

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Judith Leodolter in der Beschwerdesache Bf, Adr, vertreten durch M & M Steuerberatungs OG, Hadikgasse 90, 1140 Wien, über die Beschwerde vom 26.02.2015 gegen den Bescheid der belannten Behörde Finanzamt Wien 2/20/21/22 vom 02.02.2015 betreffend Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für das Jahr 2013 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 2013 ist dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bildet einen Bestandteil dieses Bescheidspruches

Gemäß § 101 Abs. 3 BAO sind schriftliche Ausfertigungen, die in einem Feststellungsverfahren an eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit gerichtet sind (§ 191 Abs. 1 lit. a und c BAO), einer nach § 81 BAO vertretungsbefugten Person zuzustellen. Mit der Zustellung einer einzigen Ausfertigung an diese Person gilt die Zustellung an alle Mitglieder der Personenvereinigung oder Personengemeinschaft als vollzogen.

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang:

Bei der beschwerdeführenden GesbR (Bf) handelt es sich um eine Ärztegemeinschaft.

In der Feststellungserklärung für das Jahr 2013 wurde ein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag betreffend den Mitgesellschafter Dr. G iHv 7.840,96 € geltend gemacht. Als Bemessungsgrundlage wurde der Gewinnanteil des Dr. G aus der Praxisgemeinschaft zuzüglich der rückgezahlten Wohlfahrtsfondsbeiträge iHv 33.248,11 € herangezogen. Abweichend davon berücksichtigte die Abgabenbehörde mit Bescheid betreffend Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO vom 02.02.2015 den Gewinnfreibetrag lediglich im Ausmaß von 3.518,71 €, weil nach Auffassung der Abgabenbehörde die

Rückzahlungsbeträge aus dem Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer Wien zur Gänze Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit darstellen.

Die Bf brachte gegen den Feststellungsbescheid vom 02.02.2015 mit Schriftsatz vom 26.02.2015 rechtzeitig eine Beschwerde ein und beantragte die erklärungsgemäße Berücksichtigung des Freibetrages für investierte Gewinne betreffend Dr. G sowie die erklärungsgemäße Feststellung seiner Einkünfte aus selbständiger Arbeit.

In der Begründung wurde ausgeführt:

"Im Schreiben an das Finanzamt vom 08.01.2015 wurden die Erläuterungen zur Berechnung der Basis und der Höhe des Gewinnfreibetrages sowie das Verzeichnis der Gewinnfreibeträge übermittelt. In der Beilage wurde die Bemessungsgrundlage/Dr. G in Höhe von € 60.315,08 ausgewiesen, davon 13 % Gewinnfreibetrag ergeben € 7.840,96, welcher in der Steuererklärung 2013 beantragt wurde.

Die Bemessungsgrundlage/Dr. G beinhaltet neben dem Gewinnanteil aus der Praxisgemeinschaft auch die Summe der Einnahmen aus der Rückzahlung von Wohlfahrtsfondbeiträgen in Höhe von € 33.248,11, welche Einkünfte aus selbständiger Arbeit darstellen und somit zu der Bemessungsgrundlage für Gewinnfreibetrag heranzuziehen sind.

Da diese Einkünfte (Rückzahlung Wohlfahrtsfondbeiträge) jedoch als L16 gemeldet sind und somit im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erklärt werden mussten, ist eine Änderung der Bemessungsgrundlage im Rahmen der E6 Gewinnfeststellungserklärung 2013 nicht möglich."

Mit Bedenkenvorhalt vom 07.11.2016 wurde der Bf mitgeteilt, dass nach derzeitigem Standpunkt des Finanzamtes die Rückzahlungsbeträge vom Wohlfahrtsfonds im Verhältnis der jeweiligen Einkünfte aus selbständiger Arbeit und nichtselbständiger Arbeit aufzuteilen seien. Sollte nach Auffassung der Bf ein anderer Aufteilungsschlüssel zur Anwendung gelangen, werde um Begründung und Nachweis ersucht. Auf Grund der vorzunehmenden Aufteilung werde auch eine betragsmäßige Minderung des Gewinnfreibetrages festzusetzen sein.

Mit Schreiben vom 25.11.2016 gaben die Bf bekannt, dass der Darstellung des Sachverhaltes und dem Beschwerdebegehr nichts hinzuzufügen sei.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 10.01.2017 wurde die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Feststellung von Einkünften gem. §188 BAO als unbegründet abgewiesen.

In der rechtlichen Beurteilung der zusätzlichen Bescheidbegründung wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass auf Grund einer von der Abgabenbehörde eingeholten Auskunft des Wohlfahrtsfonds die Rückzahlungsbeträge zumindest teilweise auf einbehaltene Beiträge im Rahmen des nichtselbständigen Dienstverhältnisses zurückzuführen seien. Im Hinblick auf § 25 Abs. 1 Z 3 lit. d EStG seien Rückzahlungen, sofern Pflichtbeiträge - auch wenn nur teilweise - auf Grund des Vorliegens von Einkünften

aus nichtselbständiger Arbeit einzubehalten bzw. zu entrichten waren, zur Gänze als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu erfassen. Der Standpunkt der Abgabenbehörde im Rahmen der Erstveranlagung erweise sich daher als rechtsrichtig.

