



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Rechtsbelehrung**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

### **Entscheidungsgründe**

Der Bw. ist Pensionist. Im streitgegenständlichen Jahr 2000 erhielt er vom 1. Jänner bis zum 31. Juli Notstandshilfe vom Arbeitsmarktservice Österreich in Höhe von 6.307,86 € (86.798,00 S); vom 1. August bis zum 31. Dezember bezog er eine Pension aus der gesetzlichen Sozialversicherung (vorzeitige Alterspension bei langer Versicherungsdauer) von

der X-Versicherungsanstalt (laut Bescheid der X-Versicherungsanstalt vom 24. August 2000 betrug die ab 1. August 2000 zu gewährende Alterspension monatlich 2.140,59 € (29.455,20 S) brutto; zuzüglich eines Kinderzuschusses von 21,80 € (300,00 S) ergab dies eine monatliche Gesamtbruttopension von 2.162,39 € (29.755,20 S)).

Wie aus einem im Akt befindlichen Schreiben der X-Versicherungsanstalt vom 9. Oktober 2000 folgt, enthielt die im Jahr 2000 ausbezahlte Bruttopension von 12.974,35 € (178.531,00 S, Kennzahl 210 des Lohnzettels) auch eine Sonderzahlung für den Kalendermonat September 2000 in Höhe von 2.162,39 € (29.755,20 S). Hinsichtlich der Berechnung des Jahressechstels findet sich in diesem Schreiben folgender Passus:

*"Für die Berechnung des Jahressechstels werden sämtliche Pensionszahlungen, die bis zum Auszahlungszeitpunkt der Sonderzahlungen bezogen wurden, herangezogen. Diese Summe wird durch die bereits abgelaufenen Kalendermonate dividiert und anschließend mit 2 multipliziert.*

$29.755,20 \text{ S} \times 2 \text{ (August und September)} = 59.510,40 \text{ S}; 9 \times 2 = 13.224,50 \text{ S}$

*Gesamte Sonderzahlung: 29.755,20 S*

*Abzüglich Jahressechstel: 13.224,50 S*

*Sechstel übersteigender Teil: 16.530,70 S"*

Weiters enthält das angeführte Schreiben auch Ausführungen zur Versteuerung innerhalb des Jahressechstels und zur Versteuerung des das Sechstel übersteigenden Teiles.

Mit Einkommensteuerbescheid vom 12. September 2001 wurde die Abgabenschuld für das streitgegenständliche Jahr wie folgt fest gesetzt und begründet:

Bei der Ermittlung des Steuersatzes (Progressionsvorbehalt) wurde von den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit ein Betrag von 11.562,83 € (159.108,00 S, Kennzahl 245 des Lohnzettels) durch 152 Tage dividiert und mit 365 Tagen multipliziert. Mit diesem umgerechneten Jahresbetrag und sonstigen allfälligen Einkünften wurde das Einkommen rechnerisch mit 27.706,45 € (381.249,00 S) ermittelt. Darauf wurde der Tarif angewendet und ein Durchschnittssteuersatz mit 24,51% ermittelt. Dieser Steuersatz wurde dann wie im Bescheid dargestellt - hinsichtlich allfälliger ermäßigter Einkünfte entsprechend aliquotiert – auf die Einkünfte von 11.503,31 € (158.289,00 S, das sind 11.562,83 € (159.108,00 S) abzüglich des Pauschbetrages für Sonderausgaben von 59,52 € (819,00 S)) angewendet.

Gegen den angeführten Einkommensteuerbescheid erhob der Bw. am 10. Oktober 2001 Berufung mit der Begründung, der X-Versicherungsanstalt sei bei der Berechnung des

Jahressechstels für die Lohnsteuerbemessung der Sonderzahlung ein Fehler unterlaufen, der trotz seiner Urgenz mit dem Hinweis, dass die Korrektur mit dem Jahresausgleich vom Finanzamt ohnehin erledigt werde, seitens der X-Versicherungsanstalt nicht behoben worden sei. "Als Beweismittel" legte der Bw. seiner Berufung Ablichtungen des bereits angeführten Bescheides der X-Versicherungsanstalt vom 24. August 2000 und des ebenfalls bereits erwähnten Schreibens der X-Versicherungsanstalt vom 9. Oktober 2000 bei.

Weiters führte der Bw. aus, seines Erachtens umfasse das in Ansatz zu bringende Jahressechstel die volle Höhe der Sonderzahlung für September 2000, sohin 2.162,39 € (29.755,20 S). Zumindest jedoch ergebe sich, wenn man der Vorgangsweise der X-Versicherungsanstalt dem Sinne nach folge, folgende Berechnung und somit Höhe des Jahressechstels:

$$2.162,39 \text{ € (29.755,20 S)} \times 5 \text{ (8-12/2000)} = 10.811,97 \text{ € (148.776,00 S)} : 12 \times 2 = 1.802,00 \text{ € (24.796,00 S)}$$

In diesem Sinne beantragte der Bw., "eine neuerliche steuerliche Aufrollung" seiner im Jahr 2000 erhaltenen Bezüge durchzuführen. Weiters ersuchte er um Übermittlung derjenigen Bestimmungen des EStG, die den besonderen Progressionsvorbehalt betreffen (wenn möglich, mit einem Fallbeispiel aus einem Kommentar zum EStG).

