



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des bw, vertreten durch vt, vom 1. Dezember 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes fa vom 14. November 2008 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Einkommensteuerbescheid 2007 vom 14. November 2008 wurden ua. auch steuerpflichtige Bezüge der Sozialversicherung der Bauern in Höhe von € 2.080,17 im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung angesetzt und hiedurch in die Einkommensteuerberechnung miteinbezogen. Der angegebene Betrag basierte auf dem von der Sozialversicherung der Bauern für den Bezugszeitraum 1. Jänner bis 31. Dezember 2007 übermittelten Lohnzettel. Dieser Lohnzettel wurde von der Sozialversicherung der Bauern gemäß § 69 Abs. 5 EStG 1988 ausgestellt und betraf rückgezahlte Sozialversicherungsbeiträge der Jahre 2003 bis 2005.

Gegen obgenannten Bescheid berief der Berufungswerber (Bw) rechtzeitig mit seinem Schriftsatz vom 1. Dezember 2008 und führte hiezu aus, dass er in der TGKK kranken- und pensionsversichert und ihm dies auch ununterbrochen vom Lohn bzw. Gehalt abgezogen worden sei. Er habe sich auch immer in der Höchstbemessung befunden. Weiters sei er Nebenerwerbsbauer und habe deshalb auch an die Pensionsversicherungsanstalt der Bauern laut Vorschreibung Pensionsbeitrag bezahlt, obwohl er bereits in der Höchstbemessung der

TGKK war. Laut PVA der Bauern sei dies so. Nachdem dann gesetzlich abgeändert worden sei, dass man nur bis zur Höchstbemessungsgrundlage Pensionsbeiträge entrichten muss, da nur eine Pension ausbezahlt wird, habe er die Rückerstattung der zuviel bezahlten Beiträge beantragt. Das heisst, er habe über Jahre doppelt Pensionsversicherungsbeiträge bezahlt, jedoch nur drei Jahre rückerstattet bekommen. Das heisst, er habe sein zuviel einbezahltes Geld, das bereits über seinen Gehalt bei der namentlich genannten Firma versteuert wurde, wieder zurückzahlen lassen, und es entbehre jeder Logik, das er für diesen Betrag wiederum 30 % Steuer bezahlen soll. Er könne ja auch keine Ausgaben für diese bezahlten Versicherungsbeiträge bei den außergewöhnlichen Belastungen bzw. Sonderausgaben geltend machen – wie ihm seine steuerrechtliche Vertretung geraten hat. Er habe also nur sein eigenes, bereits versteuertes Geld (also kein öffentliches oder lohnsteuerbegünstigtes Geld) zurückbezahlt bekommen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 19. Jänner 2009 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen und hiezu ausgeführt:

„Wenn Pflichtbeiträge – wenn auch nur teilweise – auf Grund des Vorliegens von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit einzubehalten beziehungsweise zu entrichten waren, stellen die erstatteten (rückgezahlten) Beiträge zur Gänze Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit dar. Für die Qualifizierung der rückgezahlten Pflichtbeiträge ist unmaßgeblich, von welchem Versicherungsträger die Rückzahlung vorgenommen wird. Werden beispielsweise Pflichtbeiträge teils auf Grund eines Dienstverhältnisses, teils auf Grund einer landwirtschaftlichen Tätigkeit einbehalten und später rückgezahlt, dann zählen sie insgesamt zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Die ASVG-Pflichtbeiträge waren ursächlich für die Beitragsrückzahlung. Ohne die nichtselbständigen Einkünfte und damit der ASVG-Beitragszahlungen wäre es überhaupt zu keiner Beitragsrückzahlung gekommen, weil die Höchstbemessungsgrundlage nicht überschritten worden wäre. Von der Sozialversicherungsanstalt der Bauern wurde daher zu Recht ein Lohnzettel gem. § 69/5 EStG 1988 ausgestellt und folglich ist gem. § 41/1/3 EStG 1988 eine amtswegige Veranlagung durchzuführen.“

Mit Schriftsatz vom 3. Feber 2009 beeinspruchte der Bw die Abweisung seiner Berufung mittels vorgenannter Berufungsvorentscheidung und begründete ua., dass der rückgezahlte Betrag der Pensionsversicherungsanstalt der Bauern bereits von ihm versteuertes Geld sei, welches er aus seiner unselbständigen Arbeit bei der namentlich genannten Firma verdiene, es sich dabei um Geld handle, welches aus der pauschalierten Landwirtschaft stammt und diese von ihm bezahlten bzw. zuviel bezahlten Beträge an die PVA der Bauern nie

lohnsteuermäßig beim Finanzamt geltend gemacht worden seien. Es entbehre somit jeglicher Logik, wenn bereits versteuertes Geld wieder besteuert werden soll.

Mit Schriftsatz vom 25. März 2009 führte die steuerrechtliche Vertretung des Bw folgendes aus:

„Das Finanzamt hat auf Grund der Meldung der SVA der Bauern, dass Beiträge zurückbezahlt wurden, eine Pflichtveranlagung für das Jahr 2007 vorgenommen.

