

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf., Str., gde., über die Beschwerde vom 8. Jänner 2013 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bregenz vom 11. Dezember 2012 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2011 zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Spruchbestandteil dieses Erkenntnisses.

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

## **Entscheidungsgründe**

Die Berufungsführerin (ab 1.1.2014: Beschwerdeführerin; in der Folge kurz: Bf.) war im Streitjahr Grenzgängerin nach der Schweiz. Sie erzielte Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit einerseits aus ihrer Beschäftigung bei der A in Gde1, Str2, vom 1. Jänner 2011 bis 30. August 2011 und andererseits aus ihrer Tätigkeit bei der S in Gde2, Str3, vom 1. Oktober 2011 bis 31. Dezember 2011.

Mit Bescheid vom 11. Dezember 2012 wurde die Bf. zur Einkommensteuer für das Jahr 2011 veranlagt.

In dem vom Finanzamt als Berufung gewerteten Schreiben vom 8. Jänner 2013 brachte die Bf. unter Verweis auf den beiliegenden Lohnausweis (der S) im Wesentlichen vor, dass bei der Steuerabrechnung 2011 CHF 6.776,00 nicht als 14. Monatslohn anerkannt worden sei.

In der mit Bescheid vom 24. Jänner 2013 gemäß § 293 BAO berichtigten Berufungsvorentscheidung vom 14. Jänner 2013 wurde der angefochtene Einkommensteuerbescheid vom 11. Dezember 2012 abgeändert; dazu führte die Abgabenbehörde Folgendes aus:

*" Zur besseren Übersichtlichkeit war der Jahreslohnzettel des Arbeitgebers Ss (1.10. - 31.12.2011) zu korrigieren und das bei einem Bruttolohn von SFR 18.470,00 und Sonderzahlungen in Höhe von SFR 6.676,00 anrechenbare Jahressechstel der sonstigen Bezüge gemäß § 67 EStG anzusetzen mit SFR 1.949,00, wodurch der Sechstelüberhang von SFR 4.827,00 bei den laufenden Bezügen zu versteuern ist. Auf die Lohnsteuerrichtlinien Rz. 1057 - 1069 wird verwiesen. "*

In dem als Vorlageantrag zu wertenden, fristgerecht erhobenen "Einspruch Einkommensteuerbescheid 2011" vom 5. Februar 2013 brachte die Bf. vor, dass bei der Steuerabrechnung 2011 das Jahressechstel nicht korrekt berücksichtigt worden sei. Laut Rz 1068 berechne sich das Steuersechstel wie folgt:

*Im Kalenderjahr zugeflossene laufende Bruttobezüge dividiert durch Anzahl der abgelaufenen Kalendermonate (seit Jahresbeginn) mal 2*

In diesem Artikel sei ebenfalls geregelt, dass bei mehreren Dienstverhältnissen nacheinander auch die Bezüge des vorherigen Arbeitgebers zu berücksichtigen seien. Somit ergebe sich:  $38.026,61 / 12 * 2 = 6.337,77$ .

Die Berechnung des Jahressechstels pro Lohnzettel sei nur auf parallele Anstellungsverhältnisse anzuwenden und damit im konkreten Fall nicht korrekt.

Mit Vorlagebericht (Verf 46) vom 15. Februar 2013 legte das Finanzamt in der Folge die gegenständliche Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz (Unabhängigen Finanzsenat) zur Entscheidung vor. Dabei gab die Abgabenbehörde Nachstehendes an:

*" Die Berufungswerberin ist Grenzpendlerin in die Schweiz und hatte im Jahr 2011 zwei sich nicht überschneidende Dienstverhältnisse. Aus dem zweiten Dienstverhältnis (S, 1.10. - 31.12.2011) bezog sie laut korrigiertem Lohnausweis Bruttobezüge in Höhe von SFR 18.470,00 inklusive Sonderzahlungen in Höhe von SFR 6776,00, dh. die Gratifikations/Bonuszahlungen betragen ca. 58% der laufenden Bezüge.*

*Die Finanzverwaltung berücksichtigte unter Verweis auf die Jahressechstelüberschreitung bescheidmäßig € 4.191,53 mit dem begünstigten Steuersatz von 6%.*

*In der Berufung wird urgiert, dass das gemäß Rz 1068 zu berechnende, steuerbegünstigte Jahressechstel Euro 6.337,77 betragen müsste, wobei dieser errechnete Betrag ein Sechstel des steuerpflichtigen Jahreseinkommens ist.*

***Es wird (unter Verweis auf das beiliegende Berechnungsblatt) beantragt, die Bemessungsgrundlage für den begünstigten Steuersatz von 6% mit neu € 4.225,40 festzusetzen. "***

