

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. W in der Beschwerdesache des Bf., Gde X, B-Straße-xx, gegen den Bescheid des Finanzamtes Y, GDe Y, S-Straße-yy, vom 3. Oktober 2017 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2016 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO im Umfang der Beschwerdevorentscheidung teilweise stattgegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Hinsichtlich der Bemessungsgrundlagen und der Höhe der festgesetzten Abgabe wird auf die Beschwerdevorentscheidung vom 28. November 2017 verwiesen.

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

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 Beschwerdejahr Grenzgänger nach der Schweiz. Er erzielte ganzjährig Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus seiner Beschäftigung als M bei der C D AG in Ge Z, W-Straße. Daneben erzielte er auch betriebliche Einkünfte.

Nach Übermittlung seiner Einkommensteuererklärung 2016 samt diverser Beilagen (ua. des Jahreslohnauweises vom 31.1.2017) wurde der Bf. mit Bescheid vom 3. Oktober 2017 zur Einkommensteuer für das Jahr 2016 veranlagt.

In der gegen diesen Einkommensteuerbescheid 2016 erhobenen Beschwerde vom 30. Oktober 2017 erklärte der Bf. ua., dass er verschiedene Berechnungen nicht nachvollziehen könne und zudem *"einige Punkte"* fehlten; er ersuchte daher um entsprechende Berücksichtigung bzw. Erläuterung folgender Beschwerdepunkte:

- Berechnung des Jahressechstels sei nicht korrekt;

- Berechnung der Werbungskosten sei aufgrund der eingegebenen Daten nicht nachvollziehbar;
- Gewährung der Pendlerpauschale inkl. Pendlereuro;
- Berücksichtigung des Kirchenbeitrages;
- Nennung des Umrechnungskurses.

Zu den einzelnen Beschwerdepunkten führte der Bf. Nachstehendes (wörtlich) aus:

" Berechnung des Jahressechstels:

Die Sonderzahlung ist keine Sonderzahlung, sondern der 14. Monatslohn. Gemäß beiliegendem Arbeitsvertrag mit C bezahlt der Arbeitgeber lediglich 85% des vereinbarten Brutto-Jahressalärs in 13 Monatslöhnen aus. Die restlichen 15% sind abhängig von einer definierten Zielerreichung und werden separat ausgezahlt (14. Monatslohn). Zusätzlich kann mit individuellen KPI-Zielen noch ein Incentive (Bonus) verdient werden.

Die Berechnung des Jahressechstels müsste somit lauten: Bruttolohn - Bonus : 6.

Dieser Tatbestand wurde auch schon bei der letzten Steuererklärung (Steuerbescheid vom 29. Sept. 2016) seitens des Finanzamtes nicht richtig gemacht. Meinem Ansuchen in der Berufung wurde aber leider unverständlicherweise nicht stattgegeben. Falls dies nun beim Steuerbescheid 2016 korrigiert wird, kann dies auch noch auf das Vorjahr bezogen werden?

Werbungskosten:

Die ausgewiesenen Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag kann ich leider nicht nachvollziehen.

Mit der Berücksichtigung der ausländischen Werbungskosten (AHV, Pensionskasse, NBU, Lohnausfallversicherung) sowie der inländischen Grenzgänger-Krankenversicherung komme ich kalkulatorisch auf einen anderen Wert als in ihrem Steuerbescheid ausgewiesen.

Die eingereichten Werbungskosten für Grenzgängerverband (Mitgliedbeitrag) und Arbeitsmittel (Anlagenverzeichnis, anteilige Internetgebühren) übersteigen den gewährten Pauschbetrag.

Pendlerpauschale/Pendlereuro:

Bei der Besprechung im Finanzamt haben wir über diesen Punkt gesprochen und waren uns einig, diesen zu gewähren. Ich sehe die Berücksichtigung der 372 Euro samt 12 Euro (Pendlereuro) im Bescheid leider nicht.

Kirchenbeitrag:

Der Kirchenbeitrag in der Höhe von 400 Euro wurde offensichtlich in der Auflistung der Sonderausgaben vergessen."