Die an die SVA der Bauern bezahlten Sozialversicherungsbeiträge stellen bei der Ermittlung der Einkünfte von pauschalierten Landwirten zusätzliche Ausgaben dar, die bei der Ermittlung der pauschalierten Einkünfte zu berücksichtigen sind.

Die Beiträge an die SVA der Bauern stehen in keinem Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis des Bw, sondern beruhen darauf, dass er Betriebsführer des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes ist.

Gemäß § 25 Abs. 1 Zi 3 lit. d sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gegeben, wenn Rückzahlungen von Pflichtbeiträgen vorliegen, die ganz oder teilweise auf Grund des Vorliegens von Einkünften im Sinne der Zi 1 einbehalten oder zurückbezahlt wurden.

Die Vorschreibung der Beiträge seitens der SVA der Bauern beruht auf dem Betrieb des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes und steht in keinem Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis des Bw. In Folge dessen steht auch die Beitragsrückzahlung seitens der SVA der Bauern in keinem Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis und ist daher bei der Arbeitnehmerveranlagung außer Ansatz zu lassen.

Im Namen und Auftrag unseres Klienten ersuchen wir den Sachverhalt nochmals zu prüfen und gegebenenfalls den Steuerbescheid 2007 entsprechend zu berichtigen.“

Mit Fragenvorhalt vom 1. Oktober 2010 ersuchte die Referentin des Unabhängigen Finanzsenates den Bw nachstehende Fragen zu beantworten und Unterlagen vorzulegen:

„Legen Sie bitte für das Kalenderjahr 2007 Ihre Gewinnermittlung der Land- und Forstwirtschaft vor (Formular E 1 c).

Wurden im Kalenderjahr 2007 Beiträge an die Sozialversicherungsanstalt der Bauern geleistet? Wenn ja, um welche Beiträge (Kranken-, Unfall- oder Pensionsversicherung) handelt es sich? Geben Sie die genaue Höhe und den Zahlungszeitpunkt bekannt. Es wird diesbezüglich um Vorlage geeigneter Belege und Unterlagen gebeten.

Welche Beiträge wurden im Kalenderjahr 2006 an die Sozialversicherungsanstalt der Bauern geleistet. Schlüsseln Sie bitte die jeweiligen Beiträge in Unfall-, Pensions- und Krankenversicherungsanteil auf und geben Sie die genaue Höhe und den jeweiligen Zahlungszeitpunkt bekannt. Es wird diesbezüglich um Vorlage geeigneter Belege und Unterlagen gebeten.

Welche Pflichtbeiträge wurden im Kalenderjahr 2007 zurückbezahlt? Bitte schlüsseln Sie die im Kalenderjahr 2007 rückbezahltten Beiträge nach Kalenderjahren und Versicherungsanteilen (Kranken-, Unfall- u. Pensionsversicherung) auf, damit diese zugeordnet werden können.“

Mit Schriftsatz vom 2. November 2010 legte der Bw eine händisch ausgefüllte Beilage zur Einkommensteuererklärung E 1 für EinzelunternehmerInnen mit pauschalierten Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft für 2007 vor. Betreffend das Kalenderjahr 2007 wurden die vom Bw geleisteten Beiträge an die SVA der Bauern aufgeschlüsselt und angegeben, dass für ihn selbst in diesem Jahr keine Pensions- und Krankenversicherungsbeiträge vorgeschrieben und bezahlt worden seien. Betreffend das Kalenderjahr 2006 wurden die Beiträge an die SVA der Bauern ebenfalls aufgeschlüsselt dargestellt und angegeben, dass für das restliche Jahr keine vorläufigen Pension- und Krankenversicherungsbeiträge vorgeschrieben worden seien. Betreffend Rückerstattung gab der Bw an, dass ihm für die Jahre 2003 bis 2005 insgesamt € 2.749,42 an Pensions- und Krankenversicherung rückerstattet worden seien. Er gab diesbezüglich auch die von ihm einbezahlten Beträge pro Jahr bekannt. Leider könne er die rückgezahlten Beiträge nicht in Jahre und genaue Beträge aufschlüsseln, da ihm nach seinem Antrag im Oktober 2006 und seiner persönlichen Vorsprache am 27. 12. 2006 bei der SVA der Bauern nur Kontoauszüge mit „Forderungsminderung“ und Guthaben (siehe beiliegende Kopien der Abrechnung SVB) übermittelt worden seien. Er habe sehr wohl auch für die vor 2003 liegenden Jahre zuviel an KV und PV bezahlt, konnte aber nur für drei Jahre zurück die Rückerstattung beantragen. Also habe er nur einen Antrag auf Rückerstattung für KV und PV für die Jahre 2003 und 2004 sowie einen Dauerantrag für die folgenden Jahre stellen können. Der Bw legte Kopien (Bankbelege, Vorschreibungen der SVA der Bauern etc.) vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im vorliegenden Berufungsfall steht folgender Sachverhalt unbestritten fest:

Der Bw übte im Kalenderjahr 2007 und den Vorjahren einerseits eine nichtselbständige Tätigkeit bei der namentlich genannten Firma aus, andererseits führte er einen landwirtschaftlichen Betrieb mit einem maßgeblichen Einheitswert für die pauschale

Gewinnermittlung (siehe das von ihm übermittelte E 1 für EinzelunternehmerInnen mit pauschalierten Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft für 2007) von € 4.600,00.

