

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Karoline Windsteig in der Beschwerdesache des Bf., adresse, über die Beschwerde vom 11.07.2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 22.06.2016 betreffend die Einkommensteuer für das Jahr 2015 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise stattgegeben.

Der Einkommensteuerbescheid 2015 wird abgeändert.

Die Einkommensteuer wird in Höhe von - 499,00 € festgesetzt.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt erließ am 22.6.2016 einen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2015, in welchem es neben Bezügen des Beschwerdeführers (Bf.) von der Pensionsversicherungsanstalt auch Bezüge vom Wohlfahrtsfonds der Bundeskammer der Architekten und Ingenieure in Höhe von 3.279,11 € als nicht selbständige Einkünfte erfasste.

Der Bf. gab demgegenüber in Punkt 12 der Einkommensteuererklärung (betreffend die Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit) anstelle der im Lohnzettel des Wohlfahrtsfonds ausgewiesenen steuerpflichtigen Bezüge in Höhe von 3.279,11 € einen Verlust von -6.751,81 € an. Dieser Verlust errechne sich aus der Differenz zwischen den im Lohnzettel ausgewiesenen Bruttobezügen in Höhe von 3.279,11 € und den aufgewerteten Beitragseinzahlungen in Höhe von 10.030,92 €.

Den vorgelegten Akten ist zur Auszahlung der Beiträge an den Sterbekassenfonds überdies zu entnehmen, dass eine Aufteilung des Kapitals der Wohlfahrtseinrichtungen Architekten und Ingenieure an die Beitragszahler infolge Auflösung des Sterbekassenfonds erfolgte und solcherart an den Bf. im Streitjahr ein Betrag in Höhe von

3.279,11 € ausbezahlt wurde, der auch als Bruttobezug im oben genannten Lohnzettel vermerkt war.

In der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2015 legte der Bf. im Wesentlichen seinen Standpunkt dar, dass unter Berücksichtigung der nicht aufgewerteten Beitragseinzahlungen des Bf. in Höhe von 5.977,20 € netto und der aufgewerteten in Höhe von 10.030,92 €, unter Bedachtnahme auf den ausbezahlten Geldbetrag im ersten Fall ein Verlust im Ausmaß von -2.698,09 € sowie im zweiten Fall ein Verlust in Höhe von -6.751,81 € anzusetzen gewesen wäre.

Außerdem hätten die Einzahlungen in den Sterbekassenfonds im Zeitraum 1990 bis Februar 1993 wegen Arbeitslosigkeit in Österreich aus vollversteuerten Ersparnissen, und im Zeitraum 1993 bis 2005 aus in Deutschland voll versteuerten Einkünften gestammt. Dies deshalb, da der Bf. zwischen 1993 und 2005 seinen Hauptwohnsitz in Deutschland gehabt hatte.

Das Finanzamt erließ eine abweisende Beschwerdeverentscheidung und führte begründend aus:

"Durch die Auflösung des Sterbefonds 2013 wurde das Vermögen des Fonds ermittelt und auf die Mitglieder aufgeteilt. Die Auszahlung des Betrages wurde von der Bundeskammer der Architekten mittels Lohnzettel der Behörde mitgeteilt und der Besteuerung unterzogen. Der vom Bf. angegebene Verlust von € 10.030,92 stellt nur einen rechnerisch ermittelten fiktiven Wert dar.

Einnahmen aus nichtselbständiger Tätigkeit unterliegen dem Zufluss-Abfluss-Prinzip im Sinne des § 19 (2) EStG. Da im Veranlagungsjahr 2014 kein realer Abfluss entstanden ist, kann dieser Wert nicht zum Verlustabzug herangezogen werden. Im Übrigen wird darauf hingewiesen, dass Beiträge zu Sterbekassen gem. § 18 Abs. 1 Zi 2 EStG im Zeitpunkt der Zahlung Sonderausgaben sind. Bei einer Berücksichtigung im Sinne der Beschwerde wäre somit eine doppelte Aufwandsverwertung gegeben."

Im Vorlageantrag verwies der Bf. darauf, dass die zu beurteilende Auszahlung keine Einnahmen aus nicht selbständiger Tätigkeit darstellten, sondern Rückzahlungen der vom Jahre 1990 bis zum Jahresende 2013 ununterbrochen kumulierten zwangsweise eingezahlten Beiträge. Zur Feststellung des Vorliegens einer doppelten Aufwandsverwertung verwies der Bf. auf seine Ausführungen in der Beschwerde, in der der Bf. unter Berücksichtigung entsprechender Aufwertungsfaktoren unter Zugrundelegung von Referenzzinsen die aufgewerteten Beiträge zum Sterbekassenfonds dem im Streitjahr ausgezahlten Betrag in Höhe von 3.279,11 € gegenüberstellte.

