

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 6. April 2018 gegen den Bescheid des ***FA*** (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 23. März 2018 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2017 zu Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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 Bescheid vom 23. März 2018 wurde die Einkommensteuer für das Jahr 2017 mit € 3.751,00 festgesetzt und begründend wie folgt ausgeführt:

„Die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen, von denen ein Selbstbehalt abzuziehen ist, konnten nicht berücksichtigt werden, da sie den Selbstbehalt in Höhe von 8.479,32 € nicht übersteigen.

Bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte zwischen 36.400 € und 60.000 € vermindert sich das Sonderausgabenviertel gleichmäßig in einem solchen Ausmaß, dass sich ab einem Gesamtbetrag der Einkünfte von 60.000 € ein absetzbarer Betrag in Höhe 60 € ergibt.

Bezüge, die neben dem Arbeitslohn nicht monatlich laufend gewährt werden, sind nur bis maximal zu einem Sechstel der im Kalenderjahr zugeflossenen laufenden Bezüge mit festen Steuersätzen gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988 begünstigt zu besteuern. Der im Veranlagungsjahr das Jahressechstel übersteigende Betrag war daher gemäß § 33 Abs. 1 EStG 1988 nach Lohnsteuertarif zu versteuern.

Beachten Sie bitte für die Berücksichtigung von Sonderausgaben

Spenden, Kirchenbeiträge oder Beiträge für die freiwillige Weiterversicherung oder für den Nachkauf von Versicherungszeiten in der Pensionsversicherung werden für das Jahr 2017 erstmals automatisch steuerlich berücksichtigt.

Möglich macht dies der verpflichtende elektronische Datenaustausch mit den Empfängerorganisationen – bis spätestens Februar 2018 müssen alle Beträge, die Sie 2017 gezahlt haben, übermittelt sein. Das Finanzamt berücksichtigt die Beträge dann nur mehr auf Grund dieser Übermittlung in Ihrer (Arbeitnehmer)Veranlagung.

Was Sie dafür tun müssen? Sie müssen der Organisation Ihren Vor- und Zunamen und Ihr Geburtsdatum bekannt geben. Beachten Sie dabei bitte: Geben Sie ihre Daten richtig bekannt und achten Sie insbesondere darauf, dass beim Vor- und Zunamen die Angaben mit dem Meldezettel übereinstimmen.

Eine Kirche oder Religionsgemeinschaft hat diese Daten in der Regel bereits und wird Sie dann darüber informieren, damit Sie – wenn Sie das möchten – die Weitergabe untersagen können. Das Gleiche gilt für Spendenorganisationen, wenn Ihre Daten dort bisher schon bekannt sind.
...“

Mit Schriftsatz vom 3. April 2018 beeinspruchte der Beschwerdeführer obgenannten Bescheid und führte hierzu aus:

„1. VGKK-Prämie

1.a Beschwerde über das teilweise Umlegen der Prämie auf das 13. und 14. Monatsgehalt

Sie legen meine Jahresprämie der VGKK anteilig auf das 13. und 14. Monatsgehalt um. Aus folgenden Gründen erachte ich das als nicht zulässig:

- Ich bezahle für jeden echten Monat, in dem ich versichert bin, die Prämie. Wenn ich in einem Monat nicht bezahlte, wäre ich in diesem Monat nicht versichert. Somit ist eindeutig: Die Prämie der Krankenversicherung bezieht sich nur auf echte Monate, nicht den 13. und 14. Monat. Ich denke: Weil ich im 13. und 14. Monat des Jahres keine Versicherung brauche, schlicht und einfach, weil es diese Monate gar nicht gibt, können Sie mir die Prämie nicht künstlich auf die zusätzlichen Monatsgehälter umlegen und damit das steuerlich vergünstigte Einkommen reduzieren.
- Ich bezahle ohnehin die GKK-Höchstprämie. Das Mehreinkommen durch das 13. und 14. Monatsgehalt wirkt sich nicht prämienerhöhend aus. Auch ohne 13. und 14. würde ich dieselbe Prämie in voller Höhe bezahlen. Somit ist bewiesen: Die Prämie hat zumindest in meinem Fall mit den Sonderzahlungen nicht das Geringste zu tun. Somit

lässt also klar und deutlich schließen: Eine Umlage der Prämie auf die Sonderzahlungen ist nicht zulässig.