Am 14. Jänner 2002 wies das Finanzamt das Rechtsmittel mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet ab. Die Begründung weist folgenden Wortlaut auf:

*"Die pensionsauszahlende Stelle hat im Zeitpunkt der Auszahlung der Sonderzahlung das Jahressechstel zu berechnen und dabei jene laufenden Bezüge zu berücksichtigen, die von ihr bis zu diesem Zeitpunkt ausbezahlt worden sind. Eine Änderung des von der pensionsauszahlenden Stelle richtig ermittelten Sechstelbetrages ist im Zuge der Arbeitnehmerveranlagung nicht möglich. Das begünstigte Ausmaß (6% Lohnsteuer) für Sonderzahlungen wird durch bereits zu früheren Zeitpunkten verrechnete Sonderzahlungen gekürzt.*

*Gemäß § 33 Abs. 10 EStG ist im Falle von Arbeitslosengeldbezug bzw. Bezug von Notstandshilfe die Berechnung des besonderen Progressionsvorbehaltes gemäß § 3 Abs. 2 EStG erforderlich. Auf die Begründung Ihres Einkommensteuerbescheides 2000 vom 12. September 2001 wird hingewiesen..."*

Am 14. Februar 2002 stellte der Bw. den Antrag auf Vorlage seines Rechtsmittels an die Abgabenbehörde II. Instanz. Begründend führte er aus, es möge wohl stimmen, dass im Zeitpunkt der Jahressechstelberechnung das gewählte Procedere in Ermangelung der genauen Kenntnis des Jahreseinkommens gesetzeskonform sei. Nach Kenntnis des gesamten Jahreseinkommens sei jedoch gesetzeskonform im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung vorzugehen, und das aus logischen Gründen:

Der Ausdruck "Sechstel" sei ein mathematischer Begriff und daher exakt und unmissverständlich. Er könne nicht durch Berechnungsmethoden wie immer zum Nachteil des Arbeitnehmers "gebogen und verändert" werden. Dies stünde auch in krassem Widerspruch zum Willen des Gesetzgebers.

Die vom Finanzamt behauptete Unmöglichkeit der Änderung der Sechstelberechnung im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung sei unrichtig, vielmehr sei diese Möglichkeit "im Kommentar zum EStG unmissverständlich zitiert."

Am 10. März 2003 wurde das Rechtsmittel der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988 idF BGBl. Nr. 818/1993, sind, falls der Steuerpflichtige steuerfreie Bezüge ua. im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988 (das versicherungsmäßige Arbeitslosengeld und die Notstandshilfe oder an deren Stelle tretende Ersatzleistungen) nur für einen Teil des Kalenderjahres erhält, die für das restliche Kalenderjahr bezogenen laufenden Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988 und die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 41 Abs. 4 EStG 1988) für Zwecke der Ermittlung des Steuersatzes (§ 33 Abs. 10 EStG 1988) auf einen Jahresbetrag umzurechnen. Dabei ist das Werbungskostenpauschale noch nicht zu berücksichtigen.

§ 33 Abs. 10 EStG 1988 idF BGBl. Nr. 818/1993 normiert, dass, wenn im Rahmen einer Veranlagung bei der Berechnung der Steuer ein Durchschnittssteuersatz anzuwenden ist, dieser nach Berücksichtigung der Abzüge nach den § 33 Abs. 3 bis 7 EStG 1988 (ausgenommen Kinderabsetzbeträge nach § 33 Abs. 4 Z 3 lit. a EStG 1988) zu ermitteln ist. Diese Abzüge sind nach Anwendung des Durchschnittssteuersatzes nicht nochmals abzuziehen.

Gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988 setzt die begünstigte Besteuerung mit den festen Steuersätzen dieser Gesetzesstelle voraus, dass der Arbeitnehmer neben dem laufenden Arbeitslohn von demselben Arbeitgeber sonstige Bezüge erhält.

§ 67 Abs. 2 EStG 1988 begrenzt die Möglichkeit, sonstige Bezüge mit den festen Steuersätzen des § 67 Abs. 1 EStG 1988 zu versteuern, 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 somit nach dem Lohnsteuertarif zu versteuern sind.

