

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Peter Bilger in der Beschwerdesache X., vertreten durch das SteuerTeam S93 OG, Schwefel 93, 6850 Dornbirn, über die Beschwerde vom 16.11.2017 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Feldkirch vom 24.10.2017 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2016 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

I. Sachverhalt, Verfahrensgang

1. Die Beschwerdeführerin (Bf.) war im Jahr 2016 als Grenzgängerin im Kantonsspital Y. beschäftigt. Aus dieser Tätigkeit bezog sie laufende Bruttobezüge in Höhe von 87.633,02 Euro (bzw. 96.992,40 CHF) sowie Sonderzahlungen in Form eines 13. und 14. Monatsgehalts in Höhe von insgesamt 13.121,95 Euro (bzw. 14.523,40 CHF). Von den Bruttobezügen des Jahres 2016 in Höhe von 100.754,97 Euro (bzw. 111.515,80 CHF) wurden von der Arbeitgeberin u.a. Beiträge in die Alters- und Hinterlassenenversicherung (AHV), in die Arbeitslosenversicherung (ALV) und in die Nichtberufsunfallversicherung (NBU) in Höhe von 7.078,10 Euro (bzw. 7.834,00 CHF) sowie Beiträge für die berufliche Vorsorge an die Y. Pensionskasse in Höhe von 9.392,47 Euro (bzw. 10.395,60 CHF) einbehalten. Die Beiträge für die berufliche Vorsorge resultierten aus monatlich in gleicher Höhe einbehaltenen *Sparbeiträgen Arbeitnehmer* in Höhe von 636,90 CHF (in den Monaten Jänner und Februar) und 646,75 CHF (ab März), *Risikobeiträgen Arbeitnehmer* in Höhe von 123,85 CHF (in den Monaten Jänner und Februar) und 125,75 CHF (ab März), *Verwaltungskostenbeiträgen* in Höhe von 14,15 CHF (in den Monaten Jänner und Februar) und 14,35 CHF (ab März) und *Ausfinanzierungskosten* in Höhe von 80,40 CHF (in den Monaten Jänner und Februar) und 81,65 CHF (ab März). Laut dem Versicherungsausweis der Y. Pensionskasse per 30.4.2016 betrug der für die Beitragsbemessung maßgebliche Lohn 112.089,00 CHF. Der versicherte Lohn wurde mit 97.989,00 CHF angegeben.

2. In der **Einkommensteuererklärung 2016** zog die Bf. die Beiträge in die gesetzliche Sozialversicherung (AHV, ALV, NBU) aliquot von den laufenden Bezügen (mit einem Betrag in Höhe von 6.139,88 Euro) und von den Sonderzahlungen (mit einem Betrag in Höhe von 938,22 Euro) ab, die Beiträge in die Pensionskasse hingegen zog sie nur von den laufenden Bezügen ab. Die solcherart als Werbungskosten berücksichtigten Versicherungsbeiträge führten (neben hier nicht relevanten weiteren Werbungskosten) zu erklärten Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 60.935,90 Euro und zu sonstigen Einkünften gemäß § 67 EStG 1988 in Höhe von 11.563,73 Euro.

3. Im **angefochtenen Einkommensteuerbescheid** teilte das Finanzamt abweichend von der Steuererklärung des Bf. auch die Beiträge in die Pensionskasse aliquot auf die laufenden und die sonstigen Bezüge auf und gelangte so zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 62.142,47 Euro und zu sonstigen Bezügen in Höhe von 10.976,85 Euro.

4. In der gegen diesen Bescheid am 16.11.2017 erhobenen **Beschwerde** beantragte die Bf. die Sozialversicherungsbeiträge bei den sonstigen Bezügen mit einem Betrag in Höhe von 921,82 Euro und bei den laufenden Bezügen mit einem Betrag in Höhe von 15.548,74 Euro zu berücksichtigen. Zur Begründung dieser Aufteilung verwies sie auf § 67 Abs. 1 EStG, wonach sonstige Bezüge im Rahmen des Jahressechstels nach Abzug der darauf entfallenden Sozialversicherungsbeiträge, des Freibetrages von 620 Euro und unter Berücksichtigung der Freigrenze von 2.100 Euro zu besteuern seien. Den der Beschwerde beigefügten Lohnabrechnungen für Mai und Juni 2016 sei zu entnehmen, dass die Pensionskassenbeiträge in diesen Monaten gleich hoch gewesen und daher von den Sonderzahlungen keine Pensionskassenbeiträge entrichtet worden seien.

