

GZ. RV/801-S/02

GZ. RV/229-S/03

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des BW gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Land betreffend die Einkommenssteuer 2001 und 2002 entschieden:

Der angefochtene Bescheid betreffend die Einkommenssteuer 2001 wird abgeändert.

Der angefochtene Bescheid betreffend die Einkommenssteuer 2002 wird abgeändert

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

## Entscheidungsgründe

Der BW ist Arbeitnehmer eines bayrischen Unternehmens und wohnt in Österreich, in der Nähe der österreichisch-bayrischen Grenze. Er wird in Österreich als Grenzgänger mit seinen in Bayern erzielten nichtselbständigen Einkünften zur Einkommensteuer veranlagt.

Bei der Abgabe der Steuerklärung für das Jahr 2001 beantragte er neben diversen Sonderausgaben auch die Berücksichtigung Studiums seines Sohnes in Graz als außergewöhnliche Belastung:

Das FA veranlagte den BW aufgrund der vorgelegten Unterlagen zur Einkommensteuer. Dabei wurden das Urlaubs- und Weihnachtsgeld als sonstige Bezüge nach § 67 EStG steuerfrei gestellt bzw. mit festen Steuersätzen versteuert. Die auf diese Bezüge entfallende Sozialversicherung wurde von diesen sonstigen Bezügen abgezogen.

Die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die zum Normalsteuersatz zu versteuern waren, wurden mit S 491.295,00 angesetzt.

Der Betrag ergab sich aus der Berücksichtigung eines Bruttobezuges von DM 78.616,46 unter Abzug des Urlaubs- und Weihnachtsgeldes in Höhe von DM 6.184,94. Schmutz- und Erschwerniszulagen wurden in voller Höhe von DM 1.227,65 berücksichtigt.

Überstundenzuschläge für Sonntagsüberstunden in Höhe von DM 473,33 wurden ebenfalls in voller Höhe berücksichtigt. Die (normalen) Überstundenzuschläge, die in Höhe von DM 1.513,40 angefallen waren, wurden mit einem Betrag von DM 900,00 berücksichtigt. Somit wurde für die Überstundenzuschläge, die Schmutz- und Erschwerniszulagen gesamt einen Betrag von DM 2.600,98 abgezogen.

Der verbleibende Betrag von DM 69.830,54 wurde unter Anwendung des Umrechnungskurses von S 7,0355 auf S 491.295,00 umgerechnet.

Davon wurden die Sozialversicherungsbeiträge als Werbungskosten abgezogen. Die Gesamtsumme dieser Sozialversicherungsbeiträge wurde um jene Beträge vermindert, die auf das Urlaubs- und Weihnachtsgeld entfielen. Weiters wurde ein Pendlerpauschale bei den Werbungskosten berücksichtigt.

Die Sonderausgaben wurden bei der Einkommensteuerveranlagung angesetzt.

Eine Berücksichtigung der Kosten für das auswärtige Studium des Sohnes als außergewöhnliche Belastung erfolgte nicht.

Gegen diesen Bescheid erhab der BW fristgerecht Berufung und führte dazu im wesentlichen aus, dass die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit mit einem Betrag von S 486.979,33 festzusetzen seien.

Festzuhalten ist, dass die Differenz von S 4.315,67 der Differenz zwischen den (normalen) Überstundenzuschläge in Höhe von DM 1.513,40 und den vom FA berücksichtigten Zuschlägen von DM 900,00 entspricht.

Weiters beantragte der BW die gesamten Sozialversicherungsbeiträge als Werbungskosten bei den mit dem Normaltarif zu versteuernden Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit zu berücksichtigen.

Letztlich beantragte der BW die Berücksichtigung einer außergewöhnlichen Belastung für die auswärtige Berufsausbildung seines Sohnes.

Das FA gab der Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 17. Juni 2002 in Bezug auf die Berücksichtigung der außergewöhnlichen Belastung für die auswärtige Berufsausbildung des Sohnes statt und wies die Berufung gegen die übrigen Punkte als unbegründet ab.

