

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf-Adr***, vertreten durch die ***S*** Steuerberatung & Wirtschaftsprüfung GmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch (nunmehr: Finanzamt Österreich) vom 18. März 2020 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2019 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Im Einkommensteuerbescheid 2019 ließ das Finanzamt als Sonderausgaben geltend gemachte Steuerberatkungskosten ohne nähere Begründung unberücksichtigt.
2. In der dagegen erhobenen Beschwerde wandte der Beschwerdeführer ein, die angeschlossenen Honorarnoten beträfen Leistungen im Zusammenhang mit der Erstellung seiner amerikanischen Steuererklärungen für die Jahre 2014 bis 2018.
3. Auf Vorhalt des Finanzamtes teilte der Beschwerdeführer mit Schreiben vom 28. Mai 2020 unter Anschluss der amerikanischen Steuererklärungen für die Jahre 2014 bis 2018 mit, er sei aufgrund seiner Geburt in den USA Doppelstaatsbürger, jedoch bereits seit seinem vierten Lebensjahr ausschließlich in Österreich ansässig. Er beziehe kein Einkommen aus dem Ausland und sei bei einem inländischen Dienstgeber beschäftigt. Die Beratungsleistungen des Steuerberaters beträfen ausschließlich die in Österreich erzielten Einkünfte. Jeder amerikanische

Staatsbürger habe nach amerikanischem Recht sein Welteinkommen in den USA zu versteuern. Um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden, habe er die Hilfe eines Steuerberaters in Anspruch genommen. In Anbetracht der Sprachbarriere und der Komplexität des schwer verständlichen Doppelbesteuerungsabkommens sei er alleine überfordert gewesen.

4. Auf weiteres Ersuchen des Finanzamtes um Vorlage der amerikanischen Steuererklärung für das Jahr 2019 teilte der Beschwerdeführer unter Anschluss eines Antrages auf Verlängerung der Frist zur Einreichung der amerikanischen Steuererklärung bis Oktober 2020 mit Schreiben vom 24. Juni 2020 mit, er könne die amerikanische Steuererklärung erst einreichen, wenn er den österreichischen Steuerbescheid für das Jahr 2019 habe. Er versichere aber, dass er die Steuerberatungskosten in der amerikanischen Steuererklärung nicht geltend mache.

5. Mit Schreiben vom 5. Oktober 2020 übermittelte der Beschwerdeführer eine Ablichtung der amerikanischen Steuererklärung für das Jahr 2019.

6. Mit Beschwerdeentscheidung wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab. Nach § 18 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 seien Steuerberatungskosten bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten seien. Unter Steuerberatungskosten würden grundsätzlich nicht nur Aufwendungen für eine Beratung im Bereich der Ertragsteuern verstanden, sondern auch solche für die Beratung oder Vertretung in sämtlichen anderen Steuerangelegenheiten. Aus den Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes im Erkenntnis vom 24. Oktober 2002, 98/15/0094, könne jedoch geschlossen werden, dass als Sonderausgaben abzugsfähige Steuerberatungskosten einen bestimmten Inlandsbezug aufweisen müssten. Die beantragten Kosten beträfen die Erstellung von Steuererklärungen nach amerikanischem Recht und seien damit in den USA als Werbungskosten abzugsfähig. Ein Zusammenhang mit österreichischen Steuern oder Beihilfen bestehe somit nicht und sei eine Berücksichtigung als Sonderausgabe daher nicht möglich. In den USA werde die Abgabepflicht nach dortigem Recht durch die Staatsbürgerschaft begründet. Auch in Österreich ansässige Steuerpflichtige müssten bei Vorliegen einer amerikanischen Staatsbürgerschaft in den USA Steuererklärungen abgeben, selbst wenn dort kein Wohnsitz bestehe und dort keine Einkünfte erzielt würden. Die in Rede stehenden Steuerberatungskosten seien unbestritten für die Erstellung von Steuererklärungen (Ermittlung von Einkünften) nach amerikanischem Recht angefallen und in den USA - soweit aus diversen zum Formular 1040 abrufbaren Informationen ableitbar - als "itemized deductions" (Werbungskosten) abzugsfähig. Diese aufgrund der steuerlichen Verpflichtung in den USA entstandenen Steuerberatungskosten stünden nicht in Zusammenhang mit der Besteuerung in Österreich und seien daher ebenso wie die aufgrund der Staatsbürgerschaft in den USA angefallenen Steuern nicht als Sonderausgaben anzuerkennen. Ob die Steuerberatungskosten bei der Veranlagung in den USA als Werbungskosten eine Auswirkung hätten oder dort tatsächlich Steuern anfielen, sei dabei nicht relevant.