5. Das Finanzamt wies die Beschwerde mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 24.1.2018 ab. Pensionskassenbeiträge würden vom maßgebenden Jahreslohn bemessen, der grundsätzlich dem AHV-pflichtigen Jahreseinkommen entspreche. Gemäß Artikel 5 des Schweizer Gesetzes über die Alters- und Hinterlassenenversicherung (AHVG) umfasse der maßgebende Lohn insbesondere auch Teuerungs- und andere Lohnzulagen, Provisionen, Gratifikationen, Naturalleistungen, Ferien- und Feiertagsentschädigungen und ähnliche Bezüge. Der anrechenbare Jahreslohn entspreche somit grundsätzlich dem AHV-pflichtigen Jahreseinkommen (brutto) und bilde die Grundlage für die Berechnung des versicherten Jahreslohnes. Der versicherte Jahreslohn wiederum bilde die Grundlage für sämtliche Beiträge und Leistungen, also für die AHV- und Pensionskassenbeiträge und die entsprechenden Leistungen. Selbst dann, wenn bei der Beitragsberechnung von der Höchstbemessungsgrundlage bzw. Höchstgrenze ausgegangen werde, entfielen Beiträge anteilig auch auf die sonstigen Bezüge, weil auch die Höchstbemessungsgrundlage als begrenzter maßgeblicher Lohn auf Basis von laufendem und sonstigem Bezug berechnet werde. Da die strittigen Pensionskassenbeiträge somit anteilig auch auf die sonstigen Bezüge entfielen, seien diese Beiträge im Verhältnis der sonstigen Bezüge zu den Gesamtbezügen aufzuteilen und die auf die sonstigen Bezüge entfallenden Beiträge bei diesen in Abzug zu bringen gewesen. Dies führe im Beschwerdefall zu

folgender Aufteilung: AHV: CHF 5.715,20 + ALV: CHF 1.226,70 + NBU: CHF 892,15 + Sparbeitrag: CHF 7.741,30 + Risikobeitrag: CHF 1.505,20 + Verwaltungskosten: CHF 171,80 + Ausfinanzierung: CHF 977,30 = Summe CHF 18.230. Bruttolohn: CHF 111.516 x Sonderzahlungen: CHF 14.523,40 = Anteil Sonderzahlung CHF 2.374,20 (€ 2.145,10). Auf die laufenden Bezüge entfielen demzufolge CHF 15.855,80 (€ 14.325,78). Auch wenn die Pensionskassenbeiträge monatlich gleichbleibend einbehalten worden seien, sei die Schlussfolgerung, dass keine Beiträge auf die Sonderzahlungen entfielen, unzulässig. Entscheidend sei vielmehr, dass die Sonderzahlungen grundsätzlich mitversichert seien. Dies sei aufgrund der maßgeblichen Regelungen zweifellos der Fall. Laut dem beigelegten Versicherungsausweis der Y. Pensionskasse habe der „maßgebende Lohn“ per 30.4.2016 CHF 112.089 betragen. Der Bruttolohn laut Lohnkonto habe per 31.12.2016 auf CHF 111.515,80 betragen. Somit könne jedenfalls davon ausgegangen werden, dass die Sonderzahlungen im maßgebenden Jahreslohn enthalten gewesen seien.

