

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. W in der Beschwerdesache Bf., N-Straße-xx, Gde X, über die Beschwerde vom 28. September 2024 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich, Postfach 260, 1000 Wien, vom 17. September 2024 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2023 (Steuernummer aa-bbb/ddee) zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 279 BAO abgeändert.

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

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (in der Folge kurz: Bf.) bezog im Beschwerdejahr nichtselbständige Einkünfte als Grenzgängerin nach XY. Sie war dort einerseits vom 1. Jänner 2023 bis 30. September 2023 bei der AB AG und andererseits vom 1. Oktober 2023 bis 31. Dezember 2023 bei der CD AG jeweils in GDe Y (G-Straße-xy, E-Straße-yy) beschäftigt.

Nach elektronischer Übermittlung ihrer Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2023 samt Beilagen (Jahreslohnausweise samt Beiblätter) am 11. August 2024 wurde die Bf. mit Bescheid vom 17. September 2024 zur Einkommensteuer für das Jahr 2023 veranlagt. Dabei führte das Finanzamt ua. begründend aus, dass die Bf. Bezüge erhalte, die nicht monatlich gewährt würden. Diese seien bis zu einem Sechstel der laufenden Bezüge eines Kalenderjahres mit festen Steuersätzen begünstigt besteuert (§ 67 Abs. 1 EStG 1988). Den übersteigenden Betrag sei nach dem Lohnsteuertarif versteuert worden.

Mit der gegen diesen Einkommensteuerbescheid 2023 am 28. September 2024 elektronisch erhobenen Beschwerde ersuchte die Bf. um Korrektur des angefochtenen Bescheides. Einerseits begehrte sie unter Vorlage eines entsprechenden Studienflyers für 2025 um Anerkennung der iHv 1.091,20 € geltend gemachten Kosten der Ausbildung zum AA an der Universität XY. Dazu gab sie an, dass die Kurskosten an sich ihr Arbeitgeber getragen habe. Ihrerseits seien Fahrtkosten für die Wegstrecke zur Universität iHv 739,20 € angefallen (20 Vorlesungstage in 2023 mit je 44 km einfacher Wegstrecke). An diesen Tagen habe sie sich selbst außerhalb des Heimes verköstigt; dies ergebe bei 20 Tagen und 8 Stunden pro Tag mit 2,20 € je Stunde 352,00 €.

Andererseits beantrage sie, dass die außerordentliche Bonuszahlung von 61.888,00 CHF, welche aus dem Lohnzettel hervorgehe, im Sinne eines Steuerrulings dem Sondersteuersatz von 6% unterworfen werde. Diese Bonuszahlung sei für außerordentliche Leistungen gewährt worden und soll somit auch steuerlich entsprechend gewürdigt werden.

Mit Einkommensteuerbescheid 2023 (Beschwerdevorentscheidung gem. § 262 BAO) vom 3. Oktober 2024 gab das Finanzamt der Beschwerde insofern teilweise statt, als Reisekosten iHv 827,20 € als Werbungskosten Anerkennung fanden. Verpflegungsspesen seien lediglich für die ersten fünf Tage zu berücksichtigen ($2,20 \text{ €} \times 8 \text{ Std.} \times 5 \text{ Tage} = 88,00 \text{ €}$). Die Sonderzahlungen innerhalb des Jahressechstels seien bereits im Erstbescheid begünstigt besteuert worden. Im Übrigen wird auf die Ausführungen der Abgabenbehörde in der diesbezüglichen Bescheidebegründung verwiesen.

In dem dagegen via FinanzOnline erhobenen Vorlageantrag vom 5. Oktober 2024 beantragte die Bf. wiederum eine Korrektur des angefochtenen Einkommensteuerbescheides 2023 und wiederholte dabei das oben dargestellte Beschwerdevorbringen.

Im Rahmen eines daraufhin durchgeführten Vorhalteverfahrens (vgl. Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 9.10.2024) legte die Bf. noch die Bestätigung der Universität XY vom Oktober 2024 betreffend ihre Anwesenheits- bzw. Vorlesungstage im Zusammenhang mit dem von ihr absolvierten ZS AA vor.

