

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache der ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 30. August 2018 gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 2. August 2018 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2017 zu Recht erkannt:

- I. Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben. Die festgesetzte Einkommensteuer bleibt unverändert. Die Bemessungsgrundlagen werden dahin abgeändert, dass die Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug EUR 15.342,50 und der Gesamtbetrag der Einkünfte EUR 13.988,68 betragen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin reichte am 5.7.2018 die Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2017 elektronisch ein und gab darin unter anderem an, dass sie Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von zwei inländischen Arbeitgebern und als Grenzgängerin von einem Arbeitgeber in Liechtenstein bezogen habe. Weiter machte sie unter anderem Werbungskosten aus Pflichtbeiträgen aufgrund einer geringfügigen Beschäftigung in Höhe von EUR 1.418,15 geltend.

Das Finanzamt erließ am 2.8.2018 den Einkommensteuerbescheid 2017 und setzte die Einkommensteuer abweichend von der eingereichten Erklärung als Gutschrift von EUR 132,- fest. Bei den Bemessungsgrundlagen berücksichtigte das Finanzamt Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug in Höhe von 16.174,48 und Pflichtbeiträge auf Grund einer

geringfügigen Beschäftigung von EUR 1.237,35. Begründend führte es an: *"Die Grenzgänger-Krankenversicherung wurde im Ausmaß von 7,65 % als Werbungskosten berücksichtigt. ..."*

In ihrer Beschwerde vom 30.8.2018 beantragte die Beschwerdeführerin die Abänderung des Einkommensteuerbescheides 2017 dahin, dass Sonderzahlungen in Höhe von CHF 2.545,75 berücksichtigt werden, und begründete dies damit, dass im Bescheid keine Sonderzahlungen berücksichtigt worden seien. Auf dem Beiblatt zum Lohnausweis und auf dem Lohnkonto seien der 13. und 14. Gehalt gesondert ausgewiesen. Sie sei bis November 2017 auf Abruf beschäftigt gewesen und habe befristete Dienstverhältnisse gehabt. Sie habe selbst entscheiden können, ob sie an den jeweiligen Tagen arbeiten habe können oder nicht. Auf Wunsch der Firma sei die Abrechnung jeweils am Monatsende erfolgt. Da jeweils mit dem Arbeitsende auch das Dienstverhältnis geendet habe, seien monatlich auch das 13. und 14. Gehalt neben dem Grundlohn ausbezahlt worden.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 11.9.2018 wies das Finanzamt die Beschwerde ab und begründete dies damit, dass der 13. und 14. Monatslohn anteilmäßig jeden Monat ausbezahlt worden sei. Es sei unerheblich, dass mehrere befristete Dienstverhältnisse bei einem Arbeitgeber in einem Jahr vorgelegen seien.

In ihrem Vorlageantrag vom 22.9.2018 beantragte die Beschwerdeführerin die Berücksichtigung von Krankenversicherungsbeiträgen bei der Versicherung in Höhe von EUR 1.366,34. Sie brachte weiter vor, die mündliche Vereinbarung mit ihrem Arbeitgeber in Liechtenstein habe dahin gelautet, dass jeweils *"Arbeit auf Abruf im Stundenlohn mit 13. und 14. Lohn"* geleistet werden solle. Ab 1.11.2017 habe sie mit dem Arbeitgeber in Liechtenstein einen unbefristeten Arbeitsvertrag abgeschlossen. Aufgrund der Abrechnungsmodalitäten (jeweils zum Monatsende) habe es keine andere Möglichkeit gegeben, als den 13./14. Lohn anteilmäßig jeden Monat auszuzahlen. Es habe sich nicht um eine Aneinanderreihung von befristeten Dienstverhältnissen gehandelt. Angesichts der Vereinbarung eines unbefristeten Dienstverhältnisses ab 1.11.2017 sei der anteilige 13./14. Lohn im November ausbezahlt worden. Im Dezember sei keine Sonderzahlung ausbezahlt worden.