- Ich bin bei der VGKK freiwillig selbstversichert, das ist vergleichbar mit einer anderen Privatversicherung. Ebenso, wie nicht rechtens sein kann, irgendeine sonstige Privatversicherungsprämie einfach auf das 13. und 14. oder auf eine Bonuszahlung wie meine im März umzulegen, kann meine freiwillige Selbstversicherung bei der VGKK nicht dazu berechtigen, sonst fühle ich mich zu Recht gegenüber Privatversicherten ungleich behandelt.

1.b. Ich bitte um Überprüfung, ob die VGKK-Prämien tatsächlich in voller Höhe einkommensmindernd angerechnet wurden, und natürlich nur auf die Gehälter 1-12.

2. Schweizer Pflichtversicherungen

Sie legen die Pflichtversicherungsbeiträge, welche ich in der Schweiz bezahle, zum Großteil meiner Auffassung nach unzulässig auf 14 Monatsgehälter um und reduzieren mir damit das begünstigt versteuerte Einkommen beträchtlich. Ich habe im L 17 die Versicherungsbeiträge, welche dezidiert auf das 13. und 14. Gehalt und auf den März (Bonus) anfallen, ausgerechnet und angeführt, doch dieser Angabe von mir wurde ohne Rückfrage und ohne jede Erwähnung im Bescheid einfach nicht Folge gegeben. Daher lege ich Ihnen jetzt alle Lohnzetteln bei.

Sehen Sie bitte in den Lohnzetteln vom Juni und November:

Sozialabzüge			
AHV-Beitrag	5.125 %	17.290.00 Fr.	- 886.10
ALV-Beitrag	1.100 %	17.290.00 Fr.	- 190.20
NBU-Beitrag	1.320 %	17.290.00 Fr.	- 228.25
BVG-Beitrag			-702.10

In jenem vom März:

Sozialabzüge			
AHV-Beitrag	5.125 %	10.645.00 Fr.	-545.55
ALV-Beitrag	1.100 %	10.645.00 Fr.	-117.10
NBU-Beitrag	1.320 %	10.645.00 Fr.	-140,50

BVG-Beitrag			-702.10
-------------	--	--	---------

In allen anderen Lohnzetteln der Monate 1, 2, 4, 5, 7, 8, 9, 10 und 12 erkennen Sie

Sozialabzüge			
AHV-Beitrag	5.125 %	8.645.00 Fr.	-443.05
ALV-Beitrag	1.100 %	8.645.00 Fr.	- 95.10
NBU-Beitrag	1.320 %	8.645.00 Fr.	-114.10
BVG-Beitrag			-702.10

Somit ist deutlich ersichtlich:

- Der BVG-Beitrag bleibt immer gleich, egal ob Sonderzahlung oder nicht, also ist der BVG eindeutig im Zusammenhang mit dem 1. bis 12. Gehalt, nicht mit dem 13. und 14. Gehalt.
- Die AHV fiel in den Monaten März, Juni und November in Summe um 988.60 CHF höher aus,
- die ALV in denselben Monaten um 212.20 CHF,
- die NBU in denselben Monaten um 254.70 CHF.

Die Gesamtsumme des Anteils der Pflichtversicherungen, welche das 13. und 14. Gehalt mindern, kann also maximal bei 1289,62 Euro liegen, was ich als absoluten Minimalantrag stelle, am Liebsten jedoch null, wenn wir der Begründung oben bei den VGKK schon folgen. In den Monaten 13 und 14 des Jahres brauche ich nämlich auch keine Schweizer Pflichtversicherung. Daher beantrage ich eventual zusätzlich die Prüfung, ob das 13. Und 14. Gehalt sowie die Bonuszahlung im März voll auf den 6%-Steuersatz umgelegt werden können (natürlich nur im gesamten Jahressiebtel, somit wird nur ein Teil der Bonuszahlung in die 6%-Versteuerung gelangen) und alle Versicherungsprämien nur die Gehälter 1-12 mindern.

3. Versicherungsprämien und Sonderausgaben KZ 455

Dass mir diese Versicherungsprämien nicht geltend gemacht werden, bitte ich nochmals zu überprüfen. Ich fühle mich gegenüber anderen, welche diese Prämien geltend machen dürfen, ungleich behandelt.

