

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Josef Ungericht über die Beschwerde des \*\*\*Bf1\*\*\*, \*\*\*Bf1-Adr\*\*\*, gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 3. Mai 2016, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2015, zu Recht erkannt:

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

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe/n sind dem Ende der Entscheidungsgründe 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

### I. Verfahrensgang

1. Der in Österreich wohnhafte Beschwerdeführer (in der Folge kurz: Bf.) erzielte im Jahr 2015 als Grenzgänger aus zwei Dienstverhältnissen nichtselbständige Einkünfte (Dienstverhältnis zur Firma DG1, FL, Bezugszeitraum laut Lohnausweis 01.01.2015 bis 31.10.2015; Dienstverhältnis zur Firma DG2, CH, Bezugszeitraum laut Lohnausweis 09.11.2015 bis 23.12.2015).

Nach Einreichung der Einkommensteuererklärung (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2015 (elektronisch eingelangt beim Finanzamt am 04.02.2016) hat das Finanzamt am 03.05.2016 den Einkommensteuerbescheid 2015 erklärungskgemäß auf Grundlage der beiden vorliegenden Lohnausweise und unter Berücksichtigung der vom Bf. geltend gemachten Werbungskosten und Sonderausgaben erlassen.

2. Dagegen erhob der Bf. fristgerecht Beschwerde (elektronisch eingelangt am 28.05.2016) mit der Begründung, dass bei den Lohnbezügen der Firma DG2 (Personalleasingfirma) das anteilmäßige Feriengeld bzw. der 13. Monatslohn nicht als Sonstige Bezüge berücksichtigt

worden seien. Mit Einreichung der Beschwerde hat der Bf. die bezüglichen Lohnabrechnungen für November 2015 (vom 01.12.2015) und Dezember 2015 (vom 04.01.2016) dem Finanzamt übermittelt.

2.1. Nach einem vom Finanzamt an den Bf. gerichteten Ergänzungsersuchen vom 01.08.2016 übermittelte der Bf. dem Finanzamt mit Eingabe vom 17.09.2016 den vom Finanzamt angeforderten Arbeitsvertrag (Einsatzvertrag zwischen der DG2 und dem Bf. vom 15.10.2015). Der Aufforderung des Finanzamtes, die im Ergänzungsersuchen vom 01.08.2016 konkret angeführten Werbungskosten und Sonderausgaben (Arbeitsmittel, Fachliteratur, Kirchenbeitrag und Spenden) mittels Vorlage der Rechnungen und der Zahlungsnachweise bzw. der Spendenbestätigungen belegmäßig nachzuweisen, ist der Bf. nicht nachgekommen.

3. Nach einem weiteren Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 30.09.2016 erließ das Finanzamt am 30.01.2017 eine (verbösernde) Beschwerdevorentscheidung. Mit dieser Beschwerdevorentscheidung des Finanzamtes vom 30.01.2017 wurde dem Beschwerdebegehren auf begünstigte Besteuerung sonstiger Bezüge aus dem Dienstverhältnis zur Firma DG2 nicht gefolgt und darüber hinaus der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2015 vom 03.05.2016 zu Ungunsten des Bf. abgeändert (Aberkennung der im angefochten Einkommensteuerbescheid 2015 vom 03.05.2016 noch zuerkannten Beträge hinsichtlich Arbeitsmittel, Fachliteratur, Kirchenbeitrag und Spenden als abzugsfähige Werbungskosten und Sonderausgaben). Als Begründung hat das Finanzamt in der Beschwerdevorentscheidung vom 30.01.2017 (auszugsweise) angeführt:

„...“

II. Sonderzahlungen gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988:

...

Voraussetzung für die Zuordnung einer Zahlung zu den sonstigen Bezügen ist, dass der Arbeitnehmer laufende, d.h. für regelmäßige Lohnzahlungszeiträume flüssig gemachte Bezüge erhält. Laufende Bezüge bilden somit den Gegensatz zu den sonstigen Bezügen. Für die Beurteilung als sonstige Bezüge kommt es also darauf an, dass diese durch vertragliche Festsetzung und tatsächliche Auszahlung deutlich von den laufenden Bezügen zu unterscheiden sind. Es liegt im Wesen eines sonstigen Bezuges, dass er neben, also zusätzlich zum laufenden Bezug bezahlt wird. Dies muss aus äußeren Merkmalen ersichtlich sein. Werden Sonderzahlungen laufend anteilig mit dem laufenden Arbeitslohn ausbezahlt, sind sie als laufender Arbeitslohn (zusammen mit diesem) nach dem Tarif zu versteuern.

