

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri in der Beschwerdesache **N.N.**,
Adresse1, vertreten durch Schachner & Partner WP u. STB GmbH & Co KG,
Rechbauerstraße 31, 8010 Graz, über die Beschwerde vom 10. Juli 2015 gegen den
Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Graz-Stadt vom 22. Juni 2015, betreffend
Einkommensteuer 2012 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht
erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) bezog im Streitjahr 2012 Einkünfte aus nichtselbständiger
Arbeit. Bis Ende Mai 2012 hatte er ein Dienstverhältnis in A. / Spanien, ab 1. Juni 2012 trat
der Bf. ein neues Dienstverhältnis in Graz an.

Im Zuge der am 16. Juni 2014 eingebrachten Einkommensteuererklärung 2012 machte
der Bf. u. a. 11.000,00 Euro an Miete für eine Wohnung in A. für 5 Monate als
Werbungskosten geltend und erfolgte mit Einkommensteuerbescheid vom 18. Juli 2014
zunächst die erklärungskonforme Veranlagung.

Mit Schreiben vom 24. März 2015 ersuchte die belangte Behörde den Bf. die geltend
gemachten Werbungskosten für Familienheimfahrten, Kosten für Nächtigungen,
Mietwohnung für 2 Monate, Rechtsanwaltskosten, Wohnungsvermittlung und Miete
Wohnung A. belegmäßig nachzuweisen und zu erläutern.

Der Bf. beantwortete das Ergänzungsersuchen der belangten Behörde mit Schreiben vom
2. April 2015 und legte bezüglich der Wohnung in A. fünf Rechnungen für den Zeitraum
Juni bis Oktober 2012 vor.

Mit 9. April 2015 erging ein weiteres Ergänzungsersuchen, in welchen von der belangten
Behörde angefragt wurde, aus welchen Gründen die Mietaufwendungen für die Wohnung
in A. für den Zeitraum Juni bis Oktober 2012 beantragt worden seien, wenn für denselben
Zeitraum Aufwendungen für Hotelnächtigungen in Graz beansprucht worden seien.

Im Antwortschreiben vom 15. Juni 2015 wurde, unter Beifügung eines Auszugs aus dem Mietvertrag in spanischer Sprache, ausgeführt, dass das Mietverhältnis bis Ende Oktober 2012 aufrecht war. Das Mietverhältnis habe nicht früher gekündigt werden können und war der Bf. aber zu diesem Zeitpunkt bereits nicht mehr in A. beschäftigt.

Die belangte Behörde hob in Folge mit Bescheid gem. § 299 BAO vom 22. Juni 2015 den Einkommensteuerbescheid 2012 vom 18. Juli 2014 auf, da sich der Spruch des Bescheides als nicht richtig erwiesen hätte und versagte im neu erlassenen Einkommensteuerbescheid 2012 - neben den hier nicht gegenständlichen Wohnungsvermittlungskosten - die beantragen Werbungskosten von 11.000,00 Euro für die spanische Mietwohnung. Zur Begründung wurde ausgeführt, dass Werbungskosten nur bei der Einkunftsart in Abzug zu bringen seien, bei welcher diese erwachsen seien. Die Aufwendungen für die Mietwohnung in A. würden nicht im Zusammenhang mit Einkünften stehen, welche ab dem Zeitpunkt des Eintrittes in die Steuerpflicht in Österreich (ab 01. Juni 2012) zugeflossen seien. Vor dem 01. Juni 2012 hätte weder beschränkte Steuerpflicht gem. § 1 Abs. 3 EStG 88 noch unbeschränkte Steuerpflicht gem. § 1 Abs. 2 EStG 88 in Österreich bestanden, und seien auch keine Einkünfte für den Zeitraum vor dem 01. Juni 2012 erklärt worden. Die beschränkte Steuerpflicht beziehe sich nur auf die im § 98 EStG 88 ausgezahlten Einkünfte.