Mit Vorlagebericht vom 13. November 2024 legte das Finanzamt schließlich - wie der Bf. mitgeteilt wurde - die in Rede stehende Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Dabei nahm die Abgabenbehörde nach entsprechenden Ausführungen zum Sachverhalt und unter Verweis auf entsprechende Beweismittel wie folgt Stellung:

„Aufgrund der am 24.10.2024 vorgelegten Unterlagen (Ausbildungstermine) können die beantragten Taggelder nach ha. Ansicht entsprechend der RZ 301 LStR im Ausmaß von 15 Tagen in Höhe von nunmehr 307,00 € (Tagessatz FL 30,70 €/12 x 8 Stunden x 15 Tage = 307,00 €) berücksichtigt werden (bisher 88,00 €).

Die "außerordentliche Bonuszahlung" (61.888,00 CHF) der AB AG setzt sich laut Lohnausweis aus einer Gratifikation (52.500,00 CHF) sowie dem 13. und 14. Monatslohn (jeweils

4.694,00 CHF) zusammen. Bei diesen Zahlungen handelt es sich um typische Sonderzahlungen iSd § 67 Abs. 1 EStG 1988, welche gem. § 67 Abs. 2 EStG 1988 innerhalb des Jahressechstels begünstigt besteuert werden. Das Jahressechstel für die Bezüge der AB AG mit Bezugszeitraum 01.01.2023-30.09.2023 beträgt 12.804,44 CHF (Bruttobezüge 119.508,00 CHF abzüglich Sonderzahlungen 61.888,00 CHF = 57.620,00 CHF/9 Monate x 2 Monate = 12.804,44 CHF). Die Sonderzahlung der CD AG (3.054,00 CHF) liegt innerhalb des Jahressechstels und wurde zur Gänze begünstigt besteuert. Die über dem Jahressechstel liegenden Bezüge unterliegen dem Tarifsteuersatz.

Die "Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug" wurden daher korrekt mit 127.150,50 € ermittelt und dem Tarifsteuersatz unterworfen (Bruttobezug AB AG 119.508,00 CHF abzüglich Jahressechstel 12.804,44 CHF zuzüglich Bruttolohn CD AG 21.797,00 CHF abzüglich Sonderzahlung 3.054,00 CHF = 125.446,56 CHF (127.150,50 €, vgl. Seite 1 der Beschwerdeentscheidung vom 03.10.2024).“

Im Zuge eines finanzgerichtlichen Vorhalteverfahrens (vgl. Schreiben des Finanzgerichtes vom 28.11.2024, mit welchem zum gegenständlichen Beschwerdebegehren Stellung genommen wurde und die Bf. außerdem darüber informiert wurde, dass die von ihr geltend gemachte und von Seiten der Abgabenbehörde berücksichtigte Pendlerpauschale mit 3.852,00 € wohl zu hoch angesetzt wurde; auf die entsprechenden begründenden Ausführungen des erkennenden Richters wird an dieser Stelle verwiesen) brachte die Bf. noch vor, dass die zusätzlich zu den laufenden Bezügen ausbezahlten Sonderzahlungen z.T. nicht ausschließlich für den betreffenden Lohnzahlungszeitraum, sondern für davon abweichende Perioden (**aperiodische Zuteilungen**) bestimmt gewesen sei, und diesem Umstand von Seiten der Abgabenbehörde nicht Rechnung getragen worden sei. Bei den als Werbungskosten geltend gemachten **Ausbildungskosten**, hierbei insbesondere die **Wegstrecken zum und Taggeld am Ausbildungsort**, der Universität XY, F-Straße, GDE Z, werde seitens der Abgabenbehörde die zeitlich limitierte Berücksichtigung von Taggeldern damit begründet, dass nach den erwähnten 15 Tagen von einem weiteren Ort der Tätigkeit auszugehen sei. Diese Begründung sei allenfalls im Falle einer Schule haltbar, bei welcher von einem fix zugeteilten Lernplatz und entsprechendem persönlichem Zurechnungsraum (eigener Spind, eigenes Pult, Garderobe, etc.) gesprochen werden könne. Dies widerspreche den Gegebenheiten an einer Universität und könne daher im vorliegenden Fall nicht angewandt werden. Bei der Berücksichtigung der **Pendlerpauschale** iHv jährlich **3.852,00 €** jährlich habe die Abgabenbehörde ihres Erachtens dem Umstand Rechnung getragen, dass a) die Wegstrecke je nach gewählter Route (österreichische oder Schweizer Autobahn) bis zu 37 km einfacher Wegstrecke bedeuten könne und somit nahe der Einstufung von 40 km liege, und b) die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel für die genannte Wegstrecke insofern als nicht realitätsnah zu betrachten sei, als dass dies mindestens einer Verdoppelung der An- und Abreisedauer zur Arbeitsstätte entspreche. Das Finanzamt Österreich habe insofern verursachungsgerecht und den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechend entschieden.

