

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Hauer & Partner Steuerberatung GmbH, Franz Kreutzberger-Straße 6, 5310 Mondsee, über die Beschwerde vom 30. Mai 2021 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 18. Mai 2021 betreffend Aufhebung § 299 BAO / ESt 2019 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

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

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Eingabe vom 05.06.2020 beantragte der BF, der in Österreich wohnt und in Deutschland arbeitet die Einkommensteuerveranlagung (Arbeitnehmerveranlagung) für 2019 über FinanzOnline. Im Formular L-17, das von seinem deutschen Arbeitgeber ausgefüllt worden war, wurden dabei bei den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit ohne inländischen Steuerabzug unter der Kz. 351 sonstige Bezüge i.H.v. 36.885,00 unter der Kz.357 (einbehaltene Sozialversicherungsbeiträge für laufend ausbezahlten Arbeitslohn) als Werbungskosten 13.614,12 € angeführt, unter der Kz.347 (einbehaltene Sozialversicherungsbeiträge für sonstige Bezüge nach Kz.351) wurden vom Arbeitgeber keine Werbungskosten angesetzt.

Das FA veranlagte den BF mit Bescheid vom 02.07.2020 erklärungsgemäß zur Einkommensteuer 2019. Mit Bescheid vom 18.05.2021 hob das FA diesen

Einkommensteuerbescheid 2019 gemäß § 299 BAO auf und erließ mit gleichem Datum einen neuen Einkommensteuerbescheid für 2019 in dem die geltend gemachten Werbungskosten für Sozialversicherungsbeiträge mit einem Betrag von 11.963,56 € bei den laufenden (tarifmäßig) besteuerten Bezügen erfasst wurden, der übersteigende Betrag wurde bei den im Veranlagungswege festgesetzten sonstigen Bezügen mit festen Steuersatz berücksichtigt.

Zur Begründung führte das FA an, dass der BF als Grenzgänger seine Einkünfte in Österreich versteuere und der Jahreslohnzettel seines Arbeitgebers für 2019 dahingehend zu korrigieren sei, dass auch bei sonstigen Bezügen eine Sozialversicherung anfalle und diese bei den sonstigen Bezügen zu berücksichtigen sei.

Gegen diesen Bescheid erhob der BF über FinanzOnline mit Antrag vom 30.05.2021 fristgerecht Beschwerde und führte dabei aus, dass der beiliegenden Bestätigung des Dienstgebers zu entnehmen sei, dass die Sozialversicherungsbeiträge in den betreffenden Monaten nur den laufenden Bezug betreffen würden. Da der monatliche laufende Bezug bereits die Höchstbeitragsgrundlage der Sozialversicherung übersteige, würden für die Sonderzahlungen nach den in Deutschland geltenden Bestimmungen keine weiteren Sozialversicherungsbeiträge mehr anfallen. Eine systematisch richtige Zuordnung im Sinn des § 67 Abs. 12 EStG 1988 führe im gegenständlichen Fall dazu, dass die Sozialversicherungsbeiträge i.H.v. 13.615,12 € zur Gänze dem laufenden Bezug zuzurechnen seien.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 13.04.2022 wies das FA die Beschwerde als unbegründet ab und führte dazu an, dass nicht nur die angeführten Pflichtbeiträge sondern auch Beiträge aufgrund einer Versicherungspflicht auf den gesamten erhaltenen Arbeitslohn entfallen würden. Daher seien bei einmaligen Bezügen neben dem laufenden Arbeitslohn auch im Fall der Veranlagung von Arbeitnehmern diese Beiträge auf laufende und sonstige Bezüge aufzuteilen.

Darauf beantragte der BF durch seinen nunmehr ausgewiesenen Vertreter fristgerecht die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das BFG, beantragte die Stattgabe der Beschwerde und führte dazu kurz zusammengefasst aus, dass, wenn für die Sonderzahlungen keine weiteren Sozialversicherungsbeiträge anfallen würden, keine Sozialversicherungsbeiträge vorliegen würden welche den sonstigen Bezügen zuzurechnen seien.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der BF hat seinen Hauptwohnsitz im Bundesland Salzburg und arbeitet bei einer Maschinenbaufirma im benachbarten Bayern.

