD 5408/26/2003; EAS 2265).

2) Grundsatz von Treu und Glauben:

Der Unabhängige Finanzsenat kann nicht erkennen, dass die Wahrnehmung des Besteuerungsrechtes durch das Finanzamt dem Grundsatz von Treu und Glauben widerspricht.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes setzt die Beurteilung eines Verhaltens der Abgabenbehörde als Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben einerseits voraus, dass ein unrechtes Verhalten der Behörde, auf das der Abgabepflichtige vertraut hat, eindeutig und unzweifelhaft für ihn zum Ausdruck gekommen ist, und andererseits, dass der Abgabepflichtige seine Dispositionen danach eingerichtet und er als Folge hiervon einen abgabenrechtlichen Nachteil erlitten hat (VwGH 21.06.2004, [2003/17/0334](#)).

Das Finanzamt hat dem Bw an Hand des von ihm vorgelegten Formulars der deutschen Steuerbehörde „*Bescheinigung EU/EWR der ausländischen Steuerbehörde zur Einkommensteuererklärung*“, der darin angab, dass er und seine Ehegattin im Jahr 2001 und 2002 keine Einkünfte bezogen haben, „*die im Ansässigkeitsstaat der Besteuerung unterliegen*“, zwar zu Unrecht bestätigt, dass nichts bekannt war, das zu den Angaben des Bw in Widerspruch steht. Allein dieser Umstand, hindert das Finanzamt im gegebenen Zusammenhang aber nicht, das zweifelsfrei bestehende Besteuerungsrecht wahrzunehmen, zumal auf dieses in Österreich bestehende Besteuerungsrecht von Seiten des Finanzamtes vom Anfang an hingewiesen worden ist.

Die Angaben von Dr. S als zuständige Sachbearbeiterin des Finanzamtes, wonach sie dem Bw im Sinne des Artikels „Österreichischer Langstreckenpilot einer deutschen Fluggesellschaft“ in der SWI 1999, Seite 471 und der EAS 1182 dahingehend aufgeklärt habe, dass das Besteuerungsrecht für seine Tätigkeit als Pilot, soweit diese nicht auf deutschem Hoheitsgebiet ausgeübt werde, der Republik Österreich zustehe und zur Untermauerung des Besteuerungsanspruches auch noch eine Kopie dieses Artikels der „Bescheinigung EU/EWR“ beigelegt habe, erscheint durchaus glaubhaft und deckt sich auch mit der Aktenlage. Denn auch im Veranlagungsakt ist der Durchschrift der ausgestellten „Bescheinigung EU/EWR“ eine Kopie des oben angeführten Artikels aus der SWI beigelegt mit der handschriftlich vermerkten Anweisung, dass entsprechend dem Anhang für den Bw eine Steuernummer zu vergeben sei. Letztlich wird auch vom Bw nicht bestritten, dass er von Frau Dr. S als zuständige Sachbearbeiterin auf die Besteuerung in Österreich hingewiesen worden ist.

Dass der Bw aufgrund der (wenn auch zu Unecht) ausgestellten „Bescheinigung EU/EWR“ nicht darauf vertrauen konnte in Österreich nicht der Besteuerung unterzogen zu werden, ergibt sich allein daraus, dass das Finanzamt den Abgabenanspruch gegenüber dem Bw auch umgehend nach seiner Vorsprache beim Finanzamt geltend gemacht hat, indem es ihm durch

die Vergabe einer Steuernummer steuerlich erfasst und auffordert hat, eine Einkommensteuererklärung für das Jahr 2001 einzureichen. Zudem hat der Bw in der Beilage zur Einkommensteuererklärung auf die von der Sachbearbeiterin Dr. S verwiesene EAS-Anfrage 1182 ausdrücklich Bezug genommen. Er führt darin sinngemäß aus, die in der EAS-1182 vertretene Rechtsansicht würde dem OECD-Musterabkommen widersprechen und zur Beseitigung von Auslegungskonflikten sei ein Verständigungsverfahren mit Deutschland durchzuführen.

Das Finanzamt hat den Bw bereits bei der erstmaligen Kontaktaufnahme auf den bestehenden Besteuerungsanspruch hingewiesen und diesen Anspruch durch Vergabe einer Steuernummer, der Aufforderung zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung und dem Ersuchen, seine Bezüge als Pilot auf in Deutschland und außerhalb in Deutschland erbrachte Arbeitsleistungen aufzuteilen, umgehend geltend gemacht.

