

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Maria Daniel in der Beschwerdesache Bf***, Bf-Adr*** vertreten durch Dr. Peter Wolf Wirtschaftsprüfungs- und SteuerberatungsgesmbH, Leharg. 3A/14, 1060 Wien, über die Beschwerde des Abgabepflichtigen vom 12. Oktober 2017 gegen die Bescheide des Finanzamtes vom 22. September 2017 betreffend Einkommensteuer 2014 und Einkommensteuer 2015 sowie über die Beschwerde des Abgabepflichtigen vom 15. Jänner 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes betreffend Einkommensteuer 2016 vom 13. Dezember 2018 (Steuernummer BfStNr***) zu Recht erkannt:

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den als Beilagen angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensverlauf

Die Einkommensteuer betreffend die Jahre 2014 bis 2016 wurde abweichend von den Erklärungen des Beschwerdeführers durch die belangte Behörde veranlagt.

Im Einkommensteuerbescheid 2014 wurde bei den Kfz-Kosten der bisher vom Beschwerdeführer angesetzte Privatanteil von 20% auf 40% erhöht. Die ursprünglich vom Beschwerdeführer nach Aufenthaltstagen aufgeteilten allgemeinen Kosten auf die jeweiligen Einkünfte wurden durch die belangte Behörde mittels Einnahmenschlüssel aufgeteilt. Die vom Beschwerdeführer bei den inländischen Einkünften angesetzten Ausgaben betreffend

Sozialversicherungsbeiträge und Steuerberatungskosten wurden durch die belangte Behörde mittels Einnahmenschlüssel anteilmäßig auf die ausländischen Einkünfte mit Progressionsvorbehalt und auf die übrigen Einkünfte aus selbständiger Arbeit pauschal in Höhe von € 23.000 aufgeteilt. In der Begründung fehlt der Hinweis der Aufteilung der Steuerberatungskosten.

Die bescheidmäßige Festsetzung der Einkommensteuer 2015 erfolgte in analoger Vorgangsweise. Entgegen der Begründung des Einkommensteuerbescheides 2015 wurden Steuerberatungskosten (mangels Existenz) nicht auf die jeweiligen Einkünfte aufgeteilt. Die pauschale Hinzurechnung bzw Kürzung der jeweiligen Einkünfte iHv € 26.000 resultierte einzig aus der Aufteilung der allgemeinen Werbungskosten und der geleisteten Sozialversicherungsbeiträge.

Ebenso wurden die vom Beschwerdeführer geleisteten Sozialversicherungsbeiträge durch die belangte Behörde im Einkommensteuerbescheid 2016 nach diesem Schlüssel auf die jeweiligen Einkünfte aufgeteilt. Zusätzlich wurden die geltend gemachten Kfz-Aufwendungen zur Gänze nicht berücksichtigt, da die betriebliche und private Verwendung des Kfz im Vorhalteverfahren nicht nachgewiesen worden sei.

Die jeweiligen Gewinnfreibeträge wurden von Amts wegen berücksichtigt bzw angepasst.

In der **Beschwerde** vom 14.1.2018 gegen die Einkommensteuerbescheide betreffend 2014 und 2015 wurde vorgebracht, dass die von der belangten Behörde pauschal vorgenommene Hinzurechnung bei den inländischen Einkünften aus selbständiger Arbeit und Abrechnung in gleicher Höhe bei den Progressionseinkünften rechnerisch nicht nachvollziehbar sei. Die Berücksichtigung der Aufwendungen nach Tagen bei den verschiedenen Einkünften (selbständige, unselbständige und Progressionseinkünfte) sei eine vom VwGH anerkannte Methode und sei auch von der Betriebsprüfung betreffend die Jahre 2002 bis 2004 nicht beanstandet worden. Die belangte Behörde verstoße daher gegen den Grundsatz von Treu und Glauben.

Die Aufwendungen im Jahr 2015 enthielten keinen Steuerberatungsaufwand. Da laut Bescheidbegründung betreffend Einkommensteuer 2015 ein Steuerberatungsaufwand aufgegliedert wurde, sei der Bescheid somit unrichtig und aktenwidrig.

Die Erhöhung des Privatanteiles der Kfz-Kosten sei von der Behörde nicht begründet worden. Ein Ausscheiden des Privatanteils von mehr als 20% sei bei dem Umfang der jährlichen Reisetätigkeit in Deutschland nicht gerechtfertigt.

