

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin RI in der Beschwerdesache BF, Adresse, über die Beschwerde vom 27.08.2013 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt 1 vom 29.07.2013, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2012 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem beiliegenden Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 29.07.2013 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2012 iHv. EUR -1.723,- fest.

Laut diesem Bescheid entfallen auf die sonstigen Bezüge abzüglich der Sozialversicherungsbeiträge und des Freibetrages von EUR 620,-, EUR 1.224,98.

Nach dem vom Arbeitgeber ausgestellten Lohnzettel für den Lohnzahlungszeitraum 2012 beträgt das Jahressechstel EUR 23.245,14. Sozialversicherungsbeiträge, die für laufende Bezüge abgezogen wurden, fallen EUR 8.417,59 an. Die Sozialversicherungsbeiträge, die von den sonstigen Bezügen abgezogen wurden, belaufen sich auf EUR 2.208,85.

Mit Schreiben vom 27.08.2013 erhob der Beschwerdeführer fristgerecht Berufung (Beschwerde) gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2012 und wandte ua. folgendes ein:

"Der laufende Beitrag aus der Sozialversicherung aus dem Monat März 2012 wurde vom AG von den Sonderzahlungen abgezogen, weil im Monat März neben dem laufenden Bezug eine Bonifikation (Euro 10.989,68) ausgezahlt wurde. Im März kam es damit zu keinem Abzug von Sozialversicherungsbeiträgen vom laufenden Bezug, sondern nur vom Sonstigen Bezug:

<i>Sonderzahlung</i>	<i>10.989,68</i>
<i>Sozialversicherung</i>	<i>-764,36</i>
<i>Freibetrag</i>	<i>-620,00</i>
<i>Summe</i>	<i>9.605,32 *6% = 576,32 (siehe beiliegendes Lohnkonto)</i>

Im April wurden weitere zweimal Sozialversicherungsbeiträge von Sonderzahlungen in Abzug gebracht. In Summe wurden daher von den Sonderzahlungen 3 Sozialversicherungsbeiträge abgezogen, vom laufenden Bezug demgegenüber nur elf. Richtigerweise sind 12 Sozialversicherungsbeiträge vom laufenden Bezug (€ 764,36 x 12= € 9.172,32 + € 10,-E-Card = € 9.182,32) und zwei von den Sonstigen Bezügen (Sonderzahlungen: € 1.444,12) in Abzug zu bringen."

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 24.02.2014 wies die belangte Behörde die Beschwerde in diesem Punkt ab und führte dazu aus:

"Der Lohnzettel 2012 wurde vom Betriebsstättenfinanzamt überprüft und als richtig befunden. Es erfolgte die Abrechnung lt. LSt-Richtlinie RZ 1124: Wird gleichzeitig mit einem laufenden Bezug ein sonstiger Bezug im Sinne des § 67 Abs. 1 EStG 1988 ausgezahlt, der sozialversicherungsrechtlich in die allgemeine Beitragsgrundlage fällt (z.B. eine außerordentliche Prämie oder eine Belohnung), ist auch in diesem Fall für Zwecke der Lohnsteuerberechnung zuerst der sonstige Bezug (abgestellt auf die jeweilige Höchstbeitragsgrundlage) und in der Folge der laufende Bezug abzurechnen."

Mit Schreiben vom 28.02.2014 beantragte der Beschwerdeführer die Vorlage der Beschwerde vor das Bundesfinanzgericht und führte dazu zusätzlich aus:

"Es können nicht Sozialversicherungsbeiträge, die tatsächlich auf laufende Bezüge entfallen, für steuerliche Zwecke zu Sozialversicherungsbeiträgen auf Sonderzahlungen gemacht werden. Siehe dazu auch die Entscheidung des UFS vom 30.06.2009, GZ RV/0053—WI09, der diese Ansicht bestätigt: „Da im gegenständlichen Fall von Sonderzahlungen bereits vor der Auszahlung der gegenständlichen Prämie Sozialversicherungsbeiträge in der Höhe der Höchstbeitragsgrundlage für zwei Monate erhoben wurden, was einer Höchstbeitragserhebung für ein "Jahressechstel" entspricht, ist das Gesetz, vor allem auch im Hinblick auf die erklärte Absicht des Gesetzgebers, dahingehend zu interpretieren, dass es sich bei diesen, von Sonderzahlungen erhobenen Beiträgen auch um die auf Sonderzahlungen

