

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Mag. Heinrich Holzer, Rechte Bahngasse 24-26 Tür 12, 1030 Wien, über die Beschwerde vom 01.08.2015 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 18.05.2015 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2013 (Arbeitnehmerveranlagung) zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Einkommensteuerbescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind 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) zulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf) wurde von seinem österreichischen Arbeitgeber bis Ende 2012 zur rumänischen Tochtergesellschaft entsandt. Ab 1.1.2013 ist der Bf wieder bei seinem österreichischen Arbeitgeber in Österreich tätig.

Bei der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2013 wurden im **Einkommensteuerbescheid** vom 18.5.2015 nichtselbständige Einkünfte von 221.862,19 € sowie für die Berechnung des Durchschnittssteuersatzes ausländische Einkünfte von 58.609,47 € herangezogen.

In der **Beschwerde** vom 1.8.2015 beehrte der Bf eine Reduktion der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit um 32.480,75 € und eine korrespondierende Erhöhung der der lohnsteuerlichen Sechstelbegünstigung gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988 unterliegenden inländischen Einkünfte.

Der Bf führte aus, seine Bezüge des Jahres 2012 seien zur Gänze in Rumänien besteuert worden. Die laufenden Bezüge 2013 seien ausschließlich in Österreich erfasst worden.

Beschwerdegegenständlich seien die im Jahr 2013 zugeflossenen Sonderzahlungen, konkret die Anwendung und der Verbrauch des lohnsteuerlichen Jahressechstels gemäß § 67 Abs. 2 EStG 1988. Er habe 2013 folgende Zahlungen erhalten:

1. Remuneration Sonderzahlung („Bonuszahlung“) für die im Jahr 2012 in Rumänien ausgeübte Tätigkeit in Höhe von 58.609,47 €, welche im April 2013 ausbezahlt und in Rumänien versteuert worden sei.
2. Urlaubszuschuss (13. Bezug) 2013 von 16.122,43 € für die ab 1.1.2013 ausgeübte Tätigkeit; ausbezahlt im Mai 2013.
3. Weihnachtsremuneration (14. Bezug) 2013 von 16.422,43 € für die ab 1.1.2013 ausgeübte Tätigkeit, ausbezahlt im Oktober 2013.

Sein Arbeitgeber habe die erste Sonderzahlung in Hinblick auf das Doppelbesteuerungsabkommen Rumänien als steuerfrei behandelt. Bei der Ermittlung der Höhe und des Verbrauchs des lohnsteuerlichen Jahressechstels sei er von einem nahezu vollständigen Verbrauch durch diese auslandsbezogene Sonderzahlung ausgegangen, sodass die weiteren inlandsbezogenen Sonderzahlungen wegen vermeintlicher „Sechstelüberschreitung“ fast zur Gänze zum Tarif erfasst worden seien. Dies gehe aus den Lohnzetteln L1 (Inland) und L8 (Ausland) hervor. Von der im April geleisteten Bonuszahlung von 58.609,47 € wurde ein Teilbetrag von 32.480,75 € als auf das Jahressechstel entfallend angesehen (KZ 220) und der Rest von 26.128,72 € als ein grundsätzlich zum Tarifsteuersatz zu erfassender sonstiger Bezug (KZ 245) behandelt. Die späteren inlandsbezogenen Sonderzahlungen seien nur mehr mit einem marginalen Betrag von 865,91 € der KZ 220 zugeordnet worden.

Die inlandsbezogenen Sonderzahlungen seien daher mit 50% statt mit dem festen Satz von 6% (bzw teilweise in Hinblick auf die „Solidarabgabe“ mit 27%) versteuert worden.

In seiner Steuererklärung habe er die dem Progressionsvorbehalt in Österreich unterliegenden rumänischen Einkünfte, d.h. die Bonuszahlung, nicht in jener Höhe eingetragen, welche im Lohnzettel L8 bei der KZ 245 ausgewiesen ist, nämlich mit 26.128,72 €, sondern mit dem um 32.480,75 € höheren Betrag, d.h. mit 58.809,47 €. Dies deshalb, weil der Betrag von 26.128,72 € seitens der lohnabrechnenden Stelle fälschlicherweise um die auslandsbezogene Sonderzahlung gekürzt worden sei, welche auf das Jahressechstel entfallend angesehen worden sei.

