

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri. in der Beschwerdesache Bf., über die Beschwerde vom 23.10.2015 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart vom 21.09.2015, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2014 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## **Entscheidungsgründe**

Der Beschwerdeführer (idF Bf.), der in einem Dienstverhältnis zu einer Landwirtschaftskammer stand, wurde von dieser nach Vollendung seines 60. Lebensjahres zum 30. Juni 2007 gekündigt, obwohl er die Voraussetzungen für eine vorzeitige Alterspension noch nicht erfüllte, und bekämpfte diese Kündigung vor Gericht. Er betrieb auch eine kleine pauschalierte Landwirtschaft.

Sein Einkommen als Dienstnehmer hatte die sozialversicherungsrechtliche Höchstbeitragsgrundlage überschritten, sodass er während des Bestands des Dienstverhältnisses keine Beiträge an die Sozialversicherungsanstalt der Bauern zu entrichten hatte. Nach dem (vermeintlichen) Ende des Dienstverhältnisses schrieb ihm die Sozialversicherungsanstalt der Bauern Beiträge vor.

Mit Urteil vom Datum stellte das OLG Wien fest, dass das Dienstverhältnis des Bf. über den 30. Juni 2007 hinaus bis zum 31. Dezember 2009 bestanden habe, worauf ihm die Sozialversicherungsanstalt der Bauern im Streitjahr 2014 die zu Unrecht vorgeschriebenen Beiträge zurückerstattete.

Gemäß § 69 Abs. 5 iVm § 25 Abs. 1 Z 3 lit. d EStG 1988 wurde darüber ein Lohnzettel ausgestellt und dem Finanzamt übermittelt.

Mit dem Bescheid über die Einkommensteuer für das Jahr 2014 vom 21. September 2015 bezog das Finanzamt die rückerstatteten Beiträge in die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ein, woraus sich eine Nachforderung von Euro 4.300,00 ergab.

Gegen diesen Bescheid brachte der Bf. am 20. Oktober 2015 Beschwerde ein. Er begründete diese damit, dass die rückerstatteten Sozialversicherungsbeiträge keine steuerpflichtigen Einkünfte darstellten. Die Rückerstattung sei erfolgt, da die Vorschreibung derselben zu Unrecht erfolgt sei und in der Folge des Urteils des OLG zu refundieren waren.

In der zur Beschwerde des Bf. ergangenen abweisenden Beschwerdevereentscheidung vom 9. November 2015 verwies das Finanzamt zur gesetzlich vorgesehenen Zuordnung der rückerstatteten Pflichtbeiträge zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit u.a. auf das Erkenntnis des VwGH vom 18. September 2013, 2009/13/0189. Die rückerstatteten Pflichtbeiträge stellten rückgängig gemachte Werbungskosten dar und seien daher den steuerpflichtigen Einkünften zuzurechnen.

Der Bf. beantragte mit Schreiben vom 23. November 2015 die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht (BFG).

Mit Erkenntnis vom 14. Dezember 2016 gab das BFG der Beschwerde statt und begründete dies insbesondere damit, dass es sich bei der durch den Bf. betriebenen Landwirtschaft um einen pauschalierten Betrieb handelte. Die Einnahmen daraus lagen aufgrund der Pauschalierung unter der Besteuerungsgrenze und waren steuerlich nicht erfasst. Die seitens des Bf. geleisteten Sozialversicherungsbeiträge konnten somit nicht als Betriebsausgabe geltend gemacht werden.

Da der Bf. keine Werbungskosten / Betriebsausgaben geltend gemacht hatte, folgte daraus für das BFG hinsichtlich der rückerstatteten Sozialversicherungsbeiträge, dass diese keine steuerlich zu erfassenden Einnahmen darstellten.

Gegen dieses Erkenntnis erhob das Finanzamt eine außerordentliche Revision.

Mit der dazu ergangenen Entscheidung des VwGH vom 25. April 2018, Ra 2017/13/0016, wurde das angefochtene Erkenntnis des BFG wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufgehoben.

Über das nunmehr wieder offene Rechtsmittel des Bf. war somit neuerlich zu entscheiden.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen**

Gemäß **§ 63 Abs. 1 VwGG** sind die Verwaltungsgerichte und die Verwaltungsbehörden verpflichtet, wenn der VwGH einer Revision stattgegeben hat, in der betreffenden Rechtssache mit den ihnen zu Gebote stehenden rechtlichen Mitteln unverzüglich den der Rechtsanschauung des VwGH entsprechenden Rechtszustand herzustellen.

Nach dem Erkenntnis des VwGH ZI. Ra 2017/13/0016 vom 25. April 2018 (auf das verwiesen wird), war im fortgesetzten Verfahren hinsichtlich des strittigen Punktes wie folgt festzustellen.

