



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung von Frau Berufungswerberin, Wohnsitzadresse, vertreten durch A Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., Berufsadresse, vom 21. Februar 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 15. Februar 2011 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2010 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben. Der Bescheid betreffend Einkommensteuer 2010 wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (im folgenden Bw.) reichte eine Arbeitnehmerveranlagung für 2010 beim Finanzamt ein. Die Veranlagung mit Einkommensteuerbescheid 2010 vom 15.2.2011 führte zu einer Einkommensteuernachforderung in Höhe von EUR 88,00. Daraufhin wollte die Bw. ihre Arbeitnehmerveranlagung im Rahmen einer Berufung zurückziehen. Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 28.2.2011 mit der Begründung zurück, dass im Kalenderjahr 2010 sich überschneidende lohnsteuerpflichtige Einkünfte vorliegen und daher ein Pflichtveranlagungstatbestand iSd § 41 Abs 1 Z 2 EStG vorliege. Eine Zurückziehung der Arbeitnehmerveranlagung sei deshalb nicht möglich.

In der Bescheidebegründung zur Berufungsvorentscheidung vom 28.2.2011 stützte das Finanzamt die Überschneidung zunächst auf das Zusammentreffen eines lohnsteuerpflichtigen Monatsbezuges beim neuen Arbeitgeber, Herrn B, (1.3.2010 bis – hier relevant - 31.3.2010) mit einer Urlaubsabfindung (1.3.2010 bis 9.3.2010) aus einem mit Ende Februar 2010

beendeten Arbeitsverhältnis bei der Firma CD GmbH. Der dagegen eingebrachte Vorlageantrag vom 14.4.2011 bestritt das Vorliegen sich überschneidender lohnsteuerpflichtiger Einkünfte, weil die Angabe für die Urlaubsabfindung vom 1.3. bis 9.3.2010 auf dem Lohnzettel zu vermerken sei, arbeitsrechtliches Ende des Dienstverhältnisses mit der Firma CD GmbH jedoch der 28.2.2010 gewesen sei. Im Vorlagebericht wird die Erfüllung des Pflichtveranlagungstatbestandes zusätzlich mit einer für Februar 2010 gebührenden, aber im März 2010 zur Auszahlung gelangten Provision begründet.

Bezüglich der Provision wurde ein Vorhalt an die Bw. gesandt mit dem Ersuchen, den Inhalt der getroffenen Provisionsvereinbarung und die diesbezüglichen vertraglichen Vereinbarungen vorzulegen. Die steuerliche Vertretung der Bw. antwortete in zwei E-Mails, dass es keine schriftlichen Unterlagen über die Provision gäbe. Die Provision wäre schon mit Ende Februar fällig gewesen. Sie sei ein Lohnbestandteil, der immer je nach Anfall am Monatsende ausbezahlt worden sei.

In einen weiteren Vorhalt hat der UFS die Bw. nach Schilderung des Verfahrensganges und des sich aus der Aktenlage und einem Telefonat mit der früheren Arbeitgeberin der Bw. ergebenden vorläufigen Sachverhaltes aufgefordert, dazu Stellung zu nehmen, ob der der Bw. zur Kenntnis gebrachte Sachverhalt stimmt und in welchen Abständen die Provisionen zur Auszahlung gelangten. Des Weiteren wurde zum Nachweis der Auszahlung des Monatsbezuges Februar 2011, der Urlaubersatzleistung und der Provision um die Vorlage der Bankbestätigungen ersucht.