4. Anrechnung der Pendlerpauschale nur auf die Gehälter 1 bis 12

Aus der AN-Veranlagung geht nicht hervor, ob die Pendlerpauschale nur die steuerpflichtigen Einkommen 1 bis 12 mindert oder, ungünstiger für mich, anteilig den 13. und 14. Gehalt. Ich bin der Auffassung, dass die Pendlerpauschale in vollem Umfang die Monatsgehälter 1 bis 12, somit dieses steuerpflichtige Einkommen um 214 Euro pro Monat, mindern sollte, und die Monate 13 und 14 unberührt bleiben, mit derselben Argumentation wie oben: Ich habe nur in den Monaten 1 bis 12 Fahrtkosten, für welche die Pendlerpauschale gedacht ist.

5. Spende 50 Euro an begünstigte Einrichtung

Ich habe in einem beigelegten Schreiben zur AN-Veranlagung eigens betont, ich zitiere: Seit heuer sollte der Kirchenbeitrag von 231,16 Euro und Spenden, diesmal 50 Euro für Kaplan Bonetti, direkt bei Ihnen gemeldet sein. Ich beantrage, diese Beträge von meiner Lohnsteuer abzusetzen. Leider wurde der Spendenbetrag von 50 Euro trotzdem nicht berücksichtigt. Ich beantrage daher die Berücksichtigung der Spende, der Beleg liegt bei.

6. Antrag auf detaillierte Auflistung, was berücksichtigt wurde und was abgelehnt:

Im Bescheid lässt sich vielfach einfach nicht erkennen, welche meiner Anträge nun wirklich berücksichtigt wurden und welche nicht, so beispielsweise bei der Umlegung der Versicherungen, wie oben beschrieben. Ich beantrage eine detaillierte Auflistung der gesamten Einkommensteuerberechnung, so wie ich sie ansonsten höchstens für jede Position einzeln telefonisch erfragen könnte, also jeden Rechenschritt einzeln.

Ich bitte Sie höflichst um Begutachtung und schnellstmögliche Korrektur des Bescheides sowie Rückzahlung oder Gutschrift des in meinem Einkommensteuerbescheid bemessenen Betrages.

Hier meine Selbstberechnung für den Fall, dass Sie meine Argumente akzeptieren und die VGKK sowie Pendlerpauschale auf die Monate 1-12 rechnen und die Schweizer Sozialversicherungen korrekt auf die Monatsgehälter 1-14 anwenden, mit einer Gutschrift von 979,75 Euro bzw. einen gesamten Reststeuerbetrag in Österreich von 1777,25 Euro für das Jahr 2017 als Resultat:

Selbstberechnung Lohnsteuer 2017

...

Sollten die Versicherungen auf KZ 455 ebenfalls abgesetzt werden können, würde ich eine Gutschrift von 1655,69 Euro erhalten. Dafür wäre ich Ihnen sehr verbunden.

7. Eventualantrag: Neuberechnung der Einkommensteuer und Errechnung einer Gutschrift von 392,48 Euro aufgrund eines mir nicht bekannten Fehlers im Einkommensbescheid

Sollten Sie, was ich nicht hoffe, meinen obigen Argumenten bezüglich der VGKK-Anrechnung nicht folgen, so habe ich berechnet, wie meine Einkommensteuer selbst dann bemessen sein

müsste, wenn die VGKK-Beiträge ungünstig auf das 13. und 14. Gehalt umgelegt würden. Selbst in diesem Fall erhalte ich eine Gutschrift von 392,48 Euro anstatt der Nachforderung laut Steuerbescheid 2017 – Hier meine Selbstberechnung:

...

Abschließend bedanke ich mich schon im Voraus herzlich für Ihre Bearbeitung meiner Beschwerde und Ihr Entgegenkommen.“

Als Anlagen wurden angeführt:

- 12 Monats-Lohnabrechnungen mit enthaltenen Versicherungsabzügen
- Nachweis der gesamten Zahlungen an die VGKK in 2017 (Kontoauszug)
- Spendenbestätigung „Verein der Freunde Kaplan Bonetti“ über 50 Euro

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 19. Juni 2018 wurde der Bescheid vom 23. März 2018 geändert und die Einkommensteuer für das Jahr 2017 mit € 3.310,00 anstelle von € 3.751,00 festgesetzt. Hierzu wurde wie folgt begründend ausgeführt:

„1. VGKK:

Grundsätzlich ist davon auszugehen, dass Pflichtversicherungsbeiträge oder Beiträge auf Grund einer Versicherungspflicht auf den gesamten erhaltenen Arbeitslohn entfallen. Erhält daher ein Arbeitnehmer neben dem laufenden Arbeitslohn von demselben Arbeitgeber sonstige, insbesondere einmalige Bezüge (zB 13. oder 14. Monatsgehalt, Belohnungen), dann ist im Sinne des § 67 Abs. 12 EStG 1988 eine Aufteilung dieser Beiträge auf laufende und sonstige Bezüge vorzunehmen. Diese Bestimmung ist auch im Fall der Veranlagung von Arbeitnehmern (zB von Grenzgängern) anzuwenden (VwGH 7.10.2003, 2000/15/0014).

