

## IM NAMEN DER REPUBLIK!

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache der H., gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 20. Dezember 2011, betreffend Einkommensteuer für 2010 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

	Bemessungsgrundlage		Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2010	Einkommen	2.996,29 €	Einkommensteuer	188,47 €
			-anrechenbare Lohnsteuer	-2.467,50 €
ergibt folgende endgültig festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)				-2.279,03 €

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

## Entscheidungsgründe

Die Abgabepflichtige erzielt Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Mit Bescheid vom 20. Dezember 2011 erfolgte die vorläufige Arbeitnehmerveranlagung für 2010.

In der Beschwerde vom 22. Jänner 2012 gegen den Einkommensteuerbescheid 2010 begehrte die Beschwerdeführerin (Bf.) die Berichtigung der sonstigen Bezüge betreffend Sonderzahlungen auf 1.749,78 € sowie die Berücksichtigung von 86 € gemäß § 68 Abs. 2 EStG für jeweils drei Monate für regelmäßig geleistete Überstunden.

Das Arbeitgeberfinanzamt der Bf. hat aufgrund der Beschwerde den Jahreslohnzettel für 2010 berichtigt. Für die durchschnittlich laut Arbeitsaufzeichnungen geleisteten Überstunden wurde der ermittelte Zuschlag aus dem Bruttolohn herausgerechnet und steuerfrei angesetzt. Betreffend das weitere Begehren hinsichtlich einer Berichtigung des Jahressechstels erfolgte keine Änderung.

In der Berufungsvorentscheidung vom 27. April 2012 wurden steuerfreie Bezüge für Überstunden (Lohnzettel KZ 215) in Höhe von 78,95 € berücksichtigt, das Jahressechstel in Höhe von 1.240,16 € blieb jedoch unverändert. Begründend führte das Finanzamt aus: Ein ermitteltes Jahressechstel könne im Zeitpunkt der Auszahlung der Sonderzahlung nicht mehr verändert werden. Laut Lohnkonto betrug das Jahressechstel im November in der Kennzahl 220 des Lohnzettels 1.240,16 €.

Im fristgerecht erhobenen Vorlageantrag brachte die Bf. vor, dass durch eine vermutlich falsche Lohnzettelübermittlung die sonstigen Bezüge (KZ 220) richtigerweise 1.749,78 € statt 1.240,16 € betragen würden. Es seien auch für regelmäßig geleistete Überstunden der Höchstbetrag von 86 € gemäß § 68 Abs. 2 EStG für drei Monate, somit insgesamt 258 € in Abzug zu bringen.

In zwei Mails vom 11. Juli 2012 wandte sich die Bf. gegen die Berechnung des Jahressechstels. Im Konkreten begehrte sie  $KZ\ 210: 12.248,50/14 \times 12\ \text{Monate}/3\ \text{Monate}/4\ \text{aliquote Jahressonderzahlungen} \times 2\ \text{Sonderzahlungen (WR u. UG)} = 1.749,78\ \text{€}$ .

Mangels eigener Aufzeichnungen akzeptierte die Bf. den vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung ermittelten steuerfreien Bezug (KZ 215) für die Überstunden in Höhe von 78,95 €.

Bezugnehmend auf die Mails der Bf. vom 11. Juli 2012 hielt das Finanzamt fest, dass es für die arbeitsrechtliche Ermittlung der Sonderzahlungen keine generellen gesetzlichen Aliquotierungsbestimmungen gebe. Entsprechende Bestimmungen über den Anspruch auf Sonderzahlungen ergäben sich auch aus lohngestaltenden Vorschriften wie Kollektivverträgen oder aus Einzelvereinbarungen und darin seien auch etwaige Aliquotierungsvorschriften ersichtlich. Dass der Gesetzgeber nur den 13. und 14. Gehalt begünstigt wissen wollte, sei insofern nicht nachvollziehbar, da er im Gesetz auch diese beiden Gehälter nur in beispielhafter Weise aufzähle. Auch dass er die volle Höhe des 13. und 14. Gehalts begünstigt haben möchte, sei nicht ersichtlich – käme es doch hier zur Besserstellung jener, deren Anspruch auf eine solche Sonderzahlung über ein monatliches Bruttogehalt hinausgehen bzw. zur Schlechterstellung derer, deren Anspruch auf eine Sonderzahlung nicht alle Gehaltskomponenten (zB Zulagen) eines Bruttomonatslohns beinhalten würde. Die von der Bf. verwendeten Rechenschritte würden ein Jahressechstel in Höhe von 7.592,80 € ausweisen, nicht jedoch berücksichtigen, dass nur die zum Zeitpunkt der Sonderzahlung bereits zugeflossenen Bruttobezüge relevant seien.

