

GZ. RV/3350-W/07

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Goldsteiner und Partner, gegen den Bescheid des Finanzamtes Neunkirchen Wiener Neustadt betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2006 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, einem Wirtschaftsprüfer oder einem Steuerberater 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. bezieht neben Einkünften aus selbständiger Arbeit auch Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus seiner Tätigkeit als Vizebürgermeister.

Die auf Grund dieser Funktion ausbezahlten Bezüge unterliegen dem X-Gesetz, welches normiert, dass für jeden Kalendermonat, in dem die entsprechende Funktion ausgeübt wird, Pensionsbeiträge in Höhe von 11,75% des Bezuges, einschließlich der Sonderzahlungen, bis zum Erreichen der Höchstbeitragsgrundlage des ASVG zu entrichten sind. Seitens der bezugsauszahlenden Stelle, Y, wurde jedoch in den Jahren 2001 bis 2004 irrtümlich diese Höchstbeitragsgrundlage nicht berücksichtigt, sodass die Pensionsbeiträge zur Pflichtversicherung vom tatsächlichen Bruttobezug in Abzug gebracht wurden. Nach Feststellung dieses Irrtums im Jahr 2006 wurden die zuviel einbehaltenden Pensionsbeiträge in Höhe von 17.387,31 € von der bezugsauszahlenden Stelle gemeinsam mit dem Februarbezug 2006 an den Bw. rückgezahlt, wobei der gesamte Nachzahlungsbetrag gemäß § 67 Abs. 10 EStG 1988 nach dem Tarif versteuert wurde.

Gegen den am 6. Juli 2007 ergangenen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006 erhob der steuerliche Vertreter des Bw. Berufung:

Nach Wiedergabe des relevanten Sachverhaltes führte der steuerliche Vertreter aus, die nachgezahlten Sozialversicherungsbeiträge beträfen sowohl laufende Bezüge als auch Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988 (13. und 14. Bezug). Da es sich hierbei um eine Nachzahlung für abgelaufene Kalenderjahre neben dem laufenden Bezug handle, sei seines Erachtens bei der Abrechnung § 67 Abs. 8 lit. c EStG 1988 anzuwenden, da keine willkürliche Verschiebung des Auszahlungszeitpunktes vorliege. In diesem Fall müsse vor Anwendung des Tarifes ua. ein Fünftel des Nachzahlungsbetrages steuerfrei belassen werden. Der steuerliche Vertreter stelle daher den Antrag auf Richtigstellung des Jahreslohnzettels (L 16) und auf entsprechende Brichtigung des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2006.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 12. Oktober 2007 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab, wobei es Folgendes ausführte:

"Auf Grund des X-Gesetzes ist für jeden Kalendermonat, in dem die entsprechende Funktion ausgeübt wird, ein Pensionsbeitrag im Ausmaß von 11,75% des Bezuges – einschließlich der Sonderzahlung – bis zum Erreichen der Höchstbeitragsgrundlage des ASVG zu entrichten. Nunmehr wurde seitens der Y irrtümlich die Höchstbeitragsgrundlage nicht berücksichtigt und somit zu viel an Pensionsbeiträgen von den Bezügen einbehalten. Beim Einbehalt wurden die Beiträge, zumal sie Pflichtversicherungsbeiträge darstellen, vor Ermittlung der Lohnsteuer von den Bezügen in Abzug gebracht. Wenn nunmehr im Jahr 2006 die zuviel einbehalteten Beiträge zurückbezahlt werden, stellen diese einen steuerpflichtigen Arbeitslohn, der im Kalendermonat der Auszahlung gemeinsam mit den laufenden Bezügen gemäß § 67 Abs. 10 EStG 1988 zu versteuern ist, dar."

In seinem Vorlageantrag vom 9. November 2007 führte der steuerliche Vertreter aus, auf Grund der Tätigkeit des Bw. als Vizebürgermeister unterliegen diese Bezüge dem X-Gesetz. Dieses sehe vor, dass für jeden Kalendermonat der Tätigkeit Pensionsbeiträge in Höhe von 11,75% des Bezuges – einschließlich der Sonderzahlungen – bis zum Erreichen der jeweiligen Höchstbemessungsgrundlage des ASVG zu entrichten seien. Seitens der bezugsauszahlenden Stelle seien für den Zeitraum 2001 bis 2004 irrtümlicherweise die Pensionsbeiträge zur Pflichtversicherung vom tatsächlichen Bruttobezug in Abzug gebracht worden. Bei der Gehaltsabrechnung für Februar 2006 sei die Nachzahlung in Höhe von 17.387,31 € gemeinsam mit dem Februarbezug nach dem Tarif in voller Höhe versteuert worden. Da es sich hier um eine Nachzahlung für abgelaufene Kalenderjahre handle (Richtigstellung der Lohnabrechnung für obigen Zeitraum), liege keine willkürliche Verschiebung des Auszahlungszeitpunktes vor. Außerdem betreffe die Richtigstellung nicht nur laufende Bezüge, sondern auch sonstige Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988, welche bei der Nachversteuerung nicht berücksichtigt worden seien. Es sei daher seines Erachtens für die Besteuerung des Nachzahlungsbetrages § 67 Abs. 8 lit. c EStG 1988 (Vierfünftel-Besteuerung) anzuwenden.

