

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden Mag. Armin Treichl, den Richter Dr. Roman Galehr sowie die fachkundigen Laienrichtern Mag. Eva-Maria Düringer und Mag. Tino Ricker in der Beschwerdesache *****Bf1*****, *****Bf1-Adr*****, über die Beschwerden vom 08. September 2015 gegen die Bescheide des Finanzamtes Kufstein Schwaz (nunmehr Finanzamt Österreich, Postfach 260, 1000 Wien) vom 7. September 2015 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2013, Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2014 sowie über die Beschwerde vom 30. März 2017 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2015 Steuernummer *****BF1StNr1***** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 29. Juni 2023 in Anwesenheit der Schriftführerin Claudia Zengin zu Recht erkannt:

I. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

*****Bf1***** (zukünftig Bf genannt) hat seinen Wohnsitz in Österreich und arbeitet bei der *****1***** in Deutschland.

Am 22. April 2014 übermittelte der (Bf) seine **Einkommensteuererklärung** für das Jahr **2013** an die belangte Behörde. Gemäß dem Entgeltnachweis und einer Aufstellung des (Bf) habe er 2013 folgende Urlaubsvergütungen erhalten:

Monat	Betrag in €	Anmerkung
Juni	1.513,00	Urlaubsvergütung für 10 Tage; 50 % der Berechnungsgrundlage von € 302,60
Juli	760,18	Urlaubsvergütung für 5 Tage; 50 % der Berechnungsgrundlage von € 304,07
September	630,75	Urlaubsvergütung für 4 Tage; 50 % der Berechnungsgrundlage von € 315,37
Oktober	629,27	Urlaubsvergütung für 4 Tage; 50 % der Berechnungsgrundlage von € 314,63
November	457,49	Urlaubsvergütung für 3 Tage; 50 % der Berechnungsgrundlage von € 304,99
Dezember	461,48	Urlaubsvergütung für 3 Tage; 50 % der Berechnungsgrundlage von € 307,66
Gesamtbetrag	4.452,17	Urlaubsvergütung für 29 Tage

Zusätzlich dazu sei im November 2013 ein anteiliges 13. Monatsgehalt in Höhe von € 3.648,46 ausbezahlt worden.

Am 29. April 2015 hat der (Bf) seine **Einkommensteuererklärung** für das Jahr **2014** (Arbeitnehmerveranlagung Formular L 1 und L 1i) bei der belangten Behörde eingereicht. Gemäß dem korrespondierenden Entgeltnachweis habe der (Bf) 2014 folgende Urlaubsvergütungen erhalten:

Monat	Betrag in €	Anmerkung
April	1.247,04	Urlaubsvergütung für 8 Tage; 50 % der Berechnungsgrundlage von € 311,76
Mai	995,84	Urlaubsvergütung für 6 Tage; 50 % der Berechnungsgrundlage von € 322,97 zuzüglich € 26,93 Nachzahlung für April

Juni	797,55	Urlaubsvergütung für 6 Tage; 50 % der Berechnungsgrundlage von € 319,68; abzüglich Nachverrechnung Mai (ein Tag weniger) in der Höhe von € 161,49
Juli	671,81	Urlaubsvergütung für 4 Tage; 50 % der Berechnungsgrundlage von € 327,85, zuzügliche Nachverrechnung Juni in der Höhe von € 16,12
September	944,65	Urlaubsvergütung für 6 Tage; 50 % der Berechnungsgrundlage von € 314,88
Oktober	14,64	Nachverrechnung für den Monat September
November	163,93	Urlaubsvergütung für 1 Tag; 50 % der Berechnungsgrundlage von € 327,87, betrifft 31. Oktober
Gesamtbetrag	4.835,46	

Zusätzlich sei im November 2014 ein anteiliges 13. Monatsgehalt in der Höhe von € 3.832,15 (entspricht 55 % von € 6.967,51) ausbezahlt worden.

Für die von seinem Arbeitgeber in den Jahren 2013 und 2014 ausbezahlten Urlaubsvergütungen beantrage der (Bf) die Besteuerung gleich eines 13. oder 14. Monatsgehaltes.

Am 14. Oktober 2015 richtete die belangte Behörde ein Ersuchen um Ergänzung betreffend den Veranlagungen 2013 und 2014 mit folgendem Inhalt an den (Bf):

„Bezüglich der zusätzlichen Urlaubsvergütung werden Sie ersucht zu nachstehenden Punkten Stellung zu nehmen bzw. die entsprechenden Unterlagen vorzulegen:

1) Wie erfolgt die Berechnung der Höhe der Urlaubsvergütung (fixer Betrag pro Urlaubstag oder Berechnung pro Urlaubstag und sich laufend verändernde Parameter - Zulagen, Überstunden, usw.)?