entfallenden Beiträge zur Sozialversicherung handelt. Da lediglich das Jahressechstel, also der Gegenwert von zwei Durchschnittsmonatsgehältern, begünstigt besteuert wird, kommt es im gegenständlichen Fall bei der dem Bescheid zugrunde gelegten Berechnung zu einer systemwidrigen Minderung der auf die laufenden Bezüge entfallenden zwölf monatlichen Beiträge von der Höchstbeitragsgrundlage, während bei den sonstigen Bezügen mehr als der Gegenwert von zwei monatlichen Beiträgen von der Höchstbeitragsgrundlage berücksichtigt wird. Der Sachverhalt, der dieser Entscheidung zugrunde liegt, entspricht auch dem Sachverhalt in meinem Falle."

Der Beschwerdeführer legte sein Lohnkonto für das Jahr 2012 vor, dem die folgenden Beträge zu entnehmen sind:

Monat	Bruttobezug	SZ	SV-Beiträge	für SZ	für lauf Bezug	Jahressechstel
Jänner	11.540,01	-	764,36	-	764,36	23.137,80
Februar	11.598,23	-	764,36	-	764,36	23.196,02
März	22.587,91	10.989,68	764,36	764,36	-	23.215,43
April	25.833,73	14.235,50	2.208,48	1.444,12	764,36	23.255,13
Mai	11.598,23	-	764,36	-	764,36	23.230,95
Juni	11.598,23	-	764,36	-	764,36	23.234,83
Juli	11.598,23	-	764,36	-	764,36	23.237,61
August	11.598,23	-	764,36	-	764,36	23.239,99
September	11.598,23	-	764,36	-	764,36	23.241,70
Oktober	26.042,44	14.235,50	764,36	-	764,36	23.243,08
November	11.806,94	-	774,36	-	774,36	23.244,20
Dezember	12.366,94	560,00	764,36	-	764,36	23.245,14
Summe	179.767,35	40.020,68	10.626,44	2.208,48	8.417,96	-

Die belangte Behörde legte die Beschwerde mit Schreiben vom 05.03.2014 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Rechtslage:

Gem. § 62 Z 4 EStG 1988 idF. BGBl. I 111/2010 gilt:

"Beim Steuerabzug vom Arbeitslohn sind vor Anwendung des Lohnsteuertarifes (§ 66) vom Arbeitslohn abzuziehen: (...)

4.vom Arbeitgeber einbehaltene Beiträge im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 4, soweit sie nicht auf Bezüge entfallen, die mit einem festen Steuersatz im Sinne des § 67 zu versteuern sind"

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 4 lit. a EStG 1988 sind Werbungskosten auch Beiträge des Versicherten zur Pflichtversicherung in der gesetzlichen Sozialversicherung.

Gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988 beträgt die Lohnsteuer, sofern der Arbeitnehmer neben dem laufenden Arbeitslohn von demselben Arbeitgeber sonstige, insbesondere einmalige Bezüge (zum Beispiel 13. und 14. Monatsbezug, Belohnungen) erhält, soweit die sonstigen Bezüge innerhalb eines Kalenderjahres 620 Euro übersteigen, 6%. Die Besteuerung der sonstigen Bezüge mit dem festen Steuersatz unterbleibt, wenn das Jahressechstel gemäß Abs. 2 höchstens 2.000 Euro beträgt. Der Freibetrag von 620 Euro und die Freigrenze von 2.000 Euro sind bei Bezügen gemäß Abs. 3 bis 8 und Abs. 10 nicht zu berücksichtigen.

Gemäß § 67 Abs. 2 EStG 1988 sind, soweit die sonstigen, insbesondere einmaligen Bezüge gem. § 67 Abs. 1 EStG 1988 vor Abzug der in § 67 Abs. 12 EStG 1988 genannten Beiträge innerhalb eines Kalenderjahres ein Sechstel der bereits zugeflossenen, auf das Kalenderjahr umgerechneten laufenden Bezüge übersteigen, sie dem laufenden Bezug des Lohnzahlungszeitraumes zuzurechnen, in dem sie ausgezahlt werden. Bei der Berechnung des Sechstels ist derjenige 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.

