



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 5. Oktober 2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 3/11 Schwechat Gerasdorf vom 1. Oktober 2012 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2011 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die von der Berufungswerberin (Bw.) am 24. September 2012 beim Finanzamt eingereichte Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung 2011 enthält, abgesehen von den Angaben zur Person, der derzeitigen Wohnanschrift und zum Partner folgende Angabe:

Pkt. 4. Inländische Arbeitgeberinnen / Arbeitgeber / Pensionsstellen

03 Anzahl der inländischen gehalts- oder pensionsauszahlenden Stellen

Mit dem berufungsgegenständlichen Einkommensteuerbescheid 2011 wurde die Einkommensteuer für das Jahr 2011 mit € 6.556,00 festgesetzt; auf Grund der bisher vorgeschriebenen Steuer in Höhe von € 1.384,00 ergab sich eine Nachforderung in Höhe von € 5.172,00.

Der Bescheid weist folgende Berechnung der Einkommensteuer aus:

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	
Übermittelte Lohnzettel laut Anhang	
Bezugsauszahlende Stelle	Stpfl. Bezüge (245)
Dr. U... u. Mitbes.	3.806,16 €

WEG 1..., ...gasse ...	4.695,57 €	
... Vorsorgekasse	0,00 €	
Pensionsversicherungsanstalt	18.064,44 €	
.... Personenversicherung ...	7.560,89 €	
Pauschbetrag für Werbungskosten	-132,00 €	33.995,06 €
Gesamtbetrag der Einkünfte		33.995,06 €
Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988)		
Pauschbetrag für Sonderausgaben		-60,00 €
Einkommen		33.935,06 €
Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt: (33.935,06 – 25.000,00) x 15.125,00 / 35.000,00 + 5.110,00		8.971,22 €
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge		8.971,22 €
Verkehrsabsetzbetrag		-291,00 €
Arbeitnehmerabsetzbetrag		-54,00 €
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge		8.626,22 €
Steuer sonstige Bezüge wie z.B. 13. und 14. Bezug (220) nach Abzug der darauf entfallenden SV-Beiträge (225) und des Freibetrages von 620 € mit 6%		253,57 €
Einkommensteuer		8.879,79 €
Anrechenbare Lohnsteuer (260)		-2.323,93 €
Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG 1988		0,14 €
Festgesetzte Einkommensteuer		6.556,00 €

Berechnung der Abgabennachforderung / Abgabengutschrift:

Festgesetzte Einkommensteuer	6.556,00 €
Bisher festgesetzte Einkommensteuer (gerundet)	-1.384,00 €
Abgabennachforderung	5.172,00 €

Die Bezüge wurden gemäß §§ 84 bzw. 3 Abs. 2 EStG 1988 von den bezugs-, pensionsauszahlenden Stellen dem Finanzamt mit nachstehenden Beträgen gemeldet
(Seiten 5 und 6 des Bescheides):

Bezugsauszahlende Stelle: Bezugszeitraum:

Dr. U.... u. Mitbes. ...		01.01. bis 31.12.2011
Bruttobezüge (210)	5.236,42	
Sonstige Bezüge vor Abzug d. SV-Beiträge (220)	748,06	
SV-Beiträge für laufende Bezüge (230)	682,20	
Steuerpflichtige Bezüge (245)	3.806,16	
SV-Beiträge für sonstige Bezüge (225)	113,70	
WEG 1... gasse ...		01.01. bis 31.12.2011
Bruttobezüge (210)	8.390,43	
Sonstige Bezüge vor Abzug d. SV-Beiträge (220)	895,26	
SV-Beiträge für laufende Bezüge (230)	799,60	

Steuerpflichtige Bezüge (245)	4.695,57	
SV-Beiträge für sonstige Bezüge (225)	93,66	
... <i>Vorsorgekasse</i>		01.01. bis 31.12.2011
Bruttobezüge (210)	57,67	
Mit festen Sätzen versteuerte Bezüge	57,67	
Übrige Abzüge (243)	57,67	
Einbehaltene Lohnsteuer	3,46	
Lohnsteuer mit festen Sätzen	3,46	
<i>Pensionsversicherungsanstalt</i>		01.01. bis 31.12.2011
Bruttobezüge (210)	21.679,02	
Sonstige Bezüge vor Abzug d. SV-Beiträge (220)	2.643,78	
SV-Beiträge für laufende Bezüge (230)	970,80	
Steuerpflichtige Bezüge (245)	18.064,44	
Einbehaltene Lohnsteuer	2.320,13	
Anrechenbare Lohnsteuer (260)	2.320,13	
SV-Beiträge für sonstige Bezüge (225)	134,83	
.... <i>Personenversicherung ...</i>		01.01. bis 31.12.2011
Bruttobezüge (210)	9.926,03	
Sonstige Bezüge vor Abzug d. SV-Beiträge (220)	1.050,42	
SV-Beiträge für laufende Bezüge (230)	1.314,72	
Steuerpflichtige Bezüge (245)	7.560,89	
Einbehaltene Lohnsteuer	3,80	
Anrechenbare Lohnsteuer (260)	3,80	
SV-Beiträge für sonstige Bezüge (225)		