6. Im **Vorlageantrag** vom 23.2.2018 wandte die Bf. gegen die Ausführungen des Finanzamtes in der Beschwerdevorentscheidung ein, diese ließen nicht erkennen, weshalb ihre Schlussfolgerung, dass keine Beiträge auf Sonderzahlungen entfielen, wenn die Pensionskassenbeiträge monatlich gleichbleibend einbehalten würden, unzulässig sein sollte. In den Monaten Jänner bis Dezember 2016 seien monatlich, zwölfmal im Jahr, die Pensionskassenbeiträge abgezogen worden. In den Monaten, in denen die Sonderzahlungen ausbezahlt worden seien, hätten sich die Abzüge der Pensionskassenbeiträge nicht verändert. Das führe dazu, dass in keinem der Monate Pensionskassenbeiträge gemäß § 62 Z 4 EStG anfielen, die auf sonstige Bezüge entfielen. Auch sei auf die in der Beschwerde bzw. in der Beantwortung des Ergänzungsersuchens angeführte gesetzliche Bestimmung des § 77 Abs. 1 EStG nicht eingegangen worden. Gemäß § 77 Abs. 1 EStG sei der Lohnzahlungszeitraum bei einem Arbeitnehmer, der bei einem Arbeitgeber im Kalendermonat durchgehend beschäftigt sei, der Kalendermonat. Diese gesetzliche Regelung gelte auch für nicht im Inland beschäftigten Dienstnehmer wie etwa Grenzgänger (so z.B. UFS RV/0019-F/04 vom 21.3.2005). Auf Grund der Systematik des Einkommensteuerrechtes sei es denkunmöglich, dass in einem Lohnzahlungszeitraum (Kalendermonat), in dem keine Sonderzahlungen bezogen würden, Werbungskosten anteilig auf (nicht vorhandene) Sonderzahlungen entfielen. Durch die vom Finanzamt Feldkirch praktizierte pauschale Umrechnung der einbehaltenen Pensionskassenbeiträge gelange man aber zu diesem Ergebnis.

7. Das Finanzamt legte die Beschwerde am 9.3.2018 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

II. Rechtslage und rechtlicher Würdigung

8. Gemäß § 16 Abs. 1 Z 4 lit. f EStG 1988 sind Beiträge von Arbeitnehmern zu einer ausländischen Pflichtversicherung, die einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entspricht, Werbungskosten. Werbungskosten sind gemäß § 16 Abs. 1 Z 4 lit. h EStG 1988 ferner Beiträge von Arbeitnehmern zu ausländischen Pensionskassen, die auf Grund einer ausländischen gesetzlichen Verpflichtung zu leisten sind.

Gemäß § 62 Z 4 EStG 1988 sind beim Steuerabzug vom Arbeitslohn vor Anwendung des Lohnsteuertarifes die vom Arbeitgeber einbehaltenen Beiträge im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 4, soweit sie nicht auf Bezüge entfallen, die mit einem festen Steuersatz im Sinne des § 67 zu versteuern sind, abzuziehen.

Mit festen Steuersätzen zu versteuern sind gemäß § 67 EStG 1988 die sonstigen Bezüge innerhalb des Jahressechstels. Zu den sonstigen Bezügen zählen zum Beispiel Belohnungen oder der 13. und der 14. Monatslohn.

Die auf Bezüge, die mit festen Steuersätzen zu versteuern sind, entfallenden Beiträge im Sinne des § 62 Z 3, 4 und 5 sind gemäß § 67 Abs. 12 EStG 1988 vor Anwendung der festen Steuersätze in Abzug zu bringen.

9. Gemäß § 39 Abs. 1 EStG 1988 wird die Einkommensteuer nach Ablauf des Kalenderjahres (Veranlagungsjahres) nach dem Einkommen veranlagt, das der Steuerpflichtige in diesem Veranlagungsjahr bezogen hat. Hat der Steuerpflichtige lohnsteuerpflichtige Einkünfte bezogen, so erfolgt eine Veranlagung nur, wenn die Voraussetzungen des § 41 vorliegen.

Sind im Einkommen lohnsteuerpflichtige Einkünfte, ist gemäß § 41 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 der Steuerpflichtige zu veranlagern, wenn er andere Einkünfte bezogen hat, deren Gesamtbetrag 730 Euro übersteigt. Zu den "anderen Einkünften" im Sinne des § 41 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 zählen auch ausländische Einkünfte, für die Österreich das Besteuerungsrecht zukommt oder die zwar im Wege eines Doppelbesteuerungsabkommens einem anderen Staat zur Besteuerung zugewiesen sind, die bei der Besteuerung in Österreich aber im Rahmen des Progressionsvorbehalts zu erfassen sind (vgl. *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹⁹, § 41 Tz 14).