Im Jahr 2007 bekam der Bw über seinen Antrag von ihm an die Sozialversicherungsanstalt der Bauern für die Jahre 2003 bis 2005 bezahlte Sozialversicherungsbeiträge (laut übermitteltem Lohnzettel brutto € 2.773,55) rückerstattet. Über diese Rückzahlung stellte die Sozialversicherungsanstalt der Bauern einen Lohnzettel gemäß § 69 Abs. 5 EStG 1988 aus.

Im Gegenstandsfall ist die Rechtsfrage strittig, wie die an den Bw rückbezahlten Sozialversicherungsbeiträge durch die Sozialversicherungsanstalt der Bauern, die mittels Lohnzettel dem Finanzamt mitgeteilt worden sind, einkommensteuerrechtlich zu erfassen sind und ob die zuviel bezahlten Sozialversicherungsbeiträge betreffend Kranken- und Pensionsversicherung als Werbungskosten bei den nichtselbständigen Einkünften gemäß § 25 Abs. 1 Z. 3 lit. d EStG 1988 abgezogen werden können.

Der hier vorliegende Sachverhalt deckt sich im wesentlichen mit jenem, welcher in der UFS-Entscheidung zu RV/0161-W/09 vom 26. August 2009 rechtlich zu würdigen war. Der ausführliche Inhalt der hiezu ergangenen Begründung (siehe Seiten 8ff zu RV/0161-W/09) wird nunmehr auch zum Inhalt dieser Entscheidung erhoben.

Wie der erkennende Senat auf Seite 14 der obgenannten UFS-Entscheidung ausführt, ist die „irrtümlich freiwillige“ Zahlung der hier in Rede stehenden Sozialversicherungsbeiträge hinsichtlich der Geltendmachung von Werbungskosten als relevant zu betrachten. Das Sachlichkeitsgebot (vgl das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20. 4. 2006, Zl. 2004/15/0038) gebietet es nämlich, dass Beitragszahlungen, die zu steuerpflichtigen Einnahmen führen, auch steuerlich als Ausgaben zu berücksichtigen wären.

Der erkennende Senat führt auf Seite 18 seiner Entscheidung aus, dass auf Grund der Rückzahlung nunmehr ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen den zuviel geleisteten Beiträgen und der Versteuerung der Rückzahlung als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bestehe. Nach Ansicht des entschiedenen Senates würden daher im Fall einer Rückzahlung von Pflichtversicherungsbeiträgen i.S.d. § 25 Abs. 1 Z. 3 lit. d EStG 1988 im Umfang der Rückzahlung jedenfalls Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit vorliegen, da es ohne der Entrichtung der Beiträge nicht zu den auf der Rückzahlung begründeten Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gekommen wäre. Mit der Rückzahlung würde sich die ursprüngliche Qualifikation der nunmehr rückgezahlten Pflichtversicherungsbeiträge dahingehend ändern, dass im Fall des § 25 Abs. 1 Z. 3 lit. d EStG 1988 jedenfalls Werbungskosten vorliegen.

Im Hinblick auf § 19 EStG 1988 sei jedoch der Abfluss der gezahlten Beiträge weiterhin in dem Jahr steuerlich zu berücksichtigen, in dem es zur Zahlung kam.

Mangels Abflusses im Jahr 2007 würden daher die in den Jahren 2003 bis 2005 geleisteten Pflichtversicherungsbeiträge steuerlich nicht im Jahr 2007 als Werbungskosten berücksichtigt werden können.

Die vom Bw nicht als Betriebsausgaben abgesetzten Pflichtversicherungsbeiträge würden im Umfang der Rückzahlung rückwirkend ihre Eigenschaft als Betriebsausgaben bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft der im hier vorliegenden Berufungsfall in Rede stehenden Jahre 2003 bis 2005 verlieren und seien gleichzeitig als hinsichtlich der Jahre 2003 bis 2005 vorweggenommene Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zu berücksichtigen (siehe Seite 19 der in Rede stehenden UFS-Entscheidung).

Auf die in der UFS-Entscheidung zu RV/0161-W/09 aufgezeigte Anwendung des § 295 a BAO darf ebenfalls verwiesen werden.

Nachdem der Bw selbst in seinem Schriftsatz vom 2. November 2010 angegeben hat, dass ihm 2007 keine Pensions- und Krankenversicherungsbeiträge vorgeschrieben worden seien, war aufgrund vorstehender Ausführungen im Kalenderjahr 2007 keine Werbungskosten zu berücksichtigen und besteht der bisherige Ansatz von steuerpflichtigen Einkünften der Sozialversicherungsanstalt der Bauern – wie in der vom Finanzamt durchgeföhrten Arbeitnehmerveranlagung 2007 vom 14. November 2008 dargestellt - zu Recht.

Es war daher wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Feldkirch, am 19. November 2010