In der gegen den Einkommensteuerbescheid 2012 erhobenen Beschwerde vom 08. Juli 2015 führte die steuerliche Vertretung des Bf. aus, dass die Aufwendungen für die Mietwohnung in A. nach Eintritt der Steuerpflicht in Österreich angefallen seien, weil die Wohnung in A. nicht sofort kündbar gewesen wäre. Diese Kosten hätte der Bf. somit zwangsläufig tragen müssen, damit er seine Beschäftigung in Österreich bereits zum 01. Juni 2012 antreten konnte. Sie stünden somit in direktem Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis in Österreich. In Spanien seien diese Kosten steuerlich nicht verwertbar, da sich die Steuerpflicht zum Zeitpunkt des Abflusses bereits nach Österreich verlagert hätte.

Mit Schreiben vom 20. Jänner 2016 ersuchte die belangte Behörde um Nachweis der Dauer der Anstellung in Spanien (Beginn, Ende), des Arbeitgebers (zB Lohnzettel etc.) und um die Nachreichung des vollständigen Mietvertrags der Wohnung in A., welcher in Folge mit Schreiben vom 01. Februar 2016 an die belangte Behörde übermittelt wurde.

Der Bf. reichte mit weiterem Schreiben vom 09. Februar 2016 das Dienstzeugnis aus welchem die Dienstzeit in A. ab 01. November 2011 ersichtlich ist nach und ergänzte, dass die Wohnung in A. für seine berufliche Tätigkeit als Nebenwohnsitz erforderlich gewesen sei. Die Familie sei in dieser Zeit nicht nach Spanien übersiedelt, weil es aufgrund der vorgesehenen einjährigen Befristung nicht zumutbar gewesen wäre, den Familienwohnsitz zu verlegen. Der Bf. habe sein Dienstverhältnis in Spanien vorzeitig gelöst (mit Ende Mai 2012), damit er den Posten des Vorstandsdirektors bei der Z.Z. AG in Graz annehmen habe können. Der Mietvertrag habe aus rechtlichen Gründen allerdings nicht vorzeitig aufgelöst werden können, weshalb der Bf. diese Kosten bedingt durch den beruflichen Wechsel nach Österreich in Kauf nehmen haben müsse.

In einem E-Mail vom 16. Februar 2016 teilte die steuerliche Vertretung mit, dass der Bf. im Jahre 2013 [Anm.: Gemeint wohl 2012] die Gelegenheit gehabt hätte von Spanien nach Österreich zu wechseln. Aufgrund der bevorstehenden bzw. der bereits anhaltenden Wirtschaftskrise sei für ihn in wirtschaftlicher Hinsicht ein Dienstverhältnis in Österreich natürlich wesentlich sicherer als eines in Spanien gewesen. In Spanien hätte man allerdings Mietverträge mindestens auf 1 Jahr abschließen müssen. Nachdem der Vorstandsvertrag dann vorzeitig zu Gunsten des Vertrages in Österreich aufgelöst worden sei, hätte der Bf. die Wohnung weiter zahlen müssen. Die steuerliche Vertretung gehe daher davon aus, dass die Kosten der doppelten Haushaltsführung auf jedenfall abzugsfähig seien, da sie in unmittelbarem Zusammenhang mit dem österreichischen Dienstverhältnis stünden.

Die belangte Behörde wies die Beschwerde mit Beschwerdevereentscheidung vom 02. März 2016 ab und führte zur Begründung aus:

"Die geltend gemachten Kosten für Miete Wohnung in A. iHv. 11.000,-- Euro sind nicht anzuerkennen, da Werbungskosten nur bei der Einkunftsart in Abzug zu bringen, bei welcher diese erwachsen sind.

Die Aufwendungen für die Mietwohnung in A. stehen nicht Zusammenhang mit Einkünften, welche ab dem Zeitpunkt des Eintrittes in die Steuerpflicht in Österreich (ab 01.06.2012) zugeflossen sind. Die Mietkosten sind Ausfluss der beruflichen Tätigkeit in Spanien. Aus diesem Grund sind sie den spanischen Einkünften zuzurechnen. Die Wohnung wurde zur Einkünfteerzielung in Spanien bezogen, aus diesem Grund sind sie primär diesen Einkünften zuzurechnen. Die Übersiedelung nach Österreich hat erst sekundär zu den frustrierten Mietkosten geführt, da der Mietvertrag unvorteilhafte Kündigungsbestimmungen enthielt. Abgeschlossen wurde der Mietvertrag jedoch, wie bereits erwähnt, zur Einkünfteerzielung in Spanien. Umzugskosten wurden bereits im Erstbescheid antragsgemäß anerkannt."

