

Der aktuelle ESt-Fall

Rückgezahlte Sozialversicherungsbeiträge im Zusammenhang mit Auslandseinkünften

Berücksichtigung im Rahmen des Progressionsvorbehalts?

SIMON KUMPFMÜLLER / CHRISTOPH SCHMIDL / ALEXANDER WOJCIECHOWSKI*)



Im vorliegenden Fall (BFG 1. 10. 2020, RV/7103519/2019) war strittig, ob rückgezahlte Sozialversicherungsbeiträge iZm Auslandseinkünften, für die Österreich kein Besteuerungsrecht zusteht, den Gesamtbetrag der zu versteuernden Einkünfte erhöhen oder im Rahmen des Progressionsvorbehalts zu berücksichtigen sind.

1. Der Fall

Der in Österreich unbeschränkt steuerpflichtige und DBA-rechtlich ansässige Beschwerdeführer bezog im Jahr 2016 ausschließlich ausländische Einkünfte unter Progressionsvorbehalt. Dem Finanzamt wurde neben einem Lohnzettel ohne Lohnsteuerausweis weiters ein Lohnzettel gemäß § 69 Abs 5 EStG iVm § 25 Abs 1 Z 3 lit 3 EStG (Rückzahlung der für 2015 geleisteten Sozialversicherungsbeiträge) von der Krankenkasse übermittelt. In diesem Lohnzettel waren ua steuerpflichtige Bezüge (KZ 245) iHv 10.506,34 Euro ausgewiesen. Das Finanzamt behandelte diese Rückzahlung von Sozialversicherungsbeiträgen iHv 10.506,34 Euro als steuerpflichtigen Bezug und setzte sie im Einkommensteuerbescheid 2016 als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit an.



Strittig ist, ob es sich bei den rückgezahlten Sozialversicherungsbeiträgen um inländische Einkünfte gemäß § 25 Abs 1 Z 3 lit d EStG oder um Sozialversicherungsbeiträge, die auf ausländische Einkünfte entfallen, für welche Österreich nach dem entsprechenden DBA¹⁾ nicht das Besteuerungsrecht zukommt, handelt.



2. Rechtliche Grundlagen

Gemäß § 16 Abs 1 EStG sind Werbungskosten Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Zu den Werbungskosten gehören nach Z 4 lit a leg cit auch Beiträge des Versicherten zur Pflichtversicherung in der gesetzlichen Sozialversicherung sowie nach lit f Beiträge zu einer ausländischen Pflichtversicherung, die einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entspricht. Werbungskosten sind bei jener Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

Gemäß § 25 Abs 1 Z 1 lit a EStG sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) ua die Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis. Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (lohnsteuerpflichtige Einkünfte) zählen gemäß § 25 Abs 1 Z 3 lit d EStG auch Rückzahlungen von Pflichtbeiträgen,²⁾ sofern diese ganz oder teilweise aufgrund des Vorliegens von Einkünften iSd Z 1 ein-

*) Mag. Simon Kumpfmüller, MSc ist Steuerberateranwärter, Mag. Christoph Schmidl ist Partner und Steuerberater und Alexander Wojciechowski, MA ist Steuerberater bei Grant Thornton in Wien. Die Autoren waren am Verfahren beteiligt.

¹⁾ Im konkreten Fall anzuwenden war das DBA Bulgarien (Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Republik Bulgarien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung), BGBl III 2011/30.

²⁾ Die Rückzahlung derartiger Pflichtbeiträge stellt zwar ein Ereignis dar, das gemäß § 295a BAO abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit haben könnte; da der Gesetzgeber jedoch für diesen be-

behalten oder zurückgezahlt wurden. Nach Einschätzung von *Braunsteiner* kann dem Gesetzeswortlaut nicht entnommen werden, dass unter den Begriff „Pflichtbeiträge“ nur solche des § 16 Abs 1 Z 4 EStG zu subsumieren wären; vielmehr zählen darunter auch Beiträge, die unter den allgemeinen Werbungskostenbegriff fallen (zB Beiträge an eine verpflichtende Pensionseinrichtung des Arbeitgebers).³⁾

Bei Auszahlung von Bezügen iSd § 25 Abs 1 Z 3 lit d EStG hat die auszahlende Stelle gemäß § 69 Abs 5 EStG bis 31. 1. des folgenden Kalenderjahres einen Lohnzettel (§ 84 EStG) 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.

