

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Josef Ungericht in der Beschwerdesache des ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Dr. Ferdinand Jenni, Jahngasse 18, 6850 Dornbirn, über die Beschwerde vom 10. November 2014 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 23. Oktober 2014 betreffend Einkommensteuer 2013, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe/n sind dem am Ende der Entscheidungsgründe dem/n als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt/blättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

1. Verfahrensgang

1. Der Beschwerdeführer (in der Folge kurz: Bf.) erzielte im Jahr 2013 aus seiner Tätigkeit in Liechtenstein (Grenzgängertätigkeit) nichtselbständige Einkünfte. Nach Einreichung der Einkommensteuererklärung (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2013 (elektronisch eingegangen beim Finanzamt am 23.08.2014) hat das Finanzamt am 23.10.2014 den Einkommensteuerbescheid 2013 erlassen. In diesem Einkommensteuerbescheid 2013 vom 23.10.2014 wurden vom Finanzamt auf Grundlage des vom Bf. beigebrachten Lohnausweises bzw. der darin angeführten laufenden Bezüge und sonstigen Bezüge die steuerbegünstigten sonstigen Bezüge (Sechstelgrenze nach § 67 Abs. 1 EStG 1988) ermittelt und nach Abzug der darauf entfallenden Pflichtbeiträge ein Betrag von 6.917,71 Euro der begünstigten Besteuerung (Sechstelgrenze nach § 67 Abs. 1 EStG 1988) unterzogen. Hinsichtlich der im Lohnausweis (als steuerfrei) ausgewiesenen Zuschläge (Sonntags- und Feiertagszuschlag und Nachtarbeitszuschlag) in Höhe von 3.755,00 CHF ($\times 0,800097 = 3.004,36$ Euro) wurde vom

Finanzamt eine Kürzung auf den Betrag von 2.552,26 CHF ($\times 0,800097 = 2.042,06$ Euro) vorgenommen und der darüber hinausgehende Teil der Tarifbesteuerung unterzogen. Als Begründung wurde vom Finanzamt in diesem Einkommensteuerbescheid 2013 vom 23.10.2014 angeführt: „Bezüge, die neben dem Arbeitslohn nicht monatlich laufend gewährt werden, sind nur bis maximal zu einem Sechstel der im Kalenderjahr zugeflossen laufenden Bezüge mit festen Steuersätzen gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988 begünstigt zu besteuern. Der im Veranlagungsjahr das Jahressechstel übersteigende Betrag war daher gemäß § 33 Abs. 1 EStG 1988 nach Lohnsteuertarif zu versteuern. ...“ Eine Begründung zur vom Finanzamt vorgenommenen Kürzung der beantragten (steuerfreien) Zuschläge ist in diesem Einkommensteuerbescheid 2013 vom 23.10.2014 nicht enthalten.

2. Dagegen erhob der Bf. fristgerecht Beschwerde (elektronisch eingebracht am 10.11.2014) mit folgender Begründung: „Im Auslandslohnzettel wurden die Zulagen nach §68/1 mit EUR 2.042,06 beziffert. Nach unserer Berechnung ergeben sich für die Zulagen im Jahr 2013 nach §68/1 CHF 3.755,-/ EUR 3.004,36. Die entsprechenden Unterlagen wurden dem Finanzamt übermittelt. Eine entsprechende Änderung der Zulagen ist beim Erstbescheid nicht vorhanden! Es wird begehrt, den Sachverhalt zu prüfen und Zulagen antragsgemäß festzusetzen. Hochachtungsvoll“

3. Mit Beschwerdevorentscheidung vom 17.11.2014 hat das Finanzamt den angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2013 vom 23.10.2014 zu Ungunsten des Bf. (Verböserung) geändert. Dazu hat das Finanzamt begründend ausgeführt: „... Gemäß § 68 Abs. 2 EStG 88 sind nur die Zuschläge für die ersten 10 Überstunden im Monat im Ausmaß von höchstens 50 % des Grundlohnes, insgesamt höchstens jedoch 86 Euro monatlich steuerfrei. Daher konnten lediglich CHF 1.708,59 als steuerfreie Überstundenzuschläge berücksichtigt werden. Die Nachtzulage wurde gemäß dem Jahreslohnzettel im ausgewiesenen Ausmaß von CHF 418,75 in Ansatz gebracht.“

4. In dem dagegen eingebrachten Vorlageantrag (elektronisch eingebracht am 11.12.2014) wurde begehrt, die Einkünfte wie in der eingereichten Jahreserklärung festzusetzen. Es werde darauf hingewiesen, „dass in der Beschwerdevorentscheidung die Werte der im Jahreslohnzettel eingetragenen Zuschläge für Überstunden- und Nachtzuschläge bei der Abgabefestsetzung durch die Abgabenbehörde I. Instanz vertauscht wurden.“ Dazu wurde weiters ausgeführt, dass bei richtigem Ansatz nach den Zahlen des Jahreslohnzettels die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit wie bereits in der Jahreserklärung eingetragen festzusetzen seien.