2. Schweizer Pflichtversicherung:

Der Beschwerde wurde stattgegeben.

3. Sonderausgaben:

Bis zu einem Gesamtbetrag der Einkünfte von 36.400 € jährlich stehen Topf-Sonderausgaben im Ausmaß eines Viertels zu. Zwischen einem Gesamtbetrag der Einkünfte von € 36.400 und € 60.000 reduziert sich der abzugsfähige Betrag gleichmäßig auf das Sonderausgabenpauschale. Ab einem Gesamtbetrag der Einkünfte von € 60.000 jährlich (wie in Ihrem Fall) steht lediglich das Sonderausgabenpauschale von € 60 zu.

4. Pendlerpauschale:

Das große Pendlerpauschale ab einer einfachen Strecke Wohnung – Arbeitsstätte von 40-60 km beträgt 2017 € 214 monatlich und somit € 2.568 jährlich. Das Pendlerpauschale wurde bereits im Erstbescheid in vollem Umfang anerkannt.

5. Spende:

Für Spenden wird ab 2017 ein automatischer Datenaustausch zwischen den empfangenden Organisationen und der Finanzverwaltung eingerichtet. Die betroffenen Sonderausgaben können in der Steuererklärung ab 2017 nicht mehr beantragt werden. Sollte bei der Übermittlung etwas schief gelaufen sein, wenden Sie sich bitte an die betreffende Spendenorganisation. Nur die Spendenorganisation kann Korrekturen vornehmen und eine neuerliche Übermittlung an Ihr Finanzamt vornehmen. Wird eine neue Übermittlung an das Finanzamt vorgenommen, erfolgt automatisch eine Berichtigung des Einkommensteuerbescheides 2017.

6. Auflistung der Berechnung der Einkommensteuer:

Die Berechnung ist im Bescheid ersichtlich und mittels Einkommensteuergesetz nachvollziehbar. Ferner wurden alle in der Arbeitnehmerveranlagung beantragten Aufwendungen bereits im Erstbescheid anerkannt.

Die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen, von denen ein Selbstbehalt abzuziehen ist, konnten nicht berücksichtigt werden, da sie den Selbstbehalt in Höhe von 8.479,25 € nicht übersteigen.

Bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte zwischen 36.400 € und 60.000 € vermindert sich das Sonderausgabenviertel gleichmäßig in einem solchen Ausmaß, dass sich ab einem Gesamtbetrag der Einkünfte von 60.000 € ein absetzbarer Betrag in Höhe von 60 € ergibt.

Als Umrechnungskurs für den Schweizer Franken wurden 0,886030 € zugrunde gelegt.

Bezüge, die neben dem Arbeitslohn nicht monatlich laufend gewährt werden, sind nur bis maximal zu einem Sechstel der im Kalenderjahr zugeflossen laufenden Bezüge mit festen Steuersätzen gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988 begünstigt zu besteuern. Der im Veranlagungsjahr das Jahressechstel übersteigende Betrag war daher gemäß § 33 Abs. 1 EStG 1988 nach Lohnsteuertarif zu versteuern.

Beachten Sie bitte für die Berücksichtigung von Sonderausgaben

....“

Mit Schriftsatz vom 5. Juli 2018 wurde gegen vorgenannte Beschwerdeentscheidung rechtzeitig ein Vorlageantrag mit folgendem Inhalt eingebracht:

„Den Einkommenssteuerbescheid 2017 habe ich mit teilweisem Erfolg beeinsprucht. Allerdings wurde vielen meiner Beschwerdepunkte nicht stattgegeben, und bei einigen kann ich die Begründung nicht akzeptieren.