Mit dem Schreiben vom 31 März 2016 beantragte der Bf. die Entscheidung über die Beschwerden durch das Bundesfinanzgericht. Neben den Verweis auf § 16 EStG und dem Beschwerdevorbringen führte die steuerliche Vertretung weiters aus, dass der Bf. von November 2011 bis Ende Mai 2012 in Spanien beschäftigt gewesen sei. Aufgrund der damals hoch unsicheren wirtschaftlichen Situation in Spanien, sei das vorzeitige Aufkündigen dieser Beschäftigung und die Annahme eines Dienstverhältnisses in Österreich und der damit verbundene Umzug eine Maßnahme, welche aus Sicht des Bf. zur Sicherung seiner Einnahmen vorteilhaft gewesen sei.

Während des aufrechten Dienstverhältnisses in Spanien wäre der damalige Dienstgeber für die Wohnungskosten des Bf. in A. aufgekommen.

Durch die vorzeitige Kündigung und des Umzuges nach Österreich hätte der Bf. noch anfallende Mietkosten zwangsläufig selbst tragen müssen, damit er seinen Posten bei der Z.Z. AG in Graz antreten konnte, denn der Mietvertrag in Spanien hätte nicht spontan per Ende Mai 2012 aufgekündigt werden können. Es wäre auch nicht möglich gewesen, den Mietvertrag für eine kürzere Laufzeit abzuschließen.

Auch nach der Entscheidung des UFS Wien vom 10. Mai 2013, RV/2204-W/11, seien Werbungskosten bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. Voraussetzung für die Qualifikation von Aufwendungen als Werbungskosten sei das Bestehen eines unmittelbaren, "wirtschaftlichen" Veranlassungszusammenhangs mit der beruflichen Tätigkeit. Werbungskosten müssten demnach durch die auf die Erzielung außerbetrieblicher Einkünfte gerichtete Tätigkeit verursacht sein (kausaler Werbungskostenbegriff).

Die Mietaufwendungen in Spanien stünden in einem wirtschaftlichen Veranlassungszusammenhang mit der "beruflichen Tätigkeit" in Österreich. Auch in der Entscheidung vom 10. Mai 2013 hätte der UFS nicht anders entschieden. Alle Merkmale der oben genannten Definition des Begriffes Werbungskosten seien eindeutig erfüllt.

Die belangte Behörde legte die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht am 08. April 2016 zur Entscheidung vor. In der beigefügten Stellungnahme zum Vorlageantrag teilte das Finanzamt mit, dass die Mietkosten Ausfluss der beruflichen Tätigkeit in Spanien und aus diesem Grund den spanischen Einkünften zuzurechnen seien.

In Beantwortung eines Ergänzungsauftrags des Bundesfinanzgerichts vom 10. Oktober 2019 legte die steuerliche Vertretung des Bf. mit Schreiben vom 13. November 2019 den deutschen Einkommensteuerbescheid 2012 vor, aus welchem ersichtlich ist, dass die ausländischen Einkünfte, die nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegen in Höhe von 150.159,00 Euro mit 120.782,00 Euro in die Berechnung des Steuersatzes einbezogen wurden (Progressionsvorbehalt, § 32b dEStG). Dabei handelt es sich laut den vorliegenden Lohnzetteln um die in Österreich ab Juni 2012 erzielten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Ausführungen betreffend der Einkünfte aus der Tätigkeit in Spanien sind nicht erkennbar.

Laut steuerlicher Vertretung sei aus dem Bescheid ersichtlich, dass in Deutschland keine Werbungskosten angesetzt worden seien und sich die Progressionseinkünfte mangels steuerpflichtigen Einkommen in Deutschland nicht ausgewirkt hätten.