Auf Basis der getroffenen Feststellungen habe die Abgabenbehörde daher den investitionsbedingten Gewinnfreibetrag beim Mitgesellschafter Dr. G zu Recht mit 3.518,71 € festgesetzt.

Die Übermittlung des Lohnzettels durch den Wohlfahrtsfonds sei gem. § 69 Abs. 5 EStG erfolgt.

Mit Schriftsatz vom 13.02.2017 beantragte die Bf die Vorlage der Beschwerde vom 26.02.2015 bei der Abgabenbehörde zweiter Instanz (*Anmerkung: gemeint BFG*).

In einem den Vorlageantrag ergänzenden Schreiben vom 04.07.2017 wurde ausgeführt:

"Zum Sachverhalt:

Bei Ärzten die in einem Dienstverhältnis beschäftigt werden, werden die Beiträge zum Wohlfahrtfond als Prozentsatz vom Dienstgeber beim Gehalt einbehalten und an die Ärztekammer abgeführt. Dr. G war bis zum Jahr 2015 als Beamter-Spitalsarzt beschäftigt. Grundsätzlich ist als Beamter eine Befreiung von den Wohlfahrtfondbeiträgen bei der Ärztekammer möglich. Aufgrund der selbständigen Tätigkeit in seiner Ordination ist jedoch keine gänzliche Befreiung möglich. Dadurch, dass die Wohlfahrtfondbeiträge in der selbständigen Tätigkeit den Höchstbetrag erreichen wurden jedoch aufgrund der Mitteilung der Ärztekammer keine Wohlfahrtsfond—Beiträge beim Dienstverhältnis abgezogen.

Bei selbständig tätigen Ärzten werden die Beiträge zum Wohlfahrtfond mit einem fixen Prozentsatz vom Kassenumsatz vorläufig von den Krankenkassen einbehalten und an die Ärztekammer abgeführt. Für die endgültige Berechnung wird der Gewinn aus der selbständigen Tätigkeit einschließlich der Einkünfte aus Nichtselbständiger Arbeit herangezogen und alle Akontozahlungen gegenübergestellt. Das durch die selbständige Berufstätigkeit sich ergebende Missverhältnis zwischen Akontozahlungen und definitiver Beitragshöhe wird durch eine Nachzahlung oder Gutschrift ausgeglichen. Im Falle einer Rückzahlung der Beiträge wird der Arzt gefragt, ob er diese erhalten oder das Guthaben „stehen lassen“ will. Dieses Guthaben wird für die nächsten einbehaltenen vorläufigen Beiträgen der selbständigen Tätigkeit verwendet.

Zur BVE - Bescheidbegründung vom 11.01.2017

Im Jahr 2013 erhielt Primarius Dr. G eine Rückzahlung aus Wohlfahrtfondbeiträgen 2011 in Höhe von € 33.248. Diese wurden mittels Lohnzettel als Einkünfte aus Nichtselbständiger Arbeit an das Finanzamt gemeldet. Dies wird damit begründet, dass unser Klient als Spitalsarzt auch Einkünfte aus nichtselbständiger Arzt erzielt und sich die Rückzahlung auch auf diese nichtselbständige Arbeit bezieht.

In der rechtlichen Beurteilung wurden die gesetzlichen Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes 1988 (EStG 1988) insbesondere den § 25 Abs 1 Z 3 lit d EStG

1988 als maßgeblich für die Qualifizierung der rückgezahlten Beiträgen als Einkünfte aus Nichtselbständiger angeführt.

Diese Rechtsansicht wurde durch das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 20.04.2016, RV/7100369/2015 als eindeutige Bestätigung für die Zuordnung der Einkünfte zur Nichtselbständigen Arbeit festgehalten, unter dem Vorbehalt das das Rechtsproblem im zitierten Erkenntnis die zeitliche Zuordnung von Einkünften ist. In unserem Fall besteht die Problematik nicht in der zeitlichen Zuordnung, sondern in der Zuordnung der Rückzahlung von Wohlfahrtfondbeiträgen zur selbständigen Arbeit.

