

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. R in der Beschwerdesache Dr. Bf, Adr, gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling vom 26.01.2015, betreffend Einkommensteuer 2013 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Bei der Beschwerdeführerin (Bf.) wurden im Zuge der Einkommensteuerveranlagung für das Jahr 2013 neben den Einkünften aus selbständiger Arbeit und den nichtselbständigen Einkünften als Spitalsärztin weitere Bezüge iHv € 18.144,02 versteuert, welche von der Ärztekammer Niederösterreich mittels eines Lohnzettels dem Finanzamt gemeldet worden waren. In diesem Lohnzettel waren jene Pensionsbeiträge an den Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer erfasst, welche der Bf. im Jahr 2013 auf Grund eines Antrages für den Zeitraum Jänner 2007 bis Juli 2013 refundiert wurden.

Gegen die im Zuge der Einkommensteuerveranlagung 2013 durchgeföhrte Nachversteuerung der Beitragserstattung richtet sich die Beschwerde der Bf. Darin begeht sie die ersatzlose Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2013, in eventu einer Abänderung dahingehend, dass die Einkommensteuer auf Basis der Bemessungsgrundlage jenes Zeitraumes zurück vorgenommen wird, zu dem das Gehalt, von dem die einzelnen Beträge abgezogen wurden, zugeflossen ist.

Es handle sich hier nicht um eine Pensionsleistung gem. § 25 Abs. 1 Z 3 EStG 1988, sondern um Beiträge zum Wohlfahrtsfonds für Grundrente und Zusatzleistung (Pensionsbeitrag). Diese Beiträge wären zu Unrecht von ihren Bezügen im Zeitraum 1.6.1993 bis 30.6.2006 abgezogen worden. Die Zahlungen seien seinerzeit Bestandteil ihres Gehaltes gewesen und jeweils in der Zeit vom 1.6.1993 bis 30.6.2006 zugeflossen. Diese Bezüge wären daher auch zum jeweiligen Zeitpunkt der Lohnsteuer zu unterziehen gewesen. Durch den Einbehalt dieser Beiträge habe sich nun wohl die

Bemessungsgrundlage für die Lohnsteuer vermindert, jedoch monatlich lediglich um rund € 250. Demhingegen sei durch die nunmehrige Rückerstattung der zu Unrecht einbehaltenen Beiträge in einem Betrag eine wesentlich höhere Bemessungsgrundlage gegeben und damit auch ein anderer Steuersatz. Waren die Beiträge nicht zu Unrecht einbehalten worden, hätte sie seinerzeit in dem jeweils relevanten Zeitraum nur geringfügig mehr an Lohnsteuer zahlen müssen.

Ihr komme an diesem Vorgang nicht das geringste Verschulden zu. Sie habe im Gegenteil bereits mit Schreiben vom 14.2.2007 den Austritt vom Wohlfahrtsfonds erklärt. Durch die nunmehrige Festsetzung der Einkommensteuer mit den zurückgezahlten Beträgen als Bemessungsgrundlage entstehe eine Ungleichbehandlung, die gesetzwidrig sei. Um eine verfassungsmäßig gewährleistete Gleichbehandlung zu erreichen, wäre die Besteuerung auf den Zeitpunkt vorzunehmen, zu welchem die seinerzeitigen Bezüge zugeflossen sind.

Unter Hinweis auf die Rechtsprechung des VwGH führte die Bf. weiters aus, dass es bei der Besteuerung keinen Unterschied mache, wenn Änderungen in Folgejahren eintreten, insbesondere die Rückzahlung. Diese könne den einmal erfolgten Zufluss nicht mehr rückgängig machen. Auch eine Rückgängigmachung eines Rechtsgeschäftes ändere nichts am bereits erfolgten Zufluss. Auch das weitere Schicksal zugeflossener Beträge beim Steuerpflichtigen sei unmaßgeblich. Dementsprechend könne es umgekehrt aber auch keinen Unterschied machen, wenn der einmal zugeflossenen Betrag nicht der Besteuerung unterzogen wurde, weil er - zu Unrecht - abgezogen worden sei.