8. Mit Schreiben vom 13. Oktober 2020 beantragte die steuerliche Vertretung die Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht. Der Ansicht des Finanzamtes werde entgegengehalten, dass im Zusammenhang mit ausländischen Steuererklärungen stehende Steuerberatungskosten bei einem in Österreich unbeschränkt Einkommensteuerpflichtigen als Sonderausgaben anzuerkennen seien, wenn es sich nicht um Betriebsausgaben eines ausländischen Betriebes handle oder wenn sie nicht durch Leistungen an andere Personen als den Steuerpflichtigen selbst verursacht worden seien. Insbesondere gelte dies, wenn die ausländischen Steuererklärungen ausschließlich inländische Einkünfte zum Gegenstand hätten. Der Beschwerdeführer sei aufgrund seiner US-Staatsbürgerschaft mit der Verpflichtung zur Einreichung von amerikanischen Steuererklärungen konfrontiert worden. Dazu habe er sich fachlicher Hilfe bedienen müssen und eine international agierende Kanzlei beauftragt. Im Zuge dessen habe er sich auch dazu entschlossen, die US-Staatsbürgerschaft zurückzulegen. Wie den detaillierten Leistungsverzeichnissen zu den Honorarnoten zu entnehmen sei, handle es sich bei sämtlichen Leistungen um solche, die steuerliche Angelegenheiten des Beschwerdeführers betroffen hätten. Dieser habe ausschließlich Einkünfte in Österreich erzielt und zwar solche aus nichtselbstständiger Arbeit und aus endbesteuertem Kapitalvermögen. In den nachträglich erstellten US-Steuererklärungen seien ausschließlich die österreichischen Einkünfte erklärt worden, weshalb er sich auch einer der wenigen dafür kompetenten inländischen Kanzleien bedient habe. Dadurch seien ihm erhebliche Kosten entstanden, zumal auch verfahrensrechtliche Hürden in den USA zu bewältigen gewesen seien. Entgegen der Sichtweise des Finanzamtes habe das Bundesfinanzgericht im Erkenntnis vom 25. Mai 2016, RV/2100468/2013, dem klaren Gesetzestext folgend festgehalten, dass einer in Österreich unbeschränkt steuerpflichtigen Person erwachsene Steuerberatungskosten unabhängig davon als Sonderausgaben anzuerkennen seien, ob diese Beratungsleistungen inländische oder ausländische Steuerangelegenheiten beträfen. Maßgeblich sei nur, dass die Beratungsleistungen nicht einem im Ausland liegenden Betrieb bzw. einer Betriebsstätte zuzurechnen seien und nicht für eine andere Person erbracht worden seien. Gegenständlich seien Beratungsleistungen ausschließlich für den Beschwerdeführer erbracht worden, der keine ausländischen Betriebe oder Betriebsstätten unterhalte. Es seien nur inländische Einkünfte erzielt und in den einzureichenden amerikanischen Einkommensteuererklärungen erfasst worden und seien die im Kalenderjahr 2019 angefallenen Steuerberatungskosten aufgrund des klaren Gesetzeswortlautes daher bei der Einkommensermittlung in Österreich zu berücksichtigen.