Entgegnung

- 1. Die gesetzliche Bestimmung ordnet die Rückzahlung der Pflichtbeiträge - auch wenn sie nur teilweise aufgrund des Vorliegens von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit einzubehalten bzw. zu entrichten waren - zur Gänze als Einkünfte aus Nichtselbständiger Arbeit. § 25 Abs 1 Z 3 lit d schafft nur eine Fiktion in Bezug auf die Zuordnung rückgezahlter Pflichtbeiträge zu den nichtselbständigen Einkünften auf der Einnahmenseite, lässt aber im Zeitpunkt ihrer Bezahlung bestehenden Veranlassungszusammenhang (etwa nach § 4 Abs 4 EStG) mit einer Einkunftsquelle unberührt. (VwGH 18.9.2013, 2009/13/0189; vgl Hofstätter/Reichel, Kommentar zu § 25 EStG Rz 276).*
- 2. Das Vorliegen eines ärztlichen Dienstverhältnisses für sich alleine rechtfertigt nicht die gänzliche Zuordnung der Rückzahlung von Pflichtbeiträgen zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit.*
- 3. Die gegenständliche Rückzahlung im Jahr 2013 bezieht sich nicht „nur teilweise“ sondern ausschließlich auf die Beiträge des niedergelassenen Arztes und sind daher ausschließlich den Einkünften aus selbständiger Arbeit zuzuordnen ist. Dadurch, dass die Wohlfahrtfond-Beiträge in der selbständigen Tätigkeit den Höchstbetrag erreichen, wurden jedoch aufgrund der Mitteilung der Ärztekammer keine Wohlfahrtsfond—Beiträge beim Dienstverhältnis berechnet und abgezogen.*

Die gesetzliche Regelung des § 25 Abs 1 Z 3 lit d, wonach die Rückzahlung von Pflichtbeiträgen zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zählt, „auch wenn sie nur teilweise aufgrund des Vorliegens von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit einzubehalten waren“ ist nicht anwendbar, da gar keine Pflichtbeiträge einbehalten und bezahlt wurden. Die Ausstellung eines Lohnzettels erweist sich als rechtswidrig.

- 4. Die Wohlfahrtfonds-Beiträge und Ärztekammer-Umlage werden auf gleiche Weise aber mit unterschiedlichen Prozentsätzen ermittelt. Nach Rückzahlung von Ärztekammer-Umlagen erfolgt jedoch keine Meldung mittels Lohnzettels, hier erfolgt also keine Zuordnung zur unselbständigen Tätigkeit. Dies führt zu einer Ungleichbehandlung von ansonsten gleichartigen Vorgängen.*
- 5. Anstatt einer Rückzahlung kann das Guthaben aus Wohlfahrtfond-Beiträgen „stehen gelassen“ werden. In den Folgemonaten werden dann keine vorläufigen Beiträge von*

den Kassenhonoraren abgezogen. Damit erfolgt eine Gegenverrechnung des Guthabens mit vorläufigen Beiträgen aus der selbständigen Tätigkeit. In diesen Fällen ist kein Lohnzettel auszustellen. Die Entscheidung das Guthaben aus den Wohlfahrtsfondbeiträgen zurückzuzahlen oder „stehen zu lassen“ kann nicht zu einer unterschiedlichen steuerlichen Behandlung führen.

6. Die Rückzahlung der Wohlfahrtsfondbeiträge aus der selbständigen Tätigkeit im Jahr 2015 erfolgte hingegen richtigerweise ohne Ausstellung eines Lohnzettels, obwohl das Dienstverhältnis von Dr. G bis Vollendung des 65. Lebensjahres bestand

Beschwerde-Begehren

Wir begehren daher die Zuordnung der Rückzahlung von Wohlfahrtsfond-Beiträgen 2013 in Höhe von € 33.248 als Einkünfte aus selbständiger Arbeit und dementsprechend die Gewährung des 13 %igen investitionsbedingten Gewinnfreibetrag von € 7.840."

Mit Schreiben vom 14.07.2017 nahm die Abgabenbehörde zum ergänzenden Schriftsatz wie folgt Stellung:

"1. In der Beitragsordnung für den Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer für Wien ist unter I. (4) festgelegt, dass bei gleichzeitiger Ausübung des ärztlichen Berufes in selbständige und unselbständige Form die Bemessungsgrundlagen für die Beitragszahlungen zusammenzurechnen sind. Gemäß IV. (1) der Beitragsordnung werden bei in freier Praxis niedergelassenen Ärzte Beiträge vom Bruttohonorar einbehalten. Bei angestellten Ärzten werden vom Dienstgeber Beiträge einbehalten und abgeführt (3). Dies bedeutet nach Ansicht der belangten Behörde, dass sowohl die selbständigen als auch die nichtselbständigen Einkünfte für die Beitragsermittlung heranzuziehen sind. Dies bestätigt auch die Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens der belangten Behörde im Rahmen der Beschwerdeerledigung, da diese Vorgehensweise ja auch vom Wohlfahrtsfonds im Rahmen einer telefonischen Auskunft dem Grunde nach so bestätigt wurde.