Wenn daher seiner Beschwerde nicht entsprochen werden sollte, müsse der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2013 dennoch insofern berichtigt werden, als geringere Progressionseinkünfte (26.128,72 € statt 58.809,47 €) zu berücksichtigen seien.

Die rumänische Sonderzahlung sei nach dem DBA-Rumänien, das die Befreiungsmethode vorsehe, unbestritten nur in Rumänien steuerpflichtig. Diese Einkünfte dürfen für Zwecke des Progressionsvorbehaltes in Österreich berücksichtigt werden.

Bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit sei die Gültigkeit sowie der Vorrang des „Kausalitätsprinzips“ gegenüber dem „Zuflussprinzip“ für nachträglich erhaltene

Vergütungen aus früheren Beschäftigungsverhältnissen im Schrifttum und der Verwaltungspraxis unbestritten.

Dieses vorrangige Kausalitätsprinzip gelte nicht nur für die Bemessungsgrundlage von dem Ausland bzw dem Inland zuzurechnenden Einkünften, sondern auch für die Frage, ob und inwieweit ein inländisches Jahressechstel im konkreten Fall durch auslandsbezogene Sonderzahlungen „verbraucht“ werde.

Die auslandsbezogene Sonderzahlung des Jahres 2013 sei nachweislich ausschließlich auf vor dem Jahr 2013 im Ausland erbrachte Leistungen zurückzuführen. Die Anwendung des vorrangigen Kausalitätsprinzips müsse bedeuten, dass die auslandsbezogene Sonderzahlung auf die zugrunde liegenden Tätigkeiten bzw die mit diesen generierten laufenden Bezügen bezogen werde. Das führe zu dem Ergebnis, dass die auslandsbezogene Sonderzahlung für das inländische Jahressechstel 2013 ohne Auswirkung bleiben müsse.

Aufgrund des eindeutigen Sachverhalts komme eine Aufteilung des Verbrauchs des Jahressechstels auf das Inland und das Ausland, weil die Prämienauszahlung kausal teilweise auf im Ausland und teilweise auf im Inland erbrachte Leistungen zurückzuführen wäre, nicht in Betracht (vgl zB EAS 3331).

Die Finanzverwaltung habe eine abweichende Auffassung, die in den LStR und in der späteren EAS 3346 vom 29.9.2014 zum Ausdruck gebracht werde. Dort fänden sich aber widersprüchliche, aus dem Gesetz nicht ableitbare und mit dem international anerkannten Kausalitätsprinzip nicht in Einklang stehende Aussagen.

Rz 1066a LStR habe in der Fassung für das Jahr 2013 folgende Rangordnung der „Konsumation“ des lohnsteuerlichen Jahressechstels vorgesehen:

„Erhält ein Arbeitnehmer zum selben Zeitpunkt sonstige Bezüge, die nicht nur steuerpflichtige Inlandsbezüge darstellen, sind die festen Steuersätze gemäß § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988 (sowie die Freigrenze von 2.100 Euro) in folgender Reihenfolge zu verrechnen:

- 1) sonstige Bezüge, die aufgrund eines DBA in Österreich steuerfrei gestellt sind*
- 2) sonstige Bezüge, die aufgrund einer nationalen Bestimmung steuerbefreit sind (zB Einkünfte von Entwicklungshelfern gemäß § 3 Abs. 1 Z 11 EStG 1988)*
- 3) übrige sonstige Bezüge “*

Bis zum Herbst 2013 habe das BMF also eine „negative Kausalität“ vertreten: Wenn/weil ein Dienstnehmer eine steuerbefreite auslandsbezogene Sonderzahlung erhalten habe, müsse es bei ihm (in derselben Periode) insoweit für inlandsbezogene Sonderzahlungen jedenfalls zu einem Verlust der Sechstelbegünstigung für die inlandsbezogenen sonstigen Bezüge kommen. Damit komme es zu einer Pönalisierung von beruflichen Auslandsaktivitäten im Vergleich zu reinen Inlandsverhalten. Dieses Auslegungsergebnis stehe auch mit dem Diskriminierungsverbot in

Doppelbesteuerungsabkommen und den EU-Grundfreiheiten (Personenfreizügigkeit) nicht im Einklang.

