



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Adr1, vertreten durch Stb., vom 25. April 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes A. vom 4. April 2008 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Im streitgegenständlichen Jahr 2007 erzielte die Bw. vom 1. Jänner bis zum 31. Juli Arbeitslosenbezüge vom Arbeitsmarktservice iHv € 10.417,68 und vom 1. August bis zum 31. Dezember Bezüge von der Pensionsversicherungsanstalt. Ihre Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit gliedern sich wie folgt (in €).

Bruttobezüge	13.120,44
Sonstige Bezüge vor Abzug d. SV-Beiträge	971,88
SV-Beiträge für laufende Bezüge	601,33
Steuerpflichtige Bezüge	11.547,23
Einbehaltene Lohnsteuer	2.877,94
Anrechenbare Lohnsteuer	2.877,94
SV-Beiträge für sonstige Bezüge	48,11

Im Zuge der Veranlagung wurde u.a. nach Berücksichtigung von Sonderausgaben im Einkommensteuerbescheid 2007 vom 4. April 2008 eine Gutschrift iHv € 370,71 wie folgt ermittelt (in €):

Einkommen	10.910,48
Umrechnungszuschlag (bei Umrechnungsbasis von 11.547,23)	16.000,08
Bemessungsgrundlage für den Durchschnittssteuersatz	26.910,56
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	6.582,93
abzüglich Pensionistenabsetzbetrag	-400,00
Steuer für den Durchschnittssteuersatz	6.182,93
Durchschnittssteuersatz 22,98 % 10.910,46	2.507,23
Einkommensteuer	2.507,23
Anrechenbare Lohnsteuer	-2.877,94
Festgesetzte Einkommensteuer	-370,71

Begründend wird darin Folgendes ausgeführt: „Sie haben im Jahr 2007 steuerfreie Einkommensersätze erhalten (insbesondere Arbeitslosengeld,...), die eine besondere Steuerberechnung nach sich ziehen (§ 3 Abs. 2 EStG 1988). Dabei werden die für das restliche Kalenderjahr bezogenen Einkünfte auf den Zeitraum des Erhalts der steuerfreien Bezüge umgerechnet, so als ob sie auch während des Bezugs der Einkommensersätze weiterbezogen worden wären. Daraus wird ein Umrechnungszuschlag ermittelt, der zur Berechnung des Durchschnittssteuersatzes dem Einkommen hinzugerechnet wird. Mit diesem Durchschnittssteuersatz wird das steuerpflichtige Einkommen versteuert.“

Gegen den angeführten Einkommensteuerbescheid erhob der Bw. am 25. April 2008 (und mit ergänzendem Schreiben vom 9. Juli 2008) Berufung mit der Begründung, der Pensionsversicherungsanstalt sei bei der Versteuerung der Sonderzahlung ein Fehler unterlaufen, der trotz Urgenz mit dem Hinweis, dass die Korrektur mit dem Jahresausgleich vom Finanzamt erledigt werde, seitens der Pensionsversicherungsanstalt nicht behoben worden sei. Tatsächlich habe die Bw. im Bezugszeitraum 1. August bis 31. Dezember 2007 von der Pensionsversicherungsanstalt folgende Zahlungen erhalten:

Für die Monate 8 bis 12.2007	5 x € 2.186,74	€ 10.933,70
Sonderzahlung	1 x € 2.186,74	€ 2.186,74
Bruttobezug		€ 13.120,44
SV-Beiträge für laufende Bezüge	5 x € 108,24	€ 541,20

SV-Beitrag für Sonderzahlung		€ 108,24
Einbehaltene Lohnsteuer für laufende Bezüge	4 x € 474,91	€ 1.899,64
Einbehaltene Lohnsteuer für Sonderzahlung und laufenden Bezug		€ 978,30

Ein Teil der Sonderzahlung sei zum laufenden Bezug hinzugerechnet worden und der begünstigte Steuersatz für die - gemeinsam mit der Pension 09.2007 ausbezahlte - Sonderzahlung nicht angewendet worden. Es werde daher um die Berichtigung der Einkommensteuer für das Jahr 2007 ersucht.

