

GZ. RV/1009-W/07

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes Neunkirchen Wiener Neustadt betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2005 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, einem Wirtschaftsprüfer oder einem Steuerberater unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Bw. bezog im streitgegenständlichen Jahr nichtselbständige Einkünfte von mehreren Arbeitgebern, die im Zuge der Arbeitnehmerveranlagung zusammengerechnet und so be-

steuert wurden, als wären sie von einer Stelle ausgezahlt worden (siehe Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2005 vom 17. November 2006, S 5ff/Arbeitnehmerveranlagungsakt, im Folgenden kurz: AN-Akt). Unter den dem Finanzamt für das streitgegenständliche Jahr übermittelten Lohnzetteln befand sich auch ein von der X-Anstalt übermittelter Lohnzettel, der einen Bruttobezug von 10.278,93 € (Kennzahl 210), sonstige Bezüge von 1.468,34 € (Kennzahl 220) und steuerpflichtige Bezüge von 8.810,59 € (Kennzahl 245) auswies (S 8f./AN-Akt); auch diese Bezüge wurden vom Finanzamt zur Besteuerung herangezogen. Zu diesem Lohnzettel befindet sich auf S 22 AN-Akt die Kopie eines an den Bw. adressierten Schreibens der X-Anstalt vom 28. Juli 2005, das folgenden Wortlaut aufweist:

"Erstattung von Pensionsversicherungsbeiträgen"

Sehr geehrter Herr [...]

Die X-Anstalt teilt mit, dass die Erstattung der Pensionsversicherungsbeiträge für die Jahre 1994 bis 1999 in Höhe von 10.281,43 € durchgeführt wurde.

Die Anweisung erfolgt im Postwege abzüglich 2,50 € Anweisungsgebühr. Den Betrag werden Sie in Kürze erhalten.

Die entsprechenden Buchungen sind im nächsten Kontoauszug ersichtlich, der Ihnen im November 2005 zugehen wird."

Auf S 23f. AN-Akt befindet sich die Kopie eines an den Bw. adressierten Kontoauszuges der X-Anstalt für das vierte Quartal 2005 vom 22. Oktober 2005, der eine Gutschrift von 10.281,43 € ausweist; in den "Erklärungen zum Kontoauszug 4/2005" (S 23 AN-Akt) ist angeführt:

"Saldo vortrag vom 23. Juli 2005

letzter Vorschreibebebetrag: +0,00 €

Nebengebühren

29. Juli 2005: Postauftragsgebühr/Bankgebühr: -2,50 €

Einzahlungen/Auszahlungen

29. Juli 2005: Auszahlung: -10.278,93 €

Sonstige Buchungen

27. Juli 2005: Erstattungsbetrag in der Pensionsversicherung: +261,62 €

27. Juli 2005: Erstattungsbetrag in der Pensionsversicherung: +1.450,11 €

27. Juli 2005: Erstattungsbetrag in der Pensionsversicherung: +1.924,99 €

27. Juli 2005: Erstattungsbetrag in der Pensionsversicherung: +1.516,58 €

27. Juli 2005: Erstattungsbetrag in der Pensionsversicherung: +2.148,86 €

27. Juli 2005: Erstattungsbetrag in der Pensionsversicherung: +2.979,27 €

[Summe:] +10.281,43 €"

Am 5. Dezember 2006 nahm das Finanzamt das Einkommensteuerverfahren für das Jahr 2005 aus für das Berufungsverfahren nicht mehr relevanten Gründen (es wurde ein weiterer, von einem Arbeitgeber des Bw. ausgestellter Lohnzettel zur Besteuerung herangezogen) von Amts wegen wieder auf und erließ am selben Tag einen neuen Einkommensteuerbescheid; dagegen berief der Bw. (aus ebenfalls nicht mehr verfahrensrelevanten Gründen). Mit Berufungsvorentscheidung vom 24. Jänner 2007 gab das Finanzamt dem Berufungsbegehren statt; die – bis dahin nicht angefochtene – Besteuerung der im Lohnzettel der X-Anstalt ausgewiesenen Bezüge (siehe oben) blieb unverändert. In der Begründung der Berufungsvorentscheidung (S 31 AN-Akt) führte die Abgabenbehörde I. Instanz ua. aus:

"Die in den Vorjahren verausgabten Pensionsbeiträge an die X-Anstalt stellen im Rückzahlungsjahr Einkünfte dar und sind in der Arbeitnehmerveranlagung mit zu erfassen."