Im Jahr 2017 seien auch ihre in Österreich erzielten Einkünfte der Liechtensteinischen Sozialversicherung (ausgenommen Krankenversicherung) unterlegen. Die Höhe der Beiträge sei erst im Nachhinein 2018 festgestellt worden. Die Krankenversicherung sei davon ausgenommen, da sie eine private Versicherungsanstalt (Versicherung) gewählt habe. Die Bruttolöhne 2017 in Österreich hätten EUR 1.922,86 und jene in Liechtenstein (umgerechnet mit Kurs laut L17b 2017) EUR 16.174,30 betragen. Die gesamte Bemessungsgrundlage habe EUR 18.097,16 betragen, wovon 7,55 % - EUR 1.366,34 - als Werbungskosten zu berücksichtigen seien.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Aus dem mit der Beschwerde vorgelegten Lohnkonto des liechtensteinischen Arbeitgebers ist ersichtlich, dass in den Monaten Jänner bis Oktober Bruttolöhne ausgewiesen wurden, welche sich aus den Bestandteilen "Stundenlohn", "Ferienentschädigung", "Feiertagsentschädigung", "Krankenkassen-Beitrag fix", "13. Monatslohn" und "14. Monatslohn" sowie im Monat August "Kindergeld" zusammensetzen. Im Monat November ist ein Bruttolohn ausgewiesen, welcher sich aus den Bestandteilen "Monatslohn", "Stundenlohn", "Ferienentschädigung", "Feiertagsentschädigung", "Krankenkassen-Beitrag fix", "13. Monatslohn" in Höhe von CHF 52,80 und "14. Monatslohn" in Höhe von CHF 886,15 zusammensetzt. Im Monat Dezember ist ein Bruttolohn ausgewiesen, welcher sich aus den Bestandteilen "Monatslohn" und "Krankenkassen-Beitrag fix" zusammensetzt.

Dem als Beilage zum Vorlageantrag vorgelegten, zwischen dem liechtensteinischen Arbeitgeber und der Beschwerdeführerin am 27.10.2017 abgeschlossenen Arbeitsvertrag ist zu entnehmen, dass die Beschwerdeführerin ab 1.11.2017 unbefristet als kaufmännische Mitarbeiterin beschäftigt ist. Unter Punkt 10. dieses Vertrages ist festgehalten, dass der 13. und 14. Monatslohn jeweils im Juni und November vergütet wird.

Einer Prämienzahlungsbestätigung der Versicherung Österreich Versicherungen AG vom 29.6.2018 ist zu entnehmen, dass die Beschwerdeführerin im Jahr 2017 EUR 1.418,15 an Prämien zur Krankenversicherung entrichtet hat.

2. Rechtliche Beurteilung

2.1. Zu Spruchpunkt I.

Gemäß [§ 16 Abs 1 Z 4 lit e EStG 1988](#) sind Werbungskosten auch Beiträge zu einer Krankenversicherung auf Grund einer in- oder ausländischen gesetzlichen Versicherungspflicht. Beiträge zu inländischen gesetzlichen Krankenversicherungen sowie Beiträge zu einer Krankenversicherung auf Grund einer in- oder ausländischen gesetzlichen Versicherungspflicht sind nur insoweit abzugsfähig, als sie der Höhe nach insgesamt Pflichtbeiträgen in der gesetzlichen Sozialversicherung entsprechen.

[§ 67 Abs 1 EStG 1988](#) lautet:

"Erhält der Arbeitnehmer neben dem laufenden Arbeitslohn von demselben Arbeitgeber sonstige, insbesondere einmalige Bezüge (zum Beispiel 13. und 14. Monatsbezug, Belohnungen), beträgt die Lohnsteuer für sonstige Bezüge innerhalb des Jahressechstels gemäß Abs. 2 nach Abzug der in Abs. 12 genannten Beträge

1. für die ersten 620 Euro 0%,
2. für die nächsten 24.380 Euro 6%,
3. für die nächsten 25.000 Euro 27%,
4. für die nächsten 33.333 Euro 35,75%.

