

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 21.03.2018 gegen den Bescheid des Finanzamts Bregenz vom 26.02.2018, betreffend Einkommensteuer 2016 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 gegen den Einkommensteuerbescheid brachte der Beschwerdeführer im Wesentlichen vor:

„1. Besteuerung der Sonderzahlungen

Auf Grund meiner durchgehenden Beschäftigung

- vom 01.08.1974 bis 30.06.1989 in Vorarlberg
- vom 01.07.1989 bis 30.06.2013 in Liechtenstein

beziehe ich Teilpensionen für die Versicherungszeiten in Vorarlberg von der PVA und für die Versicherungszeiten in Liechtenstein von der AHV und der XY Pensionskasse.

Dies waren 2016:

A) laufende Pensionszahlungen, brutto:

- PVA
- AHV

XY -Pensionskasse

In Summe

12 x EUR 812,30 EUR 9.747,60

12 x CHF 1.219,00 x 0,903504= EUR 13.216,46

12 x CHF 1.268,95 x 0,903504= EUR 13.758,02

EUR 36.722,08

Das Jahressechstel beträgt: EUR 6.120.35

B) und nachstehende Sonderzahlungen, brutto:

In Summe der Sonderzahlungen: 5.304,64 €

Somit beträgt die Summe der Sonderzahlungen um EUR 815,73 weniger als das Jahressechstel aus der Summe der laufenden Pensionszahlungen!

Sowohl die laufenden Pensionszahlungen als auch die Sonderzahlungen werden in Summe nach einem gestaffelten Steuertarif besteuert.

„Sonstige Bezüge, die das Jahressechstel überschreiten, sind- ebenso wie sonstige Bezüge, die nach Abzug des Dienstnehmeranteils zur Sozialversicherung mehr als über EUR 83.333,00 betragen - wie ein laufender Bezug nach der Tariflohnsteuer zu versteuern.“

Da die Summe der von mir bezogenen Sonderzahlungen EUR 815,73 geringer ist als das Jahressechstel, erachte ich es als willkürlich, wenn das Finanzamt das Jahressechstel nicht über die Summen der laufenden Pensionszahlungen errechnet. - Wenn mit der vom Finanzamt Bregenz für die Sonderzahlungen verwendeten Systematik auch die laufenden Bezüge getrennt besteuert werden, dann wäre die Summe der laufenden PVA Pensionszahlungen (EUR 9.747,60) geringer als der Grenzsteuersatz von EUR 11.000,00 und somit steuerfrei und die Summen der AHV Pensionszahlungen (EUR 13.2016,46) und der XY Pensionszahlungen (EUR 13.758,02) nach Abzug der SV-Beiträge mit 25,00% zu besteuern.

Daher ersuche ich daher, um Korrektur des Einkommenssteuerbescheides 2016 mit Berücksichtigung der gesamten Sonderzahlungen im Rahmen Jahressechstel und Besteuerung nach Abzug der zugehörigen SV-Beiträge und des Freibetrages (EUR 620,00) mit dem vorgesehenen Steuersatz in Höhe von 6%.

2. Zuordnung der SV-Beiträge zu den Pensionszahlungen

Mit Bescheid vom Janner 2016 wurde mir von der PVA mitgeteilt, dass 2016 monatlich EUR 160,46 an Krankenversicherungsbeitragen von der PVA Pensionzahlung abgezogen werden. Davon EUR 119,03 für ausländische Leistung.

Zusätzlich wurden im Rahmen der Auszahlung der PVA Sonderzahlungen nachstehende zusätzliche SV-Beiträge abgezogen:

Überweisung erhalten am:	für die PVA-Sonderzahlung	für ausländische Sonderzahlungen
--------------------------	---------------------------	----------------------------------

29.04.2016	EUR 41,43	EUR 51,69
31.10.2016	EUR 41,43	EUR 0,00

D.h. von der PVA wurden SV-Beiträge mit nachstehender Zuordnung verrechnet:

(230) SV-Beiträge für laufende inländische Bezüge € 497,16

(225) SV-Beiträge für sonstige inländische Bezüge € 82,86

(357) Summe SV-Beiträge für laufende ausländ. Bezüge EUR 1.428,36

(347) Summe SV-Beiträge für Zuwendungen gem. KZ (351) EUR 51,69

Gesamte SV-Abzüge: € 2.060,07

Gemäß § 16 Abs. 1 EstG 1988 sind Werbungskosten bei jener Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind (bzw. verrechnet wurden).

Bestätigung der PVA über SV-Beiträge für ausländische Leistungen.“

Die Beschwerde wurde vom Finanzamt mittels Beschwerdevorentscheidung vom 7. Mai 2018 als unbegründet abgewiesen. In der Begründung führte das Finanzamt im Wesentlichen aus:

„Zu den strittigen Punkten wird aufgrund der analogen Beschwerdepunkte auf die Ausführungen des Finanzamts in der Stellungnahme zum Vorlageantrag zur Einkommensteuer 2015 verwiesen, welche unter RV/1100508/2017 bereits beim BFG zur Überprüfung anhängig ist. (E 2013 wurde bereits vom BFG und dem VwGH entschieden.)