Gemäß § 67 Abs. 12 EStG 1988 sind die auf Bezüge, die mit einem festen Steuersatz zu versteuern sind, entfallenden Beiträge im Sinne des § 62 Z 4 EStG 1988 vor Anwendung des festen Steuersatzes in Abzug zu bringen.

Gemäß § 41 Abs. 4 EStG 1988 bleiben bei der Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit Bezüge, die nach § 67 Abs. 1 EStG 1988 oder § 68 EStG 1988 steuerfrei bleiben oder mit dem festen Satz des § 67 EStG 1988 oder mit den Pauschsätzen des § 69 Abs. 1 EStG 1988

zu versteuern waren, außer Ansatz. Die Steuer, die auf die sonstigen Bezüge innerhalb des Jahressechstels im Sinne des § 67 Abs. 1 EStG 1988 und 2 entfällt, ist aber neu zu berechnen.

Gemäß § 45 Abs. 1 ASVG darf die allgemeine Beitragsgrundlage, die im Durchschnitt des Beitragszeitraumes oder des Teiles des Beitragszeitraumes, in dem Beitragspflicht bestanden hat, auf den Kalendertag entfällt, die Höchstbeitragsgrundlage nicht überschreiten. Gem. § 45 Abs. 1 ASVG idF. Stabilitätsgesetz 2012 iVm. § 108 Abs. 1 und 3 ASVG wurde die monatliche Höchstbeitragsgrundlage für das Jahr 2012 mit EUR 4.230,- festgesetzt.

Gemäß § 49 Abs. 2 ASVG sind Sonderzahlungen, die in größeren Zeiträumen als den Beitragszeiträumen gewährt werden, wie zum Beispiel ein 13. oder 14. Monatsbezug, Weihnachts- oder Urlaubsgeld, Gewinnanteile oder Bilanzgeld, als Entgelt nur nach Maßgabe der Bestimmungen des § 54 ASVG und der sonstigen Bestimmungen dieses Bundesgesetzes, in denen die Sonderzahlungen ausdrücklich erfasst werden, zu berücksichtigen.

Gemäß § 54 Abs. 1 ASVG sind von den Sonderzahlungen nach § 49 Abs. 2 ASVG in der Kranken-, Unfall- und Pensionsversicherung Sonderbeiträge mit dem gleichen Hundertsatz wie für sonstige Bezüge nach § 49 Abs. 1 ASVG zu entrichten; hierbei sind die in einem Kalenderjahr fällig werdenden Sonderzahlungen bis zum 60-fachen Betrag der für die betreffende Versicherung in Betracht kommenden Höchstbeitragsgrundlage gem. § 45 Abs. 1 ASVG unter Bedachtnahme auf § 45 Abs. 2 ASVG zu berücksichtigen.

2. Festgestellter Sachverhalt:

Sozialversicherungsbeiträge im Ausmaß von 18% der Höchstbeitragsgrundlage iHv. EUR 4.230,00, das sind EUR 764,36 (plus 1 Mal EUR 10,- für die E-Card) wurden insgesamt vierzehn Mal abgezogen, wobei diese Beiträge im März 2012 ein Mal und im April 2012 zwei Mal von den Sonderzahlungen in Abzug gebracht wurden.

Insgesamt wurden von den Sonderzahlungen drei Mal Sozialversicherungsbeiträge entrichtet und elf Mal vom laufenden Bezug. Der laufende Durchschnittsbezug überschreitet die Höchstbeitragsgrundlage zur Sozialversicherung gem. § 45 Abs. 1 ASVG iVm. § 108 Abs. 1 ASVG und § 108 Abs. 3 ASVG.

3. Rechtliche Beurteilung:

Strittig ist im konkreten Fall die Höhe des Abzuges der Sozialversicherungsbeiträge bei den sonstigen Bezügen.

