



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., W., gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg, vertreten durch Mag. Nathalie Kovacs, betreffend Einkommensteuer 2006, im Beisein der Schriftführerin FOI Ingrid Pavlik, nach der am 7. Juli 2009 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) hat im Streitjahr 2006 Einkünfte aus selbständiger Arbeit (Verlust), Vermietung und Verpachtung sowie sonstige Einkünfte bezogen. Weiters fließt ihm seit dem 1. August 2006 eine Pension der SV-Anstalt der gewerblichen Wirtschaft zu. Überdies hat er gemäß § 97 Abs. 4 EStG beantragt, endbesteuerte Einkünfte aus Kapitalvermögen in die Veranlagung einzubeziehen. Im Einkommensteuerbescheid wurde bei Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit das Sechstel gemäß § 67 Abs. 1 EStG, wie im Lohnzettel, mit € 465,95 ausgewiesen und blieb somit – da unter dem Freibetrag von € 620,-- gelegen – unbesteuert. Ferner wurden sämtliche endbesteuerungsfähigen Kapitalerträge in die Veranlagung einbezogen, woraus sich insgesamt eine Einkommensteuerschuld von € 619,69 ergibt, auf die neben der einbehaltenen Lohnsteuer auch die Kapitalertragsteuer von € 2.006,33 angerechnet wurde.

Der Bw. erhob gegen den Bescheid fristgerecht Berufung und begründete diese wie folgt:

„1) Sonstige Bezüge

Ich bin mit Stichtag 20060801 in Pension gegangen und habe somit von der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft im Kalenderjahr 5 Regelpensionen zu 1048,38 EUR und im September 2006 zusätzlich zur Septemberpension eine Sonderzahlung von ebenfalls 1048,38 EUR erhalten. Somit Bruttobezüge von 6290,28 EUR.

Die SVA als bezugsauszahlende Stelle hat dann für Ende September aus dem Sechstel der bereits zugeflossenen, auf das Kalenderjahr umgerechneten laufenden Bezüge gem. § 67 (2) EStG die sonstigen Bezüge vor Abzug der SV-Beiträge mit 465,95 EUR berechnet und zur Ermittlung der steuerpflichtigen Bezüge von 5536,05 EUR lt. Lohnzettel herangezogen.

Diesen Gesamtbetrag haben Sie dann in der Aufstellung des Gesamtbetrages der Einkünfte als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in voller Höhe übernommen.

Wenn diese Art der Berechnung auch dem Wortlaut des § 67 (2) EStG erster Satz entspricht, bedeutet diese Ermittlung des steuerbegünstigten Anteiles der Sonderzahlung für jeden Gewerbetreibenden, der im Laufe eines Jahres in Pension geht und dessen Stichtag nicht zufällig der 1. Jänner ist, eine gravierende Benachteiligung in diesem, seinem ersten Pensionsjahr gegenüber allen jenen Pensionisten, die vor ihrem Ruhestand Einkünfte aus unselbständiger Tätigkeit und somit bereits sonstige Bezüge im Sinne des § 67 EStG bezogen haben. Gewerbepensionisten beziehen in der Regel nur Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit, die keine sonstigen Bezüge enthalten. Somit beinhaltet die erste Sonderzahlung der SVA im April bzw. September gem. § 73 (1) GSVG den ersten sonstigen Bezug für den Gewerbepensionisten. Z.B. bleiben die laufenden Bezüge der drei Pensionen für die Monate Oktober bis Dezember durch die in § 67 (2) EStG festgelegte Berechnungsmodalität ohne Ansatz und damit ohne steuermildernde Wirkung auf die Sonderzahlung im September. Es ist schwer vorstellbar, daß diese verfassungsrechtlich bedenkliche Ungleichbehandlung Wille des Gesetzgebers ist.

Vielleicht könnte daher der zweite Satz des § 4 (4) EStG, der da lautet: „Die Steuer, die auf die sonstigen Bezüge innerhalb des Jahressechstels im Sinne des § 67 Abs. 1 und 2 entfällt, ist aber neu zu berechnen.“ so ausgelegt werden, daß unter „Neuberechnung der Steuer“ auch eine Neuberechnung der Steuergrundlage zu verstehen ist.

