

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter XY in der Beschwerdesache des Bf., X-Gasse xx, Gde X, gegen den Bescheid des Finanzamtes H vom 16. Juni 2014 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2013 zu Recht erkannt:

I. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

Die Einkommensteuer für das Jahr 2013 wird festgesetzt mit:	5.261,00 €
Das Einkommen im Jahr 2013 beträgt:	45.091,02 €
<i>Berechnung der Einkommensteuer:</i>	
<i>Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit:</i>	
<i>Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug</i>	
<i>Pendlerpauschale laut Lohnzettel</i>	58.427,08 €
<i>Pendlerpauschale laut Veranlagung</i>	46.397,92 €
<i>Sonstige Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag</i>	0,00 €
<i>Anrechnung auf den Pauschbetrag</i>	- 372,00 €
<i>Pauschbetrag für Werbungskosten</i>	- 11.525,16 €
<i>Gesamtbetrag der Einkünfte</i>	- 132,00 €
<i>Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988):</i>	46.397,92 €
<i>Viertel der Aufwendungen für Personenversicherungen, Wohnraumschaffung und -sanierung (Topf-Sonderausgaben)</i>	- 866,90 €
<i>eingeschliffen nach folgender Formel:</i>	
<i>(60.000,00 - 46.397,92) * (1.460,00 - 60) / 23.600,00 + 60</i>	
<i>Außergewöhnliche Belastungen:</i>	-
<i>Aufwendungen vor Abzug des Selbstbehaltes (§ 34 (4) EStG 1988)</i>	1.528,70 €

<i>Selbstbehalt</i>	1.528,70 €
<i>Kinderfreibeträge für haushaltszugehörige Kinder gemäß § 106a Abs. 1 EStG 1988</i>	- 440,00 €
<i>Einkommen</i>	45.091,02 €
<i>Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt: $(45.091,02 - 25.000,00) \times 15.125,00 / 35.000,00 + 5.110,00$</i>	13.792,19 €
<i>Steuer vor Abzug der Absetzbeträge</i>	13.792,19 €
<i>Alleinverdienerabsetzbetrag</i>	- 669,00 €
<i>Verkehrsabsetzbetrag</i>	- 291,00 €
<i>Pendlereuro</i>	- 22,00 €
<i>Grenzgängerabsetzbetrag</i>	- 54,00 €
<i>Steuer nach Abzug der Absetzbeträge</i>	12.756,19 €
<i>Die Steuer für die sonstigen Bezüge beträgt: 0% für die ersten 620,00 6% für die restlichen 1.815,28</i>	0,00 € 108,92 €
<i>Einkommensteuer</i>	12.865,11 €
<i>Ausländische Steuer</i>	- 7.604,12 €
<i>Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG 1988</i>	0,01 €
<i>Festgesetzte Einkommensteuer</i>	5.261,00 €

II. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (in der Folge kurz: Bf.) war im Streitjahr Grenzgänger nach der Schweiz. Er war dort bei der Fa. DN AG in Gd Y, E-Straße yy, beschäftigt.

In seiner am 9. März 2014 beim Finanzamt elektronisch eingelangten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2013 begehrte der Bf. ua., unter dem Titel „*Summe aller Versicherungsprämien und -beiträge, Pensionskassenbeiträge, freiwillige Höherversicherung im Rahmen der gesetzlichen Pensionsversicherung*“ 2.066,05 € sowie unter „*Summe aller Beiträge sowie Rückzahlungen von Darlehen und Zinsen, die zur Schaffung und Errichtung oder Sanierung von Wohnraum geleistet wurden*“ 3.390,76 € als Sonderausgaben sowie unter „*Gewerkschaftsbeiträge, sonstige Beiträge zu Berufsverbänden und Interessensvertretungen und selbst eingezahlte SV-Beiträge, ausgenommen Betriebsratsumlage*“ 4.436,52 € als Werbungskosten zu berücksichtigen. Entsprechend dem seiner Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung angeschlossenen (Jahres-)Lohnausweis seiner Arbeitgeberin bezog der Bf. im Beschwerdejahr aus der genannten Grenzgängertätigkeit Bruttobezüge in Höhe von 76.489,00 sFr (= 61.198,62 €), in denen sonstige Bezüge (Gratifikationen, Prämien) in Höhe von insgesamt 3.464,00 sFr (= 2.771,54 €) enthalten waren, und wurden Pflichtbeiträge [Beiträge zur ausländischen gesetzlichen Sozialversicherung (AHV/IV/EO/ALV/NBU): 5.617,00 sFr; Pensionskassenbeiträge/berufliche Vorsorge: 3.663,00 sFr] in Höhe von insgesamt 9.280,00 sFr abgezogen.

