

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R über die Beschwerde des Bf., Adresse, vom 02.06.2017 gegen den Bescheid der belangten Behörde FA vom 08.05.2017, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2016 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) erklärt seit Jahren ausschließlich Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit.

Den im Zuge der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2016 erklärungsgemäß ergangenen Einkommensteuerbescheid vom 8.5.2017 (Anm.: die in diesem ausgewiesene Gutschrift betrug € 148,00) bekämpfte der Bf. mit der Begründung, die von ihm in Höhe von € 1.498,38 an die Sozialversicherungsanstalt der Bauern eingezahlten Beträge versehentlich nicht als Werbungskosten in die Erklärung eingetragen zu haben.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 28.6.2017 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab:

„Gemäß § 16 Abs. 1 Z 4 lit. a EStG 1988 stellen Beiträge zur Pflichtversicherung in der gesetzlichen Sozialversicherung Werbungskosten dar. Voraussetzung ist, dass der Steuerpflichtige entsprechende Einkünfte erzielt, mit denen die Pflichtversicherung verbunden ist. Im Kalenderjahr 2016 bezogen Sie nur Einkünfte von der V. Die beantragten Aufwendungen stellen daher keine Werbungskosten dar.“

Im Vorlageantrag vom 26.7.2017 bezeichnete der Bf. die Beschwerdevorentscheidung als nicht schlüssig. Der Ausgabencharakter der Pflichtversicherungsbeiträge ergäbe sich nicht im Zusammenhang mit der betrieblichen Tätigkeit, sondern aus dem Zwangscharakter der Versicherung (Bernold, Mertens, E 1234 und E 1235).

In der Beschwerdevorlage vom 20.9.2017 beantragte das Finanzamt mit nachstehender Begründung die Abweisung der Beschwerde:

„Die Frage, ob es sich bei diesen Beiträgen um Pflichtbeiträge handelt, der Antragsteller somit pflichtversichert war, ist ausschließlich nach den sozialversicherungsrechtlichen Bestimmungen zu beurteilen (VwGH 18.3.1991, 90/14/0265). Für jeden Land- und Forstwirt besteht eine Rechtspflicht zur Kranken- und Pensionsversicherung. Die Pflichtbeiträge an die Sozialversicherungsanstalt der Bauern sind als Werbungskosten zu beurteilen und können als solche nur bei der Einkunftsart abgezogen werden, bei der sie erwachsen sind. Die Pflichtbeiträge stehen in keinem Zusammenhang mit den nichtselbständigen Einkünften aus der Tätigkeit als Angestellter der V und können daher nicht im Rahmen der nichtselbständigen Tätigkeit abgezogen werden. Da die Einkünfte aus der Land und Forstwirtschaft pauschaliert sind und nicht bei der Veranlagung berücksichtigt bzw. einbezogen werden, müssen auch die Beitragszahlungen zur Sozialversicherungsanstalt der Bauern außer Ansatz bleiben.“

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Sachverhalt

Aufgrund der Aktenlage wird folgender Sachverhalt als entscheidungswesentlich angenommen:

Der Bf. erzielt aus seinem Dienstverhältnis zur V Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit und übermittelt dem Finanzamt seit Jahren Erklärungen zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung.

Seinen glaubhaften Angaben zufolge hat der Bf. im Jahr 2016 € 1.498,38 an Pflichtbeiträgen an die Sozialversicherungsanstalt der Bauern eingezahlt.

Weder den vorgelegten Akten noch den Beschwerdeausführungen sind nähere Umstände in Bezug auf das Vorliegen einer zu Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft führenden Betätigung des Bf. zu entnehmen. Unterlagen betreffend das Vorliegen einer steuerlich beachtlichen Einkunftsquelle aus Land- und Forstwirtschaft, insbesondere auf welcher gesetzlichen Grundlage die Gewinnermittlung erfolgte (nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 durch Betriebsvermögensvergleich oder nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung oder durch Anwendung der LuF Pauschalierungsverordnung 2015), hat der Bf. dem Finanzamt nicht vorgelegt.

Die Ausführungen des Finanzamtes im Vorlagebericht in Bezug auf das Vorliegen pauschalierter Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft hat der Bf. unwidersprochen gelassen.

