



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des GM, vertreten durch die W-Steuerberatungsges.m.b.H., gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch betreffend Einkommensteuer 2000 und 2001 entschieden:

Den Berufungen wird im Umfang der Berufungsvorentscheidungen teilweise Folge gegeben.

Hinsichtlich der Bemessungsgrundlagen und der Höhe der Abgaben wird auf die Berufungsvorentscheidungen vom 12. November 2003 verwiesen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungsführer erklärte in den Streitjahren neben aus Beteiligungen resultierenden Einkünften aus Gewerbebetrieb sowie Vermietung und Verpachtung und nichtselbständigen Einkünften aus einer Grenzgängertätigkeit sowie einer Tätigkeit als Geschäftsführer einer inländischen GmbH an der er mit 25% beteiligt war, Einkünfte aus einer als Einzelunternehmer ausgeübten, in der Organisation und Durchführung von Veranstaltungen bestehenden gewerblichen Tätigkeit. Infolge der seit Beginn dieser Tätigkeit im Jahr 1995 erzielten negativen Einkünfte aus Gewerbebetrieb wertete die Prüferin anlässlich einer die Jahre 1997 bis 2001 umfassenden Prüfung und ihr folgend das Finanzamt diese Tätigkeit als Liebhaberei und ließ die Verluste in den Einkommensteuerbescheiden der Jahre 1998 bis 2001 steuerlich unberücksichtigt. Lediglich der noch im dreijährigen Anlaufzeitraum angefallene Verlust des Jahres 1997 fand Anerkennung.

Mit gegen die Einkommensteuerbescheide 2000 und 2001 gerichteter Berufung wurde die Vorläufigkeit des für das Jahr 2000 ergangenen Einkommensteuerbescheides sowie die Nichtberücksichtigung der ausländischen Steuer im Jahr 2000 bzw. deren Berücksichtigung mit einem zu geringen Betrag im Jahr 2001 bekämpft. Mit ergänzendem Schriftsatz vom 3. Oktober 2003 wurde weiters beantragt, die aufgrund der gewerblichen Tätigkeit (Organisation von Veranstaltungen) an die Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft geleisteten Versicherungsbeiträge (2000: 45.276,20 S; 2001: 33.570,63 S) und die Kammerumlage als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zu berücksichtigen.

Das Finanzamt trug der Berufung insoweit Rechnung, als der Bescheid betreffend das Jahr 2000 endgültig erlassen wurde und die ausländische Steuer unter Hinweis auf Artikel 23 Abs. 2 DBA-Liechtenstein mit den von der steuerlichen Vertretung im Schriftsatz vom 2. Oktober 2003 angegebenen Beträgen von 1.510,00 S (2000) bzw. 19.286,08 S (2001) berücksichtigt wurde. Betreffend die Sozialversicherungsbeiträge wies das Finanzamt darauf hin, dass diese ohne Zweifel im Zusammenhang mit der als Liebhaberei beurteilten Tätigkeit stünden und sie daher mangels Veranlassungszusammenhanges nicht als Werbungskosten bei den Einkünften aus der nichtselbständigen Grenzgängertätigkeit berücksichtigt werden könnten.

Mit Schriftsatz vom 12. Dezember 2003 wurde die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt. Bezüglich der Nichtberücksichtigung der Sozialversicherungsbeiträge stelle sich zum einen die Frage nachträglicher Betriebsausgaben, da die Qualifikation als steuerliche Liebhaberei erst im Nachhinein, anlässlich der Betriebsprüfung festgestellt worden sei und müsse zum anderen berücksichtigt werden, dass der Berufungsführer auch Gesellschafter-Geschäftsführer einer inländischen GmbH sei und er aufgrund dieser Beschäftigung der Sozialversicherungspflicht nach dem GSVG unterliege. Wenn daher die Sozialversicherungsbeiträge ausschließlich bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb geltend gemacht worden seien, so sei darin unter Umständen ein Fehler zu erblicken. Falls die Sozialversicherungsbeiträge somit nicht bereits als nachträgliche Betriebsausgaben oder gar als Werbungskosten in Form gesetzlicher Versicherungsbeiträge im Zusammenhang mit der Grenzgängertätigkeit in Abzug zu bringen seien, sei evident, dass eine weitere Tätigkeit die der Sozialversicherungspflicht nach dem GSVG unterliege, die Voraussetzungen für die Abzugsfähigkeit der Versicherungsbeiträge schaffe.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Beurteilung der in Rede stehenden Tätigkeit (Organisation von Veranstaltungen) als steuerlich unbeachtliche Liebhaberei steht außer Streit. Strittig ist nach dem Vorlageantrag