2) Auf Grund welcher Rechtsgrundlage wird die zusätzliche Urlaubsvergütung bezahlt (Kollektivvertrag, innerbetriebliche Gehaltsordnung oder ähnliches)? Wenn vorhanden bitte Ausdruck der entsprechenden Bestimmung (Gehaltsordnung) beilegen. Hinsichtlich der Arbeitgeberbeiträge an Pensionskassen (DC) wird um Bekanntgabe ersucht an welche

Pensionskasse die Beiträge entrichtet werden und ob bei Eintritt in den Ruhestand eine monatliche Pensionszahlung oder eine Einmalzahlung erfolgt?“

Mit Schreiben vom 22. November 2015 kontaktierte der (Bf) die belangte Behörde und bat um eine Fristverlängerung zur Beantwortung des Ergänzungsersuchens. Begründend führte er aus, dass die Personalabteilung seines Arbeitgebers noch nicht alle erforderlichen Unterlagen zur Verfügung gestellt habe.

Mit Schriftsatz vom 14. Jänner 2016 übermittelte der (Bf) ein Exzerpt seines Arbeitsvertrages und die Unterlagen zur Pensionskasse an die belangte Behörde.

Nach Erhalt der angeforderten Unterlagen führte die belangte Behörde die Veranlagung für die Jahre 2013 und 2014 durch und erließ am 07. September 2015 die Einkommensteuerbescheide (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2013 und 2014.

In der Begründung des **Einkommensteuerbescheides 2013** führte die belangte Behörde im Wesentlichen aus wie folgt:

Voraussetzung für eine Behandlung einer Urlaubszahlung oder Urlaubsvergütung als Sonderzahlung sei die Einmalzahlung. Da die Voraussetzung der Einmalzahlung nicht gegeben sei (es erfolgten Zahlungen in den Monaten Juni, Juli, September, Oktober, November und Dezember) seien diese Beträge gemeinsam mit den laufenden Bezügen der Besteuerung zu unterwerfen. Als sonstige Bezüge gewertet würden folgende Beträge:

Art	Betrag in €
Verbesserungsvorschläge	150,00
13. Gehalt	3.648,46
VZE (variables Zieleinkommen)	2.036,68

Die Arbeitgeberbeiträge an die Pensionskassen (DC) in der Höhe von € 1.339,48 seien steuerfrei belassen worden.

Die Begründung des **Einkommensteuerbescheides 2014** lautete im Wesentlichen wie folgt:

Voraussetzung für eine Behandlung einer Urlaubszahlung oder Urlaubsvergütung als Sonderzahlung sei die Einmalzahlung. Da die Voraussetzung der Einmalzahlung nicht gegeben sei (es erfolgten Zahlungen in den Monaten Juni, Juli, September, Oktober, November und

Dezember) seien diese Beträge gemeinsam mit den laufenden Bezügen der Besteuerung zu unterwerfen. Als sonstige Bezüge gewertet würden folgende Beträge:

Art	Betrag in €
Verbesserungsvorschläge	250,00
13. Gehalt	3.832,15
VZE (variables Zieleinkommen)	3.608,22

Die Arbeitgeberbeiträge an die Pensionskassen (DC) in der Höhe von € 813,94 seien steuerfrei belassen worden.

Mit jeweils separaten Schriftsätzen vom 08. September 2015 erhob der (Bf) Beschwerde gegen die **Einkommensteuerbescheide 2013 und 2014** und wendete ein wie folgt:

Einkommensteuerbescheid 2013:

Das Urlaubsgeld sei nicht als Sonderzahlung gewertet worden. Der Arbeitgeber des (Bf) zahle Urlaubsgeld immer dann aus, wenn Urlaub konsumiert werde. Es könne nicht angehen, dass der (Bf) seinen ganzen Jahresurlaub (6 Wochen) in einem Stück nehmen müsse, nur um in den Genuss einer günstigeren Besteuerung zu gelangen. Weiters sei eine Pauschale für mobile Informationsverabreichung in der Höhe von € 102,26 (ausbezahlt im April 2013) nicht als Sonderzahlung qualifiziert worden. Beantragte Werbungskosten in der Höhe von € 925,58 seien ohne Begründung nicht gewährt worden. Arbeitgeberbeiträge in der Höhe von € 1.339,48 seien gewährt worden, tatsächlich belaufe sich dieser Betrag allerdings auf € 1.417,56. Ein Betrag von € 10,42 (diverse Feiertagsarbeit) sei nicht als solcher gewertet worden. Letztlich gehe der Einkommensteuerbescheid 2013 von einem Jahresbruttobezug in der Höhe von € 90.533,45 aus. Laut Berechnung des (Bf) belaufe sich der Jahresbruttobezug auf € 90.455,37.

