



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des AB , geb. GebDat, Adresse, vom 19. Mai 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 6/7/15 vom 24. April 2008 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2007 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt setzte mit Bescheid vom 24. April 2008 die Einkommensteuer von AB, in der Folge mit Bw. bezeichnet, in Höhe von 619,87 € fest. Dabei ging es von sonstigen Bezügen in Höhe von 12.512,04 € aus, auf welche laut Lohnzettel der AG Sozialversicherungsbeiträge in Höhe von 1.539,60 entfielen.

Gegen diesen Bescheid hat der Bw. berufen und eingewendet, die vom Arbeitgeber ausgewiesenen Beträge seien falsch. Der Bw. erhalte von seinem Dienstgeber Bezüge, die zwar steuerrechtlich zu den sonstigen Bezügen zählten, sozialversicherungsrechtlich jedoch als laufende Bezüge zu behandeln seien. Das gesamte Entgelt (laufender Bezug und die oben angeführten „Sonstigen Bezüge“) werde der laufenden Sozialversicherungsbemessungsgrundlage – bis zur jeweiligen Höchstbeitragsgrundlage – unterworfen. Sein laufendes Entgelt übersteige jedoch die Höchstbeitragsgrundlage zur Sozialversicherung, sodass sich diese

„Sonstigen Bezüge“ sozialversicherungsrechtlich nicht auswirkten und auf diese keine Beiträge im Sinne des § 62 Z 3, 4 und 5 EStG 1988 entfielen. Die „Sonstigen Bezüge“ seien ungekürzt um Beiträge im Sinne des § 62 Z 3, 4 und 5 EStG 1988 – die ja aufgrund des Überschreitens der Höchstbeitragsgrundlage bei seinem laufenden Bezug nicht anfallen könnten – mit dem festen Steuersatz zu versteuern. Die auf den laufenden Bezug entfallenden Beiträge seien von diesem zur Ermittlung der laufenden Lohnsteuerbemessungsgrundlage in Abzug zu bringen. Der Arbeitgeber des Bw. berechne jedoch anteilig Sozialversicherungsbeiträge von diesen „Sonstigen Bezügen“ und ziehe diese dann vor Anwendung des festen Steuersatzes von diesen „Sonstigen Bezügen“ ab. Der verbleibende Rest der Sozialversicherungsbeiträge werde dann vom laufenden Bezug in Abzug gebracht. Diese Vorgangsweise stütze sich auf einen Erlass des Bundesministeriums für Finanzen. Der Gesetzeswortlaut sei eindeutig und bedürfe keiner weiteren Interpretation. Im Anschluss daran stellte der Bw. die von ihm beantragten Änderungen der betreffenden Kennzahlen ziffernmäßig dar.

Das Finanzamt erließ eine abweisende Berufungsvorentscheidung und verwies auf den Erlass. Der Bw. stellte einen Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Über Vorhalt präzierte der Bw. sein Vorbringen dahingehend, dass es sich bei dem strittigen sonstigen Bezug um eine individuelle Einmalprämie von 1.300 € handle, die im Juli 2007 ausbezahlt wurde. Dieser sonstige Bezug sei sozialversicherungsrechtlich ein normaler Bezug, während er steuerrechtlich eine Sonderzahlung sei. Da der Bw. mit seinem Gehalt weit über der Sozialversicherungs-Höchstbemessungsgrundlage liege, habe er das ganze Jahr über jeden Monat 18 % der Höchstbemessungsgrundlage von 3.840,00 €, also 691,20 € Sozialversicherung bezahlt. Durch diesen zusätzlichen sozialversicherungspflichtigen normalen Bezug erhöhe sich die von ihm in diesem Monat abzuführende Sozialversicherung nicht. Der normale Bezug werde gemäß Steuerprogression versteuert, die Sonderzahlung über dem Freibetrag von 620,00 € mit 6 %. Die Frage sei nun, bei welchem Gehaltsbestandteil – normaler Bezug oder Sonderzahlung – die von ihm für dieses Monat zu entrichtende Sozialversicherung Steuerbemessungsgrundlage reduzierend zu berücksichtigen sei. Der Bw. vertrat die Meinung, dass die gesamte Sozialversicherung beim normalen Bezug zu berücksichtigen sei. Bei der beanspruchten Berechnung der Steuer werde nicht die gesamte Sozialversicherung beim normalen Bezug berücksichtigt. Es würden 18% von 1.300,00 €, also 234,00 € bei der Berechnung der Steuer für die Sonderzahlung berücksichtigt. Der verbleibende Rest der Sozialversicherung, also 457,20 € werde bei der Berechnung für die Steuer des normalen Bezuges berücksichtigt. Im Lohnzettel vom Juli 2007 sei das daraus zu ersehen, dass bei den gesetzlichen Abzügen unter "/27A DN-Anteil-SV lfd. aktiv" zwar eine Bemessungsgrundlage