Mit Einkommensteuerbescheid 2016 (Beschwerdevorentscheidung gem. § 262 BAO) vom 28. November 2017 wurde der Beschwerde teilweise Folge gegeben; der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2016 vom 3. Oktober 2017 wurde von der Abgabenbehörde insofern abgeändert, als die Pendlerpauschale, der Pendlereuro wie auch der Kirchenbeitrag antragsgemäß Berücksichtigung fanden; hinsichtlich der Berechnung des Jahressechstels bzw. der ausgewiesenen "sonstigen Werbungskosten

ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag" wird an dieser Stelle auf die entsprechenden Ausführungen des Finanzamtes in der zusätzlichen Bescheidbegründung (Verf67) ebenfalls vom 28. November 2017 verwiesen.

Mit Anbringen vom 22. Dezember 2017 beantragte der Bf., die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen. Im Hinblick auf den noch strittigen Beschwerdepunkt *"Unrichtige Jahressechstelberechnung"* verwies er auf die Ausführungen im Beschwerdeschriftsatz sowie auf die beigelegte Bestätigung seiner Arbeitgeberin vom 14. Dezember 2017 und führte dazu in Erwiderung zur Beschwerdeventscheidung Folgendes aus:

""Es erscheint nicht eindeutig auf dem Lohnausweis ersichtlich gewesen zu sein, dass ein Teil des Betrages für den Jahreslohn firmenseitig unter der Rubrik "IAO Sonderzahlungen" aufgelistet wurde. 85% des Jahreslohnes wurde in 13 gleich hohen Raten ausbezahlt. Der Rest ist mit gewissen Zielsetzungen verknüpft und wird zu einem 14. Termin ausbezahlt. Dies wurde in der Beschwerde vom 30.10.2017 mit der Beilage des Arbeitsvertrages belegt.

Im vorliegenden Schreiben von Frau AL, Section XY, wird dieser Sachverhalt nun eindeutig ausgeführt.

Die Berechnung des Jahressechstels wurde im Einkommensteuerbescheid 2016 (sowie in den Bescheiden 2014 und 2015) nicht richtiggemacht und gehört korrigiert. Schon in den vorangegangenen Jahren wurde eine Beschwerde meinerseits mit negativem Bescheid zurückgewiesen.""

Mit Vorlagebericht vom 12. Jänner 2018 legte das Finanzamt - wie dem Bf. mitgeteilt wurde - die in Rede stehende Beschwerde unter Verweis auf die Beschwerdeventscheidung dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat über die Beschwerde erwogen:

Im gegenständlichen Fall besteht (noch) Streit darüber, ob die von der Abgabenbehörde in der Beschwerdeventscheidung vom 28. November 2017 vorgenommene Berechnung der Einkommensteuer 2016 richtig ist. Im Konkreten ist dabei strittig, ob die Berechnung des Jahressechstels hinsichtlich der im Kalenderjahr 2016 erhaltenen Bezüge betragsmäßig richtig erfolgt ist.

Im konkreten Fall war insbesondere unter Zugrundelegung des vorgelegten Jahreslohnausweises vom 31. Jänner 2017, des Arbeitsvertrages vom 16. September 2015 sowie der Bestätigung der Arbeitgeberin des Bf. vom 14. Dezember 2017 von nachstehendem **Sachverhalt** auszugehen:

Der Bf. war im Streitjahr ganzjährig bei der C D AG in Z beschäftigt. Sein Bruttolohn (lt. Pkt. 1 des Lohnausweises: 141.493,00 SFr) setzte sich einerseits aus einem Brutto-Basis-Jahressalär und andererseits aus einem erfolgsabhängigen Incentive (Bonus) zusammen. 85% des Brutto-Basis-Jahressalärs wurde in Form von 13 festen Monatslöhnen fix ausbezahlt. Die restlichen 15% waren ein variabler, erfolgsabhängiger Lohnanteil. Das 13. Monatssalär (lt. Pkt. 2b des Lohnausweises: 9.200,00 SFr) wurde im Dezember ausbezahlt. Die Auszahlung des variablen Lohnanteils (15% des Brutto-Basis-Jahressalärs) erfolgte zusammen mit der Auszahlung des Incentives im Februar (lt. Pkt. 2b des Lohnausweises "*IAO Sonderzahlung & Bonus*": 21.893,80 SFr).