2. Die Bf führt in Ihrer Eingabe aus, dass im Beschwerdezeitraum für die nichtselbständige Tätigkeit des Dr. G keine Beiträge einbehalten worden wären, da im Rahmen der selbständigen Tätigkeit bereits der Höchstbetrag abgeführt worden wäre. IV. (4) der Beitragsordnung regelt die Befreiungsmöglichkeit sofern im Rahmen der selbständigen Tätigkeit bis zum 30.04 der Höchstbeitrag an den Wohlfahrtsfonds abgeführt worden ist. In weiterer Folge ist der Arzt verpflichtet den Höchstbetrag an Beitragszahlungen im darauffolgenden Beitragsjahr selbständig abzuführen. Dies ändert nach Ansicht der belangten Behörde aber nichts daran, dass dem Grunde nach die Beitragspflicht sowohl für die nichtselbständige als auch für die selbständige Tätigkeit bestehen bleibt (da die Beitragszahlung auf Grund der Bemessungsgrundlagen beider Einkunftsarten vorzunehmen ist). Die Befreiung kann offensichtlich nur in Anspruch genommen werden, wenn die Beitragszahlungen aus der selbständigen Tätigkeit bereits den Höchstbetrag übersteigen. Dennoch sei beispielsweise der Fall angeführt, dass im der Befreiung nächstfolgenden Jahr die Bemessungsgrundlage für die selbständige Tätigkeit unter der Höchstbemessungsgrundlage liegt, jedoch der Höchstbetrag dennoch - wie in IV. (3)

angeordnet - vollständig einbezahlt wird. In diesem Fall wird es zu keiner Rückerstattung der Beiträge kommen, da ja auch die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bei der endgültigen Beitragsvorschreibung miteinzubeziehen sind. Die Befreiungsmöglichkeit ist in diesem Lichte also bloß als eine Art Vereinfachung anzusehen; die Beitragspflicht bleibt für beide Einkunftsarten bestehen, es wird lediglich der Höchstbetrag für beide Einkunftsarten „zusammen“ einbezahlt. Abschließend kann hinsichtlich der Ausführungen zu diesem Punkt festgehalten werden, dass zwar eine Befreiungsmöglichkeit bei gleichzeitiger, selbständiger Entrichtung der Beiträge im Folgejahr möglich ist, die den Beitragszahlungen zu Grunde liegende Verpflichtung jedoch aus den Einnahmen beider Einkunftsquellen röhrt.

3. Mit der Zuordnung der Rückzahlungen von Pflichtbeiträgen zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit wollte der Gesetzgeber eine administrative Erleichterung bei der steuerlichen Erfassung von Rückzahlungen von Pflichtbeiträgen schaffen (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). Das gegenständliche Beschwerdeverfahren zeigt auf, welche Streitpunkte der Gesetzgeber mit der gesetzlichen Fiktion des § 25 Abs. 1 Z 3 lit d EStG 1988 hintan halten wollte. Für die Abgabenbehörden wäre es ein enormer Verwaltungsaufwand, wenn jeder übermittelte Lohnzettel des Wohlfahrtsfonds inhaltlich geprüft werden müsste, einerseits auf dessen Richtigkeit und andererseits, um die selbständigen von den nichtselbständigen Einkünften auszuscheiden. In weiterer Folge müssten auch entsprechende Korrekturen der Lohnzettel erfolgen um die Veranlagungen verwaltungstechnisch ordnungsgemäß durchführen zu können.

4. Gemäß § 69 Abs. 5 EStG hat die auszahlende Stelle bei Auszahlungen von Bezügen iSd § 25 Abs. 1 Z 3 lit d EStG einen Lohnzettel auszustellen und an das zuständige Finanzamt abzuführen. Der Wohlfahrtsfonds hat für Hr. Dr. G in den letzten Veranlagungsjahren immer einen Lohnzettel für rückgezahlte Wohlfahrtsfondsbeträge an die belangte Behörde übermittelt, da der Genannte auch immer nichtselbständig beschäftigt war. Wenn im Ergänzungsschreiben nun angeführt wird, dass die Rückzahlungen des Wohlfahrtsfonds im Beschwerdezeitraum aus einem Guthaben aus dem Jahr 2011 gründen, so wird darauf hingewiesen, dass im Jahr 2011 ebenso Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit erzielt wurden und diese Einkünfte in die Bemessungsgrundlage für die Beitragszahlungen miteinzurechnen waren. Im Übrigen ist festzuhalten, dass auf Grund der Einkünfte aus selbständiger Arbeit im Jahr 2011 von Dr. G der Höchstbetrag gemäß Beitragsordnung nicht erreicht wurde (Anm.: Einkünfte aus sA iHv EUR 73.669,53 - die Beitragshöhe ist lt. Beitragsordnung 15,8% der Bemessungsgrundlage, maximal EUR 25.435,49,--) weshalb offenkundig auch die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in die entsprechende Beitragsberechnung miteinzubeziehen waren. Das Guthaben aus dem Jahr 2011 ist daher offensichtlich sowohl aus der selbständigen als auch aus der nichtselbständigen Tätigkeit angewachsen. Insgesamt ist zu konstatieren, dass es in den einzelnen Fällen oft schwer nachvollziehbar