Das Rechtsmittel der Berufung wurde wie folgt eingebracht:

"Als Anfechtungspunkt in der Hauptsache wird angeführt, dass die Abgabepflichtige 2011 die gleichen Beschäftigungen innehatte wie 2010 und wurde für diese eine Steuerlast von jährlich € 1.384 vorgeschrieben.

Bemerkt wird auch, dass laut Berechnung des BMF Berechnungsprogrammes die Abgabepflichtige zwei von drei Beschäftigungen innehat, bei der eine Steuerlast von 0 bei der Berechnung herauskommt.

Daher ist nicht nachvollziehbar, warum die Abgabepflichtige plötzlich mit einer Nachforderung von € 5.172,-- belastet wird.

Im Januar 2011 kam lediglich die Pension hinzu, von der ohnehin die Besteuerung von der PVA an das Finanzamt abgeführt wird.

Da es sich hier nur um einen Irrtum handeln kann, wird gestellt der Antrag auf Abänderung des Einkommensteuerbescheides auf richtigerweise € 1.384,--."

Die abweisende Berufungsvorentscheidung wurde mit nachstehender Begründung erlassen:

"Bei gleichzeitigem Bezug von zwei oder mehreren lohnsteuerpflichtigen Einkünften, die beim Lohnsteuerabzug gesondert versteuert werden, ist eine Pflichtveranlagung durchzuführen. Dabei werden alle Einkünfte zusammen gerechnet, die sich ergebende Lohnsteuer ermittelt und der beim Arbeitgeber bereits einbehaltenden gegenüber gestellt. Die zuwenig einbehaltene Steuer ist vom Finanzamt nachzufordern. Um eine zeitnahe Besteuerung der gesamten Einkünfte zu erzielen, wird die voraussichtliche Steuerschuld (angepasst an das letztveranlagte Kalenderjahr) in Form von vierteljährlichen Einkommensteuervorauszahlungen eingehoben. Wenn sich während des Jahres die Grundvoraussetzung nicht ändert, dann ist die Vorauszahlung annähernd ident mit der tatsächlichen Steuerschuld.

Da Sie im Jahr 2011 zusätzlich eine Pension erhalten haben, war die Vorauszahlung (auf Basis Veranlagung 2010) viel zu niedrig. Die Nachforderung ist jedoch korrekt und die Berufung daher als unbegründet abzuweisen."

Der Vorlageantrag wurde begründet wie folgt:

"Es wird die Berufungsvorentscheidung vom 16.10.2012 im vollen Umfang und dem Inhalt nach angefochten, und hiezu ausgeführt:

Der Bezug des Alterspension wurde im Einkommensteuerbescheid 2011 vom 1.10.2012 bei der Berechnung der Einkommensteuer hinzugerechnet.

Die Alterspension unterliegt jedoch gemäß § 2 Abs. 3 EStG 1988 nicht der Einkommensteuerpflicht.

Daher wird gestellt der Antrag

auf Abänderung des angefochtenen Einkommensteuerbescheides, sodass am neuen korrigierten Einkommensteuerbescheid richtig € 1.384,-- festgesetzt werden."

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 39 Abs. 1 EStG 1988 wird die Einkommensteuer nach Ablauf des Kalenderjahres (Veranlagungszeitraumes) nach dem Einkommen veranlagt, das der Steuerpflichtige in diesem Veranlagungszeitraum bezogen hat. Hat der Steuerpflichtige lohnsteuerpflichtige Einkünfte bezogen, so erfolgt eine Veranlagung nur, wenn die Voraussetzungen des § 41 vorliegen.

