



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Klagenfurt
Senat 3

GZ. RV/0016-K/08

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 26. September 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Finanzamtes vom 27. August 2007 betreffend Einkommensteuer 2005 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Einkommensteuer für das Jahr 2005 wird mit € 4.454,80 festgesetzt. Bisher war vorgeschrieben € 4.518,68.

Die Bemessungsgrundlage und die Berechnung sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bildet einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Verfahrensablauf:

I.)

Im Streitjahr 2005 erzielte der Bw. Einnahmen aus der Tätigkeit als außerordentlicher Richter in der Schweiz.

Laut Einkommensteuererklärung für 2005 begehrte er die Berücksichtigung von Werbungskosten im Ausmaß von € 4.063,85.

Als nicht lohnversteuerte Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit wies er einen Betrag in Höhe von € 23.449,35, als Kapitalerträge von ausländischen Kapitalanlagen, die mit dem besonderen Steuersatz von 25% zu versteuern sind, einen Betrag von € 122,53, auf welche eine ausländische Steuer von € 18,38 entfällt, aus.

Zudem beantragte er u.a. als Sonderausgaben im Ausmaß von € 3.636,35 für Versicherungsprämien und € 10.093,22 aus dem Titel Rückzahlungen von Darlehen und Zinsen infolge Wohnraumschaffung. Weiters begehrte er die begünstigte Besteuerung gemäß § 67 Abs. 1 EStG für Einkünfte in Höhe von € 4.391,55 resultierend aus dem 13. Monatsgehalt sowie Feriengeld.

Im **Schriftsatz vom 07.12.2005** führte der Bw. u.a. aus.

„... höre ich unlängst am Stammtisch, dass in Österreich der 13. Monatsgehalt nicht als Einkommen versteuert werden müsse. Tatsächlich habe ich im § 67 EStG 1988 einen entsprechenden, wenn auch bedingten Hinweis gefunden. Vor dem Hintergrund, dass dieser Aspekt bei der Veranlagung meines Einkommens der Jahre 2002/2003/2004 unberücksichtigt geblieben ist, bitte ich um entsprechende Belehrung.

Gegebenenfalls würde ich bei der Schweizerischen Behörde, welche den Lohnausweis ausstellt, eine Ausscheidung der Gesamtlohnstunde in Grundgehalt und 13. Monatsgehalt vornehmen lassen. . . .

II.)

a.) Im **Schreiben vom 19.04.2006** (Bl. 6) legte der Bw. u.a. dar:

1.) Zu meiner Tätigkeit im steuerrelevanten Jahr kann ich auf die Angaben in meinem Schreiben vom 31. März 2003 verweisen (ao. Richter / CH). Ergänzend zu den Ausführungen in der Berufung vom 9. Mai 2005 kann festgehalten werden, dass ich am 12. September 2005 von der Schweizer Justiz in einer weiteren Strafsache zum ao. Richter ernannt wurde, weshalb 2005 – entgegen der Aktenlage im Mai 2005 – ein steuerrelevantes Einkommen erzielt wurde. Der noch zu leistende Aufwand im Jahr 2006 ist allerdings aus steuerlicher Sicht nicht erheblich, weshalb keine Grundlage für einen Vorauszahlungsbescheid gegeben wäre.

2.) Die Kapitalerträge auf ausländischen Bankguthaben (Schweiz) ergeben die nachstehenden Kennziffern:

Konto 1 (Kontokorrent)

<i>Habenzins:</i>	<i>CHF</i>	<i>12.75</i>
<i>Bereits erhobene Verrechnungssteuer (35%)</i>	<i>CHF</i>	<i>4.45</i>
<i>Spesen:</i>	<i>CHF</i>	<i>41,60</i>

Konto 2 (Sparkonto)

<i>Habenzins:</i>	<i>CHF</i>	<i>98.65</i>
<i>Bereits erhobene Verrechnungssteuer (35%)</i>	<i>CHF</i>	<i>34.55</i>

Konto 3 (Sparkonto)

<i>Habenzins:</i>	<i>CHF</i>	<i>77.10</i>
<i>Bereits erhobene Verrechnungssteuer (35%)</i>	<i>CHF</i>	<i>27.00</i>

4.) Im Zusammenhang mit dem privilegierten Steuersatz gemäß § 67 (1) EStG darf ich auf die beiliegenden Bestätigungen des Personalamtes der Finanzdirektion des Kantons X verweisen. Danach ergibt sich für die steuerliche Beurteilung folgender Status:

Status vor Abzug der Soziallasten (AHV: 5.05 % / ALV: 1 %)

Jahr	Bruttolohn	13. ML	Feriengeld
2005	45.054,05	3.149,45	4.095,80

Status nach Abzug der Soziallasten (AHV 5,05% / ALV 1 %)

Jahr	Nettolohn	13. ML	Feriengeld
2005	42.328,30	2.958,90	3.848,00

Jahr	Nicht privilegiertes Einkommen	Privilegiertes Einkommen
2005/CHF	35.521,40	6.806,90
2005/€	22.917,05	4.391,55

II. b) Die beigefügte **Lohnaufstellung für 2005** (V-Akten, Blatt 13) wird am Ende der Darstellung des Verfahrensablaufes dargestellt (siehe unten).

II. c) Der Bw. übermittelte zwei Schreiben seines Arbeitgebers (Blatt 17 und 18) mit nachfolgendem Inhalt:

Bestätigung 13. Monatslohn

Sehr geehrter Herr . .

Ihrem Wunsch gemäß bestätigen wir, dass im Bruttolohn der Lohnausweise, der Anteil 13. Monatslohn, wie folgt enthalten ist:

Jahr	Bruttolohn	Anteil 13. Monatslohn
2002	Fr. 93.046,70	Fr. 6.504,35
2003	Fr. 69.459,45	Fr. 4.855,50
2004	Fr. 88.742,55	Fr. 6.203,50
2005	Fr. 45.054,05	Fr. 3.149,45

..
PERSONALAMT DES KANTONS X

Bestätigung Anteil Feriengeld

Sehr geehrter Herr . . .

Ihrem Wunsch gemäß bestätigen wir, dass im Bruttolohn der Lohnausweise, das Feriengeld, wie folgt enthalten ist:

Jahr	Bruttolohn	Anteil 13. Monatslohn
2002	Fr. 93.046,70	Fr. 8.458,80
2003	Fr. 69.459,45	Fr. 6.314,50
2004	Fr. 88.742,55	Fr. 8.067,50
2005	Fr. 45.054,05	Fr. 4.095,80

..
PERSONALAMT DES KANTONS X

II. d) Mit Schreiben vom 16.02.2007 (Blatt 20) übermittelte der Bw. den

Anstellungsvertrag vom 22.03.2002/12.04.2002 (Blatt 28), die Gehaltsabrechnungen für die Perioden Juli 2001, August 2001 und Jänner 2007 (Blatt 29-31) sowie Auszüge aus dem (Schweizer) Gesetz über das Arbeitsverhältnis von Staatspersonal.

Er legte in diesem Schreiben dar, dass er bis zu seiner Übersiedlung nach Österreich bis Ende August 2001 als ordentlicher Richter für die Justiz X tätig gewesen sei und führte aus:

Mit Vertrag vom 22.03.2002 erfolgte beim gleichen Arbeitgeber eine Anstellung als außerordentlicher Richter. Dabei wurde der gleiche Grundlohn wie beim ordentlichen Arbeitsverhältnis vereinbart. Der Tatsache Rechnung tragend, dass es bei der Ausübung der richterlichen Tätigkeit um die Bearbeitung eines einzigen Falles (zusätzlich eines Folgefalles) ging, wurde die Besoldung - ausgehend von CHF 172.327,00 - auf Stundenlohnbasis (CHF 86,80) vereinbart. Darin enthalten sind gemäß vertraglicher Abmachung der Anteil 13. Monatsgehalt, zuzüglich Ferien- und Feiertagsentschädigung. Der Aufwand wird vom Arbeitnehmer in der Regel, aber nicht immer, monatlich in Rechnung gestellt. Die Lohnzahlung erfolgt in der Regel im Folgemonat.

Gemäß Besoldungsgesetz werde der Anteil 13. Monatslohn immer im November ausbezahlt (Hinweis auf § 41 des Besoldungsgesetzes), Ferien- und Feiertagsentschädigung je nach Maßgabe der konkreten Umstände, aber nicht an einem zum Voraus bestimmten Zeitpunkt, jedoch ebenfalls getrennt vom Grundlohn (vgl. Gehaltsabrechnung für die Periode Juli 2001). Im Rahmen des außerordentlichen Arbeitsverhältnisses wurde auf eine getrennte Auszahlung des Grundlohnes und "sonstiger Bezüge" aus wirtschaftlichen Gründen – im Sinne einer zureichenden finanziellen Versorgung des Arbeitnehmers – verzichtet (vergleiche Gehaltsabrechnung für den Monat Dezember 2006).

Die gegenständlichen geldwerten Leistungen (Anteil 13. Monatslohn, sowie Ferien- und Feiertagsentschädigung) erfolgten ausschließlich durch den gleichen Arbeitgeber und nach in Rechnung Stellung durch den Arbeitnehmer. Die Rechnungstellung erfolgte in der Regel, aber nicht immer, am Ende des Monats. Die Auszahlung erging in der Regel, aber nicht immer im Folgemonat und zwar zusammen mit der Grundentschädigung. Bleibt anzumerken, dass – hätte es dem Wunsch des Arbeitnehmers entsprochen - die privilegierten Leistungen auch Mitte oder Ende des Jahres und getrennt von den Grundzahlungen hätten ausbezahlt werden können. Darauf wurde aus wirtschaftlichen Überlegungen verzichtet, was jedoch nichts am grundsätzlichen, aus dem Vertrag ersichtlichen Faktum der klaren Unterscheidbarkeit der Leistungen etwas ändert.

Mit Verweis auf die in der vorstehenden Ziffer angeführte, in sachverhaltsmäßiger Hinsicht relevante Redewendung "in der Regel, aber nicht immer kann festgehalten werden, dass Leistungen zwar in der Regel nicht aber während gewissen Perioden aus mehreren Lohnzahlungszeiträumen abgegolten wurden.

Wie bereits dargelegt bestand eine vertragliche Regelung zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer, wonach der Lohn aus einer Grundentschädigung, einem Anteil 13. Monatsgehalt, sowie Ferien- und Feiertagsentschädigung bestehen sollte. Auf eine Trennung der Lohnbestandteile wurde aus den dargelegten Gründen verzichtet.

Der Bw. brachte unter Hinweis auf diese seine Ausführungen weiters zum Ausdruck, dass eine Sichtweise, wonach keine "sonstigen Bezüge" vorliegen würden, weil die Zahlungen nicht getrennt von jenen des Grundgehaltes erfolgten, das Gebot der Rechtsgleichheit und somit Verfassungsrecht verletzen würde. Im Hinblick auf die Bestimmung des § 67 Abs. 1 EStG 1988 bedürfe es hierfür dreier Faktoren, nämlich eines laufenden Arbeitslohnes, neben dem

laufenden Arbeitslohn insbesondere einmalige Bezüge, welche zudem von demselben Arbeitgeber stammen müssten.

Er replizierte weiter:

Der Gesetzgeber spreche von der Einmaligkeit der Bezüge, aber nicht in einem abschließenden Sinne, sondern lasse dieser durch die Wortwahl "insbesondere" auch andere, in der Praxis durch den Gesetzesanwender zu konkretisierende Konstellationen zu. Entscheidendes Merkmal sei die klare Abgrenzung zum laufenden Arbeitslohn d.h. es gehe um Bezüge, welche zusätzlich zum Grundlohn ausbezahlt würden. Allein schon der Wortlaut des Gesetzestextes verdeutliche, dass der Gesetzgeber jene Lohnbestandteile steuerlich begünstigen habe wollen, welche klarerweise nicht zum Grundlohn gehörten. . . Schweige das Gesetz über jene Kriterien, welche eine Abgrenzung der sonstigen Bezüge vom laufenden Arbeitslohn zulassen würden, bedürfe es einer Konkretisierung durch den Gesetzesanwender. Diese müsse verfassungsmäßig sein und dürfe nicht zu einer ungerechtfertigten Ungleichbehandlung der Steuersubjekte führen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat sich in den letzten Jahrzehnten immer wieder mit der gegenständlichen Bestimmung bzw. mit der Frage „sonstiger Bezüge“ befasst. Schon im Erkenntnis vom 26. April 1957 (EStG 1953 § 67 Abs. 1) wurde festgehalten, dass der Kreis der nach dieser Bestimmung zu versteuernden Bezüge nach einem äußeren Merkmal abgegrenzt sei. Voraussetzung für die Einordnung einer Zahlung von Dienstbezügen in den Kreis der sonstigen Bezüge sei, dass der Dienstnehmer laufende, d.h. für regelmäßige Lohnzahlungszeiträume flüssiggemachte Bezüge erhalte. Die aus dem gleichen Dienstverhältnis fließenden und neben den laufenden Bezügen, d.h. nicht für die regelmäßigen Lohnzahlungszeiträume ausbezahlten Bezüge seien sodann sonstige Bezüge.