In EAS 3331 vom 20.8.2013 habe das BMF ausgeführt, dass diese Ansicht der LStR nicht haltbar sei bzw ein DBA keine Rechtfertigung für eine vorrangige Zuordnung der sechstelbegünstigten Sonderzahlungen zu den steuerfreien Auslandseinkünften biete. Eine Berichtigung der LStR in diesem Punkt sei aber bis zum Ablauf des Jahres 2013 nicht erfolgt.

In EAS 3346 habe das BMF in Hinblick auf den konkreten Fall des Bf ein anderes Konzept vertreten:

Bei der Anwendung von DBA sei von einem „Dreistufenprinzip“ auszugehen.

Stufe 1 Prüfung der potenziellen Steuerpflicht in Österreich

Stufe 2 Prüfung der Einschränkungen dieser Steuerpflicht durch ein DBA

Stufe 3 Steuererhebung unter Beachtung abkommensrechtlicher Diskriminierungsverbote nach inländischem Recht

In Stufe 1 bestimme sich das Ausmaß der zur Verfügung stehenden Sechstelgrenze nach den Vorschriften des § 67 EStG ohne Beeinflussung durch das Abkommensrecht. Daher sei die zeitliche Zuordnung des Zuflusses einer auslandsbezogenen Prämie nach dem sich aus § 19 EStG ergebenden Zuflussprinzip vorzunehmen, nicht aber nach dem Kausalitätsprinzip.

Dieser Beurteilung sei entgegen zu halten, dass nicht ersichtlich sei, warum bei unbestrittener Anerkennung des Vorrangs des Kausalitätsprinzips vor dem Zuflussprinzip für die Bemessungsgrundlage der Auslandsprämien dieser Grundsatz nicht auch für das lohnsteuerliche Jahressechstel gelten solle. Dies umso mehr als es sich bei der Bestimmung des § 67 EStG 1988 im Wesentlichen um eine Tarifvorschrift handle, während das Bestehen oder Nichtbestehen des inländischen Steuergegenstands bzw einer inländischen steuerlichen Bemessungsgrundlage dem Grunde nach in den §§ 21 bis 32 EStG geregelt sei.

Weitere Bedenken gegen die in EAS 3346 vertretene Auffassung:

a. Möglichkeit aleatorischer Besteuerungsergebnisse in Abhängigkeit vom Zeitpunkt des Erhalts einer Zahlung innerhalb derselben Periode

Die zeitliche Lagerung des Zuflusses innerhalb eines Kalenderjahres von ausländischen und/oder inländischen Sonderzahlungen sei nach Auffassung des BMF entscheidend dafür, ob inländische Sonderzahlungen im Inland zur Gänze, nur teilweise oder gar nicht zu einem festen Steuersatz gemäß § 67 Abs. 1 EStG, sondern zum Tarif zu besteuern seien. Damit seien dem Kausalitätsprinzip widersprechendes und geradezu aleatorisches Besteuerungsergebnis geradezu vorprogrammiert, für das sich keine sachliche Begründung finden lasse.

Hätte der Bf seine auslandsbezogenen Sonderzahlungen zeitlich erst nach Erhalt der inlandsbezogenen Sonderzahlungen, aber noch im selben Kalenderjahr 2013

erhalten, wäre ihm nach der Auffassung des BMF das Jahressechstel zur Gänze für inlandsbezogene Sonderzahlungen zur Verfügung gestanden.

b. Nicht gegebene Gleichmäßigkeit der Besteuerung; Situation der wirtschaftlichen Mehrfachbesteuerung von inlandsbezogenen Sonderzahlungen im Vergleich zu reinem Inlandssachverhalt

Es liege eine Ungleichmäßigkeit der Besteuerung vor, wenn ident im Inland erbrachte und remunerierte Arbeitsleistungen eine unterschiedlich hohe Steuerlast für die inländischen Einkünfte ausschließlich in Abhängigkeit davon resultiert, zu welchem Zeitpunkt dem Bf zusätzlich eine auslandsbezogene Sonderzahlung für eine früher ausgeübte Tätigkeit zugeflossen sei oder noch zufließe.

