



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des R.P., vom 26. November 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 2. November 2010 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2009 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

#### **Einkommensteuerbescheid für 2009**

Über Aufforderung des Finanzamtes reichte der Berufungswerber (Bw.) für das Jahr 2009 eine Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung (Formular L1) ein. Mit Bescheid vom 2.11.2010 erfolgte die Veranlagung zur Einkommensteuer (ESt) für das genannte Jahr unter Festsetzung einer ESt-Nachforderung von 1.088,98 € (ESt iHv 16.873,60 €, abzüglich einer anrechenbaren Lohnsteuer von 15.784,62 €).

#### **Berufung vom 26.11.2010**

Gegen den angeführten ESt-Bescheid für 2009 erhob der Abgabepflichtige Berufung und begründete diese im Wesentlichen wie folgt:

Für das Kalenderjahr 2009 liege kein Grund für eine Pflichtveranlagung vor, er ziehe daher seinen Antrag auf Arbeitnehmerveranlagung (ANV) zurück. Er sei vom Finanzamt wegen einer Beitragsrückerstattung durch die Gebietskrankenkasse (GKK) zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung aufgefordert worden. Freiwillig hätte er eine ANV aus steuerlichen Gründen nicht durchgeführt.

Die Beitragsrückerstattung durch die GKK sei erst 2009 wegen zu viel gezahlter Sozialversicherungsbeiträge (SV-Beiträge) im Jahr 2008 auf Grund eines Arbeitgeberwechsels in diesem Jahr erfolgt. Diese zu viel gezahlten SV-Beiträge (iHv 292,95 €) hätten nichts mit seinen Einkünften aus Beschäftigungsverhältnissen im Jahr 2009 zu tun gehabt. Sie hätten schon im Jahr 2008, dem Jahr ihrer Wirksamkeit, erstattet werden müssen.

Es habe diese Beitragsrückerstattung in besagter Höhe am 10.11.2010 an die GKK zurückgezahlt. Im Jahr 2009 habe er daher nur Einkünfte von einem Dienstgeber (S.) erhalten.

### **Berufungsvorentscheidung (BVE) vom 3.12.2010**

In weiterer Folge wies das Finanzamt die Berufung mit BVE ab und führte zur Begründung im Wesentlichen aus:

Nach § 41 Abs. 1 Z 3 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 sei eine Pflichtveranlagung für das jeweilige Kalenderjahr durchzuführen, wenn im Kalenderjahr Bezüge gemäß § 69 Abs. 2, 3, 5 oder 6 EStG 1988 zugeflossen seien.

Gemäß § 69 Abs. 5 EStG 1988 habe 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 zur Berücksichtigung dieser Bezüge im Veranlagungsverfahren auszustellen und an das Finanzamt der Betriebsstätte zu übermitteln.

In diesem Lohnzettel sei ein Siebentel der ausbezahlten Bezüge als sonstige Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988 auszuweisen

Erstattete Pflichtbeiträge stellten als rückgängig gemachte Werbungskosten steuerpflichtige Einkünfte dar. Gemäß § 25 Abs. 1 Z 3 lit. d EStG 1988 würden zu den Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit die Rückzahlungen von Pflichtbeiträgen zählen, sofern diese ganz oder teilweise auf Grund des Vorliegens von Einkünften im Sinne der Z. 1 (Bezüge und Vorteile aus einem Dienstverhältnis) einbehalten oder zurückgezahlt worden seien.

Sofern Pflichtbeiträge (auch teilweise) auf Grund des Vorliegens von nichtselbständigen Einkünften einzubehalten bzw. zu entrichten gewesen wären, stellten die erstatteten (rückgezahlten) Beiträge zur Gänze Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit dar (Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 25 Tz 4).

Im Berufungsfall seien Pflichtbeiträge von der GKK zurückgezahlt worden. Es handle sich bei den zurückgezahlten Beiträgen daher um solche, die aufgrund von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zu leisten gewesen seien.

Gemäß § 19 Abs. 1 EStG 1988 erfolge der Zufluss von Einnahmen in jenem Jahr, in dem der Steuerpflichtige rechtlich und wirtschaftlich die Verfügungsmacht über die Einnahmen erhalte (Hinweis auf VwGH vom 5.03.1986, 85/13/0085).

Da die Beitragsrückerstattung der GKK im Jahr 2009 zugeflossen sei, wäre diese bei der Berechnung der ESt für das Kalenderjahr 2009 hinzuzurechnen.

Daran könne auch die Rückzahlung durch den Bw. an die GKK am 10.11.2010 nichts ändern. Zutreffend sei, dass ein Antrag auf Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung im Berufungsweg zurückgezogen werden könne, und zwar auch dann, wenn die Antragsveranlagung zu einer Nachzahlung geführt habe (vgl. Doralt, § 41 Tz 11). Die Zurückziehung des Antrages im Berufungswege könne jedoch nur unter der Voraussetzung zur Beseitigung des angefochtenen Bescheides führen, dass nicht ein Fall der Pflichtveranlagung vorliege.