Einkommensteuerbescheid 2014:

Das Urlaubsgeld sei nicht als Sonderzahlung gewertet worden. Der Arbeitgeber des (Bf) zahle Urlaubsgeld immer dann aus, wenn Urlaub konsumiert werde. Es könne nicht angehen, dass der (Bf) seinen ganzen Jahresurlaub (6 Wochen) in einem Stück nehmen müsse, nur um in den Genuss einer günstigeren Besteuerung zu gelangen. Weiters sei eine Pauschale für mobile Informationsverabreichung in der Höhe von € 102,26 (ausbezahlt im April 2014) nicht als Sonderzahlung qualifiziert worden. Die Jahreszahlung in der Höhe von € 1.020,00 (Auszahlung im Jänner 2014) sei nicht als Sonderzahlung eingestuft worden. Die Arbeitgeberbeiträge an die

Pensionskasse seien lediglich in der Höhe von € 813,94 berücksichtigt worden. Richtig seien diesbezüglich aber € 1.860,99. Ein Betrag von € 29,76 (diverse Feiertagsarbeit) sei nicht als solcher gewertet worden. Letztlich gehe der Einkommensteuerbescheid 2014 von einem Jahresbruttobezug in der Höhe von € 97.070,10 aus. Laut Berechnung des (Bf) belaufe sich der Jahresbruttobezug auf € 96.023,08.

Am 22. März 2016 erließ die belangte Behörde die Beschwerdeentscheidung betreffend dem **Einkommensteuerbescheid 2013** in welchem sie dem Beschwerdebegehren teilweise folgte. In der Begründung wurde ausgeführt wie folgt:

„Erhält der Arbeitnehmer neben dem laufenden Arbeitslohn von demselben Arbeitgeber sonstige, insbesondere einmalige Bezüge (z.B. 13. und 14. Monatsbezug, Belohnungen) spricht man von sonstigen Bezügen gem. § 67 EStG 1988. Das laufende Urlaubsentgelt gehört jedoch nicht zu den sonstigen Bezügen. Laut vorgelegten Unterlagen wird das Urlaubsentgelt mit dem 1,5 fachen durchschnittlichen Arbeitsverdienst der letzten 3 Kalendermonate berechnet. Die im Monatslohnzettel ausgewiesene Lohnart "zusätzliche Urlaubsvergütung" - Anzahl der Urlaubstage mal Berechnungsgrundlage (Durchschnitt der letzten 3 Monate) davon 50% - ist offensichtlich die Differenz auf die 150% Urlaubsentgelt lt. Unterlagen Berechnung Urlaubsentgelt. Die restlichen 100% befinden sich in der ungekürzten Lohnart "Gehalt". Die Berücksichtigung der Lohnart "zusätzliche Urlaubsvergütung" als sonstige Bezüge war daher nicht möglich (auf die pers. Vorsprache wird hingewiesen). In den übrigen Punkten wurde der Beschwerde entsprochen.“

Die Beschwerdeentscheidung betreffend **Einkommensteuerbescheid 2014** erließ die belangte Behörde am 23. März 2016. In der Bescheidbegründung verwies sie auf die Ausführungen zur Beschwerdeentscheidung betreffend Einkommensteuerbescheid 2013 vom 22. März 2016.

Mit Schriftsatz seines steuerlichen Vertreters stellte der (Bf) einen Vorlageantrag betreffend **Einkommensteuerbescheide 2013 und 2014**. Darin wurde im Wesentlichen ausgeführt wie folgt:

Wie in der Begründung der Beschwerdeentscheidung dargelegt, gehe die belangte Behörde davon aus, dass die als zusätzliche Urlaubsvergütung ausbezahlten Beträge zum laufenden Entgelt während des Konsums des Urlaubs zu zählen seien. Abgeleitet werde dies von der belangten Behörde aus § 16c der tarifvertraglichen Sondervereinbarung.

Festzuhalten sei in diesem Zusammenhang, dass die „zusätzliche Urlaubsvergütung“ dem in Österreich gebräuchlichen Terminus „Urlaubszuschuss“ entspreche und neben dem laufenden Entgelt während des Urlaubskonsums ausbezahlt werde. Dies werde auch im Tarifvertrag „IG Metall Bayern“ (siehe beigegefügte Auszug) angeführt. Es würden somit alle Voraussetzungen

vorliegen, um die zusätzliche Urlaubsvergütung als sonstigen Bezug gemäß § 67 EStG zu behandeln.