5. Der eingebrachte Vorlageantrag wurde vom Finanzamt dem Bundesfinanzgericht am 25.08.2015 zur Entscheidung vorgelegt (Vorlagebericht des Finanzamtes vom 25.08.2015). Im Vorlagebericht wird seitens des Finanzamtes folgender Sachverhalt aufgezeigt: „In der Beschwerde wurde beantragt die im Lohnausweis ausgewiesenen Zulagen zur Gänze gemäß §

68 Abs. 1 als steuerfrei zu berücksichtigen. Allerdings ist auf dem Zusatzblatt des Jahreslohnausweises eine detaillierte Auflistung, wie sich die Zuschläge zusammensetzen, ersichtlich. Diese unregelmäßigen Leistungen wurden aufgelistet in "Ausz. Zuschläge 25%" in Höhe von CHF 3.100,55, "Ausz. Zuschläge 25% (Korrektur für das Vorjahr)" in Höhe von CHF 235,45 und "Ausz. Zuschläge 100%" in Höhe von CHF 418,75." In der Stellungnahme zum Vorlagebericht wird vom Finanzamt (wie bereits in der Begründung zur Beschwerdeentscheidung vom 17.11.2014) ausgeführt, gemäß § 68 Abs. 2 EStG 1988 seien nur die Zuschläge für die ersten 10 Überstunden im Monat im Ausmaß von höchstens 50 % des Grundlohnes, insgesamt höchstens jedoch 86 Euro monatlich steuerfrei. „Daher konnten lediglich CHF 1.708,59 als steuerfreie Überstundenzuschläge berücksichtigt werden. Die Nachtzulage wurde gemäß dem Jahreslohnzettel im ausgewiesenen Ausmaß von CHF 418,75 in Ansatz gebracht.“

2. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der in Vorarlberg wohnhafte Bf. erzielte im Jahr 2013 aus seiner Grenzgängertätigkeit bei seinem Arbeitgeber in Liechtenstein, der Firma F-FL, Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. In der beim Finanzamt eingereichten Einkommensteuererklärung (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2013 machte der Bf. Werbungskosten und Sonderausgaben geltend und verwies hinsichtlich der bei der ausländischen Arbeitgeberin erzielten Bezüge auf den Lohnausweis, in welchem u.a. die laufenden Bezüge, die sonstigen Bezüge und unter „c) Zulagen und Zuschläge (Angaben jeweils ohne Grundlohn):“ ein „Sonntags- und Feiertagszuschlag“ in Höhe von 419,00 CHF und ein „Nachtarbeitszuschlag (für zusammenhängende Arbeitszeiten von mind. 3 Stunden, die zwischen 19 00 Uhr und 7.00 Uhr erbracht wurden)“ in Höhe von 3.336,00 CHF angeführt sind (gesamt 3.755,00 CHF; $\times 0,800097 = 3.004,36$ Euro). Dieser Sachverhalt ist unstrittig und ergibt sich aus der Aktenlage. Strittig zwischen dem Finanzamt und dem Bf. ist, wie die im Lohnausweis angeführten Zuschläge zu berücksichtigen sind.

2. Rechtsgrundlagen und rechtliche Beurteilung

Der mit „Besteuerung bestimmter Zulagen und Zuschläge“ überschriebene § 68 EStG 1988 lautet (auszugsweise):

„§ 68. (1) Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen sowie Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit und mit diesen Arbeiten zusammenhängende Überstundenzuschläge sind insgesamt bis 360 Euro monatlich steuerfrei.“

(2) Zusätzlich zu Abs. 1 sind Zuschläge für die ersten zehn Überstunden im Monat im Ausmaß von höchstens 50% des Grundlohnes, insgesamt höchstens jedoch 86 Euro monatlich, steuerfrei.

(3) Soweit Zulagen und Zuschläge durch Abs. 1 und 2 nicht erfaßt werden, sind sie nach dem Tarif zu versteuern.

(4) Als Überstunde gilt jede über die Normalarbeitszeit hinaus geleistete Arbeitsstunde. ...

(5) ...

...

(8) Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen, in Überstundenentlohnungen enthaltene Zuschläge für Mehrarbeit und Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit sind bei den im § 67 Abs. 11 genannten Personen unter Anwendung der Abs. 1 bis 6 zu versteuern, sofern auf Grund eines Vertrages über Rechtsschutz und Rechtshilfe in Abgabensachen überprüft werden kann, daß die Voraussetzungen der Abs. 1 bis 6 vorliegen.

