

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf 1230 Wien, vertreten durch SOT Süd-Ost Treuhand Libertas Intercount Steuerberatung und Wirtschaftsprüfung Gesellschaft m.b.H., Wildpretmarkt 2-4, 1011 Wien, über die Beschwerde vom 22.05.2017 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Wien 1/23 vom 12.04.2017 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2015 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

Die Beschwerdeführerin (Bf), eine Ärztin, wurde antragsgemäß zur Einkommensteuer für das Jahr 2015 veranlagt. Der **Einkommensteuerbescheid vom 12.4.2017** enthält Einkünfte aus selbstständiger Arbeit sowie aus nichtselbstständiger Arbeit, wobei zwei Lohnzettel berücksichtigt wurden.

Die **Beschwerde vom 19.5.2017** richtete sich gegen die Höhe der Einkünfte sowie gegen die Höhe des Einkommens. Begründend führte die Bf aus:

In der Einkommensteuererklärung 2015 wurden die Einnahmen vom Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer Wien iHv EUR 37.158,69 in der KZ 9050 erfasst. Es handelt sich dabei um die Rückzahlung von in der Vergangenheit zuviel bezahlten Pflichtversicherungsbeiträgen. Die Krankenkassen behalten bei der Abrechnung der Honorare mit den Ärzten automatisch einen gewissen Anteil des Honorars ein und führen ihn an den Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer ab. Dabei wird nicht berücksichtigt, ob und wann die Höchstbeitragsgrundlage bzw. die Höchstbeiträge des Arztes erreicht sind. Somit kommt es regelmäßig vor, dass die verschiedenen Krankenkassen in Summe mehr

Beiträge an den Wohlfahrtsfonds abführen, als der Arzt (wegen der Deckelung mit der Höchstbeitragsgrundlage) letztlich schuldet.

Der Wohlfahrtsfonds lässt keine Guthaben zur Verrechnung für Folgejahre zu, wenn die Guthaben den Höchstbetrag überschreiten, und zahlt diese Guthaben daher an die Ärzte aus. Da es sich um eine Rückzahlung von Pflichtbeiträgen handelt, die ursprünglich Betriebsausgaben im Zusammenhang mit der ärztlichen Tätigkeit waren, haben wir diese in der Kennzahl 9050 (Erträge, die in einer Mitteilung nach § 109a erfasst sind) in der Steuererklärung erfasst und gleichzeitig bei der Anzahl der Lohnzettel „1“ (Krankenhaus X.) eingetragen. Dies haben wir dem Finanzamt in der Eingabe vom 27.3.2017 offengelegt und auf die Auswirkung auf die Höhe des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages hingewiesen.

Die unserer Ansicht nach sachlich richtige Erfassung bei den Einkünften aus selbständiger Tätigkeit (und nicht als Lohnzettel bei den Einkünften aus unselbständiger Tätigkeit) führt zu einer entsprechend höheren Bemessungsgrundlage für den investitionsbedingten Gewinnfreibetrag.

Im Rahmen der Veranlagung wurden diese Einnahmen vom Finanzamt nun doppelt erfasst: einmal auf Basis der Steuererklärung (KZ 9050) und ein weiteres Mal auf Basis des gemeldeten Lohnzettels.

Wir beantragen daher, die doppelte Erfassung dieser Einnahmen rückgängig zu machen, indem

- die Rückzahlung der Pflichtbeiträge des Wohlfahrtsfonds bei den Einkünften aus selbständiger Tätigkeit berücksichtigen werden und
- die Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit entsprechend gekürzt werden und die Steuer für 2015 mit EUR 68.148,- festzusetzen.