Die auf Grund des Aufwandes in ungewisser Zukunft zufließenden Pensionszahlungen seien zur Gänze in Österreich zu versteuern. Daher müssten die dem Pensionsanspruch vorhergehenden

Aufwendungen zur Gänze die österreichische Einkommensteuerbemessungsgrundlage mindern, um eine verfassungswidrige Ungleichbehandlung zu vermeiden.

Der Steuerberatungsaufwand sei zur Gänze als Betriebsausgabe im Inland zu berücksichtigen, da dieser ausschließlich im Zusammenhang mit der Befolgung österreichischer Steuergesetze stehe. Die Besteuerung der künstlerischen Progressionseinkünfte werde im Ausland durch einfache Prozentrechnung von den erzielten Einnahmen vorgenommen und bedürfe daher keines österreichischen Steuerberaters.

Mit Schreiben vom 16.1.2018 ersuchte die belangte Behörde den Beschwerdeführer unter anderem um geeigneten Nachweis der beruflich veranlassten Kfz-Kosten.

In Beantwortung des Vorhaltes übermittelte der Beschwerdeführer diverse Zahlungsbestätigungen und Kontoauszüge, aus denen Kfz-Aufwendungen (Tanken, Parken) ersichtlich sind. Zudem gibt der Beschwerdeführer bekannt, dass im Jahr 2013 irrtümlich nicht erfasste Einnahmen iHv € 910 (netto) im Jahr 2014 aus Gründen der Prozessökonomie nacherfasst wurden.

Die Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide betreffend die Jahre 2014 und 2015 wurde mittels **Beschwerdevorentscheidung vom 23.4.2018** als unbegründet abgewiesen.

Die belangte Behörde gehe davon aus, dass die geleisteten Sozialversicherungsbeiträge auch Progressionseinkünfte umfassten, da bei der Ermittlung der Beitragsgrundlagen auch die im Ausland erzielten Einkünfte berücksichtigt wurden. Da die Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit in Österreich in den Jahren 2014 und 2015 immer geringer als die ausländischen Einkünfte gewesen seien, erscheine es schlüssig, dass die Sozialversicherungsbeiträge in den Jahren 2014 und 2015 nicht nur die selbständige Tätigkeit in Österreich betreffen. Die Höhe der Beiträge für die Sozialversicherung werde auf Grundlage der im Einkommensteuerbescheid enthaltenen Einkünften errechnet. Die diesbezügliche Hinzurechnung sei daher zu Recht erfolgt.

Der Steuerberatungsaufwand könne nicht allein für die Einkünfte in Österreich angefallen sein. Es sei aufgrund der Höhe des Aufwandes realistisch, dass auch Progressionseinkünfte davon umfasst waren. Im Zuge des Beschwerdeverfahrens habe der Beschwerdeführer keine Dokumente vorbringen können, die das Gegenteil bewiesen.

In der **Beschwerde vom 15.1.2019 gegen den Einkommensteuerbescheid 2016** beantragte der Beschwerdeführer die bezahlten Sozialversicherungsaufwendungen uneingeschränkt als österreichische Betriebsaufwendungen zu berücksichtigen sowie die PKW-Kosten zumindest zu 60% (somit unter Berücksichtigung eines Privatanteils von 40%) als betrieblich verursacht anzuerkennen.

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 11.4.2019** wurden die Kfz-Kosten für das Jahr 2016 unter Berücksichtigung eines Privatanteils iHv 40% anerkannt. Die geleisteten

Sozialversicherungsbeiträge wurden analog der Vorjahre anteilmäßig den „Progressionseinkünften“ zugeordnet.

Mit **Vorlageantrag vom 6.5.2019** gibt der Beschwerdeführer an, mit der Halbierung der mit 80% geltend gemachten PKW-Ausgaben einverstanden zu sein.

Mit Eingabe vom 11.11.2024 zieht der Beschwerdeführer die beantragte mündliche Verhandlung vor dem Senat zurück.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Im vorliegenden Fall ist die Aufteilung der Betriebsausgaben betreffend SV-Pflichtbeiträge und Steuerberatungskosten zwischen den inländischen Einkünften aus selbständiger Arbeit und den Einkünften unter Progressionsvorbehalt strittig.

Sachverhalt:

Der Beschwerdeführer ermittelt seinen Gewinn nach § 4 Abs 3 EStG 1988 und bezieht im streitgegenständlichen Zeitraum (neben seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit) Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Opernsänger mit Auftritten im In- und Ausland.