Die Beschwerde wurde zur Entscheidung vorgelegt.

Das Bundesfinanzgericht legt seiner Entscheidung folgenden Sachverhalt zugrunde:

Die Bf. hatte im Zeitraum von 6. Oktober bis 31. Dezember 2010 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bei der Firma L. GmbH. Die maßgeblichen Bezüge lauten:

Bruttobezüge (210)	12.248,50 €
Steuerfreie Bezüge (215)	78,95 €
Sonstige Bezüge (220)	1.240,16 €

Das Lohnkonto für 2010 lautet auszugsweise:

Bezeichnung	10/2010 15.11.2010	11/2010 15.12.2010	12/2010 15.01.2011
Summe Bezüge	3.087,68 €	5.440,62 €	3.720,20 €
lfde. Bezüge für Sechstel	3.087,68 €	3.733,20 €	3.720,20 €
Jahressechstel	617,54 €	1.240,16 €	1.756,85 €

Der festgestellte Sachverhalt basiert im Wesentlichen auf den im Akt befindlichen Lohnzettel und Lohnkonten des Jahres 2010.

Strittig ist die Höhe der sonstigen Bezüge des § 67 Abs. 2 EStG.

Gemäß § 67 Abs. 1 EStG setzt die begünstigte Besteuerung mit den festen Steuersätzen dieser Gesetzesstelle voraus, dass der Arbeitnehmer neben dem laufenden Arbeitslohn von demselben Arbeitgeber sonstige Bezüge erhält.

§ 67 Abs. 2 EStG begrenzt die Möglichkeit, sonstige Bezüge mit den festen Steuersätzen des § 67 Abs. 1 EStG zu versteuern, indem er bestimmt, dass sonstige Bezüge, die ein Sechstel der bereits zugeflossenen auf das Kalenderjahr umgerechneten laufenden Bezüge übersteigen, dem laufenden Bezug des Lohnzahlungszeitraumes, in dem sie ausbezahlt werden, hinzuzurechnen und somit nach dem Lohnsteuertarif zu versteuern sind.

Im gegenständlichen Fall besteht Streit darüber, ob die Berechnung des Jahressechstels hinsichtlich der im Kalenderjahr 2010 erhaltenen Bezüge betragsmäßig richtig erfolgt ist.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 10.04.1997, 94/15/0197) ist dieses Sechstel immer von den gesamten im Kalenderjahr bereits zugeflossenen laufenden Bezügen zu berechnen; und zwar so, dass die im Kalenderjahr zugeflossenen laufenden Bezüge durch die Anzahl der bereits abgelaufenen Kalendermonate zu teilen sind. Der so ermittelte Durchschnitt ist auf den Jahresbezug umzurechnen, also mit 12 zu vervielfachen, und davon das Sechstel zu berechnen.

Auch die Lehre (Doralt, EStG<sup>4</sup>, § 67 Tz 20; Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 67 Abs. 1 und 2, Tz 3.2; Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch: EStG 1988, § 67 Tz 18) vertritt diese Rechtsansicht.