II. Sachverhalt

Der im Inland ansässige Beschwerdeführer ist österreichischer Staatsbürger und bezieht neben endbesteuerten Einkünften aus inländischem Kapitalvermögen aus einer im Inland ausgeübten Tätigkeit Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit. Bis Februar 2019 war er auch Staatsbürger der Vereinigten Staaten von Amerika (USA) und wurde aufgrund der dadurch begründeten US-amerikanischen Abgabepflicht zur Einreichung entsprechender Steuererklärungen für die Jahre

2014 bis 2018 aufgefördert. Die von der damit beauftragten inländischen Rechtsanwaltskanzlei in Rechnung gestellten Aufwendungen machte der Beschwerdeführer in der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2019 als Sonderausgaben geltend.

III. Rechtsgrundlagen und rechtliche Würdigung

Nach § 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.

Gemäß § 2 Abs. 1 EStG 1988 ist der Einkommensteuer das Einkommen zugrunde zu legen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat. Einkommen ist nach § 2 Abs. 2 EStG 1988 der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs. 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) und außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35) sowie des Freibetrags nach § 105.

Nach § 18 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 sind Steuerberatungskosten, die an berufsrechtlich befugte Personen geleistet werden, bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind.

Nach Art. 1 Abs. 4 erster Satz des Abkommens zwischen der Republik Österreich und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerumgehung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen (DBA-USA), darf jeder Vertragsstaat, vorbehaltlich des Absatzes 5 dieses Artikels, jedoch ungeachtet aller anderen Bestimmungen dieses Abkommens, seine im Sinne des Artikels 4 ansässigen Personen und auf Grund der Staatsbürgerschaft seine Staatsbürger so besteuern, als ob dieses Abkommen nicht in Kraft getreten wäre.

Gemäß Art. 1 Abs. 5 lit. a DBA-USA berührt Absatz 4 ua. nicht Vergünstigungen, die von einem Vertragsstaat gemäß Artikel 22 (Vermeidung der Doppelbesteuerung) gewährt werden.

Art. 22 Abs. 2 DBA-USA lautet auszugsweise:

"Ist ein Staatsbürger der Vereinigten Staaten in Österreich ansässig, so gilt folgendes:

- a) Bei Einkünften, die nach diesem Abkommen bei Bezug durch eine in Österreich ansässige Person ohne Staatsbürgerschaft der Vereinigten Staaten von der Steuer der Vereinigten Staaten befreit wären oder einem ermäßigten Satz der Steuer der Vereinigten Staaten unterlägen, rechnet Österreich auf die österreichische Steuer nur die allenfalls gezahlte Steuer an, die die Vereinigten Staaten nach diesem Abkommen erheben dürfen; dabei werden die Steuern nicht berücksichtigt, die lediglich nach Artikel 1 Absatz 4 (Persönlicher Geltungsbereich) auf Grund der Staatsbürgerschaft erhoben werden dürfen;*

- b) für Zwecke der Berechnung der Steuer der Vereinigten Staaten auf die in lit. a genannten Einkünfte rechnen die Vereinigten Staaten auf die Steuer der Vereinigten Staaten die Einkommensteuer an, die nach der in lit. a genannten Anrechnung an Österreich gezahlt worden ist; die so gewährte Anrechnung darf den Teil der Steuer der Vereinigten Staaten nicht schmälern, der nach lit. a auf die österreichischen Steuern anrechenbar ist; und*
- c) [...]"*

Das Finanzamt hat die Nichtabzugsfähigkeit der strittigen Steuerberatungskosten als Sonderausgaben einerseits mit dem fehlenden Inlandsbezug und andererseits mit der nach US-amerikanischem Recht bestehenden Abzugsmöglichkeit als Werbungskosten begründet.

