



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des T, vertreten durch Mag. Robert Muhr, Wirtschaftstreuhänder, 1180 Wien, Köhlergasse 26, vom 13. Jänner 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 15. Dezember 2005 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2004 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen. Dieses bildet einen Bestandteil des Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) erzielte im Streitjahr Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und war Pächter einer Land- und Forstwirtschaft. Er war daher sowohl nach dem Allgemeinen Sozialversicherungsgesetz (ASVG) als auch nach dem Bauern-Sozialversicherungsgesetz (BSVG) pflichtversichert. Da der Bw. in den Jahren 2001 und 2002 die jeweilige sozialversicherungsrechtliche Höchstbeitragsgrundlage überschritten hatte, wurden ihm auf Antrag von der Sozialversicherungsanstalt der Bauern im Streitjahr Beiträge in Höhe von 1.440,59 Euro für das Jahr 2001 und Beiträge in Höhe von 2.247,09 Euro für das Jahr 2002 rückerstattet.

Die Sozialversicherungsanstalt der Bauern übermittelte dem Finanzamt einen entsprechenden Lohnzettel, auf dem ein Siebentel des Gesamtbetrages (526,81 Euro) als sonstiger Bezug und

der restliche Betrag (3.160,87 Euro) als steuerpflichtiger Bezug ausgewiesen wurde. Der letztgenannte Betrag wurde vom Finanzamt bei der Arbeitnehmerveranlagung des Streitjahres als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erfasst.

In der gegenständlichen Berufung wurde eingewendet, dass die von der Sozialversicherungsanstalt der Bauern zurückbezahlten Beiträge nicht als Einkünfte zu erfassen seien, weil sich deren Bezahlung nicht steuermindernd ausgewirkt habe.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung wurde damit begründet, dass die Rückzahlung von Pflichtbeiträgen gemäß § 25 Abs. 1 Z 3 lit. d EStG 1988 zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zähle, wenn die Rückzahlung auf Grund eines Bezuges aus nichtselbständiger Arbeit erfolgt sei. Diese Voraussetzung sei im vorliegenden Fall erfüllt, weil der Bw. die Rückzahlung auf Grund der Höhe seiner nichtselbständigen Einkünfte, die zu einer Überschreitung der sozialversicherungsrechtlichen Höchstbeitragsgrundlage geführt haben, erhalten habe. Gemäß § 41 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 sei daher eine Veranlagung durchzuführen gewesen.

Im Vorlageantrag wurden erstmals Werbungskosten geltend gemacht. Dabei handelte es sich um Beiträge zu Berufsverbänden und Interessenvertretungen in Höhe von insgesamt 266 Euro, um die an die Sozialversicherungsanstalt der Bauern im Jahr 2004 bezahlten Beiträge in Höhe von 3.405,36 Euro, um Kosten für Arbeitsmittel (Computer und Telefon) in Höhe von 509,94 Euro und um Aufwendungen für Fachliteratur in Höhe von 1.641,85 Euro. Im Zusammenhang mit den an die Sozialversicherungsanstalt der Bauern bezahlten Beiträgen wurde ergänzend vorgebracht, es sei zwar die Rückzahlung der irrtümlich bzw. zu viel einbezahlten Beiträge als Einnahme erfasst, die im selben Zeitraum an die Sozialversicherungsanstalt der Bauern bezahlten Beiträge seien jedoch nicht als Werbungskosten berücksichtigt worden.

Mit Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates wurde dem Bw. mitgeteilt, dass die von ihm geltend gemachten Werbungskosten nur zum Teil steuerlich berücksichtigt werden können. An Beiträgen zu Berufsverbänden und Interessenvertretungen seien die Beiträge zur "Offiziersgesellschaft Wien" (33 Euro), zur "Offiziersgesellschaft Kärnten" (18 Euro) und zur "IG Stabsbataillon 7" (10 Euro) als Werbungskosten anzuerkennen. Hinsichtlich aller übrigen in der Aufstellung des Bw. angeführten Vereinigungen handle es sich nicht um Berufsverbände oder Interessenvertretungen, die nach ihrer Satzung und tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich oder überwiegend mit der Wahrnehmung der beruflichen Interessen ihrer Mitglieder befasst seien. Zu den als Werbungskosten geltend gemachten, an die Sozialversicherungsanstalt der Bauern im Jahr 2004 bezahlten Pflichtbeiträgen, wurde dem Bw. mitgeteilt, dass es sich dabei um Betriebsausgaben im Rahmen der Ermittlung der

Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft handle. Als Werbungskosten anzuerkennen seien hingegen die Aufwendungen für den Computer in Höhe von 77,94 Euro, die Telefonkosten in der vom Finanzamt (nach Rücksprache mit dem Bw. bzw. seinem steuerlichen Vertreter) geschätzten Höhe von 108 Euro sowie die Aufwendungen für Fachliteratur in der vom Bw. nachgewiesenen Höhe von 1.641,85 Euro. Von den im Vorlageantrag geltend gemachten Aufwendungen sei daher insgesamt ein Betrag von 1.888,79 Euro (Beiträge zu Berufsverbänden und Interessenvertretungen in Höhe von 61 Euro, Aufwendungen für Arbeitsmittel in Höhe von 185,94 Euro und Aufwendungen für Fachliteratur in Höhe von 1.641,85 Euro) als Werbungskosten anzuerkennen.