Im Entscheid vom 19. November 1969 wird präzisiert, dass sonstige Bezüge durch vertragliche Festsetzung und tatsächliche Auszahlung deutlich von den laufenden Bezügen zu unterscheiden seien. Die nachträgliche, rein rechnerische Aufteilung des Gesamtbezuges in laufende und sonstige Bezüge könne mangels eindeutig erkennbarer Unterscheidungsmerkmale zwischen laufenden und sonstigen Bezügen und mangels der vorauszusetzenden Kumulierung dieser beiden Arten von Bezügen in einzelnen Lohnzahlungszeiträumen nicht als ausreichende Grundlage für die Anwendung der im § 67 EStG 1953 festgesetzten Lohnsteuersätze angesehen werden. In Fortführung dieses Grundsatzes wurde in der Entscheidung vom 25. Mai 1988 ausgeführt, dass würden 13. und 14. Monatsbezug laufend anteilig zusammen mit laufenden Bezügen ausbezahlt, diese als laufender Arbeitslohn und nicht als sonstige Bezüge zu versteuern seien. Mit Urteil vom 25. Oktober 1994 wurde präzisiert, dass als sonstige Bezüge solche anzusehen seien, die ihrem Wesen nach nicht zum laufenden Arbeitslohn gehören, also nicht regelmäßig und nicht für den üblichen Lohnzahlungszeitraum geleistet würden. In Bestätigung dieser Rechtsprechung kommt der Gerichtshof im Erkenntnis vom 19. März 1997 zum Schluss, dass es bei der Qualifizierung der Leistungen als sonstige Bezüge ebenso wenig auf eine monatliche „Zuordenbarkeit“ ankomme wie darauf, ob auf diese Zahlungen hinsichtlich ihrer zeitlichen Lagerung Einfluss genommen werden könne. Keine grundsätzlich andere Position ist der neueren Rechtsprechung zu entnehmen. So hält der Verwaltungsgerichtshof mit Entscheid vom 27. September 2000 fest, dass das Wesen der sonstigen Bezüge durch Lohnanteile charakterisiert sei, die der Arbeitgeber neben, also zusätzlich zum laufenden Lohn bezahle, wobei dies aus äußeren Merkmalen ersichtlich sein müsse. 13., 14. oder 15. Monatsgehalt würden Sonderzahlungen darstellen. Klarer wird diese Feststellung durch die Formulierung im Entscheid vom 27. Juni 2001, gemäß welchem sonstige Bezüge nur dann vorliegen, wenn sie 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. Die gleichen Feststellungen sind dem Entscheid vom 30. April 2003 zu entnehmen. Zur Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu § 67 Abs. 1 EStG 1988 ist festzuhalten, dass

auch im Entscheid vom 13. September 2006 am Erfordernis des Rechtstitels und kumulativ von jenem des äusseren Unterscheidungsmerkmals in der Gestalt der tatsächlichen Auszahlung festgehalten wird.

Fasst man die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zusammen, so bedarf es für die Qualifizierung von Leistungen des Arbeitgebers als „sonstige Bezüge insbesondere, eines Rechtstitels und kumulativ

- der tatsächlichen Auszahlung der Leistung neben dem laufenden Gehalt.

Analysiert man die Begründungen der zitierten Entscheidungen, so wird ersichtlich, dass beiden Elementen ein Grundgedanke immanent ist: Die klare Erkennbarkeit einer Leistung, die inhaltlich und somit sachlich nicht dem Grundgehalt zuzuordnen ist. Allerdings kann die kumulative Berücksichtigung der beiden Faktoren im Ergebnis zu einer sachlich nicht gerechtfertigten Ungleichbehandlung von Steuersubjekten führen. Dies deshalb, weil ausschließlich das Element des Rechtstitels für sich beanspruchen kann, den sachlichen Unterschied zum Grundgehalt erkennbar zu machen. Der Faktor der vom Grundgehalt getrennten Auszahlung kann diesbezüglich zwar Hilfe sein, ist jedoch für sich allein nicht geeignet über den Charakter bzw. Inhalt der Leistung etwas auszusagen. Daraus folgt, dass eine rein grammatische Auslegung nicht zu dem Ergebnis führt, welches die Möglichkeit einer Ungleichbehandlung ausschließt. Im Resultat muss somit eine teleologische Interpretation greifen, d.h. Sinn und Zweck der Bestimmung muss hinterfragt werden, um zu einem der Billigkeit entsprechenden Resultat zu kommen.

Auf den konkreten Fall bezogen, kann festgehalten werden, dass durch den Arbeitsvertrag (Rechtstitel) eine klare Regelung, nämlich die numerische Ausscheidung von Grundgehalt, 13. Monatslohn, Ferien- und Feiertagsentschädigung vorliegt. Diese Regelung setzt im Übrigen nur das um, was als Rahmen auch im Personalgesetz vorgesehen ist. Dem Erfordernis des äusseren Unterscheidungsmerkmals ist somit im vorliegenden Fall umfassend Genüge getan. Der Sachverhalt ist zudem nicht mit jenen vom Verwaltungsgerichtshof bis anhin beurteilten Konstellationen ident. Wohl liegt es auf der Hand, dass die Wendung „insbesondere einmalige Bezüge“ die Erkennbarkeit der Unterscheidung bzw. Abgrenzung zu den Grundbezügen erleichtert, sie ist jedoch nicht das ausschlaggebende Kriterium für die Qualifizierung der gegenständlichen Leistungen des Arbeitgebers als „sonstige Bezüge“. Entscheidender Aspekt ist das Vorliegen des Merkmals der klaren Erkennbarkeit, welches durch die vertragliche Regelung gegeben ist. Der Auszahlungszeitpunkt bzw. allenfalls die Einmaligkeit der Auszahlung im laufenden Jahr kann bei der Qualifizierung keine Rolle spielen, weil es sich dabei nicht um einen notwendigen ernsthaften sachlichen Grund handelt, welcher eine Ungleichbehandlung mit jenem Steuersubjekt rechtfertigen würde, welches sich die sonstigen Bezüge einmalig auszahlen lässt, was zudem auch dem Unterzeichneten freigestanden wäre. Schon letzteres zeigt auf, dass subjektive Elemente in der Regel nicht zu sachgerechten Ergebnissen führen und gerade dort, wo objektive Kriterien zwingend anzuwenden sind, Willkür Tür und Tor öffnen.

Die von Aristoteles geprägte Formel, wonach Gleiches gleich und Ungleiches nach Maßgabe seiner Verschiedenheit ungleich zu behandeln sei, zieht sich als roter Faden durch die europäischen Rechtsordnungen. Dabei muss sich nach herrschender Judikatur die Ungleich- bzw. Gleichbehandlung auf wesentliche, relevante Tatsachen stützen. Entscheidend sind allerdings die Wahrnehmung der gesellschaftlichen Wirklichkeit und deren wertende Beurteilung. Anders ausgedrückt erlaubt das Rechtsgleichheitsgebot Ungleichbehandlungen, wenn diese mit ernsthaften sachlichen Gründen gerechtfertigt werden können. Rechtsgleichheit in der Rechtsanwendung heisst, dass nur sachliche Gründe eine unterschiedliche Behandlung rechtfertigen. D.h. aber auch, dass Rechtsungleichheit ein objektiver und nicht ein subjektiver Tatbestand ist. Wie das Verwaltungshandeln insgesamt unterliegt auch der Bereich der Abgaben dem Rechtsgleichheitsgebot.

Die vorstehend gemachten Ausführungen geben zwar den Grundtenor ausländischer Judikatur und Literatur wieder, decken sich jedoch im Wesentlichen mit den Erkenntnissen des österreichischen Verfassungsgerichtshofes. So wird im Entscheid vom 30. September 1982 festgehalten, dass eine Verletzung des verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechts auf Gleichheit dann vorliege, wenn der angefochtene Bescheid auf einer dem Gleichheitsgebot widersprechenden Rechtsgrundlage beruhe, wenn die Behörde der angewendeten Rechtsvorschrift fälschlicherweise einen gleichheitswidrigen Inhalt unterstelle oder wenn sie bei Erlassung des Bescheides Willkür geübt habe. Im gleichen Erkenntnis äussert sich der Verfassungsgerichtshof zu Sinn und Zweck der Unterscheidung von laufenden und sonstigen, insbesondere einmaligen Bezügen. Die Begünstigung des § 67 EStG 1967 beruhe offenbar auf der Überlegung, dass nicht laufend ausbezahlte Bezüge aus unselbständiger Arbeit im Rahmen der Gebarung des Steuerpflichtigen eine besondere Aufgabe erfüllen würden. Sie würden typischerweise der Befriedigung unregelmäßig oder doch nur in Großen Abständen auftretender erhöhter Bedürfnisse, für die der unselbständig Erwerbstätige aus laufendem Einkommen meist nur unzureichend Vorsorge treffen könne, dienen. Der Verfassungsgerichtshof kommt vor dem Hintergrund dieser Feststellung zum Schluss, dass wenn der Gesetzgeber solche Bezüge begünstige, er den Rahmen des ihm zustehenden rechtspolitischen Ermessensspielraumes nicht überschreite. Unterscheide daher die der Rechtsprechung des VwGH folgende Auslegung der Behörde nach dem Auszahlungsmodus und versage sie einem Bezug die Begünstigung, der mit dem laufenden Arbeitslohn wie dieser ausbezahlt werde, so unterstelle sie dem Gesetz keinen gleichheitswidrigen Inhalt.

Die Antwort des Gerichtes auf die Frage, warum der Gesetzgeber sonstige Bezüge steuerlich begünstigen wollte, vermag nicht zu überzeugen, da keine verlässlichen Erhebungen darüber bestehen, wie sonstige Bezüge vom Steuersubjekt verwendet werden und die „Feststellung“ des Gerichtes somit hypothetischer Natur ist. Die Argumentation des Verfassungsgerichtshofes zeigt jedoch auf, dass der Bestimmung eine soziale Komponente immanent ist, welcher auch im Einzelfall Rechnung zu tragen ist und was für die Behörde letztlich einen erheblichen Spielraum bedeutet.

Wie bereits angeführt, erfolgte der Modus der Auszahlung der sonstigen Bezüge im gegenständlichen Fall vor dem Hintergrund der Umstände des außergewöhnlichen Arbeitsverhältnisses, nämlich

- der Verrichtung der richterlichen Tätigkeit im außerordentlichen Anstellungsverhältnis,*
- der Ausübung dieser Tätigkeit bzw. der Entschädigung derselben auf Stundenlohnbasis,*
- den damit - bedingt durch die Art der Berufstätigkeit - verbundenen Schwankungen der effektiven Beschäftigung,*
- der sich daraus ergebenden unregelmäßigen Entschädigung und auch des in der Höhe unterschiedlichen Lohnbezuges.*

Daraus ergibt sich der Verzicht auf eine getrennte Auszahlung des Grundlohnes und „sonstiger Bezüge“, nämlich aus wirtschaftlichen Gründen und zwar im Sinne einer zureichenden finanziellen Versorgung des Arbeitnehmers. Dieser soziale Aspekt ist zwar in Sachverhalts massiger Hinsicht nicht mit jenen vom Verfassungsgerichtshof exemplarisch angeführten und nicht abschließend zu verstehenden Elementen deckungsgleich, doch ist er Grundlage genug, um von der „Gleichheit“ der Sachverhalte auszugehen, da der sozialpolitische Anknüpfungspunkt dem vom Verfassungsgerichtshof dargelegten Sinn des Gesetzes entspricht.

Im vorliegenden Fall besteht kein ernsthafter sachlicher Grund als Qualifikationsmerkmal der sonstigen Bezüge kumulativ Rechtstitel und getrennte Auszahlung der Bezüge anzunehmen.

Eine andere Rechtsanwendung würde im Resultat zu einer sachlich nicht gerechtfertigten Ungleichbehandlung führen und somit zu einer Verletzung des verfassungsmässigen Gleichheitsgebotes.

II.e) Der mit 22.03.2002/12.04.2002 datierte **Anstellungsvertrag** für Aushilfspersonal, abgeschlossen zwischen der Direktion des Obergerichtes des Kantons X und dem Bw., weist nachfolgend auszugsweise dargestellten Inhalt auf:

<i>Vereinbarter Lohn:</i>	<i>Lohnsatz pro Stunde (24. Klasse, 10. Stufe)</i>	<i>Fr.</i>	<i>78,90</i>
<i>(ausgehend von einem Jahreslohn von Fr. 172.327,00)</i>	<i>(inkl. 7,2% Teuerungszulage und Anteil 13. Monatslohn) Ferien und Feiertagsentschädigung 10%</i>	<i>Fr.</i>	<i>7,90</i>
	<i>Total pro Stunde</i>	<i>Fr.</i>	<i>86,80</i>

Spesen für Reise und Unterkunft nach Ansätzen gemäß Personalverordnung (gemäß Antrag vom 28.2.2002). Gesamtlohnsumme für die Beschäftigungsdauer: ca. Fr. 73.000,00

Ist hierfür ein Budgetkredit vorhanden? . Ja, teilweise. Auf Konto Nr. 123

Die Lohnzahlung erfolgt nach Ablauf einer einmonatigen Periode jeweils am 22. des folgenden Monats. . . .

II.f.) Die Gehaltsabrechnungen für **Juli 2001 und August 2001** enthalten Nachfolgendes:

Periode 07.2001:

<i>Lohnart/Bezeichnung</i>	<i>Berechnungsgrundlage</i>		<i>Betrag (in CHF)</i>
<i>101 Grund-Gehalt ... K/S: 24/10</i>	<i>100</i>		<i>12.365,60</i>
<i>126 Ferienabgeltung ... 15.5 Ferientage</i>			<i>10.885,70</i>
<i>110 Teuerungszulage</i>	<i>6.9000</i>	<i>12.365,60</i>	<i>853,25</i>
<i>Bruttolohn</i>			<i>24.104,55</i>
<i>203 AHV-Abzug</i>	<i>5.0500</i>	<i>24.104,55</i>	<i>- 1.217,30</i>
<i>206 ALV-Abzug</i>	<i>1.5000</i>	<i>8.900,00</i>	<i>- 133,50</i>
<i>214 ALV- Abzug 2</i>	<i>1.0000</i>	<i>15.204,55</i>	<i>- 152,05</i>
<i>260 NBU-Abzug</i>	<i>.6000</i>		<i>- 144,65</i>
<i>721 PK-Beitrag</i>	<i>9.3000</i>	<i>13.215,10</i>	<i>-1.229,00</i>
<i>804 Total Abzüge</i>			<i>- 2.876,50</i>
<i>Nettolohn</i>			<i>21.228,05</i>

Periode 08.2001:

<i>Lohnart/Bezeichnung</i>	<i>Berechnungsgrundlage</i>	<i>Betrag (in CHF)</i>
----------------------------	-----------------------------	------------------------

101 Grund-Gehalt ... K/S: 24/10	100		12.365,60
642 TREZ	100.0000	12.365,60	1.909,40
165 13. Gehalt	6.9000		8.812,55
110 Teuerungszulage			853,25
Bruttolohn			23.940,80
203 AHV-Abzug	5.0500	23.940,80	- 1.209,00
206 ALV-Abzug	1.5000	8.900,00	- 133,50
214 ALV- Abzug 2	1.0000	15.040,80	- 150,40
260 NBU-Abzug	.6000		- 143,65
721 PK-Beitrag	9.3000	13.215,10	-1.229,00
804 Total Abzüge			- 2.865,55
Nettolohn			21.075,25

III.) Mit am 27.08.2007 erlassenen Einkommensteuerbescheid versagte das

Finanzamt die begehrte Begünstigung des § 67 Abs. 1 EStG und begründete - auszugsweise - wie folgt.