Anhand eines Beispiels ("beispielhafte Berechnung für das Kalenderjahr 2004") werde der Vergleich zwischen einer korrekten Abrechnung und der Auswirkung der Abrechnung gemäß § 67 Abs. 10 EStG 1988 dargestellt (dieses Beispiel befindet sich auf S 21/2006 Einkommensteuerakt): Durch die Abrechnung (Nachversteuerung) gemäß § 67 Abs. 10 leg. cit. ergäbe sich gegenüber der korrekten Abrechnung der Bezüge nur für 2004 eine Verschlechterung von 232,70 €. Der dargestellte Verschlechterungsbetrag betreffe nur den Zeitraum eines Kalenderjahres; der Nachzahlungsbetrag betreffe aber den Zeitraum von 2001 bis 2004, das heiße, dass die finanzielle Einbuße des Bw. wesentlich höher sei. Es wäre eine unbillige Härte, wenn der Bw. auf Grund der Nachversteuerung der irrtümlichen Fehlberechnungen durch die bezugsauszahlende Stelle schlechter gestellt würde als bei einer korrekten Lohnabrechnung.

Am 23. November 2007 wurde das Rechtsmittel der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

- § 67 Abs. 8 lit. c EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988, lautet:

"(8) Für die nachstehend angeführten sonstigen Bezüge gilt Folgendes:

[...]

c) Nachzahlungen für abgelaufene Kalenderjahre, die nicht auf einer willkürlichen Verschiebung des Auszahlungszeitpunktes beruhen, sind, soweit sie nicht nach Abs. 3 oder 6 mit dem festen Steuersatz zu versteuern sind, gemäß Abs. 10 im Kalendermonat der Zahlung zu erfassen. Dabei ist nach Abzug der darauf entfallenden Beiträge im Sinne des § 62 Z 3, 4 und 5 ein Fünftel steuerfrei zu belassen. Soweit die Nachzahlungen laufenden Arbeitslohn für das laufende Kalenderjahr betreffen, ist die Lohnsteuer durch Aufrollen der in Betracht kommenden Lohnzahlungszeiträume zu berechnen."

- § 67 Abs. 10 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 142/2000 lautet:

"(10) Sonstige Bezüge, die nicht unter Abs. 1 bis 8 fallen, sind wie ein laufender Bezug im Zeitpunkt des Zufließens nach dem Lohnsteuertarif des jeweiligen Kalendermonats der Besteuerung zu unterziehen. Diese Bezüge erhöhen nicht das Jahressechstel gemäß Abs. 2."

Fest steht im gegenständlichen Fall, dass die Bezüge, die der Bw. für seine Tätigkeit als Vizebürgermeister erhält, dem X-Gesetz unterliegen, welches normiert, dass für jeden Kalendermonat, in dem die entsprechende Funktion ausgeübt wird, Pensionsbeiträge in Höhe von 11,75% des Bezuges, einschließlich der Sonderzahlungen, bis zum Erreichen der Höchstbeitragsgrundlage des ASVG zu entrichten sind. Fest steht auch, dass seitens der bezugsauszahlenden Stelle in den Jahren 2001 bis 2004 diese Höchstbeitragsgrundlage irrtümlich nicht berücksichtigt wurde, sodass die Pensionsbeiträge zur Pflichtversicherung vom tatsächlichen Bruttobezug in Abzug gebracht wurden. Nach Feststellung dieses Irrtums im Jahr 2006 wurden die zuviel einbehaltenen Pensionsbeiträge in Höhe von 17.387,31 € von der bezugsauszahlenden Stelle gemeinsam mit dem Februarbezug 2006 an den Bw. rückgezahlt, wobei der gesamte Nachzahlungsbetrag gemäß § 67 Abs. 10 EStG 1988 nach dem Tarif versteuert wurde.

Von diesem, zwischen den Parteien des verwaltungsbehördlichen Verfahrens unstrittigen, Sachverhalt geht der Unabhängige Finanzsenat aus.