Im Jahr 2019 erhielt der BF bis Juni 2019 einen Monatsbezug von 8.238,00 €, ab Juli 2019 betrug der Monatsbezug 8.478,00 €. Neben diesen Bezügen erhielt der BF an drei Terminen Einmalzahlungen im Ausmaß von 37.218,40 €. Ausbezahlt wurden diese Einmalzahlungen im April, im August und im November 2019.

Bereits mit dem monatlichen Bezug ab Jänner 2019 überschritt der BF die Grenzen der Sozialversicherungsbeiträge für Renten, Arbeitslosen-, Kranken- und Pflegeversicherungen in Deutschland. Daraus ergab sich die Gesamtbelastung des BF mit Renten-, Arbeitslosen-, Kranken- und Pflegeversicherung, von der die Arbeitgeberzuschüsse abgezogen worden waren mit 13.614,12 €.

Weder die im Juli erfolgte Gehaltserhöhung, noch die im April, im August und im November 2019 erfolgten Einmalzahlungen führten zu einer höheren monatlichen Belastung des BF mit deutschen Sozialversicherungsbeiträgen.

2. Beweiswürdigung

Der oben dargestellte Sachverhalt ergibt sich aus den vom BF im Veranlagungsverfahren bzw. im Beschwerdeverfahren vorgelegten Unterlagen aus der Lohnbuchhaltung seines Arbeitgebers sowie den entsprechenden Bestätigungen des Arbeitgebers und dem vom Arbeitgeber erstellten Formular L-17. Die darin genannten Beträge sind auch von der belangten Behörde nicht bestritten. Das BFG hat daher keine Bedenken, den auf diesen Zahlen basierenden Sachverhalt seiner Entscheidung zugrunde zu legen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

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

Werden lohnsteuerpflichtige Einkünfte bezogen, erfolgt eine Veranlagung nur, sofern die Voraussetzungen des § 41 (Abs 1, von Amts wegen; Abs 2, auf Antrag) gegeben sind. Eine Veranlagung gemäß § 39 ist insbesondere (s § 41 Rz 5) vorzunehmen zur Erhebung der ESt von österreichischen Grenzgängern mit inländischem Wohnsitz und ausländischer Arbeitsstätte, sofern das anzuwendende DBA Österreich das Besteuerungsrecht zuweist (VwGH 23.10.90, 89/14/0302; LStR 927). Dabei sind gemäß § 67 Abs 11 die Begünstigungen des § 67 Abs 1, 2, 6 und 8 anzuwenden. (Jakom/Peyerl, EStG 2021, § 39 Rz. 16)

Gemäß § 41 Abs. 1 Z. 1 EStG 1988 ist der Steuerpflichtige zu veranlagern, wenn im Einkommen lohnsteuerpflichtige Einkünfte enthalten sind und er andere Einkünfte bezogen hat, deren Gesamtbetrag 730 Euro übersteigt.

Dazu zählen ausländische (nichtselbständige) Einkünfte, für die Österreich das Besteuerungsrecht zukommt. (Jakom/Peyerl, EStG 2021, § 41 Rz. 5 mwN)

Gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988 beträgt die Lohnsteuer für sonstige Bezüge innerhalb des Jahressechstels gemäß Abs. 2 nach Abzug der in Abs. 12 genannten Beträge aufgrund fixer Steuersätze zwischen 0% und 33,75%, sofern der Arbeitnehmer neben dem laufenden Arbeitslohn von demselben Arbeitgeber sonstige, insbesondere einmalige Bezüge (zum Beispiel 13. und 14. Monatsbezug, Belohnungen) erhält.

Gemäß § 67 Abs. 2 EStG 1988 beträgt das Jahressechstel ein Sechstel der bereits zugeflossenen, auf das Kalenderjahr umgerechneten laufenden Bezüge.