2) Anfällige Anrechnung endbesteuerungsfähiger Kapitalerträge

In der Beil. 3 zu meiner Einkommensteuererklärung 2006 vom 20071005 habe ich sämtliche Spareinlagen und die davon einbehaltene Kapitalertragsteuer zur Anrechnung angegeben. Durch die Anrechnung all dieser endbesteuerten Kapitalerträge ergibt sich jedoch ein zu versteuerndes Einkommen von mehr als $10000 + 400 \times 15000 / 5750 = 11.043,48$ EUR und für das, diese Einkommensgrenze übersteigende Einkommen, verursacht durch bereits mit 25% Kapitalertragsteuer endbesteuerte Kapitalerträge, somit eine Einkommensteuer von $5750 / 15000 = \text{rd. } 38,3 \%$. Also wesentlich mehr als die bereits entrichtete Kapitalertragsteuer. Nachdem laut mündlicher Auskunft der Finanzbehörde eine automatische Reduktion der anzurechnenden, endbesteuerten Kapitalerträge nicht vorgesehen ist, ersuche ich, je nach Entscheidung in Pkt. 1, lediglich folgende endbesteuerte Kapitalerträge anzurechnen:

2.1) im Falle der Stattgabe meiner Berufung in Pkt. 1

Bei der ErsteBank, ... statt lt. Beil. 3 angegebener 650 Stk ESPA Bond Euro-Rent Anteile lediglich 287 Stk mit einer Ausschüttung von 3,20 EUR/Stk und einer einbehaltenen Kapitalertragsteuer von 0,62 EUR/Stk. Also um $650 - 287 = 363$ Stk weniger. Daraus resultieren anzurechnende, endbesteuerungsfähige Kapitalerträge lt. Beil. 3 von $8548,90 - 363 \times 3,20 = 7387,30$ EUR und einbehaltene Kapitalertragsteuer lt. Beil. 3 von $2006,33 - 363 \times 0,62 = 1781,27$ EUR.

2.2) im Falle der Ablehnung meiner Berufung in Pkt. 1

Bei der ErsteBank... statt lt. Beil. 3 angegebener 650 Stk ESPA Bond Euro-Rent Anteile lediglich 182 Stk mit einer Ausschüttung von 3,20 EUR/Stk und einer einbehaltenen Kapitalertragsteuer von 0,62 EUR/Stk. Also um $650 - 182 = 468$ Stk weniger. Daraus resultieren anzurechnende, endbesteuerungsfähige Kapitalerträge lt. Beil. 3 von $8548,90 - 468 \times 3,20 = 7051,30$ EUR und einbehaltene Kapitalertragsteuer lt. Beil. 3 von $2006,33 - 468 \times 0,62 = 1716,17$ EUR...

Das Finanzamt wies mit Berufungsvorentscheidung vom 18. April 2008 die Berufung mit folgender Begründung ab:

„Gemäß § 41 Abs. 4 EStG 1988 bleiben Bezüge bei der Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die nach § 67 EStG oder mit den Pauschsätzen des § 69 Abs. 1 EStG zu versteuern waren, außer Ansatz. Die Steuer, die auf die sonstigen Bezüge innerhalb des Jahressechstels im Sinne des § 67 Abs. 1 und 2 EStG entfällt, ist aber neu zu berechnen. Übersteigen die sonstigen Bezüge innerhalb des Jahressechstels gemäß § 67 Abs. 1 und 2 EStG die Freigrenzen von 2000 Euro, beträgt die Steuer unter Anwendung des § 67 Abs. 12 EStG 6% des 620 Euro übersteigenden Betrages. Ungeachtet des vorläufigen Steuerabzuges gem. § 69 Abs. 2 und 3 EStG gilt ein Siebentel dieser Bezüge als ein Bezug, der mit dem festen Steuersatz des § 67 Abs. 1 EStG zu versteuern ist.

Wie aus dem Gesetzestext ersichtlich, ist eine Neuberechnung des Jahressechstels im Zuge der Veranlagung nicht vorgesehen.