Die steuerliche Vertretung der Bw. antwortete mit E-Mail vom 18.6.2012 auf diesen Vorhalt. Der im Vorhalt angeführte Sachverhalt sei aus ihrer Sicht richtig. Die Provisionen seien in unregelmäßigen Abständen bezogen worden, nämlich nur dann, wenn Anzeigenumsätze vermittelt werden konnten. So seien beispielsweise im Jänner 2010 keine Provisionen zur Abrechnung gelangt. Aus den beigelegten Bankauszügen sei ersichtlich, dass die Gehaltsauszahlung inklusive der Urlaubersatzleistung am 26.2.2010, die Provision für Februar am 31.3.2010 auf dem Konto der Bw. eingegangen ist.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Streitpunkt:

Strittig ist vorliegend allein die Frage, ob im Kalenderjahr 2010 zumindest zeitweise gleichzeitig zwei lohnsteuerpflichtige Einkünfte, die beim Lohnsteuerabzug gesondert versteuert wurden, bezogen worden sind und daher ein Pflichtveranlagungstatbestand iSd §

41 Abs 1 Z 2 EStG vorliegt. Im Fall des Vorliegens eines Pflichtveranlagungstatbestandes ist eine Rückziehung des Antrages auf Arbeitnehmerveranlagung nicht möglich.

2. Es wird der Entscheidung folgender Sachverhalt zugrundegelegt:

Die Bw. war im Jahr 2010 von 1.1. bis 28.2.2010 bei der Firma CD GmbH als Angestellte beschäftigt und beendete ihr Dienstverhältnis mit 28.2.2010. Mit der Endabrechnung Ende Februar 2010 wurde ihr laufender Bezug für Februar 2010, anteilige Sonderzahlungen sowie offene Urlaubersatzleistungen, die sozialversicherungsrechtlich eine Verlängerung der Pflichtversicherung bis 9.3.2010 bewirkt haben, in der Gesamthöhe von EUR 2.190,75 brutto abgerechnet und überwiesen. Der Nettobetrag iHv EUR 1.689,92 langte am 26.02.2010 auf dem Konto der Bw. ein.

Die Berufungswerberin hatte bei der Firma CD GmbH Anspruch auf Provisionen aus Anzeigenumsätzen. Diese waren jeweils mit Ende des Anfallsmonats fällig. Die Lohnverrechnung wurde in der Firma zwischen dem 20. bis 25. des Monats gemacht. Die Provisionen wurden von den Anzeigenumsätzen berechnet. Da erst am Ende eines Abrechnungszeitraumes (= Monat) die exakte Höhe der Anzeigenumsätze und damit die Bemessungsgrundlage für die Provisionsberechnung feststeht, wurden die Anzeigenprovisionen jeweils im anschließenden Monat für die alte Abrechnungsperiode berechnet und zwar in der Weise, dass die Provisionen durch Aufrollung im Lohnzahlungszeitraum des Anspruchsmonats berücksichtigt wurden, und ausgezahlt.

Die Monatsprovision der Berufungswerberin für Februar wurde daher erst im März 2010 abgerechnet und am 31.3.2010 ausbezahlt, hat ihren Niederschlag aber in der – aufgerollten – Lohnperiode Februar 2010 gefunden. Durch die Aufrollung wurde auch die Lohnsteuer und die Sozialversicherung für Februar 2010 unter Einbeziehung der Provision neu berechnet. Laut Lohn-/Gehaltsausweis für die Periode 03/2010, die in die Periode 02/2010 gerollt wurde, ist auf die Bruttoprovision von EUR 98,35 ein laufender Dienstnehmer-Anteil zur Sozialversicherung von EUR 16,81 und eine Lohnsteuer gemäß Tarif von EUR 29,76 entfallen. Netto erhielt die Bw. daher EUR 51,78. Die Provision wurde sowohl steuerlich wie sozialversicherungsrechtlich als laufender Bezug behandelt. Die Provisionen auf Anzeigenumsätze fielen nicht monatlich, sondern in unregelmäßigen Abständen an, und zwar immer dann, wenn Anzeigenumsätze getätigt wurden.

Mit 1.3.2010 (bis 31.7.2010) nahm die Berufungswerberin eine neue Beschäftigung bei Herrn B auf.

3. Beweiswürdigung:

Die Sachverhaltsfeststellungen stützen sich auf den Akteninhalt und durchgeführte eigene Ermittlungen.