Abschließend beantragte die Bf., den Einkommensteuerbescheid ersatzlos zu beheben, in eventu die Festsetzung der Einkommensteuer auf Basis der Bemessungsgrundlage jenes Zeitpunktes, zu dem das Gehalt, von dem die einzelnen Beträge abgezogen wurden, zugeflossen ist.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 4. Mai 2015 wurde die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2013 als unbegründet abgewiesen und ausgeführt, dass die Rückzahlung von Pflichtbeiträgen zu einer nichtselbständigen Tätigkeit aufgrund einer gesetzlichen Fiktion zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit führe. Die steuerliche Erfassung erfolge mittels eines Lohnzettels, der von der auszahlenden Stelle zu übermitteln sei, wobei ein Siebentel der Erstattung als Sonderzahlung begünstigt Besteuerung werde. Eine Zuordnung der Rückzahlung zu früheren Jahren komme aufgrund des Zuflussprinzips (§ 19 EStG) nicht in Betracht. Dass es zu einem Progressionsnachteil kommen kann, sei unbestritten, eine steuerliche Berücksichtigung sei aber sogar dann im Rückerstattungsjahr vorgesehen, wenn die abgesetzten Beträge in der Vergangenheit keine steuerliche Auswirkung hatten. Diese Sichtweise werde auch von der höchstgerichtlichen Judikatur geteilt (VwGH 18.9.2013, 2009/13/0189).

Im Vorlageantrag wird eingewendet, dass die vom Finanzamt herangezogene höchstgerichtliche Judikatur auf den gegenständlichen Fall nicht anwendbar sei. In dem dort zu grunde liegenden Sachverhalt seien Beiträge zurückbezahlt worden, weil sich aufgrund einer Höchstbeitragsgrenzenüberschreitung eine andere Berechnung ergeben

habe. Es liege dort ein weniger langer Zeitraum vor. Die Beschwerde habe das Finanzamt geführt.

Was das Zuflussprinzip betreffe, so seien die gegenständlichen Einnahmen ja tatsächlich in den Jahren zugeflossen, in welchen jeweils der Abzug zu Gunsten des Wohlfahrtsfonds erfolgte. Von Rechts wegen wäre die Einkommensbesteuerung daher auch in dem jeweiligen Jahr vorzunehmen gewesen.

Es liege daher eine sachlich nicht gerechtfertigte Ungleichbehandlung vor, wenn Beträge zunächst zu Unrecht abgezogen und deshalb nicht der Einkommensteuer unterzogen wurden, sondern dann gesammelt nach erfolgter Rückzahlung der zu Unrecht abgezogenen Beiträge. Der gesetzwidrig erfolgte Abzug von Beiträgen an den Wohlfahrtsfonds könne nicht zu Lasten des Steuerunterworfenen besteuert werden.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Sachverhalt:

Die Bf., eine in einem unkündbaren Dienstverhältnis zum Land Niederösterreich stehende Ärztin, leistete in den Jahren 1993 bis 2013 Beiträge zum Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer für Niederösterreich. Diese Pflichtbeiträge (zur Grundrente und zur Zusatzleistung) wurden vom Dienstgeber laufend vom lohnversteuerten Monatsbezug einbehalten. Auf Grund eines Antrages vom 14.2.1007 wurde sie von der Beitragspflicht zum Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer für Niederösterreich befreit. Im Jahr 2013 erhielt sie von der Ärztekammer eine Rückerstattung von im Zeitraum 2007 bis Juli 2013 zu Unrecht einbehaltenen Beiträgen iHv € 21.168,02.