Gemäß § 67 Abs. 10 EStG 1988 sind sonstige Bezüge, die nicht unter Abs. 1 bis 8 fallen, wie ein laufender Bezug im Zeitpunkt des Zufließens nach dem Lohnsteuertarif des jeweiligen Kalendermonats der Besteuerung zu unterziehen. Diese Bezüge erhöhen nicht das Jahressechstel gemäß Abs. 2.

Gemäß § 67 Abs. 11 EStG 1988 sind die Abs. 1, 2, 6 und 8 auch bei der Veranlagung von Arbeitnehmern anzuwenden.

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

Gemäß § 62 Z. 3 EStG 1988 sind beim Steuerabzug vom Arbeitslohn vor Anwendung des Lohnsteuertarifes (§ 66) Pflichtbeiträge zu gesetzlichen Interessenvertretungen auf öffentlich-rechtlicher Grundlage, soweit sie nicht auf Bezüge entfallen, die mit einem festen Steuersatz im Sinne des § 67 zu versteuern sind, und vom Arbeitgeber einbehaltene Beiträge für die freiwillige Mitgliedschaft bei Berufsverbänden und Interessenvertretungen vom Arbeitslohn abzuziehen.

Die erläuternden Bemerkungen zu § 62 Z. 3-5 und § 67 Abs. 12 EStG 1988 idF. des Strukturanpassung G 1996 führen zu diesen Bestimmungen aus, dass nach der bisherigen Verwaltungspraxis die auf die Sonderzahlung entfallenden Sozialversicherungsbeiträge, Pflichtbeiträge zu gesetzlichen Interessenvertretungen, Wohnbauförderungsbeträge beim laufenden Bezug jenes Monats, in dem die Sonderzahlung geleistet wurde abgezogen wurden. Diese durch die Sonderzahlung zusätzlich anfallenden Sozialversicherungsbeiträge minderten damit die Lohnsteuerbemessungsgrundlage der laufenden Bezüge. Durch diese

Gesetzesänderung sollten diese Beiträge, soweit sie auf die sonstigen Bezüge entfallen, systematisch richtig von diesen (sonstigen) Bezügen in Abzug gebracht werden.

Soweit sonstige Bezüge gemäß § 67 Abs. 2 wie ein laufender Bezug nach dem Lohnsteuertarif zu versteuern sind, sind die auf die Sechstelüberschreitung entfallenden anteiligen Beiträge zum laufenden Bezug zu berücksichtigen. Die Kürzung um die entsprechenden Beiträge gilt nach den EB für alle Fälle der Versteuerung von sonstigen Bezügen mit dem festen Steuersatz des § 67. (EB zu RV 72 der Beilagen zu Art. 39 Z. 49 und 54 zum StrukturanpassungsG 1996, BGBl 201/1996).

Somit ergibt sich für das BFG aufgrund der Bestimmungen des § 67 Abs. 12 EStG 1988 i.d.F.d. StrukturanpassungsG 1996, BGBl 201/1996, dass Sozialversicherungsbeiträge, die durch die Auszahlung des sonstigen Bezuges anfallen, diesem sonstigen Bezug zuzurechnen sind. Diese Regelung ist für die in Österreich üblichen Sonderzahlungen (13. und 14. Monatsgehalt) einfach anzuwenden, da die sozialversicherungsrechtlichen Bestimmungen z. B. des ASVG gesetzlich Beiträge für diese Zahlungen im bestimmten Rahmen vorsehen.

Versucht man dies - wie im gegenständlichen Fall - auf lohnsteuerpflichtige Einkünfte ohne inländische Steuerabzug umzulegen, so ist in einem ersten Schritt auf Sachverhaltsebene zu klären, ob durch diesen zusätzlichen Bezug im jeweiligen Monat ein höherer Sozialversicherungsbeitrag zu entrichten war, als dies ohne eine solche Einmalzahlung der Fall gewesen wäre. Dabei ist auf die tatsächlichen Verhältnisse im jeweiligen Einzelfall abzustellen. Ist dies zu bejahen, weil der Steuerpflichtige beispielsweise durch den normalen Monatsbezug die Höchstbeitragsgrundlage in Deutschland noch nicht erreicht hat, ist eine entsprechende Aufteilung vorzunehmen, wie das Finanzamt vermeint hat.

