



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 29. Jänner 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 9. Jänner 2007 betreffend Einkommensteuer 2005 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

Gesamtbetrag der Einkünfte (wie BVE)	157.301,44 €
Einkommen (wie BVE)	154.349,28 €
Einkommensteuer (wie BVE)	69.661,33 €
anrechenbare Lohnsteuer (wie BVE)	-50.664,64 €
festgesetzte Einkommensteuer (wie BVE)	18.996,69 €

Das beigelegte Berechnungsblatt ist Spruchbestandteil.

Entscheidungsgründe:

Der Bw. bezog im berufsgegenständlichen Jahr 2005 aus seiner Tätigkeit als Arzt sowohl Einkünfte aus selbständiger als auch aus nichtselbständiger Arbeit.

Ein von der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft im berufsgegenständlichen Jahr an ihn bezahlter Betrag wurde von der Abgabenbehörde erster Instanz als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit qualifiziert.

Dagegen wurde rechtzeitig Berufung eingebracht und im Wesentlichen ausgeführt, dass dieser Betrag aus Rückerstattungen von Pensionsversicherungsbeiträgen resultiere und nicht im Einkommen berücksichtigt werden dürfe. Diese Rückerstattungsbeträge betreffen die Jahre 2001 bis 2003, seien aus Vereinfachungsgründen entgegen § 295a BAO gemeinsam und zur Gänze 2005 angesetzt worden, da ohnehin in allen Jahren der Grenzsteuersatz 50 % betrug, außerdem habe er sie unter "selbständige Einkünfte" erklärt. – Im angefochtenen Bescheid nun sei der Rückerstattungsbetrag 2001 bis 2003 in Summe von 11.635,14 € aufgrund der Erklärung in Einkünften aus selbständiger Arbeit, aufgrund der Übermittlung eines Lohnzettels durch die Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft in den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit enthalten. Es werde jedoch bemerkt, dass im Lohnzettel bloß ein Betrag von 12/14 als steuerpflichtiger Bezug angegeben sei, der Rest sei als Sonderzahlung gemäß § 67 Abs. 1 und 2 EStG ausgewiesen. Weitere im Lohnzettel enthaltene 20.203,57 € (zuzüglich der Sonderzahlungen gemäß § 67 Abs. 1 und 2 EStG in Höhe von 3.383,93 €) seien unberechtigt im Einkommen 2005 enthalten: Es handle sich um Beitragsrückzahlungen aus 1993 bis 1999. Diese Beiträge seien in den betroffenen Jahren der Bezahlung als Werbungskosten abgesetzt worden. Die nunmehrige Rückzahlung der Sozialversicherungsbeiträge müsste als rückwirkendes Ereignis gemäß § 295a BAO zur Korrektur des Werbungskostenabzugs 1993 bis 1999 führen. Es wurden in der Folge Ausführungen zu rückwirkenden Ereignissen (wie u.a. Nachkauf von Schul- und Studienzeiten) und zur Verjährung gemacht.

Aufgrund dieser Ausführungen beantragte der Bw., die Einkommensteuer 2005 ohne Berücksichtigung der rückerstatteten Pensionsversicherungsbeiträge 1993 bis 1999 und bloß einfacher Berücksichtigung der Rückerstattung 2001 bis 2003 festzusetzen. Gleichzeitig beantragte er die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 284 BAO.

Die Abgabenbehörde erster Instanz gab der Berufung mit Berufungsvorentscheidung teilweise statt, indem sie den doppelt erfassten Betrag von 11.635,14 € aus den Einkünften aus selbständiger Arbeit ausschied; die Sozialversicherungsrückerstattung lt. übermitteltem Lohnzettel stellte jedoch einen steuerpflichtigen Bezug für 2005 dar, weshalb der Berufung in diesem Punkt nicht stattgegeben wurde.

Der Bw. stellte rechtzeitig einen Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