Der Grundsatz von Treu und Glauben setzt voraus, dass der Abgabepflichtige auf eine unrichtige abgabenrechtliche Beurteilung der Abgabenbehörde vertraut hat. Dies liegt im gegenständlichen Fall nicht vor, zumal dem Bw die Rechtsposition des Finanzamtes, von der es auch nicht abgewichen ist und die von ihm bestritten worden ist, von Anfang an bekannt war. Er konnte daher auch nicht auf die zur Auskunft im Widerspruch stehende Bestätigung des Finanzamtes vertrauen. Obwohl er aufgrund der erteilten Auskunft und der vom Finanzamt getroffenen Maßnahmen mit einer Besteuerung in Österreich rechnen musste, hat er die unrichtig ausgestellte oben angeführte Bescheinigung dazu verwendet, um in Deutschland als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt zu werden.

Der Einwand des Bw, er habe im Vertrauen auf die Richtigkeit der Auskunft der Sachbearbeiterin Dr. S Dispositionen getroffen (Zeichnung von Verlustbeteiligungsmodellen in Deutschland), die er bei Kenntnis der Unrichtigkeit der Auskunft nicht getroffen hätte, erweist sich ebenfalls als unrichtig. Zum einen hat Dr. S keine unrichtige Auskunft erteilt, sondern ihn ausdrücklich auf die Steuerpflicht in Österreich hingewiesen und zum anderen war die von Dr. S ausgestellte Bescheinigung, die es dem Bw ermöglichte, in Deutschland einen Antrag auf Behandlung als unbeschränkt steuerpflichtig zu stellen, nicht ursächlich für die von ihm erfolgte Zeichnung von Verlustbeteiligungsmodellen.

Im deutschen Einkommensteuerbescheid für 2001 sind solche Verluste bereits ausgewiesen. Die Zeichnung der Verlustbeteiligungsmodelle muss daher bereits vor der Ausstellung der oben angeführten „Bescheinigung EU/EWR“ am 10. April 2002 erfolgt sein. Die Bescheinigung des Finanzamtes kann daher nicht ursächlich für die bereits vorher erfolgte Zeichnung der Verlustbeteiligungsmodelle gewesen sein.

Dem Bw war die Rechtsposition des Finanzamtes von Anfang an bekannt auch wenn ihm eine dazu im Widerspruch stehende Bescheinigung ausgestellt worden ist. Der Bw konnte daher auf die Richtigkeit dieser Bescheinigung nicht vertrauen. Eine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben, der die Besteuerung im Inland als unbillig erscheinen ließe, liegt somit nicht vor.

3) Doppelbesteuerung:

Ziel und Zweck des Doppelbesteuerungsabkommens ist die Vermeidung der Doppelbesteuerung (Art. 1 DBA Deutschland 1954). Es richtet sich daher gegen die überhöhte Besteuerung durch mehrfache Erfassung der Einkünfte.

Für das Jahr 2001 liegt eine doppelte Erfassung der Einkünfte nicht vor. Deutschland hat nach dem durchgeführten Verständigungsverfahren wie vereinbart, nur 40% der Einkünfte des Bw aus nichtselbständiger Arbeit versteuert.

Hinsichtlich des Jahres 2002 wendet der Bw ein, es sei insoweit zu einer Doppelbesteuerung seiner Einkünfte als Pilot gekommen, als diese Bezüge auch in Deutschland zur Gänze der Besteuerung unterzogen worden seien. Ein Verständigungsverfahren mit Deutschland sei für das Jahr 2002 nicht durchgeführt worden.

Eine diesbezügliche Anfrage beim Finanzamt für Großunternehmen in Hamburg hat ergeben, dass der Bw im Jahr 2002 auch in Deutschland als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt worden ist und dort auch seine gesamten nichtselbständigen Einkünfte als Pilot der Einkommensteuer unterzogen worden sind. Es liegt daher, wie aus dem vom Finanzamt für Großunternehmen in Hamburg übermittelten Einkommensteuerbescheid für 2002 zweifelsfrei hervorgeht, eine Doppelbesteuerung vor.