Die im § 18 EStG 1988 angeführten Aufwendungen sind ihrem Wesen nach als Einkommensverwendung dem Bereich der privaten Lebensführung zuzurechnen und können daher nur in den im Gesetz angeführten Fällen steuermindernd berücksichtigt werden (vgl. VwGH 21.11.2013, 2010/15/0199, mwN). Können Aufwendungen, wie etwa Steuerberatungskosten, sowohl Sonderausgaben als auch Betriebsausgaben oder Werbungskosten sein, ist die jeweilige Veranlassung maßgebend. In unmittelbarem Zusammenhang mit einer der Einnahmenerzielung dienenden Tätigkeit stehende Aufwendungen für Beratungsleistungen (Steuerberatungskosten) sind als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten zu berücksichtigen. Keine Betriebsausgaben oder Werbungskosten, sondern Sonderausgaben liegen jedoch vor, wenn die Tätigkeit des Steuerberaters allein oder überwiegend nur dem Zweck dient, die Grundlagen für die Ermittlung der Einkommensteuer festzustellen bzw. die Einkommensteuererklärung abzufassen (vgl. VwGH 24.10.2002, 98/15/0145). Ausgeschlossen ist durch den Wortlaut der Bestimmung des § 18 Abs. 1 erster Satz EStG 1988 ein doppelter Abzug von Aufwendungen als Betriebsausgaben oder Werbungskosten einerseits und als Sonderausgaben andererseits [vgl. Wanke in Wiesner/Grabner/Knechtel/Wanke, EStG, § 18 Anm. 5 (Stand 1.3.2018, rdb.at)].

Der Begriff der Steuerberatungskosten im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 umfasst nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes allgemein die Beratung und Hilfeleistung in Abgabensachen und ist nicht auf bestimmte Steuerarten beschränkt (vgl. VwGH 24.10.2002, 98/15/0094, mwN). Im Unterschied zu beschränkt Steuerpflichtigen, bei denen gemäß § 102 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 Sonderausgaben nur abzugsfähig sind, wenn sie sich auf das Inland beziehen, sieht das Gesetz bei unbeschränkt Steuerpflichtigen in § 18 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 eine solche Einschränkung nicht vor. Steuerberatungskosten können bei unbeschränkt Steuerpflichtigen daher auch dann als Sonderausgaben Berücksichtigung finden, wenn sie mit ausländischen Abgaben in Zusammenhang stehen (vgl. Jakom/Peyerl, EStG, 2021, § 18 Rz 120, mit Hinweis auf BFG 25.5.2016, RV/2100468/2013, und BFG 27.8.2015, RV/3100749/2012, sowie Moßhammer, SWI 8/2020, 429 ff). Abgesehen davon, dass die Leistungen der inländischen Rechtsanwaltskanzlei jedenfalls auch der Vermeidung einer durch das amerikanische Besteuerungsrecht hinsichtlich der inländischen Einkünfte bewirkten Doppelbesteuerung des im Inland der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegenden Beschwerdeführers gedient haben, steht der

Umstand, dass die in Rede stehenden Aufwendungen durch die Erstellung der amerikanischen Steuererklärungen verursacht wurden, der Abzugsfähigkeit als Sonderausgaben daher nicht entgegen.

Nicht zu teilen vermag das Bundesfinanzgericht auch die Ansicht des Finanzamtes betreffend die einen Sonderausgabenabzug ausschließende Abzugsfähigkeit der Steuerberatungskosten in den USA als Werbungskosten. Losgelöst von der Frage, ob die strittigen Aufwendungen für die Erstellung der Einkommensteuererklärungen nach amerikanischer Rechtslage der Auffassung des Finanzamtes folgend tatsächlich abzugsfähige Werbungskosten sind (zur innerstaatlichen Rechtslage siehe oben), steht dies einer Berücksichtigung der Steuerberatungskosten als Sonderausgaben nicht entgegen.

Doppelbesteuerungsabkommen entfalten - wie der Verwaltungsgerichtshof mehrfach ausgesprochen hat - insofern eine Schrankenwirkung, als sie eine sich aus originär innerstaatlichem Steuerrecht ergebende Steuerpflicht begrenzen. Ob ein Steueranspruch besteht, ist 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 Doppelbesteuerungsabkommen eingeschränkt wird (vgl. ua. VwGH 20.12.2016, Ro 2015/15/0010, mwN).