§ 41 Abs. 1 EStG 1988 bestimmt:

Sind im Einkommen lohnsteuerpflichtige Einkünfte enthalten, so ist der Steuerpflichtige zu veranlagen, wenn

1. er andere Einkünfte bezogen hat, deren Gesamtbetrag 730 Euro übersteigt,

2. im Kalenderjahr zumindest zeitweise gleichzeitig zwei oder mehrere lohnsteuerpflichtige Einkünfte, die beim Lohnsteuerabzug gesondert versteuert wurden, bezogen worden sind.

Werden lohnsteuerpflichtige Einkünfte bezogen, erfolgt eine Veranlagung nur, wenn die Voraussetzungen des § 41 vorliegen (§ 39 Abs. 1 S 2). Bei Vorliegen eines der Tatbestände des Abs. 1 kommt es zu einer PflichtVA ("ist"), iÜ erfolgt eine VA [Veranlagung] nur auf Antrag des Steuerpflichtigen (AntragsVA; Abs. 2). Hat weder eine Pflicht- noch eine AntragsVA zu erfolgen, verbleibt es beim Lohnsteuerabzug als Erhebungsform der Einkommensteuer (VwGH 23.9.10, 2007/15/0206).

Lohnsteuerpflichtige Einkünfte liegen vor, wenn es sich der Art nach um Einkünfte handelt, von denen grundsätzlich ein Lohnsteuerabzug vorzunehmen ist. Nicht entscheidend ist, ob im Einzelfall Lohnsteuer tatsächlich eingehalten wurde (VwGH 27.10.87, 85/14/0010).

Pflichtveranlagung: Zweck der PflichtVA ist die Erfassung weiterer Einkünfte, die Korrektur unrichtiger Besteuerungsgrundlagen (s VwGH 18.11.08, 2006/15/0320) oder die Ermittlung des insgesamt zutreffenden Steuersatzes. Dadurch kommt es zu einer ausnahmsweisen Inanspruchnahme des Arbeitnehmers als Steuerschuldner (§ 83). Sie ist nur in den folgenden abschließend aufgezählten Fällen vorzunehmen:

Bezug anderer Einkünfte (Abs. 1 Z 1). ...

Zwei oder mehrere lohnsteuerpflichtige Bezüge (Abs. 1 Z 2). Eine PflichtVA hat zu erfolgen, wenn Kalenderjahr zumindest zeitweise gleichzeitig (ein Tag genügt, UFS 16.10.09, RV/3398-W/09) zwei oder mehrere steuerpflichtige Bezüge ausbezahlt wurden. Zweck der VA ist die gemeinsame Erfassung der Bezüge aus sämtlichen Dienstverhältnissen, da die Anwendung des Einkommensteuertarifes auf die Gesamtbezüge in der Regel eine höhere Einkommensteuerschuld zur Folge hat als bei einem getrennten Lohnsteuerabzug (UFS 10.6.09, RV/1907-W/09). In die VA sind daher auch Dienstverhältnisse einzubeziehen, deren Bezüge (für sich) noch zu keinem Steuerabzug geführt haben (s zB UFS 27.8.08, RV/2339-W/08). Gegebenenfalls kommt es dadurch erstmals zu einer Steuerbelastung (s UFS 26.3.08, RV/0665-W/08 "FA als Schuldenfalle") Jakom/ Baldauf EStG, 2013, § 41 Rz 1ff).

Die als nicht nachvollziehbar bezeichnete Belastung der Bw. mit einer Nachforderung von € 5.172,00 beruht auf dem in der Berufung einen Satz danach angesprochenen Umstand, dass im "Januar 2011 ... die Pension hinzu(kam)". Die anschließende Angabe, wonach von der Pension ohnehin Steuer an das Finanzamt abgeführt wurde, lässt die in den obigen Rechtsausführungen beschriebene Wirkung außer Acht, dass in die Veranlagung die im Einkommensteuerbescheid wiedergegebenen Dienstverhältnisse einzubeziehen waren und deren Bezüge für sich zu keinem Steuerabzug (*Dr. U.... u. Mitbes., WEG 1... gasse*) bzw. nur einem geringfügigen Steuerabzug (*Personenversicherung ...*) geführt haben.

