

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch ***Stb1***, ***Stb1-Adr***, über die Beschwerde vom 7. Dezember 2022 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 30. November 2022 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2021 zu Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

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

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind 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 06.08.2022 beantragte der BF, der in Österreich wohnt und in Deutschland arbeitet die Einkommensteuerveranlagung (Arbeitnehmerveranlagung) für 2021 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. 49.318,00 € unter der Kz.357 (einbehaltene Sozialversicherungsbeiträge für laufend ausbezahlten Arbeitslohn) als Werbungskosten 14.562,36 € 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 30.11.2022 zur Einkommensteuer 2021 und berücksichtigte bei den laufenden (tarifmäßig) besteuerten Bezügen 12.914,55 € als

Werbungskosten für Sozialversicherungsbeiträge für laufende Bezüge. Der übersteigende Betrag wurde bei den im Veranlagungswege festgesetzten sonstigen Bezügen mit festem Steuersatz als Werbungskosten berücksichtigt.

Die Änderung der Zuordnung der Werbungskosten hinsichtlich der Sozialversicherungsbeiträge für laufende Bezüge begründete das FA nicht.

Gegen diesen Bescheid erhob der BF über FinanzOnline mit Antrag vom 07.12.2022 fristgerecht Beschwerde und führte dabei aus, dass dem beiliegenden Lohnkonto und der beiliegenden Bestätigung des Dienstgebers zu entnehmen sei, dass auch in den Monaten, in denen weitere Bezüge ausgezahlt worden seien, die Sozialversicherungsbeiträge 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. 14.562,36 € zur Gänze den laufenden Bezügen zuzurechnen seien.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 12.05.2023 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 zusätzlichen Sozialversicherungsbeiträge anfallen würden, keine Sozialversicherungsbeiträge vorliegen würden welche den sonstigen Bezügen zuzurechnen seien.

Da weder ein Lohnkonto des BF noch eine Bestätigung des Arbeitgebers des BF in den dem BFG vorgelegten Verwaltungsakten enthalten waren, beauftragte das BFG den BF mit Beschluss vom 12.01.2024 diese Unterlagen vorzulegen. Diesem Auftrag kam der BF mit Eingabe vom 29.01.2024 nach und führte aus, dass das Jahreslohnkonto des BF vom Dienstgeber nicht zur Verfügung gestellt werde. Aus den übermittelten monatlichen Gehaltsabrechnungen seien aber die Bemessungsgrundlagen und die [in den] einzelnen [Monaten geleisteten] Beiträge ersichtlich, die in Summe den Beiträgen in Kz. 357 des Formulars L-17 entsprechen würden.

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 2021 erhielt der BF bis März 2021 einen Monatsbezug von 8.755,00 €, ab April 2021 betrug der Monatsbezug 8.896,00 €. Neben diesen Bezügen erhielt der BF an vier Terminen Einmalzahlungen im Ausmaß von 49.318,00 €. Ausbezahlt wurden diese Einmalzahlungen im April, im August, im November und im Dezember 2021.

Bereits mit dem monatlichen Bezug ab Jänner 2021 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 14.562,36 €.

Weder die im April erfolgte Gehaltserhöhung, noch die im April, im August, im November und im Dezember 2021 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. den im Beschwerdeverfahren vorgelegten Unterlagen, den über Vorhalt des BFG vorgelegten Unterlagen seines Arbeitgebers sowie den entsprechenden Bestätigungen des Arbeitgebers und dem vom Arbeitgeber erstellten Formular L-17. Die darin genannten Beträge werden 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 inländischen Steuerabzug umzulegen, so ist in einem ersten Schritt auf Sachverhaltsebene zu klären, ob durch diesen zusätzlichen Bezug im jeweiligen Monat höhere Sozialversicherungsbeiträge zu entrichten waren, 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 bereits begrifflich 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 auf den laufenden Bezug und die Sonderzahlung 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 darüber hinausgehende weitere Zahlung führte dementsprechend - von den Parteien des Verfahrens auch nicht bestritten - zu keiner höheren Belastung eines Bezuges, der aus dem (fixen) Monatsbezug von rund 8.800,00 € 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 und den dazu vorliegenden EB übereinstimmend 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 aufzuteilen wären, bietet dieser Gesetzestext keinen Raum.

Es ist richtig, dass dadurch bei der konkreten Sachlage bei der Veranlagung eines Arbeitnehmers den 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 Einkünften ohne inländische Steuerabzug, Sozialversicherungsbeiträge anteilig im Rahmen der Sechstelregelung 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 12. Februar 2024