Materiellrechtliche Voraussetzung einer begünstigten Besteuerung der sonstigen Bezüge nach § 67 Abs. 1 EStG 1988 ist, dass der Arbeitnehmer diese sonstigen Bezüge neben dem laufenden Arbeitslohn von demselben Arbeitgeber erhält. Die Vorschriften der begünstigten Besteuerung für sonstige Bezüge (Abs. 1 und 2 leg cit.) sind auch gem. § 67 Abs. 11 EStG 1988 anzuwenden, wenn der Arbeitgeber nicht zum Lohnsteuerabzug verpflichtet ist und der Arbeitnehmer veranlagt wird. Sonstige Bezüge liegen nur vor, wenn die Bezüge neben dem bzw. zusätzlich zum laufenden Arbeitslohn vom selben Arbeitgeber ausbezahlt werden. Die Bezüge dürfen weiters nicht für den üblichen Lohnzahlungszeitraum (idR ein Monat) gezahlt werden. Es müssen Leistungen aus mehreren Lohnzahlungszeiträumen abgegolten werden. Weiters muss eine vertragliche Vereinbarung bestehen und die tatsächliche Auszahlung muss sich von den laufenden Bezügen unterscheiden. Einer beantragten begünstigten Besteuerung der „sonstigen Bezüge“ konnte nicht entsprochen werden.

IV.) In der fristgerecht erhobenen Berufung vom 26.09.2007 führte der Bw. u.a. aus:

1. Es sei der angefochtene Einkommensteuerbescheid aufzuheben.
2. Es sei festzustellen, dass der Bescheid an einer verfassungsmässigen Begründung mangelt.
3. Es sei festzustellen, dass der mit der Einkommensteuererklärung 2005 geltend gemachte Betrag von € 4.391,55 /Pos. 56 der Einkommensteuererklärung für 2005) als sonstiger Bezug der begünstigten Besteuerung nach § 57 Abs. 1 EStG 1988 unterliegt.
4. Es seien keine Verfahrenskosten zu erheben

II. Begründung

1. Der Bescheid wurde dem Steuerpflichtigen am 31. August zugestellt. Die Berufungsfrist ist somit eingehalten.

2. Die nachfolgende Begründung stützt sich in sachverhältnismässiger Hinsicht auf die Steuerakten des Steuerpflichtigen bzw. auf die von ihm eingereichten Unterlagen und Erläuterungen. Die diesbezüglichen Dokumente sind beizuziehen d.h. insbesondere auch die Korrespondenz mit dem Finanzamt Gänserndorf Mistelbach ab dem 7. Dezember 2005 betreffend „sonstige Bezüge“, namentlich die Eingabe des Unterzeichnenden vom 16. Februar 2007.

3. Mangelnde Begründung des Bescheides vom 27. August 2007

Es entspricht allgemeinen rechtsstaatlichen Prinzipien, dass dem Steuersubjekt die Entscheidungsgründe eröffnet werden. Die Begründungspflicht, welche auch als Recht auf Begründung des Verfügungsadressaten formuliert werden kann, ist Ausfluss verfassungsmässiger Minimalgarantien. Sie erstreckt sich auf die tatbeständlichen und die rechtlichen Entscheidungsgrundlagen. Daraus folgt u.a., dass die Motivierung die Begründung eines Rechtsmittels ermöglichen muss und hat deshalb die richtigen Grundlagen der Verfügung namhaft zu machen. Dabei ist von mitentscheidender Bedeutung, dass sich die Parteien aufgrund der Erwägungen Rechenschaft geben können, wie weit ihre Behauptungen Berücksichtigung gefunden haben. Die Anforderungen an die Begründungspflicht sind umso höher, je größer der Ermessensspielraum der entscheidenden Behörde ist. Der Gehörsanspruch ist auch dann verletzt, wenn die Erwägungen erst in der Stellungnahme zu einem erhobenen Rechtsmittel eingebracht werden. Eine Verfügung, die überhaupt nicht oder in ungenügenden Ausmass begründet worden ist, ist ungültig. Der Steuerbescheid genügt diesen Anforderungen in keiner Art und Weise, wie nachstehend unter Ziffer 3.1 und 3.2 dargelegt wird.

3.1. Berechnungsgrundlagen

3.1.1. Das Finanzamt hält unter Rubrik „Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug“ den Betrag von € 23.449,35 fest und kommt nach Berücksichtigung der Sonderausgaben von € 730,00 und vermutlich unter Abzug der Werbungskosten auf ein „Einkommen im Jahr 2005“ von € 22.719,35.

Der Unterzeichnende hatte in der Steuererklärung folgendes Einkommen angegeben:

Position 56:	€	4.391,55
Position 60:	€	22.917,05
Total	€	27.308,60

Als Werbungskosten wurden folgende Positionen geltend gemacht:

Position 719:	€	1.606,30
Position 720:	€	475,80
Position 722:	€	516,15
Position 724:	€	1.433,35
Total:	€	4.031,60

Auf der Grundlage dieser Zahlen ergibt sich – unter Vernachlässigung der Problematik der sonstigen Bezüge – ein Einkommen von **€ 23.270,00** (€ 27.308,60 abzüglich € 4.031,60) und unter Berücksichtigung der vom Finanzamt angerechneten Sonderausgaben von € 730,00 ein solches von **€ 22.547,00**.

3.1.2 Das Finanzamt bringt unter der Rubrik „Sonderausgaben“ **€ 730,00** in Abzug.

Der Unterzeichnende hatte in der Steuererklärung folgende Sonderausgaben geltend gemacht:

<i>Position 455:</i>	€	<i>3.636,35</i>
<i>Position 456:</i>	€	<i>10.093,32</i>
<i>Total</i>	€	<i>13.729,67</i>

3.1.3 Das Finanzamt hält unter der Rubrik „Steuer von Kapitalerträgen aus ausländischen Kapitalanlagen“ den Betrag von € 30,63 und unter Kapitalertragsteuer einen solchen von € -18,38 fest.

Der Unterzeichnende hatte in seinem Begleitschreiben zur Steuererklärung vom 19. April 2006 die Kapitalerträge auf ausländischen Bankguthaben wie folgt angegeben:

<i>Konto 1 (Kontokorrent)</i>		
<i>Habenzins:</i>	<i>CHF</i>	<i>12.75</i>
<i>Bereits erhobene Verrechnungssteuer (35%)</i>	<i>CHF</i>	<i>4.45</i>
<i>Spesen:</i>	<i>CHF</i>	<i>41,60</i>
<i>Konto 2 (Sparkonto)</i>		
<i>Habenzins:</i>	<i>CHF</i>	<i>98.65</i>
<i>Bereits erhobene Verrechnungssteuer (35%)</i>	<i>CHF</i>	<i>34.55</i>
<i>Konto 3 (Sparkonto)</i>		
<i>Habenzins:</i>	<i>CHF</i>	<i>77.10</i>
<i>Bereits erhobene Verrechnungssteuer (35%)</i>	<i>CHF</i>	<i>27.00</i>

3.1.4 Bemerkung zu Ziffer 3.1.1 bis 3.1.3:

Wäre die zahlenmäßige Grundlage des Steuersubjektes und des Finanzamtes deckungsgleich, so könnte die Darstellung des Finanzamtes als genügend betrachtet werden, da das Steuersubjekt bei einer solchen Konstellation davon ausgehen kann, dass seine Berechnungsgrundlagen vom Finanzamt übernommen wurden. Weicht das Finanzamt von diesen Grundlagen ab, so hat es dies in einer für das Steuersubjekt nachvollziehbaren Art und Weise darzulegen. Diesem Erfordernis ist das Finanzamt in casu nicht nachgekommen, da für das Steuersubjekt nicht ersichtlich ist, worauf die zahlenmäßigen Differenzen gründen. Daraus folgt, dass es ihm auch nicht möglich ist, die Berufung in materieller Hinsicht zu begründen, bzw. auf die Zahlen des Finanzamtes einzugehen, da es an der Transparenz und somit Nachvollziehbarkeit des Entscheidens fehlt.

3.2. Verneinung der begünstigten Besteuerung nach § 67 Abs. 1 EStG 1988

3.2.1 Das Finanzamt verneint die begünstigte Besteuerung mit folgender mangelhaften „Begründung“:

„Materiellrechtliche Voraussetzung einer begünstigten Besteuerung der sonstigen Bezüge nach § 67 Abs. 1 EStG 1988 ist, dass der Arbeitnehmer diese sonstigen Bezüge neben dem laufenden Arbeitslohn von demselben Arbeitgeber erhält. Die Vorschriften der begünstigten Besteuerung für sonstige Bezüge (Abs. 1 und 2 leg cit.) sind auch gem. § 67 Abs. 1.1. EStG 1988 anzuwenden, wenn der Arbeitgeber nicht zum Lohnsteuerabzug verpflichtet ist und der Arbeitnehmer veranlagt wird. Sonstige Bezüge liegen nur vor, wenn die Bezüge neben dem bzw. zusätzlich zum laufenden Arbeitslohn vom selben Arbeitgeber ausbezahlt werden. Die Bezüge dürfen weiters nicht für den üblichen

Lohnzahlungszeitraum (idR ein Monat) gezahlt werden. Es müssen Leistungen aus mehreren Lohnzahlungszeiträumen abgegolten werden. Weiters muss eine vertragliche Vereinbarung bestehen und die tatsächliche Auszahlung muss sich von den laufenden Bezügen unterscheiden. Einer beantragten begünstigten Besteuerung der „sonstigen Bezüge“ konnte nicht entsprochen werden.“

Die Mangelhaftigkeit der Begründung besteht darin, dass die verfügende Behörde zwar „feststellt“, aber nicht erwähnt, warum diese Feststellungen im konkreten Fall greifen sollen. M.a.W. setzt sich die Behörde nicht mit der Argumentation des Unterzeichnenden auseinander. Da die Begründungspflicht der Behörden dem verfassungsmässigen rechtlichen Gehör und somit einem persönlichkeitsbezogenen Mitwirkungsrecht entspricht, ergeht an die entscheidende Behörde die Verpflichtung, die Vorbringen des vom Entscheid in seiner Rechtstellung Betroffenen auch tatsächlich zu hören, sorgfältig zu prüfen und in der Entscheidungsfindung zu berücksichtigen. Daraus folgt die grundsätzliche Pflicht, den Entscheid zu begründen. Dieser Pflicht ist die Behörde nicht nachgekommen, da die generelle Wiedergabe von Gesetzesbestimmungen und allfälliger diesbezüglicher Rechtsprechung ohne auf den konkreten fallspezifischen Sachverhalt und die Argumentation des Verfügungsadressaten einzugehen, den minimalen Anforderungen der Begründungspflicht nicht genügt.

3.2.2 Wie sich aus dem beigelegten Schreiben des Unterzeichnenden vom 16. Februar 2007 ergibt, lässt sich der Entscheid des Finanzamtes auch in materieller Hinsicht nicht aufrechterhalten und die Begründung im erwähnten Schreiben wird zum integrierten Bestandteil dieser Berufung erklärt.

3.2. Zusammengefasst ergibt sich ein Zweifaches:

- Die Behörde setzt sich nicht mit der Argumentation des Unterzeichnenden auseinander und verletzt dadurch den Anspruch auf rechtliches Gehör.*
- Die gegenständlichen Leistungen des Arbeitgebers sind als sonstige Bezüge zu qualifizieren, womit der Entbescheid auch in materieller Hinsicht falsch ist.*

V.) In der Berufungsvorentscheidung vom 05.11.2007 begründete das Finanzamt wie folgt:

Gem. § 93 Abs. 3 lit. a BAO hat ein Bescheid, wenn ihm ein Anbringen (§85 Abs. 1 oder 3) zugrunde liegt, dem nicht vollinhaltlich Rechnung getragen wurde, oder wenn er von Amts wegen erlassen wurde, eine Begründung zu enthalten.

Die Bescheidebegründung hat auf jede strittige Sachfrage und Rechtsfrage von Relevanz einzugehen.

Die Unterlassung der Mitteilung der gesetzlichen Grundlagen an einen Rechtskundigen bedeutet keinen Verfahrensmangel (VwGH 19.5.1961, 2407/60).

Rechtsfolgen:

(§§ 58, 60 AVG 1950) Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH kann eine Rechtsverletzung iSd Art. 131 Abs. 1 Z 1 B-VG nur durch den Spruch des Bescheides, aber nicht durch dessen Begründung zugefügt werden. VwGH 21.4.1949, 598/49, Slg 789/A; 1.3.1950, 2477/49, Slg 1281/A; 7.4.1975, 1624/73.

Die Pflicht, einen Bescheid schlüssig zu begründen, stellt keinen Selbstzweck dar. Ein Begründungsmangel führt daher nur dann zur Bescheidaufhebung, wenn er entweder die Parteien des Verwaltungsverfahrens an der Verfolgung ihrer Rechte oder den Gerichtshof an

der Überprüfung des angefochtenen Bescheides auf seine inhaltliche Rechtmäßigkeit hindert (VwGH 22.12.1993, 90/13/0160, 6.4.1995, 93/15/0060).