(9) ... „

Nach § 119 Abs. 1 BAO sind die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen. Die Offenlegung muß vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen. Nach § 119 Abs. 2 BAO dienen der Offenlegung insbesondere die Abgabenerklärungen, Anmeldungen, Anzeigen, Abrechnungen und sonstige Anbringen des Abgabepflichtigen, welche die Grundlage für abgabenrechtliche Feststellungen, für die Festsetzung der Abgaben, für die Freistellung von diesen oder für Begünstigungen bilden oder die Berechnungsgrundlagen der nach einer Selbstberechnung des Abgabepflichtigen zu entrichtenden Abgaben bekanntgeben.

In § 161 BAO ist die Prüfung der Abgabenerklärungen näher geregelt. § 161 BAO lautet:

„§ 161. (1) Die Abgabenbehörde hat die Abgabenerklärungen zu prüfen (§ 115). Soweit nötig, hat sie, tunlichst durch schriftliche Aufforderung, zu veranlassen, daß die Abgabepflichtigen unvollständige Angaben ergänzen und Zweifel beseitigen (Ergänzungsauftrag).

(2) Wenn die Abgabenbehörde Bedenken gegen die Richtigkeit der Abgabenerklärung hegt, hat sie die Ermittlungen vorzunehmen, die sie zur Erforschung des Sachverhaltes für nötig hält. Sie kann den Abgabepflichtigen unter Bekanntgabe der Bedenken zur Aufklärung bestimmter Angaben auffordern (Bedenkenvorhalt). Erforderliche Beweise sind aufzunehmen.

(3) Wenn von der Abgabenerklärung abgewichen werden soll, sind dem Abgabepflichtigen die Punkte, in denen eine wesentliche Abweichung zu seinen Ungunsten in Frage kommt, zur vorherigen Äußerung mitzuteilen.“

Das Finanzamt geht zunächst davon aus, dass die grundsätzlichen Voraussetzungen des § 68 Abs. 8 EStG 1988 gegeben sind. In diesem Zusammenhang ist auch auf das Verwaltungsübereinkommen zwischen Österreich und Liechtenstein über die Sicherung der steuerlichen Gleichbehandlung österreichischer Grenzgänger (BMF 25.1.1999, Z 04 3202/1-IV/4/99 (Erlaß), AÖF 1999/55) hinzuweisen. Nach Artikel 2 dieses Verwaltungsübereinkommens können die österreichischen Grenzgänger, gestützt auf die liechtensteinische Steuergesetzgebung vom liechtensteinischen Arbeitgeber einen Lohnausweis verlangen, der auch gegenüber den österreichischen Steuerbehörden verwendet werden kann. Auf diesem Lohnausweis, der die maßgebenden Daten der Lohnbuchhaltung enthalten muß, hat der Arbeitgeber den Gesamtbezug des Arbeitnehmers unter besonderer Angabe der in Österreich nach den Angaben des Arbeitnehmers steuerbegünstigt zu behandelnden Zulagen und Zuschläge im einzelnen unterschriftlich zu bestätigen.

Dazu ist festzustellen, dass dem Finanzamt ein Lohnausweis übermittelt wurde.

In dem angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2013 vom 23.10.2014 hat das Finanzamt die im Lohnausweis ausgewiesenen Zuschläge von 3.755,00 CHF (Sonntags- und Feiertagszuschlag von 419,00 CHF plus Nachtarbeitszuschlag von 3.336,00 CHF; in Summe 3.755,00 CHF x 0,800097 = 3.004,36 Euro) auf den (steuerfreien) Betrag von 2.552,26 CHF (x 0,800097 = 2.042,06 Euro) gekürzt und den Kürzungsbetrag von 1.202,74 CHF (x 0,800097 = 962,30 Euro) der Tarifbesteuerung unterzogen. Eine Begründung dazu ist im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2013 vom 23.10.2014 nicht angeführt. Laut dem im vorliegenden Akt einliegenden Berechnungsblatt des Finanzamtes ist unter der Bezeichnung „Sonstige (SEG)“ folgende Berechnung angegeben (Anm.: alle Beträge in CHF): Brutto 70.505,00 minus Sonderzlg 11.451,00 minus Zulagen 3.755,00 ergibt Grundlohn 55.299,00; Grundlohn 55.299,00/13x12x5% ergibt 2.552,26 (Anm.: 2.552,26 CHF x 0,800097 = 2.042,06 Euro). Erkennbar ist das Finanzamt bei Erlassung des Einkommensteuerbescheides 2013 vom 23.10.2014 wohl von einer Angemessenheitsprüfung hinsichtlich Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen ausgegangen. Aus welchen Erwägungen dies vorgenommen wurde, ist allerdings im Einkommensteuerbescheid 2013 vom 23.10.2014 nicht ersichtlich (im beigebrachten Lohnausweis des Bf. bzw. des Liechtensteinischen Arbeitgebers ist unter „Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulage“ kein Eintrag erfolgt und sind die streitgegenständlichen Zuschläge von 3.755,00 CHF unter „Sonntags- und Feiertagszuschlag“ in Höhe von 419,00 CHF (bzw. laut Zusatzblatt 418,75 CHF) und „Nachtarbeitszuschlag“ in Höhe 3.336,00 CHF angeführt). Im Übrigen wurde der Bf. vor Erlassung des Einkommensteuerbescheides 2013 auch nicht befragt bzw. über die beabsichtigte Abweichung auch nicht informiert. In der Beschwerdevorentscheidung vom 17.11.2014 ist das Finanzamt