ist, aus welchem Jahr, in welchem Ausmaß und aus welcher Einkunftsart ein Guthaben und - in weiterer Folge - eine Rückzahlung entstammt, weshalb nochmals auf die vom Gesetzgeber gewollte administrative Erleichterung bei der Abwicklung von Rückzahlungen von Pflichtbeiträgen hinzuweisen ist. Das Guthaben kann mutmaßlich auch aus verschiedenen Jahren und aus in beiden Tätigkeit wurzelnden Zahlungsverpflichtungen angespart worden sein. Aus Sicht der belangten Behörde ist dies nach derzeitigem Kenntnisstand auch nicht überprüfbar. Im Übrigen muss der Ausstellung eines Lohnzettels vom Wohlfahrtsfonds auch eine gewisse Indizwirkung für die Rechtsrichtigkeit beigemessen werden. Die auszahlende Stelle sollte in diesem Zusammenhang beurteilen können, aus welcher Einkunftsquelle Beitragszahlungen wurzeln. Für den Fall, dass das Bundesfinanzgericht andenkt, dem Beschwerdebegehren der Bf zu folgen, wird der Vollständigkeit halber darauf hingewiesen, dass im Rahmen der Beschwerdeerledigung ein Vorhalteverfahren geführt wurde, wo die Bf ersucht wurde, der belangten Behörde allfällige Nachweise für eine entsprechende Aufteilung der Rückzahlungsbeträge zu übermitteln. Das Ergänzunguersuchen wurde inhaltlich nicht beantwortet und wurde nur auf das bisherige Beschwerdevorbringen verwiesen. Etwaige Beweise wurden nicht vorgelegt. Es wäre somit an der Bf gelegen, jene Beweismittel vorzulegen, aus denen sich - entgegen der derzeitigen Indizienlage - eine Zuordnung der Rückzahlungsbeträge ausschließlich zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit ergibt.

Auf Grund der Ausführungen in gegenständlicher Stellungnahme in Zusammenschau mit den der Beschwerdevorentscheidung vom 11.1.2017 zu Grunde liegenden Erwägungen wird seitens der belangten Behörde weiterhin die Abweisung der Beschwerde beantragt."

Mit Schreiben vom 02.08.2017 (2. Ergänzung zum Vorlageantrag) übermittelte die Bf den Bescheid der Ärztekammer Wien vom 12.05.2014 - Wohlfahrtsfondbeiträge 2013 sowie die Kontonachricht 2013 des Wohlfahrtsfonds.

Ergänzend wurde vorgebracht:

Aus der Beilage-Aufstellung vorläufige Fondsbeiträge 2013 zum Bescheid der Ärztekammer Wien vom 12.05.2014, Seite 4/6 und Kontonachricht 2013 ist ersichtlich, dass die vorläufigen Beiträge ausschließlich von diversen Krankenkassen-Honoraren wie GKK, SVA usw. im Rahmen der Einkünfte aus selbständiger Arbeit (sA) abgezogen wurden.

Beim Dienstverhältnis wurden keine Wohlfahrtsfond-Beiträge berechnet und abgezogen.

Detaillierte Darstellung:

Vorläufige Fondsbeiträge 2013:

Abzüge/Krankenkassen Einkünfte aus sA !!! € 39.431,19

*Rückzahlung wegen Überschreitung
der Höchstbeiträge „HOGS“*

*Meldung als Einkünfte aus nsA ??!! - € 30.407,60 *)*

Umbuchungen - € 40,00

Vorläufiger Fondsbeitrag Seite 4/6

€ 8.983,59

„HOGS“-Beiträge laut Kontonachricht 2013:

Vorauszahlung HOGS	€ 1.693,96
Vorauszahlung HOGS 2012	€ 1.146,55
Vorauszahlung HOGS 12/2013	€ 30.407,60 *)
Meldung im Lohnzettel 2013	€ 33.248,11

Aus der Aufstellung der Beitragszahlungen 2013 ist ersichtlich, dass einerseits eine Rückzahlung in Höhe von € 30.407 im Bereich der selbständigen Arbeit einbehaltenden Abzügen wegen der Überschreitung der Höchstbeiträge stattfindet, welche jedoch andererseits im Lohnzettel 2013 in Höhe von € 33.248 als nichtselbständiger Arbeit gemeldet wird.

Die Rückzahlung der Wohlfahrtsfondbeiträge im Jahr 2013 bezieht sich nicht „nur teilweise“ sondern ausschließlich auf die Beiträge des niedergelassenen Arztes und ist daher ausschließlich den Einkünften aus selbständiger Arbeit zuzuordnen.“

Mit Schreiben vom 16.01.2019 (3. Ergänzung zum Vorlageantrag) teilte die steuerliche Vertretung der Bf dem BFG mit, dass der betreffende Lohnzettel des Dr. G auf "null" berichtet worden sei.

Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:

Sachverhalt:

Die Bf, eine Ärztegemeinschaft, machte im Rahmen der Feststellungserklärung für das Jahr 2013 für den Mitgesellschafter Dr. G einen investitionsbedingten Gewinnfreibetrag iHv 7.840,96 € geltend.

Dr. G bezieht als Arzt Einkünfte aus selbständiger Arbeit sowie nichtselbständige Einkünfte aus einem Dienstverhältnis in einem Krankenhaus.