Weiters wird angemerkt, dass aufgrund der Bestimmungen des § 67 Abs. 2 EStG 1988 das Jahressechstel jeweils zum Zeitpunkt der Auszahlung der Sonderzahlung zu berechnen ist, weshalb ebenfalls keine Neuberechnung des Jahressechstels bei der Veranlagung erfolgen kann.

Weiters wird noch darauf hingewiesen, dass bei einer Aufrollung nach § 77 Abs. 4 EStG die Steuer für sonstige Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 und 2 EStG (innerhalb des Jahressechstels) neu errechnet wird. Die Jahressechstelermittlung wird dabei aber nicht verändert. Übersteigen diese sonstigen (Brutto)Bezüge die Freigrenze von 2.000 Euro, so beträgt die Steuer unter Anwendung des § 67 Abs. 12 EStG (Sozialversicherungsbeiträge) 6% des 620 Euro übersteigenden Betrages. Die Aufrollung kann nur bei Arbeitnehmern durchgeführt werden, die im Kalenderjahr ständig von diesem Arbeitgeber Arbeitslohn (§ 25 EStG) erhalten haben und ist in dem Monat, in dem der letzte sonstige Bezug für das Kalenderjahr ausbezahlt wurde, vorzunehmen.

Die Berufung war daher in diesem Punkt abzuweisen.

Zu Punkt 2 Ihrer Berufung:

Gemäß § 37 EStG ermäßigt sich der Steuersatz für Einkünfte aus Beteiligung auf die Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittssteuersatz. Dies ist vom Anleger bei endbesteuerungsfähigen Kapitalerträgen zu beantragen. Wird dieser Antrag gemäß § 97 Abs. 4 EStG gestellt, kann dies grundsätzlich nur einheitlich für alle endbesteuerungsfähige und alle quasi-endbesteuerungsfähigen Kapitalerträge erfolgen.

Es ist daher unzulässig nur einen Teil des ESPA Bond Euro-Rent Anteile der Besteuerung mit dem Halftesteuersatz zu unterziehen. Es müssen daher sämtliche Kapitalerträge in die Veranlagung miteinbezogen werden oder alle mit dem 25% KEST-Abzug belassen werden.

Da sich die Herausnahme sämtlicher Kapitalerträge als die für Sie ungünstigere Variante darstellt (siehe Berechnungsblatt der Einkommensteuer 2006 unter Außerachtlassung der Kapitalerträge und der KEST), war die Berufung in diesem Punkt abzuweisen.“

In der am 7. Juli 2009 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt:

Berufungswerber:

1) Ich bin der Ansicht, dass zwar die Berechnung des Sechstels konform den Bestimmungen des EStG erfolgt ist; dies ist aber ungerecht gegenüber den Steuerpflichtigen, die während des Jahres in Pension gehen, zu Beginn ihrer Pension sonstige Bezüge erhalten, und die während des übrigen Jahres Einkünfte etwa aus selbständiger Arbeit bezogen haben. Mir ist aber bewusst, dass eine derartige Rechtswidrigkeit nur vor dem Verfassungsgerichtshof zu rügen wäre.

2) Mir ist nicht bekannt, auf Grund welcher Bestimmung es erforderlich ist, sämtliche endbesteuerte Kapitalerträge bei einer freiwilligen Veranlagung nach § 97 Abs. 4 EStG in die Veranlagung einzubeziehen. Es wäre durchaus möglich gewesen, dass ich nur einen Teil meiner endbesteuerten Einkünfte in die Einkommensteuererklärung aufgenommen hätte, ohne dass dies aufgefallen wäre. Da ich nunmehr

aber alle derartigen Erträge berücksichtigt habe, ist dies ungerecht gegenüber den Steuerpflichtigen, die das nicht getan haben.