### **Vorlageantrag vom 27.12.2010**

Mit Eingabe vom 27.12.2010 stellte der Bw. den Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und führte ergänzend im Wesentlichen aus:

Die Aufforderung zur ANV sei durch das Finanzamt erfolgt, freiwillig hätte er sie aus steuerlichen Gründen nicht durchgeführt.

Die rückerstatteten SV-Beiträge hätten nichts mit seinen Beschäftigungsverhältnissen aus dem Jahr 2009 zu tun, sie wären nach seinem Verständnis schon im Jahr 2008, bei deren Wirksamkeit, zu erstatten gewesen. Ihm sei die steuerliche Wirksamkeit von erstatteten Beiträgen in den folgenden Jahren nicht bekannt gewesen.

Die Beitragsrückerstattung iHv 292,95 € sei per 10.11.2010 an die GKK rückgezahlt und von dieser angenommen worden, für ihn existierten demnach im Jahr 2009 nur Einkünfte (Bezüge) von einem Arbeitgeber.

### **Sonstiger wesentlicher Akteninhalt**

Im Veranlagungsakt des Finanzamtes befindet sich ein Versicherungsdatenauszug der SV (Stand: 2.12.2010), aus dem u.a. Folgendes hervorgeht:

Der Bw. war vom 2.10.2006 bis 29.02.2008 Angestellter der Fa. D., im Zeitraum 1.03.2008 bis 31.03.2008 bezog er Arbeitslosengeld und vom 1.04.2008 bis 30.06.2010 war er Angestellter der Fa. S..

Im Abgabensinformationssystem (AIS) ist für das Jahr 2009 neben Lohnzetteln der S. ein weiterer Lohnzettel der O.Ö. GKK für den Zeitraum 1.01.2009 bis 31.12.2009 vorhanden, der die Bezeichnung „Beitragsrückerstattung“ aufweist und auf dem folgenden Daten ausgewiesen sind:

Brutto (Kennziffer = KZ 210)	292,95
§ 67 Abs. 12 und 2 (KZ 220)	41,85
Steuerpflichtige Bezüge (KZ 245)	251,10

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

### **Streitpunkt**

Strittig ist, ob die im Jahr 2009 dem Bw. durch die GKK rückerstatteten Sozialversicherungsbeiträge (iHv insgesamt 292,95 €) zu einer so genannten Pflichtveranlagung führen; mit anderen Worten: ob auf Grund dieser Beitragsrückzahlung zwingend eine ANV – eine so genannte Pflichtveranlagung - durchzuführen ist (die im Berufungsfall zu einer ESt-Nachforderung geführt hat).

Das Finanzamt steht auf dem Standpunkt, dass in diesem Fall auf Grund der gesetzlichen Bestimmung des § 41 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 eine Veranlagung zur Einkommensteuer durchzuführen ist.

Der Bw. argumentiert, dass er die Erklärung zur ANV nur über Aufforderung des Finanzamtes abgegeben habe, freiwillig hätte er dies nicht getan. Er ist somit offenbar der Auffassung, dass er nicht verpflichtet gewesen wäre, diese Erklärung abzugeben und dass er diese daher im Berufungsweg zurücknehmen kann. Überdies bringt er vor, dass er die strittige Beitragsrückerstattung durch Rückzahlung an die GKK am 10.11.2010 rückgängig gemacht habe und somit insoweit keine Bezüge vorliegen könnten. Die Beitragsrückerstattung betreffe außerdem zu viel bezahlte SV-Beiträge im Jahr 2008 (wegen eines Wechsels des Arbeitgebers) und habe daher nichts mit Beschäftigungsverhältnissen des Jahres 2009 zu tun.

### **Entscheidungswesentlicher Sachverhalt**

Der Sachverhalt ist unstrittig und ergibt sich aus der obigen Darstellung des Verwaltungsgeschehens.

### **Rechtsgrundlage und rechtliche Erwägungen**

Nach der Bestimmung des § 69 Abs. 5 EStG 1988 muss im Falle einer Auszahlung von Bezügen gem. § 25 Abs. 1 Z 3 lit. d EStG 1988 die auszahlende Stelle einen Lohnzettel zur Berücksichtigung dieser Bezüge im Veranlagungsverfahren ausstellen und an das Finanzamt übermitteln.

In § 25 Abs. 1 Z 3 lit. d EStG 1988 wird geregelt, dass Rückzahlungen von Pflichtbeiträgen, sofern diese ganz oder teilweise auf Grund des Vorliegens von Einkünften aus einem Dienstverhältnis einbehalten oder zurückgezahlt wurde, zu den (steuerpflichtigen) Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören.

Im § 41 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 wird schließlich geregelt, dass bei Vorliegen lohnsteuerpflichtiger Einkünfte eine Veranlagung (so genannte Pflichtveranlagung) durchzuführen ist, wenn (u.a.) im Kalenderjahr Bezüge gem. § 69 Abs. 5 EStG 1988 zugeflossen sind.