In der mündlichen Verhandlung vom 02. Dezember 2019 teilte die steuerliche Vertretung auf Frage des Richters, ob aufgrund des ursprünglich vereinbarten Dienstverhältnis bis 31. Dezember 2012, eine Verlängerung des Mietvertrags, welcher nur bis 31. Oktober 2012 ausgestellt war, geplant war mit, dass eine Verlängerung des Mietvertrages möglich gewesen wäre. Sie gehe davon aus, dass die Mindestmietvertragsdauer mit einem Jahr bestimmt gewesen sei.

Die Vertreterin der belangten Behörde brachte zum kausalen Zusammenhang der Werbungskosten vor, dass der Grund für die Mietaufwendungen nicht in der Aufnahme der Tätigkeit im Inland, sondern in der Aufkündigung des spanischen Mietvertrages gelegen sei. Während des aufrechten Dienstverhältnisses in Spanien habe die Bank die Miete gezahlt, aufgrund der Aufkündigung sei der Bf. gezwungen gewesen, die Miete selbst zu bezahlen. Es liege daher nur ein mittelbarer Zusammenhang vor.

Die steuerliche Vertretung verwies darauf, dass ein unmittelbarer Zusammenhang gegeben sei, da die Werbungskosten ausschließlich mit den österreichischen Einkünften in Verbindung stünden. Der Bf. habe im Zeitraum Juni bis Oktober 2012 in Spanien keine Einkünfte gehabt. Dies ergebe sich auch eindeutig aus der zeitlichen Lagerung der Einkünfte und der Werbungskosten.

Weiters übergab die steuerliche Vertretung die spanischen Lohnzettel für die Monate November 2011 bis Mai 2012. Aus den Lohnzetteln für die Monate Jänner bis Mai 2012 errechnet sich ein Gesamtbetrag von 84.463,99 Euro.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. Sie sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. Es muss ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen der auf Einnahmenerzielung gerichteten außerbetrieblichen Tätigkeit und den Aufwendungen gegeben sein (zB VwGH 29.01.2015, 2011/15/0148). Aus dem Werbungskostenbegriff ergibt sich, dass es entscheidend auf den Veranlassungszusammenhang von Aufwendungen oder Ausgaben ankommt (VwGH 26.07.2006, 2006/14/0024).

§ 20 Abs. 2 EStG 1988 bestimmt, dass bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen und Ausgaben, soweit sie mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, nicht abgezogen werden dürfen.

Der Bf. war im Beschwerdejahr 2012 unbestritten gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte (§ 1 Abs. 2 zweiter Satz EStG 1988).

Strittig ist in dem Beschwerdefall dagegen, ob die Kosten der spanischen Wohnung für den Zeitraum Juni bis Oktober 2012 iHv. 11.000,00 Euro in der österreichischen Einkommensteuerveranlagung 2012 als Werbungskosten abzugsfähig sind oder nicht.

Der Bf. hat im Jahr 2012 im Zeitraum Jänner bis Mai in Spanien laut vorgelegten Lohnzetteln Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit iHv. 84.463,99 Euro und für den Zeitraum Juni bis Dezember 2012 in Österreich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit iHv. 150.159,51 Euro bezogen.

Zur Beurteilung der Frage unter welchen Voraussetzungen Österreich und Spanien welches Einkommen besteuern darf, kommt das Abkommen zwischen der Republik Österreich und dem Königreich Spanien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BGBl 395/1967 idF BGBl 709/1995 (in der Folge: DBA), zur Anwendung. Die maßgeblichen Artikel lauten:

Artikel 16:

1) Vorbehaltlich der Artikel 19 und 20 dürfen Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, daß die Arbeit in dem anderen Vertragsstaat

ausgeübt wird. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen nur in dem anderen Staat besteuert werden.

(2) Ungeachtet des Absatzes 1 dürfen Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person für eine in dem anderen Vertragsstaat ausgeübte unselbständige 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, und

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 Schiffes oder Luftfahrzeuges im internationalen Verkehr oder an Bord eines Schiffes, das der Binnenschifffahrt dient, ausgeübt wird, nur in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Unternehmens befindet.