Die sozialversicherungsrechtlichen Pflichtversicherungszeiträume ergeben sich aus dem im Akt liegenden Versicherungsdatenauszug vom 28.2.2011. Aus diesem sind auch die Dienstgeber der Bw. ersichtlich.

Die Auszahlung der Urlaubersatzleistung gemeinsam mit dem laufenden Bezug des Monats Februar ergibt sich aus einer Bestätigung der Firma CD GmbH vom 19.5.2011, die sich zwar irrtümlicherweise auf die Monate Februar und März 2011 bezieht. Aus den dem Schreiben beigelegten Entgeltnachweisen ergibt sich jedoch eindeutig, dass es sich um die Monate Februar und März 2010 handelt.

Der Zeitpunkt der Auszahlung der Endabrechnung sowie der Provision für die Anzeigenumsätze 02/2010 ergibt sich aus den vorgelegten Kontoauszügen der Bw. Die überwiesenen Beträge stimmen auch mit den Nettobeträge, die in den im Vorabsatz genannten Endabrechnungen ausgewiesen sind, überein.

Hinsichtlich der Provision wurde die Personalverantwortliche der Firma CD GmbH, Frau E, kontaktiert. Sie stellte zunächst klar, dass der Provision Anzeigenumsätze zugrunde liegen. Die Provisionen werden, sollten Anzeigenumsätze angefallen sein, immer erst im Folgemonat für das Vormonat abgerechnet, weil erst am Ende der Abrechnungsperiode die Höhe der Außenumsätze feststeht und die Lohnabrechnung vor Ende des Monats beendet sein muss, um eine pünktliche Bezahlung der Gehälter zum Monatsende zu ermöglichen. Ihr Vorbringen wird gestützt durch die beiden unterschiedlichen Bankeingänge für die Endabrechnung im Februar 2010 und die Provisionsauszahlung im März 2010 auf dem Konto der Bw..

Die Feststellung, dass die Provisionen nicht monatlich zur Abrechnung kamen, sondern unregelmäßig, beruht auf der eindeutigen, nicht anzuzweifelnden Antwort der steuerlichen Vertretung der Bw..

Aus der Abwicklung der Provisionszahlung für Februar 2010 ergibt sich eindeutig, dass von einer Fälligkeit mit Beendigung des Dienstverhältnisses ausgegangen wurde. Aus dem Parteivorbringen ergibt sich weiters, dass die Provisionen jeweils mit Ende des Anfallsmonats fällig waren.

4. Rechtliche Würdigung:

4.1.

Der Bw. flossen im März 2010 ihr Nettomonatsgehalt aus ihrem im März 2010 neu aufgenommenen Dienstverhältnis zu Herrn B sowie eine Nettoprovision aus dem mit Februar beendeten Dienstverhältnis zur CD GmbH zu.

Versteuert wurde hingegen im März 2010 nur der Bezug aus dem Dienstverhältnis zu Herrn B. Die im März 2010 ausgezahlte Provision wurde hingegen in die Lohnabrechnung des Monats Februar 2010 hineingerollt, sodass die Provision so versteuert und der Sozialversicherung unterworfen wurde, als wäre sie sogleich im Februar 2011 mitendabgerechnet worden.

Die Urlaubersatzleistungen wurden im Monat Februar 2010 endabgerechnet und ausgezahlt.

4.2.

Nach § 41 Abs 1 Z 2 EStG ist der Steuerpflichtige zu veranlagern, wenn im Einkommen lohnsteuerpflichtige Einkünfte enthalten sind und im Kalenderjahr **zumindest zeitweise gleichzeitig** zwei oder mehrere lohnsteuerpflichtige Einkünfte, die **beim Lohnsteuerabzug gesondert versteuert wurden, bezogen** werden.