hinsichtlich des beim „Nachtarbeitszuschlag“ ausgewiesenen Betrags (3.336,00 CHF) von (normalen) Überstunden ausgegangen und hat davon ausgehend eine Kürzung auf das gesetzlichen Höchstausmaß von 1.289,84 CHF vorgenommen (86 Euro je Monat x 12 Monate/0,800097 = 1.289,84 CHF). Insgesamt wurden in der Beschwerdeentscheidung vom 17.11.2014 steuerfreie Zuschläge in Höhe von gesamt 1.708,59 Euro angesetzt, wobei laut Begründung in der Beschwerdeentscheidung „lediglich CHF 1.708,59 als steuerfreie Überstundenzuschläge berücksichtigt werden“ konnten und die „Nachtzulage“ gemäß dem im Jahreslohnzettel ausgewiesenen Ausmaß von CHF 418,75 in Ansatz gebracht wurde (*Anmerkung:* tatsächlich wurden in der Beschwerdeentscheidung vom 17.11.2014 Überstundenzuschläge von CHF 1.289,84 zuzüglich die „Nachtzulage“ von CHF 418,75 (gesamt: CHF 1.708,59) berücksichtigt; der Betrag von CHF 1.708,59 wurde ohne Umrechnung in Euro in der Beschwerdeentscheidung vom 17.11.2014 angesetzt (steuerfreie Zuschläge gesamt 1.708,59 Euro); anzumerken ist weiters, dass der Betrag von CHF 418,75 in der Begründung der Beschwerdeentscheidung als „Nachtzulage“ bezeichnet wird, im Lohnausweis ist dieser Betrag von CHF 418,75 unter „Sonntags- und Feiertagszuschlag“ angeführt).

Für das Bundesfinanzgericht sind nun keine grundsätzlichen Hinweise erkennbar, dass die vom Bf. eingereichte Einkommensteuererklärung bzw. der übermittelte Lohnausweis sachlich nicht richtig ist. Der Bf. arbeitete im Jahr 2013 als Schichtarbeiter bei seinem liechtensteinischen Arbeitgeber und erscheint bei der gegebenen Sachlage das Vorliegen von (steuerfreien) Zuschlägen für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit durchaus als glaubhaft und nicht abwegig. Gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988 sind Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen sowie Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit und mit diesen Arbeiten zusammenhängende Überstundenzuschläge insgesamt bis 360 Euro monatlich steuerfrei. Das Finanzamt hat auch nicht angegeben, weshalb entgegen der eingebrachten Einkommensteuererklärung 2013 keine Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit vorliegen sollten. Insgesamt war daher bei der Erledigung der gegenständlichen Beschwerde von der eingereichten Einkommensteuererklärung 2013 bzw. vom vorliegenden Lohnausweis auszugehen und steuerfreie Zuschläge in Höhe von 3.755,00 CHF ($\times 0,800097 = 3.004,36$ Euro) anzusetzen. Ausgehend vom angefochtenen Einkommensteuerbescheid, in dem (steuerpflichtige) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug) in Höhe von 46.493,96 Euro angesetzt wurden, waren diese im Rahmen der gegenständlich stattgebenden Entscheidung zusätzlich um 962,30 Euro ($= 3.004,36$ minus $2.042,06$) zu kürzen und in Höhe von 45.531,66 Euro ($46.493,96$ minus $962,30$ Euro) anzusetzen. Im Übrigen wird auf das angeschlossene Berechnungsblatt hingewiesen. Aus diesen Gründen war der Beschwerde stattzugeben und spruchgemäß zu entscheiden.

3. Zulässigkeit der Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die 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 nicht einheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Fall wurde von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht abgewichen bzw. ergeben sich die Rechtsfolgen unmittelbar und eindeutig aus den gesetzlichen Bestimmungen, weshalb eine Revision nicht zuzulassen war.

Insgesamt war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 24. September 2021