

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Romuald Kopf in der Beschwerdesache der Bf, vertreten durch Lenz Bereuter Gehrer Steuerberatungs GmbH, Kirchstraße 6, 6971 Hard, gegen den Bescheid des Finanzamtes Bregenz vom 07.11.2012 betreffend Einkommensteuer 2011 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise stattgegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die **Einkommensteuer 2011** wird festgesetzt mit 10.184,00 €.

Bezüglich der Bemessungsgrundlage und der Abgabeberechnung wird auf das dem Erkenntnis angeschlossene Berechnungsblatt verwiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin ist in Österreich ansässig. Sie arbeitet als Grenzgängerin nach der Schweiz, und zwar als öffentlich bedienstete Lehrerin an einer Primarschule.

Das Finanzamt wich bei der Veranlagung zur Einkommensteuer 2011 in drei Punkten von der Erklärung der Bf ab. Zum Ersten anerkannte es einen auf die überobligatorische berufliche Pensionsvorsorge entfallenden Teilbetrag in Höhe von 4.138,00 CHF nicht als Werbungskosten, sondern nur als sogenannte Topfsonderausgaben. Zum Zweiten rechnete es die von der Arbeitgeberin der Bf in die sogenannte 2. Säule entrichteten überobligatorischen Altersgutschriften (ebenfalls in der Höhe von 4.138,00 CHF) als Vorteil aus dem Dienstverhältnis dem Bruttolohn hinzu. Und zum Dritten reduzierte es die zum Abzug

begehrte Quellensteuer um einen Teilbetrag in Höhe von 428,65 CHF, bei welchem es sich um eine Nachzahlung für das dem Streitjahr vorangegangene Jahr handelt.

Die Bf erhob Berufung (Beschwerde) mit folgender Begründung: Sie habe nachweislich die ihr nachträglich für 2010 vorgeschriebene Quellensteuer entrichtet. Die Quellensteuer sei daher antragsgemäß auf die österreichische Steuer anzurechnen. Die in der zweiten Vorsorgesäule vorgesehenen Vorsorgeeinrichtungen hätte nach Schweizer Recht Bestimmungen über die Leistungen, die Organisation, die Verwaltung und Finanzierung, die Kontrolle sowie das Verhältnis zu den Arbeitgebern, zu den Versicherten und zu den Anspruchsberechtigten zu erlassen. Sächen derartige Reglements für Arbeitnehmer und Arbeitgeber höhere Beitragsleistungen verpflichtend vor, was hier gegeben sei, sei von Pflichtbeiträgen im Sinne von [§ 16 Abs. 1 Z 4 lit. h EStG 1988](#) bzw von nicht steuerpflichtigen Arbeitgeberbeiträgen auszugehen. So sei es auch jahrelang von den Finanzämtern gehandhabt worden. Eine (rückwirkende) Änderung dieser Praxis verstoße im Übrigen gegen den Grundsatz von Treu und Glauben.

Das BFG hat zur Beschwerde erwogen:

Überobligatorische Arbeitnehmer- und Arbeitgeber-Beiträge:

Die Alterssicherung von in der Schweiz beschäftigten Arbeitnehmern basiert auf drei Säulen. Die staatliche Vorsorge, auch erste Säule genannt, deckt den Existenzbedarf ab und ist zwingend. Die gegenständlich interessierende zweite Säule ist die an das Arbeitsverhältnis gekoppelte berufliche oder betriebliche Vorsorge, zu deren Durchführung idR betriebliche Pensionskassen eingerichtet sind. Die dritte Säule bildet die freiwillige oder private Vorsorge.

Die berufliche Vorsorge (2. Säule) kennt neben einem obligatorischen auch einen überobligatorischen Bereich. Zur steuerlichen Behandlung von im überobligatorischen Bereich erfolgten Zahlungen in betriebliche Pensionskassen gab es divergierende Rechtsprechung des UFS und in diesem Zusammenhang auch eine Änderung der Verwaltungspraxis. Massive Proteste von Grenzgängern und eine Reihe von Berufungen bildeten für den UFS den Anstoß zur kritischen Überprüfung der uneinheitlichen Standpunkte, vor allem aber zur Ermittlung des maßgeblichen ausländischen Rechts im Rahmen einer auf freiwilliger Koordination basierenden gemeinschaftlichen Enquete (SWI 2013, 305).

