

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Armin Treichl in der Beschwerdesache Ing. a b, c 2a Tür 22, d e, StNr f, über die Beschwerde vom 12.12.2016 gegen den Bescheid des Finanzamts Bregenz vom 23.11.2016, betreffend Einkommensteuer 2015 zu Recht erkannt:

- 1) Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.
- 2) Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer hat im Streitjahr drei Pensionen (PVA, AHV und XY Betriebspension) erhalten. Die PVA hat zwei Sonderzahlungen, die AHV eine Sonderzahlung und XY hat zwei Sonderzahlungen und eine Gratifikation ausbezahlt.

In der Beschwerde vom 12.12.2016 gegen den Einkommensteuerbescheid 2015 brachte der Beschwerdeführer im Wesentlichen vor:

Entsprechend dem „BMF — Das Steuerbuch 2015, Kapitel III/F errechnet sich das Jahressechstel“ wie folgt:

Im Kalenderjahr zugeflossene laufende (Brutto-)Bezüge x 2

Anzahl der abgelaufenen Kalendermonate (seit Jahresbeginn)

Mit keinem Wort wird erwähnt, dass bei zwei oder mehreren „laufenden Einkommen“ die Sonderzahlungen dieser Zahlstellen (PVA, AHV und XY Firmenpension) getrennt abzurechnen sind.

Wenn die getrennte Abrechnung zuträfe, müßte auch der im gleichen Kapitel angeführte Passus „Bei niedrigen sonstigen Bezügen (in der Regel bis zu einem Monatsbruttogehalt von ca. 1.000 EUR) ist ein Betrag bis zu 2. 100 EUR steuerfrei“ auf die Sonderzahlungen im Rahmen

- der PVA-Pension (2 x EUR 802,67 s EUR 1.605,34) und der

- AHV-Pension (1 x CHF 1.219,00 x 0,922371 s EUR 1.124,37) angewandt werden!

Wenn Sie sich auf § 67 EStG - Sonstige Bezüge, Absatz 1 beziehen, in dem einführend angeführt ist

Abs. (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“, dann müssen Sie ebenfalls den folgenden Satz auf die Pensionszahlungen der PVA und der AHV anwenden:

„Die Besteuerung der sonstigen Bezüge mit diesen festen Steuersätzen unterbleibt, wenn das Jahressechstel gemäß Abs. 2 höchstens 2.100 EUR beträgt.

Abs. 2 — „Das Jahressechstel beträgt ein Sechstel der bereits zugeflossenen, auf das Kalenderjahr umgerechneten laufenden Bezüge.“

Hierbei findet sich keine Anweisung die laufenden Bezüge und das Jahressechstel je Zahlstelle getrennt zu besteuern!

Ich ersuche eine Beschwerdeentscheidung gemäß der EKSt.-Berechnung 2015 entsprechend den vom „BMF im Steuerbuch 2015“ veröffentlichten Regeln und Bestimmungen bzw. dem zugrundeliegenden „§ 67 EStG Sonstige Bezüge“ zu erlassen.

Ansonsten werde ich den Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht (Vorlageantrag) stellen.

Pkt. 2. Berücksichtigung der von der PVA abgezogenen Krankenversicherungsbeiträge

Ihre Begründung im EKSt. Bescheid: „Die Krankenversicherung gemäß § 73a ASVG iHv € 1.415,27 wurde im Verhältnis der ausländischen Pensionsbezüge berücksichtigt.“

In ASVG § 73a ist nicht angeführt wie die Krankenversicherungsbeiträge mit den laufenden Bezügen und den Sonderbezügen zur Einkommenssteuerermittlung zu verrechnen sind.

Der PVA sind sowohl die Höhe der laufenden Pensionszahlungen der AHV als auch der XY Pensionskasse bekannt, sowie dass die AHV eine Sonderzahlung und die HILTI-Pensionskassa zwei Sonderzahlungen auszahlt.

In der Verständigung der PVA vom Jänner 2015 über die Leistungshöhe zum 1. Jänner 2015 ist als laufende Zahlung für die Korridor pension angeführt (siehe auch Beilage):

- Leistung: EUR 802,38

- zuzüglich Höherversicherung: EUR 0,29

- abzüglich Krankenversicherung EUR 154,67

(davon für ausl. Leistung EUR 113,73)

Anweisungsbetrag EUR 648,00

D.h. der Anteil für die laufenden PVA-Pensionen beträgt für 2015 EUR 40,94 x 12 = EUR 491,04 und für die ausl. Pensionen EUR 113,73 x 12 = EUR 1.361,76. Die Gesamtabzüge 2015 für die SV waren: EUR 1.988,43 abzügl. SV für laufende PVA-Pension (12 x EUR 40,94) EUR — 491,28 abzügl. SV für 2 x PVA Sonderzahlung (2 x EUR 40,94) EUR — 81,88 abzügl. SV für laufende AHV und HILTI-Pension (12 x EUR 113,73) EUR - 1.364,76 von der PVA abgezogene SV-Beiträge für Sonderzahlungen aus der AHV und XY - Pension EUR - 50,51.