Zur unbeschränkten Steuerpflicht in Deutschland ist es vor allem deshalb gekommen, weil das Finanzamt Innsbruck dem Bw auch für das Jahr 2002 am 28. April 2003 eine „Bescheinigung EU/EWR“ ausgestellt hat, in der ihm (zu Unrecht) bestätigt worden ist, dass er im Jahr 2002 keine Einkünfte bezog habe, die in Österreich der Besteuerung unterliegen. Erst diese Bescheinigung ermöglichte es dem Bw in Deutschland zur unbeschränkten Steuerpflicht zu optieren. Nach Auskunft des oben angeführten Finanzamtes in Hamburg sei eine Änderung dieses Einkommensteuerbescheides nur möglich, wenn auch für das Jahr 2002 ein entsprechendes Verständigungsverfahren durchgeführt werde.

Es ist Aufgabe des Finanzamtes, die in Deutschland zuständige Abgabenbehörde zu konsultieren und den für das Jahr 2002 nach wie vor bestehenden Doppelbesteuerungskonflikt einer einvernehmlichen Lösung zuzuführen, zumal das Finanzamt aufgrund der von ihr zu Unrecht ausgestellten „Bescheinigung EU/EWR“ letztendlich auch

dazu beigetragen hat, dass es zur Doppelbesteuerung kommen konnte. Unter Bedachtnahme auf die Angaben des Bw und der von der Fa. C Flugdienst GmbH vorgelegte Aufteilung der Flugzeiten, wäre mit dem zuständigen Finanzamt in Deutschland auch zu klären, ob im Jahr 2002 für die Aufteilung der hier strittigen Einkünfte auf Deutschland und Österreich das gleiche Aufteilungsverhältnis anzuwenden ist, wie für das Jahr 2001. Ebenso wären für die Aufteilung der Besteuerung die tatsächlichen Bezüge des Bw aus nichtselbständiger Arbeit heranzuziehen und nicht die vom Finanzamt lediglich im Schätzungswege ermittelten.

4) Werbungskosten:

Wie aus den deutschen Einkommensteuerbescheiden des Bw der Jahre 2001 und 2002 zu ersehen ist, hat die deutsche Abgabenbehörde Werbungskosten in erheblichen Umfang anerkannt. Das Finanzamt Innsbruck hat in den von ihr erlassenen Einkommensteuerbescheiden der Jahre 2001 und 2002 hingegen keine Werbungskosten berücksichtigt. Auf dem Einwand im Vorlageantrag wonach für den Fall, dass Österreich das Besteuerungsrecht wahrnehmen sollte, Werbungskosten für den Zweitwohnsitz, Reisekosten, usw.) in Ansatz gebracht werden müssten, ist das Finanzamt nicht näher eingegangen.

Eine von § 289 Abs. 1 BAO erfasste Unterlassung von Ermittlungen kann sich auch daraus ergeben, dass erstmals in der Berufung oder im Vorlageantrag Umstände releviert werden und die Abgabenbehörde erster Instanz - wie im vorliegenden Fall - vor der Berufungsvorlage (§ 276 Abs. 6 erster Satz BAO) keine diesbezüglichen Ermittlungen durchgeführt hat (*Ritz*, BAO, § 289 Tz 11).

Der Unabhängige Finanzsenat (als Abgabenbehörde zweiter Instanz) sieht es nicht als seine Aufgabe und Verpflichtung an, den Bw erstmals aufzufordern die im Vorlageantrag angesprochenen Werbungskosten bekannt zu geben, diese zu prüfen, auszuwerten und die Ergebnisse eines solchen Ermittlungsverfahrens erstmals in einer Berufungsentscheidung zur Darstellung zu bringen. Denn zum einen hat das Finanzamt eine Berufung erst "*nach Durchführung der etwa noch erforderlichen Ermittlungen*" vorzulegen (§ 276 Abs. 6 erster Satz BAO) und zum anderen geht der Gesetzgeber mit der Bestimmung des § 279 Abs. 2 BAO erkennbar davon aus, dass eine Beweisaufnahme vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz im Wesentlichen nur mehr darin bestehen soll, "*notwendige Ergänzungen*" des (bisherigen) Ermittlungsverfahrens vorzunehmen. Dieser abgabenbehördlichen Verpflichtung zur Aufklärung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes, ist das Finanzamt nicht nachgekommen.

5) Verluste aus Gewerbebetrieb und Werbungskostenüberschüsse aus Vermietung und Verpachtung

Der Bw wendet im Vorlageantrag bzw. in einem Ergänzungsschreiben ein, dass die ausländischen Verluste aus Gewerbebetrieb (2001: -54.533 €; 2002: -19.416 €) und die Werbungskostenüberschüsse aus Vermietung und Verpachtung (2001: -32.105 €, 2002: -18.565 €) in Abzug zu bringen seien. Auch auf dieses Vorbringen ist das Finanzamt nicht näher eingegangen.

