

20. August 2013

BMF-010221/0546-VI/8/2013

EAS 3331

Jahressonderzahlungen bei Auslandsentsendungen

Bei der Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen gilt das als "Dreistufenprinzip" bekanntgewordene Anwendungsschema. Darnach ist in einer ersten Stufe der Bestand der Steuerpflicht nach inländischem Steuerrecht (ohne Berücksichtigung von Doppelbesteuerungsabkommen) zu ermitteln. In einer zweiten Stufe ist sodann festzustellen, inwieweit Abkommensrecht die Geltendmachung dieser Steuerpflicht einschränkt. In einer dritten Stufe ist schließlich unter Beachtung abkommensrechtlicher Diskriminierungsverbote nach inländischem Recht die Steuer zu erheben (EStR 2000 Rz 33).

Auch im Fall einer Personalauslandsentsendung nach Deutschland ist nach diesen Grundprinzipien vorzugehen. Daher bestimmt sich in Stufe 1 das Ausmaß der Sechstelgrenze in Bezug auf Sonderzahlungen nach den Vorschriften des [§ 67 EStG 1988](#), und zwar ohne Beeinflussung durch Abkommensrecht. Die Abkommensanwendung im Zuge einer Arbeitnehmerveranlagung kann daher zu keiner rückwirkenden Änderung der Sechstelgrenze führen. Gleiches gilt für die Verrechnung des Freibetrages von 620 Euro, der bereits bei der Erfassung der ersten Sonderzahlung zum Ansatz kommt (vgl. VwGH 10.2.1982, [2269/80](#)).

In der zweiten Stufe des DBA-Anwendungsschemas müssen jene Teile der laufenden und sonstigen Bezüge, die auf die in Deutschland ausgeübte Arbeit entfallen, unter Progressionsvorbehalt von der inländischen Besteuerung freigestellt werden. Dies erfordert eine entsprechende Aufteilung der Einkünfte, wobei die Frage der Vorgangsweise in Abschnitt B Z 3 des Ergebnisprotokolls über österreichisch-deutsche Verständigungsgespräche vom 21.3.1997 in Wien behandelt worden ist. Es ist hierbei als Grundsatz eine Aufteilung nach der Anzahl der maßgebenden **Arbeitstage** vorgesehen worden, wobei stets wie folgt vorgegangen werden soll: *"zunächst sind jene Bezugsteile, die ausschließlich durch die in dem einen oder anderen Staate zu besteuernde Tätigkeit verursacht wurden, direkt dem jeweiligen Staat zuzuordnen. Die sodann nicht direkt zuordnungspflichtige Restgröße der Bezüge (einschließlich beispielsweise der Weihnachts- und Urlaubsremunerationen, sowie des 13. und 14. Monatsbezuges) wird sodann nach dem*

Tagesschlüssel aufgeteilt, wobei dies auch für die mit diesen Bezugssteilen im Zusammenhang stehenden Werbungskosten gilt" (siehe EAS 1466).

In dem der Verständigungsvereinbarung zu Grunde liegenden Beispielsfall wurde bei angenommenen 220 Arbeitstagen im Entsendungsjahr an 146 Tagen in Deutschland und an 74 Tagen in Österreich gearbeitet. Dies führte in Bezug auf die nicht direkt zuordenbaren Sonderzahlungen zu einer Steuerfreistellungsverpflichtung von 66,36% ($146/220 \cdot 100$). Im Ergebnis bedeutet dies, dass auch der Freibetrag von 620 Euro mit 66,36% den freizustellenden Sonderzahlungen zuzuordnen ist.

Es bedeutet dies aber auch, dass jene Sonderzahlungen, die das nach innerstaatlichem Recht zu beurteilende Jahressechstel übersteigen und nicht (zB als Auslandsprämie) direkt der Auslandstätigkeit zugeordnet werden können, mit 66,36% - unter Progressionsvorbehalt - steuerfrei zu stellen sind. Für eine vorrangige Zuordnung der sechstelbegünstigten Sonderzahlungen zu den steuerfreien Auslandseinkünften bietet das Abkommen daher keine Rechtfertigung und vermag genausowenig korrespondierend dazu eine vorrangige Zuordnung der das Sechstel übersteigenden Sonderzahlungen zu den in Österreich voll steuerpflichtigen laufenden Einkünften zu tragen. Vielmehr ist auf beide Segmente der Sonderzahlungen (mit festem Satz besteuerte und dem Lohnsteuertarif unterliegende Segmentteile) einheitlich der Arbeitstageschlüssel anzuwenden.

Es bestehen keine Bedenken, den Progressionsvorbehalt bei den mit festen Sätzen steuerpflichtigen Sonderzahlungen nur dann zur Anwendung zu bringen, wenn die Sonderzahlungen den Jahresbetrag von 83.333 Euro überschreiten und damit zum Verlust der begünstigten Steuersätze (gemäß [§ 67 Abs. 1 EStG 1988](#)) für die übersteigenden Sonderzahlungen führen.

Bundesministerium für Finanzen, 20. August 2013