Außerdem wären die Einzahlungen in die Sterbekasse in Österreich für die Jahre 2006 bis 2013 als Aufwendungen für Versicherungen nur zu einem Viertel berücksichtigt worden.

Die belangte Behörde übermittelte am 9.11.2017 über Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes vom 31.8.2017 Unterlagen des Bf. betreffend die Einkommensteuer ab dem Jahre 2005. Daraus ist zu entnehmen, dass der Bf. bis einschließlich 2004 in Deutschland

unbeschränkt steuerpflichtig war und während dieser Zeit in Österreich keine Einkünfte bezogen hat.

Die Belege legen ebenso dar, dass der Bf. ab dem Jahre 2005 im Inland unbeschränkt steuerpflichtig war und als Pensionist Einkünfte aus nicht selbständiger Tätigkeit bezogen hatte. Er hatte im Zeitraum 2005 bis 2013 die gegenständlichen Pflichtbeiträge in den Sterbekassenfonds in Höhe von 192,36 € jährlich im Rahmen der Einkommensteuererklärungen 2005 bis 2013 als Sonderausgaben geltend gemacht.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Das Bundesfinanzgericht stellt auf Basis von vorgelegten Schriftsätzen, des für das Streitjahr ausgestellten Lohnzettels sowie auf Grund der über Vorhalt vom Finanzamt übermittelten steuerlichen Unterlagen des Bf. nachfolgenden Sachverhalt als erwiesen fest:

Der Gesetzgeber hat die Sterbekasse mit 31.12.2013 aufgelöst, was zur Folge hatte, dass das vorhandene Kapital nach versicherungsmathematischen Grundsätzen auf die beitragszahlenden Mitglieder aufgeteilt worden war (vgl. § 80 ZTKG 1993, Ziviltechnikerkammergesetz 1993). Die Teilnahme am Sterbekassenfonds war grundsätzlich für alle Kammermitglieder verpflichtend. Dies wurde seitens des Bf. auch handschriftlich am Bescheid der Bundeskammer vermerkt und bedeutet, dass der Bf. die Jahresbeiträge im Zusammenhang mit Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit erhalten hatte.

Der für das Jahr 2015 ausgestellte Lohnzettel legt dar, dass der Wohlfahrtsfonds der Bundeskammer der Architekten und Ingenieurkonsulenten dem Bf. aus der Auflösung des Sterbekassenfonds 3.279,11 € brutto ausbezahlt hat. Dies wurde auch bescheidmäßig von der Bundeskammer der Architekten und Ingenieurkonsulenten festgesetzt, welche in weiterer Folge diese Bezüge dem Finanzamt als „Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit“ in Form eines elektronischen Lohnzettels übermittelt hat.

In rechtlicher Hinsicht ist auszuführen:

Einnahmen liegen gemäß § 15 Abs. 1 erster Satz EStG 1988 vor, wenn dem Steuerpflichtigen Geld oder geldwerte Vorteile unter anderem im Rahmen der Einkunftsart des § 2 Abs. 3 Z 4 EStG 1988 (Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit) zufließen.

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

§ 25 Abs. 1 Z 3 lit. d EStG 1988 regelt, dass Rückzahlungen von Pflichtbeiträgen, sofern diese ganz oder teilweise auf Grund des Vorliegens von Einkünften im Sinne der Z 1 (Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis) zurückgezahlt wurden, Einkünfte aus nicht selbständiger Tätigkeit sind.

Nach den Erläuternden Bemerkungen zu BGBl. I 28/1999 stellen erstattete Pflichtbeiträge als rückgängig gemachte Werbungskosten steuerpflichtige Einkünfte dar.

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.

Auf Basis der seitens der belangten Behörde vorgelegten Unterlagen, die mit den Angaben des Bf. übereinstimmen, ist zu berücksichtigen, dass der Bf. erst ab dem Jahr 2005 im Inland unbeschränkt steuerpflichtig war und er erst ab diesem Zeitpunkt die von ihm jährlich in den Sterbekassenfonds einbezahlten Pflichtbeiträge in Höhe von 192,36 € als Sonderausgaben im Rahmen der Veranlagung geltend gemacht hatte. Insgesamt gesehen machte der Bf. in der Zeit von 2005 bis 2013 Sonderausgaben in Höhe von 1.731,24 € geltend, die sich zu einem Viertel, somit im Ausmaß von 432,81 € einkommensteuermindernd ausgewirkt haben.