Wirtschaftlich sei es zu einer „Mehrfachbesteuerung“ (im Vergleich zur sonst anzuwendenden Versteuerung der inländischen sonstigen Bezüge) gekommen. Durch die zeitlich frühere auslandsbezogene Sonderzahlung sei das Jahressechstel als verbraucht angesehen worden.

c. den EU-Grundfreiheiten widersprechende Ergebnisse des EAS 3346

Die Rechtsansicht in EAS 3346 laufe darauf hinaus, dass die zeitlich zuerst bezogene auslandsbezogene Sonderzahlung das inländische Jahressechstel konsumiere, sodass für die inlandsbezogene Sonderzahlung nur mehr eine Besteuerung zum Tarif in Betracht komme. Dies stelle für den Bf einen faktischen „Disincentive“ dar, wiederum außerhalb Österreichs tätig zu werden. Er sehe sich gegenüber anderen Dienstnehmern ohne Auslandsaktivitäten steuerlich benachteiligt: diese laufen nämlich nicht in Gefahr, hinsichtlich ihrer inlandsbezogenen Sonderzahlungen ihres lohnsteuerlichen Jahressechstels verlustig gehen zu können.

Zur Vermeidung der Einschränkung der Personenfreizügigkeit dürfen dem Bf aus einer vorübergehenden Tätigkeit im Ausland für seine steuerlichen Verhältnisse im Inland grundsätzlich keine Nachteile entstehen.

Abschließend beantragte der Bf die Unterlassung einer Beschwerdeentscheidung und die Vorlage des Rechtsmittels an das Bundesfinanzgericht. Denn es sei mit einer abschlägigen Beschwerdeentscheidung zu rechnen, da sich das BMF in EAS 3346 genau mit seinem Sachverhalt bereits auseinandergesetzt habe. Eine Beschwerdeentscheidung wäre daher nicht zweckmäßig. Es gehe im Übrigen um eine reine Rechtsfrage.

Die Erlassung einer **Beschwerdeentscheidung unterblieb** gemäß § 262 Abs. 2 BAO.

Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:

Dem Bf mit Wohnsitz in Österreich flossen im Jahr 2013 neben seinen laufenden Bezügen folgende Sonderzahlungen zu:

- eine Bonuszahlung für die im Jahr 2012 in Rumänien ausgeübte Tätigkeit sowie

- der 13. und 14. Bezug für die ab 1.1.2013 in Österreich ausgeübte Tätigkeit.

Sämtliche Beträge wurden vom selben Arbeitgeber ausgezahlt. Die auslandsbezogenen Zahlungen wurden in einem eigenen Lohnzettel (L8) erfasst, wonach von den Brutto-bezügen von 58.609,47 € ein Anteil in Höhe von 32.480,75 € auf Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 und 2 EStG innerhalb des Jahressechstels (KZ 220) entfiel. Der Rest von 26.12872 € (KZ 245) ist im Lohnzettel als grundsätzlich nach Tarif steuerpflichtiger Bezug eingetragen. Der Arbeitgeber hat von diesen Bezügen keine Lohnsteuer einbehalten. Die weiteren Bezüge sind im Lohnzettel L1 erfasst.

Strittig ist, ob auf die inlandsbezogenen Sonderzahlungen die Sechstelbegünstigung des § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988 anzuwenden ist oder ob durch die zuvor zugeflossenen auslandsbezogenen Sonderzahlungen bereits (zum Großteil) ein Verbrauch des lohnsteuerlichen Jahressechstels erfolgt ist.

Dem § 67 EStG 1988 sind folgende Bestimmungen zu entnehmen:

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

- | | |
|--|----------------|
| <i>1. für die ersten 620 Euro</i> | <i>0%,</i> |
| <i>2. für die nächsten 24 380 Euro</i> | <i>6%,</i> |
| <i>3. für die nächsten 25 000 Euro</i> | <i>27%,</i> |
| <i>4. für die nächsten 33 333 Euro</i> | <i>35,75%.</i> |

...