Die Höhe der festgesetzten Einkommensteuer bzw. der Nachforderung resultiert aus zwei Umständen:

Betreffend zwei der "drei Beschäftigungen" der Bw. wurde auf Grund der (niedrigen) Höhe der Bezüge eine Lohnsteuer nicht einbehalten und betreffend eine Beschäftigung Lohnsteuer in Höhe von € 3,80, somit konnte im Einkommensteuerbescheid hinsichtlich der Bezüge in Höhe von insgesamt ($\text{€ 3.806,16} + \text{€ 4.695,57} + \text{€ 7.560,89} = \text{€ 16.062,62}$) eine anrechenbare Lohnsteuer lediglich in Höhe von € 3,80 berücksichtigt werden: Gemäß § 66 EStG 1988 konnte eine Lohnsteuer betreffend zwei Beschäftigungen nicht einbehalten werden:

Abs. 1: Die Lohnsteuer wird durch die Anwendung des Einkommensteuertarifes (§ 33) auf das hochgerechnete Jahreseinkommen (Abs. 2) ermittelt. Der sich dabei ergebende Betrag ist nach Abzug der Absetzbeträge gemäß § 33 Abs. 4 Z 1 und 2, Abs. 5 und Abs. 6 durch den Hochrechnungsfaktor (Abs. 3) zu dividieren und auf volle Cent zu runden.

Abs. 2: Das hochgerechnete Jahreseinkommen ergibt sich aus der Multiplikation des zum laufenden Tarif zu versteuernden Arbeitslohnes abzüglich jener Werbungskosten, die sich auf den Lohnzahlungszeitraum beziehen, mit dem Hochrechnungsfaktor. Vom sich ergebenden Betrag sind die auf das gesamte Jahr bezogenen Beträge abzuziehen.

Abs. 3: Der Hochrechnungsfaktor ist der Kehrwert des Anteils des Lohnzahlungszeitraumes (§ 77) zum Kalenderjahr, wobei das Jahr zu 360 Tagen bzw. zwölf Monaten zu rechnen ist. Betreffend eine Beschäftigung mit steuerpflichtigen Bezügen in Höhe von € 7.560,89 konnte eine Lohnsteuer lediglich in Höhe von € 3,80 einbehalten werden.

Im Falle mehrerer Dienstverhältnisse hat jeder Arbeitgeber so vorzugehen, als ob nur dieses Arbeitsverhältnis vorläge (Hofstätter- Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar III C, Tz. 2 zu § 66).

Das Existenzminimum des Steuerpflichtigen, das nach der Rechtslage bis 2004 über den allgemeinen Absetzbetrag (iVm einer tariflichen Nullzone) berücksichtigt wurde, findet an 2005 ausschließlich in der tariflichen Nullzone (Steuersatz von 0% bis zu einer Einkommenshöhe von 10.000 € bzw. 11.000 € ab 2009) seinen Niederschlag Jakom/ Kanduth-Kristen, 2013, § 33 Rz 16).

Wurde das Existenzminimum der Bw. im Zuge des Lohnsteuerabzuges seitens der Pensionsversicherungsanstalt berücksichtigt, vermochte sich dieses hinsichtlich der übrigen steuerpflichtigen Bezüge (ein zweites Mal) nicht auszuwirken und führten diese Bezüge in Höhe von insgesamt € 16.062,62 in Verbindung mit den Pensionsbezügen zur im Bescheid ausgewiesenen Steuerlast.

Wenn man im Vorlageantrag vermeint, die "Alterspension unterliegt jedoch gemäß § 2 Abs. 3 EStG 1988 nicht der Einkommensteuerpflicht", genügt es auf folgende Bestimmungen hinzuweisen:

§ 2 Abs. 3 EStG 1988: Der Einkommensteuer unterliegen nur:

4. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25)

§ 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988: Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) sind Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis. Dazu zählen auch Pensionszusagen, wenn sie ganz oder teilweise anstelle des bisher gezahlten Arbeitslohnes oder der Lohnerhöhungen, auf die jeweils ein Anspruch besteht, gewährt werden, ausgenommen eine lohngestaltende Vorschrift im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 sieht dies vor.

Abschließend darf auf das Leistungsfähigkeitsprinzip hingewiesen werden:

Der progressive Verlauf des Einkommensteuertarifes wird zT auf das auf Basis von Opfertheorien begründete Leistungsfähigkeitsprinzip zurückgeführt. Der VfGH sieht eine Rechtfertigung der aus der Progression der Einkommensteuer resultierenden höheren Steuerbelastung von Besserverdienenden im Leistungsfähigkeitsprinzip (Kanduth-Kristen, aaO, § 33 Rz 4). Kam im Januar 2011 - gegenüber den im Jahr 2010 erzielten Bezügen - die Pension hinzu (vgl. den vorletzten Absatz der Berufung), bewirkte dies auf Grund des über 25.000 € liegenden Einkommens (vgl. § 33 Abs. 1 EStG 1988) wegen der Progression der Einkommensteuer eine höhere Steuerbelastung.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 17. Oktober 2013