Zur näheren Ausführung dieser angeführten, in aller Kürze umrissenen Punkte und zur Vorlage entsprechender Beweisunterlagen ersuchte die Bf. abschließend, um **Gewährung einer Frist bis zum 31. Jänner 2025**.

Eine solche Vorlage einer umfangreicheren Begründung bzw. von entsprechenden Beweisunterlagen ist in weiterer Folge unterblieben.

Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat über die Beschwerde erwogen:

1) Streit besteht im konkreten Fall darüber, ob die in Verbindung mit dem an der Universität XY (GDE Z, F-Straße) besuchten ZS AA für das Beschwerdejahr geltend gemachten **Tagesgelder** (352,00 €) als Werbungskosten Berücksichtigung finden können.

Wie im Verfahrensgang dargestellt, hat die Abgabenbehörde mit Beschwerdevorentscheidung vom 3. Oktober 2024 die im Streitjahr im Zusammenhang mit dem in Rede stehenden Studiengang geltend gemachten **Kilometergelder** iHv 739,20 € (1.760 km x 0,42 €) als Werbungskosten anerkannt. Das Finanzgericht schließt sich der diesbezüglichen (unstrittigen) Einschätzung bzw. Vorgehensweise der Abgabenbehörde an.

Nach § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen Werbungskosten. Sie sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen. Werbungskosten eines Dienstnehmers sind Aufwendungen oder Ausgaben, die beruflich veranlasst sind. Eine berufliche Veranlassung ist gegeben, wenn die Aufwendungen oder Ausgaben

- objektiv in Zusammenhang mit einer nichtselbständigen Tätigkeit stehen und
- subjektiv zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen geleistet werden oder den Steuerpflichtigen unfreiwillig treffen und
- nicht unter ein Abzugsverbot des § 20 EStG 1988 fallen.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 sind Werbungskosten auch Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit und Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen.

Im konkreten Fall gehen beide Parteien des finanzgerichtlichen Verfahrens unstrittig davon aus, dass der gegenständliche Studiengang mit der konkret ausgeübten (verwandten) Tätigkeit in Veranlassungszusammenhang stand. Als abzugsfähige Aus- und Fortbildungskosten kommen neben unmittelbaren Kosten der Bildungsmaßnahme (wie zB Kursgebühren, Kosten für Kursunterlagen, Skripten), mit der Bildungsmaßnahme im Zusammenhang stehende Finanzierungskosten, Kosten der Nächtigung auch Fahrtkosten im tatsächlichen Ausmaß, sofern diese nicht bereits durch den Verkehrsabsetzbetrag und ein allfälliges Pendlerpauschale

abgegolten sind, sowie Tagesgelder, sofern eine Reise iSd § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 vorliegt, in Betracht (vgl. dazu etwa Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁴ (2024) § 16 Tz 203/13).

Nach § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 stellen Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft (Reisekosten) bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen Werbungskosten dar. Diese Aufwendungen sind ohne Nachweis ihrer Höhe als Werbungskosten anzuerkennen, soweit sie die sich aus § 26 Z 4 leg. cit. ergebenden Beträge nicht übersteigen. Höhere Aufwendungen für Verpflegung sind nicht zu berücksichtigen. Dabei steht das volle Tagesgeld für 24 Stunden zu. Höhere Aufwendungen für Verpflegung sind nicht zu berücksichtigen.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. c EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften Reisekosten, soweit sie nach § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 nicht abzugsfähig sind, nicht abgezogen werden.

Tagesgelder stellen demnach nur bei Vorliegen einer **beruflich veranlassten Reise** Werbungskosten dar, andernfalls liegen nicht abzugsfähige Kosten der Lebensführung vor.