Daher erhebe ich Beschwerde mit folgenden Punkten:

1. VGKK-Prämie

Ich habe argumentiert, warum die VGKK-Prämie in meinem Fall überhaupt nicht auf das 13. und 14. Gehalt umgelegt werden darf, weil ich Höchstbeitragszahler schon mit den Gehältern 1-12 bin und daher die Prämie einfach nichts mit den Gehältern 13 und 14 zu tun hat. In der Beschwerde wurden meinen Argumenten nicht Rechnung getragen. Die Beamte mag sich dabei auf die österreichweite Praxis im Finanzamt beziehen, doch diese ist meiner Meinung nach eindeutig nicht rechtens.

Daher vertraue ich auf die erweiterten Kompetenzen des Bundesfinanzgerichts und bekräftige sowie wiederhole meinen Antrag aus der Beschwerde an dieser Stelle.

5. Spende

Dass die Übermittlung misslungen ist, bitte ich, nicht dem Steuerpflichtigen anzulasten und bekräftige daher meinen Antrag.

6. Antrag auf detaillierte Auflistung, was berücksichtigt wurde und was abgelehnt.

An meiner detaillierten Selbstberechnung in der Beschwerde erkennen Sie: Ich will verstehen, wie sich meine Steuer zusammensetzt, und wenn ich noch so ein, sehr daran interessierter, Laie bin.

Die üblichen Bescheide erklären mir all die Details, die ich zusammengestellt habe, einfach nicht. Ständig ergibt meine Selbstberechnung eine Differenz zu der Bemessung des Finanzamts.

Ich erkenne die Bemühungen der Republik Österreich um ein Transparentes Steuersystem und glaube daran, dass daher mein Wunsch nach Bemühen der Nachvollziehbarkeit meiner Steuerberechnung im Sinne unseres Landes gestellt werden darf. Daher bekräftige ich meinen Antrag.“

II. Rechtslage und rechtliche Würdigung:

Gemäß § 2 Abs 4 Z 2 EStG 1988 sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25 EStG 1988) der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§§ 15 und 16 EStG 1988) aus dieser Tätigkeit.

Gemäß § 41 Abs 4 EStG 1988 bleiben bei der Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit Bezüge, die nach § 67 Abs 1 oder § 68 EStG 1988 steuerfrei bleiben oder mit den festen Sätzen des § 67 leg.cit. oder mit den Pauschsätzen des § 69 Abs. 1 EStG 1988 zu versteuern waren, außer Ansatz. Die Steuer, die auf sonstige Bezüge innerhalb des Jahressechstels gemäß § 67 Abs 1 und 2 EStG 1988 und auf Bezüge gemäß § 67 Abs. 5 zweiter Teilstrich EStG 1988, die gemäß § 67 Abs 1 EStG 1988 zu versteuern sind, entfällt, ist aber gemäß § 67 Abs 1 und 2 EStG 1988 neu zu berechnen, wenn diese sonstigen Bezüge 2 100 Euro übersteigen. Die Bemessungsgrundlage sind die sonstigen Bezüge innerhalb des Jahressechstels gemäß § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988 sowie die Bezüge gemäß § 67 Abs. 5 zweiter Teilstrich EStG 1988, die gemäß § 67 Abs 1 EStG 1988 zu versteuern sind, abzüglich der darauf entfallenden Beiträge gemäß § 62 Z 3, 4 und 5 EStG 1988.

Dabei handelt es sich um:

- Pflichtbeiträge zu gesetzlichen Interessenvertretungen auf öffentlich-rechtlicher Grundlage, soweit sie auf Bezüge entfallen, die mit einem festen Steuersatz im Sinne des § 67 zu versteuern sind (§ 62 Z 3 EStG 1988);
- vom Arbeitgeber einbehaltene Beiträge im Sinne des § 16 Abs 1 Z 4 EStG 1988, soweit sie auf Bezüge entfallen, die mit einem festen Steuersatz im Sinne des § 67 EStG 1988 zu versteuern sind (§ 62 Z 4 EStG 1988) und
- der entrichtete Wohnbauförderungsbeitrag im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 5 EStG 1988, soweit er auf Bezüge entfällt, die mit einem festen Steuersatz im Sinne des § 67 EStG 1988 zu versteuern sind (§ 62 Z 5 EStG 1988).