Das BFG geht davon aus, dass der Bf. im Streitjahr 2016 neben seinen Einkünften aus nicht selbständiger Arbeit aus einem Dienstverhältnis bei der V zwar Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erzielt haben mag, diese aber jedenfalls unter dem Veranlagungsfreibetrag (€ 730,00 gemäß § 41 Abs. 1 Z 1 EStG 1988) lagen und deshalb zu keiner steuerlichen Auswirkung führten. Dies ergibt sich übereinstimmend aus der Aktenlage sowie aus einer Abfrage im behördlichen Datenbanksystem AIS-DB2. Aus diesem ist ersichtlich, dass für den Bf. - zumindest ab dem Jahr 1998 bis zum Streitjahr 2016 – auf Grundlage der von ihm abgegebenen Steuererklärungen (Formular L1 - Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung) ausschließlich Arbeitnehmerveranlagungen durchgeführt wurden.

Rechtsgrundlagen

Gemäß § 2 Abs. 2 EStG 1988 ist 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 (§ 18 EStG 1988) und außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35 EStG 1988) sowie der Freibeträge nach den §§ 104, 105 und 106a EStG 1988.

Der Einkommensteuer unterliegen gemäß § 2 Abs. 3 EStG 1988 nur:

1. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 21),
2. Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 22),
3. Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23),
4. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25),
5. Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 27),
6. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 28),
7. sonstige Einkünfte im Sinne des § 29.

Gemäß § 2 Abs. 4 EStG 1988 sind Einkünfte im Sinne des Abs. 3:

- 1. Der Gewinn (§§ 4 bis 14) bei Land- und Forstwirtschaft, selbständiger Arbeit und Gewerbebetrieb.*
- 2. Der Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten (§§ 15 und 16) bei den anderen Einkunftsarten...."*

Der Begriff "Einkünfte" ist eine Nettogröße (Einnahmen abzüglich Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten - Nettoprinzip). Die positiven Einkünfte der ersten drei Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 EStG 1988 (betriebliche Einkünfte, Gewinneinkünfte) werden als "Gewinn" (negative: "Verlust"), die positiven Einkünfte der Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 Z 4 bis 7 EStG 1988 (außerbetriebliche Einkünfte, Überschusseinkünfte) werden als "Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten" (negative: "Verlust" oder

"Überschuss der Werbungskosten über die Einnahmen") bezeichnet (vgl. Wiesner in Wiesner/Grabner/Wanke, MSA EStG 12. EL § 2 Anm. 30).

Die einzelnen Einkunftsarten unterscheiden sich sowohl nach der sachlichen Reichweite der erfassten Einkünfte als auch nach der Methode der Einkünfteermittlung (vgl. Wiesner in Wiesner/Grabner/Wanke, MSA EStG 12. EL § 2 Anm. 33).

Im Rahmen der Einkunftsart Land- und Forstwirtschaft kann die Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich gemäß § 4 Abs. 1 EStG, weiters durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung iSd § 4 Abs. 3 EStG oder durch Pauschalierung erfolgen, wobei ab der Veranlagung 2015 die LuF-Pauschalierungsverordnung 2015, BGBl 125/2013 Anwendung findet. Wird der Gewinn nach dieser Pauschalierungsverordnung ermittelt, kann diese Verordnung entweder nur zur Gänze oder überhaupt nicht angewendet werden.

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlaßt sind. Betriebsausgaben sind jedenfalls gemäß Z 1 lit. a) Beiträge des Versicherten zur Pflichtversicherung in der gesetzlichen Kranken-, Unfall- und Pensionsversicherung.

Als "Werbungskosten" bezeichnet das EStG jene Aufwendungen, die bei den außerbetrieblichen Einkunftsarten zur Ermittlung der steuerpflichtigen Einkünfte von den Einnahmen abzuziehen sind. Das Gesetz definiert sie in § 16 Abs. 1 EStG 1988 als "Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen".

Sind im Einkommen lohnsteuerpflichtige Einkünfte enthalten, so ist der Steuerpflichtige gemäß § 41 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 zu veranlagen, wenn er andere Einkünfte bezogen hat, deren Gesamtbetrag 730 Euro übersteigt.

Liegen die Voraussetzungen des Abs. 1 nicht vor, so erfolgt gemäß § 41 Abs. 2 EStG 1988 eine Veranlagung nur auf Antrag des Steuerpflichtigen.

Erwägungen

Strittig ist die Abzugsfähigkeit der vom Bf. an die Sozialversicherungsanstalt der Bauern geleisteten Pflichtbeiträge im Rahmen der von ihm für das Jahr 2016 beantragten Arbeitnehmerveranlagung.