In seinem Vorlageantrag vom 22. Februar 2007 wendete sich der Bw. ausschließlich gegen die Besteuerung dieser im Lohnzettel der X-Anstalt ausgewiesenen Bezüge. Dieser Rückzahlungsbetrag von 10.281,43 € stelle keine normale Rückzahlung von Pensionsbeiträgen auf Grund einer geänderten Berechnungsbasis (geringerer Jahresgewinn), sondern eine Korrektur eines Fehlers der X-Anstalt dar. Dies sei wie folgt zu begründen:

Der Bw. sei in den Jahren 1994 bis 1999 bei verschiedenen Firmen als gewerberechtlicher Geschäftsführer tätig und als solcher bei der jeweiligen Gebietskrankenkasse voll sozialversichert gewesen. Da er während dieser Zeit eine aufrechte Baumeisterkonzession gehabt habe, sei die X-Anstalt irrtümlich der Ansicht gewesen, dass er auch bei ihr beitragspflichtig sei und sie habe ihm Beiträge vorgeschrieben, die auch bezahlt worden seien. Tatsächlich habe der Bw. aber keine "Selbständigen-Einkünfte" als Baugewerbetreibender gehabt. In der Zwischenzeit sei die X-Anstalt zu der Erkenntnis gekommen, dass sie ihm diese Sozialversicherungsbeiträge zu Unrecht vorgeschrieben habe und sie habe ihm diese zurückgezahlt. Dem Bw. sei klar, dass normale Pensionsversicherungsbeitragsguthaben, wenn sich diese aus einem nachträglich festgestellten, niedrigeren Jahresgewinn gemäß Einkommensteuerbescheid ergäben, als Einkünfte anzusehen seien. In seinem Fall handle es sich jedoch nicht um solche "normale" Rückzahlungen, sondern um die Korrektur eines Fehlers der X-Anstalt. Weiters stelle der Bw. auch

fest, dass er diese fälschlich vorgeschriebenen Sozialversicherungsbeiträge in keinem der Jahre 1994 bis 1999 als Sonderausgaben geltend gemacht habe, wie seinen beim Finanzamt befindlichen Einkommensteuererklärungen entnommen werden könne.

Auf S 37 AN-Akt befinden sich zwei Aktenvermerke eines Organwalters des zuständigen Finanzamtes (jeweils vom 3. April 2007) mit folgendem Wortlaut:

Erster Aktenvermerk:

"Telefonat mit X-Anstalt, Frau A, betreffend Erstattung von Pensionsversicherungsbeiträgen:

Die Beiträge wurden nicht vom Pflichtigen einbezahlt, sondern auf Grund mehrerer Dienstverhältnisse von den Arbeitgebern einbehalten und an die Gebietskrankenkasse abgeführt. Auf Grund der insgesamt überhöhten Beiträge waren diese an die X-Anstalt weiterzuleiten und wurden von dieser an den Pflichtigen ausbezahlt. Eine Direkteinzahlung an die X-Anstalt durch den Pflichtigen erfolgte nicht."

Zweiter Aktenvermerk:

"Einsichtnahme in L 1/97 [...]

Die rückgezahlten Beträge wurden bei den Sonderausgaben offensichtlich tatsächlich nicht in Abzug gebracht (mangels Belegen auch nicht möglich!). Die rückgezahlten Beiträge wurden jedoch im Rahmen der Sozialversicherungsbeiträge als Werbungskosten berücksichtigt, sodass die Besteuerung zu Recht besteht."

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 3 lit. d EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988 idF BGBl. I Nr. 84/2002, sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) Rückzahlungen von Pflichtbeiträgen, sofern diese ganz oder teilweise auf Grund des Vorliegens von Einkünften im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 einbehalten oder zurückgezahlt wurden.

