



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Steuerberater, gegen den Bescheid des Finanzamtes betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Bw. ist Steuerberater und zugleich Angestellter bei der Mag. J. S. Wirtschaftstreuhandgesellschaft (Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit).

Strittig ist die Besteuerung von **sonstigen Bezügen im Rahmen der Veranlagung**.

Im Einkommensteuerbescheid vom 16.1.2004 wurden die Bezüge aus nichtselbständiger Arbeit wie folgt veranlagt:

	Euro
Bruttobezüge:	15.394,17
Sonstige Bezüge (vor Abzug des Sozialversicherungsbeitrages)	2.199,17
Sozialversicherungsbeitrag (ohne SV-Beitrag für sonstige Bezüge)	2.262,95

Steuerpflichtige Bezüge	10.932,05
Lohnsteuer	719,83
Sozialversicherungsbeitrag (sonstiger Bezug) KZ 225 lt. Lohnzettel	366,17

Diese Bezüge würden vom Arbeitgeber des Bws. an das Finanzamt in Entsprechung der Bestimmungen des § 84 Abs. 2 und 3 EStG 1988 gemeldet.

Folgende Einkommensermittlung (Angaben in Euro) wurde dem Veranlagungsbescheid zugrundegelegt:

Einkünfte aus selbständiger Arbeit:	36.027,66
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	10.932,05
-Werbungskostenpauschale	132,00
Gesamtbetrag der Einkünfte	46.827,71
Sonderausgaben	91,85
Einkommen	46.735,86
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	15.490,30
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	15.145,30
Steuer sonstige Bezüge	72,78
Einkommensteuer	15.218,08
Anrechenbare Lohnsteuer	719,83
Festgesetzte Einkommensteuer	14.498,25
Abgabennachforderung	4.407,41

Gegen diesen Einkommensteuerbescheid wurde **Berufung** innerhalb offener Frist im Wesentlichen mit folgender Begründung erhoben:

Die Berufung richte sich gegen die Besteuerung der sonstigen Bezüge. Diese seien nach Abzug der darauf entfallenden Sozialversicherungsbeiträge und nach Abzug des Freibetrages von € 620,- mit 6 % besteuert worden. Dabei sei übersehen worden, dass in seinem Fall auch der § 41 Abs. 4 EStG 1988 anzuwenden sei. Danach betrage die Steuer höchstens 30 % des €

1.680 übersteigenden Betrages. Unter der Anwendung dieser Bestimmung vermindere sich die Steuer . Es werde daher der Antrag gestellt, die Einkommensteuer 2002 unter Anwendung dieser Bestimmung neu zu berechnen und die zuviel vorgeschriebene Einkommensteuer wieder gutschreiben.

In einem Aktenvermerk vom 23.2.2004 wurde nach einem Telefonat der Sachbearbeiterin der Abgabenbehörde I. Instanz mit dem Bw. festgehalten, dass die Berufung noch diese Woche zurückgezogen werde.

In einem weiteren Aktenvermerk vom 15.3.2004 wurde die bisherige Position des Bws. (Zurücknahme des Rechtsmittels) nicht mehr aufrechterhalten, da der Ansatz von 30 % auf Basis der Bruttobezüge falsch sei . Richigerweise müsste der Nettobezug angesetzt werden..

Eine Vorlage der Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat würde seitens der steuerlichen Vertretung - trotz des geringen "Streitwertes" von ca. € 30,- - beantragt werden.

Mit **Berufungsvorentscheidung** vom 16.März 2004 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Gemäß § 41 Abs. 4 EStG 1988 würden Bezüge bei der Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die nach § 67 Abs. 1 oder § 68 steuerfrei bleiben oder mit festen Sätzen des § 67 oder mit den Pauschsätzen des § 69 Abs. 1 zu versteuern sind, ausser Ansatz. Die Steuer , die auf die sonstigen Bezüge innerhalb des Jahressechstels entfallen sei aber neu zu berechnen. Übersteigen die sonstigen Bezüge innerhalb des Jahressechstel gem. § 67 Abs. 1 und Abs. 2 die Freigrenze von € 1.680,-, betrage die Steuer unter Anwendung des § 67 Abs. 12 6 % des € 620 übersteigenden Betrages. Für den vorliegenden Fall bedeute dies:

Während die 6 %-ige Lohnsteuer nach Abzug der SV-Beiträge u. nach Abzug des Freibetrages von € 620 zu ermitteln sei, sei die sich auf die Einschleifbestimmung beziehende Vergleichslohnsteuer von 30 % auf Basis der Bruttobezüge (abzüglich Freigrenze von € 1.680,-) zu errechnen. Das für den Berufungswerber günstigere Ergebnis sei Inhalt des angefochtenen Bescheides geworden. Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Gegen die Berufungsvorentscheidung wurde **der Vorlageantrag** innerhalb offener Frist **an den Unabhängigen Finanzsenat** erhoben:

In der Bescheidbegründung werde, wenn auch ohne ausdrückliche Erwähnung, auf die Lohnsteuerrichtlinien Bezug genommen. Im Vorspann zu diesen Richtlinien heiße es aber ausdrücklich, dass über die gesetzlichen Bestimmungen hinaus gehende Rechte und Pflichten aus den Lohnsteuerrichtlinien nicht abgeleitet werden können. Die Ausführungen des 2.Absatzes der Berufungsvorentscheidung ließen sich aber gerade nicht aus der Bestimmung

des § 41 Abs. 4 EStG 1988 und der dort angeführten Bezugnahme auf die Norm des § 67 Abs. 12 EStG 1988 ableiten.

