

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Armin Treichl, über die Beschwerde des Herrn bfadr, vertreten durch Mag. Thomas Kollaczia-Putz, Wirtschaftstreuhänder und Steuerberater in 1010 Wien, Annagasse 3a, vom 27. August 2013 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bregenz, St.Nr. XXX, vom 26. Juli 2013, betreffend Einkommensteuer 2010

zu Recht erkannt:

1. Der anfochtene Bescheid vom 26. Juli 2010 wird im Umfang der Berufungsvorentscheidung vom 18. September 2013 abgeändert. Die Höhe der Bemessungsgrundlage und der Steuern ist aus den Entscheidungsgründen ersichtlich und bilden einen Bestandteil dieses Spruches.
2. Eine ordentliche Revision beim Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundesverfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer ist in Österreich ansässig und arbeitete bis 30. April 2009 für die a in Liechtenstein. Seit 1.1.2009 - und somit auch im gesamten Jahr 2010 - war er für die b in Liechtenstein beschäftigt. Aus dem vorgelegten Lohnausweis aus dem Dienstverhältnis mit der b, datiert mit 06.07.2011, sind für das Jahr 2010 Bruttoeinnahmen iHv gesamt EUR 157.615,70 (inkl. Sonderzahlungen) ersichtlich.

Die Beilage zur Einkommensteuererklärung für das Jahr 2010 hat im Wesentlichen folgenden Wortlaut:

	€	€	€
Jahresbruttoeinnahmen		157.615,70	
gesetzlicher Sozialaufwand	23.440,65		
abzüglich Anteil Jahressechstel	-3.906,77	19.533,88	
Zwischensumme		138.081,82	138.081,82
1/6 der Jahresbruttoeinnahmen		26.269,28	

gemäß § 67 Abs 1 EStG zu
versteuern

abzüglich gesetzlicher Sozialaufwand	-3.906,77	
abzüglich Freibetrag	-620,00	
Jahressechstel	21.742,51	
Nachträgliche Einnahmen a.		120.000,00
		258.081,82

Pendlerpauschale		2.361,00
Krankenversicherung	2.083,46	
Spesen	17.910,63	
Spesenersätze	-6.226,79	11.683,84
Büromaterial	144,18	
Porto	10,80	
Beiträge	71,36	
Fachliteratur	65,10	14.058,74
		241.662,08
abzüglich Jahressechstel		26.269,28
		215.392,80

Mit Bescheid vom 26.07.2013 hat das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2010 erlassen. In der Begründung führte das Finanzamt im Wesentlichen aus:

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	140.811,31
Pendlerpauschale laut Lohnzettel	0,00
Pendlerpauschale laut Veranlagung	-2.361,00
Werbungskosten die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte	-13.304,40
Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag	-23.024,95
Gesamtbetrag der Einkünfte	102.120,96
Sonderausgabenpauschbetrag	-60,00

Kirchenbeitrag	-200,00
Einkommen	101.860,96
Die Einkommensteuer gem § 33 Abs 1 EStG beträgt: (101.860,96-60.000)x0,5+20.235,00	41.165,48
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	
Verkehrsabsetzbetrag	-291,00
Grenzgängerabsetzbetrag	-54,00
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	40.820,48
Steuer gemäß § 67 Abs 1 und 2 EStG 6,00% von 13.865,24	821,11
Einkommensteuer	41.641,59
Ausländische Steuer	-6.304,63
Festgesetzte Einkommensteuer	35.336,96

Geschenke ohne entsprechenden Werbecharakter (Namensaufschrift etc.) sind gemäß § 20 EStG nicht absetzbar.

Von den geltend gemachten Kosten für Büromaterial wurde ein 50%ige Privatanteil abgezogen.“

In der Berufung vom 27. August 2013 brachte der Beschwerdeführer im Wesentlichen vor:

„1. In der Einkommensteuererklärung für 2010 sind nachträgliche Einnahmen der a in der Höhe von 120.000,00€ erklärt, die im Einkommensteuerbescheid nicht enthalten sind.