D.h. von der PVA wurden in Summe für laufende Zahlungen EUR 1.856,04 und für Sonderzahlungen in Summe EUR 132,39 abgezogen.

Lt. Schreiben der PVA vom 12. Febr. 2016 sind „Gemäß § 6 Abs. 1 EStG 1988 Werbungskosten bei jener Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind“. D.h. dass die Sozialversicherungsbeiträge für laufenden Zahlungen von der Summe der laufenden Brutto-Pensionen in der tatsächlich verrechneten Höhe abgezogen werden und nicht nach einem durch die Finanzbeamten willkürlich gewählten Schlüssel! — Siehe auch Anlage 5.

Wenn ich Ihre Einkommensteuerberechnung für 2015 vom 23. Nov. 2016 unter Berücksichtigung der o.a. Beschwerden nachvollziehe, ergibt sich eine Abgabennachforderung für 2015 auf Grund der Änderung des CHF/EUR Wechselkursen in Höhe von EUR 1.678,00. Diesen Betrag werde ich bis 23.12.2016 überweisen.“

Die Beschwerde wurde vom Finanzamt Feldkirch mittels Beschwerdeentscheidung vom 15. März 2017 als unbegründet abgewiesen. In der Begründung führte das Finanzamt im Wesentlichen aus:

„Die Beschwerde wird aus folgenden Gründen als unbegründet abgewiesen:

Sonstige Bezüge: Das Jahressechstel hat jeder Arbeitgeber nach den von ihm ausbezahlten Beträgen zu ermitteln. Dieses wird bei der XY überschritten und unterliegt somit dem Lohnsteuertarif. Die sonstigen unter das Jahressechstel fallenden Bezüge sind nach Abzug des Freibetrags in Höhe von 620,00 € mit 6% zu versteuern. Bei mehreren bezugsauszahlenden Stellen steht sowohl der Freibetrag als auch die Freigrenze nur einmal zu. Um dies zu gewährleisten müssen Abgabenschuldige mit mehreren bezugsauszahlenden Stellen eine Pflichtveranlagung durchführen. Das Jahressechstel bemisst sich nach der Summe aller laufender Bezüge. Nur wenn das Jahressechstel die Freigrenze von 2.100,00 € nicht überschreitet, unterbleibt die Besteuerung.

Krankenversicherungsbeiträge: Die Beiträge an die Krankenversicherung waren gemäß § 62 Abs 1 Z 4 EStG um die Sozialversicherungsbeiträge für die gewährten Sonderzahlungen zu kürzen.“

Im Vorlageantrag vom 03.04.2017 brachte der Beschwerdeführer im Wesentlichen vor:

„Da im Rahmen der Einkommensteuererklärung die Besteuerung meines gesamten Jahreseinkommens berechnet wird und die Summe der Sonderzahlungen geringer sind als das Jahressechstel aus den laufenden Bezügen beantrage ich, dass die HILTI Bonuszahlung als Bestandteil der Sonderzahlungen 2015 mit dem fixen Steuersatz für

Sonderzahlungen besteuert wird und nicht wie vom Finanzamt Bregenz zu den laufenden Bezügen dazugerechnet und nach dem Steuertarif für laufende Bezüge besteuert wird.

Dasselbe gilt für die Jahre 2014, 2016 und folgende, solange die Summe der Sonderzahlung kleiner bzw. gleich dem Jahressechstel aus den laufenden Bezügen ist.

Pkt. 2 - Krankenversicherungsbeiträge

Im Januar 2015 wurde mir von der PVA mit der Verständigung über die Leistungshöhe 2015 mitgeteilt, dass von den laufenden PVA-Pensionsbezügen:

Leistung EUR 802,38

zuzüglich Höherversicherung EUR 0,29

In Summe EUR 802,67 * 12 = EUR 9.632,04/a

für die laufenden Bezüge monatlich ein Krankenversicherungsbeitrag in Höhe von EUR 154,67 (davon für ausländische Leistungen EUR 113,73) abgezogen werden.