Im gegenständlichen Fall besteht Streit darüber, ob die Berechnung des Jahressechstels hinsichtlich der im Kalenderjahr 2000 erhaltenen Bezüge betragsmäßig richtig erfolgt ist.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 10.04.1997, 94/15/0197) ist dieses Sechstel immer von den gesamten im Kalenderjahr bereits zugeflossenen laufenden Bezügen zu berechnen; und zwar so, dass die im Kalenderjahr zugeflossenen laufenden Bezüge durch die Anzahl der bereits abgelaufenen Kalendermonate zu teilen sind. Der so ermittelte Durchschnitt ist auf den Jahresbezug umzurechnen, also mit 12 zu vervielfachen, und davon das Sechstel zu berechnen. Auch die Lehre (Doralt, EStG<sup>4</sup>, § 67 Tz 20; Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 67 Abs. 1 und 2, Tz 3.2; Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch: EStG 1988, § 67 Tz 18) vertritt diese Rechtsansicht.

Auf dem Boden dieser geltenden Judikatur und Literatur erweist sich die von der X-Versicherungsanstalt vorgenommene Berechnung des Jahressechstels als rechtskonform: Es wurden nämlich sämtliche Pensionszahlungen, die bis zum Auszahlungszeitpunkt der Sonderzahlung bezogen wurden, zur Jahressechstelberechnung herangezogen (das sind die Monatsbruttopensionen für August und September 2000 von jeweils 2.162,39 € (29.755,20 S), sohin ein Betrag von 4.324,79 € (59.510,40 S)).

Auch der von der X-Versicherungsanstalt herangezogene Divisor von 9 (dieser entspricht der Anzahl der bereits abgelaufenen Kalendermonate) erweist sich als richtig:

Beginnt nämlich der Arbeitnehmer seine Tätigkeit erst im Laufe des Jahres, so sind auch die Zeiten zu berücksichtigen, in denen kein Dienstverhältnis bestand (Doralt, § 67 Tz 20, unter Verweis auf Fellner in Hofstätter/Reichel, § 67 Abs. 1 und 2, Tz 3.4). Unter der Anzahl der bereits abgelaufenen Kalendermonate sind jene zu verstehen, die seit Jahresbeginn (somit im gegenständlichen Fall seit Jänner 2000) verstrichen sind, weil das Dienstverhältnis mit dem Kalenderjahr eine untrennbare Einheit darstellt; daraus ergibt sich freilich, dass in solchen Fällen das Anfangssechstel relativ klein ist (vgl. Quantschnigg/Schuch, § 67 Tz 22). 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 ist stets die Beurteilung aus der Sicht

des Zeitpunktes des Zuflusses des sonstigen Bezuges maßgeblich (Hofstätter/Reichel, § 67 Abs. 1 und 2, Tz 3.5).

Wenn der Bw. beantragt, "eine neuerliche steuerliche Aufrollung" seiner im Jahr 2000 erhaltenen Bezüge durchzuführen, so ist ihm zu entgegnen, dass eine "Aufrollung" der Berechnung des Jahressechstels im Einkommensteuergesetz nicht vorgesehen und deshalb auch nicht zulässig ist (siehe oben). Im Gegenteil stellt § 67 Abs. 2 EStG 1988 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.

Aus den obigen Ausführungen folgt, dass die Argumentation des Bw. hinsichtlich der Höhe des Jahressechstels ins Leere geht: Letzteres beträgt nämlich weder 2.162,39 € (29.755,20 S, dies entspräche der vollen Höhe der Sonderzahlung) noch 1.802,00 € (24.796,00 S), sondern 961,06 € (13.224,50 S), weshalb sich die Berechnung des Jahressechstels durch die X-Versicherungsanstalt als rechtskonform erweist.

Am Ergebnis dieser rechtlichen Würdigung vermag auch die Tatsache, dass es sich im gegenständlichen Fall um kein Dienstverhältnis, sondern um den Bezug einer Pension aus der gesetzlichen Sozialversicherung gehandelt hat, nichts zu ändern, da gemäß § 25 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988 Pensionen aus der gesetzlichen Sozialversicherung jedenfalls zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören (Doralt, § 25 Tz 56); § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988 findet somit auf die gegenständliche Pension Anwendung.

Der angefochtene Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2000 erweist sich aber auch hinsichtlich der Durchführung des besonderen Progressionsvorbehaltes (§ 3 Abs. 2 in Verbindung mit § 33 Abs. 10 EStG 1988) als rechtskonform, da die Hochrechnung der steuerpflichtigen Bezüge (11.562,83 € (159.108,00 S, Kennzahl 245 des Lohnzettels)) für die Dauer des Bezuges von Transferleistungen (hier: Notstandshilfe) auf fiktive Jahreseinkünfte richtig vorgenommen wurde. Der aus der Hochrechnung resultierende Durchschnittssteuersatz von 24,51% wurde dann auf die Einkünfte von 11.503,31 € (158.289,00 S, das sind 11.562,83 € (159.108,00 S) abzüglich des Pauschbetrages für Sonderausgaben von 59,52 € (819,00 S)) rechtskonform angewendet.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 5. Mai 2003