

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Romuald Kopf in der Beschwerdesache des Bf, vertreten durch WTH, gegen den Bescheid des Finanzamtes Bregenz vom 13.12.2012, betreffend Einkommensteuer 2011 zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert:

Das maßgebliche Einkommen beträgt x €.

Die **Einkommensteuer 2011** beträgt y €.

Unter Bedachtnahme auf die anrechenbare Lohnsteuer ergibt sich eine **Abgabengutschrift** in Höhe von z €.

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

## Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer, nachfolgend Bf abgekürzt, bezog im Streitjahr ausschließlich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Gesellschaftergeschäftsführer. Er verabsäumte es, fristgerecht eine Steuererklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung einzureichen.

Wegen Nichtabgabe der Steuererklärungen ermittelte das Finanzamt die Besteuerungsgrundlagen im Schätzungswege.

Der Bf er hob **Berufung**. In ihr stellte er den Antrag, die Einkommensteuer unter Berücksichtigung von Werbungskosten und Sonderausgaben laut nachgereichter Steuererklärung festzusetzen. Der Steuererklärung samt Beilagen ist zu entnehmen, dass der Bf die von ihm bezahlten Beiträge an die Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft in Höhe von u € un gekürzt unter der Kennzahl 717 als Werbungskosten geltend gemacht hat.

Mit **Berufungsvorentscheidung** folgte das Finanzamt dem Berufungsbegehren. Allerdings teilte es - wie schon in den vorausgegangenen Jahren – die geltend gemachten

Sozialversicherungsbeiträge auf die laufenden und die sonstigen Bezüge mit der Folge auf, dass 2/14 des Gesamtbetrages unberücksichtigt blieben.

Dagegen wandte sich der Bf mit **Vorlageantrag**. In ihm brachte er nach Schilderung der finanzbehördlichen Vorgangsweise im Wesentlichen Folgendes vor: Er sei nach dem GSVG pflichtversichert und habe die geltend gemachten Sozialversicherungsbeiträge selbst bezahlt. Für 2011 seien ihm laufende Bezüge in einer Höhe ausbezahlt worden, die für die Festsetzung der Sozialversicherungsbeiträge maßgebliche Höchstbeitragsgrundlage um ein Vielfaches übersteige. Die als Werbungskosten geltend gemachten Pflichtbeiträge entfielen sohin zur Gänze auf die laufenden Bezüge. Deshalb seien sie auch zur Gänze in Abzug zu bringen. Dies erhelle insbesondere daraus, dass sich der Betrag der zu bezahlenden Sozialversicherungsbeträge durch die Auszahlung von sonstigen Bezügen nicht erhöht habe.

Mit **Schreiben vom 28.11.2013** brachte der Bf unter Anschluss entsprechender Belege vor, im Streitjahr Zahlungen in Höhe von v € an die Pensionsversicherungsanstalt zwecks Nachkauf von Versicherungszeiten für seine Gattin geleistet zu haben, deren Berücksichtigung er als Sonderausgabe nun begehre, da er dies bis dato verabsäumt habe.

Konfrontiert mit diesem Vorbringen teilte das Finanzamt mit E-Mail vom 17.12.2013 mit, keine Bedenken gegen die Anerkennung der Zahlungen als Sonderausgaben zu haben.

Mit **Schreiben vom 21.11.2014** weitete der Bf sein Begehren nochmals aus. Unter Vorlage entsprechende Nachweise machte er Mietaufwendungen für einen Zweitwohnsitz in Höhe von w € als Kosten der doppelten Haushaltsführung geltend. Als Folge eines unter Einbindung der Abgabenbehörde geführten Vorhalteverfahrens gab der Bf bekannt, sein Familienwohnsitz liege seit Jahren in K (wo das von ihm geführte Unternehmen einen von mehreren Betriebsstandorten unterhält). Als Vorstand des Familienbetriebes habe er auch am Stammsitz in T berufliche Aufgaben wahrzunehmen. Aus diesem Anlass nutze er die Wohnung in D 4 bis 5 mal monatlich. Eine private Nutzung finde nicht statt. Im eigenen Interesse, aber auch im Interesse der vermietenden Holding sei der Mietzins schon länger nicht valorisiert worden. Hätte er im Hotel genächtigt, wären jedenfalls viel höhere Kosten angefallen.

Nach Klärung anfänglich gehegter Bedenken, gab das Finanzamt mit E-Mail vom 18.12.2014 bekannt, weder sachverhaltsmäßige noch rechtliche Bedenken gegen die Anerkennung der geltend gemachten Mietaufwendungen als Werbungskosten zu heben.