Der Beschwerdeführer ist innerhalb der Europäischen Union in mehreren Mitgliedstaaten als Opernsänger tätig und unterliegt nach Art 13 Abs 2 VO (EG) Nr. 883/2004 in Österreich als seinem Wohnsitzstaat der Versicherungspflicht.

Der Beschwerdeführer hat im Streitzeitraum folgende Beträge an die SVA bezahlt:

2014: € 25.504,01

2015: € 25.450,16

2016: € 4.902,11

Diese Beträge wurden in den jeweiligen Einkommensteuererklärungen bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit unter Kennziffer 320 zur Gänze als Ausgaben berücksichtigt.

Für die Ermittlung der Beitragsgrundlage 2014 (betreffend Sozialversicherung) wurden die Einkünfte aus selbständiger Arbeit sowie die Progressionseinkünfte (erzielt aus einer im EWR bzw in der EU ausgeübten selbständigen Tätigkeit) laut Einkommensteuerbescheid 2011 herangezogen. Die Ermittlung der Beitragsgrundlagen 2015 und 2016 erfolgte in gleicher Weise, indem für 2015 die jeweiligen Einkünfte des Einkommensteuerbescheides 2012 und für 2016 die Einkünfte des Einkommensteuerbescheides 2013 herangezogen wurden.

Diese Pflichtbeiträge wurden vom Beschwerdeführer nicht bei den ausländischen Einkünften als Betriebsausgaben berücksichtigt und konnten auch nicht bei diesen berücksichtigt werden.

Die Summe der „allgemeinen Betriebsausgaben“ laut Beilagen zu den Einkommensteuererklärungen setzt sich jeweils aus der Summe der allgemeinen Betriebsausgaben (Telefon, Internet, Einladungen, Repräsentationen 50%, EDV und Büromaterial, Tonträger, Fachliteratur, Noten, Porti, Diverses/Eintritte), den Kfz-Kosten abzüglich Privatanteil, den Fahrtspesen, GWG sowie einer Abschreibung für Abnutzung zusammen (2014: € 5.793,00; 2015: € 5.698,95; 2016: € 6.021,06).

Diese Ausgaben wurden vom Beschwerdeführer laut Erklärungen in den Jahren 2014 und 2015 auf die jeweiligen Einkünfte nach Arbeitstagen aufgeteilt.

Im Jahr 2014 wurden Fahrtspesen iHv € 622,91 und Ausgaben für geringwertige Wirtschaftsgüter iHv € 596,03, die in der Summe der sonstigen Werbungskosten unter der Kennziffer 724 anteilig bereits mit 29,86% berücksichtigt wurden, ein weiteres Mal in den Kennziffern 719 (€ 177,97) und 721 (€ 186,00), somit doppelt bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, vom Beschwerdeführer berücksichtigt.

Im Jahr 2015 wurden vom Beschwerdeführer Fahrtspesen (11,51% von € 42,91) sowohl unter der Kennziffer 724 als auch unter der Kennziffer 721 beantragt.

Weiters wurde im Jahr 2015 unter der Kennziffer 719 (Arbeitsmittel) €408,60 geltend gemacht.

Die „allgemeinen Ausgaben“ (laut Beilage zur Einkommensteuererklärung) im Jahr 2016 iHv € 6.021,06 wurden vom Beschwerdeführer zu 40,25% bei Kennzahl 320 (selbständige Einkünfte Österreich und Anrechnungsstaaten) und zu 59,75% bei den ausländischen Einkünften mit Progressionsvorbehalt unter Kennzahl 440 berücksichtigt. Die Aufteilung dieser „allgemeinen Ausgaben“ erfolgte nicht wie in den Vorjahren nach Arbeitstagen, sondern im Verhältnis zur Höhe der Einnahmen (selbständige Einkünfte Österreich und Anrechnungsstaaten – Einkünfte mit Progressionsvorbehalt) ohne Aufteilung auf die Einkünfte aus selbständiger Arbeit.

Im Jahr 2014 wurden Steuerberatungskosten iHv €10.900 als Betriebsausgaben (nur Österreich betreffend) geltend gemacht. Im Jahr 2015 wurden keine Steuerberatungskosten geltend gemacht. Die Tätigkeit des Steuerberaters beschränkt sich auf die Ermittlung der Kennzahlen der inländischen Abgabenerklärung.

Im Jahr 2014 wurden inländische Einnahmen iHv € 910 aus dem Titel „***“ erklärt, die bereits im Jahr 2013 vereinnahmt wurden.

