



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Klagenfurt
Senat 4

GZ. RV/0247-K/07

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Dr.A.L., geb. xy, W.,S-Gasse23, vertreten durch Z & P GesmbH, Steuerberatungskanzlei, 2351 Wiener Neudorf, Triester Straße 14, vom 16. November 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 6., 7. und 15. Bezirk vom 30. Oktober 2006 betreffend Einkommensteuer 2005 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem dieser Entscheidung angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bildet dieses einen Bestandteil des Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Dr.A.L. (in der Folge Bw.) bezog im Jahre 2005 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit auf Grund seiner Tätigkeit bei der Fa. L&PGesmbH in Österreich und bei der Firma NLEGesmbH in Deutschland. Seinen Wohnsitz hat der Bw. in W.,S-Gasse23.

Mit Bescheid vom 30. Oktober 2006 brachte das Finanzamt die vom Bw. in Österreich bezogenen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (insgesamt € 73.965,89) sowie von der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft und der Wiener Gebietskrankenkasse dem Bw. zur Auszahlung gebrachte Beträge in Höhe von € 57,51 bzw. € 6.305,02 zum Ansatz. Die vom Bw. bezogenen Auslandseinkünfte in Höhe von € 128.684,98 wurden vom Finanzamt progressionserhöhend berücksichtigt.

Der am 30. Oktober 2006 beim Finanzamt eingereichten Einkommensteuererklärung 2005, in dem der Bw. als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von € 73.965,89 und ausländische Einkünfte in Höhe von € 128.684,98 auswies, erläuterte der Bw. in der Beilage I seine ausländischen Einkünfte als solche auf Grund eines Dienstverhältnisses bei der NLEGesmbH , B., Deutschland, in der Zeit vom 1. Jänner bis 31. Dezember 2005. Der vom Bw. angeschlossenen Lohnsteuerbescheinigung für 2005 lässt sich entnehmen, dass von dem vom Bw. bezogenen Bruttolohn in Höhe von € 128.684,98 Lohnsteuer in Höhe von € 44.589,96 und Solidaritätszuschlag in Höhe von € 2.452,26 in Deutschland in Abzug gebracht wurde sowie an Sozialversicherungsbeiträgen in Österreich € 1.306,80 abgeführt wurden. In der Beilage II zur Einkommensteuererklärung 2005 führte der Bw. aus, dass der Lohnzettel der Wiener Gebietskrankenkasse vom 1.1. bis 31.12.2005 Beitragserstattungen wegen Überschreitung der Höchstbeitragsgrundlage für das Dienstverhältnis bei der genannten Gesellschaft in Deutschland betreffe. Diese Beitragserstattungen seien nach Art. 15 und 16 DBA Ö/DE steuerbar in Deutschland und dementsprechend nicht steuerbar in Österreich.

Mit Eingabe vom 15. November 2006, beim Finanzamt eingelangt am 16. November 2006, erhob der Bw. im Wege seines steuerlichen Vertreters Berufung gegen den Bescheid vom 30. Oktober 2006 und führte darin aus, dass in diesem der Lohnzettel der Wiener Gebietskrankenkasse mit steuerpflichtigen Bezügen von € 6.305,02 angesetzt worden sei. Aus der in Papierform übermittelten Beilage II zur Einkommensteuererklärung 2005 gehe aber hervor, dass dieser Lohnzettel die Beitragserstattung wegen Überschreitung der Höchstbeitragsgrundlage für das Dienstverhältnis bei der NLE.GesmbH in Deutschland betreffe und daher die zugeflossenen Beträge nach Art. 15 und 16 DBA Ö/DE steuerbar in Deutschland und nicht steuerbar in Österreich seien.

Über Anfrage des Finanzamtes vom 25. Jänner 2007 hinsichtlich der Bezüge des Bw. teilte die Wiener Gebietskrankenkasse mit Schreiben vom 7. Februar 2007 mit, dass es sich bei den Bezügen des Bw. um Einkünfte aus Dienstverhältnissen gemäß § 4 Abs. 2 ASVG handle; diese würden sozialversicherungsrechtliches Entgelt nach § 49 Abs. 1 leg.cit. darstellen.

Mit Vorhalt des Finanzamtes vom 12. März 2007 wurde dem Bw. mitgeteilt, dass es sich bei den Bezügen der Wiener Gebietskrankenkasse um solche nach § 4 Abs. 2 ASVG, d.h, um ein Entgelt nach § 49 (1) ASVG handle. Grundsätzlich sei das Finanzamt an die übermittelten Lohnzettel bei den Veranlagungen gebunden. Es werde daher ersucht, entsprechende Dokumentationen über die Grundlagen dieser Bezüge vorzulegen sowie um Erklärung ersucht, warum diese in Deutschland steuerbar wären.