2. Die Berechnung der Sechstelgrenze erfolgte nicht nachvollziehbar. Die Sonderzahlungen überschreiten im gegenständlichen Jahr die Sechstelgrenze, daher wäre die Bemessungsgrundlage, die gemäß § 67 Abs 1 und 2 EStG mit 6% zu versteuern ist, mit einem Sechstel des Jahresbezuges abzüglich des anteiligen gesetzlichen Sozialaufwandes und abzüglich des Freibetrages von 620,00 € anzusetzen und das Sechstel des Jahresbezuges von den Einnahmen abzuziehen. Ich erlaube mir anzumerken, dass diese – auch in der Beilage zur Einkommensteuererklärung durchgeführte – Berechnungsmethode der des UFS entspricht.“

Mit Schreiben vom 17.09.2013 gab der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers an, dass der Beschwerdeführer zudem im Jahr 2010 eine nachträgliche Zahlung der a iHv EUR 120.000,- (EUR 60.000,- Nettogeldauflage inkl. EUR 60.000,- Gross-up Steuerbelastung) erhalten habe. Für diese Zahlung seiner vormaligen Arbeitgeberin wurde durch das Finanzamt Bregenz im elektronischen Akt ein eigener Lohnausweis angelegt und unter KZ 350 (Bruttobezüge) sowie KZ 351 (Bezüge, die neben dem laufenden monatlichen Arbeitslohn gewährt werden) jeweils der Betrag von EUR 120.000,- eingetragen.

Der Berufung wurde vom Finanzamt Bregenz mittels Berufungsvorentscheidung vom 18. September 2013 teilweise stattgegeben. In der Begründung führte das Finanzamt im Wesentlichen aus:

	€
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	260.811,31
Pendlerpauschale laut Lohnzettel	0,00
Pendlerpauschale laut Veranlagung	-2.361,00
Werbungskosten die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte	-13.304,40
Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag	-23.024,95
Gesamtbetrag der Einkünfte	222.120,96
Sonderausgabenpauschbetrag	-60,00
Kirchenbeitrag	-200,00
Einkommen	221.860,96
Die Einkommensteuer gem § 33 Abs 1 EStG beträgt: (221.860,96-60.000)x0,5+20.235,00	101.165,48
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	101.165,48
Verkehrsabsetzbetrag	-291,00
Grenzgängerabsetzbetrag	-54,00
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	100.820,48
Steuer gemäß § 67 Abs 1 und 2 EStG 6,00% von 13.865,24	821,11

Einkommensteuer	101.641,59
Ausländische Steuer	-6.304,63
Festgesetzte Einkommensteuer	95.336,96

Ihrer Berufung wird teilweise Folge geleistet, der Bescheid wird abgeändert. Die von der ehemaligen Arbeitgeberin a erhaltene Nachzahlung i.H.v. 120.000,00 € (Nettogeldauflage und Gross-up) wird zwecks Hinzurechnung zu den Einkünften antragsgemäß berücksichtigt und in einem eigenen Lohnausweis (L17, für die Arbeitgeberin a) erfasst und der gesamte Bruttozuwendungsbetrag in der Bruttokennzahl 350 als auch als Sonderzahlung unter KZ 351 eingetragen.

Die Herausrechnung eines geringeren, fiktiven Jahressechstels aus der nachträglich erhaltenen Belohnung (Geldauflage) ist nicht zulässig (vgl. VwGH zB zu den schweizerischen AHV-Pensionen VwGH 20.2.2008, 2005/15/0135).“

Im Vorlageantrag vom 8.Oktober 2013 führte der Beschwerdeführer im Wesentlichen aus:

„In meiner Berufung habe ich die Berechnung der Sechstelgrenze von den Sonderzahlungen ohne Hinzurechnung der Nettogeldauflage und Gross-up begehrt, da diese Sonderzahlungen im gegenständlichen Jahr die Sechstelgrenze überschreiten. Konkret erhielt der Steuerpflichtige neben seinem laufenden Bezug von CHF 11.050 im Jänner 2010 bzw. CHF 11.840,00 ab Februar 2010, einer Bonuszahlung von CHF 48.000,00 im April 2010 sowie eine Sonderzahlung von CHF 15.000,00 im Juni 2010, im Juli von CHF 790,00 und im November 2010 von CHF 15.790,00.