Die Besteuerung der sonstigen Bezüge mit diesen festen Steuersätzen unterbleibt, wenn das Jahressechstel gemäß Abs. 2 höchstens 2.100 Euro beträgt. Der Freibetrag von 620 Euro und die Freigrenze von 2.100 Euro sind bei Bezügen gemäß Abs. 3, Abs. 4, Abs. 5 erster Teilstrich, Abs. 6 bis 8 und Abs. 10 nicht zu berücksichtigen."

§ 67 EStG 1988 legt für sonstige Bezüge eine begünstigte Besteuerung fest, indem diese Bezüge aus der allgemeinen Besteuerungsgrundlage ausgeschieden und einer selbständigen Besteuerung unterworfen werden. Sonstige Bezüge liegen demnach nur vor, wenn die Bezüge neben dem laufenden Arbeitslohn und von demselben Arbeitgeber ausbezahlt werden. Eine weitere Definition enthält die Bestimmung nicht. Bei einem sonstigen Bezug handelt es sich um einen Lohnanteil, den der Arbeitgeber neben, also zusätzlich zum laufenden Arbeitslohn, auszahlt. Die sonstigen Bezüge müssen sich sowohl durch den Rechtstitel, aus dem der Arbeitnehmer den Anspruch ableiten kann, als auch durch die tatsächliche Auszahlung deutlich von den laufenden Bezügen unterscheiden. Solche Bezüge dürfen nicht für den üblichen Lohnzahlungszeitraum gezahlt werden, sondern müssen Leistungen aus mehreren Lohnzahlungszeiträumen abgelten (VwGH 30.10.2014, [2011/15/0140](#) mwN).

Die Beschwerdeführerin hat ihr Vorbringen hinsichtlich des Rechtstitels für die behauptete Auszahlung von 13. und 14. Lohn nicht belegt, dies trotz der sie treffenden erhöhten Verpflichtung zur Mitwirkung an der Sachverhaltsermittlung aufgrund des vorliegenden Auslandssachverhaltes (§ 115 BAO). Im vorgelegten Lohnkonto sind in den Monaten Jänner bis Oktober 2016 zwar jeweils ein 13. und 14. Monatslohn ausgewiesen, jedoch unterscheiden sich diese Lohnbestandteile hinsichtlich der tatsächlichen Auszahlung nicht von den laufenden Bezügen (vgl UFS 17.1.2008, [RV/0120-F/07](#) mwN). Das Beschwerdebegehren erweist sich diesbezüglich als nicht berechtigt.

Im Monat November 2016 ist ebenfalls ein 13. und 14. Monatslohn ausgewiesen, diese Bezüge unterscheiden sich aufgrund der Regelung im Arbeitsvertrag und aufgrund der tatsächlichen Auszahlung von den laufenden Bezügen, zumal im Dezember 2016 keine derartigen Bezüge ausbezahlt wurden. Die Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug waren daher um CHF 939,- (EUR 831,97) zu vermindern und betragen EUR 15.342,50.

Gemäß § 51 Abs 1 Z 1 lit a ASVG beträgt der Beitragssatz für Dienstnehmer zur Krankenversicherung 7,65 %. Die Beitragsgrundlage ist dabei der im Beitragszeitraum gebührende Arbeitsverdienst (das Entgelt, § 44 Abs 1 ASVG). Die Beschwerdeführerin war im Jahr 2017 in Österreich jeweils nur geringfügig beschäftigt, sodass keine Versicherungspflicht in der gesetzlichen Krankenversicherung entstanden ist. Der als Werbungskosten abzugsfähige Krankenversicherungsbeitrag errechnet sich daher aus dem in Liechtenstein bezogenen Entgelt und beträgt EUR 1.173,70. Der Gesamtbetrag der Einkünfte beträgt daher EUR 13.988,68. Die Höhe der festgesetzten Einkommensteuer bleibt unverändert.

2.2. Zu Spruchpunkt II. (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 folgt in der rechtlichen Beurteilung der zitierten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes. Darüber hinaus war keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zu lösen.

Innsbruck, am 28. Mai 2020