In eventu beantragen wir folgende Änderungen im Bereich der selbständigen Einkünfte zu berücksichtigen, sollte sich das Finanzamt auf die Fiktion des § 25 Abs 1 Z 3 lit d stützen und die Rückzahlung der Pflichtbeiträge den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit zuordnen:

<i>Erträge/Betriebseinnahmen</i>	<i>KZ 9050</i>	<i>EUR 0,00</i>
<i>Investitionsbedingter Gewinnfreibetrag</i>	<i>KZ 9229</i>	<i>EUR 13.226,52</i>
<i>Einkünfte aus selbständiger Arbeit</i>	<i>KZ 320</i>	<i>EUR 114.615,92</i>

In diesem Fall beantragen wir gleichzeitig, den von der Ärztekammer gemeldeten Lohnzettel entsprechend der gesetzlichen Bestimmung des § 69 Abs 5 EStG insoweit geändert zu berücksichtigen, als ein Siebentel der ausgezahlten Bezüge als sonstige Bezüge gemäß § 67 Abs 1 EStG auszuweisen sind. Damit wäre für unsere Mandantin der Nachteil des geringeren investitionsbedingten Gewinnfreibetrages durch die steuerliche Begünstigung eines Siebentels der Rückzahlung als "13./14. Bezug" ausgeglichen. Der Lohnzettel der Ärztekammer wäre daher in der Veranlagung wie folgt zu berücksichtigen:

<i>Bruttobezüge</i>	<i>(KZ 210)</i>	<i>EUR 37.158,69</i>
---------------------	-----------------	----------------------

Sonstige Bezüge	(KZ 220)	EUR 5.308,38 steuerpflichtig nach § 67 (1)
Steuerpflichtige Bezüge	(KZ 245)	EUR 31.850,31 steuerpflichtig zum Tarif

Die Einkommensteuer unserer Mandantin ist in diesem Fall mit EUR 66.720,- festzusetzen.

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 7.7.2017** folgte das Finanzamt dem Begehr der Bf und kürzte die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit insofern, als der Lohnzettel der Ärztekammer Wien – Wohlfahrtsfonds nicht mehr berücksichtigt wurde.

Im **Vorlageantrag vom 13.9.2017** begehrte die Bf die Einkommensteuer 2015 entsprechend des in der Beschwerde enthaltenen Eventualantrages festzusetzen und führte ergänzend aus:

In der oben erwähnten Berufsvorentscheidung vom 07.07.2017 hat das Finanzamt die rückgezahlten Pflichtbeiträge des Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer Wien weder gem Fiktion des § 25 Abs 1 Z 3 lit d EStG als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit berücksichtigt, noch diese Einkünfte entsprechend der gesetzlichen Bestimmungen des § 69 Abs 5 EStG insoweit geändert, als ein Siebentel der ausgezahlten Bezüge als sonstige Bezüge gem § 67 Abs 1 EStG auszuweisen und dementsprechend mit dem festen Steuersatz zu versteuern waren.

Unserer Mandantin hat im Jahr 2015 eine Rückzahlung von Pflichtbeiträgen zum Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer betreffend das Jahr 2014 erhalten. Die Pflichtbeiträge des Jahres 2014 betreffen sowohl Einkünfte aus unselbständiger Tätigkeit, als auch Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit. Dazu verweisen wir auf die Berechnung der Pflichtbeiträge 2014 in den beiliegenden Bescheiden.

Für diesen Fall — nämlich wenn sich die Rückzahlung auch nur zum Teil auf Pflichtbeiträge aus unselbständiger Arbeit bezieht — fingiert § 25 Abs 1 Z 3 lit d EStG, dass die rückgezahlten Beiträge zur Gänze Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit darstellen.

Eine Zurechnung der rückgezahlten Pflichtbeiträge unserer Klientin zu den Betriebseinnahmen im Rahmen der Einkünfte aus selbständiger Arbeit erfolgt nur dann, wenn die Beiträge ausschließlich auf Grund selbständiger Einkünfte angefallen sind, was hier nicht der Fall ist. Die Rückzahlung ist daher bei den Einkünften aus unselbständiger Tätigkeit zu erfassen.

Gemäß § 69 Abs 5 EStG ist für die Rückzahlung von Pflichtbeiträgen gem § 25 Abs 1 Z 3 lit d EStG ein Lohnzettel auszustellen. In diesem ist ein Siebentel der Bezüge als sonstiger Bezug gem § 67 Abs 1 EStG auszuweisen und mit dem festen Steuersatz zu versteuern. Dies unabhängig davon, ob die einbehalteten Pflichtbeiträge auf Bezüge im Sinne des § 67 Abs 1 EStG entfallen sind oder nicht. Ein Siebentel der Bezüge gem § 69 Abs 5 EStG gilt gem § 41 Abs 4 letzter Satz EStG stets als Bezug, der mit dem festen Steuersatz des § 67 Abs 1 EStG zu versteuern ist.

