

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache NN, vertreten durch Mag. Hubert Plesiutschnig, Harter Straße 1, 8053 Graz-Neuhart, über die Beschwerde vom 8. März 2017 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Graz-Stadt vom 31. Jänner 2017, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2012 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:**

Anlässlich einer beim Beschwerdeführer (Bf) durchgeführten Außenprüfung versagte die Prüferin den im Zusammenhang mit dem Forschungsaufenthalt des Bf in Amsterdam stehenden Werbungskosten die Anerkennung.

Dies mit der Begründung, dass der Bf in der Zeit vom 1.5. – 1.12.2012 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in den Niederlanden erzielt und auch dort versteuert habe.

Nach § 1 Abs. 2 EStG 1988 habe Österreich als Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht für das Welteinkommen. Werbungskosten könnten nur bei jener Einkunftsquelle steuermindernd berücksichtigt werden, mit der sie wirtschaftlich im Zusammenhang stehen.

Nach Art. 16 Abs. 1 des DBA zwischen Österreich und den Niederlanden stehe das Besteuerungsrecht bei unselbständiger Tätigkeit grundsätzlich dem Tätigkeitsstaat, somit den Niederlanden zu. Österreich habe nach § 33 Abs. 11 EStG 1988 iVm Art. 24 Abs. 3 DBA als Ansässigkeitsstaat das Recht die niederländischen Einkünfte im Rahmen des Progressionsvorbehaltes zu berücksichtigen.

Da die geltend gemachten Aufwendungen im Zusammenhang mit der Tätigkeit in den Niederlanden stehen, kürzen diese Aufwendungen nur die Progressionseinkünfte in Österreich. Die ausländischen Einkünfte seien nach österreichischem Recht zu ermitteln. Die in Österreich erzielten Einkünfte dürften um diese Aufwendungen nicht gekürzt werden.

Die vom steuerlichen Vertreter beantragten Werbungskosten für 2012 in Höhe von 12.472,74 Euro könnten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit nicht zum Abzug gebracht werden.

In dem im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Einkommensteuerbescheid folgte das Finanzamt dieser Auffassung.

Dagegen richtete sich der Bf mit dem Rechtsmittel der Beschwerde. Der steuerliche Vertreter führte darin aus, dass der Bf als Zusatz zu seinem mit 15.12.2015 befristeten Arbeitsvertrag eine Qualifizierungsvereinbarung abgeschlossen habe. Daraus ergebe sich eindeutig, dass der Forschungsaufenthalt in den Niederlanden einen integralen Bestandteil seines Dienstverhältnisses mit der Med Uni gebildet habe. Sein Dienstverhältnis in Österreich sei während des Forschungsaufenthaltes nicht unterbrochen gewesen, wäre aber ohne den adäquaten Forschungsaufenthalt am 15.12.2015 zu beenden gewesen.

Die mit diesem Forschungsaufenthalt erwachsenen Kosten aus dem beruflich veranlassten Zweitwohnsitz, den beruflich veranlassten Fahrtkosten sowie diversen sonstigen ihm im gegenständlichen Zusammenhang beruflich erwachsenen Kosten würden eindeutig im Zusammenhang mit seiner Verpflichtung zur Qualifizierung laut Qualifizierungsvereinbarung stehen und somit eindeutig in Österreich steuerlich abzugsfähige Werbungskosten (=Ausgaben zur Schaffung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen) darstellen.

In der in der Folge ergangenen Beschwerdeentscheidung bestätigte das Finanzamt, dass der Bf zur Erlangung einer unbefristeten Anstellung einen sechsmonatigen Forschungsaufenthalt im Ausland absolvieren musste. Aus diesem Grund sei der Bf vom 1.5.-1.11.2012 an einer Klinik in den Niederlanden beschäftigt gewesen und habe aus dieser Tätigkeit Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezogen, die auch in den Niederlanden versteuert worden seien. Laut Auskunft des Bf wäre die Geltendmachung der mit der Forschungstätigkeit in den Niederlanden in Zusammenhang stehenden Werbungskosten und Ausgaben (Reisekosten, Wohnungskosten, Kosten für Internet, Telefon, etc.) in den Niederlanden nicht zulässig, weshalb der steuerliche Vertreter den Abzug bei den österreichischen Einkünften in Österreich beantragt habe und die Einkünfte in den Niederlanden versteuert worden seien. Ein niederländischer Besteuerungsnachweis sei im Original vorgelegt worden.

Unter Hinweis auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 27.7.2016, Ra 2015/13/0043) und die Definition des „unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhanges“ vertrat das Finanzamt die Auffassung, dass Ausgaben nur von jenen Einkünften steuerlich mindernd berücksichtigt werden, mit denen sie in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. Die geltend gemachten Aufwendungen stünden ausschließlich in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Tätigkeit des Bf in den Niederlanden und kürzen daher die Progressionseinkünfte in Österreich.