Erhält der Arbeitnehmer neben dem laufenden Arbeitslohn von demselben Arbeitgeber sonstige, insbesondere einmalige Bezüge (zum Beispiel 13. und 14. Monatsbezug, Belohnungen), beträgt gemäß § 67 Abs 1 EStG 1988 die Lohnsteuer für sonstige Bezüge innerhalb des Jahressechstels gemäß § 67 Abs 2 leg.cit. nach Abzug der in § 67 Abs 12 EStG 1988 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 § 67 Abs 2 leg.cit. höchstens 2 100 Euro beträgt. Der Freibetrag von 620 Euro und die Freigrenze von 2 100 Euro sind bei Bezügen gemäß § 67 Abs 3, Abs 4, Abs 5 erster Teilstrich, Abs 6 bis 8 und Abs 10 EStG 1988 nicht zu berücksichtigen.

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

Gemäß § 16 Abs 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Werbungskosten sind gemäß § 16 Abs 1 Z 4 lit f und h EStG 1988 u.a. auch:

- Beiträge von Arbeitnehmern zu einer ausländischen Pflichtversicherung, die einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entspricht
- Beiträge von Arbeitnehmern zu ausländischen Pensionskassen, die auf Grund einer ausländischen gesetzlichen Verpflichtung zu leisten sind.

§ 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. Die in den Absätzen 3 bis 8 des § 67 leg.cit. angeführten Bezüge sind jedenfalls sonstige Bezüge. Bei den anderen Bezügen ist zu prüfen, ob sonstige Bezüge im Sinne des § 67 Abs 1 EStG 1988 vorliegen. 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 (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer – Kommentar, § 67 Abs 1 und 2 Tz 2). § 67 Abs. 2 EStG 1988 setzt der begünstigten Behandlung sonstiger Bezüge eine Grenze (Sechstelbestimmung).

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.

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).

§ 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).

Im Gegenstandsfall ist strittig, ob die vom Beschwerdeführer getragenen Sozialversicherungs- und Pensionskassenbeiträge auf die sonstigen Bezüge, konkret auf die zusätzlichen Monatsgehälter, die der Beschwerdeführer unbestritten im Kalenderjahr 2017 bezogen hat, entfielen, und diese Beiträge daher anteilig bei den sonstigen Bezügen zu berücksichtigen sind oder nicht.

Die vom Finanzamt vertretene Rechtsmeinung, dass die vorgenannten Beiträge aliquot auf laufende und sonstige Bezüge aufzuteilen sind, besteht nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes mit folgender Begründung zu Recht:

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>).

Demnach ist klar ersichtlich, dass in der Schweiz Sonderzahlungen (Urlaubs-, Weihnachtsgeld, Bonuszahlungen etc.) zum maßgebenden Arbeitslohn gemäß Artikel 5 AHVG gehören, und für die berufliche Vorsorge gilt, dass der BVG-Lohn dem AHV-Lohn entspricht (vgl. Artikel 7 Abs 2 BVG).

Vom maßgebenden Lohn wird noch gemäß Artikel 7 Abs 2 BVG der sogenannte „Koordinationsabzug“ abgezogen. Der danach verbleibende Lohn ist der versicherte Lohn (siehe BFG vom 22. August 2019, RV/1100103/2018).

Da laut vorliegendem Vorsorgeausweis zum 1.1. 2017 der versicherte Jahresgehalt vom gemeldeten Jahresgehalt exakt um den Koordinationsabzug differiert, und der Koordinationsabzug unbestritten dazu dient, dass der Grundlohn von 0 – 24.675 Franken von der Versicherungspflicht der 2. Säule ausgenommen wird, ist der Schluss zu ziehen, dass auch von den neben dem laufenden Lohn zusätzlich erhaltenen Sonderzahlungen ein BVG-Beitrag entrichtet wird und eine Aufteilung dieser Werbungskosten auf den laufenden Arbeitslohn und die Sonderzahlungen zu erfolgen hat.

Der Beschwerdeführer bezog 2017 einen Jahresbruttolohn von SFR 123.030. Wird der Bruttolohn um den Koordinationsabzug von SFR 24.675 gekürzt, verbleibt ein obligatorisch/überobligatorisch versicherter Lohn von SFR 98.355. Dieser Betrag entspricht exakt dem laut Vorsorgeausweis versicherten Jahreslohn. Die Arbeitgeberin des Beschwerdeführers nimmt die vom Rahmengesetz BVG in Artikel 79c BVG eröffnete Möglichkeit wahr und versichert auch die den maximal koordinierten Jahreslohn übersteigenden Lohnbestandteile bis zum Jahresbruttolohn in Höhe von SFR 123.030. Dies lässt die dementsprechende Schlussfolgerung zu, und zwar, dass für die gesamten im versicherten Lohn Deckung findenden Lohnbestandteile (inkl. Sonderzahlungen 8.645 + 8.645 + 2000 SFR) BVG-Beiträge entrichtet wurden. Die darauf entfallenden Pflichtbeiträge sind daher als abzugsfähige Werbungskosten dementsprechend aufgrund der vorstehenden Ausführungen aufzuteilen.