Der Beschwerdeführer führt kein Fahrtenbuch für das betriebliche Kfz.

Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich aus den im Verfahrensverlauf zitierten Eingaben des Beschwerdeführers (insb Beilagen zu den Einkommensteuererklärungen), dem Vorhalteverfahren, sowie der Auskunft der SVS (Kontodaten und Zahlungsbestätigungen der SVA für den Beschwerdeführer).

Die betriebliche Verwendung des Kfz ergibt sich aus den vorgelegten Belegen des Beschwerdeführers im Vorhalteverfahren der belangten Behörde.

Die Besteuerung der Einkünfte mit Progressionsvorbehalt im Ausland erfolgt durch Anwendung eines Prozentsatzes der Einnahmen und bedarf somit keiner umfangreichen Tätigkeit eines Steuerberaters. Eine aliquote Kürzung der Steuerberatungskosten im Verhältnis der Einnahmen führt daher nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts zu keinem sachgerechten Ergebnis. Vielmehr scheinen die Ausführungen des Beschwerdeführers nachvollziehbar, wonach für die Besteuerung der künstlerischen Progressioneinkünfte im Ausland (einfache Prozentrechnung) keine Steuerberatungstätigkeit notwendig ist und daher keine diesbezüglichen Ausgaben anfallen.

Rechtliche Würdigung

1. Im Jahr 2013 vereinnahmte Honorare

Die Gewinnermittlung nach § 4 Abs 3 EStG 1988 folgt dem „Zufluss-Abfluss-Prinzip“. Gem § 19 Abs 1 EStG 1988 sind Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind.

Die im Jahr 2013 vereinnahmten Honorare iHv € 910 aus dem Titel „***“ sind daher aus den Einnahmen 2014 auszuscheiden.

2. SVS-Pflichtbeiträge

Nach § 20 Abs 2 EStG 1988 dürfen bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen und Ausgaben nicht abgezogen werden, soweit sie mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen. Als derartige nicht steuerpflichtige Einnahmen sind auch solche anzusehen, die aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens von der Besteuerung ausgenommen sind (vgl. VwGH 2.6.2022, Ra 2021/13/0039).

Der Beschwerdeführer ist innerhalb der Europäischen Union in mehreren Mitgliedstaaten als Opernsänger tätig und unterliegt nach Art 13 Abs 2 VO (EG) Nr. 883/2004 in Österreich als seinem Wohnsitzstaat der Versicherungspflicht.

Die steuerliche Berücksichtigung von sozialversicherungsrechtlichen Pflichtbeiträgen (im Hinblick auf Kranken- Unfall- und Arbeitslosenversicherung) dient der steuerlichen

Berücksichtigung persönlicher Verhältnisse der Abgabepflichtigen. Die einkommensteuerliche Berücksichtigung persönlicher Verhältnisse von in der EU grenzüberschreitend tätigen Personen obliegt im Zweifel dem Ansässigkeitsstaat (vgl VwGH 16.11.2021, Ra 2020/15/0077 mit Verweis auf EuGH 12.6.2003, C-234/01, EuGH 11.8.1995, C-80/94).

Die Pflichtbeiträge wurden vom Beschwerdeführer nicht bei den ausländischen Einkünften als Ausgaben berücksichtigt und konnten bei diesen auch nicht in Abzug gebracht werden.

Nach der Rechtsprechung des VwGH gebietet es die Niederlassungsfreiheit, grundsätzlich auch jenen Teil der Pflichtversicherung in der Sozialversicherung, welche die selbständige Tätigkeit in einem anderen Mitgliedstaat betrifft und dort keine steuerliche Berücksichtigung gefunden hat, von dem in Österreich zu besteuernenden Einkommen in Abzug zu bringen. Dies gilt auch für Pensionsbeiträge (vgl VwGH 16.11.2021, Ra 2020/15/0077).

Pflichtbeiträge stellen Betriebsausgaben gem § 4 Abs 4 lit a EStG 1988 dar. Da diese im Quellenstaat keine Berücksichtigung finden, muss deren Berücksichtigung auf Grundlage des innerstaatlichen Rechts in Österreich gewährleistet werden. Diesen zu den Betriebsausgaben zählenden Pflichtbeiträgen darf auch durch Anwendung der DBA-Freistellungsmethode ihre steuerliche Wirksamkeit nicht genommen werden (vgl VwGH 16.11.2021, Ra 2020/15/0077).