Laut Berufungsentscheidung des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Bregenz, vom 7.7.2011 (GZ.RV/0328-F/08) errechnet sich das Jahressechstel wie folgt:

„Zur Ermittlung des Jahressechstels bei Auszahlung eines sonstigen Bezuges sind alle im Kalenderjahr bis zu diesem Zeitpunkt zugeflossenen laufenden Bezüge heranzuziehen und auf einen fiktiven Jahresbezug umzurechnen; der zusammen mit dem sonstigen Bezug ausbezahlte laufende Bezug ist bereits zu berücksichtigen. Wird ein sonstiger Bezug in einem Kalenderjahr vor Fälligkeit des ersten laufenden Bezuges ausgezahlt, ist dieser erste laufende Bezug in seiner voraussichtlichen Höhe auf das Kalenderjahr umzurechnen (LStR 2002 Rz 1057).

Bei der Ermittlung des Jahressechstels sind die im Kalenderjahr zugeflossenen laufenden Bezüge durch die Anzahl der seit Jahresbeginn bereits abgelaufenen Kalendermonate zu teilen (Durchschnittsbezug); das Jahressechstel ergibt sich anschließend aus der Verdoppelung des Durchschnittsbezuges (VwGH vom 10.4.1997, 94/15/0197).

Bei der Berechnung ist von den Bruttobezügen auszugehen (vor Abzug der Pflichtbeiträge zu gesetzlichen Interessensvertretungen, Sozialversicherungsbeiträgen und Wohnbauförderungsbeiträgen).“

Das Jahressechstel errechnet sich daher in CHF im gegenständlichen Fall folgendermaßen:

Monat	laufender Bezug	Sonderzahlung	Jahressechstel	Sechstelüber- schreitung	gemäß § 67 zu besteuern	
1,00	11.050,00		22.100,00	0,00		
2,00	11.840,00		22.890,00	0,00		
3,00	11.840,00		23.153,33	0,00		
4,00	59.840,00		47.285,00	0,00		
5,00	11.840,00		42.564,00	0,00		
6,00	11.840,00	15.000,00	39.416,67	0,00	15.000,00	
7,00	11.840,00	790,00	37.168,57	0,00	790,00	
8,00	11.840,00		35.482,50	0,00		
9,00	11.840,00		34.171,11	0,00		
10,00	11.840,00		33.122,00	0,00		
11,00	11.840,00	15.790,00	32.263,64	0,00	15.790,00	
12,00	11.840,00		31.548,33	0,00		
Summe					31.580,00	CHF
Umrechnungskurs					0,713613	
					22.535,90	€

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Hinsichtlich der Einbeziehung der von der a erhaltenen Nachzahlung i.H.v. 120.000,00 € wird auf die Ausführungen der Berufungsvorentscheidung verwiesen. Der Beschwerde war in diesem Punkt stattzugeben.

Im gegenständlichen Fall ist sohin lediglich die Berechnung des Jahressechstels strittig.

Gemäß § 67 Abs. 11 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 180/2004 sind die Abs. 1, 2, 6 und 8 sowie Abs. 7 hinsichtlich der Vergütungen an Arbeitnehmer für Dienstleistungen auch bei der Veranlagung von Arbeitnehmern anzuwenden.

§ 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 Abs. 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 nur vor, wenn die Bezüge neben dem laufenden Arbeitslohn und von demselben Arbeitgeber ausbezahlt werden. Eine weitere Definition enthält die Bestimmung nicht.

Bei einem "sonstigen Bezug" handelt es sich um einen Lohnteil, 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 abgelten (vgl. Hofstätter/Reichel, EStG 1988, § 67 Abs 1 und 2 Tz 7).

§ 67 Abs. 2 EStG 1988 setzt der begünstigten Behandlung sonstiger Bezüge eine Grenze (Sechstelbestimmung). Soweit die sonstigen Bezüge innerhalb eines Kalenderjahres ein Sechstel der bereits zugeflossenen, auf das Kalenderjahr umgerechneten, laufenden Bezüge übersteigen, sind sie nach dieser Bestimmung dem laufenden Bezug des Lohnzahlungszeitraumes zuzurechnen, in dem sie ausbezahlt werden, und nach dem Tarif zu versteuern. Trotzdem bleibt ein sonstiger Bezug auch dann ein solcher, wenn er bloß zufolge Überschreitens der Sechstelgrenze des § 67 Abs. 2 leg. cit. für Zwecke der Steuerberechnung dem laufenden Arbeitslohn zugeschlagen wird (vgl. das hg. Erkenntnis vom 20. Februar 2008, 2005/15/0135, 2007/15/0183).