3. Rechtsansicht des Beschwerdeführers

Im gegenständlichen Fall erhalte der Beschwerdeführer die rückerstatteten Sozialversicherungsbeiträge für seine in Österreich dem Progressionsvorbehalt unterliegenden Auslandseinkünfte. Damit seien aber auch die rückgezahlten Sozialversicherungsbeiträge Einnahmen im Rahmen dieser Auslandseinkünfte und demnach als für den Progressionsvorbehalt⁴⁾ maßgebliche Einkünfte anzusetzen.

Eine andere Behandlung würde auch der Systematik der Ertragsbesteuerung widersprechen und zu einer Ungleichbehandlung führen. Wären die zu Unrecht einbehaltenen Beiträge nämlich nicht einbehalten worden, hätte sich lediglich der Betrag der für den Progressionsvorbehalt maßgeblichen Einkünfte erhöht.

Nach Ansicht des Beschwerdeführers sei der Gesamtbetrag der Einkünfte 2016 mit 0 Euro festzusetzen, und die rückgezahlten Sozialversicherungsbeiträge seien im Rahmen des Progressionsvorbehalts zu berücksichtigen.

4. Rechtsansicht des Finanzamtes

Gemäß § 25 Abs 1 Z 3 lit d EStG sind Rückzahlungen von Pflichtbeiträgen, sofern diese ganz oder teilweise aufgrund des Vorliegens von Einkünften iSd Z 1 einbehalten oder rückgezahlt wurden, Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Demzufolge hat die auszahlende Stelle gemäß § 69 Abs 5 EStG bei der Auszahlung von Bezügen nach § 25 Abs 1 Z 3 lit d EStG einen Lohnzettel 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.

Voraussetzung für die Ausstellung eines Lohnzettels ist ein Zahlungsvorgang. Diese erstatteten Pflichtbeiträge stellen als rückgängig gemachte Werbungskosten steuerpflichtige Einkünfte dar. Gemäß § 16 Abs 1 EStG sind Werbungskosten Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen und bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. Zu den Werbungskosten gehören auch Beiträge des Versicherten zur Pflichtversicherung in der gesetzlichen Sozialversicherung sowie Beiträge von Arbeitnehmern zu einer ausländischen Pflichtversicherung, die einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entspricht.

sonderen Fall eines rückwirkenden Ereignisses einen eigenen Einkunftstatbestand normiert hat, kommt § 295a BAO nicht zum Tragen (vgl. *Braunsteiner* in *Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke*, EStG [27. Lfg, 2019] § 25 Anm 50).

³⁾ Vgl. *Braunsteiner* in *Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke*, EStG (27. Lfg, 2019) § 25 Anm 50.

⁴⁾ Vgl. Rz 7589 EStR: In Österreich ist der Progressionsvorbehalt nicht explizit im Gesetz verankert. Er ergibt sich zwangsläufig aus den §§ 1, 2 und 33 EStG und aus dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung (VwGH 21. 10. 1960, 0162/60; 30. 4. 1964, 0880/62; 21. 5. 1985, 85/14/0001).

Zum Inhalt der Norm des § 25 Abs 1 Z 3 lit d EStG besteht eine einhellige Rechtsmeinung: Wenn Pflichtbeiträge – auch nur teilweise – aufgrund des Vorliegens von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit einzubehalten bzw zu entrichten waren, stellen die erstatteten (rückgezahlten) Beiträge zur Gänze Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit dar.