10. § 67 Abs. 12 EStG 1988 ist auch auf Grenzgänger anzuwenden. Bezieht ein Grenzgänger aus dem Ausland Bezüge, für die er Sozialversicherungsbeiträge zahlen musste, sind bei der Veranlagung die Sozialversicherungsbeiträge auf die laufenden und auf die sonstigen Bezüge aufzuteilen (vgl. *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹⁹, § 67 Tz 165, mit der dort zitierten Rechtsprechung des Unabhängigen Finanzsenates und des Bundesfinanzgerichtes).

11. Im Beschwerdefall ist **strittig**, ob auf die sonstigen Bezüge, konkret auf die zusätzlichen Monatsgehälter, die die Bf. im Jahr 2016 von ihrer Arbeitgeberin bezogen hat, Pensionskassenbeiträge im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 4 lit. h EStG 1988 entfielen und diese daher anteilig bei den sonstigen Bezügen zu berücksichtigen sind oder nicht. Dabei

vertritt das Finanzamt die Auffassung, auch die Pensionskassenbeiträge seien aliquot aufzuteilen. Damit ist das Finanzamt im Recht:

12. Gemäß Artikel 7 Abs. 1 des Schweizer Bundesgesetzes über die berufliche Alters-, Hinterlassenen und Invalidenvorsorge vom 15. Juni 1982 (BVG) unterstehen Arbeitnehmer, die bei einem Arbeitgeber einen Jahreslohn von mehr als 21.330 Franken beziehen, ab 1. Januar nach Vollendung des 17. Altersjahres für die Risiken Tod und Invalidität, ab 1. Januar nach Vollendung des 24. Altersjahres auch für das Alter der obligatorischen Versicherung. Dieser Lohn entspricht gemäß Artikel 7 Abs. 2 BVG dem maßgebenden Lohn nach dem Bundesgesetz über die Alters- und Hinterlassenenversicherung (AHVG).

Gemäß Artikel 5 Abs. 2 AHVG gilt als maßgebender Lohn jedes Entgelt für in unselbständiger Stellung auf bestimmte oder unbestimmte Zeit geleistete Arbeit. Der maßgebende Lohn umfasst auch Teuerungs- und andere Lohnzulagen, Provisionen, Gratifikationen, Naturalleistungen, Ferien- und Feiertagsentschädigungen und ähnliche Bezüge, ferner Trinkgelder, soweit diese einen wesentlichen Bestandteil des Arbeitsentgeltes darstellen.

Nach herrschender Auffassung bildet der maßgebende Lohn im Sinne des Artikel 5 Abs. 2 AHVG auch die wesentliche Grundlage für die Bemessung der Beiträge in die berufliche Vorsorge. So teilt etwa das Schweizer Bundesamt für Sozialversicherungen in einer Stellungnahme vom 31.5.2013 unter Verweis auf Artikel 5 AHVG mit, dass auch der 13. Monatslohn und Boni zum maßgebenden Lohn gehörten und daher unter die Beitragspflicht nach dem BVG fielen (vgl. <https://www.vorsorgeexperten.ch/de/aktuelle-themen/artikel/der-13-monatslohn-und-boni-sind-zumeist-bvg-beitragspflichtig>).

Vom maßgebenden Lohn wird noch gemäß Artikel 7 Abs. 2 BVG der sogenannte „Koordinationsabzug“ abgezogen. Der danach verbleibende Lohn ist der versicherte Lohn.

13. Der Versicherungsausweis der Y. Pensionskasse weist als maßgebende Lohn einen Betrag in Höhe von 112.089,00 CHF und als versicherten Lohn einen Betrag von 97.989,00 CHF aus. Mit dem Betrag von 112.089,00 CHF liegt der maßgebend Lohn zum 30.4.2016 über dem Jahresbruttolohn dieses Jahres in Höhe von 111.515,80 CHF. Damit ist offensichtlich, dass in der Bemessungsgrundlage für die als Werbungskosten berücksichtigten Arbeitnehmerbeiträge in die Pensionskasse neben den laufenden Bruttobezügen auch die 13. und 14 Monatsgehälter enthalten waren. Somit entfällt ein aliquoter Teil der Pensionsbeiträge auf die sonstigen Bezüge und sind diese entsprechend anteilig zu kürzen.