Mit Eingabe vom 22. März 2007, beim Finanzamt eingelangt am 26. März 2007, teilte der Bw. mit, dass er seit vielen Jahren ein Dienstverhältnis bei der L&PGesmbH habe. Die Bezüge aus

diesem Dienstverhältnis würden jeweils die ASVG-Höchstbeitragsgrundlage überschreiten. Seit 2004 bestehet nun auch ein Dienstverhältnis bei der NLEGesmbH in Deutschland. Im Rahmen dieses Dienstverhältnisses sei der Bw. ausschließlich in Deutschland tätig, in der Regel reise er zwei Tage pro Woche nach Deutschland um seine Verpflichtungen aus diesem Dienstverhältnis zu erfüllen. Sozialversicherungsrechtlich bestehet für dieses Dienstverhältnis Pflichtversicherung nach dem ASVG; deshalb führe die NLE.GesmbH seit 2004 auch entsprechende Beiträge an die Wiener Gebietskrankenkasse ab (vgl. beil. Beitragsgrundlagennachweis 2004 zu DG-Kto. a bei der Wiener GKK). Einkommensteuerlich stehe für dieses Dienstverhältnis nach Art. 15, Art. 16 und Art. 23 (2d) DBA Ö/De das Besteuerungsrecht Deutschland zu. Österreich habe nur einen sog. „Progressionsvorbehalt“. Für die im Rahmen des Dienstverhältnisses bei der NLE.GmbH bezahlten ASVG-Beiträge würde der Bw. wegen Überschreitens der Höchstbeitragsgrundlage bereits durch sein Dienstverhältnis bei der L&PGesmbH in Wien, bei der Wiener Gebietskrankenkasse jährlich im Nachhinen einen Rückerstattungsantrag stellen. Der gegenständliche Lohnzettel der Wiener GKK über Brutto € 7.355,86 betreffe zur Gänze die Rückerstattung der ASVG-Beiträge für das Jahr 2004 aus dem Dienstverhältnis bei der NLE.GmbH . Da die Einkünfte aus diesem Dienstverhältnis nicht in Österreich steuerbar seien, sei auch die teilweise Rückerstattung von ASVG-Beiträgen aus diesem Dienstverhältnis in Österreich nicht steuerbar.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 5. April 2007 gab das Finanzamt der Berufung teilweise statt. Dabei wurde der von der Wiener Gebietskrankenkasse in seinem Lohnzettel als steuerpflichtige Bezüge ausgewiesene Betrag von € 6.305,02 im Verhältnis der vom Bw. bezogenen Inlands- und Auslandseinkünfte des Jahres 2005 aufgeteilt und ein Betrag von € 2.301,30 als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sowie ein Betrag von € 4.003,72 als Progressionseinkünfte berücksichtigt.

Mit Eingabe vom 11. April 2007, beim Finanzamt eingelangt am 12. April 2007, stellte der Bw. im Wege seines steuerlichen Vertreters den Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Darin führte er aus, dass die Berufungsvorentscheidung seines Erachtens sachlich insoweit nicht richtig sei, als der Rückerstattungsbetrag der Wiener Gebietskrankenkasse anteilig den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit in Österreich und in Deutschland zugerechnet werde. Das Dienstverhältnis in Österreich, bei dem die ASVG-Höchstbeitragsgrundlage stets überschritten werde, bestehe bereits seit 1993. Das Dienstverhältnis in Deutschland hingegen sei erst im Jahr 2004 begründet worden und erst dadurch sei die Beitragsrückerstattung bei der Wiener Gebietskrankenkasse erforderlich. Deshalb sei der Rückerstattungsbetrag der Wiener Gebietskrankenkasse zur Gänze dem deutschen Dienstverhältnis zuzuordnen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 3 lit.d. EStG 1988 in der für das Jahr 2005 geltenden Fassung (BGBl I Nr. 84/2002 ab 25. Mai 2002) sind Rückzahlungen von Pflichtbeiträgen, soferne diese ganz oder teilweise auf Grund des Vorliegens von Einkünften im Sinne der Z 1 einbehalten oder zurückgezahlt wurden, Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Nach § 25 Abs. 1 Z 1 erster Satz EStG 1988 zählen zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis.

Bei der Auszahlung von Bezügen i.S. des § 25 Abs. 1 Z 3 lit. d leg.cit. hat die auszahlende Stelle gemäß § 69 Abs. 5 EStG 1988 einen Lohnzettel zur Berücksichtigung dieser Bezüge im Veranlagungsverfahren auszustellen und an das Finanzamt der Betriebsstätte zu übermitteln. In diesem Lohnzettel sind ein Siebentel der ausgezahlten Bezüge als sonstiger Bezug nach § 67 Abs. 1 auszuweisen. Gemäß § 41 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 besteht in diesem Fall eine Pflichtveranlagung.

