

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des JBerufungswerbers, vom 15. Dezember 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 21. November 2005 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### **Entscheidungsgründe**

Der Berufungswerber wurde mit dem Einkommensteuerbescheid datiert vom 21. November 2005 im wesentlichen entsprechend seiner Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung vom 30. September 2005 veranlagt.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die Berufung vom 15. Dezember 2005, in welcher der Berufungswerber ausführt, er habe im Jahr 2004 an die Sozialversicherungsanstalt der Bauern die Versicherungsbeiträge laut Vorschreibung (Berechnung nach dem Einheitswert) einbezahlt. Diese Versicherungsbeiträge würden die Höchstbemessungsgrundlage überschreiten. Da er an einer freiwilligen Höherversicherung nicht interessiert sei, habe er um die Rückerstattung des zuviel verrechneten Betrages für 2004 ersucht. Im angefochtenen Bescheid sei der rückerstattete Pensionsversicherungsbeitrag in Höhe von € 1.234,51 als Einkommen gewertet worden. Da er die eingezahlten Pensionsversicherungsbeträge für die Land- und Forstwirtschaft im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung nicht als Sonderausgaben geltend machen könne, sei nicht nachvollziehbar, dass die zuviel einbezahlten Beiträge erneut versteuert würden.

Mit der Berufungsvorentscheidung datiert vom 12. Mai 2006 wurde das Begehr des Berufungswerbers abgewiesen und damit begründet, dass da im Berufungszeitraum auch auf Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zurückführende Beitragsgrundlagen zur Überschreitung der jährlichen Höchstbeitragsgrundlage geführt hätten, aufgrund der neuen Bestimmungen des Abgabenänderungsgesetzes 1998 gemäß § 25 Abs. 1 Z 3 lit. d EStG 1988 (Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 400/1988) die gesamte Zahlung der Sozialversicherung der Bauern den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zuzuordnen wäre. Für die Qualifikation der rückgezahlten Pflichtbeiträge sei unmaßgeblich, von welchem Versicherungsträger die Rückzahlung vorgenommen worden sei.

Im Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 14. Juni 2006 räumte der Berufungswerber ein, dass die Abgabenbehörde sowohl beim angefochtenen Bescheid als auch bei der Berufungsvorentscheidung die Bestimmung des § 25 Abs. 1 Z 3 lit. d EStG 1988 rechtsrichtig angewandt habe. Einer der tragenden Grundsätze des österreichischen Steuerrechts sei jenes des Verbotes der Doppelbesteuerung, wogegen § 25 Abs. 1 Z 3 lit. d EStG 1988 allerdings verstöße. Der Berufungswerber habe die ihm von der Sozialversicherungsanstalt der Bauern vorgeschriebenen Beiträge aus dem bereits der Einkommensteuer unterworfenen Einkommen geleistet, jedoch diese Beitragsleistungen nicht als Sonderausgaben geltend machen können. Ein neuerliches Versteuern dieser Beträge sei eine klare Doppelbesteuerung und könne dies nicht der Sinn des § 25 Abs. 1 Z 3 lit. d EStG 1988 sein. Die Abgabenbehörde hätte daher entweder das Geltendmachen der bezahlten Pensionsversicherungsbeiträge als Sonderausgaben zulassen oder den § 25 Abs. 1 Z 3 lit. d EStG 1988 restriktiv so auslegen müssen, dass die Rückzahlungen nicht als Einkommen qualifiziert würden.

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

Im vorliegenden Berufungsverfahren ist die Rechtsfrage, ob die Beitragsrückzahlung der Sozialversicherungsanstalt der Bauern im Jahr 2004 gemäß § 25 Abs. 1 Z 3 lit. d EStG 1988 bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zu berücksichtigen ist, zu beurteilen.

Gemäß § 69 Abs. 5 EStG 1988 hat 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 sind ein Siebentel der ausbezahlten Bezüge als sonstige Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988 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 EStG 1988 zugeflossen sind.