[§ 41 Abs 1 Z 2 EStG 1988](#) verlangt für den Eintritt eines Pflichtveranlagungstatbestandes daher das kumulative Vorliegen folgender Voraussetzungen:

- den Bezug von gleichzeitig zumindest zwei oder mehreren lohnsteuerpflichtigen Einkünften,
- die beim Lohnsteuerabzug gesondert versteuert wurden.

Gemäß § 41 Abs 4 1. Satz EStG 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. § 41 Abs 4 1. Satz EStG verfolgt den Zweck, die Begünstigungen des Lohnsteuerverfahrens im Veranlagungsverfahren aufrechtzuerhalten. (Jakom/Baldauf, 2011, § 41 Rz 38). Nach dem festgestellten Sachverhalt handelte es sich jedoch bei der im März 2010 ausbezahlten Provision um einen laufenden Bezug. Es gibt keinen Grund, die von der Lohnverrechnung vorgenommene Einstufung als steuerlicher und sozialversicherungsrechtlicher laufender Bezug bzw. Entgelt in Zweifel zu ziehen.

4.3.

Bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit wird die Einkommensteuer durch Abzug vom Arbeitslohn erhoben (Lohnsteuer), wenn im Inland eine Betriebsstätte des Arbeitgebers besteht (§ 47 Abs. 1 EStG). Arbeitnehmer ist eine natürliche Person, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezieht. Arbeitgeber ist, wer Arbeitslohn im Sinne des § 25 auszahlt. Gem. [§ 25 EStG 1988](#) sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit unter anderem Bezüge und

Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis (Vgl. § 25 Abs. 1 Z 1 lit a EStG 1988).

Nach der gesetzlichen Definition sind daher Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit lohnsteuerpflichtig, wenn, wie im Berufungsfall, der Arbeitgeber seine Betriebsstätte im Inland hat. Als Arbeitgeber ist auch eine Person anzusehen, zu der bereits das Dienstverhältnis beendet ist, die jedoch nach dem arbeitsrechtlichen Ende des Dienstverhältnisses noch Bezüge aufgrund des früheren Dienstverhältnisses auszahlt. Der Provisionsbezug führt daher zu lohnsteuerpflichtigen Einkünften.

4.4.

a.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates ist die Wortfolge „im Kalenderjahr zumindest zeitweise gleichzeitig zwei oder mehrere lohnsteuerpflichtige Einkünfte bezogen werden“ so zu verstehen, dass die zwei oder mehreren lohnsteuerpflichtigen Bezüge **gleichzeitig für denselben Lohnzahlungszeitraum** (Kalendermonat, Kalendertag) nach 77 Abs. 1 EStG 1988 bezogen sein müssen (so auch Doralt, EStG, 15. Auflage, § 41 Rz 4; UFS 26.5.2008, RV/0531-L/05). Es genügt hingegen, wenn die Bezüge nur dem Grunde nach im selben Lohnzahlungszeitraum lohnsteuerpflichtig sind. Unmaßgeblich ist, ob bei einem Bezug oder bei mehreren Bezügen wegen Geringfügigkeit der Bezüge oder aus anderen Gründen Lohnsteuer tatsächlich einbehalten wurde (VwGH 27.10.87, [85/14/0010](#); UFS 16.10.09, RV/3398-W/09). Gegebenenfalls kommt es durch die Zusammenrechnung der Bezüge erstmals zu einer Steuerbelastung.

Auf eine Auslegung im obigen Sinn deutet auch die weitere Voraussetzung, die gesonderte Versteuerung beim Lohnsteuerabzug, hin. Dieses Tatbestandsmerkmal will vor allem eine Pflichtveranlagung vermeiden, wenn mehrere Pensionen, die durch eine Stelle ausbezahlt werden, gemeinsam versteuert werden. Zu denken ist hier beispielsweise an die gemeinsame Auszahlung einer Eigen- und einer Witwer(n)pension durch die Pensionsversicherungsanstalt – zuständig ist hier von vornherein derselbe Rechtsträger -oder einer Firmenpension mit einer gesetzlichen Eigenpension durch den früheren Arbeitgeber (§ 47 Abs 3 EStG). Der Anwendungsbereich dieser Voraussetzung bringt im Umkehrschluss zum Ausdruck, dass Bezüge, die im gleichen Lohnzahlungszeitraum anfallen, bei gesonderter Abrechnung eine Pflichtveranlagung auslösen. Der Steuerpflichtige wird nur durch die Pflichtveranlagung derselben Einkommensteuerschuld unterworfen, wie wenn von vornherein eine gemeinsame Versteuerung stattgefunden hätte.