Rechtlich war Folgendes zu berücksichtigen:

§ 67 EStG 1988 legt für "*sonstige Bezüge*" eine begünstigte Besteuerung fest, indem diese Bezüge aus der allgemeinen Besteuerungsgrundlage ausgeschieden und einer selbständigen Besteuerung unterworfen werden. Die in den Absätzen 3 bis 8 des § 67 leg. cit. angeführten Bezüge sind jedenfalls sonstige Bezüge. Bei den anderen Bezügen ist zu prüfen, ob sonstige Bezüge im Sinne des Abs. 1 vorliegen. Sonstige Bezüge liegen demnach nur vor, wenn die Bezüge neben dem laufenden Arbeitslohn und von demselben Arbeitgeber ausbezahlt werden. Eine weitere Definition enthält die gesetzliche Bestimmung nicht, verweist in diesem Zusammenhang insbesondere aber auf einmalige Bezüge und zählt dazu beispielhaft den 13. und 14. Monatsbezug sowie Belohnungen auf. Lehre und Rechtsprechung stellen bei der Abgrenzung auf die Bindung an den Lohnzahlungszeitraum ab. Als *laufender* Arbeitslohn sind demnach die für regelmäßige Lohnzahlungszeiträume (idR Monat) flüssig gemachten Bezüge zu verstehen. Bei einem "*sonstigen Bezug*" handelt es sich um einen Lohnanteil, den der Arbeitgeber neben, also zusätzlich zum laufenden Arbeitslohn, auszahlt. Die sonstigen Bezüge müssen 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. Solche Bezüge dürfen nicht für den üblichen Lohnzahlungszeitraum gezahlt werden, sondern müssen Leistungen aus mehreren Lohnzahlungszeiträumen abgelten (vgl. dazu zB VwGH 20.2.2008, 2005/15/0135; Bernold/Mertens, Die Lohnsteuer in Frage und Antwort, Ausgabe 2015, Seiten 777 ff; Jakom/Lenneis EStG, 2017, § 67 Tzen 2 f; Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁹, § 67 Tzen 6 ff; Fellner in Hofstätter/Reichel, EStG, Kommentar § 67 Abs. 1 und 2 Tzen 5 ff).

Angesichts der gegenständlichen Sach- und Rechtslage schließt sich das Bundesfinanzgericht der Auffassung bzw. Vorgehensweise der Abgabenbehörde an, wenn sie den 13. Monatslohn (9.200,00 SFr), den variablen erfolgsabhängigen Lohnanteil (15% des Brutto-Basis-Jahressalärs) wie auch die erfolgsabhängige Bonuszahlung (zusammen 21.893,80 SFr) als sonstige Bezüge iS des § 67 Abs. 1 EStG 1988 qualifiziert hat; diese Bezugsbestandteile lassen sich sowohl durch den Arbeitsvertrag, aus dem der Bf. den Anspruch darauf ableiten kann, als auch durch die tatsächliche Auszahlung

(einmalige Bezüge im Februar bzw. im Dezember) deutlich von den laufenden Bezügen unterscheiden.

Bezieht nun der Arbeitnehmer neben dem laufenden Arbeitslohn von demselben Arbeitgeber sonstige Bezüge, beträgt die Lohnsteuer für sonstige Bezüge innerhalb des Jahressechstels gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988 für die ersten 620,00 € 0%, für die nächsten 24.380,00 € 6%, für die nächsten 25.000,00 € 27% und für nächsten 33.333,00 € 35,75%. Die Besteuerung der sonstigen Bezüge mit dem festen Steuersatz unterbleibt, wenn das Jahressechstel gemäß Abs. 2 höchstens 2.100,00 € beträgt.

