

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der BW. gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land betreffend Einkommensteuer 2001 vom 27. Februar 2002 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.

Entscheidungsgründe

Die BW bezog im Jahr 2001 gleichzeitig Aktivbezüge von der BAG (1.1.2001 bis 31.12.2001) und Ruhebezüge von einer Pensionsversicherungsanstalt (1.8.2001 bis 31.12.2001). Auf Basis der Erklärung vom 1. Jänner 2002 zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für 2001 (einlangend beim Finanzamt am 3. Jänner 2002) führte die Abgabenbehörde 1. Instanz die Arbeitnehmerveranlagung durch. Der Einkommensteuerbescheid 2001 erging am 27. Februar 2002 erklärungsgemäß.

Gegen diesen Bescheid erhob die BW mit Schreiben vom 4. März 2002 (einlangend am 12. März 2002) das Rechtsmittel der Berufung. Sie erklärte,

- dass sie ihren Antrag auf Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung zurückziehe, da keine Pflichtveranlagungsgrund vorliege und
- dass die Angaben der Pensionsversicherungsanstalt im Bescheid des Finanzamtes falsch seien.

Mit Schreiben vom 22. April 2002 (einlangend am 23. April 2002) begründete die BW die Berufung zusätzlich damit, dass die Pensionsversicherungsanstalt das Jahressechstel nicht richtig errechnet und angewendet hätte. Um das zu erläutern enthielt dieses Schreiben eine "Kontrollberechnung". Dabei wurden die Bruttobezüge laut Kennzahl 245 des Lohnzettels um die darin enthaltenen Sonstigen Bezüge vor Abzug der SV-Beiträge laut Kennzahl 220 des Lohnzettels gekürzt. Diese Differenz dividierte die BW durch 12 und multiplizierte sie mit 2.

Bruttobezüge	(210)	185.926,00
<u>Sonstige Bezüge vor Abzug der SV-Beiträge</u>	(220)	-13.772,00
Somit (lt. Berufung "Summe der laufenden Bezüge 01"		172.154,00
davon 2/12 (dividiert durch 12 mal 2) gerundet		28.692,30

Die Berechnung ergibt 28.692. Da im Lohnzettel unter der Kennzahl 220 aber nur 13.772 ausgewiesen sind, behauptet die BW die Unrichtigkeit des von der Pensionsversicherungsanstalt an das Finanzamt übermittelten Lohnzettels.

Der Ergänzung wurde unter anderem die Kopie eines Bescheides der Pensionsversicherungsanstalt vom 27. August 2001 beigelegt, aus dem die Höhe der Alterspension mit brutto ATS 31.200,40 hervorgeht. Weiters wurde die Kopie eines Schreibens der Pensionsversicherungsanstalt vom 8. April 2002 vorgelegt, in dem diese nochmals ausführlich erläutert, wie sie die Sechstelberechnung durchgeführt hat (Die Pensionsversicherungsanstalt stellte diese Berechnung in EUR dar. Aus Gründen der Übersichtlichkeit erfolgt die Darstellung nachfolgend in ATS und EUR).

Die Pensionsversicherungsanstalt stellte klar, dass 2001 nur eine Sonderzahlung im September erfolgte sei, was von der BW auch nicht bestritten wird. Die Pensionsversicherungsanstalt legte der Berechnung des Jahressechstels die bis zum Zeitpunkt der Auszahlung dieser Sonderzahlung zugeflossenen laufenden Bezüge zugrunde. Da die Pension erstmals für den Monat August 2001 angewiesen wurde, war dies nur ein laufender Bezug. Dieser Betrag wurde um 75% des Besonderen Steigerungsbetrages für eine Höherversicherung gekürzt. In der Folge wurde diese Basis um den laufenden Bezug für den

September 2001 erhöht, der zusammen mit dem sonstigen Bezug im Monat September 2001 zur Anweisung kam.

Die so ermittelte Summe wurde durch 9 dividiert und mit 2 multipliziert und ergibt so den unter Kz 220 ausgewiesenen Betrag von ATS 13.772. Zum gleichen Ergebnis kommt man, wenn man den durchschnittlichen Monatsbezug mit 12 multipliziert, diesen somit auf einen ganzen Jahresbezug umrechnet, und davon ein Sechstel ermittelt. Da die im September angewiesene Sonderzahlung diesen Betrag überstieg, wurde der übersteigende Betrag als laufender Bezug versteuert.

	EUR	ATS
Pension August 2001	2.267,42	31.200,40
75% des Steigerungsbetrages Höherversicherung	-15,46	-212,70
Pension September 2001	2.267,42	31.200,40
75% des Steigerungsbetrages Höherversicherung	-15,46	-212,70
	4.503,92	61.975,40
das sind bei 9 Monaten im Monat durchschnittlich		6.886,16
das ergibt einen durchschnittlichen Jahresbezug (12 Monate)		82.633,87
davon ein Sechstel beträgt also		13.772,30

Mit Schreiben vom 14. August 2002 (Hinterlegung beim Postamt am 19. August 2002) wurde die BW nochmals ergänzend aufgefordert, zu erläutern, welche Positionen falsch seien. Diese Aufforderung blieb ohne Reaktion.