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 3 lit. d EStG 1988 i.d.F. AbgÄG 1998, BGBl. 28/1999 und AbgÄG 2002, BGBl. 84/2002 sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit Rückzahlungen von Pflichtbeiträgen, 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 wurden.

Über den Inhalt dieser Bestimmung besteht eine einhellige Rechtsmeinung: Wenn Pflichtbeiträge - wenn auch nur teilweise - auf Grund des Vorliegens von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit einzubehalten beziehungsweise zu entrichten waren, stellen die erstatteten (rückgezahlten) Beiträge zur Gänze Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit dar (vergleiche Hofstätter-Reichel, EStG 1988, 24. Lfg. zu § 25 RZ 4). Für die Qualifizierung der rückgezahlten Pflichtbeiträge ist unmaßgeblich, von welchem Versicherungsträger die Rückzahlung vorgenommen wird. Werden beispielsweise Pflichtbeiträge teils auf Grund eines Dienstverhältnisses, teils auf Grund einer gewerblichen Tätigkeit einbehalten und später rückgezahlt, dann zählen sie insgesamt zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Sind dagegen die rückgezahlten Beiträge ausschließlich auf Grund von selbständig ausgeübten Tätigkeiten entrichtet worden, dann sind die Rückzahlungen als Betriebseinnahmen bei den jeweiligen Einkünften zu erfassen (vgl. Doralt, EStG4 , § 25 RZ 64/1 mit Hinweis auf inhaltsgleichen Ausführungen der LStR 2002 RZ 688).

Der Berufungswerber hat im Jahr 2004 eine Rückzahlung von Pflichtbeiträgen für seine Beitragsleistungen zur Sozialversicherung der Bauern erhalten. Diese Rückzahlung erfolgte, weil auch von seinen nichtselbständigen Einkünften Pflichtbeiträge einbehalten worden waren. Die ASVG-Pflichtbeiträge waren ursächlich für die Beitragsrückzahlung. Ohne die nichtselbständigen Einkünfte und damit der ASVG-Beitragszahlungen wäre es überhaupt zu keiner Beitragsrückzahlung gekommen, weil die Höchstbemessungsgrundlage nicht überschritten worden wäre.

Von der Sozialversicherungsanstalt der Bauern wurde daher zu Recht gemäß § 69 Abs. 5 EStG 1988 ein Lohnzettel über die Beitragsrückzahlung unter Berücksichtigung sonstiger Bezüge ausgestellt. Vom Finanzamt wurde die Beitragsrückzahlung im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2004 auch richtigerweise bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit berücksichtigt und war daher die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Angemerkt wird zur Argumentation des Berufungswerbers, es liege in der Anwendung des § 25 Abs. 1 Z 3 lit. d EStG 1988 eine gegen (verfassungsrechtliche) Grundsätze des Steuerrechts, nämlich das vom Berufungswerber behauptete Verbot der Doppelbesteuerung,

vor, dass die Verwaltung gemäß Art. 18 Abs. 1 B-VG (Bundes-Verfassungsgesetz, BGBl. Nr. 1/1930) nur aufgrund der Gesetze erfolgen darf. Der eindeutige Wortlaut des § 25 Abs. 1 Z 3 lit. d EStG 1988 lässt jedoch keinen Spielraum für die vom Berufungswerber gewünschte Interpretation. Wie auch oben schon erläutert, hat der Berufungswerber die rückgezahlten Beträge auch bereits bei seinen nichtselbständigen Einkünften als Werbungskosten geltend gemacht. Die vom Berufungswerber angedachte Auslegung des § 25 Abs. 1 Z 3 lit. d EStG 1988 würde daher nicht eine Doppelbesteuerung vermeiden, sondern zu einer Nichtbesteuerung führen. Es steht dem Berufungswerber jedoch frei, wie oben in der Rechtsmittelbelehrung angeführt, seine Rechtsansicht bei den Gerichtshöfen öffentlichen Rechts auf ihre Richtigkeit prüfen zu lassen.

Linz, am 30. Juni 2006