„Festgehalten wird, dass für die Berechnung der Einkommensteuer nicht ausschlaggebend ist, ob diese Ausgaben in den Niederlanden steuerlich berücksichtigt

werden konnten, da die ausländischen Einkünfte nach österreichischem Steuerrecht zu ermitteln sind. Daher wurden in Österreich die Progressionseinkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in den Niederlanden um die ausländischen Werbungskosten gekürzt in KZ 453 erfasst. Die damit zusammenhängenden Werbungskosten sind wie betraglich vom Beschwerdeführer angegeben in KZ 493 ausgewiesen. Eine Kürzung der inländischen Einkünfte um die im Ausland angefallenen Aufwendungen ist nicht vorgesehen, da sie nicht im unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Tätigkeit an der Medizinischen Universität stehen.“

Dass der Forschungsaufenthalt ein integraler Bestandteil des Dienstverhältnisses mit der Med Uni gewesen sei, dieses Dienstverhältnis während des Forschungsaufenthaltes nicht unterbrochen gewesen wäre und ohne diesen Forschungsaufenthalt zu beenden gewesen wäre, ändere nichts daran, dass die angefallenen Ausgaben der nichtselbständigen Tätigkeit in den Niederlanden zuzurechnen seien. Diese Aufwendungen seien angefallen, da der Bf eine Forschungstätigkeit in den Niederlanden übernommen habe. Ohne diese Tätigkeit wären diese Aufwendungen nicht angefallen. Aus diesem Grund stünden die Ausgaben in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Auslandstätigkeit und seien dort steuerlich zu berücksichtigen. Dementsprechend seien die Progressionseinkünfte um die angefallenen Aufwendungen in Höhe von 12.472,74 Euro gekürzt worden.

Dagegen richtete sich der Bf mit Vorlageantrag und wies nochmals auf den Zusatz zum Arbeitsvertrag – Qualifizierungsvereinbarung vom 31. Mai 2010 - hin, woraus sich eindeutig ergebe, dass das Dienstverhältnis ohne adäquaten Forschungsaufenthalt zu beenden gewesen wäre, weshalb die mit diesem Forschungsaufenthalt erwachsenen Kosten, eindeutig im Zusammenhang mit der Verpflichtung zur Qualifizierung laut Qualifizierungsvereinbarung stünden und somit eindeutig in Österreich steuerlich abzugsfähige Werbungskosten (= Ausgaben zur Schaffung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen) darstellen.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

Der Bf ist gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte.

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.

Das Besteuerungsrecht Österreichs wird durch das Abkommen zwischen der Republik Österreich und dem Königreich der Niederlande zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (in der Folge DBA) geregelt. Die maßgeblichen Artikel lauten:

## **Artikel 16**

### **Unselbständige Arbeit**

(1) Vorbehaltlich der Artikel 17, 19, 20 und 21, Absatz 2, dürfen Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem der beiden Staaten ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, daß die Arbeit in dem anderen Staat ausgeübt wird. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen in dem anderen Staat besteuert werden.

(2) Ungeachtet des Absatzes 1 dürfen Vergütungen, die eine in einem der beiden Staaten ansässige Person für eine in dem anderen Staat 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 Kalenderjahres 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, die eine in einem der beiden Staaten ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, die an Bord eines Seeschiffes oder Luftfahrzeuges im internationalen Verkehr oder an Bord eines Schiffes, das der Binnenschifffahrt dient, ausgeübt wird, nur in diesem Staat besteuert werden.

## **Artikel 24**

(1) Die Niederlande sind berechtigt, bei der Erhebung der Steuern von in diesem Staat ansässigen Personen alle Einkommensteile und Vermögensteile, die nach den Bestimmungen dieses Abkommens in Österreich besteuert werden dürfen, in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen.

(2) Unbeschadet der Anwendung der Bestimmungen bezüglich des Verlustausgleiches in ihren innerstaatlichen Vorschriften über die Vermeidung der Doppelbesteuerung lassen die Niederlande von dem gemäß Absatz 1 dieses Artikels errechneten Steuerbetrag einen Abzug zu. Dieser Abzug entspricht dem Teil des Steuerbetrags, der sich zu diesem Steuerbetrag verhält, wie sich der Betrag der in Absatz 1 bezeichnete Bemessungsgrundlage einbezogenen Einkommensteile oder Vermögensteile, die nach den Artikeln 6, 7, 10 Absatz 7, 11 Absatz 3, 13 Absatz 4, 14 Absätze 1 und 2, 15, 16 Absatz 1, 17 Absatz 1, 20 Absatz 1, lit. a, Absatz 2, lit. a und Absatz 4 und 23 Absätze 1 und 2 dieses Abkommens in Österreich besteuert werden dürfen, zu dem Einkommens- oder Vermögensbetrag, der die in Absatz 1 bezeichnete Bemessungsgrundlage bildet, verhält. Weiterhin lassen die Niederlande von dem gemäß Absatz 1 errechneten

Steuerbetrag einen Abzug zu für die Einkünfte, die nach den Artikeln 10 Absatz 2, 12 Absatz 1, 13 Absatz 2, 14 Absatz 5 und 18 Absätze 1 und 2 in Österreich besteuert werden dürfen und in die in Absatz 1 bezeichnete Bemessungsgrundlage einbezogen sind. Der Betrag dieses Abzugs ist der niedrigere der folgenden Beträge:

- a) der Betrag, der der österreichischen Steuer entspricht;
- b) der Betrag der niederländischen Steuer, der sich zu dem gemäß Absatz 1 dieses Artikels errechneten Steuerbetrag verhält wie sich der Betrag der genannten Einkünfte zu dem Einkommensbetrag, der die in Absatz 1 bezeichnete Bemessungsgrundlage bildet, verhält.

