



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Gde X, I-Straße 47, vom 30. Juni 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 22. Juni 2009 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2008 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber war im Berufungsjahr Grenzgänger nach der S. Er war dort bei der Fa. Y AG in H beschäftigt. Entsprechend dem seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2008 beigelegten Lohnausweis bezog der Berufungswerber aus der genannten Grenzgängertätigkeit einen Bruttolohn in Höhe von 115.966,00 sFr (= 71.958,29 €), in dem neben einer gesetzlichen Kinderzulage im Betrage von 4.800,00 sFr (= 2.978,46 €) auch sonstige Bezüge (13. und 14. Monatssalär, Gratifikation/Incentive) in Höhe von insgesamt 27.598,00 sFr (= 17.7124,89 €) enthalten waren.

Mit dem Einkommensteuerbescheid 2008 vom 22. Juni 2009 berücksichtigte das Finanzamt unter Beachtung des Jahressechstels im Sinne des § 67 Abs. 2 EStG 1988 mit dem Steuertarif nach § 33 EStG 1988 zu versteuernde Bezüge ("Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug") in Höhe von 60.337,35 € sowie darauf entfallende Werbungskosten im Betrage von insgesamt

11.017,70 € ("Sonstige Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag": 9.618,00 € + "Pendlerpauschale laut Veranlagung": 1.267,50 € + "Pauschbetrag für Werbungskosten": 132,00 €) bzw. sonstige Bezüge in Höhe von 13.928,00 sFr (= 8.642,49 €) sowie darauf entfallende Werbungskosten in Höhe von 1.727,49 sFr (= 1.071,93 €); dabei ging das Finanzamt ua. von einer Verpflichtung zur Aufteilung sämtlicher von der Arbeitgeberin abgezogenen Sozialversicherungsbeiträge (AHV-IV EO/ALV: 7.584,45 sFr + NBUV/Zusatzvers.: 1.267,00 sFr + Berufliche Vorsorge/Kadervers.: 5.363,00 sFr; SUVA-Selbstbehalt: 434,00 sFr) in Höhe von insgesamt von 13.790,00 sFr (= 8.556,86 €) aliquot auf laufende und sonstige Bezüge aus.

Mit Schriftsatz vom 30. Juni 2009 erhob der Berufungswerber gegen diesen Einkommensteuerbescheid 2008 Berufung, beantragte die Berichtigung dieses Bescheides und brachte dazu Folgendes vor:

"Bei der Berechnung der Sonderzahlungen wurde mir ein zu niedriger Betrag angerechnet, das Jahressechstel beläuft sich nicht wie von Ihnen angegeben auf 6.950,00 sondern auf 8.254,46, ebenfalls wurde mir der Kinderabsetzbetrag nicht zuerkannt, obwohl ich 2 Kinder habe und Alleinverdiener bin."

Mit Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2006 vom 2. Juli 2009 wies das Finanzamt Feldkirch die Berufung als unbegründet ab; dabei führte es begründend wie folgt aus:

"Die Sechstelberechnung ist vom tatsächlichen Sechstel der laufenden Bezüge vorzunehmen, nicht wie von Ihnen berechnet vom rechnerisch idealen Sechstel!"

Lediglich ein Sechstel der laufenden Bezüge kann mit 6% versteuert werden.

(Bruttobezüge 68.978,83 Euro, Sonderzahlungen 17.124,89 Euro, Basis für die Sechstelberechnung: 51.853,94 Euro, Sechstel: 8.642,49 Euro abzüglich anteilige SV-Beiträge: 1.071,91 Euro + abzüglich Freibetrag von 620 Euro ergibt die ausgewiesenen 6.950,-- Euro)

Der Kinderabsetzbetrag wird gemeinsam mit der Familienbeihilfe bzw. im Rahmen der Ausgleichszahlung ausbezahlt, nicht bei der Veranlagung."

Mit dem als Vorlageantrag gewerteten Anbringen vom 18. Juli 2009, wodurch die Berufung wiederum als unerledigt galt, ersuchte der Berufungswerber nochmals um Überprüfung des angefochtenen Bescheides bzw. um Ausstellung eines korrigierten Bescheides und erklärte dazu Folgendes:

"Die mir errechnete Höhe der Sonderzahlung ist der 6stel-Wert, der Rest wird sowieso zum laufenden Gehalt gezahlt - dadurch entsteht auch ein höher Anspruch auf Sonderzahlung. Außerdem sind für die privaten Krankenkassen keine anteiligen Kosten auf die Sonderzahlungen zu rechnen, dadurch kürzt sich dieser Betrag auf die von mir auf dem Berechnungsblatt angegebenen 979,79 Euro (entspricht lediglich dem Anteil der in der S abgelieferten Anteile für die Sonderzahlungen)."