von 3.840,00 ausgewiesen werde, unter Betrag aber eben nur die oben ausgeführten 457,20 €. Im Jahreslohnzettel wirke sich das – wie im Einspruch ausgeführt – dahin gehend aus, dass unter "SV-Beiträge für laufende Bezüge (230)" eben nicht 8.304,40 € (12 mal 691,20 € plus €10,- für die e-Card) sondern der um 234,00 € reduzierte Betrag von 8.070,40 € ausgewiesen werde.

Laut Entgeltsnachweisen stellen sich die Bezüge des Bw. wie folgt dar:

	Bruttobezug	davon	vom Dienstgeber ausgewiesene	
Jänner	€ 6.323,33		Sozialversicherungsbeiträge	
Februar	€ 6.207,32		entfallend auf	Betrag
März	€ 7.844,90	€ 1.630,00	Erfolgsprämie	€ 277,10
April	€ 6.181,20			
Mai	€ 6.272,48			
Juni	€ 12.562,04	€ 6.272,94	Urlaubszuschuss	€ 1.028,50
Juli	€ 7.572,94	€ 1.300,00	Individuelle Einmalprämie	€ 234,00
August	€ 6.280,34			
September	€ 6.316,50			
Oktober	€ 6.274,56			
November	€ 12.554,89	€ 6.272,94	Weihnachtsremuneration	€ -
Dezember	€ 6.274,47			
Summe	€ 90.664,97	€ 15.475,88		€ 1.539,60

Sozialversicherungsbeiträge in Höhe von 17 % der Bemessungsgrundlage wurden bis zur Erreichung der Höchstbeitragsgrundlage für die der Sozialversicherung unterliegenden Sonderzahlungen in Höhe von 7.680,00 € von der Erfolgsprämie und vom Urlaubszuschuss einbehalten.

Die genaue Berechnung stellt sich wie folgt dar:

Berechnung der Bemessungsgrundlage			17 % davon	
Erfolgsprämie	€ 1.630,00		€ 1.630,00	€ 277,10
Urlaubszuschuss	€ 6.272,94	-€ 222,94	€ 6.050,00	€ 1.028,50
Summe	€ 7.902,94		€ 7.680,00	€ 1.305,60

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 62 Z 4 EStG idGF sind beim Steuerabzug vom Arbeitslohn vor Anwendung des Lohnsteuertarifes (§ 66) vom Arbeitslohn abzuziehen vom Arbeitgeber einbehaltene Beiträge im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 4, soweit sie nicht auf Bezüge entfallen, die mit einem festen Steuersatz im Sinne des § 67 zu versteuern sind.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 4 lit. a leg. cit. sind Werbungskosten auch Beiträge des Versicherten zur Pflichtversicherung in der gesetzlichen Sozialversicherung.

Gemäß § 67 Abs. 1 leg. cit. beträgt die Lohnsteuer, sofern der Arbeitnehmer neben dem laufenden Arbeitslohn von demselben Arbeitgeber sonstige, insbesondere einmalige Bezüge (zum Beispiel 13. und 14. Monatsbezug, Belohnungen) erhält, soweit die sonstigen Bezüge innerhalb eines Kalenderjahres 620 Euro übersteigen, 6%. Die Besteuerung der sonstigen Bezüge mit dem festen Steuersatz unterbleibt, wenn das Jahressechstel gemäß Abs. 2 höchstens 2.000 Euro beträgt. Der Freibetrag von 620 Euro und die Freigrenze von 2.000 Euro sind bei Bezügen gemäß Abs. 3 bis 8 und Abs. 10 nicht zu berücksichtigen.

Gemäß § 67 Abs. 2 leg. cit. sind, 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, 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.

Gemäß § 67 Abs. 12 leg. cit. sind die auf Bezüge, die mit einem festen Steuersatz zu versteuern sind, entfallenden Beiträge im Sinne des § 62 Z 3, 4 und 5 vor Anwendung des festen Steuersatzes in Abzug zu bringen.