(3) Bezieht eine in Österreich ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und dürfen diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen in den Niederlanden besteuert werden, so nimmt Österreich, vorbehaltlich des Absatzes 4, diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus; Österreich 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.

(4) Bezieht eine in Österreich ansässige Person Einkünfte, die nach Artikel 10 Absatz 2, Artikel 12 Absatz 1, Artikel 13 Absatz 2, Artikel 14 Absatz 5 und Artikel 18 Absätze 1 und 2 in den Niederlanden besteuert werden dürfen, so rechnet Österreich auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der in den Niederlanden gezahlten Steuer entspricht. Der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer nicht übersteigen, der auf die Einkünfte entfällt, die aus den Niederlanden bezogen werden.

§ 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.

Aufwendungen im Zusammenhang mit Einnahmen, die auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens (DBA) von der Besteuerung im Inland ausgenommen sind, sind nicht abzugsfähig (Doralt/Kofler, EStG<sup>11</sup>, § 20, Tz 152/4).

Voraussetzung für die Versagung der Abzugsfähigkeit ist ein objektiver Zusammenhang zwischen den Aufwendungen und den nicht der Einkommensteuer unterliegenden Einnahmen. Dabei genügt ein klar abgrenzbarer, objektiver Zusammenhang zwischen beiden Größen (Doralt, aaO, Tz 152).

Aus Art 24 Abs. 3 DBA geht hervor, dass die Befreiungsmethode mit dem sogenannten Progressionsvorbehalt zur Anwendung kommt. Das heißt, der Wohnsitzstaat 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, 204/15/0051). Dieser wird auf jenen Einkommensteil angewandt, der von Österreich besteuert werden darf (VwGH 14.12.2006, 2005/14/0099).

Diese Vorschrift gilt nicht nur für positive, sondern auch für negative Einkünfte bzw. Werbungskosten. Der Rechtsprechung des BFH folgend 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 gegenständlichen Fall, dass der Bf in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig ist und in den Niederlanden ein Einkommen im Gesamtbetrag von 31.067,55 Euro erzielt hat. Mit diesen niederländischen Einnahmen stehen Ausgaben wie Wohnungskosten, Internet, etc., in Höhe von 12.472,74 Euro im unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang.

Unter Berücksichtigung des Art. 16 des DBA liegt das Besteuerungsrecht hinsichtlich der in den Niederlanden erzielten Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit in den Niederlanden.

Die damit im Zusammenhang stehenden Werbungskosten gehen im Sinne der Rechtsprechung des BFH 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 im Arbeitsvertrag abgeschlossene Qualifizierungsvereinbarung vermag daran nichts zu ändern. Vorrangig ist im vorliegenden Fall der Veranlassungszusammenhang der angefallenen Aufwendungen mit den in den Niederlanden erzielten Einnahmen.

Die angefallenen Aufwendungen dienen primär dazu, die Erzielung von Einnahmen in den Niederlanden zu ermöglichen. Dadurch wird ein unmittelbarer Veranlassungszusammenhang begründet. Dienen diese niederländischen Einkünfte in der Folge dazu, die Karriere des Bf in Österreich zu fördern, besteht zu den in Österreich erzielten Einkünften allenfalls nur ein mittelbarer und entfernter Zusammenhang, der den vorliegenden unmittelbaren Veranlassungszusammenhang mit den niederländischen Einkünften nicht beseitigen kann.

Die gegenständlichen Aufwendungen sind jedoch bei der Berechnung des anzuwendenden Steuersatzes, wie oben ausgeführt, zu berücksichtigen.

Diesen Anforderungen ist das Finanzamt in dem bekämpften Einkommensteuerbescheid nachgekommen und hat zur Berechnung des Steuersatzes die Einkünfte (Einnahmen abzüglich Werbungskosten) zum Ansatz gebracht.

Über den Progressionsvorbehalt kommt somit den in den Niederlanden erwachsenen Aufwendungen eine progressionsmindernde Wirkung zu.

Bei der vorliegenden Sach- und Rechtslage war wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen diese Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes ist eine Revision nicht zulässig, da sie nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Weder weicht das gegenständliche Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab, noch fehlt eine solche Rechtsprechung oder wird die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet.

Graz, am 22. Februar 2018