Das Fehlen der notwendigen Begründung des erstinstanzlichen Bescheides bewirkt nicht, „das dem Steuerpflichtigen eine Tatsacheninstanz zur Gänze entzogen wird“, sondern eine Mangelhaftigkeit des Verfahrens. Abgesehen davon, dass diesem Verhalten durch einen Antrag nach § 245 Abs. 2 zu begegnen ist, kann dieser Mangel im ordentlichen Rechtsmittelverfahren noch saniert werden (VwGH 20.9.1978, 189/76, 1736, 1737/78).

Umrechnung der in Schweizer Franken bezogenen Beträge:

Die Umrechnung der in Schweizer Franken ausgewiesenen Beträge erfolgte nach dem Zollwertkurs zum 1.1.2006, verlautbart mit Erl. d. BM. f. Finanzen vom 22.12.2005, BMF 420100/58-III/6/2005:

ISO-Code	Währung	Gegenwert für je 1 €
CHF	Schweizer Franken	1,5529 =
0,6440 €		

aufgrund der gesetzlichen Grundlage, jedoch ist der Umrechnungsbetrag mit einem Rundungsfehler (mit € 0,65 anstatt richtig mit € 0,64) behaftet.

Sonderausgaben:

Gem. § 18 Abs. 3 Z 2 EStG besteht für die (Sonder)Ausgaben im Sinne des Abs. 1 T 2 bis 4 EStG ein einheitlicher Höchstbetrag von „2.920 Euro“ jährlich. Dieser Betrag erhöht sich

- um 2.920 Euro, wenn dem Steuerpflichtigen der Alleinverdiener- oder der Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht und/oder

- um 1.460 Euro bei mindestens drei Kindern (§ 106 Abs. 1 und 2). Ein Kind kann nur bei der Anzahl der Kinder eines Steuerpflichtigen berücksichtigt werden. Kinder, die selbst unter das Sonderausgabenviertel fallende Sonderausgaben geltend machen, zählen nicht zur Anzahl der den Erhöhungsbetrag vermittelnden Kinder.

Sind diese Ausgaben insgesamt

- niedriger als der jeweils maßgebende Höchstbetrag, so ist ein Viertel der Ausgaben, mindestens aber der Pauschbetrag nach Abs. 2, als Sonderausgaben abzusetzen,

- gleich hoch oder höher als der jeweils maßgebende Höchstbetrag, so ist ein Viertel des Höchstbetrages als Sonderausgaben abzusetzen (Sonderausgabenviertel).

Beträgt der Gesamtbetrag der Einkünfte mehr als 36.400 Euro, so vermindert sich das Sonderausgabenviertel (der Pauschbetrag nach Abs. 2) gleichmäßig in einem solchen Ausmaß, dass sich bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte von 50.900 Euro kein absetzbarer Betrag mehr ergibt.

Die Berücksichtigung der Sonderausgaben erfolgte auf Grund der gesetzlichen Grundlage des § 18 EStG.

Einkünfte aus Kapitalvermögen:

Bezüglich der auf Kapitalerträge aus ausländischen Kapitalanlagen, worunter

1. Aktien, GmbH-Anteilen, Anteilen an Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften und gleichartigen Kapitalanlagen

2. Einlagen und Wertpapieren sowie ausschüttungsgleiche Erträge aus ausländischen Investmentfonds fallen,

anrechenbar ausländische Quellensteuern wurde gem. § 1 Abs. 2 der VO des BMF zur Durchführung der Kest-Entlastung in Bezug auf Auslandszinsen sowie zur Anrechnung ausländischer Quellensteuer bei Kapitalertragssteuer bei Auslandsdividenden („Auslands-Kest VO 2003“) der Anrechnungsbetrag mit 15% der Kapitalerträge begrenzt.

Diese Begrenzung des Anrechnungsbetrages mit 15% der Kapitalerträge bezieht sich jedoch auf Kapitalerträge im Sinne des § 93 Abs. 2 Z1 lit. e des EStG.

In diesem Punkt war dem Berufungsbegehren stattzugeben. Die auf diese Einkünfte entfallende anzurechnende ausländische (Quellen)Steuer beträgt € 41, 86; der auszurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer nicht übersteigen, der auf die aus der Schweiz bezogenen Einkünfte entfällt.

Verneinung der begünstigten Besteuerung nach § 67 Abs. 1 EStG:

In dem vorgelegten Anstellungsvertrag vom 22.3.2002 wurde die Besoldung – ausgehend von einem Jahreslohn von CHF 172.327,00 auf Stundenlohnbasis – CHF 86,80 – inklusive anteiliger 13. Monatslohn zuzüglich Feiertagsentschädigung vereinbart. Die Auszahlung dieser Bezüge erfolgte laufend anteilig mit dem laufenden Arbeitslohn. Der vertraglich festgelegte Auszahlungsmodus der anteiligen Auszahlungen sonstiger Bezüge mit dem Grundlohn war aus wirtschaftlichen Gründen festgelegt worden.

Sonstige Bezüge im Sinne des § 67 Abs. 1 EStG 1988 liegen nur dann vor, wenn sie 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, wobei dies nach außen ersichtlich sein muss. Als sonstige Bezüge im Sinne des § 67 EStG 1988 sind solche anzusehen, die ihrem Wesen nach nicht zum laufenden Arbeitslohn gehören, die also nicht regelmäßig und nicht für den üblichen Lohnzahlungszeitraum (Monat) geleistet werden. Können Bezüge dem laufenden Arbeitslohn nicht hinzugerechnet werden, handelt es sich um sonstige Bezüge. Sonstige Bezüge müssen durch vertragliche Festsetzung und tatsächliche Auszahlung deutlich von den laufenden Bezügen zu unterscheiden sein. Werden z.B. der 13. und 14. Monatsbezug laufend anteilig mit dem laufenden Arbeitslohn ausbezahlt, sind diese Bezüge als laufender Arbeitslohn (zusammen mit diesem) nach dem Tarif zu versteuern (vgl. dazu Doralt⁴, Einkommensteuergesetz-Kommentar, Tz 4 ff zu § 67 EStG 1988; Sailer/Kranz/Mertens/Bernold, Die Lohnsteuer in Frage und Antwort, Ausgabe 2001, Seite 671; Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, Tz 10 zu § 67 EStG 1988; siehe auch VwGH 14.12.1993, 91/14/0038; VwGH 25.10.1994, 90/14/0184; VwGH 19.3.1997, 95/13/0070; VwGH 27.9.2000, 2000/14/0087; VwGH 27.6.2001, 98/15/0121; VwGH 30.4.2003, 97/13/0148).

Da die begünstigte Besteuerung nach § 67 Abs. 1 EStG 1988 den obgenannten Auszahlungsmodus (Zahlung des sonstigen Bezuges zusätzlich zum laufenden Bezug) voraussetzt, konnten der strittige 13. Monatslohn zuzüglich Feiertagsentschädigung nicht als sonstiger Bezug im Sinne des § 67 EStG 1988 gewertet werden.

Eine Verletzung des verfassungsmässigen Gleichheitsgebotes ist aus obigen Gründen (geübte Verwaltungspraxis und ständige Rechtsprechung) nicht gegeben.

Die angeführten Ausführungen sind Bestandteil des oben bezeichneten Bescheides. Ein nach Maßgabe der Rechtsmittelbelehrung zulässiges Rechtsmittel kann nur gegen den Spruch des oben bezeichneten Bescheides, nicht aber gegen die Begründung erhoben werden. Im Übrigen wird auf die entsprechende Rechtsmittelbelehrung bzw. Rechtsbelehrung verwiesen.

VI.) Im Vorlageantrag vom 04.12.2007 führte der Bw. ins Treffen:

Der Begründung des Finanzamt vom 30. Oktober 2007 und der Berufungsvorentscheidung vom 5. November 2007 Rechnung tragend werden folgende Anträge gestellt:

- 1. Es sei festzustellen, dass die Berechnung der Einkünfte durch das Finanzamt falsch ist.*
- 2. Es sei festzustellen, dass der mit der Einkommensteuererklärung 2005 geltend gemachte Betrag von € 4.391,55 (Pos. 56 der Einkommensteuererklärung für 2005) als sonstiger Bezug der begünstigten Besteuerung nach § 67 Abs. 1 EStG 1988 unterliegt.*
- 3. Es sei festzustellen, dass die Berechnung der Anspruchszinsen durch das Finanzamt falsch ist.*
- 4. Es sei festzustellen, dass die bereits an die schweizerischen Steuerbehörden abgeführte Verrechnungssteuer angerechnet wird, bzw. die Einkünfte aus dem Kapital nicht einer erneuten Besteuerung unterliegen.*

II. Begründung

1. Die Berufung stützt sich in sachverhältnismässiger Hinsicht auf die Steuerakten des Steuerpflichtigen bzw. auf die von ihm eingereichten Unterlagen und Erläuterungen. Die diesbezüglichen Dokumente sind bei zu ziehen d.h. insbesondere auch die Korrespondenz mit dem Finanzamt Gänserndorf Mistelbach ab dem 7. Dezember 2005 betreffend „sonstige Bezüge“, namentlich die Eingabe des Unterzeichnenden vom 16. Februar 2007. Die Begründung der erwähnten Eingabe ist Teil der Berufungsbegründung.

2. Zur Bescheidbegründung des Finanzamtes Finanzamtes

2.1 Zu den allgemeinen Ausführungen unter der Rubrik „Mangelnde Bescheidbegründung“: Die Ausführungen entsprechen - mangels einer Begründung im angefochtenen Entscheid mit entsprechender zeitlicher Verzögerung - inhaltlich den Vorbringen des Berufenden. Allerdings mit einer Ausnahme: „Die Unterlassung der Mitteilung der gesetzlichen Grundlagen an einen Rechtskundigen bedeutet keinen Verfahrensmangel“. Es muss an dieser Stelle nicht ausgeführt werden, ob diese Feststellung gemäß einem Entscheid des VwGH aus dem Jahre 1961!! einer tiefeschürfenden Analyse standhalten würde. Dies deshalb, weil es sich beim Unterzeichnenden nicht um einen Rechtskundigen im Bereich des Steuerrechts handelt. Vielmehr ist das Steuersubjekt ein einfacher Eidgenosse, der - aus welchen Gründen auch immer, jedoch sicherlich nicht aus steuerlichen - sein Leben teilweise in Österreich verbringt, seinen Erstwohnsitz im schönen Weinviertel begründet hat und dadurch einen bescheidenen Beitrag an die vom Finanzminister so arg benötigten Mittel leistet.

2.2. Zu den Ausführungen unter der Rubrik „Rechtsfolgen“: Die Feststellung, dass nach ständiger Rechtsprechung des VwGH eine Rechtsverletzung nur durch den Spruch des Bescheides, aber nicht durch dessen Begründung zugefügt werden könne, ist - sollte sie absolut verstanden werden - falsch. Erst die Einzelfallbetrachtung würde eine solche Feststellung allenfalls als richtig erscheinen lassen, nämlich nur dann, wenn die Begründung in sich nicht als „rechtsverletzend“ zu qualifizieren ist. Dies heißt im Resultat, dass die Feststellung des VwGH, welche schon fast archaischen Ursprungs ist, eine relative ist. Sie kommt allerdings in casu schon deswegen nicht zum Tragen, weil das Finanzamt dem

Steuersubjekt lediglich einen Spruch hat zukommen lassen und es gerade unterlassen hat, diesen zu begründen, weshalb eine Rechtsverletzung durch eine Begründung per se nicht möglich war.

2.3 „Die Pflicht, einen Bescheid zu begründen, stellt keinen Selbstzweck dar“. Weise Worte! Nichts in der Verwaltung möge Selbstzweck sein. Wo solches festgestellt würde, möge ein gezieltes public mangement für Abhilfe sorgen. Der Verfügungsadressat hat, wie in der Berufung ausgeführt, lediglich ein nachvollziehbares Interesse daran, die Gründe zu kennen, weshalb der Spruch von seinen eingereichten Grundlagen und Vorbringen abweicht. Gerade deshalb ist die Begründungspflicht als Bestandteil des rechtlichen Gehörs zu werten, welches ein grundlegendes verfassungsmäßiges Recht ist. Zu den Folgen einer mangelnden Begründung erübrigt sich ein Kommentar, lässt sich doch in ganz Mitteleuropa die an sich richtige Übung feststellen, dass der gegenständliche Mangel im Rechtsmittelverfahren geheilt werden kann. Diese allgemeine Feststellung erfolgt mit der Einschränkung, dass die Heilung für den Verfügungsadressaten nicht mit Kosten verbunden sein darf, da die Nachlässigkeit des Verfügenden keinen wirtschaftlichen Nachteil für den Verfügungsadressaten zeitigen möge.