#### **Das BFG hat erwogen:**

##### **1.) Aufteilung der Pflichtbeiträge in die Sozialversicherung**

Gemäß § 67 Abs. 12 EStG 1988 sind die auf Bezüge, die mit einem festen Steuersatz zu versteuern sind, entfallenden Beiträge im Sinne des § 62 Z 3, 4 und 5 vor Anwendung des festen Steuersatzes in Abzug zu bringen.

Nach § 62 Z 4 EStG 1988 sind vom Arbeitgeber einbehaltene Beiträge im Sinne § 16 Abs. 1 Z 4, soweit sie nicht auf Bezüge entfallen, die mit einem festen Steuersatz zu versteuern sind, vor Anwendung des Lohnsteuertarifs vom Arbeitslohn abzuziehen.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 sind Beiträge des Versicherten zur Pflichtversicherung in der gesetzlichen Sozialversicherung als Werbungskosten abzugsfähig.

Das zitierte Regelungsgefüge wurde vom Verwaltungsgerichtshof in einem Fall, in dem seitens eines Grenzgängers der Standpunkt vertreten worden ist, § 67 Abs. 12 EStG sei nur beim Lohnsteuerabzug, nicht aber bei der Veranlagung anzuwenden, wie folgt ausgelegt (VwGH 7.10.2003, 2000/15/0014):

*"Es ist zwar zutreffend, dass § 67 Abs. 11 EStG 1988 die Anwendung des erst durch das StrukturAnpG 1996 hinzugefügten Abs. 12 nicht ausdrücklich normiert. Aus der Gesetzesystematik ergibt sich aber, dass diese Bestimmung auch im Fall der Veranlagung von Arbeitnehmern (die im Übrigen nicht nur im Fall von Grenzgängern stattfindet) Anwendung zu finden hat. § 67 Abs. 12 EStG 1988 ordnet zum Zweck einer systematisch richtigen Zuordnung (vgl. die Erl z RV des StruktAnpG 1996, 72 BlgNR 20. GP) den Abzug der dort näher genannten Beiträge "im Sinne des" § 62 Z 3, 4 und 5 EStG 1988 vor Anwendung des festen Steuersatzes an. Damit wird aber bloß ein Berechnungsmodus für die mit einem festen Steuersatz nach § 67 EStG 1988 zu versteuernden Bezüge festgelegt, sodass davon auszugehen ist, dass etwa mit dem Verweis in § 67 Abs. 11 EStG 1988 u.a. auf die Abs. 1 und 2 leg. cit. auch die Berechnungsregel des Abs. 12 leg.cit. mitumfasst ist. Zu Recht hat die belangte Behörde in diesem Zusammenhang zudem auf den Wortlaut des § 67 Abs. 2 EStG 1988 (idF des StruktAnpG 1996) hingewiesen, der die in Abs. 12 genannten Beiträge auch explizit im Rahmen der näheren Berechnung der mit dem festen Steuersatz zu versteuernden sonstigen Bezüge (im Rahmen der so genannten Sechstelüberschreitung) anspricht.*

*In Bezug auf die von der belangten Behörde vorgenommene aliquote Aufteilung der vom Beschwerdeführer geleisteten Sozialversicherungsbeiträge auf die im Rahmen der Veranlagung ermittelten laufenden und sonstigen Bezüge als Grenzgänger zeigt die Beschwerde damit keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf."*

Diese Überlegungen übernahm und ergänzte der Unabhängige Finanzsenat in einem Fall, in dem laut Berufungsvorbringen von den Sonderzahlungen nur AHV-Beiträge abgezogen worden seien, mit folgenden Ausführungen (UFS 9.9.2008, RV/0357-F/08):

*"Dem Vorbringen der steuerlichen Vertretung des Berufungswerbers, dass von den Sonderzahlungen, wie aus den vorgelegten Lohnabrechnungen ersichtlich sei, nur AHV-Beiträge abgezogen, aber keine anderen Sozialabzüge vorgenommen worden seien, und daher ein Abzug von anteiligen Werbungskosten hinsichtlich der restlichen Beitragszahlungen (ALV, NBU, Pensionskasse CH, Krankenkasse Taggeld) bei den Sonderzahlungen zu unterbleiben habe, ist zu entgegnen, dass lt. Art. 51 Arbeitslosenversicherungsgesetz (ALVG; LGBI. Nr. 51/1969 igF), Art. 15 Unfallversicherungsgesetz (UVersG; LGBI. Nr. 46/1990 igF) iVm Art.*