Dieser Vorhalt blieb unbeantwortet bzw. verzichtete der Bw. auf eine Stellungnahme zu den genannten Ausführungen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Rückzahlung von Pflichtbeiträgen

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 3 lit. d EStG 1988 sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit auch 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) einbehalten oder zurückgezahlt wurden.

Gemäß § 69 Abs. 5 EStG 1988 hat die auszahlende Stelle bei Auszahlung von Bezügen im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 3 lit. d einen Lohnzettel zur Berücksichtigung dieser Bezüge im Veranlagungsverfahren auszustellen und an das Finanzamt der Betriebsstätte zu übermitteln. In diesem Lohnzettel sind ein Siebentel der ausgezahlten Bezüge als sonstiger Bezug gemäß § 67 Abs. 1 auszuweisen.

Gemäß § 41 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 in der im Streitjahr geltenden Fassung BGBl. I Nr. 142/2000 ist der Steuerpflichtige – sofern im Einkommen lohnsteuerpflichtige Einkünfte enthalten sind – zu veranlagern, wenn im Kalenderjahr Bezüge gemäß § 69 Abs. 2,3,5, oder 6 zugeflossen sind.

Rückzahlungen von Pflichtbeiträgen zählen daher zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, auch wenn sie nur zum Teil auf Grund nichtselbständiger Einkünfte einbehalten oder zurückgezahlt worden sind. Werden daher Pflichtbeiträge teils auf Grund eines Dienstverhältnisses, teils auf Grund einer dienstnehmerähnlichen Tätigkeit einbehalten und später rückgezahlt, dann zählen sie insgesamt zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Werden zB von der Sozialversicherungsanstalt der Bauern Pflichtbeiträge

zurückgezahlt, weil der Nebenerwerbslandwirt auf Grund seiner nichtselbständigen Bezüge die sozialversicherungsrechtliche Höchstbeitragsgrundlage überschritten hat, stellen die von der Sozialversicherungsanstalt der Bauern rückgezahlten Pflichtbeiträge Einkünfte im Sinn des § 25 Abs. 1 Z 3 lit. d EStG 1988 dar (vgl. Doralt, EStG¹², § 25 Tz 64/1). Sind dagegen die rückgezahlten Beträge ausschließlich auf Grund von selbständig ausgeübten Tätigkeiten entrichtet worden, dann sind die Rückzahlungen als Betriebseinnahmen bei den jeweiligen Einkünften zu erfassen (vgl. nochmals Doralt, aaO).

Der vorliegende Sachverhalt entspricht dem im oa. Beispiel genannten Sachverhalt. Der Bw. erzielte im Streitjahr Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und war Pächter einer Land- und Forstwirtschaft. Für beide Tätigkeiten hatte der Bw. Pflichtbeiträge zu entrichten. Da die Einkünfte des Bw. in den Jahren 2001 und 2002 insgesamt die jeweilige sozialversicherungsrechtliche Höchstbeitragsgrundlage überschritten, wurde ein Teil der einbezahlten Beiträge – auf Grund eines Antrages des Bw. – rückgezahlt. Bei den rückgezahlten Beiträgen handelte es sich **auch** um solche, die der Bw. auf Grund seiner nichtselbständigen Tätigkeit zu leisten hatte. Bei welchem Sozialversicherungsträger der Antrag auf Rückzahlung gestellt wird bzw. welcher Sozialversicherungsträger die Rückzahlung leistet, ist nicht relevant.

Da von der Rückzahlung zumindest teilweise auch Beiträge umfasst waren, die der Bw. auf Grund seiner nichtselbständigen Tätigkeit zu leisten hatte, waren die von der Sozialversicherungsanstalt der Bauern für die Jahre 2001 und 2002 rückgezahlten Beiträge gemäß § 25 Abs. 1 Z 3 lit. d EStG 1988 als Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit steuerlich zu erfassen (vgl. dazu auch UFS 25.3.2004, RV/0262-L/03; UFS 10.10.2005, RV/0528-G/02; UFS 28.8.2006, RV/0180-K/06; sowie zahlreiche weitere Entscheidungen des Unabhängigen Finanzsenates). Ob und in welchem Umfang die rückerstatteten Beiträge tatsächlich als Werbungskosten oder Betriebsausgaben die Besteuerungsgrundlage vermindert haben, ist für die Beurteilung der Einnahmen ohne Bedeutung (vgl. UFS 26.8.2009, RV/0161-W/09).