§ 70 bzw 70a ASVG idgF lautet auszugsweise: Überschreitet in einem Kalenderjahr bei einer die Pflichtversicherung nach diesem Bundesgesetz begründenden Beschäftigung; oder bei gleichzeitiger Ausübung mehrerer die Pflichtversicherung nach diesem Bundesgesetz begründenden Beschäftigungen die Summe aller Beitragsgrundlagen der Pflichtversicherung – einschließlich der Sonderzahlungen – die Summe der monatlichen Höchstbeitragsgrundlagen für die im Kalenderjahr liegenden Beitragsmonate der Pflichtversicherung aufgrund einer Erwerbstätigkeit, wobei sich deckende Beitragsmonate nur einmal zu zählen sind, so hat die versicherte Person Anspruch auf Beitragserstattung nach den Abs 2 und 3. Gleiches gilt für die Erstattung von Beiträgen bei gleichzeitigem Vorliegen einer oder mehrerer Pflichtversicherungen nach dem GSVG oder BSVG, wenn ausschließlich Beiträge nach dem ASVG entrichtet wurden. Monatliche Höchstbeitragsgrundlage ist das 35-Fache der Höchstbeitragsgrundlage nach § 45 Abs 1 ASVG.

Fest steht, dass der Beschwerdeführer im Jahr 2016 von der Krankenkasse einen Erstattungsbetrag iHv 10.506,34 Euro erhalten hat. Darüber hinaus wurde von der Krankenkasse ein korrekter Lohnzettel (Lohnzettelart: L 16) gemäß § 69 Abs 5 EStG (KZ 210: 12.257,40 Euro; KZ 220: 1.751,06 Euro und KZ 245: 10.506,34 Euro) an das Finanzamt elektronisch übermittelt. Ebenso steht fest, dass 2016 lohnsteuerpflichtige Einkünfte bezogen wurden, weshalb die rückerstatteten Sozialversicherungsbeiträge gemäß § 25 Abs 1 Z 3 lit d EStG zur Gänze Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit darstellen.

Bei den rückerstatteten Beiträgen handle es sich somit um inländische Einkünfte, an denen das Besteuerungsrecht ausschließlich Österreich zustehe und eine Anwendung des DBA nicht erforderlich sei, womit ein Progressionsvorbehalt ausgeschlossen sei.

5. Wesentliche Judikatur des UFS und des VwGH zur Rückzahlung von Pflichtbeiträgen

- **UFS 9. 7. 2010, RV/0112-I/09:** Erstattete (rückgezahlte) Pflichtbeiträge stellen als rückgängig gemachte Werbungskosten in der Regel steuerpflichtige Einkünfte dar. Sofern diese Pflichtbeiträge (auch teilweise) aufgrund des Vorliegens von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit einzubehalten bzw zu entrichten waren, sind die erstatteten (rückgezahlten) Pflichtbeiträge zur Gänze als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu erfassen.⁵⁾
- **UFS 18. 11. 2008, RV/2756-W/08:** Rückerstattete Sozialversicherungsbeiträge stellen dann keine steuerpflichtigen Einkünfte dar, wenn durch deren Abzug kein steuerlicher Vorteil erlangt worden sei, weil die Beiträge nicht iZm steuerpflichtigen Einkünften gestanden hätten und somit gemäß § 20 Abs 2 EStG nicht als Werbungskosten abzugsfähig gewesen wären.
- **VwGH 20. 11. 2012, 2008/13/0248:** Die rückerstatteten Sozialversicherungsbeiträge wurden für eine nach § 3 Abs 1 Z 11 EStG begünstigte Auslandstätigkeit im Bereich der Entwicklungshilfe entrichtet. Damit seien auch die rückbezahlten Sozial-

⁵⁾ Siehe auch Rz 687a LStR, die weiters festhält: Werden zB von der SVA der Bauern Pflichtbeiträge zurückgezahlt, weil der Nebenerwerbslandwirt aufgrund seiner nichtselbständigen Bezüge die Höchstbeitragsgrundlage überschritten hat, stellen die rückgezahlten Pflichtbeiträge Einkünfte iSd § 25 Abs 1 Z 3 lit d EStG dar. Sofern die rückgezahlten Beiträge ausschließlich aufgrund von selbständig ausgeübten Tätigkeiten zu entrichten waren, sind sie als Betriebseinnahmen bei den jeweiligen Einkünften zu erfassen.

versicherungsbeiträge als rückerstattete Werbungskosten (nachträgliche) Einnahmen im Rahmen der begünstigten Auslandstätigkeit und demnach gemäß § 3 Abs 1 Z 11 EStG von der Einkommensteuer zu befreien.