Tagesgelder ersetzen einem eine beruflich veranlasste Reise durchführenden Arbeitnehmer jenen Verpflegungsmehraufwand, der ihm deshalb entsteht, weil ihm die günstigen Verpflegungsmöglichkeiten am Ort seines dienstlichen Tätigwerdens nicht bekannt sind. Nach Ablauf einer bestimmten Zeit ist in typisierender Betrachtungsweise davon auszugehen, dass ihm diese günstigen Verpflegungsmöglichkeiten bekannt geworden sind und er sich in einer vergleichbaren Lage wie jeder andere Arbeitnehmer befindet, der nicht auf Reise ist, sich aber auch außerhalb seines Haushaltes verpflegt (siehe dazu Sutter/Pfalz in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, Tz 9 zu § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988, und die dort zitierte VwGH-Judikatur).

Entsprechend den obigen Ausführungen sind Verpflegungsmehraufwendungen bzw. Tagesdiäten somit nur - andernfalls liegen eben nicht abzugsfähige Kosten der normalen Lebensführung vor - bei Vorliegen einer *"beruflich veranlassten Reise"* anzuerkennen. Der Verwaltungsgerichtshof legt den Begriff einer beruflich veranlassten Reise im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 danach aus, ob auf Grund des Ortswechsels gegenüber dem Ort der ständigen Tätigkeit ein Verpflegungsmehraufwand angenommen werden muss. Dabei geht er - typisierend betrachtet - für eine angemessene Anfangsphase davon aus, dass der Steuerpflichtige außerhalb des Ortes seiner ständigen Tätigkeit die (kostengünstigen) Verpflegungsmöglichkeiten nicht kennt und sich daraus ein Mehraufwand ergibt.

Eine *"Reise"* liegt nach übereinstimmender Lehre, Rechtsprechung und Verwaltungspraxis dann vor, wenn

- sich der Steuerpflichtige zwecks Verrichtung beruflicher Obliegenheiten oder sonst aus beruflichem Anlass vom Mittelpunkt seiner Tätigkeit entfernt,
- die Entfernung mindestens 25 km beträgt,
- bei Inlandsreisen eine Reisedauer von mehr als drei Stunden bzw. bei Auslandsreisen eine

Reisedauer von mehr als fünf Stunden vorliegt und

- kein weiterer Mittelpunkt seiner Tätigkeit begründet wird.

Nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes wird ein Ort zu einem solchen weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit nur

- bei durchgehendem Einsatz am gleichen Ort nach einer Woche (zumindest an fünf aufeinander folgenden Arbeitstagen),
- bei wöchentlich wiederholenden Einsätzen am gleichen Ort nach einer angemessenen Anlaufphase von wohl auch fünf bis sieben Tage.

Die Verwaltungspraxis schließt auf Basis der Rechtsprechung einen pauschalen Verpflegungsmehraufwand (Tagesgelder) in diesem Zusammenhang dann aus, wenn der Arbeitnehmer

- an einem Einsatzort durchgehend tätig wird und die Anfangsphase von fünf Tagen überschritten wird,
- an einem Einsatzort regelmäßig wiederkehrend (mindestens einmal wöchentlich) tätig wird und die Anfangsphase von fünf Tagen überschritten wird, oder
- an einem Einsatzort wiederkehrend aber nicht regelmäßig tätig wird und dabei eine Anfangsphase von 15 Tagen im Kalenderjahr überschritten wird.

Ein (weiterer) Mittelpunkt der Tätigkeit eines Arbeitnehmers kann auch der Ort eines Fortbildungslehrganges sein; lt. Höchstgericht kann es nicht darauf ankommen, ob die dienstliche Tätigkeit in der üblichen Tätigkeit besteht oder in einer Berufsfortbildung.

Die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte begründen im Übrigen keine Reise iSd § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 (vgl. zu den obigen Ausführungen siehe Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁴ (2024) § 16 Tzen 172 ff; Jakom/Ebner EStG, 2026, § 16 Tzen 43 ff, und die jeweils angeführte VwGH-Judikatur; LStR 2002 Rzen 278 sowie 297 ff).

Begründet nun der Steuerpflichtige aufgrund einer (über die Anfangsphase hinausgehenden) längeren Tätigkeit einen solchen (weiteren) Mittelpunkt der Tätigkeit, so ist der Aufenthalt an diesem keine Reise im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988, sodass eine Berücksichtigung von Verpflegungsmehraufwendungen nicht erfolgen kann. In diesem Fall ist, wie bereits oben ausgeführt, in typisierender Betrachtungsweise davon auszugehen, dass die günstigen Verpflegungsmöglichkeiten bekannt sind und daher kein zu Werbungskosten führender Mehraufwand für Verpflegung entsteht.