28 Unfallversicherungsverordnung (UVersV; LGBI. Nr. 70/1990 igF), Art. 44a  
Krankenversicherungsverordnung (KVV; LGBI. Nr. 74/2000 igF) sowie Art. 6  
Gesetz über die betriebliche Pensionsvorsorge (BPVG; LGBI. Nr. 12/1988 igF)  
die Bemessungsgrundlage für diese Beitragszahlungen jeweils der für die AHV  
maßgebende Lohn, dh. der (gesamte) Bruttobezug (laufender und sonstiger Bezug;  
vgl. Art. 38 Abs. 2 Gesetz über die Alters- und Hinterlassenenversicherung, AHVG,  
LGBI. Nr. 29/1952 igF iVm Art. 8 Verordnung zum AHVG, LGBI. Nr. 35/1981 igF;  
Art. 27 Abs. 2 Invalidenversicherungsgesetz, IVG, LGBI. Nr. 5/1960), ist (vgl. dazu  
<http://www.vorsorge.li/>). Selbst dann, wenn die Beitragsberechnung zwölfmal von der  
monatlichen Höchstbemessungsgrundlage bzw. Höchstgrenze vorgenommen wird,  
entfallen die Beiträge anteilig auch auf die sonstigen Bezüge, weil auch die jeweilige  
Höchstbemessungsgrundlage als begrenzter (plafonierter) maßgeblicher Lohn auf Basis  
von laufendem und sonstigem Bezug berechnet wird. Da somit die strittigen Beiträge  
anteilig auch auf die sonstigen Bezüge entfallen, sind diese Beiträge - so wie auch  
in unstrittiger Weise die AHV-Beiträge - im Verhältnis der sonstigen Bezüge zu den  
Gesamtbezügen aufzuteilen und die auf die sonstigen Bezüge entfallenden Beiträge bei  
diesen abzuziehen. "

In einem weiteren Fall, in dem der Abgabepflichtige vorgebracht hat, sein gesamter  
Bezug übersteige die Höchstbeitragsgrundlage zur Sozialversicherung, sodass auf  
die sonstigen Bezüge gar keine Pflichtbeiträge zur Sozialversicherung entfielen, folgte  
die Berufungsbehörde dem Berufungsbegehren nach eingehender Darstellung der  
sozialversicherungsrechtlichen Bestimmungen mit folgender Begründung **nicht** (UFS  
30.6.2009, RV/0053-W/09):

"Laut Kundmachung der Bundesministerin für soziale Sicherheit, Generationen und  
Konsumentenschutz und der Bundesministerin für Gesundheit und Frauen über die  
Aufwertung und Anpassung nach dem Allgemeinen Sozialversicherungsgesetz, dem  
Gewerblichen Sozialversicherungsgesetz, dem Bauern-Sozialversicherungsgesetz und  
dem Beamten-Kranken- und Unfallversicherungsgesetz für das Kalenderjahr 2007, BGBI.  
II Nr. 532/2006 vom 29.12.2006 beträgt die tägliche Höchstbeitragsgrundlage auf Grund  
des § 108 Abs. 3 ASVG 128,00 €. Multipliziert man diesen Betrag mit 60, so ergibt sich  
gemäß § 54 Abs. 1 ASVG idgF eine Höchstbeitragsgrundlage für die Sonderzahlungen  
im Jahr 2007 von 7.680,00 €. Die Höchstbeitragsgrundlage für die Sonderzahlungen  
entspricht somit der doppelten Höchstbeitragsgrundlage für das Kalendermonat gemäß §  
45 Abs. 1 leg. cit.. Dies entspricht betragsmäßig einer Beitragsleistung vom 13. und 14. Gehalt  
in derselben Höhe wie für ein "normales" Gehalt. Eine Differenz zur Beitragserhebung vom  
laufenden Gehalt ergibt sich lediglich insoweit, als von den Sonderzahlungen weder der  
Wohnbauförderungsbeitrag noch die Arbeiterkammerumlage erhoben werden.

Da im gegenständlichen Fall von Sonderzahlungen bereits vor der Auszahlung  
der gegenständlichen Prämie Sozialversicherungsbeiträge in der Höhe  
der Höchstbeitragsgrundlage für zwei Monate erhoben wurden, was einer  
Höchstbeitragserhebung für ein "Jahressechstel" entspricht, ist das Gesetz, vor allem auch

*im Hinblick auf die erklärte Absicht des Gesetzgebers, dahingehend zu interpretieren, dass es sich bei diesen, von Sonderzahlungen erhobenen Beiträgen auch um die auf Sonderzahlungen entfallenden Beiträge zur Sozialversicherung handelt. "*

Unter Bedachtnahme auf die zitierte Judikatur vermag das BFG nicht zu erkennen, dass dem GSVG Regelungen entnommen werden können, die eine differenzierende, die Einkünfte aufspaltende Interpretation im Sinne des Beschwerdebegehrens erlauben würden.