§ 67 EStG 1988 unterscheidet nicht zwischen inländischen und ausländischen Einkünften, sofern diese die Voraussetzungen des § 67 EStG 1988 erfüllen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 23. Februar 2010, 2008/15/0243).

Der Umrechnungskurs von CHF auf € hat im Jahr 2010 0,713613 betragen.

Im gegenständlichen Fall betragen die laufenden Bezüge aus der Tätigkeit für die b 141.290,00 CHF (11.050,00 CHF im Jänner und 11.840,00 CHF ab Februar; der im April zum laufenden Monatslohn in Höhe von 11.840,00 CHF bezahlte Leistungsbonus in Höhe von 48.000,00 CHF stellt einen sonstigen Bezug dar). Der Leistungsbonus in Höhe von 48.000,00 CHF stellt keinen laufenden Bezug dar, da er nur einmalig gewährt wurde und auch im Jahreslohnzettel des Arbeitgebers als einmaliger Bonus ausgewiesen wurde. Dieser Bonus erfüllt daher alle Voraussetzungen eines sonstigen Bezuges.

Die Summe der sonstigen Bezüge iSd § 67 Abs 1 EStG beträgt 79.580,00 CHF (Sonderzahlungen Juni: 15.000,00 CHF, Juli: 790,00 CHF, November: 15.790,00 CHF und Leistungsbonus: 48.000,00 CHF).

Das begünstigt zu versteuernde Jahressechstel errechnet sich folgendermaßen:

	CHF	€	%
Summe brutto	220.870,00	157.615,70	100,00%
laufende Bezüge brutto	141.290,00	100.826,38	
1/6 der laufenden Bezüge	23.548,33	16.804,40	10,66%
Bruttobezüge die dem Normalsteuersatz unterliegen	197.321,67	140.811,31	89,34%

gesetzlicher Sozialaufwand	32.847,85	23.440,65	
auf Jahressechstel entfallender Sozialaufwand	3.502,11	2.499,15	10,66%
auf dem Normalsteuersatz unterliegende Bezüge entfallender Sozialaufwand	29.345,74	20.941,50	89,34%
1/6 der laufenden Bezüge	23.548,33	16.804,40	
abzüglich auf Jahressechstel entfallender Sozialaufwand	-3.502,11	-2.499,15	
abzüglich Freibetrag	-868,82	-620,00	
Jahressechstel	19.177,40	13.685,24	

Die von der a erhaltene Nachzahlung i.H.v. 120.000,00 € stellt zur Gänze sonstige Bezüge iSd § 67 Abs 1 EStG dar. Da der Beschwerdeführer im beschwerdegegenständlichen Jahr 2010 seitens der a keine laufenden Bezüge erhalten hat, ist diese Nachzahlung zur Gänze mit dem Normalsteuersatz zu versteuern.

Die Einkommensteuer für das Jahr 2010 errechnet sich daher folgendermaßen:

	€
Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug (Bruttobezüge die dem Normalsteuersatz unterliegen)	260.811,31
Pendlerpauschale laut Lohnzettel	0,00
Pendlerpauschale laut Veranlagung	-2.361,00
Werbungskosten die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte	-13.304,40
Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag	-23.024,95
Gesamtbetrag der Einkünfte	222.120,96
Sonderausgabenpauschbetrag	-60,00
Kirchenbeitrag	-200,00
Einkommen	221.860,96
Die Einkommensteuer gem § 33 Abs 1 EStG beträgt: (221.860,96-60.000)x0,5+20.235,00	101.165,48

Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	101.165,48
Verkehrsabsetzbetrag	-291,00
Grenzgängerabsetzbetrag	-54,00
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	100.820,48
Steuer gemäß § 67 Abs 1 und 2 EStG 6,00% von 13.865,24	821,11
Einkommensteuer	101.641,59
Ausländische Steuer	-6.304,63
Festgesetzte Einkommensteuer	95.336,96

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

Zulässigkeit einer Revision

Eine ordentliche Revision ist nicht zulässig, da das Bundesfinanzgericht von der ständigen Rechtsprechung des VwGH nicht abgewichen ist.

Feldkirch, am 29. Jänner 2016