Artikel 24:

(1) In Österreich wird die Doppelbesteuerung wie folgt vermieden:

a) bezieht eine in Österreich ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und dürfen diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen in Spanien besteuert werden, so nimmt Österreich vorbehaltlich der lit. b) und c) diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus;

b) bezieht eine in Österreich ansässige Person Einkünfte, die nach den Artikeln 10, 11 und 12 in Spanien besteuert werden dürfen, so rechnet Österreich auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der in Spanien gezahlten Steuer entspricht. Der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer nicht übersteigen, der auf die aus Spanien bezogenen Einkünfte entfällt;

c) Dividenden, die unter Artikel 10 Absatz 2 lit. a) fallen und von einer in Spanien ansässigen Gesellschaft an eine in Österreich ansässige Gesellschaft gezahlt werden, sind nach den in Österreich maßgeblichen gesetzlichen Bestimmungen von der österreichischen Besteuerung auszunehmen;

d) Einkünfte oder Vermögen einer in Österreich ansässigen Person, die nach dem Abkommen von der Besteuerung in Österreich auszunehmen sind, dürfen gleichwohl in Österreich bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder Vermögen der Person einbezogen werden.

(2) In Spanien wird die Doppelbesteuerung nach den in Spanien maßgeblichen gesetzlichen Bestimmungen wie folgt vermieden:

a) bezieht eine in Spanien ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und dürfen diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen in Österreich besteuert werden, so rechnet Spanien auf die vom Einkommen oder Vermögen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der in Österreich tatsächlich gezahlten Steuer entspricht. Der anzurechnende Betrag darf jedoch in beiden Fällen den Teil der vor der

Anrechnung ermittelten Steuer vom Einkommen oder vom Vermögen nicht übersteigen, der auf die Einkünfte, die in Österreich besteuert werden dürfen oder auf das Vermögen, das in Österreich besteuert werden darf, entfällt;

b) bei Dividenden, die von einer in Österreich ansässigen Gesellschaft an eine in Spanien ansässige Gesellschaft gezahlt werden, die unmittelbar über mindestens 25 vom Hundert des Kapitals der ausschüttenden Gesellschaft verfügt, wird bei der Ermittlung des anzurechnenden Betrages, neben der nach lit. a) dieses Absatzes anzurechnenden Steuer, jener Teil der auf die Dividenden entfallenden Steuer einbezogen, die von der erstgenannten Gesellschaft für die der Dividendenzahlung zugrundeliegenden Gewinne tatsächlich gezahlt wird, sofern dieser Steuerteilbetrag in die Steuerbemessungsgrundlage der empfangenden Gesellschaft einbezogen wird.

Der anzurechnende Betrag darf, zusammen mit dem für diese Dividende nach lit. a) dieses Absatzes anzurechnenden Betrag, den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Einkommensteuer nicht übersteigen, der auf die Einkünfte, die in Österreich der Besteuerung unterliegen, entfällt. Voraussetzung für die Anwendung dieser Bestimmung ist, daß die Beteiligung an der ausschüttenden Gesellschaft während der beiden Steuerjahre, die dem Tag der Auszahlung der Dividenden vorangehen, ununterbrochen bestanden hat;

c) Einkünfte oder Vermögen einer in Spanien ansässigen Person, die nach dem Abkommen von der Besteuerung in Spanien auszunehmen sind, dürfen gleichwohl in Spanien bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder Vermögen der Person einbezogen werden.

(3) Einkünfte, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person bezieht und die in diesem Staat als Einkünfte betrachtet werden, die auf Grund dieses Abkommens im anderen Staat zu besteuern sind, dürfen dessenungeachtet im erstgenannten Staat besteuert werden, wenn der andere Vertragsstaat diese Einkünfte nach Durchführung eines Verständigungsverfahrens auf Grund dieses Abkommens von der Steuer befreit.

Aus Art 24 Abs. 1 DBA geht hervor, dass im Regelfall die Befreiungssystem mit Progressionsvorbehalt zur Anwendung kommt (Loukota/Jirousek, Internationales Steuerrecht I/2, Spanien, Anm. 1 zu Art 24, Stand 1.3.2015, rdb.at). Das heißt, der Wohnsitzstaat - im Fall Österreich - hat das Recht, auf die ihm zur Versteuerung verbliebenen Einkünfte den Steuersatz des Gesamteinkommens (Welteinkommen) anzuwenden.