§ 25 GSVG ist übertitelt mit "Beitragsgrundlage" und sieht vor, dass für deren Ermittlung die im jeweiligen Kalenderjahr auf einen Kalendermonat der Erwerbstätigkeit im Durchschnitt entfallenden Einkünfte im Sinne des Einkommensteuergesetzes heranzuziehen sind. Dabei wird nicht zwischen laufendem Lohn und sonstigen Bezügen differenziert. Auch in § 25 Abs. 2 GSVG, also in jener Bestimmung, die eine taxative Aufzählung der Beiträge enthält, die die Beitragsgrundlage mindern oder erhöhen, ist eine solche Differenzierung nicht zu finden (vgl. Ficzko/Schruf, GSVG Praxiskommentar). Und auch die Bestimmungen betreffend die Höchstbeitragsgrundlage (§ 25 Abs. 5 und 6 GSVG, § 48 GSVG, § 108 ASVG; Kundmachung BGBl. II Nr. 403/2010) enthalten keinerlei Regelungen dahingehend, dass bei deren Ermittlung laufender Lohn vorrangig bzw sonstige Bezüge nicht bzw nur nachrangig zu berücksichtigen sind.

Die in § 48 GSVG für den Leistungsbereich vorgesehene Erhöhung der Höchstbeitragsgrundlage um ein Sechstel basiert darauf, dass bei den Unselbständigen in der Regel zwei Sonderzahlungen gebühren, ein Nachteil, der für die selbständig Erwerbstätigen beseitigt werden soll. Auch dieser Umstand spricht dafür, dass die Sonderzahlungen bei der Ermittlung der Höchstbeitragsgrundlage gleichrangig mit den laufenden Bezügen zu berücksichtigen sind. Diese Auslegung ist nach Überzeugung des BFG auch verfassungsrechtlich geboten. Denn für eine Ungleichbehandlung von Pflichtversicherungsbeiträgen nach ASVG einerseits und GSVG andererseits fehlt eine gesetzliche Grundlage bzw eine sachgerechte Begründung. Zusammengefasst bedeutet dies: Sozialversicherungsbeiträge sind generell auf laufende und sonstige Bezüge aufzuteilen, sofern ein Konnex zu den sonstigen Bezügen besteht (Jakom/Lenneis, EStG, 2014, § 67 Rz 40). Der erforderliche Konnex besteht, da die Sonderzahlungen ein Teil der Einkünfte sind, welche in Summe die Beitragsgrundlage gemäß § 25 Abs. 1 GSVG bilden, die ihrerseits erst in einem weiteren Schritt gemäß § 25 Abs. 5 GSVG mit der Höchstbeitragsgrundlage limitiert wird.

Damit hat sich die Beschwerde in diesem Punkt als **nicht** berechtigt erwiesen.

## **2.) Nachkauf von Versicherungszeiten für die Gattin**

Der Bf hat sein diesbezügliches, erstmalig im Beschwerdeverfahren erstattetes Vorbringen zutreffend begründet und hinreichend belegt.

Das BFG hegt ebenso wie das Finanzamt keine Bedenken gegen die Anerkennung des geltend gemachten Betrages von v € als Sonderausgaben.

Der angefochtene Bescheid war antragsgemäß zu Gunsten des Bf abzuändern.

### **3.) Aufwendungen für eine Wohnung in D**

Der Bf hat auch das diesbezügliche, erstmalig im Beschwerdeverfahren erstattete, über Vorhalt glaubwürdig erläuterte Vorbringen überzeugend begründet und entsprechend nachgewiesen.

Das BFG hegt ebenso wie das Finanzamt keine Bedenken gegen die Anerkennung des geltend gemachten Betrages von w € als Werbungskosten. Die geltend gemachten Kosten für einen berufsbedingten zweiten Wohnsitz sind abzugsfähig (Doralt, EStG<sup>11</sup>, § 4 Tz 356).

Der angefochtene Bescheid war auch in diesem Punkt antragsgemäß zu Gunsten des Bf abzuändern.

Für die nunmehr maßgeblichen Besteuerungsgrundlagen bedeutet dies: Ausgehend von den grundsätzlich bestätigten Grundlagen der Berufsvorentscheidung vom 7.1.2013 waren zusätzlich unter der Kennzahl 450 Sonderausgaben im Betrag von v € und unter der Kennzahl 723 Werbungskosten im Betrag von w € anzuerkennen.

### **Zulässigkeit einer Revision:**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision zulässig, da das Erkenntnis von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, und zwar weil eine höchstgerichtliche Rechtsprechung zur Frage fehlt, ob Pflichtbeiträge nach dem GSVG auch dann auf den laufenden Bezug und die Sonderzahlungen aufzuteilen sind, wenn der laufende Bezug die Höchstbetragsgrundlage um ein Mehrfaches übersteigt.

Feldkirch, am 13. Jänner 2015