

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. W in der Beschwerdesache des Bf., R-Straße-xx, Gde X, über die Beschwerde vom 26. Mai 2024 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich, Postfach 260, 1000 Wien, vom 23. Mai 2024 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2023 (Steuernummer aa-bbb/ccdd) zu Recht erkannt:

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

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Hinsichtlich der Bemessungsgrundlagen und der Höhe der festgesetzten Abgabe wird auf die Beschwerdevoirentscheidung vom 7. Juni 2024 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 Z. Er erzielte ganzjährig Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus seiner Beschäftigung bei der XY AG in GDe Y, D-Straße-yy.

Nach Übermittlung seiner Einkommensteuererklärung 2023 (bei der Abgabenbehörde am 17.4.2024 elektronisch eingelangt) wurde der Bf. mit Bescheid vom 23. Mai 2024 zur Einkommensteuer für das Jahr 2023 veranlagt.

In der gegen diesen Einkommensteuerbescheid 2023 elektronisch erhobenen Beschwerde vom 26. Mai 2024 ersuchte der Bf. um Korrektur des angefochtenen Bescheides und brachte dazu unter Vorlage der Jahresabrechnung 2023 sowie einer Krankenversicherungsbestätigung der AB Versicherung AG vom 15. Februar 2024 im Wesentlichen vor, dass die Sonderzahlungen, somit das Urlaubsgeld und das Weihnachtsgeld, nicht mit 6% begünstigt besteuert worden seien; diese seien in das normal zu versteuernde Einkommen eingerechnet und somit zu hoch berücksichtigt worden. Auch das Kindergeld sei wohl in das normale Einkommen eingeflossen, stelle aber eine Familienleistung dar, welche nicht der Besteuerung unterliege. Abschließend ersuchte der Bf. auch um Prüfung, ob die Summe der in Abzug gebrachten Sozialversicherungsbeiträge tatsächlich jene in Z und die Krankenversicherung in Österreich umfassten.

Mit Einkommensteuerbescheid 2023 (Beschwerdevorentscheidung gem. § 262 BAO) vom 7. Juni 2024 wurde der Beschwerde teilweise Folge gegeben; der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2023 vom 23. Mai 2024 wurde von der Abgabenbehörde insofern abgeändert, als nunmehr die in der vorgelegten Jahresabrechnung ausgewiesenen sonstigen Bezüge mit dem festen Steuersatz des § 67 Abs. 1 EStG 1988 (6%) besteuert wurden; dabei seien die Sonder- und die Teuerungsprämie, die Sonderzahlung und die Grenzgänger-Sonderzahlung und der 13. Monatslohn berücksichtigt worden. Begründend führte die Abgabenbehörde noch weiters aus, dass die Kinderzulage iHv 3.360,00 CHF schon im angefochtenen Einkommensteuerbescheid nicht hinzugerechnet worden sei; es sei lediglich der Bruttolohn iHv 75.771,30 CHF zuzüglich der Krankenkassebeitragsvergütung iHv 1.878,00 CHF und abzüglich der Sozialbeiträge (AHV, ALV, UVG, BVP-Pensionsversicherung, Krankentaggeldversicherung) laut Jahreslohnausweis angesetzt worden. Die Krankenkassebeitragsvergütung stelle einen Lohnbestandteil dar, da dieser vom Arbeitgeber geleistet werde. Darüber hinaus würden sämtliche Krankenversicherungsprämien an die AB Versicherung AG iHv 2.843,88 € von den laufenden Bezügen abgezogen.

Mit Anbringen (FinanzOnline) vom 15. Juni 2024 beantragte der Bf., die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen. Gleichzeitig gab er Nachstehendes (wörtlich) an:

“Hiermit bedanke ich mich für den angepassten Bescheid 2023. Es sind nun die sonstigen Bezüge, welche auf dem Lohnausweis entsprechend hervorgehen, mit reduziertem Steuersatz vermerkt. Ebenso ist verstanden, dass die Kinderzulagen nicht in die Besteuerung eingeflossen sind. Ich bitte Sie hingegen um Prüfung der Sozialabzüge Zs und der privaten Krankenversicherung im Inland. Es wird hierbei ein Gesamtbetrag von EUR 9.996,13 steuerlich reduzierend vermerkt. Dem vorliegenden und hier nochmals beigefügten Lohnausweis entnehmen Sie CHF 7.264,15 an Sozialabzügen in Z. Dies entspricht einem EUR-Gegenwert mit dem vom Finanzamt verwendeten Durchschnittskurs von EUR 7.362,82. Hinzu kommen somit die Beiträge zur privaten Krankenversicherung von EUR 2.843,88. Somit ergeben sich in Summe