Folgende Kriterien seien erfüllt:

- Auszahlung zusätzlich oder neben dem laufenden Lohn
- Bezahlung nicht für den Lohnzahlungszeitraum, sondern führen beanspruchte Urlaubstage zusätzlich zu laufendem Gehalt während des Urlaubskonsums
- Anspruch auf Urlaubsgeld in Höhe von ca. 70% eines Monatsgehaltes laut Tarifvertrag
- die Leistung wird grundsätzlich für den jährlichen auch aliquoten Urlaubsanspruch gewährt
- auch der Lohnzettel weise die beschwerdegegenständlichen Beträge als zusätzliches Urlaubsentgelt aus.

Es werde daher der Antrag gestellt, die Erstbescheide aufzuheben und in den neu zu erlassenden Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 2013 und 2014 die zusätzlichen Urlaubsvergütungen als sonstige Bezüge gemäß § 67 EStG zu qualifizieren und entsprechend zu veranlagern.

Mit Datum 29. November 2016 übermittelte der (Bf) seine **Einkommensteuererklärung** (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr **2015** an die belangte Behörde. Darin beantragte er die begünstigte Besteuerung der im Jahr 2015 erhaltenen Urlaubsvergütungen wie folgt:

Monat	Betrag	Anmerkung
März	789,58	Urlaubsvergütung für 5 Tage; 50 % der Berechnungsgrundlage von € 315,83
Mai	840,48	Urlaubsvergütung für 5 Tage; 50 % der Berechnungsgrundlage von € 336,19
Juni	336,25	Urlaubsvergütung für 2 Tage; 50 % der Berechnungsgrundlage von € 336,25
Juli	5.045,31	Urlaubsvergütung für 3 Tage; 50 % der Berechnungsgrundlage von € 336,21
September	2.056,84	Urlaubsvergütung für 13 Tage; 50 % der Berechnungsgrundlage von € 316,44

Oktober	316,71	Urlaubsvergütung für 2 Tage; 50 % der Berechnungsgrundlage von € 316,71
Gesamtbetrag	4.844,17	

Im November 2015 sei ein anteiliges 13. Monatsgehalt in der Höhe von € 3.874,71 ausbezahlt worden. Zusätzlich dazu beantragte der (Bf) die begünstigte Besteuerung von insgesamt € 2.781,65 (variables Zieleinkommen) welches ihm sein Arbeitgeber im Jahr 2015 ausbezahlt habe. Weiters beantragte der (Bf) Werbungskosten in der Höhe von € 1.181,13 an anteiliger Sozialversicherung für die sonstigen Bezüge. Letztlich beantragte der (Bf) in seiner Einkommensteuererklärung die Berücksichtigung von Werbungskosten in der Höhe von € 3.741,65 (Deferred Compensation = Entgeltsumwandlung).

Die belangte Behörde führte die Veranlagung durch und erließ am 24. März 2017 den **Einkommensteuerbescheid 2015**.

Mit Schreiben vom 26. März 2017 erhob der (Bf) Beschwerde gegen den **Einkommensteuerbescheid 2015** und führte dazu aus, dass er für die Sonderzahlungen keine Sozialversicherungsbeiträge bezahlt habe, da er mit seinem Einkommen über der Bemessungsgrundlage liege. Die im Erstbescheid durchgeführte Aufteilung der Sozialversicherungsbeiträge in der Höhe von € 11.336,57 auf den laufenden Bezug und € 1.181,13 für die Zuwendungen gemäß Kennzahl 351 bzw 347 sei nicht korrekt. Dies sei auch aus den vorliegenden Gehaltsabrechnungen ersichtlich, welche monatlich stets auf den gleichlautenden Betrag lauteten.

Die belangte Behörde erließ am 13. November 2017 die Beschwerdevorentscheidung betreffend **Einkommensteuerbescheid 2015** und gab darin der Beschwerde teilweise statt. In der Bescheidbegründung führte die belangte Behörde aus wie folgt:

„In Bezug auf die ungerechtfertigte Aufspaltung der Sozialversicherungsbeiträge werde der dagegen erhobenen Beschwerde stattgegeben. Bei der Erstveranlagung seien Fehler unterlaufen, welche nunmehr im Wege der Beschwerdevorentscheidung einer Berichtigung zugeführt worden seien.