Mit Einkommensteuerbescheid vom 16. Juni 2014 wurde der Bf. für das Jahr 2013 veranlagt; dabei berücksichtigte das Finanzamt H sonstige Bezüge in Höhe von 3.464,00 sFr (= 2.771,54 €) sowie darauf entfallende Werbungskosten in Höhe von 420,27 sFr (= 336,26 €); dabei ging das Finanzamt von einer Verpflichtung zur Aufteilung sämtlicher von der Arbeitgeberin abgezogenen Pflichtbeiträge in Höhe von insgesamt 9.280,00 sFr aliquot auf laufende und sonstige Bezüge aus.

Mit gegen diesen Einkommensteuerbescheid 2013 erhobener Beschwerde vom 11. Juli 2014 begehrte der Bf. eine Änderung der „*Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug*“ auf 67.209,00 sFr (= 55.360,00 €) mit der Begründung, dass im beigefügten Lohnausweis der zur Berechnung der Einkommensteuer heranzuziehende Lohn unter der Position 11 angeführt sei; als Umrechnungskurs für den Schweizer Franken sei 0,82 € zugrunde gelegt worden.

Mit Einkommensteuerbescheid 2013 (Beschwerdevorentscheidung gem. § 262 BAO) vom 15. Juli 2014 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab und führte dabei begründend aus, dass es nicht den Tatsachen (den gesetzlichen Bestimmungen) entspreche, dass der im Lohnausweis unter Punkt 11 angeführte Betrag (Nettolohn) zur Berechnung der Einkommensteuer heranzuziehen sei. Die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte ergäben sich aus dem Grundlohn abzüglich der darauf entfallenden Sozialversicherungsbeiträge. Ein Teil der unter Punkt 9 und 10 abgezogenen Sozialversicherungsbeiträge sei anteilmäßig bei den Sonderzahlungen im Sinne des § 67 EStG 1988 abzuziehen, welche dann mit 6% versteuert würden. Eine nochmalige Überprüfung des Einkommensteuerbescheides für 2013 ergäbe kein anderes Ergebnis als jenes, welches im Erstbescheid vom 16. Juni 2014 ausgewiesen sei.

Mit Anbringen (FinanzOnline) vom 7. August 2014 stellte der Bf. einen Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht, womit die Beschwerde wiederum als unerledigt galt. Im Vorlageantrag gab der Bf. Nachstehendes an:

"Nach nochmaliger Durchsicht des Bescheides ist mir aufgefallen, dass folgende Punkte nicht korrekt aufgeführt sind:

1. Sonstige Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag

4.436,52 €	(Selbstversicherung	bisher laut Bescheid:	11.525,16 €
+ 7.424,90 €	KV)		
= 11.861,42 €	(Pflichtversicherungsbeiträge)		

2. Sonderausgaben

Topf-Sonderausgaben Gesamtsumme: 13.563,04 € (Ich habe fälschlicherweise ein Viertel der Summe in die Einkommensteuererklärung eingetragen = 3.390,76 €)

Das Viertel der Aufwendungen für Personenversicherungen, Wohnraumschaffung und -sanierung sind folglich:

516,51 €	(Personenversicherungen)
+ 3.390,76 €	(Darlehensrückzahlung Topf-
= 3.907,27 €	Sonderausgaben)

Ich bitte um nochmalige Prüfung und gegebenenfalls Änderung des Bescheides."