Im gegenständlichen Fall verneint das Finanzamt (vgl. diesbezügliche Ausführungen im Vorlagebericht vom 13.11.2024) in Anlehnung an die oben zitierte Judikatur, Literatur und Verwaltungspraxis die Berücksichtigung von über die Anfangsphase von 15 Tage hinausgehenden Verpflegungsmehraufwendungen zu Recht. Es kann nämlich im Beschwerdefall in Anbetracht der Angaben in der Bestätigung der Universität XY vom

Oktober 2024 betreffend die Anwesenheits- bzw. Vorlesungstage der Bf. vorausgesetzt werden, dass die Bf. im Beschwerdejahr hinsichtlich des Studienortes wiederkehrend aber nicht regelmäßig tätig war, die Anfangsphase von fünfzehn Tagen überschritten wurde und damit einen (weiteren) Mittelpunkt ihrer Tätigkeit begründet hat; auf Grund der Häufigkeit ihrer Kurstage kann davon ausgegangen werden, dass sie ausreichend Kenntnis hinsichtlich günstiger Verpflegungsmöglichkeiten am Studienort besaß und von diesen Möglichkeiten auch Gebrauch gemacht hat. Das wiederkehrende Bereisen führte zu einer Vertrautheit mit den örtlichen Gegebenheiten und war daher im Beschwerdejahr jedenfalls ein über die Anfangsphase von 15 Tagen hinausgehender Verpflegungsmehraufwand nicht gegeben. Die durch die gesetzliche Regelung gebotene typisierende Betrachtungsweise verbietet es im Übrigen, auf im Einzelfall mögliche Besonderheiten Bedacht zu. Bei der Beurteilung des Vorliegens eines steuerlich zu berücksichtigenden Verpflegungsmehraufwandes ist alleine darauf abzustellen, ob ein solcher einem *"Reisenden"* auf Grund der Unkenntnis der örtlichen Gegebenheiten bzw. der preisgünstigen Verpflegungsmöglichkeiten im Verhältnis zu einem ständig an diesem Ort Tätigen erwächst.

Auf Grund der - eindeutigen - Gesetzeslage und unter Beachtung der dazu bereits umfangreich ergangenen verwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung, übereinstimmenden Lehre und Verwaltungspraxis, auf welche oben verwiesen wurde, konnte dem gegenständlichen Beschwerdebegehren nur teilweise ein Erfolg beschieden sein. Es war daher - gerade auch im Sinne einer gleichmäßigen Besteuerung aller Steuerpflichtigen - spruchgemäß zu entscheiden.

Angesichts dieser Überlegungen kann sich die Bf. mit der im Vorlagebericht vorgeschlagenen Vorgehensweise der Abgabenbehörde [anzuerkennende Taggelder iHv **307,00 €** (Tagsatz für XY iHv 30,70 € : 12 Std. x 8 Std. x 15 Tage)] nicht als beschwert erachten. Gesamthaft ergeben sich damit anzuerkennende **"Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte"** iHv **1.367,25 €** (Arbeitsmittel iHv 321,05 € + Fahrtkosten iHv 739,20 € + Taggelder iHv 307,00 €).

2) Mit Beschwerdeschriftsatz wie auch mit Vorlageantrag beantragte die Bf. im Hinblick auf ihre Beschäftigung bei der AB AG, **"die außerordentliche Bonuszahlung von 61.888,00 CHF dem Sondersteuersatz von 6% zu unterwerfen"**. Diese *"außerordentliche Bonuszahlung"* (61.888,00 CHF) der AB AG setzt sich laut vorgelegtem Lohnausweis samt Beiblatt aus einer Gratifikation (52.500,00 CHF) sowie dem 13. und 14. Monatslohn (jeweils 4.694,00 CHF) zusammen.

§ 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 abgelden* (vgl. dazu zB VwGH 20.2.2008, 2005/15/0135; Bernold/Mertens, Die Lohnsteuer in Frage und Antwort, Ausgabe 2015, Seiten 777 ff; Jakom/Ebner EStG, 2026, § 67 Tzen 2 f; Kirchmayr/Schaunig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁴ (2024) § 67 Tzen 6 ff; Fellner in Hofstätter/Reichel, EStG, Kommentar § 67 Abs. 1 und 2 Tzen 5 ff).