Der BW beantragte in der Folge fristgerecht die Vorlage der Berufung zur Entscheidung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und beantragte zusätzlich die Berücksichtigung eines Werbungskostenpauschbetrages von S 1.800,00.

Die Veranlagung der Steuerklärung für das Jahr 2002 erfolgte aufgrund der vorgelegten Unterlagen des BW. Dabei fiel ein Urlaubs- und Weihnachtsgeld im Ausmaß von € 3.215,54 an. Ein Betrag von € 620,00 wurde als sonstige Bezüge nach § 67 EStG steuerfrei gestellt. Die auf diese Bezüge entfallende Sozialversicherung wurde mit gesamt € 478,57 von diesen sonstigen Bezügen abgezogen. Der Restbetrag von € 2.116,97 wurde mit festen Steuersätzen versteuert.

Festzuhalten ist, dass laut Erklärung des Arbeitgebers des BW Sozialversicherungsbeträge in Höhe von € 380,23 für das Urlaubs- und € 295,88 für das Weihnachtsgeld somit gesamt € 676,11 angefallen waren.

Bei Berechnung der Einkommensteuer wurde ein Alleinverdienerabsetzbetrag von € 364,00 abgezogen.

Gegen diesen Bescheid erhab der BW fristgerecht Berufung und führte dazu im wesentlichen aus, dass laut einer Lohnsteuerbroschüre der Kammer für Arbeiter und Angestellte ihm ein allgemeiner Steuerabsetzbetrag als Alleinverdiener in Höhe von ca. € 500,00 zustehe. Weiters sei bei der Berechnung der Sozialversicherungsbeträge auf die sonstigen Bezüge ein Betrag

von € 380,23 für das Urlaubs- und € 295,88 für das Weihnachtsgeld somit gesamt € 676,11 angefallen, der in voller Höhe zu berücksichtigen sei.

Das FA legte diese Berufung gegen die Einkommensteuer 2002 ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem UFS zur Entscheidung vor.

***Der UFS hat dazu erwogen:***

Der oben dargestellte Sachverhalt gründet sich auf den unstrittigen Inhalt der Verwaltungsakten und das darin enthaltene Vorbringen des BW.

In rechtlicher Hinsicht ist zum gegenständlichen Fall vorab auszuführen, dass der BW ein im Inland ansässiger Arbeitnehmer ist, der sich in der Regel jeden Tag von seinem Wohnort an seine im Ausland gelegene Arbeitstätte begibt und einkommenssteuerlich als Grenzgänger behandelt wird.

Soweit es die Veranlagung des BW zur Einkommensteuer 2001 betrifft umfasst das Vorbringen des BW folgende Beschwerdepunkte:

- Berücksichtigung der Sozialversicherungsbeiträge auf Urlaubs- und Weihnachtsgeld als Werbungskosten bei den zum Einkommensteuertarif zu versteuernden Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit:  
Da der Arbeitgeber des BW im Inland keine Betriebstätte hat, ist der BW gemäß § 47 Abs. 1 EStG 1988 mit seinen Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit in Österreich zur Einkommensteuer zu veranlagen. Als Grenzgänger sind dabei gemäß § 16 Abs. 1 Z 4 lit. f EStG 1988 die Beiträge zu einer ausländischen gesetzlichen Sozialversicherung als Werbungskosten abzugsfähig. Urlaubs- und Weihnachtsgelder von Grenzgängern werden gemäß § 67 Abs. 11 EStG 1988 wie die entsprechenden sonstigen Bezüge inländischer Arbeitnehmer mit den Steuerfreibeträgen und den festen Steuersätzen des § 67 Abs. 1 EStG 1988 zur Einkommensteuer veranlagt. Gemäß § 67 Abs. 12 EStG 1988 in Verbindung mit § 62 Z 4 EStG 1988 sind von den Bezügen, die mit festen Steuersätzen zu versteuern sind, die auf diese Bezüge entfallenden Beiträge vor Anwendung des festen Steuersatzes in Abzug zu bringen. Da auch bei Grenzgängern "Bezüge, die mit festen Steuersätzen" im Sinn des § 67 Abs. 1 EStG 1988 vorliegen, sind auch deren Sozialversicherungsbeiträge, die auf Sonderzahlungen entfallen, von diesen Sonderzahlungen abzuziehen und können nicht als Werbungskosten bei den zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünften berücksichtigt werden.