In anderen Worten verkürzt zusammengefasst: die Beurteilung nach der Lohnsteuer erfolgt unterjährig aus der Sicht jedes Dienstgebers in Bezug zum Dienstnehmer gesondert, erst bei der Veranlagung erfolgt eine Durchrechnung. Entsprechendes gilt grundsätzlich auch für die Sozialversicherungsbeiträge, wobei hier im Gesamten betrachtet, das Verhältnis zu den Sonderzahlungen gewahrt werden muss.“

Im Vorlageantrag vom 07.06.2018 brachte der Beschwerdeführer im Wesentlichen vor:

„Zu Pkt. 1 - Jahressechstel

Im Absatz 2 der Beschwerdevorentscheidung vom 7. Mai 2018 führt das Finanzamt Bregenz als Begründung an: „In anderen Worten verkürzt zusammengefasst: die Beurteilung nach der Lohnsteuer erfolgt unterjährig aus der Sicht jedes Dienstgebers in Bezug zum Dienstnehmer gesondert, erst bei der Veranlagung erfolgt eine Durchrechnung. Im Sinne einer Gleichbehandlung der zu versteuernden Einnahmen hat diese Durchrechnung entweder für laufende Zahlungen und Sonderzahlungen gleichermaßen zu erfolgen oder wenn die Sonderzahlungen getrennt versteuert werden, wäre auch der Steuerfreigrenze von EUR 2.100,- für die Sonderzahlungen der PVA-Pension (2 x EUR 812,30 = EUR 1.624,60) zu berücksichtigen.

Pkt. 2 - Krankenversicherungsbeiträge

Im Januar 2016 wurde mir von der PVA mit der Verständigung über die Leistungshöhe 2016 mitgeteilt, dass von den laufenden PVA-Pensionsbezügen

Leistung	812,01	
zuzüglich Höherversicherung	0,29	
In Summe	812,30 * 12	9.747,60/a

für die laufenden Bezüge monatlich ein Krankenversicherungsbeitrag in Höhe von EUR 160,46 (davon für laufende ausländische Leistungen EUR 119,03) abgezogen werden.

Mit Schreiben vom 17. Februar 2017 wurde mir von der PVA bestätigt, dass 2016 für ausländische Leistungen in Summe 1.480,05 € abgezogen wurden. D.h. die PVA hat 2016:

- für laufende ausländische Pensionszahlungen 12 x EUR 119,03 = 1.428,36 €
- für ausländische Sonderzahlungen 51,69 € abgezogen.

Weiters wird im Schreiben der PVA vom 17. Februar 2017 angeführt: „Gemäß § 16 Abs 1 EStG 1988 sind Werbungskosten bei jener Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.“

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Das Bundesfinanzgericht hat folgenden Sachverhalt festgestellt:

Der Beschwerdeführer hat im Streitjahr jeweils für den Zeitraum 01.01.2016 bis 31.12.2016 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	14.317,83
Zuwendungen, neben Arbeitslohn nicht monatlich laufend gewährt	1.101,37
SV Beiträge lfd bezahlter Arbeitslohn	637,96
SV Beiträge SZ	53,22
XY Pensionskasse	
Bruttobezüge	16.336,53
Zuwendungen, neben Arbeitslohn nicht monatlich laufend gewährt	2.578,51
SV Beiträge lfd bezahlter Arbeitslohn	664,30
SV Beiträge SZ	124,57
Lohnzettel PVA	
Bruttobezüge gemäß § 25 (ohne § 26 und ohne Familienbeihilfe)	11.372,20

Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 und 2 (innerhalb des Jahressechstels), vor Abzug der Sozialversicherungsbeiträge (SV-Beiträge)	1.624,60
Insgesamt einbehaltene SV-Beiträge, Kammerumlage, Wohnbauförderung	579,82
Abzüglich einbehaltene SV-Beiträge SZ	82,66
SV-Beiträge laufende Bezüge	497,16
Steuerpflichtige Bezüge	9.250,44

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 Teilstich, 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	16.336,53
Zuwendungen, neben Arbeitslohn nicht monatlich laufend gewährt	2.578,51
laufende Bezüge	13.758,02
Jahressechstel	2.293,00
Sechstelüberschreitung	285,51

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	26.974,48	1.302,26	4,83%

AHV plus XY SZ	3.679,88	177,79	4,83%
ausländische Sozialversicherungsbeiträge neu			
AHV plus XY laufend	27.259,99	1.316,05	4,83%
AHV plus XY SZ	3.394,37	164,00	4,83%

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)	11.372,20
Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 und 2 (innerhalb des Jahressechstels), vor Abzug der Sozialversicherungsbeiträge (SV-Beiträge)	1.624,60
SV-Beiträge laufende Bezüge	497,16
Steuerpflichtige Bezüge	9.250,44

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