Die Berufung wurde vom Finanzamt in der Folge mit Berufungsentscheidung vom 7. Oktober 2002 als unbegründet abgewiesen. Dies wurde mit der Notwendigkeit einer Pflichtveranlagung aufgrund der Bestimmung des § 41 Abs. 1 Z 2 EStG 88 begründet. Weiters wurde ausgeführt, dass nach Ansicht des Finanzamtes auch der Lohnzettel der Pensionsversicherungsanstalt hinsichtlich des Jahressechstels richtig berechnet wurde.

Mit Schreiben vom 10. Oktober 2002 (einlangend am 15. Oktober 2002) wurde der Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt. Die Notwendigkeit einer Pflichtveranlagung aufgrund der Bestimmung des § 41 Abs. 1 Z 2 EStG 88 wird nicht mehr bestritten. Der Vorlageantrag richtet sich nur mehr gegen den Modus der Berechnung des Jahressechstels. Unter Pkt. 3 des Vorlageantrages erkennt die BW an, dass die Berechnung des Jahressechstels im Zeitpunkt der Auszahlung im September 2001 noch angebracht gewesen sei. Die BW ist jedoch der Meinung, dass die Pensionsversicherungsanstalt zum Jahresende 2001 das Sechstel neu hätte errechnen müssen und mit dem Betrag von EUR 2.251,97 (ATS 30.987) auf dem Lohnzettel hätte anführen müssen

Dazu hat der Unabhängige Finanzsenat erwogen:

§ 67 Abs. 2 EStG 1988 lautet:

*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, sind 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.*

Der Verwaltungsgerichtshof (VwGH) interpretiert diese Gesetzesbestimmung so, dass das Jahressechstel von der bezugsauszahlenden Stelle immer von den gesamten im Kalenderjahr bereits zugeflossenen laufenden Bezügen zu berechnen ist. Dabei sind die im Kalenderjahr zugeflossenen laufenden Bezüge durch die Anzahl der bereits abgelaufenen Kalendermonate (im konkreten Fall 9 Monate) zu teilen. Der so ermittelte Durchschnitt ist auf den Jahresbezug umzurechnen also mit 12 zu vervielfachen. Aus diesem Betrag ist das Jahressechstel zu ermitteln (VwGH 10. 4. 1997, 94/15/0197). Die bezugsauszahlende BAG wählte exakt diese Berechnungsmethode.

Bei Arbeitsaufnahme (in diesem Fall Beginn des Pensionsbezuges) während des Kalenderjahres sind für die Umrechnung auch die Monate mitzuzählen, für die noch kein laufender Bezug gewährt wurde. Dadurch ergibt sich gesetzeskonform anfangs ein relativ kleines Sechstel. Eine Änderung des Sechstels bei der Veranlagung ist nicht mehr möglich (Die Abrechnung des Weihnachtsgeldes, Arbeitsrechtliche, lohnsteuerliche und sozialversicherungsrechtliche Aspekte im Überblick, SWK 1991, A I 381).

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/Reichl, Die Einkommensteuer, Kommentar, Tz 3.5 zu § 67 Abs. 1 und 2).

§ 25 Abs. 1 Z 3 lit. a erster und zweiter Satz EStG 1988 idgF lauten:

*Pensionen aus der gesetzlichen Sozialversicherung. Besondere Steigerungsbeträge aus der Höherversicherung in der Pensionsversicherung bzw. Höherversicherungspensionen sind **nur mit 25%** zu erfassen;*

Dies wurde von der Pensionsversicherungsanstalt dadurch berücksichtigt, dass sie 75% dieser Auszahlungsbeträge aus der Berechnung ausgeschieden hat.

Der UFS vermag somit keine Hinweise darauf zu erkennen, dass die bezugsauszahlende Stelle (Pensionsversicherungsanstalt) die Höhe des Jahressechstels im Zeitpunkt der Auszahlung (September 2001) falsch berechnet hätte.

Die BW ist der Meinung, dass das Sechstel von der Pensionsversicherungsanstalt zum Jahresende 2001 neu zu errechnen gewesen wäre. Diese Ansicht entspricht – wie den obigen Aussagen entnommen werden kann - nicht den gesetzlichen Gegebenheiten. Eine "Aufrollung" der Berechnung des Jahressechstels ist im Einkommensteuergesetz nicht vorgesehen und deshalb auch nicht zulässig. 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 ausbezahnten laufenden Bezug. Spätere Auszahlungen beeinflussen diese Berechnung nicht mehr. Die von der Pensionsversicherungsanstalt gewählte Vorgangsweise entspricht deshalb den rechtlichen Vorschriften. Dies trifft auch auf die Kürzung des maßgeblichen laufenden Bezuges um die Teile der Höherversicherung in Höhe von 75% zu, die aufgrund der Anordnung des § 25 Abs. 1 Z 3 lit. a zweiter Satz EStG 1988 nicht als Einkünfte gelten.

Der Lohnzettel, der der Ermittlung des Einkommens zugrunde gelegt wurde, weist somit keine Fehler auf, die eine Änderung des erstinstanzlichen Bescheides notwendig machen.

Die Entscheidung der Abgabenbehörde 1. Instanz war in der Folge vollinhaltlich zu bestätigen und die Berufung abzuweisen.

Salzburg, am 27. Februar 2003