Der vom Wohlfahrtsfonds der Ärztekammerkammer übermittelte Lohnzettel war insofern falsch ausgestellt, da er nur Bruttobezüge ausweist. Wir haben das Finanzamt daher unter Verweis auf § 69 Abs 5 zweiter Satz EStG iVm § 25 Abs 1 Z 3 lit d EStG ersucht, den Lohnzettel entsprechend der eindeutigen gesetzlichen Anordnung richtig zu stellen und die Veranlagung entsprechend vorzunehmen.

Wir verweisen erneut darauf, dass unserer Klientin durch die Nichtberücksichtigung eines Siebentels gem § 69 Abs 5 EStG ein steuerlicher Nachteil entsteht. Wären die rückgezahlten Beiträge auch nur anteilig als Einkünfte aus selbständiger Arbeit erfasst worden, so hätte unsere Klientin die Möglichkeit der Inanspruchnahme eines höheren Gewinnfreibetrages gehabt. Der Wille des Gesetzgebers beim Gewinnfreibetrag war die frühere Ungleichbehandlung zwischen der begünstigten Besteuerung der Sonderzahlungen bei nichtselbständigen Einkünften zum festen Steuersatz von 6% und der Besteuerung von betrieblichen Einkünften Selbständiger zum vollen Tarif zu beseitigen. Durch die Berücksichtigung des Siebentels beim Lohnzettel der auszahlenden Stelle wäre der erwähnte Nachteil beseitigt.

Das Bundesfinanzgericht hat in seiner Entscheidung vom 20.04.2016, RV/7103689/2015, einerseits festgehalten, dass Rückzahlungen von Pflichtbeiträgen, sofern diese auch nur teilweise auf Grund des Vorliegen von Einkünften gem § 25 Abs 1 Z 1 EStG einbehalten und rückgezahlt worden sind, zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zählen und andererseits festgehalten, dass die auszahlende Stelle in dem von ihr ausgestellten Lohnzettel ein Siebentel der ausgezahlten Bezüge als sonstigen Bezug gem § 67 Abs 1 EStG auszuweisen hat. Wie in unserem Fall handelte es sich bei dieser Entscheidung um rückgezahlte Pflichtbeiträge zum Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer, welche sowohl Einkünfte aus selbständiger als auch Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit betroffen haben.

Dem Vorlageantrag sind ein Bescheid über die Fondsbeiträge für das Jahr 2014 vom 18.05.2015 sowie ein Bescheid über die Kammerumlage für das Jahr 2014 vom 02.06.2015 beigelegt.

Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:

Sachverhalt laut Aktenlage:

Die Bf hat als Ärztin Bezüge aus einem Dienstverhältnis in einem Krankenhaus und Einkünfte aus selbständiger Arbeit. Darüber hinaus stellte der Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer einen Lohnzettel aus, in dem rückgezahlte Pflichtbeiträge in Höhe von 37.158,69 Euro als Bruttobezug erfasst sind, ohne sonstige Bezüge auszuweisen. Die Rückzahlung bezieht sich auf Pflichtbeiträge aufgrund der nichtselbständigen Arbeit und auch aufgrund der selbständigen Arbeit der Bf.

Bei der Einkommensteuerveranlagung für 2015 wurden die vom Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer rückgezahlte Pflichtbeiträge sowohl bei den Einkünften aus

nichtselbständiger Arbeit als auch bei den selbständigen Einkünften erfasst. Diese doppelte Erfassung der Rückzahlung machte das Finanzamt mit Beschwerdevorentscheidung insofern rückgängig, als diese Bezüge bei den nichtselbständigen Einkünften nicht mehr berücksichtigt wurden. Im Vorlagebericht vertrat das Finanzamt nunmehr die Auffassung, dass die rückgezahlten Pflichtbeiträge richtigerweise als nichtselbständige Einkünfte (statt bei den selbständigen Einkünften) zu erfassen seien.

Strittig ist nun lediglich, ob iSd § 69 Abs. 5 EStG ein Siebentel des strittigen Betrages als sonstiger Bezug mit dem festen Steuersatz zu versteuern ist.