Das Finanzamt H legte in der Folge - wie auch dem Bf. mitgeteilt wurde - die im Spruch genannte Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Im entsprechenden Vorlagebericht erklärte die Abgabenbehörde ua., dass der Bf. im Hinblick auf § 18 EStG 1988 die Rechtslage dahingehend verkenne, dass einem Alleinverdiener maximal geviertelte Sonderausgaben in Höhe von 1.460,00 € zuständen, welche in weiterer Folge auf Grund der Höhe des Einkommens noch eingeschliffen würden. Das Finanzamt stimme der Berücksichtigung von Topf-Sonderausgaben in Höhe von 5.840,00 € (geviertelt 1.460,00 €) zu. Betreffend § 16 EStG 1988 erklärte es, dass die Differenz von 336,26 € aus der anteilmäßigen Berücksichtigung der bezahlten Sozialversicherungsbeiträge bei den Sonderzahlungen im Sinne des § 67 EStG 1988 resultiere, was den gesetzlichen Bestimmungen entspreche; es werde daher die Abweisung dieses Beschwerdepunktes beantragt.

Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat über die Beschwerde erwogen:

I. Einkommensteuer 2013:

Im Hinblick auf die vom Bf. im gegenständlichen Vorlageantrag angeführten, (noch) strittigen Beschwerdepunkte ist Folgendes zu sagen:

1) Sonstige Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag:

Unstrittig ist im Beschwerdefall, dass die von der Arbeitgeberin des Bf. einbehaltenen Beiträge zur ausländischen gesetzlichen Sozialversicherung (AHV/IV/EO/ALV/NBU) iHv

5.617,00 sFr sowie Pensionskassenbeiträge (berufliche Vorsorge) iHv 3.663,00 sFr und auch die selbst einbezahlten Sozialversicherungsbeiträge iHv 4.436,52 € dem Grunde und der Höhe nach als Werbungskosten abzugsfähig sind.

Die Abgabenbehörde hat bei der Ermittlung der Einkünfte des Bf. aus nichtselbstständiger Arbeit sämtliche von der Arbeitgeberin abgezogenen Pflichtbeiträge in Höhe von insgesamt 9.280,00 sFr (= 7.424,90 €) aliquot auf laufende Bezüge (Werbungskosten iHv 8.859,73 sFr bzw. 7.088,64 €) und sonstige Bezüge (Werbungskosten iHv 420,27 sFr bzw. 336,26 €) aufgeteilt und die selbst einbezahlten Sozialversicherungsbeiträge im Betrage von 4.436,52 € (in unstrittiger Weise) zur Gänze (nur) bei den laufenden Bezügen berücksichtigt. Damit berechnen sich die hier strittigen "Sonstigen Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag" (als allein von den laufenden Bezügen iHv 58.427,08 € abzugsfähige Position) mit 11.525,16 € (7.088,64 € + 4.436,52 €); die Berechnung der Steuer der sonstige Bezüge stellt sich sohin wie folgt dar: 2.771,54 € (sonstige Bezüge) - 336,26 € (aliquoter Werbungskostenanteil) = 2.435,28 € - 620,00 € (Freibetrag) = 1.815,28 x 6% (fester Steuersatz) = 108,92 €.

Fraglich war daher in diesem Zusammenhang, ob die von der Arbeitgeberin des Bf. einbehaltene Pflichtbeiträge zu Recht aliquot auf laufende und sonstige Bezüge aufzuteilen oder (nur) bei den laufenden Bezügen zu berücksichtigen sind.

Vom Arbeitgeber einbehaltene Beiträge im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 sind gemäß § 62 Z 4 EStG 1988 vom Arbeitslohn abzuziehen. Nach § 67 Abs. 12 EStG 1988 sind Beiträge im Sinne des § 62 Z 3 bis 5 EStG 1988 (Sozialversicherungsbeiträge, Pflichtbeiträge und Wohnbauförderungsbeiträge), **soweit sie auf Bezüge entfallen, die mit festen Steuersätzen zu versteuern sind**, vor Anwendung der festen Steuersätze von diesen Bezügen in Abzug zu bringen (siehe dazu zB Doralt, EStG^{15/14}, § 62 Tzen 18 ff sowie § 67 Tzen 125 ff; Jakom/Lenneis EStG, 2013, § 62 Rz 2 sowie § 67 Rz 40). 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).

