



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Linz  
Senat 3

GZ. RV/0872-L/04

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des BW, Angestellter, xxxxTh., E.xx, vertreten durch Peer & Zauner & Partner Wirtschaftstreuhand OEG, Steuerberatungsgesellschaft, xxxxR., gegen den Bescheid des FA betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber bezog im Berufszeitraum ganzjährig Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (I.S.GmbH und Fa.L.F.GmbH).

Weiters ist er Betriebsführer (gemeinsam mit seiner Ehegattin) eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes (Einheitswert € 3.600,00 – lt. Beantwortung des Auskunftersuchens an die Sozialversicherungsanstalt der Bauern vom 5. November 2004).

Strittig ist die Besteuerung rückgezahlter Sozialversicherungsbeiträge.

Im von der Sozialversicherungsanstalt der Bauern dem Finanzamt übermittelten Lohnzettel waren folgende Beträge ausgewiesen:

Brutto	€ 5.625,18
sonstige Bezüge vor Abzug der SV-Beiträge	€ 803,59
steuerpflichtige Bezüge	€ 4.821,59

Da vom (Mehrfach-)Versicherten in dem Kalenderjahr 2002 insgesamt über die Höchstbeitragsgrundlagen hinausgehende Pflichtbeiträge geleistet wurden, zahlte die Sozialversicherung der Bauern antragsgemäß die Überschreibungsbeträge anteilig zurück (€ 5.625,18).

Die Rückzahlung entstand, weil die gesamten erwerbswirtschaftliche Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sowie aus Land- und Forstwirtschaft die Höchstbemessungsgrundlage der Sozialversicherung überstiegen. Die auf solche Art und Weise zu viel bezahlten Pflichtbeiträge wurden dem Berufungswerber rückerstattet.

Die Abgabenbehörde I. Instanz besteuerte diese rückgezahlten Beiträge zur Gänze als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 25 Abs. 1 Z 3 lit.d EStG 1988 .

Dagegen wurde **Berufung** innerhalb offener Frist im Wesentlichen mit folgender Begründung erhoben:

*Beim Betrag vom € 4.821,59 handle es sich um Beiträge , die über der Höchstbeitragsgrundlage im Jahre 2002 geleistet worden seien.*

*Diese Beiträge seien im Jahre 2003 gutgeschrieben und auch ausbezahlt worden.*

*Seines Erachtens seien Beitragsrückzahlungen dieser Art keinesfalls einkommensteuerpflichtig, da Sie sich seinerzeit in seiner Gehaltsabrechnung ja auch nicht einkommensteuermindernd ausgewirkt hätten*

**Anlage:** Brief der Sozialversicherungsanstalt der Bauern vom 21.7.2003

Sehr geehrter Herr Bw

### **"MEHRFACHVERSICHERUNG**

*Wir teilen Ihnen mit, dass Sie im Jahre 2002 die Höchstbeitragsgrundlage um € 36.527,14 überschritten haben.*

*Berücksichtigt wurden Ihre Beitragsgrundlage nach dem ASVG von € 67.703,94 und € 14.603,20 Sonderzahlungsbeitragsgrundlagen.*

*Die Beitragsgrundlage nach dem Bauernsozialversicherungsgesetz beträgt für das Jahr 2002 € 3.338,76.*

*Es ergibt sich daher eine Überschreibungsbeitragsgrundlage von € 36.527,14.*

*Da in dieser Überschreibungsbeitragsgrundlage auch ein Teil der ASVG Versicherung enthalten ist, ersuchen wir Sie um Bekanntgabe, ob Sie auch Rückzahlung der über die Höchstbeitragsgrundlage entrichteten Beiträge nach dem ASVG wünschen.*

*Es würde sich ein Gesamtrückzahlungsbeitrag von € 5.625,18 ergeben.*

*Der Leitende Angestellte der Sozialversicherungsanstalt der Bauern "*

...

Mit **Berufungsvorentscheidung vom 24.August 2004** wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen.

*Erstattete Pflichtbeiträge würden als rückgängig gemachte Werbungskosten steuerpflichtige Einkünfte darstellen. Sofern diese Pflichtbeiträge (auch teilweise) auf Grund des Vorliegens von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit einzubehalten bzw. zu entrichten waren, sind die erstatteten Beiträge auf Grund des auszustellenden Lohnzettels im Rahmen der Veranlagung zur Gänze als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu erfassen.*

Gegen diese Berufungsvorentscheidung wurde von der steuerlichen Vertretung der **Vorlageantrag** innerhalb offener Frist sinngemäß im Wesentlichen mit folgender Begründung erhoben:

*Der Berufungswerber habe im Jahre 2002 irrtümlich Beiträge an die Sozialversicherungsanstalt der Bauern einbezahlt, die über der Höchstbeitragsgrundlage bemessen worden seien. Diese Beiträge seien somit im Jahre der Bezahlung nicht als Werbungskosten geltend gemacht worden und hätten das zu versteuernden Einkommen nicht vermindert. Im Jahre 2003 habe sich herausgestellt, dass diese Beiträge aufgrund der Mehrfachversicherung zu Unrecht einbezahlt worden seien. Diese Beiträge seien in der Folge von der Sozialversicherungsanstalt der Bauern wiederum zurückbezahlt worden. Es handle sich somit nicht - wie in der Berufungsvorentscheidung ausgeführt - um rückgängig gemachte Werbungskosten, sondern um die Rückzahlung von irrtümlich bezahlten Beiträgen aus dem Jahre 2002. Da die zuviel bezahlten Beiträge auf einer Fehlüberweisung beruhen würden und das Einkommen in den vergangenen Jahren nicht gemindert hätten, handle es sich bei den Rückzahlungsbeiträgen nicht um rückgängig gemachte Werbungskosten, sondern um einen neutralen Geldfluss.*

*Da der gegenständliche Vorlageantrag jedenfalls erfolgsversprechend sei und auch die übrigen Voraussetzungen für eine Aussetzung erfüllt seien, werde um Aussetzung des strittigen Betrages ersucht.*

Zwecks Klärung des genaueren Sachverhaltes wurde an die Sozialversicherungsanstalt der Bauern ein **Auskunftsersuchen** gerichtet. Dieses wurde mit Schreiben vom 5.November 2004 wie folgt beantwortet:

„Herr BW sei gemeinsam mit seiner Gattin Betriebsführer eine land(forst)wirtschaftlichen Betriebes mit einem Gesamteinheitswert von € 3.600,00.

*Er unterliege aufgrund dieser Betriebsführung der Kranken- und Pensionsversicherungspflicht nach dem Bauern-Sozialversicherungsgesetz (BSVG). Die sich aus dem Einheitswert ergebende Jahresbeitragsgrundlage nach dem BSVG betrage im Jahre 2002 € 3.338,76.*

Daneben übte er im Jahre 2002 mehrere unselbständige Erwerbstätigkeiten aus und unterlag daher der Vollversicherung nach dem ASVG. Die Jahrebeitragsrundlage 2002 nach dem ASVG betrug insgesamt € 82.307,14 (allgemeine Beitragsgrundlage: € 67.703,94 und Sonderzahlungsbeitragsgrundlage € 14.603,20). Die Höchstbeitragsgrundlage für das Jahr 2002 betrug € 45.780,00.

Da Herr BW nachgewiesen habe, dass er bereits nach dem ASVG die Höchstbeitragsgrundlage erreicht bzw. überschritten habe, seien ihm im Jahre 2002 nach dem BSVG keine Beiträge mehr vorgeschrieben worden.

Nach Vorliegen sämtlicher endgültiger Beitragsgrundlagen sei für Herrn BW folgende Beitragsabrechnung im Jahre 2002 vorgenommen worden:

€

ASVG –allgemeine Beitragsgrundlage	67.703,94
Sonderzahlungsbeitragsgrundlage	14.603,20
Insgesamt	82.307,14
Höchstbeitragsgrundlage	45.780,00
Überschreitungsgrundlage ASVG	36.527,14
<b>Pensionsüberschreitungsbeitrag</b>	<b>4.164,09</b>
(11,4 % der Überschreitungsbeitragsgrundlage)	
<b>Krankenversicherungsüberschreitungsbeitrag</b>	<b>1.461,09</b>
(4 % der Überschreitungsbeitragsgrundlage)	
<b>Summe</b>	<b>5.625,18</b>

Mit Schreiben vom 21.7.2003 sei der Bw. vom Überschreiten der Höchstbeitragsgrundlage durch die ASVG –Versicherung in Kenntnis gesetzt worden und ersucht worden, ob er die Rückzahlung der über der Höchstbeitragsgrundlag entrichteten Beiträge nach dem ASVG wünsche. Ein derartiger Antrag könne aufgrund der gesetzlichen Bestimmungen bei einem der beteiligten Versicherungsträger gestellt werden.

Mit Schreiben vom 23.7.2003 habe er die Rückzahlung des Betrages von € 5.625,18 beantragt und sei auch im August 2003 durchgeführt worden. Eine Kopie des Schreibens und des Antrages werde diesem Schreiben beigelegt.

*Im ausgestellten Lohnzettel sei der Betrag von € 5.625,18 ausgewiesen. Dabei handle es sich um den Rückzahlungsberag von zuviel bezahlten Sozialversicherungsbeiträgen - im gegenständlichen Fall ausschließlich nach dem ASVG –welche gemäß § 33 c und § 118 b BSVG aufgrund der Überschreitung der Höchstbeitragsgrundlage für das Jahr 2002 rückerstattet worden seien. Dies sei nach Vorliegen der endgültigen Beitragsgundlagen sämtlicher kranken- und pensionsversicherungspflichtiger Erwerbstätigkeiten möglich gewesen .*

*Beilagen: Schreiben vom 21.7.2003*

*Antrag vom 23.7.2003 “*

### **Über die Berufung wurde erwogen:**

Die Bestimmung des § 25 Abs. 1 Z 3 lit. d EStG 1988 (eingeführt durch Abgabenänderungsgesetz1998 , Art I Z 5, BGBl.Nr. I 28/1999 ab dem Jahre 1999) normiert Folgendes:

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sind:

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

Z 1:Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis ...