Die vorgenommene Auslegung entspricht auch dem Zweck des Pflichtveranlagungstatbestandes, sämtliche lohnsteuerpflichtige Einkünfte gemeinsam zu erfassen, da die Versteuerung des Gesamteinkommens ([§ 2 Abs 2 EStG 1988](#)) aufgrund des progressiven Einkommensteuertarifs idR eine höhere Einkommenssteuerschuld ergibt als die getrennte Lohnversteuerung zweier jeweils für sich niedrigerer Einkommen (Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG (1.10.2005), § 41 Anm. 16; Jakom/Baldauf, 2011, § 41 Rz 10).

Keine Pflichtveranlagung wird jedoch ausgelöst, wenn ein Beschäftigungsverhältnis beendet und zeitlich anschließend (nicht überschneidend) ein neues Dienstverhältnis begonnen wird und das alte Beschäftigungsverhältnis in keiner Weise im neuen Beschäftigungsverhältnis fortwirkt. In diesem Fall ist die Situation vergleichbar mit dem Vorliegen lediglich eines Beschäftigungsverhältnisses mit schwankenden Bezügen.

b.

Im Berufungsfall fallen die zwei im März von verschiedenen Personen ausbezahlten Bezüge nicht in den gleichen Lohnzahlungszeitraum.

Laut Sachverhalt war die Provisionsabrechnung bei Beendigung des Dienstverhältnisses, also Ende Februar 2010, fällig. Dies entspricht auch der gesetzlichen Regelung des [§ 10 Abs. 4 AngG](#), die festlegt, dass die Abrechnung über die zu zahlenden Provisionen mit dem Dienstaustritt stattfindet. Aus zeitlichen Abrechnungsgründen erfolgte die Zahlung der Provision jedoch erst nachträglich im März 2010.

Lohnzahlungszeitraum (Lohnberechnungszeitraum) ist der Zeitraum, für den Arbeitslohn gezahlt wird (Doralt, EStG, 15. Auflage, § 77 Rz 1). Bei durchgehender Beschäftigung ist Lohnzahlungszeitraum der Kalendermonat (§ 77 Abs. 1). Ist als Lohnzahlungszeitraum der Kalendermonat heranzuziehen, ist für die Zuordnung von Gehaltsbestandteilen zu einem bestimmten Lohnzahlungszeitraum grundsätzlich der Zeitpunkt der Auszahlung maßgeblich. Dies ergibt sich aus dem in [§ 19 EStG 1988](#) niedergelegten Grundsatz, dass Einnahmen (in jenem Kalenderjahr) als bezogen gelten, wenn (in dem) sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind (Zuflussprinzip).

Die Zuordnung von Bezügen zu einem bestimmten Lohnzahlungszeitraum ermöglicht in weiterer Folge, den Lohnsteuertarif ([§ 66 EStG 1988](#)) auf all jene Bezüge, die dem Lohnzahlungszeitraum zuzuordnen sind, anzuwenden und so zur korrekt berechneten Lohnsteuer für diesen Lohnzahlungszeitraum zu gelangen.

Soweit Nachzahlungen laufenden Arbeitslohn für das laufende Kalenderjahr betreffen, enthält § 67 Abs. 8 lit c. IS EStG 1988 eine Ausnahme von diesem Grundsatz. In diesem Fall ist die Lohnsteuer zwingend durch Aufrollen der in Betracht kommenden Lohnzahlungszeiträume zu berechnen. Diese Regelung kommt unabhängig davon zur Anwendung, ob der Arbeitnehmer im Zeitpunkt der Nachzahlung des Arbeitslohnes zum Arbeitgeber noch in einem aufrechten Dienstverhältnis steht oder nicht.