Damit sind die gesamten beschwerdegegenständlichen Sozialversicherungsbeiträge als zwingend angefallene Pflichtbeiträge von § 4 Abs 4 lit a EStG 1988 erfasst und als Werbungskosten bei der Ermittlung der Einkünfte in Österreich in voller Höhe anzusetzen.

Die Einnahmen aus der Tätigkeit des Beschwerdeführers in den Staaten mit Anrechnungsmethode sind in Österreich nicht von der Besteuerung ausgenommen. Die Werbungskosten stehen daher auch in diesem Fall nicht mit in Österreich nicht steuerpflichtigen Einnahmen im Zusammenhang (vgl VwGH 2.6.2022, Ra 2021/13/0039).

2. Steuerberatungskosten

Da die Tätigkeit des Steuerberaters ausschließlich auf die Ermittlung der Kennzahlen für die inländische Steuererklärung zurückzuführen ist, sind die Steuerberatungskosten zur Gänze als Werbungskosten bei der Ermittlung der inländischen Einkünfte zu berücksichtigen.

3. Kfz-Kosten

Der Nachweis über beruflich gefahrene Kilometer wird grundsätzlich mit der Führung eines Fahrtenbuches erbracht. Es können jedoch auch andere Beweismittel zur Führung des Nachweises in Betracht kommen. Der Beschwerdeführer hat durch die Vorlage diverser Belege die betriebliche Verwendung des Kfz grundsätzlich glaubhaft dargelegt.

Da weder über die betrieblich noch über die privat gefahrenen Kilometer Aufzeichnungen geführt wurden, ist der Privatanteil der Kfz-Kosten im Schätzungswege zu ermitteln.

Mangels Führung eines Fahrtenbuches wird im gesamten streitgegenständlichen Zeitraum für die private Nutzung des Kfz analog der Feststellung der belangten Behörde und analog dem Begehren laut Vorlageantrag vom 6.5.2019 ein Privatanteil in Höhe von 40% im Schätzungswege angesetzt.

4. Sonstige Betriebsausgaben

Die Aufteilung der sonstigen Betriebsausgaben betreffend die Jahre 2014 und 2015 erfolgt (analog der Berechnung des Beschwerdeführers bei der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2016) nach dem Einnahmenschlüssel und entspricht somit einer konstanten Vorgehensweise im gesamten beschwerderelevanten Zeitraum.

6. Werbungskosten bei den Einkünften aus nicht selbständiger Arbeit

Die irrtümlich doppelt geltend gemachten Werbungskosten im Jahr 2014 in den Kennzahlen 719 (Arbeitsmittel € 177,97) und 721 (Reisekosten € 186,00) werden korrigiert.

Da im Jahr 2015 in der Kennzahl 719 bereits Arbeitsmittel iHv 408,60 Euro als Werbungskosten geltend gemacht wurden, ist eine nochmalige Aufteilung der sonstigen Betriebsausgaben auf die nicht selbständigen Einkünfte unter Kennziffer 724 nicht gerechtfertigt.

5. Gewinnfreibetrag

Gem § 10 Abs 1 EStG 1988 idF BGBl I Nr. 118/2015 kann bei natürlichen Personen bei der Gewinnermittlung eines Betriebes ein Gewinnfreibetrag gewinnmindernd geltend gemacht werden.

Nach den gesetzlichen Bestimmungen steht der Gewinnfreibetrag bis zu einer Bemessungsgrundlage (Gewinn) von € 30.000,00 höchstens mit € 3.900,00 zu.

Gewinne/Verluste in den streitgegenständlichen Jahren vor Berücksichtigung eines Gewinnfreibetrages:

2014: -12.215,17 €

2015: -20.846,34 €

2016: +40.252,67 €

Für das Jahr 2016 ist somit ein Gewinnfreibetrag im Ausmaß von € 3.900,00 zu berücksichtigen.

Zur Unzulässigkeit der 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 Beschwerdefall liegt keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Die zu lösenden Rechtsfragen beschränken sich einerseits auf Rechtsfragen, welche bereits in der im Erkenntnis zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 16.11.2021, Ra 2020/15/0077) beantwortet wurden und solche, welche im Gesetz eindeutig gelöst sind. Im Übrigen hängt der Beschwerdefall von der Lösung nicht über den Einzelfall hinausgehender Sachverhaltsfragen ab. Tatfragen sind kein Thema, die einer ordentlichen Revision zugänglich sind. Eine ordentliche Revision ist daher nicht zulässig.

Wien, am 28. Jänner 2025