Auf dem Boden dieser geltenden Judikatur und Literatur erweist sich die von der L. GmbH vorgenommene Berechnung des Jahressechstels als rechtskonform: Es wurden nämlich sämtliche Bezüge, die bis zum Auszahlungszeitpunkt der Sonderzahlung (15. Dezember 2010) bezogen wurden, zur Jahressechstelberechnung herangezogen (das sind die Monatsbruttobezüge für Oktober und November 2010 von 3.087,68 € und 3.733,20 €, sohin ein Betrag von 6.820,88 €.

Auch der von der L. GmbH herangezogene Divisor von 11 (dieser entspricht der Anzahl der bereits abgelaufenen Kalendermonate) erweist sich als richtig:

Beginnt nämlich der Arbeitnehmer seine Tätigkeit erst im Laufe des Jahres, so sind auch die Zeiten zu berücksichtigen, in denen kein Dienstverhältnis bestand (Doralt, § 67 Tz 20, unter Verweis auf Fellner in Hofstätter/Reichel, § 67 Abs. 1 und 2, Tz 3.4). Unter der Anzahl der bereits abgelaufenen Kalendermonate sind jene zu verstehen, die seit Jahresbeginn (somit im gegenständlichen Fall seit Jänner 2010) verstrichen sind, weil das Dienstverhältnis mit dem Kalenderjahr eine untrennbare Einheit darstellt; daraus ergibt sich freilich, dass in solchen Fällen das Anfangssechstel relativ klein ist (vgl. Quantschnigg/Schuch, § 67 Tz 22). Eine Änderung des Sechstels bei der Veranlagung ist nicht mehr möglich. Die Sechstelüberschreitung ist ausnahmslos auf den Zeitpunkt des Zuflusses des sonstigen Bezuges zu berechnen. Auch bei der Veranlagung des Arbeitnehmers 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 (vgl. VwGH, 22.12.1993, 90/13/0152 u. Hofstätter/Reichel, § 67 Abs. 1 und 2, Tz 3.5).

Bezüge	verstrichene Monate	Anzahl Monate	Divisor	KZ 220
6.820,88 €	11	12	1/6	1.240,16 €

Wenn die Bf. eine „Berichtigung der Berechnung“ beantragt, so ist ihr zu entgegnen, dass eine "Aufrollung" der Berechnung des Jahressechstels im EStG nicht vorgesehen und deshalb auch nicht zulässig ist (siehe oben). Im Gegenteil stellt § 67 Abs. 2 EStG 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 ausbezahlten laufenden Bezug. Spätere Auszahlungen beeinflussen diese Berechnung nicht mehr.

Wie das Finanzamt zutreffend feststellte, sind für die Berechnung nur die zum Zeitpunkt der Sonderzahlung bereits zugeflossenen Bruttobezüge relevant. Die Berechnung der Bf. ist daher für das Bundesfinanzgericht weder maßgeblich noch nachvollziehbar.

Die vom Arbeitgeber gewählte Vorgangsweise entspricht den rechtlichen Vorschriften. Der das Jahressechstel überschießende Teil von 467,26 € (1.707,42 € abzgl. 1.240,16 €) ist

dem laufenden Bezug hinzuzurechnen und nach dem Lohnsteuertarif zu versteuern (§ 67 Abs. 10 EStG).

Die steuerfreien Bezüge für die Überstunden wurden vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung nicht gänzlich im beantragten Ausmaß berücksichtigt. In der Mail vom 11. Juli 2012 hat die Bf. aber letztlich den vom Finanzamt errechneten Betrag in Höhe von 78,95 € akzeptiert.

In Anbetracht obiger Ausführungen war der Beschwerde daher insofern teilweise Folge zu geben, als die Einkommensteuer 2010 im Ausmaß der Berufungsvorentscheidung vom 27. April 2012 festzusetzen war.

Die Festsetzung der Abgabe erfolgt endgültig, da die Voraussetzungen für eine vorläufige Festsetzung iSd § 200 Abs. 1 BAO nicht vorliegen.

Die Revision an den VwGH ist nicht zulässig, weil sie nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Zudem ist die Rechtsfrage, wie ein Jahressechstel zu berechnen ist, durch die Rechtsprechung des VwGH bereits beantwortet.

Linz, am 9. April 2014