allein noch die Frage, ob die an die Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft geleisteten Beiträge sowie die Kammerumlage als Werbungskosten oder als (nachträgliche) Betriebsausgaben steuerlich berücksichtigt werden können.

Nach § 2 Abs. 2 EStG 1988 ist das der Einkommensteuer zu unterziehende Einkommen der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs. 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen sowie der Freibeträge nach den §§ 104 und 105. Nach der Systematik des Einkommensteuergesetzes sind im Rahmen der Einkommensermittlung somit zunächst die Einkünfte aus jeder einzelnen Einkunftsquelle, dh. die sich nach Abzug von Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten jeweils ergebende Nettogröße, zu ermitteln. Abzugsfähige Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten liegen dabei nur dann vor, wenn die Aufwendungen oder Ausgaben mit dem Betrieb bzw. der Einkünfteerzielung im Zusammenhang stehen (vgl. Doralt, EStG⁷, § 4 Tz 228 und § 16 Tz 32). Betriebsausgaben wie auch Werbungskosten müssen somit unter Beachtung des Veranlassungszusammenhanges der einzelnen Einkunftsquelle zugeordnet werden. Sind Aufwendungen zugleich durch mehrere Einkunftsquellen veranlasst, muss der Betrag den Einkunftsquellen anteilig zugeordnet werden (vgl. VwGH 29.5.2001, 2001/14/0090). Soweit kein Zusammenhang mit einer Einkunftsquelle vorliegt, können angefallene Aufwendungen hingegen keine einkommensteuerliche Berücksichtigung finden (vgl. VwGH 23.5.2000, 99/14/0301, betreffend die Nichtanerkennung von Werbungskosten im Zusammenhang mit einer unentgeltlichen Funktionsausübung).

Unbestritten ist, dass der Berufungsführer aufgrund seiner Tätigkeit als Organisator von Veranstaltungen nach den Bestimmungen des gewerblichen Sozialversicherungsgesetzes (GSVG) pflichtversichert war, die von ihm diesbezüglich geleisteten Beiträge sohin Pflichtversicherungsbeiträge nach den sozialversicherungsrechtlichen Bestimmungen waren. Beiträge des Versicherten zur Pflichtversicherung in der gesetzlichen Sozialversicherung sind entweder Betriebsausgaben gemäß § 4 Abs. 4 Z 1 lit. a EStG 1988 oder Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 Z 4 lit. a EStG 1988 und nach obigen Ausführungen somit bei jenen Einkünften in Abzug zu bringen, mit denen sie im Zusammenhang stehen. Dass die an die Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft geleisteten Pflichtbeiträge ebenso wie die Kammerumlage durch die gewerbliche Organisationstätigkeit und nicht durch die nichtselbständige Grenzgängertätigkeit veranlasst sind, ist evident und kam daher eine Berücksichtigung als Werbungskosten bei den nichtselbständigen Einkünften nicht in Betracht.