Aus den vorgelegten Monatslohnausweisen der Firma DG2 für November und Dezember 2015 sowie dem Einsatzvertrag vom 15.10.2015 geht hervor, dass Ihnen der 13. Monatslohn sowie die Ferienentschädigung monatlichen laufenden ausbezahlt werden. Bei diesen Zahlungen

handelt es sich somit nicht um Sonderzahlungen im Sinne des Einkommensteuergesetzes (§ 67 Abs. 1), weshalb diese Einkünfte nicht mit dem begünstigten Steuersatz von 6% besteuert werden können.

Ihre Beschwerde war in diesem Punkt abzuweisen.

III. Sonderausgaben gemäß § 18 Abs. 1 EStG 1988 (Kirchenbeitrag und Spenden) und Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 (Arbeitsmittel, Fachliteratur):

Da Sie trotz Aufforderung (vgl. Ergänzungsersuchen vom 01.08.2016 und vom 30.09.2016) den Kirchenbeitrag, die Spenden, die Ausgaben für Arbeitsmittel und für Fachliteratur nicht belegmäßig nachgewiesen haben, kann von Seiten der Abgabenbehörde nicht überprüft werden, ob diese Freibeträge zustehen. Im Zuge der Beschwerdeentscheidung erfolgte daher nachträglich die Aberkennung.

Bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte zwischen 36.400 € und 60.000 € vermindert sich das Sonderausgabenviertel gleichmäßig in einem solchen Ausmaß, dass sich ab einem Gesamtbetrag der Einkünfte von 60.000 € ein absetzbarer Betrag in Höhe 60 € ergibt.

...“

4. In dem dagegen eingebrachten Vorlageantrag (elektronisch eingelangt am 04.02.2017) brachte der Bf. vor: „Das Unternehmen DG2 hat mir mitgeteilt, dass es mit dem FA die Vereinbarung gibt, dass die Sonstigen Bezüge bzw. steuerfreien Bezüge gem. Lohnzettel anerkannt werden. Ich ersuche daher um Berichtigung.“

5. Der eingebrachte Vorlageantrag vom 04.02.2017 wurde vom Finanzamt dem Bundesfinanzgericht am 04.05.2017 zur Entscheidung vorgelegt (Vorlagebericht des Finanzamtes vom 04.05.2017).

## **II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

### **1. Sachverhalt**

Der in Österreich wohnhafte Bf. erzielte im Jahr 2015 als Grenzgänger aus zwei Dienstverhältnissen nichtselbständige Einkünfte. Das Dienstverhältnis zu seinem (ersten) Arbeitgeber in Liechtenstein, der Firma DG1, wurde Ende Oktober 2015 beendet (Bezugszeitraum laut Lohnausweis 01.01.2015 bis 31.10.2015). In der Folge war der Bf. bei seinem (zweiten) Dienstgeber in der Schweiz, der Firma DG2, beschäftigt (Bezugszeitraum laut Lohnausweis 09.11.2015 bis 23.12.2015).

Hinsichtlich der aus dem (ersten) Dienstverhältnis (Arbeitgeber: Firma DG1, Liechtenstein) erzielten Bezüge sind im Lohnausweis u.a. die laufenden Bezüge, die sonstigen Bezüge und der

Hinweis auf 3 % Erschwerniszulage angeführt. Im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2015 vom 03.05.2016 wurden vom Finanzamt auf Grundlage dieses Lohnausweises der Firma DG1 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 der begünstigten Besteuerung (Sechstelgrenze nach § 67 Abs. 1 EStG 1988) unterzogen. Weiteres wurden entsprechend des Lohnausweises der Firma DG1 Zuschläge (Erschwerniszulage) als steuerfrei berücksichtigt.

Hinsichtlich der aus dem (zweiten) Dienstverhältnis (Arbeitgeber: Firma DG2, Schweiz) erzielten Bezüge sind im Lohnausweis u.a. die laufenden Bezüge angeführt. Sonstige Bezüge („Unregelmässige Leistungen“) oder steuerfreie Bezüge sind in diesem Lohnausweis (Bezugszeitraum laut Lohnausweis 09.11.2015 bis 23.12.2015) nicht angeführt. Im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2015 vom 03.05.2016 wurden vom Finanzamt die Bezüge aus dem Dienstverhältnis zur Firma DG2 entsprechend des vorliegenden Lohnausweises der Firma DG2 im gesamten Umfang als steuerpflichtige laufende Bezüge zum Ansatz gebracht.