Wie das Finanzamt für Großbetriebsprüfung in Hamburg auf Anfrage mitteilte, ist beim Bw als in Deutschland beschränkt Steuerpflichtigen die Berücksichtigung der dort erzielte Verluste bzw. Werbungskostenüberschüsse nicht möglich.

Entsprechend dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25.9.2001, [99/14/0217](#) hat Österreich als Wohnsitzstaat bereits vor der mit dem Steuerreformgesetz 2005 (BGBI I 2004/57) vorgenommenen gesetzlichen Verankerung in § 2 Abs. 8 EStG 1988 bei der Ermittlung des österreichischen Einkommens (Steuerbemessungsgrundlage), die im Ausland nicht berücksichtigten Verluste im Wege des Verlustausgleiches des § 2 Abs. 2 EStG zu berücksichtigen (vgl. *Jakom/Laudacher* EStG, 2010, § 2 Rz 195 ff; *Doralt/Toiff*, EStG¹⁴, § 2 Tz 192 ff; ÖStZ Heft 5/2002, Seite 116). Dieses Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes ist zwar zu betrieblichen ausländischen Verlusten ergangen, ist aber auch für außerbetriebliche Verluste (Werbungskostenüberschüsse) anzuwenden (Loukota, SWI, Heft 11/2011, 466 ff).

Auslandsverluste sind aber nur insoweit ausgleichfähig, als sie nach österreichischem inländischem Recht ermittelt worden sind (VwGH 25.9.2001, [99/14/0217](#), ÖStZ 2002/186). Ob bzw. in welcher Höhe die vom Bw in Deutschland erzielten Verluste aus Gewerbebetrieb und die Werbungskostenüberschüsse aus Vermietung und Verpachtung mit dem in Inland zu versteuernden Einkünften ausgeglichen werden können, ist also allein nach inländischen Steuerrecht zu beurteilen.

Vom Bw wird vorgebracht, dass es sich bei den negativen Einkünften aus Gewerbebetrieb um ein Verlustbeteiligungsmodell handelt. Das Finanzamt wird daher nicht nur zu klären haben, um welche Art von Beteiligung es sich hier im konkreten Fall handelt und wie die Höhe des Verlust ermittelt worden ist, sondern auch ob der Berücksichtigung dieser Verluste nicht das Verlustausgleichsverbot nach § 2 Abs. 2a EStG 1988 entgegen steht.

Ebenso wird zu prüfen sein, welches Objekt den negativen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu Grund liegt und ob diese Vermietungstätigkeit nach innerstaatlichen Recht als Einkunftsquelle oder als Liebhaberei anzusehen ist.

Darauf hingewiesen sei jedoch, dass es dabei primär dem Bw obliegt, im Rahmen der ihn bei Auslandsbeziehungen treffenden erhöhten Mitwirkungspflicht darzulegen und nachzuweisen, dass der von ihm zum Verlustausgleich herangezogene Auslandsverlust, dem Grunde und der Höhe nach die Voraussetzungen für die Ausgleichsfähigkeit nach österreichischem Recht erfüllt. Falls diese Verluste nach innerstaatlichem Recht zu berücksichtigen sind, wird auch sicherzustellen sein, dass es nicht zu einer doppelten Verlustverwertung (in Österreich und in Deutschland) kommt.

Im Hinblick auf den Umfang der zunehmenden Verfahrensergänzungen war der Aufhebung der Vorrang vor der Fortsetzung der zweitinstanzlichen Ermittlungen zu geben. Die Berufungsbehörde sieht sich deshalb dazu veranlasst, die angefochtenen Bescheide und die Berufungsvorentscheidungen gemäß § 289 Abs. 1 BAO aufzuheben und die Rechtssache zur ergänzenden Sachverhaltsermittlung und neuerlichen Entscheidung an das Finanzamt zurückzuverweisen. Für die Ausübung des Ermessens in Richtung Bescheidaufhebung sprechen darüber hinaus auch die Gründe der Verfahrensökonomie (Wahrung des Parteiangehörs im Rahmen des fortgesetzten Verfahrens) und der Erhaltung des vollen Instanzenzuges für den Bw.

Durch die Aufhebung der angefochtenen Bescheide tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieser Bescheide befunden hat.

Innsbruck, am 10. Dezember 2013

Ergeht auch an: Finanzamt als Amtspartei