Über den Rückzahlungsbetrag wurde von der Ärztekammer NÖ ein Lohnzettel ausgestellt und dem Finanzamt gemeldet, wobei 1/7 (€ 3.024,00) des Rückzahlungsbetrages im Lohnzettel als begünstigt zu besteuernerder, sonstiger Bezug ausgewiesen ist.

Entsprechend dieser Meldung erfolgte im nunmehr angefochtenen Einkommensteuerbescheid für 2013 die Besteuerung von 6/7 des im Lohnzettel angeführten Rückzahlungsbetrages (€ 18.144,02) ohne tarifliche Sonderstellung.

Beweiswürdigung:

Der festgestellte Sachverhalt gründet sich auf den Akteninhalt und das Vorbringen der Bf. und ist unstrittig.

Rechtslage und rechtliche Erwägungen:

Gemäß § 25 Abs. 1 Z. 3 lit. d EStG in der im Streitzeitraum geltenden Fassung gehören zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) *Rückzahlungen von Pflichtbeiträgen, sofern diese ganz oder teilweise auf Grund des Vorliegens von Einkünften im Sinne der Z 1 einbehalten oder zurückgezahlt wurden.*

Nach § 69 Abs. 5 EStG 1988 hat die auszahlende Stelle bei Auszahlung von Bezügen im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 3 lit. d leg. cit. bis 31. Jänner des folgenden Kalenderjahres einen Lohnzettel (§ 84) 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 nach § 67 Abs. 1 EStG 1988 auszuweisen. Ein vorläufiger Lohnsteuerabzug hat zu unterbleiben.

Mit der Zuordnung der Rückzahlungen von Pflichtbeiträgen nach § 25 Abs. 1 Z 3 lit. d EStG 1988 zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit sollten (iVm dem besonderen Lohnsteuerabzug nach § 69 Abs. 5 leg. cit. und dem zusätzlichen Pflichtveranlagungstatbestand in § 41 Abs. 1 Z 3 leg. cit.) "bei der steuerlichen Erfassung der Rückzahlung von SV-Pflichtbeiträgen" administrative Erleichterungen geschaffen werden (vgl. VwGH vom 18.9.2013, 2009/13/0189, vom 23.9.2010, 2007/15/0206, und vom 20.11.2012, 2008/13/0248, mit Hinweis auf die Gesetzesmaterialien 1471 BlgNR 20. GP).

Erstattete Pflichtbeiträge stellen als rückgängig gemachte Werbungskosten steuerpflichtige Einkünfte dar. Wenn diese Pflichtbeiträge (auch teilweise) auf Grund des Vorliegens von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit einzubehalten bzw. zu entrichten waren, sind die erstatteten Beiträge zur Gänze als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu erfassen. Entscheidend ist, dass im Zeitpunkt der Zahlung von Pflichtbeiträgen auszugehen war. Da die rückgezahlten Pflichtbeiträge zur Gänze als Werbungskosten abzugsfähig waren, ist deren Erfassung schon aus steuersystematischen Gründen geboten (vgl. Lenneis in Jakom, EStG, 2014, § 25 Rz 13).

Das Gesetz versteht unter Pflichtbeiträgen iSd § 25 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 jene Beiträge, die auf Grund einer Zwangsmitgliedschaft zu gesetzlichen Interessensvertretungen zu entrichten sind.

Im vorliegenden Fall wurden der Bf., die seit 1.6.1993 in die Ärzteliste eingetragen und auf Grund der durchgehenden Kammerzugehörigkeit Mitglied im Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer für Niederösterreich ist, im Jahr 2013 Beitragsleistungen zum Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer in Höhe von € 21.168,02 rückerstattet. Bei diesen Beiträgen handelt es sich um Pflichtbeiträge, die zurückgezahlt wurden, weil die Bf. (im Nachhinein) von den Beitragsleistungen zum Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer befreit wurde. Dass erst zu einem späteren Zeitpunkt festgestellt wurde, dass die Beiträge nicht zu leisten gewesen wären, ändert nichts am ursprünglichen Charakter von Pflichtbeiträgen (vgl. Wiesner/Grabner/Wanke, EStG, Anm 50 zu § 25). Somit stellen die von der Ärztekammer rückgezahlten Pflichtbeiträge unzweifelhaft Einkünfte im Sinne des § 25 Abs 1 Z 3 lit d EStG 1988 dar.