EUR 10.206,70 an Sozialabzügen im Inland und Ausland. Gerne bitte ich darum, dies entsprechend anzupassen. Darüber hinaus wird in der Bescheidenanpassung erklärt, dass in den sonstigen Bezügen die Prämien und Sonderzahlungen berücksichtigt worden sind. Die Schicht-, Schmutz-, Erschwernis- und Nachtzulagen scheinen hierbei nicht Eingang gefunden zu haben.“

Mit Vorlagebericht vom 1. Juli 2024 legte das Finanzamt - wie dem Bf. mitgeteilt wurde - die in Rede stehende Beschwerde unter Verweis auf die Beschwerdeverentscheidung dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Dabei führte das Finanzamt nach Darstellung des Sachverhaltes und unter Verweis auf seine Ausführungen in der Beschwerdeverentscheidung aus, dass die Schicht-, Schmutz-, Erschwernis- und Nachtzulagen mit dem Höchstbetrag gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988 berücksichtigt worden seien; es sei dabei bereits der Höchstbetrag von 2024 (400,00 € pro Monat) berücksichtigt worden, obwohl der Höchstbetrag im Jahr 2023 nur 360,00 € pro Monat betragen habe. Ebenfalls sei die private Krankenkasse in Höhe von 2.843,88 € als Werbungskosten anerkannt worden.

Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat über die Beschwerde erwogen:

Im gegenständlichen Fall besteht Streit darüber, ob die von der Abgabenbehörde in der Beschwerdeverentscheidung vom 7. Juni 2024 vorgenommene Berechnung der Einkommensteuer 2023 richtig ist. Im Konkreten ist dabei (noch) strittig, ob sämtliche in der vorgelegten Jahresabrechnung 2023 ausgewiesenen Pflichtbeiträge (*“Sozialabzüge Zs“*) wie auch die Beiträge zur privaten Krankenversicherung als Werbungskosten berücksichtigt wurden und die ebenfalls in der Jahresabrechnung ausgewiesenen Schicht-, Schmutz-, Erschwernis- und Nachtzulagen entsprechende steuerliche Anerkennung fanden.

Die Parteien des finanzgerichtlichen Verfahrens gehen übereinstimmend davon aus, dass sämtliche **Pflichtbeiträge** (lt. vorgelegter Jahresabrechnung 2023: AHV-Beitrag, ALV-Beitrag, UVG-Beitrag, BPV-Pensionsversicherung, Krankentaggeldversicherung, gesamt 8.245,20 CHF bzw. 8.357,19 €) wie auch die **Beiträge zur privaten Krankenversicherung** (lt. vorgelegter Bestätigung der AB Versicherung AG: 2.843,88 €), sohin Beiträge iHv gesamt 11.201,07 €, sowohl dem Grund als auch der Höhe nach als Werbungskosten abzugsfähig sind.

§ 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 aliquot aufzuteilen, sofern ein Konnex der Sozialversicherungsbeiträge zu den sonstigen Bezügen besteht* (siehe dazu zB Kirchmayr/Schaunig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG^{21a} § 67 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/Ebner EStG, 2026, § 67 Rz 40).

Der Bf. übersieht mit seinem Vorbringen im Vorlageantrag, dass entsprechend diesen rechtlichen Ausführungen auch im gegenständlichen Fall die in Rede stehenden Pflichtbeiträge - wie unten in der Berechnung aufgezeigt - auf die laufenden und sonstigen Bezüge aufzuteilen waren. Im Gegensatz dazu waren die Beiträge zur privaten Krankenversicherung, welche *unabhängig* von den Bezügen des Bf. ermittelt wurden [damit bestand kein unmittelbarer verursachungsgemäßer (wirtschaftlicher) Zusammenhang zwischen den Einkünften des Bf. und seinen geleisteten privaten Krankenversicherungsbeiträgen und kann folgedessen von einem Entfallen auf sonstige Bezüge nicht gesprochen werden], ausschließlich von den laufenden Bezügen als Werbungskosten abzuziehen.

Im Hinblick auf die in der Jahresabrechnung 2023 ausgewiesenen **Schicht-, Schmutz-, Erschwernis- und Nachtzulagen** ist Folgendes zu sagen:

Gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988 in der im Beschwerdejahr geltenden Fassung (BGBl. Nr. 400/1988 idF BGBl. I Nr. 53/2013) sind Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen sowie Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit und mit diesen Arbeiten zusammenhängende Überstundenzuschläge *insgesamt bis 360 Euro monatlich* (sohin max. 4.320,00 € jährlich) steuerfrei.