Vor diesem Hintergrund sind die rückgezahlten Pflichtbeiträge, die der Bf. nicht im Zusammenhang mit in Österreich versteuerten Einkünften entrichtet hat, nicht als Einkünfte aus nicht selbständiger Tätigkeit zu erfassen. Dies deshalb, da für diesen Zeitraum ein einkommensmindernder Abzug der in den Sterbekassenfonds entrichteten Pflichtbeiträge wegen des Zusammenhanges mit nicht steuerbaren Einnahmen nicht möglich war (vgl. VwGH 20.11.2012, 2008/13/0248 betreffend nachträgliche Einnahmen im Rahmen einer steuerfreien Auslandstätigkeit).

Anders ist die steuerrechtliche Beurteilung der zurückbezahlten Pflichtbeiträge für den Zeitraum 2005 bis 2013, zumal der Bf. in diesem Zeitraum im Inland eine Pension bezogen hat, und überdies die in Rede stehenden Beiträge als Sonderausgaben geltend gemacht hatte.

Tatsache ist, dass der Bescheid der Bundeskammer der Architekten den Anteil am auszuzahlenden Vermögen auf Basis der Gesamtheit der aufgewerteten Beitragssummen bestimmte, somit auch jene Beträge mit einbezogen hatte, die nicht mit steuerpflichtigen inländischen Einkünften in Zusammenhang standen.

Unter Bedachtnahme darauf, dass sich eine Steuerpflicht der Rückzahlung von Pflichtbeiträgen lediglich in einem Ausmaß ergeben kann, in dem der Bf. durch deren Abzug im Inland einen steuerlichen Vorteil erlangt hatte, sind nur jene Beiträge steuerpflichtig zu beurteilen, die ab dem Jahr 2005 im Zusammenhang mit im Inland steuerpflichtigen Pensionseinkünften gestanden haben.

Dazu kommt, dass sich die als Sonderausgaben in Abzug gebrachten Beiträge im Zeitraum 2005 bis 2013 in Höhe von 1.731,24 € im Ausmaß von einem Viertel, demnach in Höhe von 432,81 € einkommensteuermindernd ausgewirkt haben, sodass rückerstattete Pflichtbeiträge schon aus steuersystematischen Gründen und zur Vermeidung einer doppelten Aufwandsverwertung lediglich in Höhe der tatsächlichen Ausgabenverwertung steuerpflichtige Einkünfte darstellen können.

Zutreffend sind die Ausführungen der belangten Behörde, die die Berücksichtigung des vom Bf. geltend gemachten Verlustes in Höhe der nicht ausbezahlten und aufgewerteten Beträge verneinte, da sich bei Einkünften aus nicht selbständiger Tätigkeit der Zeitpunkt des steuerlich relevanten Zuflusses nach dem Zuflussprinzip des § 19 EStG 1988 bestimmt. Dazu kommt, dass die erstatteten Pflichtbeiträge aus steuersystematischen Gründen, da sie bereits in den Vorjahren einkommensteuermindernd berücksichtigt wurden, steuerpflichtige Einkünfte darstellen und schon aus diesem Grund eine steuerliche Berücksichtigung der nicht ausbezahlten aufgewerteten Beiträge im konkreten Fall nicht anzuerkennen war.

Berechnung der Einkommensteuer:

Einkünfte aus n.s.A	€	€
PVA	20.877,84	
BK Arch. und Wohlfahrtsfonds	432,81	
	-35,00	
	-132,00	
Gesamtbetrag der Einkünfte		21.143,65
		-730,00
		-345,00
		-726,00
		-612,00
		-334,00
Einkommen		18.396,65
ausländische Einkünfte		2.564,38
BMG für den Durchschnittssteuersatz		20.961,03
$(20.961,03 - 11.000,00) * 5.110,00 / 14.000,00$		3.635,77
$3.635,77 / 20.961,03 * 100$		17,34%
17.34% von 18.396,65		3.189,97
		-291,00

		-54,00
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge		2.844,98
Steuer für sonstige Bezüge		199,68
Steuer für Einkünfte aus Kapitalvermögen		4,90
Einkommensteuer		3.049,56
Anrechenbare Lohnsteuer		-3.548,98
festgesetzte Einkommensteuer		-499,42
gerundet		-499,00

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.

Im vorliegenden Fall liegt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor, da die Frage der Steuerpflicht von zurückgezahlten Pflichtbeiträgen im Sinne der im Erkenntnis genannten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes beantwortet worden ist.

Wien, am 10. Jänner 2018