



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der MM, vom 17. März 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 7. März 2006 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2004 im Beisein der Schriftführerin Claudia Schmölzer nach der am 14. Februar 2007 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet *abgewiesen*.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) bezog im Streitjahr geringfügige nichtselbständige Einkünfte von der T-GmbH (Konkursfortbetrieb) iHv. € 1.580,95 bzw. € 21,08 sowie von der S-KG iHv. € 632,38. Zudem erhielt sie während des gesamten Jahres steuerfreie Bezüge von Seiten des AMS Graz (Arbeitslosengeld, Notstandshilfe).

Darüber hinaus erfolgten Auszahlungen durch die IAF Service GmbH, welche dem Finanzamt einen Lohnzettel mit folgenden Daten bekannt gab:

	<i>Kennzahl</i>	€
Bruttobezüge	210	59.933,77
SV-Beiträge für laufende Bezüge	230	5.210,36
mit festen Sätzen versteuerte Bezüge		25.494,19
übrige Abzüge	243	25.494,19

steuerpflichtige Bezüge	245	29.229,22
einbehaltene Lohnsteuer		5.397,36
Lohnsteuer mit festen Sätzen		1.013,06
anrechenbare Lohnsteuer	260	4.384,30
SV-Beiträge f. m. festem Satz versteuerte Bezüge	226	1.302,59
Steuerfrei gemäß § 26		8.303,-

Im nunmehr angefochtenen Bescheid vom 7. März 2006 wurde das steuerpflichtige Einkommen auf Basis der oa. angeführten Bezüge unter Berücksichtigung des Pauschbetrages für Werbungskosten iHv. € 132,- sowie der beantragten Sonderausgaben von insgesamt € 1.197,61 mit € 30.134,02 errechnet.

Die darauf entfallende Steuer wurde wie folgt ermittelt:

0% für die ersten 3.640,-	0,- €
21% für die weiteren 3.630,-	762,30 €
31% für die weiteren 14.530,-	4.504,30 €
41% für die restlichen 8.334,02	<u>3.416,95 €</u>
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	8.683,55 €
Allgemeiner Steuerabsetzbetrag	- 241,97 €
Verkehrsabsetzbetrag	- 291,- €
Arbeitnehmerabsetzbetrag	<u>- 54,- €</u>
Steuer für den Durchschnittssteuersatz	8.096,58 €
Durchschnittssteuersatz	26,87%
gemäß § 33 EStG 1988 26,87% von 30.134,02	8.097,01
Einkommensteuer	8.097,01
anrechenbare Lohnsteuer (260)	<u>- 4.384,30 €</u>
festgesetzte Einkommensteuer (= Abgabennachforderung)	3.712,71 €

In der dagegen eingebrachten Berufung wird zunächst vorgebracht, dass bei Berechnung des Durchschnittssteuersatzes die geringfügigen Beschäftigungen *"in der Tagesberechnung"* berücksichtigt worden seien. Bei neuerlicher Durchrechnung ohne diese Beschäftigungen ergebe sich jedoch ein wesentlich geringerer Steuersatz.

Das nunmehr zuständige Finanzamt Graz-Stadt wies die Berufung mit folgender Begründung ab: *"Die Einkünfte aus Ihrer geringfügigen Beschäftigung wurden bereits im Erstbescheid von*

der Hochrechnung ausgenommen. Außerdem wird keine Hochrechnung durchgeführt, weil Sie an 365 Tagen Arbeitslosengeld bezogen haben."

Im Vorlageantrag führt die Bw. aus, dass sie - nach 12-jähriger, leitender Tätigkeit im Unternehmen - am 30. September 2002 fristlos entlassen worden sei. Rund zwei Jahre später sei ihr in diesem Zusammenhang ein gerichtlich geltend gemachter und letztlich auch zugesprochener Betrag von der IAF Service GmbH (der frühere Arbeitgeber ging per 12. Juni 2003 in Konkurs) zur Auszahlung gebracht worden, welcher sich aus verschiedenen Komponenten – Überstundenentgelt, Urlaubersatzleistung, Kündigungsentschädigung, Weihnachtsremuneration, Abfertigung, Lohndifferenzen und Zinsen – zusammensetze. Die Besteuerung laut angefochtenem Bescheid könne in dieser Höhe nicht gerechtfertigt sein. Es sei auch nicht vorstellbar, dass Urlaubersatzleistung, Abfertigung, Weihnachtsremuneration und Zinsen über das Ausmaß der Abzüge vom IAF hinaus (15%) mit bis zu 41% Steuer nachbelastet würden.

Am 14. Februar 2007 wurde über Antrag der Bw. eine mündliche Berufungsverhandlung abgehalten.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Bw. rügt mit ihrem Vorbringen ganz allgemein die Berechnung der Einkommensteuer. Insbesondere wird eingewendet, dass die Abgabenbehörde erster Instanz bestimmte Teile der seitens der IAF Service GmbH erfolgten Nachzahlungen (Abfertigung, Weihnachtsremuneration ua.) einem höheren als dem von der IAF GmbH herangezogenen 15%-igen Steuersatz unterworfen hätte.