Ebenso wenig konnten die strittigen Beiträge bei den aus der Tätigkeit als Gesellschafter-Geschäftsführer erzielten Einkünften in Abzug gebracht werden. Abgesehen davon, dass die Einkünfte aus der Geschäftsführertätigkeit einkommensteuerlich unter Vorlage entsprechender

Lohnausweise jeweils als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erklärt und veranlagt wurden, nach § 4 Abs. 2 ASVG als Dienstnehmer, abgesehen von hier nicht zur Anwendung kommenden Ausnahmen, jedenfalls auch gilt, wer nach § 47 Abs. 1 in Verbindung mit Abs. 2 EStG 1988 Lohnsteuerpflichtig ist und in einem solchen Fall keine Versicherungspflicht nach dem GSVG besteht (§ 2 Abs. 1 Z 3 GSVG in Verbindung mit § 4 Abs. 1 Z 1 und § 4 Abs. 2 ASVG), sprechen gerade auch die Ausführungen der steuerlichen Vertretung im Schreiben vom 3. Oktober 2003, dass der Berufungsführer im Jahr 2000 eine Grenzgängertätigkeit aufgenommen habe, eine Sozialversicherung für Grenzgänger in Österreich jedoch nicht vorgesehen sei und der Berufungsführer die Gewerbeberechtigung weiter aufrecht erhalten habe, um einen Sozialversicherungsschutz in Österreich zu haben, in offenkundiger Weise dafür, dass die geleisteten Beiträge entsprechend der Vorgehensweise im Rahmen der ursprünglichen Ermittlung der Einkünfte ausschließlich durch die in Rede stehende Organisationstätigkeit veranlasst sind und können sie somit verursachungsgerecht auch nur dieser Tätigkeit zugeordnet werden.

Inwieweit in diesem Zusammenhang aufgrund der nachträglichen Feststellung betreffend das Vorliegen von Liebhaberei nachträgliche Betriebsausgaben vorliegen sollten, ist für den unabhängigen Finanzsenat nicht nachvollziehbar. Nachträgliche Betriebsausgaben iSd § 32 Z 2 EStG 1988 liegen nur insoweit vor, als die Aufwendungen mit der ehemaligen Tätigkeit in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen (Doralt, a.a.O., § 32 Tz 72). Kein Zusammenhang mit der früheren betrieblichen Tätigkeit besteht für Aufwendungen, die ihre Ursache in der Zeit nach der Beendigung der betrieblichen Tätigkeit haben. Gegenständlich ist die Prüferin aufgrund der außer Streit stehenden Beurteilung der Organisationstätigkeit als Liebhaberei von einer Betriebsaufgabe per 31. Dezember 1997 ausgegangen. Die strittigen Beiträge der Jahre 2000 und 2001 stehen damit aber ohne Zweifel nicht mehr im Zusammenhang mit der ehemaligen betrieblichen Tätigkeit, sondern haben ihre Ursache in der Zeit nach der Beendigung. Dass die Feststellung der Beendigung durch die Prüferin erst im Nachhinein getroffen wurde, vermag daran nichts zu ändern.

Lediglich der Vollständigkeit halber wird darauf hingewiesen, dass auch eine Umdeutung der in Rede stehenden Sozialversicherungsbeiträge in freiwillige Beiträge und eine dadurch eröffnete Möglichkeit zur Berücksichtigung als Sonderausgaben nicht in Betracht käme. Nach § 18 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 zählen Beiträge und Versicherungsprämien zu einer freiwilligen Kranken-, Unfall- oder Pensionsversicherung grundsätzlich zu den Sonderausgaben. Beiträge zu freiwilligen Versicherungen in diesem Sinne können im Hinblick auf die vom Gesetzgeber vorgenommene Differenzierung aber nur solche sein, die nicht auf der Versicherungspflicht nach den Sozialversicherungsgesetzen beruhen (vgl. VwGH 18.3.1991, 90/14/0265). Eine

solche Versicherungspflicht lag gegenständlich aber unbestritten vor und fehlt es somit an dem für einen Sonderausgabenabzug erforderlichen Merkmal der Freiwilligkeit.

Die ausländische Steuer war wie bereits in der Berufungsvorentscheidung antragsgemäß zu berücksichtigen. Ebenso war die Einkommensteuer für das Jahr 2000 endgültig festzusetzen und war der Berufung daher im Umfang der Berufungsvorentscheidung teilweise Folge zu geben.

Feldkirch, am 27. April 2006