Gemäß § 41 Abs. 4 EStG leg. cit. bleiben bei der Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit Bezüge, die nach § 67 Abs. 1 oder 68 steuerfrei bleiben oder mit dem festen Satz des § 67 oder mit den Pauschsätzen des § 69 Abs. 1 zu versteuern waren, außer Ansatz. Die Steuer, die auf die sonstigen Bezüge innerhalb des Jahressechstels im Sinne des § 67 Abs. 1 und 2 entfällt, ist aber neu zu berechnen. ...

Streit besteht über die richtige Auslegung des § 67 Abs. 12 EStG in der geltenden Fassung.

Der Bw. erklärt, auf die genannte Sonderzahlung (individuelle Einmalprämie von 1.300,00 €, ausbezahlt im Juli 2007), entfielen keine (zusätzlichen) Sozialversicherungsbeiträge mehr, weil sein laufendes Entgelt die Höchstbeitragsgrundlage zur Sozialversicherung überschreite, sodass sich diese „sonstigen Bezüge“ sozialversicherungsrechtlich nicht auswirkten und auf diese keine Beiträge im Sinne des § 62 Z 3, 4 und 5 EStG 1988 entfielen.

Das Gesetz selbst enthält keine ausdrückliche Regelung, wie im Falle von die Höchstbeitragsgrundlage überschreitenden laufenden Bezüge vorzugehen ist.

Das Finanzamt vertritt die Auffassung, die Vorgangsweise bei Auszahlung eines Bezuges, der steuerrechtlich als sonstiger Bezug, aber sozialversicherungsrechtlich als laufender Bezug zu

behandeln ist, sei so, dass zunächst der sonstige Bezug (abgestellt auf die jeweilige Höchstbeitragsgrundlage) und in der Folge der laufende Bezug abzurechnen sei. Auch im gegenständlichen Fall sei so vorgegangen worden.

Die Vorgangsweise des Finanzamtes stützt sich auf einen Durchführungserlass zur Lohnverrechnung ab Jänner 1997 aufgrund des Strukturanpassungsgesetzes 1996, veröffentlicht im Amtsblatt der österreichischen Finanzverwaltung vom 26. November 1996, Nr. 183.

Dieser enthält u.a. unter Punkt 4.4. „Vorgangsweise bei Auszahlung eines Bezuges, der steuerrechtlich als sonstiger Bezug im Sinne des § 67 Abs. 1 und 2 EStG zu beurteilen ist, der aber sozialversicherungsrechtlich nicht als Sonderzahlung, sondern als laufender Bezug zu behandeln ist“ folgende Regelung: *Wird gleichzeitig mit einem laufenden Bezug ein sonstiger Bezug im Sinne des § 67 Abs. 1 und 2 EStG ausgezahlt, der sozialversicherungsrechtlich in die allgemeine Beitragsgrundlage fällt (zB eine außerordentliche Prämie oder eine Belohnung), ist auch in diesem Fall für Zwecke der Lohnsteuerberechnung zuerst der sonstige Bezug (abgestellt auf die jeweilige Höchstbeitragsgrundlage) und in der Folge der laufende Bezug abzurechnen.* Diese Regelung wird durch ein Beispiel verdeutlicht, dem zu entnehmen ist, dass für einen innerhalb des Jahressechstels ausbezahlten sonstigen Bezug im Sinne des § 67 Abs. 1 und 2 EStG, welcher sozialversicherungsrechtlich nicht als Sonderzahlung behandelt wird, mithilfe des angewendeten Beitragssatzes ein auf die Sonderzahlung entfallender Betrag errechnet wird, während der restliche entrichtete Sozialversicherungsbeitrag als auf den laufenden Bezug entfallend betrachtet wird, sodass der insgesamt aufgrund des Überschreitens der Höchstbeitragsgrundlage nicht vom gesamten Bezug berechnete Sozialversicherungsbeitrag auf die Sonderzahlung und den Grundbezug aufgeteilt wird.

Erlässe der Finanzverwaltung bilden mangels ordnungsgemäßer Kundmachung als Rechtsverordnung keine Rechtsnormen und können daher weder Rechte noch Pflichten des Steuerpflichtigen begründen (vgl. VwGH vom 28.1.2003, 2002/14/0139).