Der Abgabenbehörde wurde vom Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer Wien ein Lohnzettel betreffend Dr. G übermittelt, in dem ein Bruttobezug in Höhe von 33.248,11 € ausgewiesen ist. Um diesen Betrag wurde von Seiten der Bf. die Bemessungsgrundlage für die Berechnung des investitionsbedingten Gewinnanteils des Dr. G erhöht. Bei der Zahlung iHv 33.248,11 € handelt es sich um rückgezahlte Pflichtbeiträge, die auf Grund der selbständigen Tätigkeit des Dr. G von den Kassenhonoraren einbehalten wurden. Von den nichtselbständigen Bezügen wurden keine Beiträge zum Wohlfahrtsfonds einbehalten .

Beweiswürdigung:

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem dem BFG vorliegenden Akteninhalt. Die Feststellung, dass die rückgezahlten Beiträge ausschließlich von den selbständigen Einkünften einbehalten wurden, basiert auf den von der Bf vorgelegten Unterlagen,

insbesondere der Aufstellung betreffend vorläufige Fondsbeiträge 2013. Aus dieser ist ersichtlich, dass ausschließlich von den Kassenhonoraren entsprechende Beitragszahlungen entrichtet wurden.

Rechtslage:

Gemäß § 10 Abs. 1 EStG 1988 idF AbgÄG 2012, BGBl. I Nr. 112/2012, kann bei natürlichen Personen bei der Gewinnermittlung eines Betriebes ein Gewinnfreibetrag nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen gewinnmindernd geltend gemacht werden:

1. Bemessungsgrundlage für den Gewinnfreibetrag ist der Gewinn, ausgenommen Veräußerungsgewinne (§ 24) und Einkünfte im Sinne des § 27 Abs. 2 Z 1 und 2, auf die der besondere Steuersatz des § 27a Abs. 1 angewendet wird.
2. Der Gewinnfreibetrag beträgt für die ersten 175.000 Euro der Bemessungsgrundlage 13%, für die nächsten 175.000 Euro der Bemessungsgrundlage 7%, für die nächsten 230.000 Euro der Bemessungsgrundlage 4,5%, insgesamt somit höchstens 45.350 Euro im Veranlagungsjahr.
3. Bis zu einer Bemessungsgrundlage von 30.000 Euro, höchstens daher mit 3.900 Euro, steht der Gewinnfreibetrag dem Steuerpflichtigen für jedes Veranlagungsjahr einmal ohne Investitionserfordernis zu (Grundfreibetrag).
4. Übersteigt die Bemessungsgrundlage 30.000 Euro, steht ein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag insoweit zu, als er durch Anschaffungs- oder Herstellungskosten begünstigter Wirtschaftsgüter gemäß Abs. 3 gedeckt ist.
5. Der investitionsbegünstigte Gewinnfreibetrag kann für das Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung begünstigter Wirtschaftsgüter (Abs. 3) geltend gemacht werden. Er ist mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten begrenzt. Die Absetzung für Abnutzung wird dadurch nicht berührt.

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 sind Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 3 lit. d EStG 1988 sind Rückzahlungen von Pflichtbeiträgen, sofern diese ganz oder teilweise auf Grund des Vorliegens von Einkünften im Sinne der Z 1 einbehalten oder zurückgezahlt wurden, Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Gemäß § 69 Abs. 5 EStG 1988 hat bei Auszahlung von Bezügen im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 3 lit. d EStG die auszahlende Stelle 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 ist ein Siebtel der ausgezahlten Bezüge als sonstiger Bezug gemäß § 67 Abs. 1 EStG auszuweisen. Ein vorläufiger Lohnsteuerabzug hat zu unterbleiben.

Abschnitt I Abs. 2 der Beitragsordnung für den Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer Wien (BO) regelt die Bemessungsgrundlage bei Fondsmitgliedern, die den ärztlichen

Beruf ausschließlich im Rahmen von Arbeitsverhältnissen ausüben, Abs. 3 jene von allen übrigen Fondsmitgliedern.

Abs. 4 sieht vor, dass die Bemessungsgrundlagen gem. Abs. 2 und 3 zusammenzurechnen sind, wenn der ärztliche Beruf gleichzeitig selbstständig und unselbstständig ausgeübt wird.

Gem. Abschnitt V Abs. 2 BO in der für das Streitjahr geltenden Fassung besteht keine weitere Beitragspflicht zur Sicherstellung der Zusatzleistung, wenn die zur Sicherstellung der Zusatzleistung entrichteten und verbuchten Beiträge unter Berücksichtigung des zum 01.01.2007 in das Kapitaldeckungsverfahren übertragenen Beitrages gemäß § 69 Abs. 4 der Satzung den Betrag von 320.000 € erreichen.

Gem. Abschnitt VII BO wird der Richtbeitrag ab dem 01.01.2007 mit 8.108,40 € festgesetzt.

Erwägungen:

Strittig ist, ob die rückgezahlten Beiträge zum Wohlfahrtsfonds iHv 33.248,11 € bei der Ermittlung des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages zu berücksichtigen sind.