Die Berufung gegen die Einkommensteuer des Jahres 2001 war daher in diesem Punkt abzuweisen.

- Berücksichtigung der Überstundenzuschläge in voller Höhe als steuerfreie Bezüge:  
Gemäß § 68 Abs. 8 EStG 1988 werden bei Grenzgängern Schmutz- und Erschwerniszulagen sowie Überstundenzuschläge gleich versteuert, wie es bei im Inland tätigen Arbeitnehmern der Fall ist. Dies bedeutet für die "normalen" Überstundenzuschläge, dass gemäß § 68 Abs. 2 EStG 1988 nur die Zuschläge bis maximal 50% des Stundensatzes für die ersten fünf Überstunden eines Monates und diese nur bis maximal S 590,00 pro Monat steuerfrei gestellt werden. Beim BW fielen Überstundenzuschläge von gesamt S 10.647,60 (DM 1.513,40) an. Das FA berücksichtigte einen Wert von S 6.331,95 (DM 900,00) als steuerfreie Überstundenzuschläge.  
Der Gehalt des BW umfasste im Jahr 2001 nach der vom BW vorgelegten Aufstellung seines Arbeitgebers folgende Gehaltsbestandteile:

Gehaltbestandteile	Betrag in €	Betrag in ÖS
Gesamtbezug	40.195,96	
Sonderzahlungen	- 3.162,31	
Fahrtkostenzuschuss	- 1.109,76	
Montagezulage	- 627,69	
Überstunden mit 25%	- 3.868,95	
Überstunden mit 50%	- 726,03	
ergibt Zwischensumme	30.701,22	
Monatsgehalt	2.558,44	
Stundensatz	14,79	203,51
Überstundenzuschlag 25%	3,70	50,91
Zuschläge 25% für 5 Stunden	18,50	254,57

Somit ist im gegenständlichen Fall nur ein Überstundenzuschlag von S 50,91 pro Stunde der Mehrarbeit angefallen und somit ein Betrag von S 254,57 pro Monat als steuerfreier Überstundenzuschlag anzusetzen. Geht man davon aus, dass der BW seine Überstunden gleichmäßig erbrachte und somit in jedem Monat der Maximalwert an Überstunden anfällt, so ergibt dies maximal steuerfreie Überstundenzuschläge von S 3.054,84. Die Bemessungsgrundlagen für die Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit waren somit um S 3.277,11 zu erhöhen. Der Bescheid über die Einkommensteuer 2001 ist somit in diesem Punkt abzuändern.

- Berücksichtigung des Werbungskostenpauschales von S 1800,00:  
Gemäß § 16 Abs. 8 EStG 1988 ist für Werbungskosten, die bei den nichtselbständigen Einkünften erwachsen, ohne besonderen Nachweis ein Pauschalbetrag von S 1.800,00 jährlich abzusetzen. Da diese Bestimmung am Begriff der nichtselbständigen Einkünfte ansetzt, steht das Pauschale auch veranlagten Arbeitnehmern zu und ist bei der Bemessung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu berücksichtigen, wie dies auch in der Berufungsvorentscheidung des FA erfolgt ist. Eine Beschwerde des BW ist somit in diesem Punkt nicht gegeben.