3. Zu den einzelnen Positionen des Finanzamtes:

3.1. „Umrechnung der in Schweizer Franken bezogenen Beträge“. Von den Ausführungen wird Kenntnis genommen, d.h. dass der Umrechnungskurs € 0,64 beträgt, mithin CHF 1 € 0,64 Cent entspricht. Dies ergibt folgende Einkünfte:

	CHF	€
<i>Nettolohn I gem. Lohnausweis</i>	<i>42.328,00</i>	<i>27.089,92</i>
<i>Nettozinsertrag (CHF 188,50 abzgl. CHF 41,60 Kontospesen)</i>	<i>146,90</i>	<i>94,02</i>
Total		27.183,94

Auf der Grundlage des vom Finanzamt angewendeten Umrechnungskurses ergeben sich folgende Werbungskosten:

Art des Aufwandes	Rechn.Datum,	CHF	€
<i>1) Fachliteratur*</i>			
<i>Grafl./Medigovic, Festschrift f. Manfred Burgstaller</i>	<i>19.04.05</i>		<i>72,15</i>
<i>BM für Justiz, 33. Ottensteiner Fortbildungssem. BMJ Band 118</i>	<i>02.12.05</i>		<i>87,00</i>
<i>Gaedke/Hinterleitner/Eitler, Die USt in Beispielen</i>	<i>02.12.05</i>		<i>46,20</i>
<i>Soyer, Strafverteidigung, Ringen um Fairness</i>	<i>02.12.05</i>		<i>34,80</i>
<i>Soyer, Strafverteidigung-Realitäten und Vision</i>	<i>02.12.05</i>		<i>28,80</i>
<i>Hollaender, Grundrechte und Verfassungsprinzipien</i>	<i>02.12.05</i>		<i>28,80</i>
<i>ÖJK, Caroline und die Folken</i>	<i>02.12.05</i>		<i>16,80</i>
<i>Publikationen des BGerichts (CH)</i>		<i>200,00</i>	
<i>Rechtsprechung in Strafsachen</i>		<i>50,00</i>	
Total Position 1: Fachliteratur			474,55

2. Weiterbildung			
Kurkosten (19./29.05.05) / Schweizerisches Kriminalistische Gesellschaft		180,00	115,20
Nächtigungskosten (18./19.05.05)		330,00	211,20
Hochschule f. Wirtschaft, Luzern, Fachtagung (9.11.05)		290,00	185,60
Total Position 2: Weiterbildung			512,00
2.1) Beitrag Berufsverband			32,25
3. Aufwand Büro			3.764,60
3.1) Computer (Notebook) gem. Abgabenerklärung 2001			
Anteil 2005			470,55
3.2) Computer (Dell Dimension 8300) gem. Abgabenerklärung 2004	24.05.04		2.306,93
Anteil 2005			768,97
3.3) Computer-Software und Zubehör			
Symantec Internet Security 05, Abo Verlängerung	12.10.05		48,39
Brother TN 6600, Toner	12.01.05		173,80
Fuji MF2HD DOS	08.03.05		15,96
Philipps PFA 331 Inkfilm	08.03.05		39,98
3.4. Möbel gem. Abgabenerklärung 2001			709,35
Anteil 2005			88,65
Total Position 3: Aufwand Büro			1.606,30
4) Sonstiger, anteilmäßiger Aufwand Büro Anteilsberechnung: Gesamtwohnnutzfläche: 162,59m ² Büro: 17,19m ² = 10,57% der GWNF			
4.1) Versicherung: 10,57% von €477,17			50,45
4.2) Gas: 10,58% von € 999,92			105,70
4.3) Elektrizität: 10,57% von € 554,85			58,65
4.4) Wartung Heizung: 10,57% von € 96,00			10,15
4.5) Rauchfangkehrer: 10,57% von € 29,28			3,10

4.6) Wartung Entkalkungsanlage: 10,57% von € 270,96			28,65
4.7) Darlehenszinsen: 10,57% von € 6.056,60			640,20
4.8) Herstellungskosten Haus bis 31.12.2002: 320.270,99 Davon 2%: 6.405,40 Davon 10,57%: 677,05			677,05
Total Position 4: Sonstiger			1.573,90
5.) Servicekosten e-card			10,00
Abz. 10% Privatnutzung bei Pos. 3.1 Notebook (470,55)			-47,05
Abz. 10% Privatnutzung bei Pos. 3.2 Dell Dimension (768,97)			-76,90
Abz. 30% Privatnutzung bei Pos. 3.4: Möbel (88,65)			-26,60
Total Position 4+5:			1.433,35

Zusammenfassung der Werbungskosten:

Fachliteratur	474,55
Weiterbildung	512,00
Beitrag Berufsverband	32,25
Aufwand Büro	1.606,30
Sonstiger, anteilmäßiger Aufwand Büro	1.573,90
Servicekosten e-card	10,00
Abz. 10% Privatnutzung bei Pos. 3.1 Notebook (470,55)	-47,05
Abz. 10% Privatnutzung bei Pos. 3.2 Dell Dimension (768,97)	-76,90
Abz. 30% Privatnutzung bei Pos. 3.4: Möbel (88,65)	-26,60
Total Werbungskosten	4.058,45

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit/Zinseinkünfte/Berücksichtigung der Werbungskosten:

	€
Nettolohn I gem. Lohnausweis	27.089,92

Nettozinsertrag (CHF 188,50 abzgl. CHF 41,60 Kontospesen)	94,02
Abzgl. Werbungskosten	-4.058,45
Total	23.125,46

Gemäß der Berufungsvorentscheidung betragen die Einkünfte € 23.277,00. Die Differenz hat Erklärungsbedarf.

3.2. „Sonderausgaben“. Von den Ausführungen wird Kenntnis genommen.

3.3. „Einkünfte aus Kapitalvermögen“. Wohl wird in der Begründung dargelegt, dass die ausländische Quellensteuern in Höhe von € 41,86 anzurechnen seien, diese betragen jedoch beim vorgegebenen Umrechnungskurs € 42,24. Zudem ist die rechnerische Komponente in der Berufungsvorentscheidung einmal mehr ungenügend, weil der Betrag von € 30,63 nicht nachvollziehbar ist und somit auch dieser Entscheid an einem Begründungsmangel leidet. Im Übrigen ist dem Verfügungsadressaten das rechnerische Nullsummenspiel (30,63 / - 30,63) nicht verständlich, weshalb zu dieser Position nicht abschließend Stellung genommen werden kann.

4. Das Finanzamt hat mit der Berufungsvorentscheidung die Einkommenssteuer neu mit € 4.518,68 festgelegt und es dabei unterlassen, die Anspruchszinsen für 2005 auf dieser Basis neu zu berechnen.

6. „Verneinung der begünstigten Besteuerung nach § 67 Abs. 1 EStG“. Die Begründung setzt sich nicht im Einzelnen mit den Vorbringen des Berufenden auseinander. Diesbezüglich kann auf das Schreiben vom 16. Februar 2007 verwiesen werden.

VII.

In einem Bedenkenvorhalt wurde der Bw. u.a. ersucht, den/die im Jahr 2005 geltenden Vereinbarungen, sollten solche zusätzlich zu dem bereits vorgelegten Anstellungsvertrag bestehen und die die Grundlage für die Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit bilden, bekannt zu geben sowie die Lohnzahlungsbelege betreffend das Jahr 2005 bekanntzugeben.

Der Bw. übermittelte im **Rechtsmittelverfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat** u.a. die Gehaltsabrechnungen für 2005 sowie drei Zinsausweise.

Die monatliche Gehaltsabrechnung wurde im Folgemonat (nach Erbringung der Leistung) erstellt und der vereinbarte Betrag in der Regel am 22. des Folgemonates zur Überweisung gebracht (Ausnahme: Betrag für Dezember 2005, siehe drittfolgende Tabelle).

Die Gehaltsabrechnungen zeigen – exemplarisch an vier Abrechnungen dargestellt - folgendes Schema:

Periode 02.2005 erfasst Jänner 2005:

Lohnart/Bezeichnung	Berechnungsgrundlage	Betrag (in CHF)
---------------------	----------------------	-----------------

719 Aktenstudium/Referentent. Jän. 05			2.608,40
Bruttolohn			
203 AHV-Abzug	5.0500	2.608,40	-131,70
206 ALV-Abzug	1.000	2.608,40	- 26,10
804 Total Abzüge			- 157,80
Nettolohn			2.450,60
315 allgemeiner Spesenersatz Jän. 05			51,60
Unsere Banküberweisung			2.502,20

Periode 03.2005 erfasst Februar 2005

Lohnart/Bezeichnung	Berechnungsgrundlage		Betrag (in CHF)
719 Aktenstudium/Referentent.			2.427,05
Bruttolohn			
203 AHV-Abzug	5.0500	2.427,05	-122,55
206 ALV-Abzug	1.000	2.427,05	- 24,25
804 Total Abzüge			- 146,80
Nettolohn			2.280,25
315 allgemeiner Spesenersatz			4,00
Unsere Banküberweisung			2.284,25

Periode 12.2005 erfasst August und November 2005:

Lohnart/Bezeichnung	Berechnungsgrundlage		Betrag (in CHF)
719 Aktenstudium/Referentent. URA Nov. 05			12.177,80
Aktenstudium/Referentent. Aug. 05			187,55
Bruttolohn			12.365,30
203 AHV-Abzug	5.0500	12.365,30	-624,45
206 ALV-Abzug	1.000	12.365,30	-123,65
804 Total Abzüge			- 748,10
Nettolohn			11,617,20
315 allgemeiner Spesenersatz			2.388,35

<i>Nov. 05</i>			
<i>315 allgemeiner Spesenersatz</i>			<i>37,30</i>
<i>Aug. 05</i>			
<i>Unsere Banküberweisung</i>			<i>14.042,85</i>

Periode 02.2006, überwiesen am 22.02.2006 erfasst Dezember 2005 und Jänner 2006

<i>Lohnart/Bezeichnung</i>	<i>Berechnungsgrundlage</i>		<i>Betrag (in CHF)</i>
<i>Aktenstudium/Referentent.</i>			<i>2.427,05</i>
<i>Bruttolohn</i>			
<i>203 AHV-Abzug</i>	<i>5.0500</i>	<i>2.427,05</i>	<i>-122,55</i>
<i>206 ALV-Abzug</i>	<i>1.000</i>	<i>2.427,05</i>	<i>- 24,25</i>
<i>804 Total Abzüge</i>			<i>- 146,80</i>
<i>Nettolohn</i>			<i>2.280,25</i>
<i>315 allgemeiner Spesenersatz</i>			<i>4,00</i>
<i>Unsere Banküberweisung</i>			<i>2.284,25</i>

Die vom Bw. dem Schreiben vom 19.04.2006 beigefügte **Lohnaufstellung für 2005** enthält nachfolgende Beträge in CHF:

2005	Jänner	Februar	März	April
<i>Grundlohn</i>	<i>6.553,67</i>	<i>2.188,93</i>	<i>2.036,75</i>	<i>12.228,75</i>
<i>Anteil 13. ML</i>	<i>545,92</i>	<i>182,34</i>	<i>169,66</i>	<i>1.018,65</i>
<i>Feriengeld</i>	<i>709,96</i>	<i>237,13</i>	<i>220,64</i>	<i>1.324,74</i>
<i>Bruttolohn</i>	<i>7.809,55</i>	<i>2.608,39</i>	<i>2.427,05</i>	<i>14.572,15</i>
	<i>Mai</i>	<i>Juni</i>	<i>Juli</i>	<i>August</i>
<i>Grundlohn</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>823,16</i>
<i>Anteil 13. ML</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>68,57</i>
<i>Feriengeld</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>89,17</i>
<i>Bruttolohn</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>980,90</i>
	<i>September</i>	<i>Oktober</i>	<i>November</i>	<i>Dezember</i>
<i>Grundlohn</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>3.600,70</i>	<i>10.376,79</i>
<i>Anteil 13. ML</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>299,94</i>	<i>864,39</i>
<i>Feriengeld</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>390,06</i>	<i>1.124,12</i>
<i>Bruttolohn</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>4.290,70</i>	<i>12.365,29</i>

	<i>insgesamt</i>			
<i>Grundlohn</i>	<i>37.808,75</i>			
<i>Anteil 13. ML</i>	<i>3.149,47</i>			
<i>Feriengeld</i>	<i>4.095,82</i>			
Bruttolohn	45.054,04			

Anm.: laut vorgelegter Gehaltsabrechnung für Februar 2005 beträgt der Bruttolohn CHF 2,608,40. Unter diesem Aspekt errechnet sich in Folge eine Bruttolohnsumme in Höhe von CHF 45.054,05.

Laut vorgelegten Gehaltsabrechnungen gelangten im Jahr 2005 nachfolgende Beträge zur Überweisung:

	in CHF		
für	Bruttolohn	Nettolohn	überweisen am
Februar	2.608,40	2.450,60	22.02.2005
	2.427,05	2.280,25	22.03.2005
März	14.572,15	13.690,55	22.04.2005
April - Juli	980,90	921,55	22.08.2005
April - Juli	4.290,70	4.031,10	22.11.2005
August u. November	12.365,30	11.617,20	22.12.2005
Zwischensumme	37.244,50		
<i>im Jänner laut Tabelle des Bw.</i>	7.809,55	7.337,07	22.01.2005
zugeflossen 2005	45.054,05	42.328,32	
in Euro	28.834,59	27.090,12	

Diese Sachlage, insbesondere die Ermittlung der Nettoeinkünfte und die von der Behörde vertretene Rechtsansicht wurde dem Bw. mit Vorhalteschreiben vom 31.08.2011, welches vom Bw. am 06.09.2011 übernommen wurde, zu Kenntnis gebracht und für die eventuelle Abgabe einer Stellungnahme eine Frist eingeräumt.

Über die Berufung wurde erwogen:

A) Nachfolgender **Sachverhalt** wird zugrunde gelegt:

Der Bw. war – eigenen Angaben zufolge – bis Ende August 2001 als ordentlicher Richter in der Schweiz tätig. Infolge Verhehlchung übersiedelte der Bw. nach Österreich. In den Jahren 2000 bis 2002 wurde ein im Hälfteeigentum der beiden Ehegatten stehendes Einfamilienhaus errichtet.

Im Schriftsatz vom 08.10.2009 führte der Bw. aus, dass der am 22.03.2002/12.04.2002 unterzeichnete **Anstellungsvertrag** für Aushilfspersonal mit dem Obergericht des Kantons X mit dem oben wieder gegebenen Inhalt (siehe Punkt II.e) prolongiert worden war. Es wurde kein neuer Anstellungsvertrag abgeschlossen und die Anstellungsbedingungen blieben die selben. Weitere vertragliche Abmachungen legte der Bw. infolgedessen nicht vor.

Wie dem oben dargestellten Anstellungsvertrag (siehe Punkt II.e) zu entnehmen ist, wurde von einem Lohnsatz pro Stunde in Höhe von CHF 78,90 ausgegangen, zu welchem ein 10%iger Zuschlag im Ausmaß von CHF 7,90 (ausgehend von einem Jahreslohn von Fr. 172.327,00) für Teuerungszulage und Anteil 13. Monatslohn, Ferien und Feiertagsentschädigung hinzugerechnet wurde. In Summe wurde ein Totalstundensatz von CHF 86,80 vereinbart.

Die Spesenabrechnung für Reisen und Unterkunft erfolgte vereinbarungsgemäß nach Ansätzen der Personalverordnung, die Lohnzahlung in der Regel nach Ablauf einer einmonatigen Periode jeweils am 22. des folgenden Monats.