(2) Das Jahressechstel beträgt ein Sechstel der bereits zugeflossenen, auf das Kalenderjahr umgerechneten laufenden Bezüge. Soweit die sonstigen Bezüge gemäß Abs. 1 mehr als das Jahressechstel oder nach Abzug der in Abs. 12 genannten Beträge mehr als 83 333 Euro betragen, sind diese übersteigenden Bezüge im Auszahlungsmonat nach Abs. 10 zu besteuern. ...

(10) Sonstige Bezüge, die nicht unter Abs. 1 bis 8 fallen, sind wie ein laufender Bezug im Zeitpunkt des Zufließens nach dem Lohnsteuertarif des jeweiligen Kalendermonats der Besteuerung zu unterziehen. diese Bezüge erhöhen nicht das Jahressechstel gemäß Abs. 2."

Gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 unterliegen natürliche Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, mit all ihren in- und ausländischen Einkünften, wozu gemäß § 2 Abs. 3 Z 4 EStG 1988 auch die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gehören, der Einkommensteuer.

Der Bf, der im streitgegenständlichen Jahr seinen Wohnsitz in Österreich hatte, unterliegt mit seinem Welteinkommen und damit nicht nur mit den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit mit Inlandsbezug, sondern auch mit der für die Tätigkeit in Rumänien erhaltenen Bonuszahlung der österreichischen Einkommensteuer.

Doppelbesteuerungsabkommen entfalten aber eine Schrankenwirkung insofern, als sie eine sich aus dem innerstaatlichen Steuerrecht ergebende Steuerpflicht begrenzen. Ob Steuerpflicht besteht, ist zunächst nach innerstaatlichem Steuerrecht zu beurteilen. Ergibt sich aus dem innerstaatlichen Steuerrecht eine Steuerpflicht, ist in einem zweiten Schritt zu beurteilen, ob das Besteuerungsrecht durch ein Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) eingeschränkt wird (VwGH 28.11.2007, 2006/14/0057).

Das DBA Rumänien enthält dazu folgende Bestimmungen:

Artikel 15

UNSELBSTÄNDIGE ARBEIT

"(1) Vorbehaltlich der Artikel 16, 18, 19, 20 und 21 dürfen Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, die Arbeit wird im anderen Vertragsstaat ausgeübt. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen im anderen Staat besteuert werden."

Artikel 24

VERMEIDUNG DER DOPPELBESTEUERUNG

"Es besteht Einverständnis, dass die Doppelbesteuerung wie folgt vermieden wird:

(2) In Österreich:

a) Bezieht eine in Österreich ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und dürfen diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen in Rumänien besteuert werden, so nimmt Österreich vorbehaltlich der lit. b bis d diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus. ...

d) Einkünfte oder Vermögen einer in Österreich ansässigen Person, die nach dem Abkommen von der Besteuerung in Österreich auszunehmen sind, dürfen gleichwohl in Österreich bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder Vermögen der Person einbezogen werden. ..."

Aus Art 15 DBA-Rumänien ergibt sich das Kausalitätsprinzip (Grundsatz der wirtschaftlichen Zuordnung). Es ist einzig und allein entscheidend, ob die betreffenden Zahlungen als Entgelt für die im Arbeitsausübungsstaat erbrachten Arbeitsleistungen anzusehen sind, ungeachtet dessen, ob der Empfänger dieser Einkünfte im Zahlungszeitpunkt noch im Arbeitsausübungsstaat ansässig ist oder nicht (*Kofler in Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger*, Internationales Steuerrecht, Seite 378).

Für innerstaatliche Zwecke wird – anders als im Abkommensrecht – grundsätzlich dem Zuflussprinzip der Vorrang vor dem Kausalitätsprinzip eingeräumt. Daraus folgt, dass Einnahmen, bei denen der die Steuerpflicht auslösende Tatbestand vor dem Zuzug nach Österreich erfüllt wurde, aufgrund des Zuflusses im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht zu erfassen sind (*Kofler in Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger*, Internationales Steuerrecht, Seite 376).