Zum Begehr, die rückgezahlten Beträge jenen Jahren zuzuordnen, in welchen diese zu Unrecht einbehalten wurden, ist auszuführen:

Für die geleistete Rückzahlung (auch wenn diese mehrere Jahre betrifft) hat die auszahlende Stelle im Hinblick auf die Erfassung derartiger Bezüge im Veranlagungsverfahren einen Lohnzettel (§ 84 EStG 1988) auszustellen und an das Finanzamt der Betriebsstätte zu übermitteln, wobei für den insgesamt zurückgezahlten Betrag gemäß § 69 Abs. 5 EStG 1988 ein einheitlicher Lohnzettel auszustellen ist.

Einnahmen sind nach § 19 Abs. 1 EStG 1988 in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind.

Die Bf. hat im Jahr 2013 die streitgegenständliche Rückzahlung von der Ärztekammer erhalten. Der Betrag ist ihr daher im Jahr 2013 zugeflossen. Nach der Bestimmung des § 19 EStG 1988 sind die Einnahmen in jenem Kalenderjahr zu erfassen, in dem sie zugeflossen sind.

Eine Ausnahme von diesem Zuflussprinzip besteht nur für Nachzahlungen von Pensionen und im Insolvenzverfahren sowie für Förderungen und Zuschüsse aus öffentlichen Mitteln oder für kurze Zeit vor Beginn oder kurze Zeit nach Beendigung des Kalenderjahres zugeflossene, regelmäßig wiederkehrende Einnahmen. Diese sind in jenem Kalenderjahr steuerlich zu erfassen, zu dem sie wirtschaftlich gehören bzw. für das der Anspruch besteht bzw. für das sie getätigten werden.

Bei den an die Bf. rückgezahlten Pflichtbeiträgen an den Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer handelt es sich weder um regelmäßig wiederkehrende Einnahmen, noch um Insolvenzausfallsgeld oder eine nachgezahlte Pension oder um Förderungen und Zuschüsse. Der streitgegenständliche Betrag ist der Bf. auch nicht kurz vor Beginn oder kurze Zeit nach Beendigung der Kalenderjahre, zu denen er wirtschaftlich gehört, zugeflossen. Die angeführten Ausnahmebestimmungen kommen daher nicht zur Anwendung.

Der Betrag gilt daher im Jahr der Auszahlung als zugeflossen und ist in diesem Jahr steuerlich zu erfassen.

Wie die Bf. in der Beschwerde zutreffend ausgeführt hat, verminderten die in den vergangenen Jahren einbehaltenen Pflichtbeiträge die Lohnsteuerbemessungsgrundlage. Somit wird mit der Versteuerung der Rückzahlung der zu Unrecht entrichteten Beiträge gemäß § 25 Abs 1 Z 3 lit d EStG die Steuerminderung der Beitragszahlungen wieder rückgängig gemacht.

Dass sich durch die Rückerstattung der für den Zeitraum 2007 bis Juli 2013 einbehaltenen Beiträge in einem Einmalbetrag infolge der Progressionswirkung des Steuertarifes in Summe eine höhere Lohnsteuer ergibt, ist zwar zutreffend, ändert jedoch nichts daran, dass keine Rechtsgrundlage besteht, die rückgezahlten Beiträge nachträglich in jenen Jahren zu erfassen, in denen sie seinerzeit einbehalten wurden.

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.

Diese Voraussetzung liegt im Beschwerdefall nicht vor, da sich die Lösung der gg. Rechtsfrage eindeutig aus dem Gesetz ergibt.

Wien, am 20. April 2016