In Bezug auf die Ab- und Zurechnungen der deutschen bzw österreichischen Sachbezugswerte für das Dienstfahrzeug seien offensichtlich die Vorzeichen vertauscht worden. Die korrekte Berechnung des Sachbezuges stelle sich wie folgt dar:

Bezeichnung	Betrag in €
Bruttogehalt	97.269,31
abzüglich Sachbezug BRD	4.612,08
zuzüglich Sachbezug AT	6.559,79
adaptiertes Bruttogehalt	99.712,02

In Bezug auf die zusätzliche Urlaubsvergütung wird auf die Beschwerdeentscheidung betreffend Einkommensteuer 2013 vom 22. März 2016 verwiesen und das Beschwerdebegehren in diesem Punkt abgewiesen.

Als sonstige Bezüge für das Jahr 2015 seien berücksichtigt worden das 13. Gehalt (€ 3.874,71) und die VZE (variables Zusatzeinkommen) (€ 2.781,65), somit gesamt € 6.656,36.“

Mit Schreiben des (Bf) vom 23. November 2017 erhob dieser Beschwerde (gemeint Vorlageantrag) gegen den **Einkommensteuerbescheid 2015**. Darin führte er im Wesentlichen aus wie folgt:

In Bezug auf die Berücksichtigung der zusätzlichen Urlaubsvergütung als sonstige Bezüge im Sinne des § 67 EStG werde auf die bereits getätigten Ausführungen in den Beschwerden betreffend der Einkommensteuerbescheide 2013 und 2014 verwiesen. Der vom Arbeitgeber des (Bf) bereits an die belangte Behörde übermittelte Paragraph über „Urlaubsentgelt“ aus dem Ergänzungstarifvertrag sei erst nach Ausscheiden oder bei Tätigkeitsunterbrechung wirksam. Der (Bf) befinde sich allerdings in einem aufrechten und ununterbrochenen Arbeitsverhältnis zu seinem Arbeitgeber. Aus diesem Grund erhalte er eine zusätzliche Urlaubsvergütung.

Letztlich sei die vom Dienstgeber an den (Bf) ausbezahlte Altersvorsorge DC (=Deferred Compensation) nicht berücksichtigt worden. Das von (Bf) erzielte Jahreseinkommen müsse deshalb um den Betrag der ausbezahlten Altersvorsorge DC in der Höhe von € 3.741,65 vermindert werden.

In der am 29. Juni 2023 durchgeführten mündlichen Senatsverhandlung schränkte der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers das Beschwerdebegehren auf die steuerliche Behandlung der in den Streitjahren 2013 bis 2015 ausbezahlten Urlaubsvergütungen ein.

In der an diesem Tage abgehaltenen mündlichen Senatsverhandlung erläuterten die Parteien des finanzgerichtlichen Verfahrens ihre Standpunkte; diesbezüglich wird auf die entsprechende Verhandlungsniederschrift verwiesen.

Soweit die Ausführungen der Parteien in der mündlichen Verhandlung ausschlaggebendes Gewicht für die getroffene Entscheidung haben und über die in der Folge dargelegten Standpunkte in rechtlicher oder sachverhaltsmäßiger Hinsicht hinausgehen, finden sie Eingang in die nachfolgenden Überlegungen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Das Bundesfinanzgericht hat folgenden Sachverhalt festgestellt:

Der (Bf) hat seinen Wohnsitz in Österreich und arbeitet bei der ***1*** in Deutschland. Er wird in Österreich als Grenzgänger besteuert.

Der (Bf) hat in den Jahren 2013, 2014 und 2015 von seinem deutschen Arbeitgeber auf Grundlage des § 16 lit C des Manteltarifvertrages (IG-Metall Bayern), für jeden Tag an welchem er Urlaub konsumiert hat, eine sogenannte Urlaubsvergütung ausbezahlt bekommen. Die ausbezahlten Urlaubsvergütungen wurden auf den jeweiligen monatlichen Gehaltsabrechnungen separat ausgewiesen und kamen im Monat der Konsumation der entsprechenden Urlaubstage zur Auszahlung. Die jeweiligen summierten Jahresbeträge an ausbezahlten Urlaubsvergütungen stellen sich im Zeitraum 2013 bis 2015 wie folgt dar:

Jahr	Betrag in €
2013	4.452,17
2014	4.835,46
2015	4.844,17
Gesamt	14.131,80

Strittig ist, ob es sich bei den in den Jahren 2013 bis 2015 unter dem Titel Urlaubsvergütung ausbezahlten Beträgen um sonstige Bezüge im Sinne des § 67 Abs 1 EStG handelt und diese somit einer begünstigten Besteuerung zu unterziehen sind.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen betreffend die an den (Bf) ausbezahlten Urlaubsvergütungen ergeben sich aus den im anhängigen Verfahren übermittelten Unterlagen. Insbesondere aus den monatlichen Gehaltsabrechnungen, aus welchen die Auszahlung dieser Beträge ersichtlich ist. Die Zahlungen an die Pensionskasse sind ebenso aus den übermittelten monatlichen Gehaltsabrechnungen ablesbar.