Ist dies nicht der Fall, weil der Steuerpflichtige z.B. dadurch, dass er die Höchstbeitragsgrundlage bereits mit dem laufenden monatlichen Bezug überschritten hat, keine höheren Sozialversicherungsbeiträge zu bezahlen hatte, mangelt es begrifflich bereits an Sozialversicherungsbeiträgen, die durch die Auszahlung des sonstigen Bezuges anfallen.

Für eine Aufteilung der in diesem Monat angefallenen, auf den laufenden monatlichen Bezug in gleicher Höhe wie in Monaten ohne Einmalzahlungen entfallenden Sozialversicherungsbeiträge bleibt kein Raum.

Bereits mit diesen Ausführungen ist das gegenständliche Verfahren nach Sicht des BFG entschieden. Es ist vom Sachverhalt her unstrittig, dass der BF bereits mit dem laufenden monatlichen Bezug die in Deutschland geltende Höchstbeitragsgrundlage für Sozialversicherungsbeiträge überschritten hat. Jede weitere darüber hinausgehende Zahlung führte dementsprechend - und von den Parteien des Verfahrens auch nicht bestritten - zu keiner höheren Belastung eines Bezuges, der aus dem (fixen) Monatsbezug von rund 8.400,00 € und einer wie auch immer begründeten Einmalzahlung in diesem Monat anfällt.

§ 67 Abs. 12 EStG 1988 hatte nach dem Verständnis des BFG nach dem klaren Gesetzeswortlaut den damit übereinstimmenden EB lediglich das Ziel, durch die Sonderzahlung im Sinne des § 67 Abs. 1 anfallende zusätzliche Sozialversicherungsbeiträge diesen Sonderzahlungen zuzuordnen und sie nicht systemwidrig beim laufenden Bezug zu erfassen. Für eine Interpretation dahingehend, dass eindeutig dem laufenden Bezug zuzurechnende Sozialversicherungsbeiträge, die in gleicher Höhe auch ohne eine Sonderzahlung anfallen würden, bietet dieser Gesetzestext keinen Raum.

Es ist richtig, dass dadurch bei der konkreten Sachlage bei der Veranlagung eines Arbeitnehmers der deutschen sozialversicherungsrechtlichen Regelungen unterliegt, ein anderes Ergebnis eintritt, als dies bei einem Arbeitnehmer der Fall wäre, der in Österreich (lohnsteuerpflichtige) Einkünfte beziehen würde.

Dies ist aber aus Sicht des BFG sachgerecht, da dieses unterschiedliche Ergebnis auch aus unterschiedlichen sozialversicherungsrechtlichen Bestimmungen resultiert. In Österreich unterliegen Sonderzahlungen nach Maßgabe z.B. der §§ 49, 54 ASVG in einem dort definierten Rahmen der Sozialversicherungspflicht. Dies ist in Deutschland nicht der Fall, die im gegenständlichen Verfahren bedeutsame Höchstbeitragsgrundlage orientiert sich lediglich an der Höhe des monatlich ausbezahlten Bezuges.

Der Beschwerde war daher stattzugeben.

3.2. 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.

Wie in der Begründung dargestellt, ist für die Frage der Beurteilung, der Veranlagung von lohnsteuerpflichtigen Einkünfte ohne inländische Steuerabzug, Sozialversicherungsbeiträge anteilig im Rahmen der Sechstel Regelung auf Sonderzahlungen mit dem festen Steuersatz und den laufenden Bezug mit dem progressiven Steuersatz aufzuteilen sind, aufgrund des klaren gesetzlichen Wortlautes des § 67 Abs. 12 EStG 1988 i.V.m. § 67 Abs. 11 EStG 1988 nach der Sachlage im Einzelfall zu entscheiden, ob Sozialversicherungsbeiträge vorliegen, die auf die Sonderzahlung entfallen. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt nicht vor.

Salzburg, am 24. Jänner 2024