Bei der Anwendung des Progressionsvorbehaltes wird das (Gesamt-) Einkommen nach den Vorschriften des österreichischen Einkommensteuergesetzes ermittelt und in der Folge der Durchschnittssteuersatz errechnet (VwGH 24.5.2007, 2004/15/0051). Dieser wird auf jenen Einkommensteil angewandt, der von Österreich besteuert werden darf (VwGH 14.12.2006, 2005/14/0099).

Im Ergebnis sind daher die jeweiligen im anderen Vertragsstaat (im Fall Spanien) bezogenen Einkünfte aus der österreichischen Bemessungsgrundlage auszunehmen und nur für die Frage des Steuersatzes zu berücksichtigen.

Begründet ein Arbeitnehmer unterjährig erstmals - wie im Beschwerdefall ab 1. Juni 2012 - die unbeschränkte Steuerpflicht in Österreich, da er vorher weder einen Wohnsitz im Inland hatte noch inländische Einkünfte bezog, so gilt das gesamte Kalenderjahr als einheitlicher Veranlagungszeitraum. Der Einkommensteuerveranlagung ist jedoch nur das während der Dauer der unbeschränkten Steuerpflicht erzielte Einkommen zu Grunde zu legen. Die bis zum Beginn der österreichischen Steuerpflicht im Ausland - im Fall jene in Spanien von 1. Jänner bis 31. Mai 2012 - zugeflossenen Einkünfte bleiben bei der Veranlagung unberücksichtigt und können sich nur jene Auslandseinkünfte in Österreich progressionserhöhend auswirken, die im Zeitraum der unbeschränkten Steuerpflicht zugeflossen sind (vgl. "Unterjähriger Wohnsitzwechsel von Deutschland nach Österreich", SWI Heft-Nr 11/2007, 49).

Für den Beschwerdefall bedeutet dies:

Hinsichtlich der in Spanien vom 01. Jänner 2012 bis 31. Mai 2012 erzielten Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit liegt gem. Art. 16 DBA das Besteuerungsrecht in Spanien. Aufgrund der erst ab 01. Juni 2012 in Österreich eingetretenen unbeschränkten Steuerpflicht sind diese Einkünfte in Österreich steuerbefreit. Da ab 01. Juni 2012 keine (spanischen) Auslandseinkünfte mehr zugeflossen sind, können sich die bis 31. Mai 2012 zugeflossenen Auslandseinkünfte nicht progressionserhöhend auswirken.

Bei der Einkommensteuerveranlagung 2012 sind daher ausschließlich die österreichischen Einkünfte zu berücksichtigen.

Zu den beantragten Werbungskosten iHv. 11.000,00 Euro (Mieten für die spanische Wohnung für die Monate Juni bis Oktober 2012) ist auszuführen:

Der abkommensrechtliche Begriff "Einkünfte" bezieht sich nicht nur auf positive, sondern auch auf negative Einkünfte. *"Es sind daher nicht nur die betrieblichen oder außerbetrieblichen Einnahmen, sondern auch die damit im Zusammenhang stehenden Aufwendungen (Betriebsausgaben / Werbungskosten) aus der inländischen Steuerbemessungsgrundlage auszuscheiden."*(Loukota/Jirousek/Schmidjell-Dommes, a.a.O. Internationales Steuerrecht I/1 Z 23, Anm 19).

Voraussetzung für die Versagung der Abzugsfähigkeit der Werbungskosten ist ein objektiver Zusammenhang zwischen den Aufwendungen und den nicht der Einkommensteuer unterliegenden Einnahmen. Dabei genügt ein klar abgrenzbarer, objektiver Zusammenhang zwischen beiden Größen (vgl. *Kofler/Wurm*, in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁰, § 20, Tz 152 und die dort angeführte höchstgerichtliche Judikatur).

Aufwendungen im Zusammenhang mit Einnahmen, die auf Grund eines DBA von der Besteuerung im Inland ausgenommen sind, sind nicht abzugsfähig (vgl. *Kofler/Wurm*, a.a.O., Tz 152/4).