Die getroffenen Feststellungen basieren weiters auf dem vom (Bf) an die belangte Behörde übermittelten Auszug aus seinem Arbeitsvertrag, einem Auszug aus der Tarifdatenbank der IG Metall Bayern aus welcher die betragliche Höhe und die Berechnung der Urlaubsvergütung hervorgeht.

Der vorliegende Sachverhalt ist unstrittig. Ob es sich bei den ausbezahlten Urlaubsvergütungen um sonstige Bezüge im Sinne des § 67 EStG handelt oder nicht, stellt eine reine Rechtsfrage dar.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

§ 67 Abs 1 EStG lautet wie folgt:

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 Euro0%,*
- 2. für die nächsten 24 380 Euro.....6%,*
- 3. für die nächsten 25 000 Euro27%,*
- 4. für die nächsten 33 333 Euro35,75%.*

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.

Die Bestimmung des § 67 befindet sich im 5. Teil des EStG, der mit „Steuerabzug vom Arbeitslohn (Lohnsteuer)“ übertitelt ist. Schon aufgrund der Gesetzessystematik sowie wegen ihrer auf Lohnzahlung abstellenden Formulierungen ist daher ersichtlich, dass diese Vorschrift nur auf Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit Anwendung finden kann (VwGH 17.10.01, 2001/13/0009; 16.9.03, 2000/14/0175, jeweils mwN). (vgl hierzu, Jakom, EStG¹⁵, RZ 1 zu § 67).

Voraussetzung für das Vorliegen von sonstigen Bezügen ist, dass eine eindeutige Abgrenzung von den (vom selben Arbeitgeber ausbezahlten) laufenden Bezügen möglich ist, und somit eine aus äußeren Merkmalen ersichtliche Zahlung zusätzlich zum laufenden Bezug erfolgt. Solche Bezüge dürfen nicht für den üblichen Lohnzahlungszeitraum gezahlt werden, sondern müssen Leistungen aus mehreren Lohnzahlungszeiträumen abgelten. 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 (VwGH 20.02.2008, 2005/15/0135 mwN) (vgl hierzu, Jakom, EStG¹⁵, RZ 2 zu § 67).

Sonstige Bezüge sind im Allgemeinen gesetzlich nicht vorgeschrieben, sondern werden auf Grund des Kollektivvertrages oder des Individualarbeitsvertrages geschuldet (VwGH 4.8.04, 2001/08/0154 mwN). (vgl hierzu, Jakom, EStG¹⁵, RZ 2 zu § 67). § 67 EStG unterscheidet nicht zwischen inländischen und ausländischen Einkünften, sofern diese die Voraussetzungen des § 67 leg cit erfüllen (VwGH 30.10.14, 2011/15/0140).

Sonstige Bezüge bleiben nach Abzug der auf sie entfallenden Sozialversicherungsbeiträge bis zu einem Betrag von 620 € steuerfrei (Freibetrag). Eine Besteuerung unterbleibt weiters, sofern das Jahressechstel höchstens 2.100 € beträgt (Freigrenze). Die Höhe des Jahressechstels ist bei jeder Auszahlung von sonstigen Bezügen neu zu berechnen. Erhöhungen der laufenden Bezüge bewirken auch eine Erhöhung des Jahressechstels. Übersteigt es im Zeitpunkt der Auszahlung die Freigrenze, so sind auch die bisher ausbezahlten und steuerfrei belassenen sonstigen Bezüge nachzuversteuern. Sinken die laufenden Bezüge, so kann dies zum Unterschreiten der Freigrenze führen; die fixe Lohnsteuer ist diesfalls gutzuschreiben.

Bis zur Veranlagung 2012 beträgt der Steuersatz für die 620 € übersteigenden Beträge generell 6 %. Ab der Veranlagung 2013 erfolgt aus budgetären Erwägungen bei höheren Einkünften eine progressive Besteuerung der sonstigen Bezüge (als „Solidarabgabe“ bezeichnet). Die Steuer beträgt (1) für die ersten 620 € 0 %; (2) für die nächsten 24.380 € 6 %; (3) für die

nächsten 25.000 € 27 %; (4) für die nächsten 33.333 € 35,75 % (vgl hierzu, Jakom, EStG¹⁵, RZ 4 zu § 67).