Dies ergibt einen Krankenversicherungsbeitrag von (EUR 154,67 x 12 =) EUR 1.856,04 für die gesamten laufenden Bezüge im Jahr 2015.

Dazu kamen im Rahmen der PVA-Sonderzahlungen zusätzliche Abzüge für die Krankenversicherungsbeiträge der Sonderzahlungen der PVA und der ausländischen Bezüge in nachstehenden Höhen:

	Gesamt KK-Abzug	Davon Abzug für laufende Bezüge	Abzüge KK-SZ PVA	Abzüge KK-SZ ausländische Pensionen
Ende April 2015:	246,12	154,67	40,94	50,51
Ende Okt.:	195,61	154,67	40,94	

D.h. von der PVA wurden mir 2015 KK-Beiträge

- für die gesamten laufenden Bezüge EUR 1.856,04 und
- für die PVA Sonderzahlungen EUR 81,88
- für die ausländischen Sonderzahlungen EUR 50,51

in Summe: EUR 1.988,43 abgezogen.

Vom Finanzamt Bregenz wurden die KK-Beiträge für ausländische Zahlungen anstelle nach dem tatsächlichen Zahlungsverlauf, anteilig auf laufende Bezüge und Sonderzahlungen aufgeteilt!

Ich beantrage, dass die Krankenversicherungsbeiträge in der Einkommensteuerberechnung entsprechend der tatsächlichen Verrechnung durch die PVA berücksichtigt werden.

Das bedeutet:

PVA-Pension:

SV—Beiträge für laufende Bezüge (230) EUR 491,28

SV—Beiträge für sonstige Bezüge (245) EUR 81,88

AHV und XY -Pension:

SV-Beiträge für laufend ausgezahlten Arbeitslohn/Pension € 1.364,76

SV-Beiträge für Zuwendungen gem KZ 351 (347) € 50,51

Kontrollsumme: EUR 1.988,43.“

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Das Bundesfinanzgericht hat folgenden Sachverhalt festgestellt:

Der Beschwerdeführer hat im Streitjahr jeweils für den Zeitraum 01.01.2015 bis 31.12.2015 drei Pensionen (PVA, AHV und XY Betriebspension) erhalten. Die PVA hat zwei Sonderzahlungen, die AHV eine Sonderzahlung und XY hat zwei Sonderzahlungen und eine Gratifikation ausbezahlt.

Lohnzettel AHV	
Bruttobezüge	14.616,82
Zuwendungen, neben Arbeitslohn nicht monatlich laufend gewährt	1.124,37
SV Beiträge lfd bezahlter Arbeitslohn	610,03
SV Beiträge SZ	50,90
XY Pensionskasse	
Bruttobezüge	16.677,67
Zuwendungen, neben Arbeitslohn nicht monatlich laufend gewährt	2.632,36
SV Beiträge lfd bezahlter Arbeitslohn	635,23
SV Beiträge SZ	119,11
Lohnzettel PVA	
Bruttobezüge gemäß § 25 (ohne § 26 und ohne Familienbeihilfe)	11.237,38
Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 und 2 (innerhalb des Jahressechstels), vor Abzug der Sozialversicherungsbeiträge (SV-Beiträge)	1.605,34
Insgesamt einbehaltene SV-Beiträge, Kammerumlage, Wohnbauförderung	573,16
Abzüglich einbehaltene SV-Beiträge SZ	81,88
Summe SV-Beiträge	491,28
Steuerpflichtige Bezüge	9.140,76
Anrechenbare Lohnsteuer	0,00

Dieser Sachverhalt wird rechtlich folgendermaßen beurteilt:

§ 67 Abs 1 und 2 EStG lautet:

(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

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

Die Besteuerung der sonstigen Bezüge mit diesen festen Steuersätzen unterbleibt, wenn das Jahressechstel gemäß Abs. 2 höchstens 2 100 Euro beträgt. Der Freibetrag von 620 Euro und die Freigrenze von 2 100 Euro sind bei Bezügen gemäß Abs. 3, Abs. 4, Abs. 5 erster Teilstrich, Abs. 6 bis 8 und Abs. 10 nicht zu berücksichtigen.