Gemäß § 19 Abs. 1 EStG 1988 sind Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind.

Angesichts der gegenständlichen Sach- und Rechtslage schließt sich das Bundesfinanzgericht der (unstrittigen) Auffassung bzw. Vorgehensweise der Abgabenbehörde an, wenn sie die in Rede stehende Gratifikation (52.500,00 CHF) sowie den 13. und 14. Monatslohn (jeweils 4.694,00 CHF) als sonstige Bezüge iS des § 67 Abs. 1 EStG 1988 qualifiziert hat.

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 (ausdrücklich) 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 Fellner in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 67 Abs. 1 und 2 Tzen 26 f; Jakom/Ebner EStG, 2026, § 67 Rz 6).

Die Lohnsteuerberechnung ist grundsätzlich von jedem Arbeitgeber für jeden Arbeitnehmer gesondert vorzunehmen. Für die Sechstelberechnung sind der laufende Arbeitslohn und jene sonstigen Bezüge miteinzubeziehen, die der Arbeitnehmer von demselben Arbeitgeber erhält, sohin hat auch jeder Arbeitgeber das Jahressechstel nach den von ihm an den Arbeitnehmer laufend ausgezahlten Bezügen gesondert zu ermitteln (vgl. VwGH 28.1.1975, 1385/74). Für die Frage der Sechstelüberschreitung ist auf den Zeitpunkt des Zuflusses des sonstigen Bezuges abzustellen. Eine Änderung des Jahressechstels bei der Veranlagung ist im Einkommensteuergesetz nicht vorgesehen und damit nicht rechtskonform (vgl. zB BFG 2.3.2017, RV/1100135/2013; BFG 10.2.2025, RV/1100383/2019).

Wie im oben dargestellten Vorlagebericht von der Abgabenbehörde richtig vorgebracht wird, beträgt das Jahressechstel für die Bezüge der AB AG mit Bezugszeitraum 1. Jänner 2023 bis 30. September 2023 **12.804,44 CHF** (Bruttobezüge 119.508,00 CHF abzüglich Sonderzahlungen 61.888,00 CHF = 57.620,00 CHF/9 Monate x 2 = 12.804,44 CHF).

Die Sonderzahlungen der AB AG waren damit - entsprechend der ausdrücklichen gesetzlichen Regelung des § 67 Abs. 2 EStG 1988 - lediglich in Höhe des Jahressechstels (12.804,44 CHF) begünstigt zu besteuern. Die über dem Jahressechstel liegenden sonstigen Bezüge (hier: 49.083,56 CHF) waren zusammen mit den laufenden (Brutto)Bezügen als laufender Arbeitslohn (*“Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug”*) nach dem Tarif (§ 33 Abs. 1 EStG 1988) zu versteuern.

Dementsprechend waren auch die Pflichtbeiträge auf laufende und sonstige Beträge aufzuteilen und jeweils als Werbungskosten in Abzug zu bringen.

Die Sonderzahlung (14. Monatslohn iHv 3.054,00 CHF) der CD AG lag innerhalb des Jahressechstels und wurde zur Gänze begünstigt besteuert.

Die *“Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug”* lt. angefochtenem Bescheid vom 17. September 2024 wie auch lt. Beschwerdeverentscheidung vom 3. Oktober 2024 wurden damit von der Abgabenbehörde korrekt mit **127.150,50 €** ermittelt und dem Tarifsteuersatz unterworfen [Bruttobezug AB AG 119.508,00 CHF abzüglich Jahressechstel 12.804,44 CHF zuzüglich Bruttolohn CD AG 21.797,00 CHF abzüglich Sonderzahlung 3.054,00 CHF = 125.446,56 CHF (127.150,50 €)].

Zum Werbungskostenabzug der Pflichtbeiträge (AHV/IV/ALV, NBU, Pensionsversicherung, Krankentaggeldversicherung) sei vollständigkeitshalber noch Folgendes erwähnt:

§ 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 Kirchmayr/Schaunig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁴ (2024) § 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).

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes entsprechen die vom Finanzamt angesetzten "Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug" sowie "Sonstige Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag" und die Berechnung der Steuer für die sonstigen Bezüge - gerade auch unter Berücksichtigung der von der Bf. vorgelegten Unterlagen, insbesondere der beigebrachten Jahreslohnausweise samt Beiblätter - zweifelsfrei dem Gesetz.