Laut Bescheid des Wohlfahrtsfonds der Wiener Ärzte vom 12.05.2014 wurde der Fondsbeitrag für das Jahr 2013 gemäß Abschnitt I Abs. 1 BO mit 14,2% der auf Basis des Jahres 2010 ermittelten Bemessungsgrundlage iHv 154.132,46 €, sohin mit 21.886,81 € errechnet. Entsprechend den Bestimmungen des Abschnittes I Abs. 4 der BO wurden für die Ermittlung des Fondsbeitrages die Bemessungsgrundlage für die nichtselbständige Tätigkeit (Jahresbruttogrundgehalt abzüglich anteiliger Werbungskosten) und die Bemessungsgrundlage für die selbständige Tätigkeit (Gewinnanteil aus der Praxisgemeinschaft) zusammengerechnet. Weiters wurden die im Bemessungsjahr entrichteten Beitragszahlungen in die Bemessungsgrundlage zum Fondsbeitrag einbezogen.

Infolge Erreichens des Höchstbeitrages der Zusatzleistung gemäß Abschnitt V Abs. 2 BO wurde der Fondsbeitrag mit 8.108,40 € (Richtbeitrag) festgesetzt. Während des Jahres 2013 wurden von den Kassenhonoraren insgesamt Beiträge iHv 39.431,19 € einbehalten, wovon ein Betrag iHv 30.407,60 € mit Buchungsdatum vom 06.12.2013 zurückbezahlt wurde. Auf dem Konto verblieb daher ein vorläufiger Fondsbeitrag iHv 8.983,59 €. Dieser wurde im Zuge der Abrechnung dem endgültigen Fondsbeitrag gegenübergestellt und die Differenz als Guthaben Fondsbeitrag 2013 ausgewiesen.

Die Abgabenbehörde vertritt die Auffassung, dass auf Grund der Bestimmung des § 25 Abs. 1 Z 3 lit. d EStG die rückerstatteten Beiträge zur Gänze Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit darstellen und dementsprechend eine Hinzurechnung der Rückzahlungen zur Bemessungsgrundlage für die Berechnung des Gewinnfreibetrages nicht zulässig ist.

Die in Rede stehende Sonderregelung schafft eine Fiktion in Bezug auf die Zuordnung rückgezahlter Pflichtbeiträge zu den nichtselbständigen Einkünften auf

der Einnahmenseite, lässt aber den im Zeitpunkt ihrer Bezahlung bestehenden Veranlassungszusammenhang mit einer Einkunftsquelle unberührt (VwGH 18.09.2013, 2009/13/0189).

Nach den parlamentarischen Materialien zum AbgÄG 1998 sollten mit Einfügung des § 25 Abs. 1 Z 3 lit. d EStG 1988 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 23.9.2010, 2007/15/0206).

Unbestritten hat der Gesellschafter Dr. G im Jahr 2013 eine Rückzahlung von Pflichtbeiträgen iHv 33.248,11 € erhalten. Diese Rückzahlung erfolgte ausschließlich aus Beiträgen des Dr. G auf Grund seiner selbständigen Tätigkeit als niedergelassener Arzt.

Wenn die Abgabenbehörde auf Grund der Auskunft des Wohlfahrtsfonds davon ausgeht, dass die Rückzahlungsbeträge zumindest teilweise auf einbehaltene Beträge im Rahmen einer nichtselbständigen Dienstverhältnisses zurückzuführen sind, so ist ihr entgegenzuhalten, dass sich diese Annahme dem in einem Aktenvermerk festgehaltenen Gesprächsinhalt nicht entnehmen lässt. Vielmehr wurde dem Finanzamt offenbar ganz allgemein erläutert, dass als Bemessungsgrundlage für die Berechnung des Fondsbeitrages sowohl die Einkünfte aus selbständiger Arbeit als auch aus nichtselbständiger Arbeit, sohin die Gesamteinkünfte, herangezogen werden, sofern der Arzt eine selbständige und eine nichtselbständige Tätigkeit ausübt. Dass tatsächlich von den nichtselbständigen Einkünften Pflichtbeiträge einbehalten wurden, ist aus der Auskunft des Wohlfahrtsfonds nicht ersichtlich.

Es trifft zwar zu, dass für die Berechnung des Fondsbeitrages entsprechend den Bestimmungen der BO auch die Einnahmen aus der nichtselbständigen Tätigkeit herangezogen wurden (siehe Bescheid des Wohlfahrtsfonds der Wiener Ärzte vom 12.05.2014), tatsächlich wurden aber im gegenständlichen Fall laut Aufstellung der vorläufigen Fondsbeiträge (siehe Beilage BB zum Bescheid vom 12.05.2014) keine Beiträge von den Bezügen des Dr. G als Spitalsarzt einbehalten. Dies wurde auch im Zuge einer Anfrage des BFG beim Wohlfahrtsfonds der Wiener Ärztekammer bestätigt.