Soweit es die Veranlagung des BW zur Einkommensteuer 2002 betrifft umfasst das Vorbringen des BW folgende Beschwerdepunkte:

- Höhe des Alleinverdienerabsetzbetrages:  
Gemäß § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 steht einem Alleinverdiener bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen ein Alleinverdienerabsetzbetrag von € 364,00 zu. Ein Alleinverdienerabsetzbetrag von € 500,00 kann dem EStG 1988 in der 2002 geltenden Fassung nicht entnommen werden. Die Berufung gegen den Bescheid betreffend die Einkommensteuer 2002 war sohin in diesem Punkt abzuweisen.
- Abzug der Sozialversicherungsbeiträge bei den Bezügen, die mit festen Steuersätzen zu versteuern sind:  
Urlaubs- und Weihnachtsgelder von Grenzgängern werden – wie bereits oben dargelegt – gemäß § 67 Abs. 11 EStG 1988 wie die entsprechenden sonstigen Bezüge inländischer Arbeitnehmer mit den Steuerfreibeträgen und den festen Steuersätzen des § 67 Abs. 1 EStG 1988 zur Einkommensteuer veranlagt.  
Weiters wurde bereits dargestellt, dass Sozialversicherungsbeiträge, die auf diese mit festen Steuersätzen zu versteuernden Bezugsteile entfallen vor Bemessung der Einkommensteuer gemäß § 67 Abs. 12 in Verbindung mit § 62 Z 4 EStG 1988 abzuziehen

sind. Das FA hat nun diese Sozialversicherungsbeiträge nicht in voller Höhe von € 676,11, sondern nur im Ausmaß von € 478,57 abgezogen.

Die Bestimmungen des § 62 Z 4 EStG 1988 lassen jedoch für eine derartige Einschränkung keinen Raum. Ein bestimmter Prozentsatz ist ebensowenig vorgesehen, wie eine Berücksichtigung, welcher Betrag von der Besteuerung freigestellt wird, da Freibeträge erst von den festgestellten Einkünften abzuziehen sind. Der Berufung gegen die Einkommensteuer 2002 war somit in diesem Punkt statzugeben.

- Berücksichtigung der Überstundenzuschläge in voller Höhe als steuerfreie Bezüge:  
Wie bereits bei der Berufung gegen die Einkommensteuer 2001 dargestellt, sind gemäß § 68 Abs. 8 EStG 1988 bei Grenzgängern Schmutz- und Erschwerniszulagen sowie Überstundenzuschläge im gleichen Ausmaß steuerfrei, wie sie es bei im Inland tätigen Arbeitnehmern wären. Dies bedeutet für die "normalen" Überstundenzuschläge, dass gemäß § 68 Abs. 2 EStG 1988 nur die Zuschläge bis maximal 50% des Stundensatzes für die ersten fünf Überstunden eines Monates und diese nur bis maximal € 43,00 pro Monat steuerfrei gestellt werden. Beim BW fielen Überstundenzuschläge von gesamt € 1.109,72 an. Das FA berücksichtigte einen Wert von € 516,00 als steuerfreie Überstundenzuschläge. Der Gehalt des BW umfasste im Jahr 2002 nach der vom BW vorgelegten Aufstellung seines Arbeitgebers folgende Gehaltsbestandteile:

Gehaltbestandteile	Betrag in €	Betrag in ÖS
Gesamtbezug	43.640,68	
Sonderzahlungen	- 3.215,54	
Fahrtkostenzuschuss	- 1.173,93	
Montagezulage	- 572,75	
Überstunden mit 25%	- 5.548,60	
Überstunden mit 50%	- 1.655,46	
ergibt Zwischensumme	31.474,40	
Monatsgehalt	2.622,87	

Stundensatz	15,16	
Überstundenzuschlag 25%	3,79	
Zuschläge 25% für 5 Stunden	18,95	

Somit ist im gegenständlichen Fall ein Überstundenzuschlag von € 3,79 pro Stunde der Mehrarbeit angefallen und somit ein Betrag von € 18,95 pro Monat als steuerfreier Überstundenzuschlag anzusetzen. Geht man davon aus, dass der BW seine Überstunden gleichmäßig erbrachte und somit in jedem Monat der Maximalwert an Überstunden anfällt, so ergibt dies maximal steuerfreie Überstundenzuschläge von € 227,40. Die Bemessungsgrundlagen für die Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit waren somit um € 288,60 zu erhöhen; der Bescheid über die Einkommensteuer 2002 ist somit in diesem Punkt abzuändern.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Salzburg, 13. August 2003