Das angesprochene Berechnungsblatt der Abgabenbehörde stellt sich folgendermaßen dar:

***" L17 Z 1.1. - 30.8. umgerechnet in Euro (0,799124)***

KZ 350	35.664,69
KZ 351	3.895,73
KZ 357	3.413,02

**Brutto 35.664,69 abzüglich SZ 3.895,73 = 31.768,96**

**Basis Sechstelberechnung: 31.768,96**

**Jahressechstel:  $(31.768,96 / 8 * 2) = 7.942,24$**

**Zugeflossene Sonderzahlungen: 3.895,73**

**Kein Sechstelüberhang !**

**L17 D 1.10. - 31.12. umgerechnet in Euro (0,799124)**

KZ 350

14.759,82

KZ 351

5.414,86

KZ 357

1.134,79

KZ 347

657,65

**Brutto 14.759,82 abzüglich SZ 5.414,86 = 9.344,96**

**Basis Sechstelberechnung: 9.344,96**

**Jahressechstel:  $(9.344,96 / 12 * 2) = 1.557,49$**

**Zugeflossene Sonderzahlungen: 5.414,86**

**Sechstelüberhang: 3.857,37**

**Pflichtbeiträge laufender Lohn (zu berichtigen, da Sechstelüberhang)**

$KZ\ 357\ Neu = KZ\ 357 + (Sechstelüberhang * 347 / KZ\ 351)$

$KZ\ 357\ Neu = 1.134,79 + (3.857,37 * 657,65 / 5.414,86)$

**KZ 357 Neu: 1.603,28**

**Pflichtbeiträge Sonderzahlungen (zu berichtigen, da Sechstelüberhang)**

$KZ\ 347\ Neu = (KZ\ 351 - Sechstelüberhang) * KZ\ 347 / KZ\ 351$

$KZ\ 347\ Neu = (5.414,86 - 3.857,37) * 657,65 / 5.414,86$

**KZ 347 Neu: 189,16**

**Einkünfte aus nsA lt. Bescheid:**

**L17 z :  $35.664,69 - 3.895,73 = 31.768,96$**

**L17 D:  $14.759,82 - 5.414,86 + 3.857,37$  (Sechstelüberhang) = 13.202,33**

**Summe: 44.971,29**

**Werbungskosten (lt. Bescheid)**

**SV-Beiträge laufender Bezug  $3.413,02 + 1.603,28 = 5.016,30$**

**Besteuerung der sonstigen Bezüge**

**L17 z :  $3.895,73 - 418,66 = 3.477,07$**

**L17 D:  $5.414,86 - 3.857,37$  (Sechstelüberhang) - 189,16 (SV) = 1.368,33**

**Summe:  $4.845,40 - 620,00 = 4.225,40 * 6\% = 253,53$  "**

Gemäß § 323 Abs. 38 der Bundesabgabenordnung (BAO) idF BGBl. I Nr. 70/2013 sind die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom *Bundesfinanzgericht* als *Beschwerden* im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

***Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat über die Beschwerde erwogen:***

Im gegenständlichen Fall besteht Streit darüber, ob im Hinblick auf die zwei nicht gleichzeitig bestehenden Dienstverhältnisse der Bf. (A, 1.1.2011 - 30.8.2011; S, 1.10.2011 - 31.12.2011) die Berechnung des Jahressechstels hinsichtlich der im Kalenderjahr 2011 erhaltenen Bezüge betragsmäßig richtig erfolgt ist.

Gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988 in den für den Streitzeitraum geltenden Fassungen beträgt der Lohnsteuersatz 6%, wenn der Arbeitnehmer *von demselben Arbeitgeber* sonstige, insbesondere einmalige Bezüge (zum Beispiel 13. und 14. Monatsbezug, Belohnungen) bezogen hat, soweit die sonstigen Bezüge innerhalb eines Kalenderjahres 620 Euro übersteigen. Die Besteuerung der sonstigen Bezüge mit dem festen Steuersatz unterbleibt, wenn das Jahressechstel gemäß Abs. 2 höchstens 2.100 Euro beträgt.

§ 67 Abs. 2 EStG 1988 begrenzt die Möglichkeit, sonstige Bezüge mit dem festen Steuersatz des Abs. 1 zu versteuern, indem er bestimmt, dass sonstige Bezüge, die ein Sechstel der bereits zugeflossenen auf das Kalenderjahr umgerechneten laufenden Bezüge übersteigen [ob die sonstigen Bezüge im Jahressechstel Deckung finden, richtet sich sohin nicht nach einer Jahresrechnung, sondern *nach dem Zeitpunkt ihres Zuflusses* (vgl. auch VwGH 22.12.1993, 90/13/0152)], 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. VwGH 10.4.1997, 94/15/0197; VwGH 4.8.2004, 2001/08/0154; Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 67 Abs. 1 und 2, Tz 27; Jakom/Lenneis EStG, 2011, § 67 Rz 6).