§ 25 Abs. 1 Z 3 lit. d EStG regelt, dass die erstatteten Beiträge zur Gänze als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu erfassen sind, sofern diese Pflichtbeiträge (auch teilweise) auf Grund des Vorliegens von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit einzubehalten bzw. zu entrichten waren. Die Bestimmung kann daher nur insoweit von Bedeutung sein, als sie auch dann, wenn die Pflichtbeiträge nur teilweise auf Grund des Vorliegens von Einkünften aus nsA angefallen sind, die Subsumierung unter die nichtselbständigen Einkünfte normiert (Lenneis in Jakom, EStG¹¹, § 25, Rz 13).

Nur dann, wenn die rückgezahlten Beiträge ausschließlich auf Grund von selbständig ausgeübten Tätigkeiten zu entrichten waren, sind sie als Betriebseinnahmen bei den jeweiligen Einkünften zu erfassen (Wiesner/Grabner/Wanke, EStG, 22. Ergänzungslieferung, § 25, Anm. 50). Gleiches muss nach Auffassung des BFG auch

dann gelten, wenn zwar selbständige und nichtselbständige Einkünfte vorliegen, die Beiträge aber nur von den Honoraren iZm der selbständigen Tätigkeit entrichtet werden. Für eine andere Auslegung bietet der Wortlaut des § 25 Abs. 1 Z 3 lit. d EStG keinen Raum; enthält die genannte Bestimmung hinsichtlich der Zuordnung zu den nichtselbständigen Einkünften doch insoweit eine Einschränkung, als die Pflichtbeiträge zumindest teilweise auf Grund von Einkünften aus einem Dienstverhältnis einbehalten bzw. entrichtet werden mussten. Zutreffend wurde von der Bf im ergänzenden Schriftsatz vom 04.07.2017 darauf hingewiesen, dass das Vorliegen eines ärztlichen Dienstverhältnisses für sich alleine die gänzliche Zuordnung der rückgezahlten Beiträge zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit nicht rechtfertigt.

Was den Hinweis der Abgabenbehörde auf das Erkenntnis des BFG vom 20.04.2016, RV/7103689/2015, betrifft, so ist festzuhalten, dass nach dem dieser Entscheidung zu Grunde liegenden Sachverhalt lediglich die zeitliche Zuordnung der vom Wohlfahrtsfonds rückgezahlten Pflichtbeiträge, nicht aber die Subsumtion unter § 25 Abs. 1 Z 3 lit. d EStG strittig war. Ungeachtet dessen hat das BFG auch in dieser Entscheidung ausgesprochen, dass die genannte Bestimmung die Subsumierung unter die nichtselbständigen Einkünfte normiert, sofern die erstatteten Beiträge auch nur teilweise auf Grund des Vorliegens von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit einzubehalten bzw. zu entrichten waren.

Da im vorliegenden Fall trotz Vorliegens von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit von diesen keine Beiträge zum Wohlfahrtsfonds einbehalten wurden, betrifft die Rückzahlung ausschließlich Pflichtbeiträge aus der selbständigen Tätigkeit und die gesetzliche Regelung des § 25 Abs. 1 Z 3 Lit. d EStG gelangt daher nicht zur Anwendung. Dementsprechend ist der refundierte Betrag den Einkünften aus selbständiger Tätigkeit zuzuordnen und führt zu einer entsprechend höheren Bemessungsgrundlage für den investitionsbedingten Gewinnfreibetrag.

Der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag des Dr. G war daher im beantragten Ausmaß (7.840,96 €) zu gewähren.

Die im Kalenderjahr 2013 erzielten Einkünfte werden gem. § 188 BAO festgestellt.

Einkünfte aus selbständiger Arbeit	91.988,96 €
------------------------------------	-------------

Davon entfallen auf

Dr. C	Einkünfte	59.712,95 €
-------	-----------	-------------

PLZ ****gasse

Wien 2/20/21/22 ****

Bei den betrieblichen Einkünften wurden berücksichtigt:

Freibetrag für investierte Gewinne von körperlichen Wirtschaftsgütern	6.972,62 €
---	------------

Grundfreibetrag	1.950,00 €
-----------------	------------

Bei den betrieblichen Einkünften wurden berücksichtigt:

Spenden (§ 4 Abs. 4 Z 5 und 6 EStG)	460,00 €
-------------------------------------	----------

Dr. G Günter	Einkünfte	32.276,01 €
--------------	-----------	-------------

PLZ ****gasse
Wien 2/20/21/22 ****

Bei den betrieblichen Einkünften wurden berücksichtigt:

Freibetrag für investierte Gewinne von körperlichen Wirtschaftsgütern	7.840,96 €
Grundfreibetrag	1.950,00 €

Bei den betrieblichen Einkünften wurden berücksichtigt:

Spenden (§ 4 Abs. 4 Z 5 und 6 EStG)	460,00 €
-------------------------------------	----------

Unzulässigkeit 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.

Ob die rückgezahlten Beiträge zum Wohlfahrtsfonds auf Grund der selbständigen Tätigkeit des Dr. G von den Kassenhonoraren oder von den nichtselbständigen Bezügen einbehalte wurden, ist eine Tatfrage und keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung ist. Die Revision war daher nicht zuzulassen.

Wien, am 17. Jänner 2019