§ 25 Abs. 1 Z 3 lit. d EStG 1988 wurde mit dem Abgabenänderungsgesetz 1998, BGBl. INr. 28/1999, eingeführt und hatte zunächst folgenden Wortlaut:

*"§ 25. (1) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) sind:*

*1. a) Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis.*

*[...]*

*3. [...]*

*d) Rückzahlungen von Pflichtbeiträgen, sofern diese ganz oder teilweise auf Grund des Vorliegens von Einkünften im Sinne der Z 1 einbehalten wurden."*

In der Regierungsvorlage wurde die Regelung wie folgt erläutert (1471 BlgNR 20. GP 20): *"Erstattete Pflichtbeiträge stellen als rückgängig gemachte Werbungskosten steuerpflichtige Einkünfte dar. Sofern diese Pflichtbeiträge (auch teilweise) auf Grund des Vorliegens von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit einzubehalten bzw. zu entrichten waren, sind die erstatteten (rückgezahlten) Beiträge zur Gänze als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu erfassen. Zur Erfassung dieser Beiträge im Rahmen der Veranlagung soll ein Verfahren eingerichtet werden, das eine einfache Administration gewährleistet. Sofern die rückgezahlten Beiträge ausschließlich auf Grund von selbständig ausgeübten Tätigkeiten zu entrichten waren, kommt es zu keiner Änderung der steuerlichen Behandlung; diese Beträge sind wie bisher als Betriebseinnahmen bei den jeweiligen Einkünften zu erfassen."*

Mit dem Abgabenänderungsgesetz 2002, BGBl. I Nr. 84, erhielt die Bestimmung ihre, für die hier gegenständliche Beschwerde maßgebliche, durch Einfügung der Worte "oder zurückgezahlt". veränderte Fassung:

**§ 25 Abs. 1 Z 3 lit. d EStG 1988** idgF lautet somit:

d) Rückzahlungen von Pflichtbeiträgen, sofern diese ganz oder teilweise auf Grund des Vorliegens von Einkünften im Sinne der Z 1 einbehalten oder zurückgezahlt wurden.

Die dem Bf. rückerstatteten Pflichtbeiträge waren weder "ganz" noch "teilweise" auf Grund des Vorliegens von Bezügen gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 und auch nicht aus anderen Gründen "einbehalten" worden, sondern sie wurden dem Bf. wegen des vermeintlichen Wegfalls des Dienstverhältnisses vorgeschrieben. Vom ursprünglichen Wortlaut des § 25 Abs. 1 Z 3 lit. d EStG 1988 wären sie daher an sich nicht erfasst gewesen.

Zurückgezahlt wurden sie jedoch auf Grund des Vorliegens von Bezügen gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 (nach dem Urteil des OLG Wien), wodurch die Rückzahlung unter den für die Beschwerde maßgeblichen Wortlaut des § 25 Abs. 1 Z 3 lit. d EStG 1988 fiel.

Die Tatsache, dass der Bf. die Beiträge wegen der geringen Einkünfte aus seiner Landwirtschaft nicht wirksam als Betriebsausgabe geltend machen konnte, stand der Anwendung der genannten Bestimmung nicht entgegen.

Wie der VwGH schon in seinem Erkenntnis VwGH 18. September 2013, 2009/13/0189, ausgesprochen hat, kann die Bestimmung auch dann zur Anwendung kommen, wenn

"die Beiträge in den Jahren der Beitragszahlung tatsächlich nicht einkommensmindernd berücksichtigt" wurden.

Diese Entscheidung betraf einen Fall, in dem sich die Beiträge nicht einkommensmindernd auswirken konnten, weil die Einkünfte aus der Landwirtschaft schon ohne sie mit € 0,00 festzustellen waren und nach § 13 Abs. 2 der damals maßgeblichen Verordnung BGBl. II Nr. 258/2005 die darin ausdrücklich vorgesehene Berücksichtigung der Beiträge zu keinem Verlust führen durfte. Die Besteuerung der Rückzahlung bedeutete daher eine Steuerbelastung, zu der es ohne die Entrichtung der später zurückgezahlten Beiträge nicht gekommen wäre. Der VwGH führte dazu aus, dies sei eine Folge der Inanspruchnahme der Pauschalierung und der damit verbundenen Beschränkungen in der Geltendmachung der tatsächlichen Betriebsausgaben.

Nichts anderes galt daher auch im Fall der vorliegenden Beschwerde.

Auf Grund der Überschreitung der Höchstbeitragsgrundlage durch die nichtselbständigen Einkünfte des Bf. wurden ihm von der Sozialversicherungsanstalt der Bauern die geleisteten Pflichtbeiträge zurückgezahlt.

Diese Rückzahlungen stellten im Sinne der maßgeblichen gesetzlichen Bestimmung steuerpflichtige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit dar.

Da es sich bei der Zuordnung der Rückzahlungsbeiträge zu den nichtselbständigen Einkünften um eine gesetzliche Fiktion handelt, war der Betrag zwingend zur Gänze dieser Einkunftsart zuzurechnen.

Die gemäß § 69 Abs. 5 EStG 1988 mit einem Lohnzettel der auszahlenden Stelle (der Sozialversicherung der Bauern) für das Jahr 2014 gemeldeten Beträge waren daher bei Berechnung der Einkommensteuer für das Jahr 2014 einzubeziehen.

Die daraus folgende Nachforderung bestand daher zu Recht.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Eine Revision ist nicht zulässig, da die Rechtsfrage durch das Erkenntnis des VwGH Ra 2017/13/0016 vom 25. April 2018 beantwortet wurde.