Im Zuge der Beschwerdeerhebung übermittelte der Bf. dem Finanzamt hinsichtlich des (zweiten) Dienstverhältnisses (Arbeitgeber: Firma DG2, Schweiz) die Lohnabrechnungen für November 2015 (vom 01.12.2015) und Dezember 2015 (vom 04.01.2016) und einen Einsatzvertrag (vom 15.10.2015). Laut den beiden Lohnabrechnungen sind in den an den Bf. ausbezahlten Monatsbezügen für November und Dezember jeweils der Grundlohn, eine Ferienentschädigung, ein 13. Monatslohn, eine Feiertagsentschädigung und Überstunden 25% enthalten.

Dieser Sachverhalt ergibt sich aus der vorliegenden Aktenlage ist unstrittig. Strittig zwischen dem Finanzamt und dem Bf. ist die einkommensteuerliche Behandlung der aus dem (zweiten) Dienstverhältnis (Firma DG2) erzielten Lohnbezüge.

## **2. Rechtsgrundlagen und rechtliche Beurteilung**

Der mit „Sonstige Bezüge“ überschriebene § 67 EStG 1988 lautet in der für den vorliegenden Fall anzuwendenden Fassung auszugsweise:

„§ 67. (1) Erhält der Arbeitnehmer neben dem laufenden Arbeitslohn von demselben Arbeitgeber sonstige, insbesondere einmalige Bezüge (zum Beispiel 13. und 14. Monatsbezug, Belohnungen), beträgt die Lohnsteuer für sonstige Bezüge innerhalb des Jahressechstels gemäß Abs. 2 nach Abzug der in Abs. 12 genannten Beträge

1. für die ersten 620 Euro 0%,
2. für die nächsten 24 380 Euro 6%,

3. für die nächsten 25 000 Euro 27%,
4. für die nächsten 33 333 Euro 35,75%.

Die Besteuerung der sonstigen Bezüge mit diesen festen Steuersätzen unterbleibt, wenn das Jahressechstel gemäß Abs. 2 höchstens 2 100 Euro beträgt. Der Freibetrag von 620 Euro und die Freigrenze von 2 100 Euro sind bei Bezügen gemäß Abs. 3, Abs. 4, Abs. 5 erster Teilstrich, Abs. 6 bis 8 und Abs. 10 nicht zu berücksichtigen.

...

(11) Die Abs. 1, 2, 6, 7 und 8 sind auch bei der Veranlagung von Arbeitnehmern anzuwenden.

...“

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.

...

(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.

...“

Der Bf. hat im Vorlageantrag vom 04.02.2017 ausgeführt, das Unternehmen DG2 habe ihm mitgeteilt, dass es mit dem Finanzamt die Vereinbarung gäbe, wonach „die Sonstigen Bezüge bzw. steuerfreien Bezüge gem. Lohnzettel anerkannt“ würden. Diesem Vorbringen des Bf. hat das Finanzamt entgegnet, dass dem Finanzamt eine solche Vereinbarung nicht bekannt ist (vgl. Vorlagebericht des Finanzamtes vom 04.05.2017).

Vom Finanzamt wurde die Nichtzuerkennung der begünstigten Besteuerung der Ferienentschädigung und des 13. Monatslohns als sonstige Bezüge nach § 67 Abs. 1 EStG 1988 im Kern damit begründet, dass aus den vorgelegten Monatslohnausweisen der Firma DG2 für November und Dezember 2015 sowie dem Einsatzvertrag vom 15.10.2015 hervorgehe, dass dem Bf. der 13. Monatslohn sowie die Ferienentschädigung monatlich laufend ausbezahlt worden seien. Bei diesen Zahlungen handle es sich somit nicht um Sonderzahlungen im Sinne des § 67 Abs. 1 EStG 1988, weshalb diese Bezugsteile nicht mit dem begünstigten Steuersatz von 6% besteuert werden könnten.

Seitens des Bundesfinanzgerichts wird dieser vom Finanzamt vertretenen Rechtsansicht zugestimmt.

Sonstige Bezüge im Sinne des § 67 Abs. 1 EStG 1988 liegen nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nur unter der doppelten Bedingung vor, dass sie erstens im Rechtstitel und darüber hinaus zweitens auch durch die tatsächliche Auszahlung deutlich von den laufenden Bezügen zu unterscheiden sind (vgl. VwGH 25.07.2018, Ro 2017/13/0005, unter Hinweis auf zahlreiche Vorjudikatur). Bei einem "sonstigen Bezug" handelt es sich um einen Lohnteil, den der Arbeitgeber neben, also zusätzlich zum laufenden Arbeitslohn, auszahlt. Solche Bezüge dürfen nicht für den üblichen Lohnzahlungszeitraum gezahlt werden, sondern müssen Leistungen aus mehreren Lohnzahlungszeiträumen abgelten (vgl. VwGH 20.02.2008, 2005/15/0135, unter Hinweis auf Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, § 67 Abs. 1 und 2 Tz. 2). Davon ausgehend hat der Verwaltungsgerichtshof den Fall einer Verteilung von Urlaubszuschuss und Weihnachtsremuneration auf die zwölf Monatsbezüge dahingehend entschieden, dass keine sonstigen Bezüge vorliegen (vgl. das zit. VwGH-Erkenntnis 25.07.2018, Ro 2017/13/0005, unter Bezugnahme auf VwGH 14.12.1993, 91/14/0038).