Den erläuternden Bemerkungen zum Strukturanpassungsgesetz ist zunächst zu entnehmen, dass die auf Sonderzahlungen (13./14. Monatsgehalt) entfallende Sozialversicherung nicht mehr bei zum laufenden Tarif besteuerten Bezügen, sondern bei Sonderzahlungen (Tarif idR 6 %) berücksichtigt werde. Im besonderen Teil wird zu Z 49 und 53 (§ 62 Abs. 3 bis 5 und § 67 Abs. 12) ausgeführt: *Nach bisheriger Verwaltungspraxis wurden die auf die Sonderzahlung entfallenden Sozialversicherungsbeiträge beim laufenden Bezug jenes Monats, in dem die Sonderzahlung geleistet wurde, abgezogen und minderten somit die Bemessungsgrundlage der laufenden Bezüge. In Hinkunft werden die auf die sonstigen Bezüge entfallenden Sozialversicherungsbeiträge – systematisch richtig – von diesen Bezügen in Abzug gebracht. Innerhalb des wie bisher zu ermittelnden Jahressechstels sind die sonstigen Bezüge um die*

auf diese Bezüge entfallenden Sozialversicherungsbeiträge zu kürzen. Soweit sonstige Bezüge nach § 67 Abs. 2 wie ein laufender Bezug nach dem Lohnsteuertarif zu versteuern sind (Sechstelüberschreitung), sind die auf die Sechstelüberschreitung entfallenden anteiligen Sozialversicherungsbeiträge beim laufenden Bezug zu berücksichtigen. Die Kürzung um die entsprechenden Sozialversicherungsbeiträge gilt für alle Fälle der Versteuerung von sonstigen Bezügen mit dem festen Steuersatz des § 67.

Die erläuternden Bemerkungen enthalten keinen Hinweis darauf, wie im Falle eines Überschreitens der Höchstbeitragsgrundlage bei Auszahlung von nicht der Sozialversicherung unterliegenden sonstigen Bezügen, die im Rahmen des Jahressechstels ausbezahlt werden, vorzugehen ist, jedoch wurde die Gesetzesvorlage damit begründet, dass die auf Sonderzahlungen (13./14. Monatsgehalt) entfallende Sozialversicherung systematisch richtig von diesen Bezügen in Abzug gebracht werden sollte, wodurch eine Milderung der Steuerprogression durch die Berücksichtigung der Sozialversicherungsbeiträge als Werbungskosten beim laufenden Bezug bei gleichzeitiger Steuerbegünstigung des Jahressechstels vermieden werden sollte.

Der Gesetzgeber hatte also den „Normalfall“ eines Arbeiters oder Angestellten vor Augen, der von seinem Lohn bzw. Gehalt Sozialversicherungsbeiträge entrichtet, die diesem Lohn und Gehalt auch hinsichtlich der Sonderzahlungen zugeordnet werden können. Die in diesem Fall auf die Sonderzahlungen „entfallenden“ Sozialversicherungsbeiträge entsprechen den von diesen Sonderzahlungen entrichteten Sozialversicherungsbeiträgen.

Eine systematisch richtige Zuordnung der Sozialversicherungsbeiträge muss die Grundsätze, welche bei der Erhebung von Sozialversicherungsbeiträgen angewendet werden, berücksichtigen.

Sozialversicherungsrechtlich gilt Folgendes:

Gemäß § 54 Abs. 1 ASVG idgF sind von den Sonderzahlungen nach § 49 Abs. 2 in der Kranken-, Unfall- und Pensionsversicherung Sonderbeiträge mit dem gleichen Hundertsatz wie für sonstige Bezüge nach § 49 Abs. 1 zu entrichten; hiebei sind die in einem Kalenderjahr fällig werdenden Sonderzahlungen bis zum 60-fachen Betrag der für die betreffende Versicherung in Betracht kommenden Höchstbeitragsgrundlage (§ 45 Abs. 1) unter Bedachtnahme auf § 45 Abs. 2 zu berücksichtigen.

Gemäß § 49 Abs. 2 leg. cit. sind Sonderzahlungen, das sind Bezüge im Sinne des Abs. 1, die in größeren Zeiträumen als den Beitragszeiträumen gewährt werden, wie zum Beispiel ein 13. oder 14. Monatsbezug, Weihnachts- oder Urlaubsgeld, Gewinnanteile oder Bilanzgeld, als Entgelt nur nach Maßgabe der Bestimmungen des § 54 und der sonstigen Bestimmungen

dieses Bundesgesetzes, in denen die Sonderzahlungen ausdrücklich erfasst werden, zu berücksichtigen.