§ 67 Abs. 2 EStG 1988 begrenzt die Möglichkeit, sonstige Bezüge mit den festen Steuersätzen des Abs. 1 zu versteuern, indem er ua. 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.

Zur Berechnung des Jahressechstels sind die im Kalenderjahr zugeflossenen laufenden Bezüge durch die Anzahl der bereits abgelaufenen Kalendermonate zu teilen; der so ermittelte Durchschnitt ist auf den Jahresbezug umzurechnen, also mit 12 zu vervielfachen und davon das Sechstel zu berechnen (vgl. zB Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 67 Abs. 1 und 2 Tzen 26 f; Jakom/Lenneis EStG, 2017, § 67 Rz 6).

Zum Werbungskostenabzug der in Rede stehenden Pflichtbeiträge (Pkt. 3 des Lohnausweises: AHV/IV EO/ALV, NBUV, Berufliche Vorsorge, Kranken-, Unfall- und Lohnausfallversicherung, gesamt 22.159,75 SFr) ist Folgendes zu sagen:

§ 67 Abs. 12 EStG 1988 bestimmt, dass 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). Soweit 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 grundsätzlich (auch im Veranlagungsverfahren) vor Anwendung des festen Steuersatzes (als Werbungskosten) in Abzug zu bringen. Sozialversicherungsbeiträge sind also generell auf laufende und sonstige Bezüge aufzuteilen, sofern ein Konnex der

Sozialversicherungsbeiträge zu den sonstigen Bezügen besteht (siehe dazu zB Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁹, Tzen 164 f; Bernold/Mertens, Die Lohnsteuer in Frage und Antwort, Ausgabe 2015, Frage 62/1 zu § 62 sowie Frage 67/93 zu § 67; Jakom/Lenneis EStG, 2017, § 67 Rz 40).

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes entspricht die vom Finanzamt vorgenommene Berechnung der Einkommensteuer 2016, sohin auch die Ansätze *"Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug"*, *"Sonstige Werbungskosten ohne Anrechnung auf den*

Pauschbetrag" und die *Berechnung der Steuer für die sonstigen Bezüge* in der Beschwerdevorentscheidung vom 28. November 2017 - unter Berücksichtigung der vom Bf. vorgelegten Unterlagen, insbesondere des beigebrachten Jahreslohnausweises, des Arbeitsvertrages sowie der oben angesprochenen Bestätigung der Arbeitgeberin - zweifelsfrei dem Gesetz.

Wenn der Bf. im Beschwerdeschriftsatz offensichtlich davon ausgeht, dass allein die Bonuszahlung einen sonstigen Bezug darstellt und daher beantragt, das Jahressechstel in der Weise zu berechnen, als vom Bruttolohn allein die Bonuszahlung in Abzug zu bringen und der sich so ergebende Betrag durch sechs zu teilen sei, so übersieht er damit wohl, dass sich dadurch zwar das Jahressechstel erhöhen würde, gleichzeitig aber allein die Bonuszahlung als sonstiger Bezug der *begünstigten* Besteuerung des § 67 EStG 1988 unterläge. Die übrigen Bezugsbestandteile wären folgedessen (mangels Einstufung als sonstige Bezüge) als laufender Arbeitslohn nach dem Tarif (§ 33 Abs. 1 EStG 1988) zu versteuern und ergäbe sich dadurch im Beschwerdejahr für den Bf. eine wesentlich höhere Gesamtsteuerbelastung.

Bei Berechnung der "*Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug*" [laufende (Brutto)Bezüge]), der "*Sonstigen Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag*" sowie der "*Steuer für sonstige Bezüge*" war von folgenden Berechnungsschritten auszugehen (Umrechnungskurs für SFr: 0,903504 €):