Dass die Arbeitnehmerbeiträge in die Pensionskasse – wie vom Beschwerdeführer mehrmals eingewandt - auf zwölf Monate verteilt immer gleich hoch blieben, ändert nichts daran, dass - wie vorstehend ausgeführt - bereits in die Festsetzung dieser Beiträge auch die sonstigen Bezüge einbezogen worden sind.

Ein Abstellen nur auf einzelne 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 mit einem Prozentsatz vom jeweiligen Monatsbruttolohn, der wie im Falle der Pensionskassenbeiträge mit einem Prozentsatz vom vorweg ermittelten Jahresbruttolohn bemessen wird, 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 es auf den Beschwerdeführer zutrifft – die Einkommensteuer nicht durch Abzug vom Arbeitslohn erhoben wird, sondern diese gemäß § 41 Abs 1 Z 1 EStG 1988 zur Einkommensteuer zu veranlagten sind. Bei der Veranlagung ist auch die Bestimmung des § 67 Abs 1 EStG 1988

anzuwenden, das heißt, die begünstigte Besteuerung der sonstigen Bezüge erfolgt bei Grenzgängern nur im Wege der Veranlagung. Dabei ist aber auch § 67 Abs 12 EStG 1988 zu beachten, und sind daher bei der Veranlagung auch die Sozialversicherungsbeiträge auf die laufenden und sonstigen Bezüge aufzuteilen.

Hinsichtlich der Aufteilung der VGKK-Beiträge auf laufende und sonstige Bezüge wird – wie bereits in den Bescheiden des Finanzamtes erfolgt – auf die Ausführungen im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 7. Oktober 2003, 2000/15/0014, verwiesen.

Sowohl die Sozialversicherungs- als auch die Pensionskassenbeiträge sind daher aliquot auf die laufenden und sonstigen Bezüge aufzuteilen. Für die Aufteilung folgt das Bundesfinanzgericht der Berechnung des Finanzamtes im bekämpften Bescheid vom 23. März 2018.

Betreffend Sonderausgaben, Pendlerpauschale, Spendenabsetzbarkeit sowie Auflistung der Berechnung der Einkommensteuer wird auf die Ausführungen in der Beschwerdeentscheidung vom 19. Juni 2018 verwiesen.

Laut den vom Beschwerdeführer vorgelegten Unterlagen (Jahreslohnzettel, Monatsgehaltsabrechnungen für das Kalenderjahr 2017) ergeben sich folgende Berechnungen:

Laufender Bezug	Sfr 103.740,00	€ 91.916,75
Sonstige Bezüge	Sfr 19.290,00	€ 17.091,52
Jahressechstel	Sfr 17.290,00	€ 15.319,46
Sonstige Bezüge minus Jahressechstel		€ 1.772,06
Laufender Bezug plus Überling Jahressechstel		€ 93.688,81
Anteil Jahressechstel an Brutto (1.531.946/109.008,27)		14,0534842 %
Anteil laufender Bezug plus Überling an Brutto		85,9465158 %
Aufzuteilende Werbungskosten		€ 20.582,84

Anteil SV- und Pensionskassenbeiträge etc. auf sonstige Bezüge		€ 2.892,61
Anteil SV- und Pensionskassenbeiträge etc. auf laufende Bezüge		€ 17.690,24

Grundlagen für die Berechnung der Steuer für die sonstigen Bezüge:

€ 15.319,46 abzüglich € 2.892,61 (aufgeteilte Werbungskosten – siehe oben) = € 12.426,85
abzüglich € 620,00 ergibt € 11.806,85.

Der Beschwerde war aufgrund vorstehender Ausführungen kein Erfolg beschieden, und es war spruchgemäß zu entscheiden.

III. 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.

Die streitgegenständliche Rechtsfrage betreffend Aufteilung der Sozialversicherungs- und Pensionskassenbeiträge auf laufende und sonstige Bezüge war auf 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.

Feldkirch, am 3. März 2025