Im Berufungsfall sind dem Bw. laut dem vorliegenden Lohnzettel der GKK derartige Bezüge gem. § 69 Abs. 5 EStG 1988 zugeflossen (steuerpflichtige Bezüge iHv. 251,10 € laut KZ 245 des besagten Lohnzettels), sodass der angeführte Pflichtveranlagungstatbestand des § 41 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 verwirklicht ist. Das Argument des Bw., dass im Berufungsjahr kein Pflichtveranlagungstatbestand vorlag ist demnach unzutreffend.

Auch der Umstand, dass die Beitragsrückerstattung nichts mit dem Beschäftigungsverhältnis des Bw. im Jahr 2009, sondern mit jenen des Jahres 2008 zu tun hatte, ändert nichts an den angeführten steuerlichen Folgen. Nach dem bereits zitierten § 25 Abs. 1 Z 3 lit. d EStG 1988 gehören solche Rückzahlungen jedenfalls dann zu den (steuerpflichtigen) Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, wenn sie ganz oder teilweise auf Grund des Vorliegens von Einkünften aus einem Dienstverhältnis einbehalten oder zurückgezahlt wurden. Darauf ob sie mit einem im Jahr der Erstattung aufrechten Dienstverhältnis im Zusammenhang stehen, oder mit Dienstverhältnissen aus Vorjahren, kommt es demnach nicht an.

Der Bw. argumentiert darüber hinaus sinngemäß, dass die Veranlagung für 2009 nicht über seinen Antrag erfolgt ist, sondern über Aufforderung des Finanzamtes.

Es trifft grundsätzlich zu, dass ein Antrag auf Veranlagung gem. § 41 Abs. 2 EStG 1988 noch im Rechtsmittelverfahren zurückgezogen werden kann. Dies ist jedoch nur dann möglich, wenn kein Pflichtveranlagungstatbestand vorliegt (siehe Doralt, EStG, Band III, § 41, Tz 11 und die dort zitierte UFS-Entscheidung sowie UFS 29.07.2008, RV/0711-L/08 und UFS 30.01.2009, RV/0041-I/08). Liegt hingegen - wie im Berufungsfall - ein Tatbestand vor, der nach den angeführten gesetzlichen Bestimmungen eine Pflichtveranlagung nach sich zieht, dann kann die durchgeführte Veranlagung im Wege einer Berufungsentscheidung nicht mehr rückgängig gemacht werden und zwar unabhängig davon, ob der Steuerpflichtige vom Finanzamt zur Abgabe einer ANV-Erklärung aufgefordert wurde, oder ob die Veranlagung in Entsprechung eines Antrages des Abgabepflichtigen durchgeführt wurde. Eine wirksame Zurücknahme des Antrages auf Durchführung einer ANV im Zuge des gegenständlichen Berufungsverfahrens ist daher nicht möglich (vgl. z.B. UFS vom 14.07.2011, RV/1285-L/08). Auch das Argument des Bw., dass er die von der GKK 2009 erstatteten Pflichtbeiträge in voller Höhe (292,95 €) im November 2010 rückgezahlt habe, kann der Berufung nicht zum Erfolg verhelfen: Im § 19 Abs. 2 EStG 1988, der für den Zeitpunkt des Abzuges von steuerlichen Werbungskosten maßgeblich ist (siehe Jakom/Baldauf EStG 2012, § 19 Rz 5), wird nämlich geregelt, dass Ausgaben für das Kalenderjahr abzusetzen sind, in dem sie geleistet wurden (so genanntes Abflussprinzip). Die im Jahr 2010 erfolgte Rückzahlung der strittigen Beitragserstattung könnte daher allenfalls nur bei der Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit für das Jahr 2010 (Jahr, in dem die Rückzahlung an die GKK nach Angaben des Bw. erfolgte) als abzugsfähige Werbungskosten berücksichtigt werden. Allerdings würde

das voraussetzen, dass diese Rückzahlung nicht „freiwillig“ - ohne rechtliche Verpflichtung (sondern rechtsgrundlos, zur Vermeidung der nachteiligen steuerlichen Folgen einer Pflichtveranlagung für das Jahr 2009) - erfolgt ist, weil sie dann nicht als Pflichtbeitrag iSd § 16 Abs. 1 Z 4 lit. a EStG 1988 zu qualifizieren wäre.

Durch die Rückzahlung im Jahr 2010 kann auf Grund des Abflussprinzipes des § 19 Abs. 2 EStG 1988 die im Jahr 2009 erfolgte Beitragsrückerstattung durch die GKK jedenfalls nicht steuerlich wirksam rückgängig gemacht werden. Diese Beitragsrückerstattung gehört daher im Sinne der besagten gesetzlichen Bestimmungen zu den steuerpflichtigen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit des Jahres 2009 und führt somit zu einer Pflichtveranlagung.

Auf Grund der angeführten gesetzlichen Regelungen erging der angefochtene Bescheid zu Recht, die Berufung musste daher abgewiesen werden.

Linz, am 27. Februar 2013