An die Sozialversicherung der Bauern zu leistende Pflichtbeiträge stehen ausschließlich mit einer land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit im Zusammenhang und können daher nur im Rahmen dieser Einkunftsart berücksichtigt werden. Dass es sich bei derartigen Beträgen grundsätzlich um Betriebsausgaben bei einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb handelt, wird vom BFG nicht in Abrede gestellt.

Den (ab 1998) zur Verfügung stehenden Steuerklärungen und Bescheiden ist zu entnehmen, dass allfällige land- und forstwirtschaftliche Einkünfte jedenfalls keinen

Eingang in die Einkommensteuerbemessungsgrundlage gefunden haben. Die Aktenlage lässt die Schlussfolgerung zu, dass der Bf. im Streitjahr 2016 zwar Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erzielt haben mag, diese in jedem Fall aber unter dem Veranlagungsfreibetrag (730 €) lagen und aus diesem Grund vom Bf. - wie dies auch in den Vorjahren der Fall war - eine Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung eingebracht wurde.

Das Finanzamt hat im vorliegenden Fall - vom Bf. unwidersprochen - festgehalten, dass die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft pauschaliert sind. Unterlagen, die auf eine anders lautende Gewinnermittlung schließen lassen, hat der Bf. dem Finanzamt nicht vorgelegt, er hat auch nicht behauptet, entsprechende Aufzeichnungen geführt zu haben. Im Falle des Vorliegens pauschalierter Einkünfte ist § 15 Abs. 2 der LuF PauschalierungsVO 2015 zu beachten, demzufolge nach Abzug bestimmter gewinnmindernder Beträge, zu denen u.a. auch die Beiträge, die an die Sozialversicherungsanstalt der Bauern entrichtet wurden, zählen, insgesamt kein Verlust entstehen darf. Diesfalls könnten die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft daher maximal 0 betragen.

Bei der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen "abpauschalierte" Betriebsausgaben können aber auch nicht als Werbungskosten bei einer anderen Einkunftsquelle berücksichtigt werden. Aufwendungen, d.h. Betriebsausgaben bei betrieblichen Einkünften bzw. Werbungskosten bei außerbetrieblichen Einkünften, sind nämlich ausschließlich bei jenem Betrieb bzw. im Rahmen jener außerbetrieblichen Einkunftsart zu berücksichtigen, in dem/der sie anfallen bzw. durch den/die sie veranlasst sind.

Abzugsfähige Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten liegen demnach nur dann vor, wenn die Aufwendungen oder Ausgaben mit dem Betrieb bzw. der Einkünfterzielung im Zusammenhang stehen (vgl. Doralt, EStG, § 4 Tz 228 und § 16 Tz 32). Betriebsausgaben wie auch Werbungskosten müssen somit unter Beachtung des Veranlassungszusammenhangs der einzelnen Einkunftsquelle zugeordnet werden. 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).

Die vom Bf. offenbar vertretene Auffassung, Aufwendungen unabhängig von der Einkunftsart jeweils dort steuerlich ansetzen zu wollen, wo sich diese am meisten steuermindernd auswirken, steht mit den Grundsätzen des österreichischen Einkommensteuerrechts nicht im Einklang. Die steuerliche Berücksichtigung der streitgegenständlichen Aufwenden als Werbungskosten bei den aus einer gleichzeitig ausgeübten nichtselbständigen Tätigkeit resultierenden Einkünften kommt daher aufgrund des fehlenden Veranlassungszusammenhangs mit diesen Einkünften nicht in Betracht.

Damit vermag auch der Verweis des Bf. auf Bernold Mertens *Die Lohnsteuer in Frage und Antwort* und die dort zu § 16 EStG zitierten RZ 1234 und RZ 1235 der

Einkommensteuerrichtlinien - ganz abgesehen davon, dass Richtlinien keine für das BFG verbindliche Rechtsquelle darstellen - seiner Beschwerde nicht zum Erfolg zu verhelfen.

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

Zulässigkeit einer 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.

Es handelt sich im gegenständlichen Verfahren um keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, da die Rechtslage in Lehre und Rechtsprechung geklärt ist und die getroffenen Tatsachenfeststellungen, die die jeweiligen Rechtsfolgen nach sich ziehen, einer Revision nicht zugänglich sind.

Wien, am 5. März 2018