Sonstige Bezüge im Sinne des § 67 Abs. 1 EStG 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. zu dieser zweiten Bedingung etwa schon VwGH 21.11.1960, 665/57, ÖStZB 1961, 13; 19.11.1969, 1157/68, ÖStZB 1970, 48; 9.3.1979, 3394/78, ÖStZB 1979, 262; 30.9.1980, 2525/80, ÖStZB 1981, 142; 21.9.1983, 82/13/0094, ÖStZB 1984, 98). (VwGH, 25.07.2018, Ro 2017/13/0005).

Sonstige Bezüge iSd § 67 Abs 1 EStG liegen nur vor, wenn sie 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 (Hinweis E 19.3.1997, 95/13/0070) (VwGH, 27.06.2001, 98/15/0121).

Der (Bf) hat aufgrund § 16 C der tarifvertraglichen Sondervereinbarung der IG Metall Bayern Anspruch auf ein Urlaubsentgelt in der Höhe des 1,5 fachen durchschnittlichen Arbeitsverdienstes der letzten drei Monate – jedoch ohne Mehrarbeitsvergütung und Mehrarbeitszuschläge. Gemäß § 16 C Ziffer 2 ist das Urlaubsentgelt bei Urlaubsantritt auszubezahlen.

Aus dem dem Bundesfinanzgericht zudem vorliegenden Auszug aus dem Tarifvertrag „IG Metall Bayern“ (www.igmetall-bayern.de/metall-elektro/) – welcher auf den (Bf) Anwendung findet - ist zu ersehen, dass Angehörige dieses Tarifvertrages Anspruch auf 6 Wochen bezahlten Urlaubes und zusätzlich Anspruch auf Urlaubsgeld in Höhe von 50% (des jeweiligen Durchschnittsverdienstes) je konsumierten Urlaubstages besitzen.

Ein Rechtstitel woraus sich der Anspruch auf Urlaubsvergütung ableitet ist somit gegeben. Aus den vorliegenden monatlichen Gehaltsabrechnungen des (Bf) ist ersichtlich, dass sich die jeweils ausbezahlten Urlaubsvergütungen deutlich von den laufenden Bezügen unterscheiden. So wird der monatliche Bruttobezug mit der Lohnart „0B02 Gehalt“ gekennzeichnet.

Die zur Auszahlung gelangte Urlaubsvergütung wird unter der Lohnart „2E60 Urlaubsvergütung“ separat und getrennt vom monatlichen Bruttobezug angeführt. Zusätzlich dazu wird auch die Anzahl der konsumierten Urlaubstage, der Prozentschlüssel, die Berechnungsgrundlage und der Betrag der Urlaubsvergütung auf der monatlichen Gehaltsabrechnung angeführt.

Es liegen somit die von der Judikatur des VwGH geforderten Merkmale des Rechtstitels und der von den laufenden Bezügen unterschiedlichen Auszahlung vor.

Aufgrund der Tatsache, dass die Urlaubsvergütung auf der monatlichen Gehaltsabrechnung separat von Grundlohn ausgewiesen wird und sich auf die Auszahlung deutlich von monatlich zur Auszahlung gelangendem Grundlohn unterscheidet, liegt ein sonstiger Bezug im Sinne des § 67 Abs 1 EStG vor. Zu einer Auszahlung einer Urlaubsvergütung kommt es immer nur dann, wenn der (Bf) einen oder mehrere Tage an Erholungsurlaub konsumiert.

Durch die Berechnungsregel des § 16 C der tarifvertraglichen Sondervereinbarung der IG Metall Bayern – wonach vom durchschnittlichen Arbeitsverdienst der letzten 3 Monate auszugehen ist, wird auch dem Kriterium des § 67 Abs 1 EStG, wonach Leistungen aus mehreren Lohnzahlungszeiträumen abgegolten werden müssen genüge getan.

Die in den Jahren 2013 bis 2015 ausbezahlten Urlaubsvergütungen stellen somit sonstige Bezüge gemäß § 67 Abs 1 EStG dar. Die Kennzahl 351 (Bezüge, die neben dem Arbeitslohn nicht monatlich gewährt werden) ist deshalb wie folgt abzuändern:

Jahr	Kennzahl 351 bisher	Kennzahl 351 (BFG)
2013	5.937,40	10.389,57
2014	8.812,63	13.648,09
2015	6.656,36	11.500,53

Die Einkommensteuer für die Jahre 2013, 2014 und 2015 berechnet sich wie folgt:

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	2013
Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug	78.904,72
Pendlerpauschale laut Lohnzettel	0,00
Pendlerpauschale laut Veranlagung	(-) 1.312,00