Für den Lohnsteuerabzug von Nachzahlungen in einem Insolvenzverfahren sieht **§ 67 Abs. 8 lit. g EStG 1988** ein vereinfachtes Verfahren vor, welches sich an Durchschnittswerten orientiert. Im Rahmen der zwingend vorgesehenen Veranlagung hat jedoch - nach Ablauf des bezüglichen Kalenderjahres - eine Neuberechnung der Steuer zu erfolgen (zB *Doralt*, EStG 10. Auflage, § 67 Tz 115).

§ 67 Abs. 8 lit. g EStG 1988 in der hier maßgeblichen, gemäß BGBl I 142/2000 ab dem Jahre 2001 geltenden Fassung normiert:

Nachzahlungen in einem Insolvenzverfahren sind, soweit sie Bezüge gemäß § 67 Abs. 3, 6 oder 8 lit. e oder f betreffen, mit dem festen Steuersatz zu versteuern. Von den übrigen Nachzahlungen ist nach Abzug der darauf entfallenden Beiträge im Sinne des § 62 Z 3, 4 und 5 ein Fünftel steuerfrei zu belassen. Der verbleibende Betrag ist als laufender Bezug mit einer vorläufigen laufenden Lohnsteuer in Höhe von 15% zu besteuern.

§ 67 Abs. 3 und Abs. 6 EStG 1988 betreffen gesetzliche Abfertigungen bzw. sonstige bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses anfallende Bezüge. Abs. 8 lit. e der zitierten Gesetzesstelle betrifft Zahlungen für Pensionsabfindungen.

Bei den in § 62 Z 3 bis 5 genannten Abzugsposten handelt es sich um Pflichtbeiträge zu gesetzlichen Interessensvertretungen und um Pflichtversicherungsbeiträge, soweit sie nicht auf Bezüge entfallen, die mit den festen Sätzen zu versteuern sind, sowie um den Wohnbauförderungsbeitrag, soweit dieser nicht auf Bezüge entfällt, die mit festen Steuersätzen zu versteuern sind.

§ 67 Abs. 9 EStG 1988 normiert, dass sonstige Bezüge, die mit festen Steuersätzen besteuert werden, bei der Veranlagung außer Betracht bleiben.

Aus § 67 Abs. 11 EStG 1988 ergibt sich, dass diese Bestimmungen auch bei der Veranlagung eines Arbeitnehmers Anwendung finden.

§ 67 Abs. 12 EStG 1988 sieht vor, dass die auf Bezüge, die mit einem festen Steuersatz zu versteuern sind, entfallenden Beiträge im Sinn des § 62 Z 3, 4 und 5 EStG 1988 vor Anwendung des festen Steuersatzes in Abzug zu bringen sind.

Werden Nachzahlungen im Insolvenzverfahren durch die IAF-GmbH getätigt, so kommt nur der Nettobetrag zur Auszahlung. Bei dessen Berechnung hat die IAF-GmbH nach Abs. 8 lit. g leg. cit. vorzugehen, also insbesondere steuerfreie Bezüge auszuschneiden.

Auf Grund der dargelegten Rechtsnormen gilt für Nachzahlungen zusammenfassend Folgendes: Nach Ausscheiden der gemäß § 67 Abs. 3, 6 oder 8 lit. e oder f EStG gesondert zu versteuernden Bezüge sind die auf die restlichen Bezüge entfallenden Pflichtbeiträge im Sinne des § 62 Z 3, 4 und 5 EStG abzuziehen. Vom verbleibenden Betrag ist ein Fünftel - als pauschale Berücksichtigung für steuerfreie Zulagen und Zuschläge oder sonstige Bezüge sowie als Abschlag für einen Progressionseffekt durch die Zusammenballung von Bezügen - steuerfrei zu belassen. Die verbleibenden (vier) Fünftel sind wie ein laufender Arbeitslohn mit einem vorläufigen Steuersatz von 15 % zu besteuern.

Durch die gesetzliche Bestimmung des § 67 Abs. 8 lit. g EStG in der ab dem Jahre 2001 geltenden Fassung wurde die Besteuerung von Nachzahlungen in einem Insolvenzverfahren – zum Teil abweichend von den sonst geltenden allgemeinen Bestimmungen - eindeutig festgelegt.

Der Lohnsteuerabzug erfolgt vorläufig mit 15%, die Bezüge sind in weiterer Folge gemäß § 41 Abs. 1 Z 3 iVm. § 69 Abs. 6 EStG zwingend zu veranlagern. Die vorläufig mit 15% versteuerten Bezüge werden als laufende steuerpflichtige Bezüge in die Veranlagung einbezogen, die Steuerfreiheit für ein Fünftel der Bezüge bleibt jedoch erhalten (s. *Doralt*, aaO, § 67 Tz 120).

Die Regelungen des § 67 Abs. 8 ff EStG 1988 gehen als Spezialbestimmung der von der Bw. angesprochenen "allgemeinen Regelung" vor.