14. Dass die Arbeitnehmerbeiträge in die Pensionskasse auf zwölf Monate verteilt immer gleich hoch blieben, ändert nichts daran, dass, wie oben gezeigt, bereits in die Festsetzung dieser Beiträge auch die sonstigen Bezüge einbezogen worden sind. Auch der Hinweis auf § 77 EStG 1988 vermag daher nichts an der vorzunehmenden Aufteilung der Sozialversicherungsbeiträge auf die laufenden und auf die sonstigen Bezüge zu ändern. Ein Abstellen nur auf die einzelnen Monatslohnabrechnungen

würde zudem zu unsachgemäßen Ergebnissen führen, weil es dann von den jeweiligen Abrechnungsmodalitäten abhinge, wie die Beiträge auf die laufenden und sonstigen Bezüge aufgeteilt würden. Entscheidend für die Aufteilung kann daher nicht sein, ob die Beiträge wie jene in die gesetzliche Sozialversicherung (AHV, ALV, NBU) mit einem Prozentsatz vom jeweiligen Monatsbruttolohn oder wie im Falle der Pensionskassenbeiträge mit einem Prozentsatz vom vorweg ermittelten Jahresbruttolohn bemessen werden, sondern ausschließlich, ob in der Beitragsbemessungsgrundlage die sonstigen Bezüge enthalten sind oder nicht. Hinzu kommt, dass bei Einkünften von bei ausländischen Arbeitgebern beschäftigten Grenzgängern wie der Bf. die Einkommensteuer nicht durch Abzug vom Arbeitslohn erhoben wird, sondern diese gemäß § 41 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 zur Einkommensteuer zu veranlagern sind. Bei der Veranlagung ist auch die Bestimmung des § 67 Abs. 1 EStG 1988 anzuwenden, das heißt, die begünstigte Besteuerung sonstiger Bezüge erfolgt bei Grenzgängern nur im Wege der Veranlagung. Dabei ist, wie oben ausgeführt, aber auch § 67 Abs. 12 EStG zu beachten und sind bei der Veranlagung die Sozialversicherungsbeiträge auf die laufenden und die sonstigen Bezüge aufzuteilen. Auch deshalb ist mit dem Verweis auf § 77 EStG 1988 für die Beschwerde nichts gewonnen.

15. Sowohl die Beiträge in die Alters- und Hinterlassenenversicherung als auch die Beiträge in die Pensionskasse sind daher aliquot auf die laufenden und auf die sonstigen Bezüge aufzuteilen. Für die Aufteilung folgt das Bundesfinanzgericht der von der Bf. nicht in Streit gezogenen Berechnung des Finanzamtes. Das heißt: Der Anteil der sonstigen Bezüge (14.423,40 CHF) am Jahresbruttolohn 2016 (111.516 CHF) beträgt 13,02380199%. Die Beiträge in die gesetzliche Sozialversicherung (AHV, ALV, UBV) und zur beruflichen Vorsorge (Y. Pensionskasse) in Höhe von insgesamt 18.230 CHF sind daher mit einem Betrag von 15.855,80 CHF bzw. umgerechnet 14.235,78 Euro bei den laufenden Bezügen und mit einem Betrag in Höhe von 2.374,20 CHF bzw. umgerechnet 2.145,10 Euro bei den sonstigen Bezügen als Werbungskosten zu berücksichtigen.

III. Revision

16. 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 streitgegenständliche Rechtsfrage, wie die Aufteilung der Sozialversicherungsbeiträge auf die laufenden und sonstigen Bezüge zu erfolgen hat, war auf der Grundlage der gesetzlichen Bestimmungen eindeutig zu lösen. Das Erkenntnis hängt daher nicht von der Lösung einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung ab und ist eine (ordentliche) Revision an den Verwaltungsgerichtshof daher nicht zulässig.

17. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 22. August 2019