Rechtslage:

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 Siebentel der ausgezahlten Bezüge als sonstiger Bezug gemäß § 67 Abs. 1 EStG auszuweisen. Ein vorläufiger Lohnsteuerabzug hat zu unterbleiben.

Gemäß § 41 Abs. 4 letzter Satz EStG 1988 gilt bei der Veranlagung ein Siebentel der Bezüge gemäß § 69 Abs. 5 EStG 1988 als Bezug, der mit dem festen Steuersatz des § 67 Abs. 1 EStG 1988 zu versteuern ist.

Rechtliche Würdigung:

Nach den parlamentarischen Materialien zum AbgÄG 1998 sollten mit Einführung 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 die Bf im Jahr 2015 eine Rückzahlung von Pflichtbeiträgen erhalten, die aufgrund von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit und aus selbständiger Arbeit einbehalten worden waren. Damit steht fest, dass die rückgezahlten Beträge in Hinblick auf die Bestimmung des § 25 Abs. 1 Z 3 lit. d EStG 1988 jedenfalls unter die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit fallen.

Im Lohnzettel des Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer ist entgegen der Bestimmung des zweiten Satzes des § 69 Abs. 5 EStG 1988 ein Siebentel der ausgezahlten Bezüge nicht als sonstiger Bezug gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988 ausgewiesen. Auch nach Ansicht des Finanzamtes ist die Siebentel-Begünstigung auf ärztliche Tätigkeiten nicht anzuwenden und ist im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung die Versteuerung von rückgezahlten Pflichtbeiträgen als sonstige Bezüge nicht anwendbar.

Dieser Auffassung ist entgegenzuhalten, dass der zweite Satz des § 69 Abs. 5 EStG 1988 als Muss-Bestimmung formuliert ist und keine Ausnahmen für einzelne Berufsgruppen zulässt (siehe auch *Kuprian* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG 20.EL, § 69 Anm 29 "Jedenfalls ist im Lohnzettel ein Siebentel der ausgezahlten Bezüge als sonstiger Bezug gem § 67 Abs 1 auszuweisen"). Im Übrigen sehen auch die LStR 2002 Rz 1177 bei der Besteuerung von Pflichtbeitragsrückzahlungen keine Ausnahme für Ärzte vor.

Der Beschwerde war aufgrund der eindeutigen Gesetzeslage Folge zu geben.

Berechnung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit:

EasA lt angefochtenen Bescheid	150.073,63
Gewinnfreibetrag	14.927,50
Grundfreibetrag	3.900,00
Gewinn ohne Abzug FB	168.901,13
Abzüglich Rückzahlung	-37.158,69
Gewinn neu vor Bildung FB	131.742,44
Abzüglich Gewinnfreibetrag neu (13%)	-17.126,52
EasA neu	114.615,92

Berechnung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:

Krankenhaus X.	8.577,58
Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer (6/7)	31.850,31
Pauschbetrag für Werbungskosten	-132,00
EansA neu	40.295,89

Berechnung der Einkommensteuer für das Jahr 2015:

Einkünfte aus selbständiger Arbeit	114.615,92
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	40.295,89
Gesamtbetrag der Einkünfte	154.911,81
Sonderausgaben	-60,00
Kinderbetreuungskosten	-1.339,76
Kinderfreibeträge	-440,00
Einkommen	153.072,05
Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 (153.072,05 - 60.000,00) x 0,5 + 20.235,00	66.771,03
Verkehrsabsetzbetrag	-291,00

Arbeitnehmerabsetzbetrag	-54,00
Einkommensteuer nach Abzug der Absetzbeträge	66.426,03
Sonstige Bezüge 6% von 5.308,38	318,50
Anrechenbare Lohnsteuer	-81,62
Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG 1988	0,09
Einkommensteuer neu	66.663,00

Zulässigkeit einer Revision

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG i.V.m. § 25a Abs. 1 VwGG ist gegen diese Entscheidung eine Revision unzulässig. Es handelt sich um keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, da sich die Rechtsfolge unmittelbar aus dem Gesetz ergibt.

Wien, am 8. Mai 2018