6. Entscheidung des BFG vom 1. 10. 2020, RV/7103519/2019

Unstrittig ist, dass Österreich für die Auslandseinkünfte kein Besteuerungsrecht hat. Die ausländischen Einkünfte sind lediglich im Rahmen des Progressionsvorbehalts zu berücksichtigen. Ebenso ist die Höhe der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und der rückerstatteten Sozialversicherungsbeiträge unstrittig. Unstrittig ist auch, dass die Rückerstattung der Sozialversicherungsbeiträge auf eine im Ausland ausgeübte Tätigkeit entfällt.

Im gegenständlichen Fall hat das Finanzamt nicht dargestellt, dass die rückerstatteten Pflichtbeiträge als Werbungskosten von inländischen Einkünften in Abzug gebracht wurden und auch aus der Aktenlage ist solches nicht erkennbar.

In einem ähnlichen Fall (UFS 18. 11. 2008, RV/2756-W/08; siehe Pkt 5.) hat der UFS bekräftigt, dass rückerstattete Sozialversicherungsbeiträge dann keine steuerpflichtigen Einkünfte darstellen würden, wenn durch deren Abzug kein steuerlicher Vorteil erlangt worden sei, weil die Beiträge iZm steuerpflichtigen Einkünften gestanden hätten und somit nicht als Werbungskosten abzugsfähig gewesen wären.

Diese Rechtsansicht hat der VwGH in seinem Erkenntnis vom 20. 11. 2012, 2008/13/0248 (siehe dazu Pkt 5.), bestätigt. Der VwGH bekräftigte unter Verweis auf VwGH 23. 10. 1990, 89/14/0178, zwar zunächst, dass zu den Einnahmen auch die Rückerstattung von Werbungskosten gehöre. Durch die Rückerstattung würden die ursprünglich in zu geringer Höhe ausbezahlten Entgelte „ergänzt“. Rückzahlungen von Pflichtbeiträgen, sofern diese ganz oder teilweise aufgrund des Vorliegens von Einkünften iSd § 25 Abs 1 Z 1 EStG einbehalten oder zurückgezahlt worden seien, würden nach § 25 Abs 1 Z 3 lit d EStG grundsätzlich den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zugeordnet. Im Beschwerdefall war aber wesentlich, dass die rückerstatteten Sozialversicherungsbeiträge für eine nach § 3 Abs 1 Z 11 EStG begünstigte Auslandstätigkeit im Bereich der Entwicklungshilfe entrichtet wurden. Damit seien auch die rückbezahlten Sozialversicherungsbeiträge als rückerstattete Werbungskosten (nachträgliche) Einnahmen im Rahmen der begünstigten Auslandstätigkeit und von der Einkommensteuer zu befreien.

Im gegenständlichen Fall liegen zwar keine gemäß § 3 Abs 1 Z 11 EStG steuerfreien Einkünfte vor, jedoch ausländische Einkünfte, für die Österreich kein Besteuerungsrecht zukommt, weshalb die Grundsätze des VwGH nach Ansicht des BFG auf den gegenständlichen Fall anzuwenden sind. Die rückgezahlten Sozialversicherungsbeiträge iHv 10.506,34 Euro sind somit nicht dem Gesamtbetrag der zu versteuernden Einkünfte hinzuzurechnen, sondern erhöhen die Progressionseinkünfte.



Auf den Punkt gebracht

Grundsätzlich zählt auch die Rückerstattung von Werbungskosten, wie im konkreten Fall Pflichtbeiträge zu einer Sozialversicherung, zu den (nachträglichen) Einkünften. Durch die Rückerstattung werden die ursprünglich in zu geringer Höhe ausbezahlten Entgelte „ergänzt“. Stehen rückerstattete Sozialversicherungsbeiträge allerdings iZm Auslandseinkünften, für die Österreich kein Besteuerungsrecht zusteht, so erhöhen diese rückerstatteten Sozialversicherungsbeiträge nicht den Gesamtbetrag der zu versteuernden Einkünfte, sondern sind im Rahmen des Progressionsvorbehalts zu berücksichtigen.