Die Abgabenbehörde hat in unstrittiger Weise das Vorliegen jener grundsätzlichen Voraussetzungen bejaht, an die § 68 EStG 1988 die begünstigte Besteuerung von Zulagen knüpft und hat - wie im Vorlagebericht vom 1. Juli 2024 richtig ausgeführt - im angefochtenen Bescheid wie auch in der gegenständlichen Beschwerdevorentscheidung steuerfreie Zulagen in Höhe des Höchstbetrages angesetzt. Über diesen (gemeinsamen) Freibetrag hinausgehende Beträge waren nach dem Tarif zu versteuern. Es wird in diesem Zusammenhang auch auf die weiter unten dargestellte Berechnung der *“Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug”* verwiesen.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes entspricht die vom Finanzamt vorgenommene Berechnung der Einkommensteuer 2023, 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 7. Juni 2024 - unter Berücksichtigung der vom Bf. vorgelegten Unterlagen, nämlich der beigebrachten Jahresabrechnung 2023 und der Krankenversicherungsbestätigung der AB Versicherung AG - zweifelsfrei dem Gesetz.

Bei Berechnung der "Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug", der "Sonstigen Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag" sowie der "Steuer für sonstige Bezüge" war von folgenden Berechnungsschritten auszugehen (Umrechnungskurs für CHF: 1,013583 Euro):

	CHF	Euro
Sonstige Bezüge (lt. vorgelegter Lohnabrechnung):		
13. Monatslohn	4.900,00	
+ Grenzgänger-Sonderzahlung	+ 4.920,00	
+ Sonderprämie	+ 500,00	
+ Teuerungsprämie	+ 100,00	
+ Sonderzahlung	+ 500,00	
	10.920,00	11.068,33
Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug:		
Bruttolohn	75.771,30	
+ Krankenkassebeitragsvergütung	+ 1.878,00	
Bruttobezüge	77.649,30	
- sonstige Bezüge	- 10.920,00	
laufende (Brutto)Bezüge (lt. Lohnabrechnung)	66.729,30	67.635,68
- steuerfreie Zuschläge (Höchstbetrag 2023)		- 4,320,00
"Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug"		63.315,68
Werbungskosten:		
AHV-Beitrag	3.561,30	
+ ALV-Beitrag	+ 378,85	
+ UVG-Beitrag	+ 820,60	
+ BPV-Pensionsversicherung	+ 2.503,40	
+ Krankentaggeldversicherung	+ 981,05	
Pflichtbeiträge (lt. Lohnabrechnung)	8.245,20	8.357,19
Private Krankenversicherungsbeiträge (lt. Bestätigung)		2.843,88
		11.201,07
Aufteilung Pflichtbeiträge auf laufende/sonstige Bezüge:		
8.245,20 CHF (Pflichtbeiträge) : 75.771,30 CHF (Bruttolohn) x 10.920,00 CHF (sonstige Bezüge) = Anteil sonstige Bezüge	1.188,28	1.204,42
8.245,20 CHF - 1.188,28 CHF = Anteil laufende Bezüge	7.056,92	7.152,77

Werbungskosten sonstige Bezüge:	1.188,28	1.204,42
--	-----------------	-----------------

Werbungskosten laufende Bezüge bzw. "Sonstige Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag":

7.152,77 € (anteilige Pflichtbeiträge) + 2.843,88 € (nicht aufzuteilende inländische Krankenversicherungsbeiträge)		9.996,65
--	--	-----------------

Steuer sonstige Bezüge:

Soweit die sonstigen Bezüge den Freibetrag von 620,00 € übersteigen, werden sie nach Abzug der darauf entfallenden Sozialversicherungsbeiträge mit einem festen Steuersatz von 6% besteuert, vorausgesetzt, sie übersteigen nicht ein Sechstel der im Kalenderjahr zugeflossenen laufenden Bezüge; im konkreten Fall blieben die sonstigen Bezüge unstrittig unter dem Jahressechstel.

11.068,33 € (sonst. Bezüge) - 1.204,42 € (Werbungskosten sonst. Bezüge) - 620,00 € (Freibetrag) x 6% (fester Steuersatz)		554,64
--	--	---------------

Zulässigkeit der Revision:

Gemäß § 25a Abs. 1 VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist.

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 1. Juni 2026