Das Finanzamt Feldkirch legte in der Folge die gegenständliche Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz (Unabhängiger Finanzsenat) zur Entscheidung vor.

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung erwogen:

Im gegenständlichen Fall besteht Streit darüber, ob die Berechnung der Einkommensteuer für das Jahr 2008 durch das Finanzamt betragsmäßig richtig erfolgt ist. Dazu ist Folgendes zu sagen:

"Bei der Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bleiben Bezüge, die nach § 67 Abs. 1 oder § 68 steuerfrei bleiben oder mit dem festen Satz des § 67 oder mit den Pauschsätzen des § 69 Abs. 1 zu versteuern waren, außer Ansatz. Die Steuer, die auf die sonstigen Bezüge innerhalb des Jahressechstels im Sinne des § 67 Abs. 1 und 2 entfällt, ist aber neu zu berechnen. Übersteigen die sonstigen Bezüge innerhalb des Jahressechstels gemäß § 67 Abs. 1 und 2 die Freigrenze von 2.000 Euro, beträgt die Steuer unter Anwendung des § 67 Abs. 12 6% des 620 Euro übersteigenden Betrages. Die Steuer beträgt jedoch höchstens 30% des 2.000 Euro übersteigenden Betrages." (§ 41 Abs. 4 EStG 1988).

"Erhält der Arbeitnehmer neben dem laufenden Arbeitslohn von demselben Arbeitgeber sonstige, insbesondere einmalige Bezüge (zum Beispiel 13. und 14. Monatsbezug, Belohnungen), so beträgt die 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 Euro beträgt. Der Freibetrag von 620 Euro und die Freigrenze von 2.000 Euro sind bei Bezügen gemäß Abs. 3 bis 8 und Abs. 10 nicht zu berücksichtigen" (§ 67 Abs. 1 EStG 1988).

"Soweit die sonstigen, insbesondere einmaligen Bezüge (Abs. 1) vor Abzug der in Abs. 12 genannten Beiträge innerhalb eines Kalenderjahres ein Sechstel der bereits zugeflossenen, auf das Kalenderjahr umgerechneten laufenden Bezüge übersteigen, sind sie dem laufenden Bezug des Lohnzahlungszeitraumes zuzurechnen, in dem sie ausgezahlt werden. Bei der Berechnung des Sechstels ist derjenige laufende Bezug, der zusammen mit dem sonstigen Bezug ausgezahlt wird, bereits zu berücksichtigen. Wird ein sonstiger Bezug in einem Kalenderjahr vor Fälligkeit des ersten laufenden Bezuges ausgezahlt, ist dieser erste laufende Bezug in seiner voraussichtlichen Höhe auf das Kalenderjahr umzurechnen." (§ 67 Abs. 2 EStG 1988).

"Die Abs. 1, 2, 6, 7 und 8 sind auch bei der Veranlagung von Arbeitnehmern anzuwenden" (§ 67 Abs. 11 EStG 1988).

§ 67 Abs. 2 EStG 1988 begrenzt die Möglichkeit, sonstige Bezüge mit den festen Steuersatz des § 67 Abs. 1 EStG 1988 zu versteuern, indem er bestimmt, dass sonstige Bezüge, die ein Sechstel der bereits zugeflossenen auf das Kalenderjahr umgerechneten laufenden Bezüge übersteigen, dem laufenden Bezug des Lohnzahlungszeitraumes, in dem sie ausbezahlt

werden, hinzuzurechnen und somit nach dem Lohnsteuertarif zu versteuern sind. Die sonstigen Bezüge werden damit nur soweit begünstigt besteuert, als sie im Kalenderjahr ein Sechstel der laufenden Bezüge nicht übersteigen; die Begünstigung des § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988 ist daher dann maximal ausgeschöpft, wenn die sonstigen Bezüge in Höhe des Jahressechstels anfallen. Die dem laufenden Bezug hinzuzurechnenden sonstigen Bezüge bleiben ihrer Art nach *sonstige* Bezüge und erhöhen *nicht* das Jahressechstel (bei der Ermittlung des Jahressechstels sind - wie unten dargelegt - nur die Bezugsgrößen der *laufenden* Bezüge heranzuziehen). Im Rahmen des Jahressechstels sind Sonderzahlungen nach § 67 Abs. 1 EStG 1988 auf Grund ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung nach Abzug der darauf entfallenden Sozialversicherungsbeiträge (siehe dazu weiter unten), des Freibetrages (620 €) und unter Berücksichtigung der Freigrenze (2.000 €) zu besteuern. Der Freibetrag ist erst nach Abzug der Sozialversicherungsbeiträge zu berücksichtigen. Das Jahressechstel, das auf den Bruttobezug (vor Abzug von Sozialversicherungsbeiträgen) abzustellen ist, wird nach folgender Formel ermittelt:

$$\frac{\text{Im Kalenderjahr zugeflossene laufende (Brutto-)Bezüge}}{\text{Anzahl der abgelaufenen Kalendermonate (seit Jahresbeginn)}} \times 2$$

Zum Werbungskostenabzug von Sozialversicherungsbeiträgen ist Folgendes zu sagen: Während die frühere Verwaltungspraxis die auf die Sonderzahlung entfallenden Pflichtbeiträge zu gesetzlichen Interessensvertretungen, Sozialversicherungsbeiträge und Wohnbauförderungsbeiträge beim laufenden Bezug jenes Monats, in dem die Sonderzahlung geleistet wurde, abgezogen und somit die Bemessungsgrundlage der laufenden Bezüge gemindert hat, ist ab 1. Jänner 1997 die Bestimmung des § 67 Abs. 12 EStG 1988 idF des Strukturanpassungsgesetzes 1996, BGBl. Nr. 201/1996, anzuwenden, wonach Beiträge im Sinne des § 62 Z 3 bis 5 EStG 1988, *soweit sie auf sonstige Bezüge entfallen*, vor Anwendung des festen Steuersatzes von diesen Bezügen in Abzug zu bringen sind. Aus der Gesetzessystematik ergibt sich, dass diese Bestimmung auch im Fall der Veranlagung von Arbeitnehmern (zB Grenzgänger) anzuwenden ist (vgl. VwGH 7.10.2003, 2000/15/0014).

So weit Pflichtbeiträge oder gleich zu behandelnde Beiträge im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 auf sonstige Bezüge entfallen, die mit einem festen Steuersatz zu versteuern sind, sind sie somit - was vom Berufungswerber auch nicht bestritten wird - grundsätzlich (auch im Veranlagungsverfahren) vor Anwendung des festen Steuersatzes (als Werbungskosten) in Abzug zu bringen (siehe dazu zB auch Doralt/Ruppe⁶, Grundriss des österreichischen Steuerrechts, Seite 248; Sailer/Bernold/Mertens, Die Lohnsteuer in Frage und Antwort, Ausgabe 2008, Frage 62/1 zu § 62 EStG 1988 sowie Frage 67/94 zu § 67 EStG 1988).

Unstrittig ist im Berufungsfall, dass - neben den Gewerkschaftsbeiträgen sowie dem beantrag-

ten Pendlerpauschale - sämtliche von der Arbeitgeberin abgezogenen

Sozialversicherungsbeiträge (AHV-IV EO/ALV: 7.584,45 sFr + NBUV/Zusatzvers.: 1.267,00 sFr + Berufliche Vorsorge/Kadervers.: 5.363,00 sFr; SUVA-Selbstbehalt: 434,00 sFr) und auch die Beiträge zur privaten Krankenversicherung (M AG; 2.088,60 €) dem Grunde und der Höhe nach als Werbungskosten abzugsfähig sind.

Beiträge an eine private Krankenkasse (gegenständlich: M AG) sind nicht aliquot aufzuteilen [kein unmittelbarer verursachungsgemäßer (wirtschaftlicher) Zusammenhang zu den Einkünften des Berufungswerbers, vgl. dazu ausführlich zB UFS 25.1.2005, RV/0095-F/04; UFS 25.1.2005, RV/0319-F/04; UFS 25.1.2005, RV/0328-F/04; UFS 22.12.2005, RV/0025-F/05; UFS 21.4.2006, RV/0018-F/05].