Der Bw. erzielte im Streitjahr 2005 – neben Zinserträgen - ausschließlich Einnahmen aus der Tätigkeit als außerordentlicher Richter (für die Schweiz) auf Grundlage des oben dargestellten Anstellungsvertrages. Diese Tätigkeit wurde eigenen Ausführungen zufolge überwiegend (Fahrten in die Schweiz zur Vornahme von Verhandlungen bzw. Besprechungen sind erforderlich, vgl. Spesenersätze) in dem im Einfamilienhaus gelegenen Arbeitszimmer ausgeübt.

Laut den im Rechtsmittelverfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat vorgelegten Gehaltsabrechnungen für das Jahr 2005 erfolgte die Überweisung des Gehaltes für das Vormonat in der Regel am 22. des Folgemonats und wird als Anweisungsgrund „Aktenstudium/Referentenent.“ unter Angabe des/der Monats/Monate angegeben.

Da die Zahlungen für die Vormonate (insbesondere für Dezember 2005) nicht innerhalb der ersten 10 Tage des folgenden Kalenderjahres (2006) erfolgten, werden die im Jahr 2005 zugeflossenen Gehaltszahlungen (gemäß § 19 Abs. 1 EStG 1988) entsprechend den vorgelegten Gehaltsabrechnungen und der Lohnaufstellung vom 19.04.2006 (siehe nachfolgende Tabelle 1) zugrunde gelegt. Anzumerken ist, dass die in Tabelle 2 angeführten, nach dem Zuflussprinzip erfassten und ausgewiesenen Beträge für Februar bis Dezember 2005 der vorgelegten Gehaltsabrechnungen mit den Beträgen der Lohnaufstellung vom 19.04.2006 übereinstimmen. Es errechnet sich daher ein Bruttobetrag im Ausmaß von CHF 45.054,05.

Die vom Bw. dem Schreiben vom 19.04.2006 beigefügte **Lohnaufstellung für 2005** weist nachfolgende Beträge aus:

Tabelle 1:

2005	Jänner	Februar	März	April
Grundlohn	6.553,67	2.188,93	2.036,75	12.228,75
Anteil 13. ML	545,92	182,34	169,66	1.018,65
Feriengeld	709,96	237,13	220,64	1.324,74
Bruttolohn	7.809,55	2.608,39	2.427,05	14.572,15
	Mai	Juni	Juli	August
Grundlohn	0,00	0,00	0,00	823,16
Anteil 13. ML	0,00	0,00	0,00	68,57
Feriengeld	0,00	0,00	0,00	89,17
Bruttolohn	0,00	0,00	0,00	980,90
	September	Oktober	November	Dezember
Grundlohn	0,00	0,00	3.600,70	10.376,79
Anteil 13. ML	0,00	0,00	299,94	864,39
Feriengeld	0,00	0,00	390,06	1.124,12
Bruttolohn	0,00	0,00	4.290,70	12.365,29
	insgesamt			
Grundlohn	37.808,75			
Anteil 13. ML	3.149,47			
Feriengeld	4.095,82			
Bruttolohn	45.054,05			

Dem Bw. sind daher im Jahr 2005 laut vorgelegten Gehaltsabrechnungen bzw. seiner obigen Lohnaufstellung für 2005 nach Abzug von 6,05% an Abzügen folgende (Netto)Beträge zugeflossen:

Tabelle 2:

	in CHF		
laut Gehaltsabrechnung für	Bruttolohn	Nettolohn	überwiesen am
Februar	2.608,40	2.450,60	22.02.2005
	2.427,05	2.280,25	22.03.2005
März	14.572,15	13.690,55	22.04.2005
April - Juli	980,90	921,55	22.08.2005
April - Juli	4.290,70	4.031,10	22.11.2005
August u. November	12.365,30	11.617,20	22.12.2005
Zwischensumme	37.244,50		
zugeflossen im Jänner laut Lohnaufstellung für 2005	7.809,55	7.337,07	22.01.2005
zugeflossen 2005	45.054,05	42.328,32	
	in Euro		
	28.834,59	27.090,12	

(Anm.: .Ein Betrag von CHF 42.328 ist im Lohnausweis für die Steuererklärung für den Zeitraum 01.01.2005.- 31.12.2005 (Blatt 19) ausgewiesen, woraus sich eine minimale Differenz von CHF 0,32 ergibt. Wie bereits oben ausgeführt wird aufgrund der vorgelegten Gehaltsabrechnungen im Zusammenhang mit dem in der Lohnaufstellung dargestellten Betrag für Jänner 2005 in Höhe von CHF 7.809,55 vom Zufluss eines Nettobetrages in Höhe von CHF 42.328,32 ausgegangen.)

Bei Anwendung eines Umrechnungsschlüssels von 0,64 ermitteln sich auf Basis der Gehaltsabrechnungen /Lohnaufstellung zugeflossene Einnahmen im Ausmaß von € 27.090,12.

In der Einkommensteuererklärung begehrte der Bw. hinsichtlich eines Betrages in Höhe von € 4.391,55 (13. Monatsgehalt sowie Feriengeld) die begünstigte Besteuerung gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988.

Gemäß der Aufstellung der Werbungskosten im Vorlageantrag (siehe oben) stellen sich diese – gegenüber den in der Einkommensteuererklärung beantragten - betragsmäßig minimal vermindert wie folgt dar:

Tabelle 3:

Fachliteratur	474,55
Weiterbildung	512,00
Beitrag Berufsverband	32,25
Aufwand Büro	1.606,30
Sonstiger, anteilmäßiger Aufwand Büro	1.573,90
Servicekosten e-card	10,00
Abz. 10% Privatnutzung bei Pos. 3.1 Notebook (470,55)	-47,05
Abz. 10% Privatnutzung bei Pos. 3.2 Dell Dimension (768,97)	-76,90
Abz. 30% Privatnutzung bei Pos. 3.4: Möbel (88,65)	-26,60
Total Werbungskosten	4.058,45

Dem Bw. flossen weiters nachfolgende Zinserträge zu, für welche Schweizer Verrechnungssteuer einbehalten wurde:

Tabelle 4:

	CHF	in €	in €
Zinserträge	188,50	120,64	
Verrechnungssteuer (Summe aus 4,45, 34,55 und 27)	66,00		42,24
Kontospesen	41,60	26,62	

Weiters wurde die Berücksichtigung von Sonderausgaben im Ausmaß von € 3.636,35 für Personenversicherungen und von € 10.093,22 aus dem Titel Rückzahlungen von Darlehen und Zinsen infolge Wohnraumschaffung beantragt.

B) Rechtliche Würdigung:

I.) Zu den verfahrensrechtlichen Rügen:

Dem Bw. ist insofern darin beizupflichten, als dass der bekämpfte Bescheid eine Begründung enthält, warum der begehrten Anwendung des § 67 Abs. 1 EStG 1988 nicht entsprochen wurde, dieser Begründung jedoch nicht zu entnehmen ist, worin die Abweichungen der Höhe der Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit, der angerechneten Schweizer Verrechnungssteuer sowie der berücksichtigten Sonderausgaben zu den erklärten Beträgen liegen.

Im Hinblick auf das vom Bw. aus diesem Umstand intendierte

a) Nichtvorliegen eines Bescheides bzw. **Vorliegen eines Nichtbescheides** ist auszuführen:

Gemäß § 93 Abs. 2 Bundesabgabenordnung (BAO) ist jeder Bescheid ausdrücklich als solcher zu bezeichnen, er hat den Spruch zu enthalten und in diesem die Person zu nennen, an die er geht. Unverzichtbar für die Bescheidqualität sind die Bezeichnung der Behörde, (§ 96 BAO), der Spruch (§ 93 Abs. 2 BAO) sowie nach Maßgabe des § 96 leg.cit. die Unterschrift (Ausfertigungen, die mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung erstellt werden, bedürfen weder einer Unterschrift noch einer Beglaubigung).

Fehlen der Bescheidadressat oder der Spruch als Willenserklärung der Behörde, der den normativen Gehalt der behördlichen Erledigung zum Ausdruck bringt, so liegt kein Bescheid vor. Was Inhalt des Spruches zu sein hat, ergibt sich inhaltlich und umfangmäßig aus dem Verfahrensgegenstand. Rechtsmittelfähig, also zielführend bekämpfbar, ist lediglich der Spruch eines Bescheides. Hingegen ist das Datum kein wesentlicher Bestandteil eines Bescheides.

Gemäß § 93 Abs. 3 BAO hat ein Bescheid eine Begründung zu enthalten, wenn ihm ein Anbringen zugrunde liegt, dem nicht vollinhaltlich Rechnung getragen wird, oder wenn er von Amts wegen erlassen wird, eine Belehrung zu enthalten, ob ein Rechtsmittel zulässig ist, innerhalb welcher Frist und bei welcher Behörde das Rechtsmittel einzubringen ist, ferner, dass das Rechtsmittel begründet werden muss und dass ihm keine aufschiebende Wirkung zukommt.

§ 245 Abs. 2 BAO bestimmt, dass der Lauf der Berufungsfrist durch einen Antrag auf Mitteilung der einem Bescheid ganz oder teilweise fehlenden Begründung (§ 93 Abs. 3 lit.a) gehemmt wird.

Eine entgegen der Bestimmung des § 93 Abs. 3 lit. a fehlende oder mangelhafte Begründung stellt zwar eine Verletzung von Verfahrensvorschriften dar, steht jedoch der Annahme der Bescheidqualität der Erledigung nicht entgegen (Ritz, BAO, Kommentar, RZ 27 zu § 93 unter

Verweis auf VwGH 17.08.1998, 97/17/0401). Eine fehlende Begründung hindert auch nicht den Eintritt der Rechtskraft, denn ein unbegründeter Bescheid ist anfechtbar und erwächst ohne Anfechtung in Rechtskraft, es sei denn, der Lauf der Berufungsfrist wird durch einen Antrag iSd § 245 Abs. 2 BAO gehemmt. (VwGH vom 15.3.1988, 87/14/0073).

Fallgegenständlich wird im an den Bw. gerichteten Einkommensteuerbescheid im Spruch die Einkommensteuer für das Jahr 2005 in einer bestimmten Höhe festgesetzt (wogegen sich die streitgegenständliche Berufung – neben dem Vorwurf eines mangelhaften Verfahrens - richtet).

Der Umstand, dass der (und daher diesbezüglich mangelhaften) Begründung nicht zu entnehmen ist, worin die Abweichungen der Höhe der Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit, der angerechneten Schweizer Verrechnungssteuer sowie der berücksichtigten Sonderausgaben zu den erklärten Beträgen bestehen, führt auf Grundlage dieser Ausführungen aber nicht zum Vorliegen eines Nichtbescheides (welcher Umstand die Zurückweisung gegenständlicher Berufung zur Folge hätte).

Mit der gegen diese dem Bw. zugegangene und somit sodann als Bescheid zu betrachtende Erledigung erhobenen Berufung konnte der Bw. daher zwar die Verletzung von Verfahrensvorschriften bemängeln und vor allem aber die Höhe der festgesetzten Abgabe (Einkommensteuer) bekämpfen.

b) Anzumerken ist, dass die **Festsetzung von Anspruchszinsen** mittels selbständigen – also ebenfalls mittels Berufung - bekämpfbaren Bescheid erfolgt. Die Änderung des Einkommensteuerbescheides als Grundlagenbescheid bewirkt die - ebenfalls bescheidmäßige Änderung - der Höhe der Anspruchszinsen. Die geänderte Festsetzung von Anspruchszinsen hat jedoch nicht im streitgegenständlichen Verfahren zur Festsetzung der Einkommensteuer 2005 sondern in einem eigenen Verfahren zu erfolgen. Anm.: Die Vorlage einer Berufung gegen die Festsetzung von Anspruchszinsen an den Unabhängigen Finanzsenat ist nicht erfolgt.

c) Auf Grundlage der Bestimmungen der Bundesabgabenordnung fallen bei Einbringen einer Berufung und dem daraus resultierenden Rechtsmittelverfahren keine Verfahrenskosten an.

II. Bemessungsgrundlagen

a) Besteuerungsgrundlagen - Ansässigkeitsstaat

Verfügt ein Abgabepflichtiger wie im vorliegenden Fall in beiden Abkommensstaaten (Österreich und Schweiz) über Wohnsitze, ist die Beurteilung, wo er seinen Mittelpunkt der Lebensinteressen hat, darauf abzustellen, zu welchem Wohnort die stärksten persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen bestehen, welche anhand objektiv feststellbarer Umstände zu beurteilen sind.

Eigenen Angaben zufolge liegt der Familienwohnsitz am Ort des gemeinsam mit der Ehegattin errichteten Einfamilienhauses, also in Österreich (siehe die diesbezüglichen Ausführungen über die Begründung seines Erstwohnsitzes im schönen Weinviertel), an welchem er auch zeitlich überwiegend seiner beruflichen Tätigkeit nachgeht (vgl. Ausführungen Arbeitszimmer). Da demzufolge zu diesem Wohnort die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen bestehen, liegt der Mittelpunkt der Lebensinteressen in Österreich, sodass streitgegenständlich Österreich als Ansässigkeitsstaat im Sinne des Doppelbesteuerungsabkommens (DBA) Österreich – Schweiz zu betrachten ist.

Die in der Schweiz erzielten Einkünfte sind auf Grundlage der Vorschriften des österreichischen EStG 1988 zu ermitteln, für welche zur Vermeidung einer - eventuellen - Doppelbesteuerung das im Streitjahr geltende Doppelbesteuerungsabkommen Österreich - Schweiz Anwendung zu finden hat.