Grundsätzlich wird durch ein solches Abkommen einem der beiden Vertragsstaaten die Position des Ansässigkeitsstaates und damit das umfassende Besteuerungsrecht und dem anderen Staat ein auf dessen inländische Quellen beschränktes Besteuerungsrecht zugewiesen. Das Doppelbesteuerungsabkommen mit den USA sieht in Art. 1 Abs. 4 ("saving clause") insoweit eine spezielle Regelung vor, als die USA ihre Staatsangehörigen ungeachtet der Bestimmungen des Abkommens und somit auch dann mit ihrem Welteinkommen besteuern dürfen, wenn diese in Österreich ansässig sind (vgl. Loukota/Jirousek/Schmidjell-Dommes/Daurer, Internationales Steuerrecht I/2, DBA-USA, Art. 1 Rz 4 und Art. 22 Rz 4, sowie Tumpel/Luketina in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA-Kommentar², 2019, Art. 1 Rz 48). Die USA können daher die in Österreich erzielten Einkünfte des Beschwerdeführers aufgrund seiner US-amerikanischen Staatsbürgerschaft nach den US-Vorschriften besteuern, sind nach Art. 22 Abs. 2 lit. b DBA-USA jedoch verpflichtet, die in Österreich gezahlte Steuer auf die US-Steuer anzurechnen.

Der Sinn und Zweck eines Doppelbesteuerungsabkommens erschöpft sich im Anwendungsbereich der Anrechnungsmethode im Kern darin, dass der nach dem Abkommen zur Anrechnung verpflichtete Staat die im anderen Staat abkommensgemäß erhobene Steuer anrechnet. Die ausländischen Einkünfte sind dabei nach den innerstaatlichen Rechtsvorschriften des anrechnenden Staates zu ermitteln (in diesem Sinne Englmaier in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA-Kommentar², 2019, Art. 23b Rz 34, mwN). Weshalb daher aber die steuerliche Berücksichtigung bestimmter Aufwendungen in dem das primäre Besteuerungsrecht ausübenden Ansässigkeitsstaat von deren Behandlung im Anrechnungsstaat abhängen sollte, ist nicht einsichtig.

Eine solche Wirkung vermag das Doppelbesteuerungsabkommen nicht zu entfalten und kann die Nichtberücksichtigung der Steuerberatungskosten somit jedenfalls nicht auf Abkommensrecht gestützt werden.

Nachdem im Beschwerdefall das gesamte Welteinkommen sowohl in Österreich als auch in den USA steuerlich erfasst wird, kann der Ausschluss vom Sonderausgabenabzug schließlich auch nicht aus der Bestimmung des § 18 Abs. 1 erster Satz EStG 1988 abgeleitet werden, wonach Sonderausgaben nicht vorliegen, soweit sie Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind, kommt es bei der gegebenen Sachlage doch selbst im Falle eines Werbungskostenabzuges in den USA nicht zu einer doppelten Berücksichtigung im Sinne einer zweifachen Minderung der inländischen Bemessungsgrundlage.

Die Berücksichtigung der Steuerberatungskosten wurde somit zu Unrecht versagt und war der Beschwerde daher Folge zu geben.

IV. 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 Frage, ob im Zusammenhang mit der Erstellung ausländischer Steuererklärungen angefallene Steuerberatungskosten im Inland als Sonderausgaben abzugsfähig sind und gegebenenfalls einem solchen Abzug eine Berücksichtigung als Werbungskosten in einem die Anrechnungsmethode anwendenden Vertragsstaat entgegensteht, wurde in der höchstgerichtlichen Rechtsprechung noch nicht behandelt und ist eine ordentliche Revision daher zulässig.

Feldkirch, am 14. Jänner 2022