Mit Schriftsatz vom 15. April 2004 wurde **ein Mängelbehebungsauftrag** an den Bw. erlassen (fehlende Unterschrift). Diesem Mängelbehebungsauftrag wurde rechtzeitig entsprochen.

Ermittlungsschritt durch den Unabhängigen Finanzsenat im weiteren Verfahren:

Der Bw. wurde ersucht, zwecks Überprüfung der Besteuerung der sonstigen Bezüge den Lohnzettel für den Berufungszeitraum vorzulegen, weiters die Berechnungsmethodik, die die Ansicht des Bws. stütze, sowie das eigene Berechnungsprogramm kurz darzustellen.

Mit **Vorhaltsbeantwortung vom 21.5.2004** wurde vom Bw. Folgendes bekanntgegeben:

Das von ihm seinerzeit zur Steuerberechnung genutzte Programm zur Berechnung der Steuern aus der Steuerklärung gehe grundsätzlich von der Berechnung Brutto SZ abzüglich SV-Beiträge SZ und € 620,- vom Ergebnis 6 % aus. Beim Vorliegen anderer Einkünfte werde vom Brutto SZ ebenfalls die SV-Beiträge SZ und € 1.680,- abgezogen; vom Ergebnis 30 % gerechnet. Wobei das Programm zwischen beiden Berechnungsarten einen Günstigkeitsvergleich vornehme. Zwischenzeitlich sei ihm aber von seinem Softwarehersteller mitgeteilt worden, dass in der neuesten Version, welche noch nicht an ihn ausgeliefert sei, die zweite Art der Berechnung ohne den Abzug der SV-Beiträge SZ erfolge. Das bedeute, dass die Berechnung nun seinem bekämpften Steuerbescheid entspreche.

*Hinsichtlich des unter Pkt. 3. des Ergänzungsersuchens genannten Hinweises auf einen Artikel der SWK bezüglich Rechtslage ab 1.1.2002 sei hingewiesen, dass im § 41 Abs. 4 EStG 1988 zuerst bei der Berechnung der Steuer der SZ ausdrücklich auf die Anwendung des § 67 Abs. 12 EStG 1988 hingewiesen werde. Aus dem nachfolgenden Satz, in dem es darum gehe, dass die Steuer höchstens 30 % des € 1.680,- übersteigenden Betrages ausmache, fehle aber ausdrücklich der Hinweis auf eine Nichtgeltung des § 67 Abs. 12 EStG 1988. Lese man beide Sätze im Zusammenhang mit der Textierung des Betrages sei dies nach seiner Ansicht nur so zu verstehen, dass der Betrag des Vorsatzes gemeint sei (als SZ brutto **minus SV-Beitrag SZ**) und € 1.680,- übersteigt. Dann seien die 30 % zu rechnen. Andernfalls hätte der Gesetzgeber die Formulierung "Sonderzahlung" wählen müssen und nicht "Betrag".*

Die Auslegung der Finanzverwaltung in den Lohnsteuerrichtlinien (vgl. Müller) gebe dieser Bestimmung einen so engen Wirkungskreis, dass man sich fragen müsse, warum der Gesetzgeber für solch ein kleines Anwendungsgebiet überhaupt eine solche Bestimmung geschaffen habe.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 41 Abs. 4 EStG 1988 bleiben Bezüge bei der Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die nach § 67 Abs. 1 oder § 68 steuerfrei bleiben oder mit festen Sätzen des § 67 oder mit den Pauschsätzen des § 69 Abs. 1 zu versteuern sind, außer Ansatz.

Die Steuer, die auf die sonstigen Bezüge innerhalb des Jahressechstels entfällt, sei aber neu zu berechnen.

Übersteigen **die sonstigen Bezüge** innerhalb des Jahressechstel gem. § 67 Abs. 1 und Abs. 2 die Freigrenze von € 1.680,-, betrage die Steuer **unter Anwendung des § 67 Abs. 12**

6 % des € 620 übersteigenden Betrages. Die Steuer **beträgt jedoch höchstens 30 % des € 1.680 übersteigenden Betrages**.

Gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988 beträgt die Lohnsteuer für einen Arbeitnehmer, wenn er neben dem laufenden Arbeitslohn vom selben Arbeitgeber sonstige, insbesondere einmalige Bezüge (zum Beispiel 13. und 14. Monatsbezug...) erhält, soweit diese innerhalb eines Kalenderjahres 620 Euro übersteigen, 6 Prozent.

Die Besteuerung der sonstigen Bezüge mit dem festen Steuersatz unterbleibt, wenn das Jahressechstel gemäß Abs. 2 höchstens 1.680 Euro beträgt.

Gemäß § 67 Abs. 2 EStG 1988 sind die sonstigen Bezüge, soweit sie vor Abzug der in Abs. 12 genannten Beiträge innerhalb eines Kalenderjahres ein Sechstel der bereits zugeflossenen, auf das Kalenderjahr umgerechneten Bezüge übersteigen, dem laufenden Bezug des Lohnzahlungszeitraumes zuzurechnen, in dem sie ausgezahlt werden.

Gemäß § 67 Abs. 12 EStG 1988 sind die auf Bezüge, die mit einem festen Steuersatz zu versteuern sind, entfallenden Beiträge im Sinne des § 62 Z 3, Z 4 und 5 vor Anwendung des festen Steuersatzes in Abzug zu bringen.

Strittig im konkreten Fall ist die Berechnungsmethodik der Besteuerung der sonstigen Bezüge im Rahmen der Kontrollrechnung (Maximalsteuerberechnung). Die Angaben des Jahreslohnzettels 2002 sind der Höhe nach unstrittig.

Nach dem Gesetzeswortlaut des § 41 Abs. 4 EStG 1988 sind Grundberechnung sowie Kontrollrechnung (Grenze "Maximalsteuerberechnung") wie folgt durchzuführen:

"Grundberechnung" der sonstigen Bezüge im Sinne des § 41 Abs. 4 EStG 1988:

"Übersteigen **die sonstigen Bezüge** die Freigrenze von 1 680 €, so beträgt **die Steuer unter Anwendung des § 67 Abs. 12 EStG 1988 (Sozialversicherungs-Beiträge)**

6 % des 620 € übersteigenden Betrages".

	Euro
Bruttobezug-sonstiger Bezug (innerhalb des Jahressechstels)	2.199,17
- Sozialversicherungsbeitrag - " -	366,17
- Freibetrag	620,00
Bemessungsgrundlage	1.213,00
davon 6 % (fester Steuersatz)	
Steuer sonstiger Bezug	72,78

"Kontrollrechnung" (lt. Abgabenbehörde I. Instanz und Unabhängiger Finanzsenat)

	Euro
Brutto	2.199,17
Freigrenze	1.680,-
Bemessungsgrundlage	519,17
davon 30 % ergibt	
Steuer	155,75

Kontrollrechnung im Sinne eines Steuerbelastungsvergleiches:

Der Gesetzgeber zieht eine betragliche Grenze im Sinne einer Maximalsteuer ein:

Die Steuer **beträgt jedoch höchstens 30 % des € 1.680 übersteigenden Betrages.**

Nach Ansicht des Bws. wären bei dieser Kontrollrechnung nur die Nettobezüge (sonstiger Bezug) anzusetzen , also für den konkreten Fall bedeutet dies:

Kontrollrechnung" lt. Bw.:

	Euro
Brutto -sonstiger Bezug (innerhalb des Jahressechstel)	2.199,17
abzüglich Sozialversicherungsbeitrag	366,17

Bemessungsgrundlage lt. Bw.	1.833,00
- Freigrenze	1.680,00
Bemessungsgrundlage	153,00
davon 30 % (Maximal)	
Steuer nach der Berechnung des Bws.	45,90

Begründung für diese Ansicht des unabhängigen Finanzsenates:

Die Einschleifregelung **des § 41 Abs. 4 , 4.Satz** EStG 1988 hat den Sinn , einen Steuerbelastungsvergleich durchzuführen.

Die Wortfolge " **die sonstigen Bezüge** " im Sinne des § 41 Abs. 4 EStG 1988 sind nach Meinung des unabhängigen Finanzsenates **als Bruttobezüge** zu verstehen. Ein Abzug von Sozialversicherungsbeiträgen ist daher nach dem Gesetzeswortlaut nicht möglich.

Daher es ist es auch entbehrlich, dass der Gesetzgeber das Wort "Sonderzahlung" - wie im Fax des Bws. vom 21.5.2004 gefordert -normieren sollte, wo doch der Zusammenhang des § 41 Abs. 4 Satz 3, **1.Teilsatz** (Übersteigen die **sonstigen Bezüge** ...) mit dem 4. Satz des § 41 Abs.4 EStG 1988 (... **des übersteigenden Betrages**) - nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates - eindeutig ist.

Die festgesetzte Steuer(**€ 72,78**) ist nicht höher als der Maximalbetrag lt. Kontrollrechnung (**€ 155,75** und nicht € 45,90).

Aus den angeführten Gründen war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 21. Mai 2004