Der Rechtsprechung des BFH zufolge gehen Werbungskosten nicht in die Bemessungsgrundlage der inländischen - gegenständlichenfalls österreichischen

- Einkommensteuer ein, wenn sie wirtschaftlich mit einer Tätigkeit im Ausland zusammenhängen (BFH 20.9.2006, I R 59/05).

Unstrittig ist im Beschwerdefall, dass der Bf. in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig ist und in Spanien im Zeitraum Jänner bis Mai 2012 Einkommen aus nichtselbständiger Arbeit im Gesamtbetrag von 84.463,99 Euro erzielt hat.

Mit den spanischen Einkünften stehen als Aufwendungen die strittigen Mietkosten iHv. 11.000,00 Euro im unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang, da der Bf. - wie aus den Korrespondenzen zwischen der belangten Behörde und der steuerlichen Vertretung des Bf. ersichtlich - die Wohnung in Spanien für seine berufliche Tätigkeit bei der X.Y. AG in A. benötigte. Dieser unmittelbare Veranlassungszusammenhang wird auch dadurch ersichtlich, dass - wie in der mündlichen Verhandlung durch die steuerliche Vertretung bestätigt - bei einem regulären Ablauf des Dienstverhältnisses mit 31. Dezember 2012, eine Verlängerung des bis 30. Oktober 2012 abgeschlossenen Mietvertrages um zwei Monate (für November und Dezember 2012) geplant und möglich gewesen wäre.

Die mit den Einnahmen im Zusammenhang stehenden Werbungskosten gehen im Sinne der Rechtsprechung des BFH und der zitierten Literatur nicht in die Bemessungsgrundlage der österreichischen Einkommensteuer ein, denn der Zusammenhang mit Einkünften, die nicht der österreichischen Besteuerung unterliegen, schließt die Einbeziehung der Aufwendungen in die Bemessungsgrundlage der österreichischen Einkommensteuer aus.

Die aufgrund des Beschäftigungsantritts in Österreich getätigte vorzeitige Aufkündigung der spanischen Mietwohnung ändern nichts daran, dass die angefallenen Mietaufwendungen mit den in Spanien erzielten Einnahmen im Veranlassungszusammenhang stehen. Die Aufwendungen dienten dazu, die Erzielung von Einnahmen in Spanien zu ermöglichen und wurde dadurch ein unmittelbarer Veranlassungszusammenhang begründet.

Wenn die steuerliche Vertretung im Vorlageantrag u. a. mit der - die Berufung abweisende - UFS Entscheidung vom 10. Mai 2013, RV/2204-W/11, argumentiert, ist ihr dahingehend zuzustimmen, dass der UFS in seiner Entscheidung ausspricht, dass Werbungskosten bei der Einkunftsart abzuziehen sind, bei der sie erwachsen sind und als Voraussetzung für die Qualifikation von Aufwendungen als Werbungskosten das Bestehen eines unmittelbaren, wirtschaftlichen Veranlassungszusammenhanges mit der beruflichen Tätigkeit nennt.

Der Schluss der steuerlichen Vertretung, dass der UFS im Beschwerdefall nicht anders entschieden hätte als in seiner Entscheidung vom 10. Mai 2013 und die Mietaufwendungen in Spanien in einem wirtschaftlichen Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit in Österreich gesehen hätte, kann vom Bundesfinanzgericht nicht geteilt werden.

Im Fall RV/2204-W/11 machte der aus Deutschland nach Österreich entsandte Berufungswerber aus Anlass der Beendigung der Entsendung auch die anfallenden Rückübersiedlungskosten von Österreich nach Deutschland als Werbungskosten

geltend, welche vom Finanzamt nicht anerkannt wurden. Der Bf. argumentierte im Rechtsmittelverfahren, dass sowohl die Übersiedlung in das Bundesgebiet als auch der Umzug nach Deutschland Voraussetzung für die Aufnahme der nichtselbständigen Tätigkeit in Österreich gewesen seien.