3) Wie im Verfahrensgang dargestellt, wurde die Bf. mit Schreiben des Finanzgerichtes vom 28. November 2024 darüber informiert, dass die von ihr geltend gemachte und von Seiten der Abgabenbehörde berücksichtigte **Pendlerpauschale** mit 3.852,00 € zu hoch angesetzt wurde, woraufhin die Bf. dazu erwiderte, dass die Abgabenbehörde damit wohl dem Umstand Rechnung getragen habe, dass a) die Wegstrecke je nach gewählter Route (österreichische oder Schweizer Autobahn) bis zu 37 km einfacher Wegstrecke bedeuten könne und somit nahe der Einstufung von 40 km liege, und b) die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel für die genannte Wegstrecke insofern als nicht realitätsnah zu betrachten sei, als dass dies mindestens einer Verdoppelung der An- und Abreisedauer zur Arbeitsstätte entspreche; die Abgabenbehörde habe insofern verursachungsgerecht und den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechend entschieden. Dazu ist Folgendes zu sagen:

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Nach Z 6 dieser Gesetzesstelle (idF BGBl. I Nr. 118/2015) zählen zu den Werbungskosten die Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte.

Intention des Gesetzgebers des EStG 1988 war es, durch Neuregelung der Absetzbarkeit von Kosten für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte den bis dahin steuerlich begünstigten, aus umweltpolitischer Sicht aber unerwünschten Individualverkehr einzudämmen und die Bevölkerung zum Umsteigen auf öffentliche Verkehrsmittel zu bewegen (vgl. VwGH 16.7.1996, 96/14/0002, 0003). Vor diesem Hintergrund wurde § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 geschaffen und ist diese Bestimmung daher so zu verstehen und auszulegen.

Nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. a EStG 1988 sind die Kosten der **Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte** (Arbeitsweg) **grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag** (§ 33 Abs. 5 EStG 1988) **abgegolten**, der allen aktiven Arbeitnehmern unabhängig von den tatsächlichen Kosten zusteht.

Bei Vorliegen weiterer Voraussetzungen stehen für diese Fahrten Werbungskosten in Form des Pendlerpauschales gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 zu. Dies grundsätzlich aber nur dann, wenn

- entweder der Arbeitsweg eine Entfernung von mindestens 20 Kilometer umfasst (sog. kleines Pendlerpauschale) oder
- die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumindest hinsichtlich des halben Arbeitsweges nicht möglich oder nicht zumutbar ist und der Arbeitsweg mindestens zwei Kilometer beträgt (sog. großes Pendlerpauschale).

Bei Anspruch auf das Pendlerpauschale steht nach Maßgabe des § 33 Abs. 5 Z 4 EStG 1988 auch ein **Pendlereuro** zu.

In zeitlicher Hinsicht müssen die entsprechenden Verhältnisse im Lohnzahlungszeitraum grundsätzlich *überwiegend* (dh. an mehr als der Hälfte der Arbeitstage im Lohnzahlungszeitraum) gegeben sein. An dieser Stelle wird auch auf die *Aliquotierungsregelung* des § 16 Abs. 1 Z 6 lit. e EStG 1988 verwiesen.

Beträgt die einfache Wegstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mindestens 20 km und ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar, dann sind die in § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c iVm § 124b Z 182 EStG 1988 genannten (vollen; dh. ab 11 Fahrten im Kalendermonat) Pauschbeträge zu berücksichtigen. Danach beträgt das sog. kleine Pendlerpauschale:

ENTFERNUNG	PAUSCHBETRÄGE		
	jährlich	monatlich	täglich
bei mindestens 20 km bis 40 km	696,00 €	58,00 €	1,93 €
bei mehr als 40 km bis 60 km	1.356,00 €	113,00 €	3,77 €
bei mehr als 60 km	2.016,00 €	168,00 €	5,60 €

Ist dem Arbeitnehmer die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Entfernung *nicht* zumutbar, dann werden gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. d iVm § 124b Z 242 EStG 1988 an Stelle der (vollen) Pauschbeträge nach lit. c leg. cit. folgende Pauschbeträge (sog. großes Pendlerpauschale) berücksichtigt:

ENTFERNUNG	PAUSCHBETRÄGE		
	jährlich	monatlich	täglich
bei mindestens 2 km bis 20 km	372,00 €	31,00 €	1,03 €
bei mehr als 20 km bis 40 km	1.476,00 €	123,00 €	4,10 €
bei mehr als 40 km bis 60 km	2.568,00 €	214,00 €	7,13 €
bei mehr als 60 km	3.672,00 €	306,00 €	10,20 €

Auf Grund der Erhöhung der Treibstoffkosten erhöhte sich ua. für den Zeitraum von Jänner 2023 bis Juni 2023 das monatliche Pendlerpauschale jeweils um die Hälfte (§ 124b Z 395 lit. a und lit b EStG 1988). Danach gelten die bisherigen Werte. Das sog. große Pendlerpauschale stellt sich im Jahr 2023 damit betraglich wie folgt dar:

<i>einfache Fahrtstrecke</i>	<i>Betrag pro Monat bisher</i>	<i>Zuschlag für Jänner bis Juni 2023</i>	<i>Jänner bis Juni 2023 pro Monat</i>
<i>mindestens 2 km bis 20 km</i>	<i>31,00 €</i>	<i>15,50 €</i>	<i>46,50 €</i>
<i>mehr als 20 km bis 40 km</i>	<i>123,00 €</i>	<i>61,50 €</i>	<i>184,50 €</i>
<i>mehr als 40 km bis 60 km</i>	<i>214,00 €</i>	<i>107,00 €</i>	<i>321,00 €</i>
<i>mehr als 60 km</i>	<i>306,00 €</i>	<i>153,00 €</i>	<i>459,00 €</i>

Im konkreten Fall gehen beide Parteien unstrittig davon aus, dass der Bf. die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke im Beschwerdejahr *nicht* zumutbar war.

Ist die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels unzumutbar, bemisst sich die Entfernung nach der *schnellsten* Straßenverbindung; bei der Ermittlung der Straßenkilometer sind in typisierender Betrachtung ausschließlich abstrakte durchschnittliche Verhältnisse zu berücksichtigen.

Lt. entsprechenden Internetrecherchen betrug die einfache Fahrtstrecke von der Wohnung der Bf. in Gde X, N-Straße-xx, und ihren Arbeitsstätten in GDe Y, G-Straße-xy bzw. E-Straße-yy, **33 km** (lt. google maps über Xy 32,8 km bzw. über Xz und Xy 32,7 km).

Der Bf. stand damit das volle (der Arbeitsweg wurde unstrittig mindestens elf Tage pro Monat zurückgelegt) sog. große Pendlerpauschale nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. d EStG 1988 für eine einfache Fahrtstrecke von mehr als 20 bis 40 km zu.

Unter Zugrundelegung dieser Annahmen steht der Bf. im Beschwerdejahr richtigerweise eine sog. **große Pendlerpauschale** iHv **1.845,00 €** [(6 Mo x 184,50 €) + (6 Mo x 123,00 €)] zu; d.h. die

bisher vom Finanzamt berücksichtigte Pendlerpauschale (3.852,00 €) war um 2.007,00 € zu kürzen.

Der **Pendlereuro** steht iHv jährlich 2,00 € pro Kilometer der einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu, wenn der Arbeitnehmer Anspruch auf eine Pendlerpauschale hat.

Neben der Pendlerpauschale wurde ua. für den Zeitraum Jänner 2023 bis Juni 2023 auch der Pendlereuro befristet erhöht. Das heißt, in diesem Zeitraum werden als Pendlereuro *zusätzlich* 0,50 Euro monatlich pro Kilometer der einfachen Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte von der errechneten Steuer abgezogen.

Bei einer 33 km langen einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte beträgt der Pendlereuro grundsätzlich 66,00 € jährlich (33 km x 2,00 € = 66,00 €). Für die sechs Monate von Jänner bis Juni 2023 stehen zusätzlich 99,00 € zu (33 km x 0,5 € x 6 Monate = 99,00 €). Der **Pendlereuro** beträgt im Beschwerdefall daher richtigerweise **165,00 €**; d.h. der bisher vom Finanzamt berücksichtigte steuerliche Absetzbetrag (140,00 €) war um 25 € zu erhöhen.

Zulässigkeit der Revision:

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichts 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 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 (zitierten) 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. Eine (ordentliche) Revision ist damit nicht zulässig.

Gesamthaft war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 9. Juni 2026