Gemäß § 45 Abs. 1 leg. cit. darf die allgemeine Beitragsgrundlage, die im Durchschnitt des Beitragszeitraumes oder des Teiles des Beitragszeitraumes, in dem Beitragspflicht bestanden hat, auf den Kalendertag entfällt, die Höchstbeitragsgrundlage nicht überschreiten. Als Höchstbeitragsgrundlage gilt der gemäß § 108 Abs. 1 und 3 festgestellte Betrag. Umfasst der Beitragszeitraum einen Kalendermonat und hat für den ganzen Kalendermonat Beitragspflicht bestanden, so ist bei der Anwendung der Höchstbeitragsgrundlage der Beitragszeitraum jedenfalls mit 30 Tagen anzusetzen.

Gemäß § 108 Abs. 1 leg. cit. hat der Bundesminister für soziale Sicherheit, Generationen und Konsumentenschutz jedes Jahr für das folgende Kalenderjahr eine Aufwertungszahl (Abs. 2), eine Höchstbeitragsgrundlage (Abs. 3), Aufwertungsfaktoren (Abs. 4) und die festen Beträge nach diesem Bundesgesetz (Abs. 6) zu ermitteln und kundzumachen.

Gemäß § 108 Abs. 3 leg. cit. beläuft sich die Höchstbeitragsgrundlage im Jahr 2005 für den Kalendertag auf 118,00 €, erhöht mit der Aufwertungszahl für dieses Kalenderjahr. Für jedes Folgejahr ergibt sich die Höchstbeitragsgrundlage aus der Vervielfachung der letztgültigen Höchstbeitragsgrundlage mit der Aufwertungszahl des jeweiligen Folgekalenderjahres. Die Höchstbeitragsgrundlage ist auf den vollen Eurobetrag zu runden.

Laut Kundmachung der Bundesministerin für soziale Sicherheit, Generationen und Konsumentenschutz und der Bundesministerin für Gesundheit und Frauen über die Aufwertung und Anpassung nach dem Allgemeinen Sozialversicherungsgesetz, dem Gewerblichen Sozialversicherungsgesetz, dem Bauern-Sozialversicherungsgesetz und dem Beamten-Kranken- und Unfallversicherungsgesetz für das Kalenderjahr 2007, BGBl. II Nr. 532/2006 vom 29.12.2006 beträgt die tägliche Höchstbeitragsgrundlage auf Grund des § 108 Abs. 3 ASVG 128,00 €. Multipliziert man diesen Betrag mit 60, so ergibt sich gemäß § 54 Abs. 1 ASVG idgF eine Höchstbeitragsgrundlage für die Sonderzahlungen im Jahr 2007 von 7.680,00 €. Die Höchstbeitragsgrundlage für die Sonderzahlungen entspricht somit der doppelten Höchstbeitragsgrundlage für das Kalendermonat gemäß § 45 Abs. 1 leg. cit.. Dies entspricht betraglich einer Beitragsleistung vom 13. und 14. Gehalt in derselben Höhe wie für ein „normales“ Gehalt. Eine Differenz zur Beitragserhebung vom laufenden Gehalt ergibt sich lediglich insoweit, als von den Sonderzahlungen weder der Wohnbauförderungsbeitrag noch die Arbeiterkammerumlage erhoben werden.

Da im gegenständlichen Fall von Sonderzahlungen bereits vor der Auszahlung der gegenständlichen Prämie Sozialversicherungsbeiträge in der Höhe der Höchstbeitragsgrundlage für zwei Monate erhoben wurden, was einer Höchstbeitragserhebung für ein „Jahressechstel“

entspricht, ist das Gesetz, vor allem auch im Hinblick auf die erklärte Absicht des Gesetzgebers, dahingehend zu interpretieren, dass es sich bei diesen, von Sonderzahlungen erhobenen Beiträgen auch um die auf Sonderzahlungen entfallenden Beiträge zur Sozialversicherung handelt.

Da lediglich das Jahressechstel, also der Gegenwert von zwei Durchschnittsmonatsgehältern, begünstigt besteuert wird, kommt es im gegenständlichen Fall bei der dem Bescheid zugrundegelegten Berechnung zu einer systemwidrigen Minderung der auf die laufenden Bezüge entfallenden zwölf monatlichen Beiträge von der Höchstbeitragsgrundlage, während bei den sonstigen Bezügen mehr als der Gegenwert von zwei monatlichen Beiträgen von der Höchstbeitragsgrundlage berücksichtigt wird.

Eine derartige Vorgangsweise widerspricht dem Gesetzeszweck.

Der Berufung konnte daher Folge gegeben werden.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 30. Juni 2009