Angesichts der dargestellten Rechtslage ist im Berufungsfall weder die von Seiten der IAF-GmbH erfolgte – vorläufige - Lohnsteuerberechnung noch die seitens des Finanzamtes im Wege der Veranlagung vorgenommene Berechnung der Einkommensteuer zu beanstanden:

Die IAF-GmbH brachte – ganz im Sinne der oa. Gesetzesbestimmungen - von der Bruttornachzahlung zunächst einen mit 6% zu versteuernden Bezug iHv. € 18.186,92 brutto (netto € 16.884,33; darauf entfallende SV-Beiträge € 1.302,59) in Abzug. Vom verbleibenden Betrag iHv. € 41.746,85 waren die laufenden SV-Beiträge abzuziehen, woraus sich ein „Nettobetrag“ von € 36.536,50 ergibt. Von diesem ist gemäß § 67 Abs. 8 lit. g EStG ein Fünftel gänzlich steuerfrei zu belassen (i. e. ein Betrag von € 7.307,30 ; addiert man dieses steuerfreie Fünftel mit dem vorgenannten, „fest zu versteuernden“ Betrag von € 18.186,92, so errechnet sich der im Lohnzettel der IAF-GmbH unter *Kennzahl 243* ausgewiesene Betrag von insgesamt € 25.494,20). Die restlichen vier Fünftel, sohin ein Betrag von € 29.229,20, waren von der IAF-GmbH dem vorläufigen Lohnsteuerabzug im Ausmaß von 15% zu unterwerfen sowie in weiterer Folge vom Finanzamt im Zuge der zwingend vorzunehmenden Veranlagung in das gesamte (im Jahr 2004 erzielte) steuerpflichtige Einkommen der Bw. einzubeziehen. In das Jahreseinkommen sind für Zwecke der Veranlagung zudem auch die von der Bw. im Streitjahr erzielten „geringfügigen“ Einkünfte einzurechnen.

Die Bw. übersieht ihrem Vorbringen zufolge offenbar, dass der 15%-ige Lohnsteuerabzug lediglich eine **vorläufige** Maßnahme darstellt und die effektive Steuerfestsetzung erst im Zuge der Veranlagung erfolgt. Die von der IAF-GmbH einbehaltene Lohnsteuer (iHv. € 4.384,30) wurde im bekämpften Bescheid auch auf die letztendlich errechnete Einkommensteuer in Anrechnung gebracht.

Darüber hinaus wurden laut Lohnzettel der IAF-GmbH an die Bw. vergütete Leistungen iHv. € 8.303,- gemäß § 26 EStG zur Gänze steuerfrei gelassen.

Wenn die Bw. vermeint, dass bestimmte (besondere) Bezugsteile zu hoch besteuert worden seien, so ist darauf zu verweisen, dass gerade das steuerfreie Fünftel eine pauschale Berücksichtigung für steuerfreie Zulagen und Zuschläge oder sonstige, allenfalls steuerbegünstigte Bezüge sowie als Abschlag für einen Progressionseffekt durch die Zusammenballung von Bezügen darstellt. Auch wurde nicht dargelegt bzw. nachgewiesen, welche weiteren – neben den von der IAF-GmbH ohnehin schon als dem festen Steuersatz zu unterwerfende Bezüge iHv. € 18.186,92 (siehe oben) berücksichtigten – Zahlungen bzw. in welcher konkreten Höhe diese allenfalls gemäß § 67 Abs. 8 lit. g EStG als Bezüge iSd. § 67 Abs. 3, 6 oder 8 lit. e oder f EStG mit dem festen Steuersatz zu versteuern gewesen wären.

Im Übrigen wurde auch die Richtigkeit der von der IAF-GmbH an das Finanzamt gemeldeten Daten seitens der Bw. nicht bestritten.

Was die vom Finanzamt ins Spiel gebrachte „Hochrechnung“ anlangt, so ist darauf hinzuweisen, dass eine solche auf Grund des ganzjährigen Arbeitslosengeldbezuges im gegenständlichen Fall nicht erforderlich war, bzw. dass diese letzten Endes keine Auswirkung auf die vorliegende Steuerberechnung hat, da der auf Basis des „hochgerechneten“ Einkommens ermittelte Durchschnittssteuersatz auf Grund des ganzjährigen AMS-Bezuges mit dem „tarifmäßigen Durchschnittssteuersatz“ übereinstimmt.

Wenn die Bw. schließlich – ohne weiteren Nachweis - auf ein aus dem Jahr 2002 resultierendes Guthaben von rund € 1.000,- verweist, genügt der Hinweis, dass Gegenstand dieses Berufungsverfahrens die Einkommensteuer des Jahres 2004 ist und ein allfälliges Abgabenguthaben – unabhängig aus welchem Jahr dieses stammt bzw. unabhängig von der Höhe der mit gegenständlicher Berufungsentscheidung bestätigten Abgaben*festsetzung* des Finanzamtes - bei der Abgaben*verrechnung* ohnehin Berücksichtigung findet. Dazu kommt, dass eine im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung durchgeführte Abfrage der Abgabendatenbank ergab, dass im Zeitpunkt der Berufungsentscheidung ein derartiges Guthaben kassenmäßig nicht ausgewiesen war.

Auf Grund der dargelegten Sach- und Rechtslage war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 14. Februar 2007