Der UFS anerkannte lediglich die Übersiedlungskosten nach Österreich, da diese mit den nach der Übersiedlung in Österreich erzielten inländischen Einkünfte im Zusammenhang standen. Hinsichtlich der Rückübersiedlungskosten gelangte er zur Auffassung, dass die vom Berufungswerber zwecks einer neuerlichen Wohnsitzbegründung in Deutschland getragenen Aufwendungen auf eine für die Zukunft angestrebte Einkünfteerzielung in Deutschland ("Wiederaufleben" der beruflichen Tätigkeit bei der in Deutschland domizilierten Konzernmutter) gerichtet waren und ergo dessen kein wirtschaftlicher Veranlassungszusammenhang mit den im Streitjahr in Österreich bezogenen Einkünften bestanden haben.

Im UFS-Fall wurden die Werbungskosten als Ausfluss eines "Wiederauflebens" der beruflichen Tätigkeit in Deutschland gewertet und könnten demzufolge solche Aufwendungen damit nur als Werbungskosten im Rahmen der künftigen Einkünfteerzielung in Deutschland berücksichtigt werden.

Umgelegt auf den Beschwerdefall bedeutet das UFS-Judikat, dass die geltend gemachten Werbungskosten des Bf. mit den ab Juni 2012 im Inland bezogenen Einkünften im unmittelbaren Konnex stehen müssen.

Dieser Zusammenhang liegt im Beschwerdefall aber gerade nicht vor, da sich die strittigen Werbungskosten auf einer bereits bestehenden ausländischen Einkunftsquelle begründeten :

Der Bf. zog 2011 von Deutschland nach Spanien um dort für die X.Y. AG in A. tätig zu werden. Für die Ausübung der nichtselbständigen Arbeit benötigte der Bf. eine Wohnung in A. und wurde ein entsprechender Mietvertrag für den Zeitraum 01. November 2011 bis 30. Oktober 2012 abgeschlossen. Auf eine für die Zukunft angestrebte Einkünfteerzielung in Österreich war das Mietverhältnis nicht gerichtet.

Dass diese Wohnung ausschließlich für die Tätigkeit in Spanien und nicht für ein späteres Dienstverhältnis in Österreich maßgeblich war, zeigt sich auch darin, dass für die Mietkosten während aufrechten Dienstverhältnisses der damaligen Dienstgeber aufgekomen ist. Die Wohnung und die damit zusammenhängenden Mietkosten standen daher im direkten ursächlichen Zusammenhang mit den in Spanien erzielten Einkünften aus der beruflichen Tätigkeit bei der X.Y. AG.

Zum Zeitpunkt der erstmaligen Übersiedlung ins Bundesgebiet war die berufliche Tätigkeit in Spanien beendet. Der Bf. machte aber die Mietaufwendungen, welche durch die beruflichen Tätigkeit im Ausland begründet wurden als Werbungskosten in Österreich geltend, obgleich ein Konnex mit den inländischen Einkünften aus der beruflichen Tätigkeit bei der Z.Z. AG in Graz fehlte. Selbst ein mittelbarer und entfernter Zusammenhang, der jedoch den vorliegenden unmittelbaren Veranlassungszusammenhang mit den spanischen Einkünften nicht beseitigen kann, ist lediglich dadurch ableitbar, als durch den Entschluss des Bf. das bestehende

Dienstverhältnis in Spanien zugunsten eines neuen im Inland aufzugeben, die vertraglich vorgesehen Mindestmietdauer noch in einem Zeitraum weitergelaufen ist, in welchen der Bf. bereits bei seinem neuen Dienstgeber im Bundesgebiet tätig war .

Da die Aufwendungen für die spanische Mietwohnung mit den in Österreich ab Juni 2012 bezogenen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit nicht in unmittelbarem Veranlassungszusammenhang standen, waren die geltend gemachten Mietaufwendungen iHv von 11.000,00 Euro nicht als Werbungskosten anzuerkennen.

Zulässigkeit einer Revision

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

Die Rechtsfolge des inländischen Besteuerungsrechtes für die nichtselbständige Arbeit ergibt sich unmittelbar aus Artikel 16 DBA Österreich-Spanien. Hinsichtlich der rechtlichen Würdigung des Umfanges der abzusetzenden Werbungskosten und der Frage des Veranlassungszusammenhangs ist das Bundesfinanzgericht der zitierten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes gefolgt. Es war daher auszusprechen, dass eine Revision nicht zulässig ist.

Graz, am 23. Dezember 2019