Bestehen mehrere Dienstverhältnisse gleichzeitig, dann hat jeder Arbeitgeber das Jahressechstel nach den von ihm laufend ausgezahlten Bezügen gesondert zu ermitteln (vgl. VwGH 28.1.1975, 1385/74; VwGH 10.4.1997, 94/15/0197).

Wechselt der Arbeitnehmer den Arbeitgeber bzw. werden laufende Bezüge von mehreren Arbeitgebern hintereinander ausbezahlt und legt der Arbeitnehmer dem neuen Arbeitgeber den Lohnzettel des früheren Arbeitgebers vor, dann ist nach der Verwaltungspraxis das Jahressechstel so zu berechnen, als ob alle Bezüge des Kalenderjahres vom "Folgearbeitgeber" bzw. von einem einzigen Arbeitgeber ausgezahlt worden wären. Wird dem nachfolgenden Arbeitgeber kein Lohnzettel vorgelegt, können die Vorbezüge bei der

Sechstelberechnung nicht mitberücksichtigt werden; das Jahressechstel ermittelt sich dann wie bei der erstmaligen Aufnahme einer nichtselbständigen Tätigkeit.

Da § 41 Abs. 4 EStG 1988 nur vorsieht, dass die Steuer, die auf die sonstigen Bezüge innerhalb des Jahressechstels entfällt, neu zu berechnen ist, erfolgt keine Korrektur des Jahressechstels im Zuge der (Arbeitnehmer-)Veranlagung; lediglich die Doppelberücksichtigung des Freibetrages wird richtig gestellt.

Bei einer Veranlagung erfolgt sohin keine Änderung der von den einzelnen Arbeitgebern während des Kalenderjahres durchgeführten Sechstelberechnungen (vgl. Bernold/Mertens, Die Lohnsteuer in Frage und Antwort, Ausgabe 2015, Seiten 751 f - LStR 2002, Rzen 1060, 1062; sowie Seiten 784 f, Fragen 67/15 ff; siehe dazu auch Doralt, EStG<sup>14</sup>, § 67 Tz 25; Fellner in Hofstätter/Reichel, EStG Kommentar § 67 Abs. 1 und 2 Tzen 31 ff; zB BFG 13.11.2014, RV/7103447/2014).

Im konkreten Fall hat die Bf. im Streitjahr unstrittig ihren Arbeitgeber gewechselt und von zwei Schweizer Arbeitgebern hintereinander laufende Bezüge ausbezahlt bekommen.

Zunächst ist festzuhalten, dass das Finanzgericht in seiner Entscheidungsfindung weder an Richtlinien noch an Erlässe der Finanzverwaltung gebunden ist; außerdem war im konkreten Fall - gerade auch auf Grund der Grenzgängertätigkeit der Bf. (die ausländischen Arbeitgeber waren nicht zum Lohnsteuerabzug in Österreich verpflichtet) - nicht davon auszugehen, dass - wie von der Verwaltungspraxis bei hintereinander bestehenden Dienstverhältnissen für eine Zusammenrechnung aller Bezüge im Rahmen der Sechstelberechnung vorausgesetzt wird - beim Arbeitgeberwechsel dem neuen Arbeitgeber der Lohnzettel des früheren Arbeitgebers vorgelegt wurde; ein derartiger Sachverhalt lag gegenständlich jedenfalls nicht vor.

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. Angesichts dieser Überlegungen war somit dem Beschwerdebegehren der Bf., nämlich den Ansatz eines Jahressechstels unter Zugrundelegung der laufenden Bezüge beider Arbeitgeber, ein Erfolg zu versagen. Die von der Abgabenbehörde im oben dargestellten Berechnungsblatt gewählte Vorgangsweise entspricht sohin den gesetzlichen Vorgaben.

### **Zulässigkeit einer Revision:**

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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 nicht einheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Beschwerdefall lag keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukam. Die im Beschwerdefall zu lösende Rechtsfrage beschränkte sich einerseits auf eine Rechtsfrage, welche bereits in der bisherigen VwGH-Rechtsprechung beantwortet wurde und solche, welche im Gesetz eindeutig gelöst ist. Im Übrigen hing der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab.

Gesamthaft war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 2. März 2017