Nach den entsprechenden schweizerischen, gesetzlichen Bestimmungen [vgl. Art. 5 Bundesgesetz über die Alters- und Hinterlassenenversicherung (AHVG) vom 20. Dezember 1946 idgF iVm Art. 7 Verordnung über die Alters- und Hinterlassenenversicherung (AHVV) vom 31. Oktober 1947 idgF; Art. 3 Bundesgesetz über die Invalidenversicherung (IVG) vom 19. Juni 1959 idgF; Art. 27 Bundesgesetz über den Erwerbsersatz für Dienstleistende und bei Mutterschaft (Erwerbsersatzgesetz, EOG) vom 25. September 1952 idgF; Art. 3 Bundesgesetz über die obligatorische Arbeitslosenversicherung und die Insolvenzentschädigung (Arbeitslosenversicherungsgesetz, AVIG) vom 25. Juni 1982 idgF; Art. 15 Bundesgesetz über die Unfallversicherung (UVG) vom 20. März 1981 idgF iVm Art. 22 Verordnung über die Unfallversicherung (UVV) vom 20. Dezember 1982 idgF; Art. 7 Bundesgesetz über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (BVG) vom 25. Juni 1982 idgF] ist Bemessungsgrundlage für die in Rede stehenden Beitragzahlungen jeweils der für die AHV maßgebende Lohn (= jedes Entgelt für in unselbstständiger Stellung auf bestimmte

oder unbestimmte Zeit geleistete Arbeit; der maßgebende Lohn umfasst auch Teuerungs- und andere Lohnzulagen, Provisionen, Gratifikationen, Naturalleistungen, Ferien- und Feiertagsentschädigungen und ähnliche Bezüge, ferner Trinkgelder, soweit diese einen wesentlichen Bestandteil des Arbeitsentgeltes darstellen), dh. der (gesamte) Bruttobezug (laufender und sonstiger Bezug).

Da somit die strittigen Beiträge anteilig auch auf die sonstigen Bezüge entfallen, sind diese im Verhältnis der sonstigen Bezüge zu den Gesamtbezügen aufzuteilen und die auf die sonstigen Bezüge entfallenden Beiträge bei diesen abzuziehen. Der diesbezüglichen Vorgehensweise des Finanzamtes im angefochtenen Bescheid war daher beizupflichten.

2) Sonderausgaben:

Nach § 18 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung besteht für Aufwendungen im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 2 bis 4 EStG 1988 (das sind ua.

Versicherungsbeiträge, Ausgaben zur Wohnraumschaffung und Wohnraumsanierung und Ausgaben für Genuss scheine und junge Aktien einschließlich der Wohnbauaktien) ein einheitlicher Höchstbetrag von jährlich 2.920,00 €. Dieser Höchstbetrag von 2.920,00 € jährlich erhöht sich

- um 2.920,00 €, wenn dem Steuerpflichtigen der Alleinverdiener- oder Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht, und/oder
- um 2.920,00 €, wenn dem Steuerpflichtigen kein Alleinverdiener- oder Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht, er aber mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet oder eingetragener Partner ist und vom (Ehe-)Partner nicht dauernd getrennt lebt und der (Ehe-) Partner Einkünfte im Sinne des § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 von höchstens 6.000,00 € jährlich erzielt und/oder
- um 1.460,00 € bei mindestens drei Kindern (§ 106 Abs. 1 und 2 EStG 1988).

Die unter den Höchstbetrag fallenden Sonderausgaben sind nur mit einem Viertel absetzbar bzw. steuerlich wirksam (Sonderausgabenviertel); sind die getätigten Ausgaben insgesamt

- niedriger als der jeweils maßgebende Höchstbetrag, so ist ein Viertel der Ausgaben, mindestens aber der Pauschbetrag nach § 18 Abs. 2 EStG 1988 (60,00 € jährlich), als Sonderausgaben abzusetzen,
- gleich hoch oder höher als der jeweils maßgebende Höchstbetrag, so ist ein Viertel des Höchstbetrages als Sonderausgaben abzusetzen.

Beträgt der Gesamtbetrag der Einkünfte mehr als 36.400,00 €, vermindert sich das Sonderausgabenviertel gleichmäßig in einem solchen Ausmaß, dass sich bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte von 60.000,00 € ein absetzbarer Betrag in Höhe des Pauschbetrages nach § 18 Abs. 2 EStG 1988 (60,00 € jährlich) ergibt (vgl. dazu zB Jakom/Baldauf EStG, 2013, § 18 Rz 138).