Die Gesetzesmaterialien führen dazu Folgendes aus: „Erstattete Pflichtbeiträge stellen als rückgängig gemachte Werbungskosten steuerpflichtige Einkünfte dar. Sofern diese Pflichtbeiträge (auch teilweise) auf Grund des Vorliegens von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit einzubehalten bzw. zu entrichten waren, sind die erstatteten (rückgezahlten) Beträge zur Gänze als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu erfassen. Zur Erfassung dieser Beiträge soll ein Verfahren eingerichtet werden, das eine einfache Administration gewährleistet....“

Fest steht im gegenständlichen Fall, dass vom ausländischen Dienstgeber des Bw. im Jahre 2004 Sozialversicherungsbeiträge (auf Grund einer Pflichtversicherung nach § 4 Abs. 2 ASVG) an die Wiener Gebietskrankenkasse abgeführt wurden. Auch vom inländischen Dienstgeber des Bw. wurde auf Grund dessen nichtselbständiger Tätigkeit im Jahr 2004 derartige Beträge abgeführt. Die Bezüge des Bw. überschritten im Jahr 2004 die Höchstbeitragsgrundlage von € 3.450,00 monatlich; über seinen Antrag wurden dem Bw. im Jahre 2005 von der Wiener Gebietskrankenkasse Sozialversicherungsbeiträge (aus dem Jahr 2004) erstattet und die an den Bw. erstatteten Beiträge im dem Finanzamt übermittelten Lohnzettel ausgewiesen.

In Streit steht im gegenständlichen Fall, wie die Besteuerung der von der Wiener Gebietskrankenkasse im Jahre 2005 rückgezahlten (und im Lohnzettel ausgewiesenen) Sozialversicherungsbeiträge zu erfolgen hat. Der Bw. steht diesbezüglich auf dem Standpunkt, dass das Überschreiten der Höchstbeitragsgrundlage auf dessen im Jahre 2004 eingegangenes ausländisches Dienstverhältnis zurückzuführen sei und die über seinen Antrag hin vom Sozialversicherungsträger rückgezahlten Pflichtbeiträge aus diesem Grunde in Österreich nicht steuerbar bzw. zur Gänze im Rahmen des Progressionsvorbehaltens (wie die

ausländischen Einkünfte selbst) zu berücksichtigen seien. Demgegenüber vertritt das Finanzamt (in der Berufungsvorentscheidung) die Meinung, dass die Sozialversicherungsbeiträge anteilig auf die in- und ausländischen Einkünfte aufzuteilen und zum Einen – was den inländischen Anteil anbelangt – als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und zum Anderen – was den ausländischen Anteil anbelangt – als Progressionseinkünfte in Ansatz zu bringen seien.

Entgegen der Auffassung des Bw. sind die von ihm im Ausland bezogenen Einkünfte in Österreich nach der eingangs angeführten Gesetzesbestimmung steuerpflichtig und daher jedenfalls steuerbar; auf Grund Art. 15 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und Vermögen, BGBl III Nr. 182/2002, ist das Besteuerungsrecht dem jeweiligen Tätigkeitsstaat - das sind im gegenständlichen Fall Österreich und Deutschland - zugewiesen.

Wenn der Bw. damit argumentiert, dass die Überschreitung der Höchstbeitragsgrundlage im Jahre 2004 alleine „auf sein (seit 2004 bestehendes) ausländisches Dienstverhältnis zurückzuführen sei“, so ist festzuhalten, dass der Bw. im Jahr 2004 bereits mit dem aus seinem inländischen Dienstverhältnis ausbezahnten Bezügen die Höchstbeitragsgrundlage (von € 3.450,00 monatlich) überschritten hat. Dies hat der Bw. in seiner Eingabe vom 22. März 2007 auch selbst angeführt.

Das Überschreiten der ASVG-Höchstbeitragsgrundlage ist im gegenständlichen Fall sowohl in den vom inländischen als auch vom ausländischen Dienstgeber ausbezahlten Bezügen des Bw. begründet; keine Rolle spielt dabei, dass der Bw. sein ausländisches Dienstverhältnis erst im Jahre 2004 begründet hat, weil die angeführten Bezüge nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates jedenfalls als gleichrangig und gleichwertig zu behandeln sind.

Die im Jahre 2005 rückgezahlten Sozialversicherungsbeiträge betreffen demnach nicht nur eine der beiden versicherungspflichtigen Erwerbstätigkeiten, sondern beide, zumal sie vom Bw. nebeneinander ausgeübt wurden.

Die Vorgangsweise des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung, die rückgezahlten Beiträge den entsprechenden Einkünften anteilig zuzuordnen, ist daher grundsätzlich nicht zu beanstanden.

Der Höhe nach ergibt sich jedoch eine Aufteilung der rückgezahlten Sozialversicherungsbeiträge entsprechend dem Einkünfteverhältnis des Jahres 2004; demnach ergibt eine Aufteilung der in Rede stehenden Beiträge (insgesamt € 6.305,02) eine Zurechnung von € 3.192,22 (statt € 2.301,30 laut Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes) zu den Einkünften des Bw. aus nichtselbständiger Arbeit (im Inland) sowie eine

Zurechnung von € 3.112,80 (statt € 4.003,72 laut Berufungsverfahrensentscheidung des Finanzamtes) zu den Progressionseinkünften des Bw. (Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Ausland).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt, am 28. Februar 2008

Beilage: 1 Berechnungsblatt