§ 67 Abs. 12 EStG 1988 enthält keine ausdrückliche Regelung, wie im Falle von der die Höchstbeitragsgrundlage überschreitenden laufenden Bezüge vorzugehen ist. Der Verwaltungsgerichtshof führt im Erkenntnis vom 7.10.2003 aus: *"§ 67 Abs. 12 EStG 1988 ordnet zum Zweck einer systematisch richtigen Zuordnung (vgl. die Erl z RV des StruktAnpG 1996, 72 BlgNR 20. GP) den Abzug der dort näher genannten Beiträge "im Sinne des" § 62 Z 3, 4 und 5 EStG 1988 vor Anwendung des festen Steuersatzes an. Damit wird aber bloß ein Berechnungsmodus für die mit einem festen Steuersatz nach § 67 EStG 1988 zu versteuernden Bezüge festgelegt, (...)"* (VwGH 7.10.2003, 2000/15/0014).

§ 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 EStG 1988 für Zwecke der Steuerberechnung dem laufenden Arbeitslohn zugeschlagen wird (VwGH 20.2.2008, 2005/15/0135).

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 10.4.1997, 94/15/0197).

Der ausgezahlte Bonus iHv. EUR 10.989,68 ist unstrittig als sonstiger Bezug iSd. § 67 Abs. 1 EStG 1988 anzusehen.

Die belangte Behörde vertritt unter Verweis auf RZ 1224 der LStRL die Auffassung, die Vorgangsweise bei Auszahlung eines Bezuges, der steuerrechtlich als sonstiger Bezug, aber sozialversicherungsrechtlich als laufender Bezug zu behandeln ist, sei so, dass abgestellt auf die jeweilige Höchstbeitragsgrundlage zunächst der sonstige Bezug und in der Folge der laufende Bezug abzurechnen sei. Auch im gegenständlichen Fall sei so vorgegangen worden.

Jedoch bilden Erlässe der Finanzverwaltung mangels ordnungsgemäßer Kundmachung als Rechtsverordnung keine Rechtsnormen und können daher weder Rechte noch Pflichten des Steuerpflichtigen begründen (VwGH 28.1.2003, 2002/14/0139).

Der Gesetzgeber hatte gem. § 67 Abs. 12 EStG 1988 den Fall eines Angestellten vor Augen, der von seinem Gehalt Sozialversicherungsbeiträge entrichtet, die diesem Gehalt hinsichtlich der Sonderzahlungen zugeordnet werden können (UFS 30.6.2009, RV/0053-W/09). Eine systematisch richtige Zuordnung der Sozialversicherungsbeiträge muss daher die Grundsätze des Sozialversicherungsrechts berücksichtigen. Gemäß § 54 Abs. 1 ASVG sind von den

Sonderzahlungen nach § 49 Abs. 2 ASVG in der Kranken-, Unfall- und Pensionsversicherung Sonderbeiträge mit dem gleichen Hundertsatz wie für sonstige Bezüge nach § 49 Abs. 1 ASVG zu entrichten, wobei in § 45 Abs. 1 ASVG auf die Höchstbeitragsgrundlage Bezug genommen wird. Die sonstigen Bezüge sollen sich somit sozialversicherungsrechtlich nicht auswirken. Da demgegenüber im konkreten Fall von den Sonderzahlungen insgesamt drei Sozialversicherungsbeiträge erhoben wurden, wurden vom laufenden Bezug nur elf Sozialversicherungsbeiträge in Abzug gebracht.

Da das Jahressechstel gem. § 41 Abs. 4 EStG 1988, der Gegenwert von zwei Durchschnittsmonatsgehältern, begünstigt besteuert wird, kommt es im konkreten Fall bei der im angefochtenen Bescheid angewandten Berechnung zu einer gesetzlich nicht vorgesehenen Minderung der auf die laufenden Bezüge entfallenden zwölf monatlichen Beiträge von der Höchstbeitragsgrundlage, während bei den sonstigen Bezügen mehr als der Gegenwert von zwei monatlichen Beiträgen von der Höchstbeitragsgrundlage berücksichtigt wurde.

Aus den oben genannten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Zur Unzulässigkeit einer Revision

Gegen dieses Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision nicht zulässig, da es nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Dieses Erkenntnis folgt der in diesem Erkenntnis zitierten ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.

Wien, am 6. Mai 2019