Entsprechend den Angaben des Bf. in seiner Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2013 ging das Finanzamt im angefochtenen Einkommensteuerbescheid noch von dem Grunde nach zu berücksichtigenden Topfsonderausgaben iHv insgesamt 5.456,81 €

(Personenversicherungen: 2.066,05 €; Darlehensrückzahlungen: 3.390,76 €) aus, welche unter dem Höchstbetrag von 5.840,00 € lagen; es setzte daher - den obigen rechtlichen Ausführungen folgend - ein Viertel dieser Ausgaben (1.364,20 €) an, welches wiederum, nachdem der Gesamtbetrag der Einkünfte mehr als 36.400,00 € beträgt, nämlich 46.397,92 €, entsprechend einzuschleifen war.

Im gegenständlichen Vorlageantrag hat der Bf. seine bisherigen Angaben insofern korrigiert, als die Darlehensrückzahlungen richtigerweise 13.563,04 € betragen würden. Die Abgabenbehörde hat in der Folge im Rahmen der Beschwerdevorlage der Berücksichtigung von Topf-Sonderausgaben in Höhe von 5.840,00 € (geviertelt 1.460,00 €) zugestimmt.

Im konkreten Fall ist unstrittig, dass die vom Bf. nunmehr geltend gemachten Ausgaben dem Grunde nach als sog. (Topf-)Sonderausgaben abzugsfähig sind und diese jedenfalls höher sind als der hier (gegenständlich wurde in unstrittiger Weise der Alleinverdienerabsetzbetrag berücksichtigt) maßgebende Höchstbetrag von **5.840,00 €**. Auf Grund des eindeutigen Gesetzeswortlautes ist in diesem Falle bei der Ermittlung des Einkommens ein Viertel des genannten Höchstbetrages ($5.840,00 \text{ €} : 4 = 1.460,00 \text{ €}$) als Sonderausgaben anzusetzen. Eine Berücksichtigung eines Viertels der oben bezeichneten Aufwendungen (3.907,27 €) ohne Berücksichtigung dieses Höchstbetrages wäre mit den dargestellten gesetzlichen Vorgaben nicht vereinbar.

Nachdem im Beschwerdefall der Gesamtbetrag der Einkünfte mehr als 36.400,00 € beträgt (nämlich 46.397,92 €), vermindert sich das zu berücksichtigende Sonderausgabenviertel gleichmäßig (linear) in einem solchen Ausmaß, dass sich bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte von 60.000,00 € ein absetzbarer Betrag in Höhe des Pauschbetrages von 60,00 € ergibt. Das zu berücksichtigende Sonderausgabenviertel von 1.460,00 € war daher entsprechend einzuschleifen und errechnet sich damit im konkreten Fall unter Anwendung der Formel $(60.000,00 - \text{Gesamtbetrag der Einkünfte}) \times (\text{Sonderausgabenviertel} - 60) / 23.600,00 + 60$ ein absetzbarer bzw. steuerlich wirksamer Betrag von **866,90 €** (siehe dazu auch Jakom/Baldauf EStG, 2013, § 18 Rz 140). Der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2013 war daher diesbezüglich zu Gunsten des Bf. abzuändern.

Im Hinblick auf das Begehren des Bf. im Beschwerdeschriftsatz vom 11. Juli 2014 auf Änderung der "*Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug*" schließt sich das Finanzgericht im Übrigen den Ausführungen der Abgabenbehörde in der Beschwerdevorentscheidung vom 15. Juli 2014 an. Der Bf. hat den diesbezüglichen Ausführungen der Abgabenbehörde im Übrigen auch nicht widersprochen, sodass diese außer Streit standen.

II. Zulässigkeit der Revision:

Im gegenständlichen Beschwerdefall lagen keine Rechtsfragen vor, denen grundsätzliche Bedeutung zukam. Die im Beschwerdefall zu lösenden Rechtsfragen beschränkten sich auf Rechtsfragen, welche im Gesetz eindeutig gelöst sind. Im Übrigen hing der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab.

Gesamthaft war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 16. Februar 2015