Aus den vom Bf. übermittelten Unterlagen (Einsatzvertrag vom 15.10.2015; Lohnabrechnung November 2015 vom 01.12.2015; Lohnabrechnung Dezember 2015 vom 04.01.2016) ergibt sich, dass die Ferienentschädigung und der 13. Monatslohn als Monatsbezüge auszubezahlen waren und dass dem Bf. diese Bezüge auch tatsächlich so (als Monatsbezüge) ausbezahlt wurden. Auf dieser Grundlage wird der vom Bf. vertretenen Ansicht, dass die Ferienentschädigung und der 13. Monatslohn als (steuerfreie bzw. steuerbegünstigte) sonstige Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988 (Sechstelbegünstigung) zu beurteilen wären, seitens des Bundesfinanzgerichts nicht zugestimmt. Da die Ferienentschädigung und der 13. Monatslohn somit als laufende Bezüge zu behandeln sind, waren diese, wie vom Finanzamt vorgenommen, nach dem normalen Einkommensteuertarif der Einkommensbesteuerung zu unterziehen. In diesem Punkt war die Beschwerde somit abzuweisen.

Nach § 68 Abs. 1 EStG 1988 sind Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen sowie Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nacharbeit und mit diesen Arbeiten zusammenhängende Überstundenzuschläge insgesamt bis 360 Euro monatlich steuerfrei. Aus den vorliegenden

Lohnabrechnungen für November 2015 (vom 01.12.2015) und Dezember 2015 (vom 04.01.2016) und dem Einsatzvertrag (vom 15.10.2015) ist zu ersehen, dass auf Basis der gesamten im Monat November und der gesamten im Monat Dezember geleisteten Arbeitsstunden unter Ansatz jeweils eines Zuschlags von 0.690 CHF (gesamte Arbeitsstunden je Monat x Zuschlag) Lohn-(Bezugs-)Teile angesetzt wurden, die unter der Bezeichnung „Feiertagsentschädigung“ dem Bf. ausbezahlt wurden. Aus der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ergibt sich nun, dass Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit nur dann als nach § 68 EStG 1988 steuerfrei behandelt werden können, wenn das Ableisten derartiger Arbeitszeiten im Einzelfall konkret nachgewiesen wird (vgl. zB VwGH 19.03.2008, 2006/15/0268, mwN). Aus dieser Rechtsprechung bzw. auf Grund der vorliegenden Abrechnungsmodalität der angeführten „Feiertagsentschädigung“ ergibt sich somit, dass die Behandlung der „Feiertagsentschädigung“ als steuerfreie Feiertagszuschläge nach § 68 Abs. 1 EStG 1988 nicht in Betracht kommt und somit steuerpflichtige Bezugsteile vorliegen.

Was die in den Lohnabrechnungen stundenweise angeführten „Überstunden 25%“ betrifft, wurden diese entsprechend der Lohnabrechnungen für November 2015 (vom 01.12.2015) und Dezember 2015 (vom 04.01.2016) seitens des Bundesfinanzgerichts nach § 68 Abs. 2 EStG 1988 als steuerfreie Übersunden beurteilt.

Der Vollständigkeit halber wird zu den vom Finanzamt in der Beschwerdeentscheidung vom 30.01.2017 aberkannten Werbungskosten und Sonderausgaben angemerkt, dass der Bf. diesbezüglich keine Einwände erhoben hat. Seitens des Finanzamtes wurde zur Aberkennung der Werbungskosten und Sonderausgaben in der Beschwerdeentscheidung vom 30.01.2017 begründend angeführt, dass der Bf. trotz zweimaliger Aufforderung durch das Finanzamt (vgl. Ergänzungsersuchen vom 01.08.2016 und vom 30.09.2016) diesbezüglich keine Unterlagen bzw. keinen Nachweis beigebracht hat. Auf dieser Grundlage erfolgte die Aberkennung der Werbungskosten und Sonderausgaben durch das Finanzamt somit zu Recht und war diese Aberkennung seitens des Bundesfinanzgerichts auch nicht zu beanstanden.

Auf dieser Grundlage beträgt im Jahr 2015 das Einkommen 63.242,03 Euro und wird die Einkommensteuer für das Jahr 2015 mit 18.076,00 Euro festgesetzt.

Aus diesen Gründen war 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 25. Jänner 2022