Entsprechend der obigen Sach- und Rechtslage war im konkreten Fall bei Ermittlung der Einkommensteuer 2008 ua. von folgenden Berechnungsschritten auszugehen:

Bruttobezüge:		
Bruttolohn (lt. Lohnausweis):	115.966,00 sFr	71.958,29 €
abzüglich Kinderzulage:	<u>- 4.800,00 sFr</u>	<u>- 2.978,46 €</u>
Summe:	111.166,00 sFr	68.979,84 €
Sonstige Bezüge gemäß § 67 EStG 1988 (lt. Lohnausweis):		
13. Monatssalär:	7.350,00 sFr	4.560,76 €
14. Monatssalär:	6.432,00 sFr	3.991,13 €
Gratifikation/Incentive:	<u>13.816,00 sFr</u>	<u>8.572,99 €</u>
Summe:	27.598,00 sFr	17.124,89 €
Jahressechstel [(111.166,00 sFr - 27.598,00 sFr) : 12 x 2]:	13.928,00 sFr	8.642,49 €
Mit festem Steuersatz zu besteuernde sonstige Bezüge (= Jahressechstel):	13.928,00 sFr	8.642,49 €
Den laufenden Bezügen hinzuzurechnende sonstigen Bezüge:	13.670,00 sFr	8.482,40 €
Mit dem Steuertarif nach § 33 EStG 1988 zu versteuernde (laufende) Bezüge bzw. Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug (lt. ESt-Bescheid) (111.166,00 sFr - 27.598,00 sFr + 13.670,00 sFr):	97.238,00 sFr	60.337,35 €
Aufzuteilende Werbungskosten (lt. Lohnausweis):		
AHV/IV EO/ALV:	6.726,00 sFr	4.173,26 €
NBUV + Zusatzvers.:	1.267,00 sFr	786,19 €
Berufliche Vorsorge/Kadervers.:	5.363,00 sFr	3.327,81 €
SUVA-Selbstbehalt:	<u>434,00 sFr</u>	<u>269,30 €</u>
Summe:	13.790,00 sFr	8.556,86 €
Aliquote Aufteilung auf mit festem Steuersatz zu besteuernde sonstige und mit dem Steuertarif zu versteuernde (laufende) Bezüge im Rahmen des Jahressechstels (12,529% : 87,471%):		
Auf begünstigte sonstige Bezüge entfallende Werbungskosten:	1.727,75 sFr	1.072,09 €
Auf mit dem Steuertarif zu versteuernde Bezüge entfallende Werbungskosten:	12.062,25 sFr	7.484,77 €
Sonstige Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag (lt. ESt-Bescheid):		
Anteilige, auf mit dem Steuertarif zu versteuernde (laufende) Bezüge entfallende Werbungskosten:	12.062,25 sFr	7.484,77 €
Private Krankenversicherung:	3.365,93 sFr	2.088,60 €
Gewerkschaftsbeiträge:	<u>72,00 sFr</u>	<u>44,68 €</u>
Summe:	15.500,18 sFr	9.618,05 €
Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug:	97.238,00 sFr	60.337,35 €
abzüglich Pendlerpauschale laut Veranlagung:	- 2.042,67 sFr	- 1.267,50 €
abzüglich sonstige Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag:	- 15.500,18 sFr	- 9.618,05 €
abzüglich Pauschbetrag für Werbungskosten	<u>- 212,73 sFr</u>	<u>- 132,00 €</u>
Gesamtbetrag der Einkünfte:	79.482,42 sFr	49.319,85 €
Mit festem Steuersatz zu besteuernde sonstige Bezüge (= Jahressechstel):	13.928,00 sFr	8.642,49 €
abzüglich anteilige, auf begünstigte sonstige Bezüge entfallende Werbungskosten:	- 1.727,75 sFr	- 1.072,09 €
abzüglich Freibetrag	- 999,17 sFr	- 620,00 €
x festem Steuersatz	x 6%	x 6%
Steuer sonstige Bezüge:	672,06 sFr	417,02 €

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates entsprach die vom Finanzamt vorgenommene Berechnung der Einkommensteuer 2008 eindeutig dem Gesetz. Wie anhand der obigen Berechnung aufgezeigt wurde, hat das Finanzamt die Berechnung des Jahressechstels korrekt vorgenommen. Weiters hat es bei der Ermittlung der Einkünfte des Berufungswerbers aus nichtselbstständiger Arbeit auch "nur" die obgenannten Sozialversicherungsbeiträge in Höhe von insgesamt von 13.790,00 sFr (= 8.556,86 €) aliquot auf laufende und sonstige Bezüge aufgeteilt und die Beitragszahlungen zur privaten Krankenversicherung - dem diesbezüglichen Begehren des Berufungswerbers folgend - zur Gänze (nur) bei den laufenden bzw. bei den mit dem Steuertarif nach § 33 EStG 1988 zu versteuernden Bezügen berücksichtigt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 11. Jänner 2010