Gemäß § 69 Abs. 5 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 28/1999 hat bei Auszahlung von Bezügen im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 3 lit. d EStG 1988 die auszahlende Stelle bis 31. Jänner des folgenden Kalenderjahres einen Lohnzettel (§ 84 EStG 1988) zur Berücksichtigung dieser Bezüge im Veranlagungsverfahren auszustellen und an das Finanzamt der Betriebsstätte zu übermitteln. In diesem Lohnzettel sind ein Siebentel der ausgezahlten Bezüge als sonstiger Bezug gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988 auszuweisen. Ein vorläufiger Lohnsteuerabzug hat zu unterbleiben.

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 auf Grund des auszustellenden Lohnzettels im Rahmen der Veranlagung zur Gänze als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu erfassen. Werden etwa von der Sozialversicherungsanstalt der Bauern Pflichtbeiträge zurückgezahlt, weil der Nebenerwerbslandwirt auf Grund seiner nichtselbständigen Bezüge die Höchstbeitragsgrundlage überschritten hat, stellen die von der Sozialversicherungsanstalt der Bauern rückgezahlten Pflichtbeiträge Einkünfte im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 3 lit. d EStG 1988 dar. Sofern die rückgezahlten Beiträge ausschließlich auf Grund von selbständig ausgeübten Tätigkeiten zu entrichten waren, sind sie als Betriebseinnahmen bei den jeweiligen Einkünften zu erfassen (LStR 2002, Rz 688, 1177; Doralt, EStG, 6. Auflage, § 25 Tz 64/1).

Im gegenständlichen Fall geht aus dem an den Bw. adressierten Schreiben der X-Anstalt vom 28. Juli 2005, dem Kontoauszug der X-Anstalt für das vierte Quartal 2005 vom 22. Oktober 2005, den "Erklärungen zum Kontoauszug 4/2005" und den beiden Aktenvermerken des Finanzamtes vom 3. April 2007 (siehe dazu oben im Sachverhaltsteil der Berufungsentcheidung) hervor, dass es sich bei den strittigen Beträgen um als Werbungskosten geltend gemachte Pflichtbeiträge (Pensionsversicherungsbeiträge) aus der gesetzlichen Sozialversicherung gehandelt hat, die – weil der Bw. auf Grund mehrerer Dienstverhältnisse und der daraus resultierenden nichtselbständigen Bezüge die Höchstbeitragsgrundlage überschritten hatte – von der X-Anstalt an den Bw. rückgezahlt (erstattet) wurden (dass die strittigen Beiträge an die Sozialversicherung geleistet (sie wurden von den Arbeitgebern des Bw. einbehalten) und später von der X-Anstalt an den Bw. rückgezahlt wurden (sohin ein Zahlungsvorgang stattgefunden hat), steht außer Streit).

Damit ist aber – entgegen der Rechtsauffassung des Bw. – der gesetzliche Tatbestand des § 25 Abs. 1 Z 3 lit. d iVm § 69 Abs. 5 EStG 1988 erfüllt (siehe die obigen Ausführungen zur geltenden Rechtslage, darunter das Beispiel der Rückzahlung von Pflichtbeiträgen durch die Sozialversicherungsanstalt der Bauern auf Grund des Überschreitens der Höchstbeitragsgrundlage); die X-Anstalt hat gesetzeskonform die zuviel einbehaltenden Pflichtbeiträge an den Bw. rückgezahlt, darüber einen Lohnzettel ausgestellt und in diesem Lohnzettel ein Siebentel der ausgezahlten Bezüge als sonstigen Bezug gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988 ausgewiesen. Dass es sich - auf Grund des Überschreitens der Höchstbeitragsgrundlage – letztendlich um quasi "irrtümlich" einbehaltene Pflichtbeiträge gehandelt hat, ist entgegen der Rechtsauffassung des Bw. für die rechtliche Würdigung des gegenständlichen Sachverhaltes ebenso irrelevant wie der vom Bw. thematisierte, nicht stattgefundene Abzug der strittigen Pflichtbeiträge als Sonderausgaben (der im Übrigen rechtlich nicht zulässig ist).

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 9. Mai 2007