Im Berufungsfall ist die als laufender Bezug abgerechnete Provision aufgrund ihrer Fälligkeit mit Ende des Dienstverhältnisses Ende Februar dem Lohnzahlungszeitraum Februar 2010 zuzuordnen (VwGH 30.1.1991, [90/13/0121](#)). Bei der Aufrollung werden die bereits im Februar 2010 gezahlten und die im Zeitpunkt der Aufrollung zur Auszahlung gelangenden laufenden Bezüge zusammengerechnet. Dh es ist die Lohnsteuer so zu berechnen, als ob alle Bezüge im Februar rechtzeitig zugeflossen wären. Durch die richtig gestellte Bemessungsgrundlage ergibt sich eine höhere Lohnsteuer, von der die bereits einbehaltene und abgeführte Lohnsteuer in Abzug gebracht wird. Die Aufrollung bewirkt damit kein anderes Ergebnis, als wenn zwei Dienstverhältnisse nahtlos aufeinander folgen, wobei keines in das jeweils andere eingreift. Wie bereits oben ausgeführt, liegt für diesen Fall unstrittig kein Pflichtveranlagungstatbestand des [§ 41 Abs. 1 Z 2 EStG 1988](#) vor.

Trotz Zahlung im März 2010 ist die Provision aufgrund der verpflichtend in § 67 Abs. 8 lit c IS EStG 1988 vorgesehenen Aufrollung daher korrekterweise dem Lohnzahlungszeitraum Februar 2010 zugeordnet worden. In den Lohnzahlungszeitraum März 2010 fällt nur der laufende Bezug aus dem Dienstverhältnis zu Herrn B. Da somit die zwar im selben Monat ausgezahlten Bezüge nicht denselben Lohnzahlungszeitraum betreffen, ist der Pflichtveranlagungstatbestand des § 41 Abs. 1 Z 2 EStG nicht erfüllt.

Durch die im § 67 Abs. 8 lit c IS vorgesehene Aufrollungsverpflichtung wird das ansonsten nur im Sozialversicherungsrecht geltende Anspruchslohnprinzip unterjährig auch für nachgezahlte laufende Bezüge für das laufende Kalenderjahr im Lohnsteuerrecht schlagend. Damit spielen zumindest in diesem kleinen Teilbereich die praktisch oft schwer zu handhabenden Systemunterschiede zwischen dem ASVG (Anspruchsprinzip) und dem Lohnsteuerrecht (grundsätzlich Zuflussprinzip) keine Rolle.

C.

Die Urlaubersatzleistung wurde im Februar ausbezahlt. Aufgrund der Auszahlung fällt die Urlaubersatzleistung daher in den Lohnzahlungszeitraum Februar 2010. Die Bw. hat in diesem Lohnzahlungszeitraum keine anderen Bezüge als die von der Firma CD GmbH erhalten. Es liegen daher nicht zeitgleich zwei lohnsteuerpflichtige Bezüge unterschiedlicher

Personen vor. Der Pflichtveranlagungstatbestand des § 41 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 liegt daher auch in Bezug auf die Urlaubersatzleistung nicht vor.

5. Zusammenfassung:

Aus den angeführten Gründen liegen weder im Lohnzahlungszeitraum Februar 2010 noch im Lohnzahlungszeitraum März 2010 gleichzeitig zwei lohnsteuerpflichtige Einkünfte vor. Der Pflichtveranlagungstatbestand des § 41 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 ist daher nicht erfüllt. Die Arbeitnehmerveranlagung der Bw. ist daher freiwillig. Die beantragte Veranlagung kann daher im Berufungsweg zurückgezogen werden. Der Berufung war daher stattzugeben.

Innsbruck, am 28. Juni 2012