Die im Streitjahr an die Sozialversicherungsanstalt der Bauern gezahlten Pflichtbeiträge in Höhe von insgesamt 3.405,36 Euro stellen keine Werbungskosten im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, sondern Betriebsausgaben im Rahmen der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft dar und sind daher bei der Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft zu erfassen. Das gilt auch dann, wenn sich die Bezahlung dieser Beiträge nicht steuermindernd auswirkt, weil gemäß § 13 Abs. 2 der im Streitjahr geltenden Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft (LuF PauschVO 2001), BGBl. II Nr. 54/2001, bei

der Ermittlung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft nach dieser Vorschrift insgesamt kein Verlust entstehen kann.

Auch die in der Berufungsentscheidung UFS 26.8.2009, RV/0161-W/09, vertretene Rechtsansicht, wonach im Fall einer Rückzahlung von Pflichtversicherungsbeiträgen im Sinn des § 25 Abs. 1 Z 3 lit. d EStG 1988 im Umfang der Rückzahlung Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit im Jahr der Bezahlung der Beiträge vorliegen, führt im gegenständlichen Fall zu keinem anderen Ergebnis, weil nicht im Jahr 2004, sondern ausschließlich in den Jahren 2001 und 2002 geleistete Pflichtbeiträge zurückgezahlt wurden. Bereits für das Jahr 2003 wurden dem Bw. keine Beiträge mehr erstattet, weil seine Einkünfte die sozialversicherungsrechtliche Höchstbeitragsgrundlage nicht mehr überschritten haben.

2) Werbungskosten

Werbungskosten sind gemäß § 16 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG 1988 auch **Beiträge für die freiwillige Mitgliedschaft bei Berufsverbänden und Interessenvertretungen**. Die Beiträge sind nur unter folgenden Voraussetzungen abzugsfähig:

- Die Berufsvertretungen und Interessenverbände müssen sich nach ihrer Satzung und tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich oder überwiegend mit der Wahrnehmung der beruflichen Interessen ihrer Mitglieder befassen.
- Die Beiträge können nur in angemessener, statutenmäßig festgesetzter Höhe abgezogen werden.

Die Beiträge zur "Offiziersgesellschaft Wien" (33 Euro), zur "Offiziersgesellschaft Kärnten" (18 Euro) und zur "IG Stabsbataillon 7" (10 Euro) werden daher als Werbungskosten anerkannt.

Nicht anerkannt werden hingegen die Beiträge an alle übrigen in der Aufstellung des Bw. angeführten Vereinigungen, weil es sich bei diesen nicht um Berufsverbände oder Interessenvertretungen handelt, die nach ihrer Satzung und tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich oder überwiegend mit der Wahrnehmung der beruflichen Interessen ihrer Mitglieder befasst sind. Das gilt für die "ARGE Daten – Österreichische Gesellschaft für Datenschutz" (siehe § 2 der Statuten "Zweck") ebenso wie für den Verein für Konsumenteninformation (Zweck ist die Vertretung der Interessen der Konsumenten). Zweck der "Spinoza Gesellschaft" ist (laut deren Homepage) die besondere Förderung der deutschsprachigen Spinoza-Forschung und die Förderung der Wiedereinbürgerung Spinozas in die deutschsprachige Kultur, wobei die Spinoza Gesellschaft einen größeren, über die Fachgrenzen und den akademischen Bereich hinausgehenden Interessentenkreis ansprechen und für die Philosophie Spinozas gewinnen will. Bei der "Gesellschaft für Ganzheitsforschung"

handelt es sich offensichtlich ebenfalls um eine Vereinigung von philosophisch interessierten Menschen. Der Zweck des "Geschichtsvereins für Kärnten" ist (siehe § 2 der Satzungen) "die Pflege der Geschichte Kärntens, die Vertiefung des Verständnisses für das Werden der historischen Einheit des Landes und die Stärkung des Bewusstseins der Zusammengehörigkeit aller Kärntner". Der Zweck des Vereins "Feste Anlage Wurzenpass" ist – soweit für die Abgabenbehörde ersichtlich – die Erhaltung der "Sperranlagen der Sperrkompanie Wurzenpass".

Auch die berufliche Beschäftigung mit Vereinsrecht führt nicht dazu, dass jede privat veranlasste Mitgliedschaft bei einem Verein zu beruflichen Aufwendungen führt.

Von den für **Arbeitsmittel** geltend gemachten Aufwendungen sind die Aufwendungen für den Computer in Höhe von 77,94 Euro sowie die Telefonkosten in der vom Finanzamt (nach Rücksprache mit dem Bw. bzw. seinem Steuerberater) geschätzten Höhe von 108 Euro als Werbungskosten anzuerkennen. Anzuerkennen sind schließlich auch die Aufwendungen für **Fachliteratur** in der vom Bw. nachgewiesenen Höhe von 1.641,85 Euro.

Von den im Vorlageantrag (erstmalig) geltend gemachten Werbungskosten ist daher insgesamt ein Betrag von 1.888,79 Euro (Beiträge zu Berufsverbänden und Interessenvertretungen in Höhe von 61 Euro, Aufwendungen für Arbeitsmittel in Höhe von 185,94 Euro und Aufwendungen für Fachliteratur in Höhe von 1.641,85 Euro) anzuerkennen.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Graz, am 10. November 2009