Mag. Kovacs:

Das Finanzamt vertritt ebenfalls die Meinung, dass die Sechstelberechnung gesetzeskonform erfolgt ist; bezüglich der endbesteuerten Einkünfte ist darauf zu verweisen, dass in den Einkommensteuer-richtlinien ebenso wie in allen mir bekannten Kommentarstellen die Rechtsansicht vertreten wird, bei einer freiwilligen Besteuerung nach § 97 Abs. 4 EStG müssten sämtliche endbesteuerten Einkünfte in die Veranlagung einbezogen werden.“

Der Bw. hat sodann einen Depotauszug übermittelt, aus dem hervorgeht, dass seine halbsatzfähigen Einkünfte aus Kapitalvermögen (Dividenden aus Aktien) im Streitjahr 1.100 € betragen haben.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Sechstelberechnung

§ 67 Abs. 1 erster Satz EStG in der für das Jahr 2006 geltenden Fassung lautet:

„Erhält der Arbeitnehmer neben dem laufenden Arbeitslohn von demselben Arbeitgeber sonstige, insbesondere einmalige Bezüge (zum Beispiel 13. und 14. Monatsbezug, Belohnungen), so beträgt die Lohnsteuer, soweit die sonstigen Bezüge innerhalb eines Kalenderjahres 620 Euro übersteigen, 6%.“

§ 67 Abs. 2 EStG lautet:

„Soweit die sonstigen, insbesondere einmaligen Bezüge (Abs. 1) vor Abzug der in Abs. 12 genannten Beiträge innerhalb eines Kalenderjahres ein Sechstel der bereits zugeflossenen, auf das Kalenderjahr umgerechneten laufenden Bezüge übersteigen, sind 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.“

Nach § 41 Abs. 4 EStG bleiben bei der Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit Bezüge, die u.a. nach § 67 EStG steuerfrei bleiben oder mit dem festen Satz (von 6%) zu versteuern waren, außer Ansatz. Die Steuer, die auf die sonstigen Bezüge innerhalb des Jahressechstels iSd § 67 Abs. 1 und 2 EStG entfällt, ist aber neu zu berechnen.

Der Verwaltungsgerichtshof interpretiert diese Gesetzesbestimmung so, dass das Jahressechstel von der bezugsausstellenden Stelle immer von den gesamten im Kalenderjahr bereits zugeflossenen laufenden Bezügen zu berechnen ist. Dabei sind die im Kalenderjahr zugeflossenen laufenden Bezüge durch die Anzahl der bereits abgelaufenen Kalendermonate zu teilen. Aus diesem Betrag ist das Jahressechstel zu ermitteln (VwGH 4.8.2004, 2001/08/0154; 10.4.1997, 94/15/0197; sh. auch Jakom/Ilenneis EStG, 2009, §67 Rz 6).

Bei Arbeitsaufnahme (streitgegenständlich: Beginn des Pensionsbezuges) während des Kalenderjahres sind für die Umrechnung auch die Monate mitzuzählen, für die noch kein laufen-

der Bezug gewährt wurde. Dadurch ergibt sich gesetzeskonform anfangs ein relativ kleines Sechstel. Eine Änderung des Sechstels bei der Veranlagung ist nicht mehr möglich.

Die Sechstelüberschreitung ist ausnahmslos auf den Zeitpunkt des Zuflusses des sonstigen Bezuges zu berechnen. Auch bei der Veranlagung des Dienstnehmers ist die Frage der Sechstelüberschreitung nicht neu zu beurteilen, sondern es ist stets die Beurteilung aus der Sicht des Zeitpunktes des Zuflusses des sonstigen Bezuges maßgeblich (Fellner in Hofstätter/Reichel, § 67 Abs. 1 und 2, Tz. 3.5; VwGH 22.12.1993, 90/13/0152).

Eine Aufrollung der Berechnung des Jahressechstels und damit der Steuergrundlage ist im Einkommensteuergesetz nicht vorgesehen und deshalb auch nicht zulässig. § 67 Abs. 2 EStG stellt vielmehr ausdrücklich darauf ab, dass die Basis für die Berechnung dieses Sechstels aus den bereits zugeflossenen und auf das Kalenderjahr umgerechneten laufenden Bezügen besteht. Diese Basis erhöht sich nur um den zusammen mit dem sonstigen Bezug ausbezahlten laufenden Bezug. Spätere Auszahlungen beeinflussen diese Berechnung nicht mehr. Die von der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft gewählte Vorgangsweise entspricht deshalb den rechtlichen Vorschriften. Die das Jahressechstel übersteigenden sonstigen Bezüge sind dem laufenden Bezug hinzuzurechnen und nach dem Lohnsteuertarif zu versteuern.