Werbungskosten die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte	(-) 925,58
Sonstige Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschalbetrag	(-) 10.562,40
Gesamtbetrag der Einkünfte	67.104,74
Pauschalbetrag Sonderausgaben	(-) 60,00
Zuwendungen gemäß § 18 (1) Z 7 EStG 1988	(-) 1.300,00
Kirchenbeitrag	(-) 400,00
Außergewöhnliche Belastungen Kosten für die auswärtige Berufsausbildung von Kindern	(-) 1.760,00
Kinderfreibetrag für haushaltszugehörige Kinder gemäß § 106a Abs 1 EStG 1988	(-) 440,00
Einkommen	63.144,74
Einkommensteuer gemäß § 33 Abs 1 EStG (63.144,74 – 60.000,00) x 0,5 + 20.235,00	21.807,37
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	21.807,37
Verkehrsabsetzbetrag	(-) 291,00
Pendlereuro	(-) 44,48
Grenzgängerabsetzbetrag	(-) 54,00
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	21.417,89
Steuer sonstige Bezüge	586,17

Einkommensteuer	22.004,06
Anrechenbare Lohnsteuer	22.754,00
Rundung gemäß § 39 Abs 3 EStG	(-) 0,06
Festgesetzte Einkommensteuer (Abgabengutschrift)	(-) 750,00

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	2014
Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug	81.421,52
Pendlerpauschale laut Lohnzettel	0,00
Pendlerpauschale laut Veranlagung	(-) 1.476,00
Werbungskosten die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte	(-) 999,40
Sonstige Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschalbetrag	(-) 10.449,81
Gesamtbetrag der Einkünfte	68.496,31
Pauschbetrag Sonderausgaben	(-) 60,00
Zuwendungen gemäß § 18 (1) Z 7 EStG 1988	(-) 840,00
Kirchenbeitrag	(-) 400,00
Außergewöhnliche Belastungen Kosten für die auswärtige Berufsausbildung von Kindern	(-) 1.760,00
Kinderfreibetrag für haushaltszugehörige Kinder gemäß § 106a Abs 1 EStG 1988	(-) 440,00
Einkommen	64.999,31

Einkommensteuer gemäß § 33 Abs 1 EStG (64.999,31 – 60.000,00) x 0,5 + 20.235,00	22.733,15
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	22.733,15
Verkehrsabsetzbetrag	(-) 291,00
Pendlereuro	(-) 50,00
Grenzgängerabsetzbetrag	(-) 54,00
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	22.338,15
Steuer sonstige Bezüge	781,69
Einkommensteuer	23.119,84
Anrechenbare Lohnsteuer	24.317,00
Rundung gemäß § 39 Abs 3 EStG	0,16
Festgesetzte Einkommensteuer (Abgabengutschrift)	(-) 1.197,00

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	2015
Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug	86.994,92
Pendlerpauschale laut Lohnzettel	0,00
Pendlerpauschale laut Veranlagung	(-) 1.476,00
Werbungskosten die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte	(-) 589,30
Sonstige Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschabetrag	(-) 8.776,15

Gesamtbetrag der Einkünfte	76.144,47
Pauschbetrag Sonderausgaben	(-) 60,00
Kirchenbeitrag	(-) 400,00
Außergewöhnliche Belastungen Kosten für die auswärtige Berufsausbildung von Kindern	(-) 1.980,00
Kinderfreibetrag für haushaltszugehörige Kinder gemäß § 106a Abs 1 EStG 1988	(-) 440,00
Einkommen	73.264,47
Einkommensteuer gemäß § 33 Abs 1 EStG (73.264,47 – 60.000,00) x 0,5 + 20.235,00	26.867,23
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	26.867,23
Verkehrsabsetzbetrag	(-) 291,00
Pendlereuro	(-) 50,00
Grenzgängerabsetzbetrag	(-) 54,00
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	26.472,23
Steuer sonstige Bezüge	652,83
Einkommensteuer	27.125,06
Anrechenbare Lohnsteuer	27.386,00
Rundung gemäß § 39 Abs 3 EStG	(-) 0,06
Festgesetzte Einkommensteuer (Abgabengutschrift)	(-) 261,00

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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. Das gegenständliche Erkenntnis basiert auf den klaren und eindeutigen gesetzlichen Regelungen des § 67 EStG sowie der dazu ergangenen einheitlichen und im obigen Erkenntnis erwähnten Judikatur des VwGH zur Besteuerung der sonstigen Bezüge. Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher nicht zulässig.

Feldkirch, am 7. Juli 2023