Der für das Jahr 2005 anzuwendende Umrechnungskurs Schweizer Franken – Euro (Erl. BMF vom 22.12.2005, 420100/58-III/6/2005) beträgt € 0,64:

<i>ISO-Code</i>	<i>Währung</i>	<i>Gegenwert für je 1 €</i>
<i>CHF</i>	<i>Schweizer Franken</i>	<i>1,5529</i>

b) Besteuerungsrecht der öffentlichen Bezüge aus der Schweiz:

Art. 15 des DBA Österreich – Schweiz bestimmt:

Z 1 Vorbehaltlich der Artikel 16, 18 und 19 dürfen Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, dass die Arbeit in dem anderen Vertragsstaat ausgeübt wird. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen in dem anderen Staat besteuert werden.

Entsprechend Art. 18 (Bezüge aus öffentlichen Kassen) dürfen Vergütungen, einschließlich Ruhegehälter, die ein Vertragsstaat für ihm erbrachte, gegenwärtige oder frühere Dienstleistungen oder Arbeitsleistungen auszahlt, in diesem Staat besteuert werden. Dies gilt auch dann, wenn solche Vergütungen von einem Land, von einem Kanton, von einer

Gemeinde, einem Gemeindeverband oder einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts eines der beiden Vertragsstaaten gewährt wurde.

Artikel 19 (Bezüge aus öffentlichen Kassen) normiert:

1. Vergütungen, einschließlich der Ruhegehälter, die ein Vertragsstaat für ihm erbrachte, gegenwärtige oder frühere Dienstleistungen oder Arbeitsleistungen auszahlt, dürfen in diesem Staat besteuert werden. Dies gilt auch dann, wenn solche Vergütungen von einem Land, von einem Kanton, von einer Gemeinde, einem Gemeindeverband oder einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts eines der beiden Staaten gewährt werden.
2. Ob eine juristische Person eine solche des öffentlichen Rechts sei, wird nach den Gesetzen des Staates entschieden, in dem sie errichtet ist.

Artikel 23 (Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung) bestimmt:

Abs. 1: Bezieht eine in einem Vertragsstaat ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und dürfen diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen in dem anderen Vertragsstaat besteuert werden, so nimmt der erstgenannte Staat, vorbehaltlich der nachfolgenden Absätze, diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus; dieser Staat darf aber bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder das übrige Vermögen dieser Person den Steuersatz anwenden, der anzuwenden wäre, wenn die betreffenden Einkünfte oder das betreffende Vermögen nicht von der Besteuerung ausgenommen wären.

Abs. 2: Ungeachtet des Absatzes 1 darf Österreich Einkünfte im Sinne des Artikel 15 Absatz 1 sowie Einkünfte im Sinne des Artikels 19 (ausgenommen Ruhegehälter), die eine in Österreich ansässige Person aus ihrer in der Schweiz ausgeübten Arbeit aus öffentlichen Kassen der Schweiz bezieht, besteuern. Bezieht eine in Österreich ansässige Person unter Artikel 10, 11, 15 und 19 fallende Einkünfte, die nach diesem Abkommen in der Schweiz und in Österreich besteuert werden dürfen, so rechnet Österreich auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der in der Schweiz gezahlten Steuer entspricht, der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer nicht übersteigen, der auf die aus der Schweiz bezogenen Einkünfte entfällt.

Hinsichtlich der – laut eigenen Angaben – vornehmlich (zeitlich überwiegend) in Österreich ausgeübten Tätigkeit als außerordentlicher Richter, die als Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit zu qualifizieren sind (siehe nachfolgend Punkt d)), und die – ohne jeglichen Schweizer

Steuerabzug - bezogen wurden, steht demzufolge Österreich gem. Art. 15 Z 1 iZm Art 23 Abs.2 des DBA Österreich – Schweiz das Besteuerungsrecht zu.

c) Einkünfte aus Kapitalvermögen (Schweizer Zinserträge):

Voran zu stellen ist, dass Schuldner der Kapitalerträge in der Schweiz ansässige Kreditinstitute sind und keine inländische Zahlstelle geben ist.

Hiezu ist auszuführen, dass bei Zinserträgen aus Geldeinlagen bei inländischen (=österreichischen) Kreditinstituten im Sinne des § 93 Abs. 2 Z. 3 EStG 1988 die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag als Kapitalertragsteuer (KESt) erhoben (§ 93 Abs. 1 EStG 1988) wird. Mit der Kapitalertragsteuer in Höhe von 25% (§ 95 Abs. 1 EStG 1988), welche vom Schuldner der Kapitalerträge einzubehalten (§ 95 Abs. 3 Z. 1 und Abs. 4 Z. 4 EStG 1988) und abzuführen ist, gilt nach § 97 Abs. 1 EStG 1988 für natürliche Personen die Einkommensteuer als abgegolten. Bestimmte (inländische) Kapitalerträge unterliegen nach diesen Bestimmungen der Kapitalertragsteuer (KESt) in Höhe von 25% und sind somit endbesteuert. Bei ihrer Veranlagung werden im Einkommensteuergesetz enthaltene Freibeträge, Freigrenzen und Absetzbeträge nicht steuermindernd berücksichtigt, auch ein Werbungskostenabzug ist ausgeschlossen.

Ausländische Kapitalerträge sind solche, bei denen sich der Schuldner der Kapitalerträge im Ausland befindet bzw. solche, die auf ein ausländisches Depot zufließen (z. B. Zinsen, die auf ein Konto bei einer ausländischen Bank gutgeschrieben werden oder Wertpapiererträge, die einem Wertpapierdepot zufließen, das sich bei einer Bank im Ausland befindet).

Art. 24 des DBA Österreich – Schweiz, der die Gleichbehandlung festlegt, bestimmt, dass die Staatsangehörigen eines Vertragsstaates in dem anderen Vertragsstaat weder eine Besteuerung noch einer damit zusammenhängenden Verpflichtung unterworfen werden, die anders oder belastender sind als die Besteuerung und die damit zusammenhängenden Verpflichtungen, denen die Staatsangehörigen des anderen Staates unterworfen sind oder unterworfen werden können.

Es werden nun auch ausländische Kapitalerträge mit einem (Sonder)Steuersatz von 25% besteuert, um eine Besser- oder Schlechterstellung von in- bzw. ausländischen Kapitalerträgen hintan zu halten. Da bei ausländischen Kapitalerträgen allerdings mangels auszahlender Stelle im Inland kein automatischer Steuerabzug in Österreich vorgenommen wird, muss im Wege der Veranlagung besteuert werden.

Die Besteuerung der in die Einkommensteuererklärung aufgenommenen ausländischen Kapitalerträge erfolgt mit einem **festen Steuersatz von 25% der Bruttoerträge**. Ein Werbungskostenabzug ist ausgeschlossen. Sie werden also im Ergebnis so behandelt wie endbesteuerungsfähige inländische Kapitalerträge, die der KEST von 25% unterliegen. Man spricht hier von einer "Quasi-Endbesteuerung" (anzuwenden u.a. bei Zinsen aus Einlagen bei einer ausländischen Bank). In der **Kennzahl 754** sind quasi-endbesteuerte ausländische Kapitalerträge in die Steuererklärung einzutragen: ausländische Dividenden, ausländische Zinsen, ausschüttungsgleiche Erträge aus ausländischen Investmentfonds (jeweils ohne kuponauszahlende inländische Bank). Korrespondierend dazu enthalten die **Kennzahlen 758 und 759** die anzurechnende ausländische Quellensteuer. Anrechenbar sind ausländische Quellensteuern nur insoweit, als dem ausländischen Staat aufgrund von Doppelbesteuerungsabkommen ein Quellenbesteuerungsrecht zukommt. Die Anrechnung ist mit der auf die ausländischen Einkünfte entfallenden inländischen Steuer begrenzt.

Der Bw. begehrt nun von den Zinserträgen Kontospesen als Werbungskosten in Abzug zu bringen.

Über die Verfassungskonformität dieser Bruttobesteuerung hat der Verfassungsgerichtshof bereits abgesprochen. Das Höchstgericht hat sich im Erkenntnis B53/08 vom 17.6.2009 mit der Besteuerung im Zusammenhang mit ausländischen Kapitalerträgen mit deren Bruttobesteuerung auseinander zu setzen. Während bei der Nettobesteuerung die mit der Erzielung des Einkommens zusammenhängenden Aufwendungen abgezogen werden, entfällt dieser Abzug bei der Bruttobesteuerung. Bei ausländischen Kapitalerträgen können demnach keine damit zusammenhängenden (Werbungs)Kosten geltend gemacht werden. Der Gerichtshof hat darin keine Verfassungswidrigkeit erkannt, da bei inländischen Kapitalerträgen ebenso das Prinzip der Bruttobesteuerung gilt. Die fehlende Abzugsfähigkeit ist auch dann gegeben, wenn auf Antrag die Kapitalerträge veranlagt werden und es zu keiner Endbesteuerung kommt.

Es sind daher Zinserträge in Höhe von € 120,64 (ohne Berücksichtigung von Werbungskosten) als Einkünfte aus Kapitalvermögen zu berücksichtigen und mit 25% zu versteuern, das ergibt eine Steuer Kapitalerträgen aus ausländischen Kapitalanlagen iHv € 30,16.

Zur Frage der (teilweisen) Anrechnung der Schweizer Verrechnungssteuer:

Art. 11 Z 1 lautet: Zinsen, die aus einem Vertragsstaat stammen und an eine in dem anderen Vertragsstaat ansässige Person gezahlt werden, dürfen nur in dem anderen Staat besteuert werden.

Z 2: Der in diesem Artikel verwendete Ausdruck "Zinsen" bedeutet Einkünfte aus öffentlichen Anleihen, aus Obligationen, auch wenn sie durch Pfandrechte an Grundstücken gesichert oder mit einer Gewinnbeteiligung ausgestattet sind, und aus Forderungen jeder Art sowie alle anderen Einkünfte, die nach dem Steuerrecht des Staates, aus dem sie stammen, den Einkünften aus Darlehen gleichgestellt sind.

Artikel 23 (Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung) bestimmt:

Abs. 1. Bezieht eine in einem Vertragsstaat ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und dürfen diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen in dem anderen Vertragsstaat besteuert werden, so nimmt der erstgenannte Staat, vorbehaltlich der nachfolgenden Absätze, diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus; dieser Staat darf aber bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder das übrige Vermögen dieser Person den Steuersatz anwenden, der anzuwenden wäre, wenn die betreffenden Einkünfte oder das betreffende Vermögen nicht von der Besteuerung ausgenommen wären.

Abs. 2. Ungeachtet des Absatzes 1 darf Österreich Einkünfte im Sinne des Artikel 15 Absatz 1 sowie Einkünfte im Sinne des Artikels 19 (ausgenommen Ruhegehälter), die eine in Österreich ansässige Person aus ihrer in der Schweiz ausgeübten Arbeit aus öffentlichen Kassen der Schweiz bezieht, besteuern. Bezieht eine in Österreich ansässige Person unter Artikel 10, 11, 15 und 19 fallende Einkünfte, die **nach diesem Abkommen in der Schweiz und in Österreich besteuert werden dürfen**, so rechnet Österreich auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der in der Schweiz gezahlten Steuer entspricht, der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer nicht übersteigen, der auf die aus der Schweiz bezogenen Einkünfte entfällt

Festzustellen ist, dass gemäß Art. 11 Abs. 1 des DBA Österreich – Schweiz hinsichtlich der Zinsen Österreich als Ansässigkeitsstaat des Empfängers das Besteuerungsrecht zusteht.

Da infolgedessen der Schweiz nach dem DBA für die Zinsen kein Besteuerungsrecht zukommt, fehlt die im Art. 21 Abs. 2 2. Satz erforderliche Tatbestandsvoraussetzung, nämlich dass die (Zins-)Einkünfte sowohl in der Schweiz als auch in Österreich besteuert werden dürfen, für die Anrechnung der in der Schweiz einbehaltenen Verrechnungssteuer.

Anm.: Die vom Schuldner der Zinsen einbehaltene Verrechnungssteuer kann daher im Zuge der Veranlagung nicht im Wege der Anrechnung in Österreich zurückgeholt werden, sondern nur im Wege der Erstattung über die eidgenössische Steuerverwaltung (Erstattungsverfahren).

Auf Basis dieser Ausführungen sind Zinseinkünfte ohne Berücksichtigung von Werbungskosten und ohne Anrechnung einer Verrechnungssteuer in Höhe von € 120,64 der Besteuerung zugrunde zu legen (teilweise Stattgabe dieses Berufungspunktes hinsichtlich der anzusetzenden Höhe der Zinsen).

d) Ermittlung der Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit:

Voran zu stellen ist, dass die Qualifizierung der Einkünfte des Bw. aus seiner Tätigkeit für die Schweizer Justiz auf Basis des Anstellungsvertrages als solche als Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit im Sinn des EStG 1988 unstrittig ist (Vorliegen von überwiegenden Merkmalen eines Dienstverhältnisses: Angestelltenvertrag, ein Arbeitgeber, stundenweise Abrechnung, Zielvorgabe, . .).

Aufgrund der vorgelegten Gehaltsabrechnungen in Zusammenschau mit der vom Bw. am 19.04.2006 übermittelten Lohnaufstellung für 2005 (vgl. Tabelle 2) sind dem Bw. im Jahr 2005 Nettoeinnahmen in Höhe von CHF 42.328,33 zugeflossen, welche gemäß § 19 Abs. 1 EStG 1988 für die Besteuerung maßgeblich sind (Anm.: Im Lohnausweis für die Steuererklärung vom 20.12.2005 ist ein runder Betrag von CHF 42.328,00 ausgewiesen). Da sich bei Summierung der überwiesenen Beträge laut vorgelegten Gehaltsabrechnungen und der Berücksichtigung des im Jänner 2005 überwiesenen Betrages eine Gesamtsumme von 42.328,33 ergibt (woraus eine minimale Differenz von € 0,33 zum im Lohnausweis ausgewiesenen Betrag von CHF 42.328,00 resultiert), wird diese zugrunde gelegt. Bei Anwendung eines Umrechnungsschlüssels von 0,64 ermitteln sich für das Jahr 2005 („Netto“)Einnahmen im Ausmaß von € 27.090,13.