Der Bw. teilt die Meinung des Finanzamtes, dass die Berechnung des Sechstels gesetzeskonform erfolgt ist. Auch der unabhängige Finanzsenat hegt hieran keine Zweifel. Auf Grund des Art. 18 Abs. 1 B-VG – der als wesentliches Element des rechtsstaatlichen Prinzips die Bindung der gesamten Vollziehung an das Gesetz anordnet (Legalitätsprinzip) – sind die Abgabenbehörden somit zur Anwendung der streitgegenständlichen Gesetzesbestimmung verpflichtet. Eine Prüfung derselben auf ihre Verfassungskonformität steht ihnen – und damit auch dem Unabhängigen Finanzsenat – nicht zu. Die verfassungsrechtliche Normenkontrolle fällt allein in die Zuständigkeit des Verfassungsgerichtshofes (Art. 89 B-VG, Art. 140 B-VG).

2) Veranlagung nach § 97 Abs. 4 EStG

§ 97 Abs. 4 EStG ermöglicht – gestützt auf § 1 Abs. 5 Endbesteuerungsgesetz – endbesteuerte Einkünfte aus Kapitalvermögen in die Veranlagung einzubeziehen und dadurch, wenn der Steuertarif für Kapitalerträge geringer ist als die Kapitalertragsteuer, eine Steuergutschrift zu lukrieren. Im Berufungsfall ist ausschließlich strittig, ob die gesamten endbesteuerten Einkünfte aus Kapitalvermögen in die Veranlagung einbezogen werden müssen, oder ob dabei einzelne Einkunftsteile außer Ansatz bleiben können.

In den Kommentaren zum EStG wird einhellig die Meinung vertreten, dass eine Einbeziehung sämtlicher endbesteuerten Einkünfte aus Kapitalvermögen erfolgen muss (Doralt/Kirchmayr,

ESTG⁸, §97 Tz 46; Jakom/Marschner EStG, 2009, § 97 Rz 36). Nach letzterer Kommentarstelle ergibt sich diese Auslegung aus der absoluten Aufzählung der betroffenen Steuern in § 97 Abs. 4 erster Satz EStG. Der unabhängige Finanzsenat teilt diese Meinung (sh. auch UFS 3.8.2007, RV/1208-W/07).

Dies gilt auch für den thesaurierenden Investmentfond „Bawag P.S.K. Canadian Bond“, bei dem es nach § 13 InvFG zu keiner vollständigen Thesaurierung kommt, sondern zu einer Teilausschüttung in Höhe der KESt. Da aber durch den Steuerabzug Endbesteuerung gegeben ist, muss auch dieser Fonds bei Inanspruchnahme der Vorschrift des § 97 Abs. 4 EStG in die Veranlagung einbezogen werden. Die Höhe der Thesaurierungsanteile, die als Einkünfte aus Kapitalvermögen anzusetzen sind, ergibt sich aus der zur Information beigeschlossenen Aufstellung der Bawag P.S.K. Der Betrag entspricht – von Rundungsdifferenzen im Centbereich abgesehen – den Angaben des Bw. in seiner Steuererklärung.

Der angefochtene Bescheid war aber insoweit zugunsten des Bw. abzuändern, als die in den Einkünften aus Kapitalvermögen enthaltenen Dividenden aus Aktien mit dem Hälftesteuersatz besteuert wurden.

Wie auch vom Finanzamt bestätigt wurde, besteht kein Grund (mehr), die Veranlagung vorläufig vorzunehmen. Diese Berufungsentscheidung ergeht daher endgültig,

Beilagen: 1 Berechnungsblatt

Aufstellung der Bawag P.S.K.

Wien, am 9. Juli 2009