Unstrittig(auch der Höhe nach) ist , dass im Jahre 2003 Sozialversicherungsbeiträge rückgezahlt wurden.

Rückgezahlte Pflichtbeiträge ( jedweder Art)sind nach dieser Gesetzesbestimmung Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, wenn **Pflichtbeiträge auch aufgrund von nichtselbständigen Einkünften** einbehalten wurden.

Werden z.B. von der Sozialversicherungsanstalt der Bauern Pflichtbeiträge zurückgezahlt, weil der Nebenerwerbslandwirt aufgrund seiner nichtselbständigen Bezüge die Höchstbemessungsgrundlage überschritten habe, würden die von der Sozialversicherungsanstalt der Bauern rückgezahlten Pflichtbeiträge Einkünfte im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 3 lit. d EStG 1988 darstellen .

Der Gesetzgeber wollte offensichtlich in solchen Fällen der Rückzahlung die bestehenden steuermindernden Werbungskosten (Sozialversicherungsbeiträge aus dem Bereich eines oder wie im konkreten Fall -mehrerer Dienstverhältnisse ) ausgleichen.

Im Ermittlungsverfahren wurden die Höchstbeitragsgrundlagen ,Überschreitungsbeiträge und Rückzahlungsbeträge im Wege eines Auskunftersuchens durch die Sozialversicherungsanstalt der Bauern bekanntgegeben (Schreiben vom 5.11.2004).

Die Berufungswerber betrieb gemeinsam mit seiner Gattin im Jahre 2003 eine Land -und Forstwirtschaft und stand in zwei nichtselbständigen Beschäftigungsverhältnissen.

Gemäß § 69 Abs. 5 EStG 1988 hat bei Auszahlung von Bezügen im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 3 lit d die auszahlende Stelle bis 31. Jänner des folgenden Kalenderjahres einen Lohnzettel zur Berücksichtigung dieser Bezüge im Veranlagungsverfahren auszustellen und an das Finanzamt der Betriebsstätte zu übermitteln. In diesem Lohnzettel sind ein Siebentel der ausbezahlten Bezüge als sonstige Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 auszuweisen. Ein vorläufiger Lohnsteuerabzug hat zu unterbleiben.

Gemäß § 41 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 ist eine amtswegige Veranlagung durchzuführen, wenn im Kalenderjahr Bezüge gemäß § 69 Abs. 5 zugeflossen sind.

Gemäß § 41 Abs 4 letzter Satz EStG 1988 gilt ein Siebentel der Bezüge gemäß § 69 Abs. 5 EStG 1988 als Bezug, der mit dem festen Steuersatz des § 67 Abs. 1 EStG zu versteuern ist.

Im Falle des Vorliegens einer Mehrfachversicherung (ASVG – und BSVG Beiträge) ist im Falle einer Überschreitung der Höchstbeitragsgrundlage die Möglichkeit der Beitragsrückzahlung vorgesehen.

Die steuerliche Vertretung meint, es liege ein neutraler Geldfluss vor. Dabei übersieht sie , dass in diesem „Beitragsverrechnungskreis“ die Rückzahlung (Rückerstattung) von Pflichtbeiträgen nach der Gesetzeslage zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit führt.

Im konkreten Fall wurden ASVG-Pflichtbeiträge im Jahre 2003 rückerstattet.

Da im Berufszeitraum auch auf Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zurückzuführende Beitragsgrundlagen zur Überschreitung der jährlichen Höchstbeitragsgrundlage geführt haben, ist aufgrund der neuen Bestimmungen des Abgabenänderungsgesetzes 1998 gemäß § 25 Abs. 1 Z 3 lit d EStG 1988 die gesamte Zahlung der Sozialversicherung der Bauern den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zuzuordnen.

Für die Qualifizierung der rückgezahlten Pflichtbeiträge ist unmaßgeblich, von welchem Versicherungsträger die Rückzahlung vorgenommen wird. Die bei der Festsetzung der Lohnsteuer vorgenommene Aufteilung der rückbezahlten Beiträge in einen Teil (6/7 d.h. € 4.821,59), der dem vollen Tarif und einen anderen Teil (1/7 d.h. € 803,59 ) der als sonstiger Bezug dem festen Steuersatz gemäß § 61 Abs. 1 EStG 1988 unterliegt, entspricht der im Berufszeitraum geltenden Gesetzeslage.

Diese Gegebenheiten führen (in Verbindung mit den angeführten Gesetzesnormen) dazu, dass die rückgezahlten Sozialversicherungsbeiträge als Einnahmen **aus der Einkunftsart nichtselbständige Arbeit** einzustufen sind.

Der Unabhängige Finanzsenat ist an diese Gesetzesbestimmungen aufgrund des Legalitätsprinzips gebunden.

Aus den angeführten Gründen war daher die Berufung als unbegründet abzuweisen.

.

Linz, am 15. November 2004