Laut telefonischer Auskunft der Pensionsversicherungsanstalt vom 28. August 2008 sei der Lohnzettel richtig ausgestellt worden. Das „kleine“ Sechstel sei aufgrund des fehlenden Vorbezuges im Jahr 2007 und der Tatsache, dass bis Juli 2007 nur Arbeitslosengeld bezogen wurde, zu erklären.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 5. November 2008 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen und begründend ausgeführt: „*Gemäß § 67 Abs. 1 EStG beträgt, wenn der Arbeitnehmer neben dem laufenden Arbeitslohn sonstige Bezüge erhält, die Lohnsteuer, soweit die sonstigen Bezüge innerhalb eines Kalenderjahres € 620,-- übersteigen, 6 %. Das Sechstel ist immer von den gesamten im Kalenderjahr bereits zugeflossenen laufenden Bezügen zu berechnen. Es ist grundsätzlich im Zeitpunkt des Zuflusses eines sonstigen Bezuges das Sechstel zu berechnen. Dadurch hat sich in Ihrem Fall nur ein kleines Sechstel ergeben. Bezüge für 8/07 und 9/07 € 4.373,48 : 9 x 2 = 971,88 (davon € 620 steuerfrei und der Rest mit 6 % versteuert). € 1.214,86 waren mit dem Tarif zu versteuern. Da die von der PVA durchgeföhrte Berechnung richtig war, ergibt sich keine Veranlassung im Wege der Veranlagung eine Änderung vorzunehmen.*“

Mit Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 28. November 2008 wandte sich die Bw. gegen die Schlechterstellung der sogenannten Sechstel-Begünstigung der Unselbständigen, die aufgrund der vorgezogenen Sonderzahlung nur für 2 Monate in Anspruch genommen werden durfte, im Vergleich zu anderen Arbeitnehmern. Eine Sonderzahlung sei für das gesamte Kalenderjahr vorgesehen und nicht nur für 2 Monate, die der Berechnung zugrunde gelegt worden sei. Bei einem Jahresausgleich seien die gesamten Bezüge eines Kalenderjahres zur Berechnung des Jahressteuersatzes herzuziehen, nicht nur bei den laufenden Bezügen, sondern auch bei der Sonderzahlung, die nicht als Jahresbezug gesehen worden sei, was die Bw. als Pensionistin gegenüber anderen Steuerzahlern benachteilige.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 67 Abs. 1 EStG 1988 in der für das Jahr 2007 geltenden Fassung lautet:

Erhält der Arbeitnehmer neben dem laufenden Arbeitslohn von demselben Arbeitgeber sonstige, insbesondere einmalige Bezüge (zum Beispiel 13. und 14. Monatsbezug, Belohnungen), so beträgt die Lohnsteuer, soweit die sonstigen Bezüge innerhalb eines Kalenderjahres 620 Euro übersteigen, 6%.

§ 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 interpretiert diese Gesetzesbestimmung so, dass das Jahressechstel von der bezugsausstellenden 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. Aus diesem Betrag ist das Jahressechstel zu ermitteln (VwGH 10.4.1997, 94/15/0197). Die bezugsauszahlende Pensionsversicherungsanstalt wählte exakt diese Berechnungsmethode, die vom Finanzamt auch in der Berufungsvorentscheidung vom 5. November 2008 überprüft worden ist.

Bei Arbeitsaufnahme (streitgegenständlich 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 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 es ist stets die Beurteilung aus der Sicht des Zeitpunktes des Zuflusses des sonstigen Bezuges maßgeblich (Hofstätter/Reichel, § 67 Abs. 1 und 2, Tz. 3.5; VwGH 22.12.1993, 90/13/0152).

Wenn die Bw. eine neuerliche steuerliche Aufrollung ihrer im Jahr 2007 erhaltenen Bezüge beantragt, so ist ihr entgegenzuhalten, dass eine Aufrollung der Berechnung des Jahressechstels im Einkommensteuergesetz nicht vorgesehen und deshalb auch nicht zulässig

ist. 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 ausbezahlten laufenden Bezug. Spätere Auszahlungen beeinflussen diese Berechnung nicht mehr. Die von der Pensionsversicherungsanstalt gewählte Vorgangsweise entspricht deshalb den rechtlichen Vorschriften. Die das Jahressechstel übersteigenden sonstigen Bezüge sind dem laufenden Bezug hinzuzurechnen und nach dem Lohnsteuertarif zu versteuern.

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

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 27. Jänner 2009