In einer danach eingebrachten Ergänzung der Berufung wurde auf die Durchführung der mündlichen Verhandlung verzichtet. Ausgeführt wurde im Wesentlichen, dass Werbungskosten u.a. Beiträge zur Pflichtversicherung in der gesetzlichen Sozialversicherung, also auch zur Pensionsversicherung seien. Stünden den verausgabten Beträgen Rückzahlungen gegenüber, könne insofern von einer wirtschaftlichen Belastung nicht mehr gesprochen werden. Auch wenn zunächst als Sonderausgaben abgesetzte Beträge zum Nachkauf von Pensionsversicherungszeiten anlässlich des Pensionsantritts rückerstattet werden, liegen rückwirkende Ereignisse vor, die eine Berücksichtigung im Jahr des Nachkaufs verlangen. Das sei in Analogie zum gegenständlichen Fall zu sehen. Im Jahr 2005 wurden aufgrund der Pensionierung des Bws. die von Jänner 1991 bis Dezember 2003 im Rahmen zweier Dienstverhältnisse über die Höchstbeitragsgrundlage hinaus entrichteten Beträge rückerstattet. Damit sei ein Ereignis eingetreten, das gemäß § 295a BAO abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit habe, weil durch den Anwendungsfall der Alterspension der Sachverhalt abgeschlossen wurde, der dazu führt, dass die Pensionsversicherungsbeiträge nicht als Werbungskosten anzusehen sind. Der ursprünglich richtige Abzug der Pensionsversicherungsbeiträge als Werbungskosten wurde durch die Rückzahlung rückwirkend unrichtig. Weiters bezog er sich auf die Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates Wien vom 28. April 2006, RV/0222-W/06 (anhängig beim VwGH zu Zl. 2006/15/0219), die eine freiwillige Weiterversicherung behandelte, zur Bekräftigung seiner Berufungsausführungen. Weiters führte er aus, dass für die Jahre bis inklusive 1996 absolute Verjährung, bis inklusive 2000 Bemessungsverjährung eingetreten sei.

Wie aus dem Sachverhalt ersichtlich, entrichtete der Bw. die berufungsgegenständlichen Pflichtbeiträge bei der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft für Sondergebühren, die er als (angestellter) Spitalsarzt bezog. Er war dabei nach dem FSVG (Freiberuflersozialversicherungsgesetz) versicherungspflichtig. Die Rückerstattung erfolgte, weil der Bw. aufgrund zweier Dienstverhältnisse die Höchstbeitragsgrundlage überschritten hatte.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 25 Abs. 1 Z. 3 lit. d EStG 1988 sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit Rückzahlungen von Pflichtbeiträgen, sofern diese ganz oder teilweise aufgrund des Vorliegens

von Einkünften im Sinn der Z. 1 einbehalten oder zurückgezahlt werden. (Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z. 1 lit. a leg.cit sind: Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis. Dazu zählen auch Pensionszusagen, ...).

- Gemäß § 69 Abs. 5 leg.cit 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 (§ 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 gemäß § 67 Abs. 1 auszuweisen. Ein vorläufiger Lohnsteuerabzug hat zu unterbleiben.

- Gemäß § 295a BAO kann ein Bescheid auf Antrag der Partei (§ 78) oder von Amts wegen insoweit abgeändert werden, als ein Ereignis eintritt, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruches hat.

Wie in Doralt, EStG, Kommentar, Band III, § 69, Tz. 24 angeführt, ist ein Anwendungsfall die Rückzahlung von Pflichtbeiträgen an Ärzte, die aufgrund der ärztlichen Tätigkeit ausschließlich oder neben Einkünften aus selbständiger Arbeit auch Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielen. – Dieser Fall liegt berufsgegenständlich vor: Der Bw. bezog neben Einkünften aus selbständiger Arbeit Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (er hatte zwei Arbeitgeber). Es wurden unbestritten Pflichtbeiträge bei der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft aufgrund des Vorliegens von zwei Dienstverhältnissen einbehalten.

Lt. Doralt, EStG, Kommentar, Band II, § 25, Tz. 64/1 zählen Rückzahlungen von Pflichtbeiträgen zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, auch wenn sie nur zum Teil aufgrund nichtselbständiger Einkünfte einbehalten wurden.

Es sind in der Folge im berufsgegenständlichen Fall von Gesetzes wegen die rückerstatteten Pflichtbeiträge, die dem Bw. aufgrund seines Bezugs von Sondergebühren als Spitalsarzt einbehalten wurden, als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu qualifizieren und hatte die auszahlende Stelle (hier: Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft) bis 31. Jänner des folgenden Kalenderjahres einen Lohnzettel zur Berücksichtigung dieser Bezüge im Veranlagungsverfahren auszustellen.

Hätte der Gesetzgeber anderes gewollt, hätte er den Normtext der o.a. §§ 25 und 69 leg.cit nicht in der Form bzw. wesentlich anders formulieren müssen. Eine Interpretation im Sinn des Berufungsbegehrens ist daraus jedoch keinesfalls möglich. Es ist in der Folge auch auf die Berufungsausführungen zu § 295a BAO nicht einzugehen, da die (o.a.) eindeutige anzuwendende Gesetzeslage dem entgegensteht. In der Folge war auch eine Erörterung der berufsgegenständlichen Ausführungen zur Verjährung entbehrlich.

Zu der vom Bw. angeführten Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates Wien ist zu bemerken, dass sie sich nicht (wie im berufsgegenständlichen Fall) bezieht auf

Pflichtbeiträge, sondern freiwillige Weiterversicherung, weshalb schon aus diesem Grund für das Berufungsbegehren nichts gewonnen werden kann.

Es war aus den angeführten Gründen spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 18. Jänner 2008