Von diesen sind die vom Bw. im Vorlageantrag aufgeschlüsselten und zusammengefassten Werbungskosten gemäß § 16 EStG in Höhe von € 4.058,45 (Anmerkung hinsichtlich der Berücksichtigung der 10,57%igen anteiligen Betriebs/Arbeitszimmerkosten: der vom Bw. betrieblich genutzte Anteil am Einfamilienhaus findet in seiner Miteigentumsquote Deckung) abzuziehen.

Fachliteratur	474,55
Weiterbildung	512,00
Beitrag Berufsverband	32,25
Aufwand Büro	1.606,30
Sonstiger, anteilmäßiger Aufwand Büro	1.573,90

Servicekosten e-card	10,00
Abz. 10% Privatnutzung bei Pos. 3.1 Notebook (470,55)	-47,05
Abz. 10% Privatnutzung bei Pos. 3.2 Dell Dimension (768,97)	-76,90
Abz. 30% Privatnutzung bei Pos. 3.4: Möbel (88,65)	-26,60
Total Werbungskosten	4.058,45

Die Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit nach Berücksichtigung der Werbungskosten errechnen sich wie folgt:

	€
Nettoeinnahmen	27.090,12
abzüglich Werbungskosten	-4.058,45
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	23.031,67

e) begünstigte Besteuerung nach § 67 Abs. 1 EStG

§ 67 Abs. 1 EStG 1988 normiert:

Erhält ein Arbeitnehmer neben dem laufenden Arbeitslohn von demselben Arbeitgeber sonstige, insbesondere einmalige Bezüge (z.B. 13. und 14. Monatsbezug, Belohnungen), so beträgt gemäß der Lohnsteuer, soweit die sonstigen Bezüge innerhalb eines Kalenderjahres „620 Euro“ übersteigen, 6 %. Die Besteuerung der sonstigen Bezüge mit dem festen Steuersatz unterbleibt, wenn das Jahressechstel gemäß Abs. 2 höchstens € 2.000,00 beträgt.

Nach Abs. 11 der genannten gesetzlichen Bestimmung ist § 67 Abs. 1 auch bei der Veranlagung von Arbeitnehmern anzuwenden (ab der Veranlagung 2005).

Voraussetzung für die Anwendung des § 67 Abs. 11 EStG 1988 ist stets, dass dem Arbeitnehmer überhaupt sonstige Bezüge im Sinne des § 67 Abs. 1 EStG 1988 zufließen. Erhält ein Arbeitnehmer nur laufende Bezüge, kommt § 67 Abs. 11 EStG 1988 nicht zur Anwendung.

Sonstige Bezüge im Sinne des § 67 Abs. 1 EStG 1988 liegen nur dann vor, wenn sie 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, wobei dies nach außen ersichtlich sein muss. Als sonstige Bezüge im Sinne des § 67 EStG 1988 sind solche anzusehen, die ihrem Wesen nach nicht zum laufenden Arbeitslohn gehören,

die also nicht regelmäßig und nicht für den üblichen Lohnzahlungszeitraum (Monat) geleistet werden. Können Bezüge dem laufenden Arbeitslohn nicht hinzugerechnet werden, handelt es sich um sonstige Bezüge. Sonstige Bezüge müssen durch vertragliche Festsetzung und tatsächliche Auszahlung deutlich von den laufenden Bezügen zu unterscheiden sein. Werden z.B. der 13. und 14. Monatsbezug laufend anteilig mit dem laufenden Arbeitslohn ausbezahlt, sind diese Bezüge als laufender Arbeitslohn (zusammen mit diesem) nach dem Tarif zu versteuern (vgl. dazu Doralt⁴, Einkommensteuergesetz- Kommentar, Tz 4 ff zu § 67 EStG 1988; Sailer/Kranzl/Mertens/Bernold, Die Lohnsteuer in Frage und Antwort, Ausgabe 2001, Seite 671; Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer- Handbuch, Tz 10 zu § 67 EStG 1988; siehe auch VwGH 14.12.1993, 91/14/0038; VwGH 25.10.1994, 90/14/0184; VwGH 19.3.1997, 95/13/0070; VwGH 27.9.2000, 2000/14/0087; VwGH 27.6.2001; 98/15/0121; VwGH 30.4.2003, 97/13/0148).

In dem die vertragliche Grundlage für die Gehaltszahlungen bildenden vorgelegten Anstellungsvertrag datiert mit 22.03.2002/12.04.2002 erfolgte die Festlegung eines Stundenlohnes in Höhe von CHF 86,80. Ausgehend von einem Jahreslohn von CHF 172.327,00 wurde die Hinzurechnung eines 10%igen Zuschlages für Teuerungszulage und Anteil 13. Monatslohn, Ferien und Feiertagsentschädigung vereinbart, sodass dergestalt ein Gesamtstundenlohn pro Stunde in Höhe von CHF 86,80 festgesetzt wurde (vgl. Textierung: „(inkl. 7,2% Teuerungszulage und Anteil 13. Monatslohn) Ferien und Feiertagsentschädigung 10%“).

Laut den vorgelegten Gehaltsabrechnungen für das Jahr 2005 erfolgte die tatsächliche Auszahlung entsprechend der vertraglichen Vereinbarung in einer Summe, wobei als Lohnart „719 Aktenstudium/Referentent. Mon. 05“ angegeben wird und es findet sich kein Hinweis, dass zusätzlich zum vereinbarten Grundlohn die – weitere – Zahlung eines 13. Monatsgehaltes oder eines Feriengeldes erfolgt wäre (vgl. dazu die dargestellten Gehaltsabrechnungen 02./03.2005 und 12.2005).

Im Gegensatz dazu enthalten die übermittelten Gehaltsabrechnungen des Jahres 2001 sehr wohl den Hinweis auf die gesonderte Auszahlung eines 13. Monatsgehaltes und Feriengeldes (siehe Gehaltsabrechnung der Periode 07.2001).

Es ist also festzuhalten, dass auf Basis der getroffenen vertraglichen Vereinbarung die Auszahlung eines im Stundensatz enthaltenen 10%igen Abgeltungsbetrages u.a. für das anteilige 13. Monatsgehalt sowie Feriengeld mit dem laufenden Arbeitslohn erfolgte, welcher Umstand – wie schon ausgeführt - durch die detaillierte Darstellung der Gehaltsabrechnungen dokumentiert wird.

Dass nun die eingangs dieses Punktes e) dargestellten Ausführungen herrschende Lehre und Rechtsprechung darstellen, hat der Bw. in seinem Schreiben vom 16.02.2007 (Blatt 20 ff.) unter vielseitigem Verweis auf Erkenntnisse der Höchstgerichte (siehe Verfahrensablauf, Punkt II.d) selbst ausführlichst dargelegt, wenn er repliziert:

Fasst man die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zusammen, so bedarf es für die Qualifizierung von Leistungen des Arbeitgebers als „sonstige Bezüge insbesondere, eines Rechtstitels und kumulativ der tatsächlichen Auszahlung der Leistung neben dem laufenden Gehalt

Unter Hinweis auf Erkenntnisse des VfGH kommt der Bw. letztendlich zu dem Schluss, dass streitgegenständlich mit der im Arbeitsvertrag (Rechtstitel) getroffenen Vereinbarung dem Erfordernis des äußeren Unterscheidungsmerkmals Genüge getan sei, weil auf Basis dieser Vereinbarung die numerische Ausscheidung von Grundgehalt, 13. Monatslohn, Ferien- und Feiertagsentschädigung nicht nur möglich sei sondern somit vorliege und weil diese Vereinbarung jene Regelung umsetze, die als Rahmen im Personalgesetz vorgesehen sei. Der Auszahlungszeitpunkt bzw. allenfalls die Einmaligkeit der Auszahlung im laufenden Jahr könnten bei der Qualifizierung keine Rolle spielen, weil es sich dabei nicht um einen notwendigen ernsthaften sachlichen Grund handle, welcher eine Ungleichbehandlung mit jenem Steuersubjekt rechtfertigen würde, welches sich die sonstigen Bezüge einmalig auszahlen lässt, was zudem auch dem Bw. frei gestanden wäre. Gerade dieser Umstand zeige auf, dass subjektive Elemente in der Regel nicht zu sachgerechten Ergebnissen führten und damit Willkür Tür und Tor geöffnet sei.

Diesem Vorbringen ist zu entgegnen, dass die Abgabenbehörde grundsätzlich jene Sachverhalte zu beurteilen und somit ihrer Entscheidung zugrunde zu legen hat, die von den Abgabepflichtigen auf Grundlage der von diesen getroffenen vertraglichen Vereinbarungen tatsächlich verwirklicht werden. Streitgegenständlich wurde im Anstellungsvertrag eine Vereinbarung unter Ermittlung eines Gesamtstundenlohnes unter Einrechnung eines 10%igen Zuschlages u.a. für das anteilige 13. Monatsgehalt und Feriengeld getroffen. Auch die Auszahlung der monatlichen Zahlungen erfolgte auf Grundlage der getroffenen Vereinbarung. Es obliegt der Abgabenbehörde nicht von Sachverhalten auszugehen oder Sachverhalte in eine Richtung zu deuten, die eine günstigere Besteuerung zur Folge hätten.

Dass die von Abgabepflichtigen getroffenen Vereinbarungen aus steuerlicher Sicht zu verschieden zu beurteilenden Sachverhalten führen können, ergibt sich aus der grundsätzlich eingeräumten freien zivilrechtlichen Gestaltungsmöglichkeit.

In der Zugrundelegung und Beurteilung des vom Bw. verwirklichten Sachverhaltes als Folge des subjektiven Elementes der vertraglichen Gestaltungsmöglichkeit kann streitgegenständlich nun nicht davon gesprochen werden, dass der Willkür Tür und Tor geöffnet werde bzw. dass diese Beurteilung zu keinem sachgerechten Ergebnis führe.

Denn aus der gegebenen (vorliegenden) Vertragsgestaltung ist der seinerzeitige Wille der Vertragsparteien ersichtlich.

Eine auf dem gegebenen Sachverhalt fußende Beurteilung lässt nach Ansicht der Referentin weder einen Verstoß gegen den Grundsatz der gleichmäßigen Besteuerung noch gegen den verfassungsrechtlich gewährleisteten Gleichheitsgrundsatz erkennen.

Entgegen der dargelegten Ansicht des Bw. ist aus der Textierung des Anstellungsvertrages keineswegs klar erkennbar bzw. ableitbar ist, dass zusätzlich zu den laufenden Bezügen die einmalige Bezahlung eines 13.Monatsgehaltes oder Feriengeldes zu den vereinbarten – laufenden – monatlichen Zahlungen vereinbart worden wäre. Vielmehr lässt die Textierung (*inkl. 7,2% Teuerungszulage und Anteil 13. Monatslohn*) *Ferien und Feiertagsentschädigung 10%* erkennen, dass durch die Hinzurechnung des 10%igen Zuschlages der so erhöhte Lohnsatz pro in Rechnung gestellter Stunde auch einen Anteil für das 13. Monatsgehalt sowie das Feriengeld beinhalten sollte. Solcherart mangelt es nach Ansicht der Referentin sowohl an der entsprechenden erforderlichen Vereinbarung als auch am Modus der tatsächlichen – zusätzlichen - Auszahlung des 13. Monatsgehaltes und des Feriengeldes zu den laufenden Gehaltszahlungen.

So wurde in der Judikatur zum Ausdruck gebracht, dass eine nachträgliche rein rechnerische Aufteilung des Gesamtbezuges in laufende und sonstige Bezüge mangels eindeutig erkennbarer Unterscheidungsmerkmale zwischen laufenden und sonstigen Bezügen und mangels der vorauszusetzenden Kumulierung dieser beiden Arten von Bezügen in einzelnen Lohnzahlungszeiträumen nicht als ausreichende Grundlage für die Anwendung der in § 67 EStG 1988 festgesetzten, die Progression der Lohnsteuer ausschaltenden, Lohnsteuersätze angesehen werden kann (VwGH vom 19.11.1969, Zl. 1157/68).

Auf Basis der angeführten Gesetzeslage und der dargelegten Judikatur bleibt daher im Streitfall unter Bedachtnahme auf die im Streitjahr erfolgten Auszahlungsmodalitäten auf Grundlage der getroffenen Vereinbarung (Anstellungsvertrag) kein Raum für die Anwendung der begehrten begünstigten Besteuerung gem. § 67 Abs.1 EStG.

Die erhaltenen Bezüge waren somit auch entsprechend den einkommensteuerlichen Bestimmungen nach § 67 Abs. 1 EStG 1988 als laufender Arbeitslohn nach den Tarif zu versteuern und ist dieser Berufungspunkt abzuweisen.

f) Sonderausgaben:

Gem. § 18 Abs. 3 Z 2 EStG besteht für Sonderausgaben im Sinne des Abs. 1 Z 2 bis 4 EStG mit Ausnahme der Beiträge für eine freiwillige Weiterversicherung einschließlich des Nachkaufs von Versicherungszeiten, soweit diese nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten darstellen, ein einheitlicher Höchstbetrag von „2.920 Euro“ jährlich. Dieser Betrag erhöht sich in bestimmten Fällen (Anspruch auf Alleinverdiener- oder der Alleinerzieherabsetzbetrag oder bei mindestens drei Kindern iSd § 106 Abs. 1 und 2). Sind diese als Sonderausgabe zu berücksichtigenden Beträge insgesamt niedriger als der jeweils maßgebende Höchstbetrag, so ist ein Viertel der Ausgaben, mindestens aber der Pauschbetrag nach Abs. 2 als Sonderausgaben abzusetzen.

Sind die als Sonderausgabe begehrten Beträge gleich hoch oder höher als der jeweils maßgebende Höchstbetrag, so ist ein Viertel des Höchstbetrages als Sonderausgaben abzusetzen (Sonderausgabenviertel).

Streitgegenständlich beträgt der auf Basis dieser Bestimmungen der höchstens zu berücksichtigende Betrag € 730,00 (das ist ein Viertel von 2.920,00), welcher im Einkommensteuerbescheid vom 27.08.2007 Berücksichtigung fand.

Auf Basis dieser Ausführungen war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Klagenfurt, am 31. Oktober 2011