(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. Bei der Berechnung des Jahressechstels ist jener laufende Bezug, der zusammen mit dem sonstigen Bezug ausgezahlt wird, 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. Steuerfreie laufende Bezüge gemäß § 3, ausgenommen laufende Einkünfte gemäß § 3 Abs. 1 Z 10, 11 und 15 lit. a, erhöhen nicht das Jahressechstel, steuerfreie sonstige Bezüge gemäß § 3, ausgenommen sonstige Einkünfte gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 und 11, werden auf das Jahressechstel nicht angerechnet.“

Steht ein Arbeitnehmer zugleich in mehreren Dienstverhältnissen, ist die Sechstelbestimmung von jedem Arbeitgeber für sich zu berechnen (VwGH 28.1.1975, 1385/74). Auch bei der Einbeziehung der sonstigen Bezüge in die Veranlagung ändert sich nichts an der Frage der Sechstelüberschreitung. Es ist stets aus der Sicht der Auszahlung des sonstigen Bezuges zu beurteilen, ob er im Sechstel Platz findet oder nicht.

Bei einer Veranlagung erfolgt also keine Änderung der von den einzelnen Arbeitgebern während des Kalenderjahres durchgeführten Sechstelberechnungen (VfGH 19.6.1974, B 326/73; VwGH 28.1.1975, 1385/74).

§ 67 Abs. 2 EStG 1988 begrenzt die Möglichkeit, sonstige Bezüge mit den festen Steuersätzen des Abs. 1 zu versteuern und somit auch in die Freigrenze aufzunehmen, indem er 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 nach dem Lohnsteuertarif zu versteuern sind (Ro 2017/15/0041).

Das Jahressechstel für die XY Betriebspension errechnet sich daher folgendermaßen:

Berechnung Jahressechstel XY

Bruttobezüge	16.677,67
Zuwendungen, neben Arbeitslohn nicht monatlich laufend gewährt	2.632,36
laufende Bezüge	14.045,31
Jahressechstel	2.340,89
Sechstelüberschreitung	291,48

Die Sechstelüberschreitung ist zu laufenden Tarif zu versteuern.

Die das Jahressechstel übersteigenden sonstigen Bezüge sind zwar nach § 67 Abs 2 den laufenden Bezügen zuzurechnen und nach dem Lohnsteuertarif zu versteuern. Die den laufenden Bezügen zuzurechnenden sonstigen Bezüge (zB quartalsmäßig ausgezahlte, ua vom Umsatz abhängige Erfolgsprämien) bleiben aber ihrer Art nach sonstige Bezüge und sind daher bei der Berechnung des Jahressechstels nicht zu berücksichtigen (VwGH 7. 8. 2001, 98/14/0081, 20.2.2008, 2005/15/0135, 2007/15/0183).

Steht der Arbeitnehmer gleichzeitig in mehreren Dienstverhältnissen, dann sind der Freibetrag und die Freigrenze von jedem Arbeitgeber auf Basis der von ihm ausbezahlten laufenden Bezüge in Ansatz zu bringen (LStR 2002 Rz 1061). Da der Freibetrag und die Freigrenze nicht mehrfach verwendet werden dürfen, hat zwingend eine Veranlagung zu erfolgen (§ 41 Abs 1 Z 2; LStR 2002 Rz 1065).

Da sich das Jahressechstel verringert hat, sind die auf das Jahressechstel entfallenden Sozialversicherungsbeiträge ebenfalls zu vermindern. Die auf die ausländischen Pensionen entfallenden Sozialversicherungsbeiträge sind daher folgendermaßen auf die laufenden und die sonstigen Bezüge aufzuteilen:

ausländische Sozialversicherungsbeiträge bisher	Pension	SV-Beiträge	Verhältnis
AHV plus XY laufend	27.537,76	1.245,26	4,52%
AHV plus XY SZ	3.756,73	170,01	4,53%
ausländische Sozialversicherungsbeiträge neu			
AHV plus XY laufend	27.829,24	1.258,44	4,52%
AHV plus XY SZ	3.465,26	156,83	4,53%

Auch diese Berechnung wurde vom Finanzamt korrekt durchgeführt.

Die auf die laufenden PVA-Bezüge entfallenden Sozialversicherungsbeiträge wurden bereits bei der Berechnung der inländischen nichtselbständigen Einkünfte abgezogen.

Lohnzettel PVA

Bruttobezüge gemäß § 25 (ohne § 26 und ohne Familienbeihilfe)	11.237,38
Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 und 2 (innerhalb des Jahressechstels), vor Abzug der Sozialversicherungsbeiträge (SV-Beiträge)	1.605,34
SV-Beiträge laufende Bezüge	491,28
Steuerpflichtige Bezüge	9.140,76

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist 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 nicht einheitlich beantwortet wird. Da alle im gegenständlichen Fall zu lösenden Rechtsfragen bereits durch Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes geklärt sich, ist eine ordentliche Revision nicht zulässig.

Feldkirch, am 15. März 2019