	<i>SFr</i>	<i>Euro</i>
<i>Bruttolohn (Ziff. 1 des Lohnausweises)</i>	141.493,00	127.839,49
<i>Bruttobezüge</i>	141.493,00	127.839,49
- <i>sonstiger Bezug (Ziff. 2b; 13. Monatslohn)</i>	- 9.200,00	- 8.312,24
- <i>sonstiger Bezug (Ziff. 2b; IAO Sonderzahlung & Bonus)</i>	- 21.893,80	- 19.781,13
<i>laufende (Brutto)Bezüge (lt. Lohnausweis)</i>	110.399,20	99.746,12
 Berechnung des Jahressechstels :		
<i>laufende (Brutto) Bezüge : Anzahl der abgelaufenen</i>		
<i>Kalendermonate x 2:</i>		
<i>110.399,20 SFr : 12 x 2 = Jahressechstel</i>	18.399,87	16.624,36
<i>sonstige Bezüge gesamt (lt. Lohnausweis)</i>	31.093,80	28.093,37
- <i>errechnetes Jahressechstel</i>	- 18.399,87	- 16.624,35
<i>Jahressechstel übersteigender Teil der sonstigen Bezüge</i>	12.693,93	11.469,02
<i>laufende (Brutto)Bezüge (lt. Lohnausweis)</i>	110.399,20	99.746,12

+ Jahressechstel übersteigender Teil der sonstigen Bezüge	+ 12.693,93	+ 11.469,02
laufende (Brutto)Bezüge bzw.	123.093,13	111.215,14
"Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug" (lt. Bescheid)		
Werbungskosten:		
AHV / IV EO /ALV	8.808,00	7.958,06
+ NBUV	+ 1.330,10	+ 1.201,75
+ Berufliche Vorsorge	+ 11.256,00	+ 10.169,84
+ Kranken-, Unfall- und Lohnausfallversicherung	+ 765,65	+ 691,77
Pflichtbeiträge lt. Lohnausweis (Ziff. 3 des Lohnausweises)	22.159,75	20.021,42
Aufteilung Pflichtbeiträge auf laufende/sonstige Bezüge :		
22.159,75 SFr : 141.493,00 SFr x 18.399,87 SFr = Anteil sonstige Bezüge	2.881,67	2.603,60
22.159,75 SFr - 2.881,67 SFr = Anteil laufende Bezüge	19.278,08	17.417,82
Werbungskosten sonstige Bezüge:	2.881,67	2.603,60
Werbungskosten laufende Bezüge bzw. "Sonstige Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag" (lt. Bescheid):		
17.417,82 € + 2.713,31 € (nicht aufzuteilende inländische Krankenversicherungsbeiträge)	22.281,17	20.131,12
Steuer sonstige Bezüge:		
16.624,36 € (= sonst. Bezüge-Jahressechstel) - 2.603,60 € (Werbungskosten sonstige Bezüge) - 620,00 € x 6%	889,92	804,05

Wie aufgezeigt, übersteigen im konkreten Fall die dem Bf. im Beschwerdejahr zugeflossenen sonstigen Bezüge das errechnete Jahressechstel und war daher der übersteigende Teil der sonstigen Bezüge (hier: 11.469,02 €) zusammen mit den laufenden (Brutto)Bezügen lt. Lohnausweis (99.746,12 €) als laufender Arbeitslohn ("*Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug*") iHv 111.215,14 € zu besteuern. Dementsprechend waren auch die Pflichtbeiträge auf laufende und sonstige Beträge aufzuteilen und jeweils als Werbungskosten in Abzug zu bringen.

Hinsichtlich der geltend gemachten Pendlerpauschale, dem Pendlereuro und den Kirchenbeiträgen schließt sich das Finanzgericht der Vorgehensweise der Abgabenbehörde an und verweist in diesem Zusammenhang auf die diesbezüglichen unbestritten gebliebenen Ausführungen des Finanzamtes in der teilweise stattgebenden Beschwerdevorentscheidung vom 28. November 2017.

Zulässigkeit der Revision:

Gemäß Artikel 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichts die ordentliche Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes uneinheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Beschwerdefall lagen keine Rechtsfragen vor, denen grundsätzliche Bedeutung zukam. Die im Beschwerdefall zu lösenden Rechtsfragen beschränkten sich einerseits auf Rechtsfragen, welche bereits in der bisherigen VwGH-Rechtsprechung beantwortet wurden und solche, 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 24. April 2020