Kommt es also zu einem Zufluss nichtselbständiger Einkünfte aus einer früheren Tätigkeit im Ausland, so unterliegen diese der unbeschränkten Steuerpflicht (Zuflussprinzip), gehen aber aufgrund des Abkommensrechts (Kausalitätsprinzip) nicht in die Bemessungsgrundlage ein, sondern sind lediglich für den Progressionsvorbehalt relevant.

Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass die im April 2013 ausbezahlten Sonderzahlungen von 58.609,47 € in Zusammenhang mit der im Jahr 2012 ausgeübten Tätigkeit in Rumänien stehen und aufgrund des im DBA-Rumänien verankerten Kausalitätsprinzips unter Progressionsvorbehalt in Österreich nicht steuerpflichtig sind.

Die weiteren Sonderzahlungen vom Mai und Oktober 2013 beziehen sich ausschließlich auf die im Jahr 2013 in Österreich ausgeübte Tätigkeit. Inwieweit die inlandsbezogenen sonstigen Bezüge in den Genuss einer Sechstelbegünstigung fallen, ist eine Frage des österreichischen Steuerrechts. Für die Beurteilung der Sechstelbegünstigung gilt daher das Zuflussprinzip des § 19 EStG 1988.

Was den Verbrauch des Jahressechstels durch die auslandsbezogenen Sonderzahlungen betrifft, ist darauf zu verweisen, dass nach höchstgerichtlicher Rechtsprechung die Steuerpflicht vorerst nach innerstaatlichem Steuerrecht zu beurteilen ist (siehe oben, VwGH 28.11.2007, 2006/14/0057). Entsprechend des innerstaatlich anzuwendenden Zuflussprinzips ist das Jahressechstel auf die zeitlich zuerst zugeflossenen auslandsbezogenen Sonderzahlungen im Sinn des § 67 Abs. 1 EStG 1988 anzuwenden. Erst danach sind in einem zweiten Schritt diese Bezüge von der Besteuerung in Österreich gemäß dem DBA-Rumänien freizustellen. Das bedeutet, dass die zeitlich später zugeflossenen inlandsbezogenen Sonderzahlungen nur insoweit in den Genuss der Sechstelbegünstigung kommen, als das Jahressechstel noch nicht aufgebraucht ist. Nicht mehr begünstigte Sonderzahlungen sind gemäß Steuertarif zu versteuern.

Das Bundesfinanzgericht vermag aufgrund dieser rechtlichen Beurteilung keinen Verstoß gegen den Grundsatz der Arbeitnehmerfreizügigkeit erkennen. Eine Diskriminierung einer vorübergehenden Tätigkeit im Ausland liegt nicht vor, zumal auch bei einem reinen Inlandssachverhalt das Jahressechstel zuerst mit der zeitlich früheren Bonuszahlung zu verrechnen gewesen wäre und in der Folge das Jahressechstel für weitere Sonderzahlungen (größtenteils) bereits aufgebraucht gewesen wäre. In Hinblick auf die hier strittige Besteuerung der Urlaubs- und Weihnachtsremuneration hätte sich auch im Fall einer inlandsbezogenen, zeitlich früher zugeflossenen Bonuszahlung keine andere Besteuerung ergeben.

Das Bundesfinanzgericht kann sich aus diesen Gründen der Ansicht des Bf nicht anschließen.

Richtig ist allerdings der Einwand des Bf, dass die unter die Sechstelbegünstigung fallenden auslandsbezogenen Sonderzahlungen in Höhe von 32.480,75 € (KZ 220 des Lohnzettels L8) nicht zur Bemessungsgrundlage für den Durchschnittssteuersatz gehören. Im Rahmen des Progressionsvorbehaltes ist lediglich der restliche Betrag von 26.128,72 €

(lt. KZ 245) zu berücksichtigen (siehe auch *Knechtl* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG, § 67 Anm 178a; EStR 2000 Rz 7598).

Dem Begehren des Bf war insofern teilweise Folge zu geben.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen dieses Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß Art. 133 Abs. 3 B-VG i. V. m. § 25a Abs. 1 VwGG die Revision zulässig, da zu der Rechtsfrage, ob DBA-befreite sonstige Bezüge zu einem Verbrauch des lohnsteuerlichen Jahressechstels gemäß § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988 führen können, eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht ersichtlich ist.

Wien, am 13. September 2016