Streit besteht im gegenständlichen Fall ausschließlich darüber, ob auf die Nachversteuerung der im Jahr 2006 zurückgezahlten Pensionsbeiträge in Höhe von 17.387,31 € § 67 Abs. 10 EStG 1988 (so das Finanzamt) oder § 67 Abs. 8 lit. c EStG 1988 (so der steuerliche Vertreter) anzuwenden ist. Während die Abgabenbehörde I. Instanz die Rechtsauffassung vertritt, es handle sich bei den zurückbezahlten Beiträgen um steuerpflichtigen

Arbeitslohn, der im Kalendermonat der Auszahlung gemeinsam mit den laufenden Bezügen gemäß § 67 Abs. 10 EStG 1988 zu versteuern sei, begründet der steuerliche Vertreter die Anwendung des § 67 Abs. 8 lit. c leg. cit. damit, die nachgezahlten Sozialversicherungsbeiträge beträfen sowohl laufende Bezüge als auch sonstige Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988 (13. und 14. Bezug) und es liege keine willkürliche Verschiebung des Auszahlungszeitpunktes vor.

Nach *Doralt/Knörzer*, EStG¹⁰, § 67 Tz 87, sind Nachzahlungen für abgelaufene Kalenderjahre, die nicht auf einer willkürlichen Verschiebung des Auszahlungszeitpunktes beruhen, Bezüge, die auf Grund des Arbeitsverhältnisses schon ausgezahlt hätten werden müssen, deren rechtzeitige Auszahlung aber aus Gründen unterblieben ist, die nicht im Belieben des Arbeitgebers standen; es müssen *zwingende wirtschaftliche Gründe* die rechtzeitige Auszahlung verhindert haben, also Gründe, die außerhalb des Willensbereichs der Vertragspartner liegende, zwingende Umstände objektiver Art darstellen. Im Schrifttum (*Doralt/Knörzer*, § 67 Tz 87; *Reichel/Fellner* in *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer, § 67 Abs. 8 Tz 4) werden als Beispiele solcher *zwingenden wirtschaftlichen Gründe* etwa auf arbeitsgerichtlichen Entscheidungen beruhende Nachzahlungen, Nachzahlungen auf Grund der im Arbeitszeitgesetz bzw. Arbeitsruhegesetz vorgesehenen Regelungen über die Normalarbeitszeit und Nachzahlungen auf Grund von Liquiditätsengpässen des Arbeitgebers genannt. Dass aber im gegenständlichen Fall im Sinne dieser Ausführungen und angeführten Beispiele zwingende wirtschaftliche Gründe die rechtzeitige Auszahlung verhindert hätten, vermögen die Ausführungen des steuerlichen Vertreters nicht darzutun.

Darüber hinaus ist aber nach Rechtsauffassung des Unabhängigen Finanzsenates ein Anwendungsfall des § 67 Abs. 8 lit. c EStG 1988 ("Nachzahlungen für abgelaufene Kalenderjahre") schon von Vornherein nicht gegeben, da die jeweiligen Bruttobezüge des Bw. in den Jahren 2001 bis 2004 in richtiger Höhe angesetzt wurden; es wurde somit von der bezugsauszahlenden Stelle nicht ein unrichtiger – weil zu niedriger – Bruttobezug gewährt, womit eine diesbezügliche Nachzahlung iSd § 67 Abs. 8 lit. c EStG 1988 schon begrifflich nicht in Frage kommt (vielmehr wurde im gegenständlichen Fall von den richtigen Bruttobezügen zuviel an Pensionsbeiträgen einbehalten).

Letztendlich kommt aber für sonstige Bezüge, die nicht unter die Begünstigungen des § 67 Abs. 1 bis 8 EStG 1988 fallen (die gegenständlichen Rückzahlungen sind auch nicht unter die übrigen Begünstigungen des § 67 leg. cit. subsumierbar), nach dem klaren und eindeutigen Wortlaut des § 67 Abs. 10 leg. cit. nur die Besteuerung nach dieser Gesetzesbestimmung in

Frage (Versteuerung wie ein laufender Bezug im Zeitpunkt des Zufließens nach dem Lohnsteuertarif; diese Bezüge erhöhen nicht das Jahressechstel iSd § 67 Abs. 2 EStG 1988 (vgl. *Reichel/Fellner*, § 67 Abs. 9 bis 11 Tz 2; *Doralt/Knörzer*, § 67 Tz 122)).

Der Unabhängige Finanzsenat verkennt nicht, dass es auf Grund der Nachversteuerung nach § 67 Abs. 10 EStG 1988 im Sinne der Ausführungen des steuerlichen Vertreters ("beispielhafte Berechnung für das Kalenderjahr 2004", siehe oben im Sachverhaltsteil der Berufungsentcheidung) zu einer (geringfügig) höheren Besteuerung pro Kalenderjahr kommt; die Gesetzessystematik des § 67 EStG 1988 und der eindeutige Wortlaut des § 67 Abs. 10 leg. cit. lassen aber für eine abweichende (niedrigere) Besteuerung der gegenständlichen Zahlungen keinen Raum (anzumerken ist, dass 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) – die Abgabenbehörden zur Anwendung der hier maßgebenden Gesetzesbestimmung des § 67 Abs. 10 EStG 1988 verpflichtet sind).

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 17. Dezember 2007