Im Anschluss an die Enquete erging eine Reihe von Berufungsentscheidungen, in denen sich der UFS mit unterschiedlichen Aspekten des Problems auseinandersetzte und im Ergebnis zu seiner ursprünglichen Linie zurückfand (SWI 2013, 455 und die dort zitierte Judikatur des UFS). Diese Linie wurde zwischenzeitlich auch vom BFG bestätigt (BFG 22.07.2014, RV/1100498/2012).

Dies wiederum bedeutet, dass das diesbezügliche Begehren der Bf berechtigt ist. Der Beschwerde war somit in diesem Punkt Folge zu leisten. Im Ergebnis bedeutet dies die steuerliche Gleichstellung der überobligatorischen Beiträge mit obligatorischen. Demzufolge stellen auch die überobligatorischen Arbeitnehmerbeiträge im Beschwerdefall Werbungskosten dar. Und auch bei den überobligatorischen Arbeitgeberbeiträgen handelt es sich um nichtsteuerbare Einkünfte. Der Umstand, dass die Bf öffentlich Bedienstete ist, erfordert keine andere Beurteilung.

Anzurechnende Quellensteuer

[Art. 23 DBA Schweiz](#) regelt (die Methode), wie eine allfällige Doppelbesteuerung vermieden wird. Für die beschwerdegegenständlichen Einkünfte ist die sogenannte Anrechnungsmethode vorgesehen. Demzufolge hat Österreich auf die Einkommensteuer der Bf jenen Betrag anzurechnen, der der in der Schweiz gezahlten Steuer entspricht. Nach dem klaren Abkommenswortlaut darf der anzurechnende Betrag den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer nicht übersteigen, der auf die aus der Schweiz bezogenen Einkünfte entfällt.

Anders als im Fall einer Anrechnung inländischer Abzugssteuern findet bei der Anrechnung von Auslandssteuern daher keine „Vollanrechnung“, sondern nur eine **„Proportionalanrechnung“** statt (Loukota/Jirousek, Int Steuerrecht, Art. 23, TZ 82). Aus der Regelung ergibt sich aber auch, dass auf die Einkommensteuer 2011 keine ausländische Quellensteuer angerechnet werden darf, die auf die Einkünfte des Vorjahres entfällt. Diesbezüglich war die Beschwerde somit als unbegründet abzuweisen.

Der Vollständigkeit halber wird darauf verwiesen, dass das Finanzamt im Vorlagebericht zutreffend ausgeführt hat, die Quellensteuernachzahlung 2010 stelle ein rückwirkendes Ereignis dar und werde amtswegig periodengerecht berücksichtigt.

Aliquotierung der Beitragszahlungen an die GKK

Bei Personen, die wie die Bf bei der VlbG. Gebietskrankenkasse freiwillig versichert sind, wird - im Gegensatz zu Versicherten bei privaten Unternehmungen - jeweils der Jahresbruttolohn (inkl. Sonderzahlungen) als Bemessungsgrundlage für die Versicherungsprämien herangezogen. Daher ist gemäß [§ 67 Abs. 12 EStG 1988](#) iVm. § 62 Z 3-5 EStG eine Aufteilung der Werbungskosten auf den laufenden Bezug und auf die Sonderzahlungen vorzunehmen (VwGH vom 07.10.2003, [2000/15/0014](#); UFS 11.01.2010, RV/0335-F/09; LStR 2002, Rz. 247; BFG 13.01.2015, RV/1100148/2013; an die Bf ergangene BVE des FA vom 2.3.2015 betreffend ESt 2013 sowie Einkommensteuerbescheid 2013 vom 4.3.2015).

Im Zuge der Neuberechnung der festzusetzenden Einkommensteuer wurde festgestellt, dass der angefochtene Bescheid dem dargelegten gesetzlichen Auftrag nicht gerecht wird. Dies war gemäß [§ 279 BAO](#) iVm den [§§ 114](#) und [2a BAO](#) zu Ungunsten der Bf nachzuholen.

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.

Das Erkenntnis berücksichtigt die übereinstimmende Rechtssprechung, die zur strittigen Frage als Folge einer Enquete mit ausgewogen besetzten, sachkundigen Teilnehmern ergangen ist und die nunmehr als gefestigt bezeichnet werden kann. Von keiner Seite wurden substantiierte Bedenken an dieser (zwischeninstanzlichen) Rechtsprechung erhoben. Das Erkenntnis tangiert somit keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung.

Feldkirch, am 14. Jänner 2016