

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des RA, vom 9. März 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Spittal Villach vom 2. März 2007 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2006 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist im Rahmen seiner unselbständigen Tätigkeit als Leiter des Rechnungswesens tätig. Darüber hinaus ist der Bw. Selbständiger Buchhalter. Aus dem vorgelegten Arbeitnehmerveranlagungsakt 2006 ergibt sich, dass der Bw. diese Tätigkeit im Veranlagungszeitraum nicht ausübte. Im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung 2006 machte der Bw. aus dem Titel Beitragskosten zur Vorsorgeeinrichtung der Kammer der Wirtschaftstreuhänder € 4.137,-- an Werbungskosten geltend. Im Arbeitnehmerveranlagungsakt ist eine Bestätigung der Kammer der Wirtschaftstreuhänder über die Beitragszahlungen enthalten. Auf der Rückseite der Bestätigung findet sich folgender Hinweis:

„Die laufenden Beiträge sind Pflichtbeiträge, die auf Grund der Satzung der Vorsorgeeinrichtung der Kammer der Wirtschaftstreuhänder in Verbindung mit der Beitragsordnung zur Satzung in der jeweils geltenden Fassung fällig wurden.“

Laufende Beiträge sind gemäß § 4 Abs. 4 Z 1 lit. b EStG 1988 als Betriebsausgabe bzw. gemäß § 16 Abs. 1 Z 4 lit. e EStG 1988 als Werbungskosten absetzbar (Schreiben des Bundesministeriums für Finanzen vom 26.11.1999, GZ 0203/9-IV/14/99).

Der Nachkauf von Versicherungszeiten ist gemäß § 18 Abs. 2 EStG 1988 als Sonderausgabe unbeschränkt abzugsfähig (Schreiben des Bundesministeriums für Finanzen vom 26.11.1999, GZ 14/0203/9-IV/99).“

Das Finanzamt erließ am 2. März 2007 den Einkommensteuerbescheid 2006 (Arbeitnehmerveranlagung). Unter Hinweis auf § 16 EStG (*Werbungskosten stellen Aufwendungen zur Erwerbung, Erhaltung und Sicherung der Einnahmen da bzw. grundsätzlich sind Werbungskosten bei jenen Einkünften in Abzug zu bringen, bei denen sie entstanden sind*), wurden die Pflichtbeitragszahlungen zur Kammer der Wirtschaftstreuhänder in Höhe von € 4.137,-- nicht anerkannt.

Gegen diesen Bescheid berief der Bw. am 9. März 2007. Beigelegt wurde eine Kopie des Schriftverkehrs zwischen der Kammer der Wirtschaftstreuhänder und dem Bundesministerium für Finanzen über das Vorsorgeprogramm der Kammer der Wirtschaftstreuhänder sowie der abgabenrechtlichen Beurteilung der Vorsorgeeinrichtung. Im Einzelnen führte der Bw. aus:

„Ich berufe gegen die Aberkennung der Beitragszahlungen an die Vorsorgeeinrichtung der Kammer der Wirtschaftstreuhänder bei den Werbungskosten in der Höhe von € 4.137,--.

Gemäß dem Schreiben des Bundesministeriums für Finanzen vom 26.11.1999 wird bestätigt, dass diese Beiträge gemäß § 11 der Satzung Pflichtbeiträge sind und somit bei selbständiger Ausübung der Tätigkeit Betriebsausgaben gemäß § 4 Abs. 4 Z 1 lit b bzw. wie in meinem Fall bei nichtselbständiger Ausübung der Tätigkeit Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 Z 5 lit e EStG 1988 sind.

Ich ersuche daher meiner Berufung stattzugeben und in der Veranlagung die Werbungskosten um den Betrag von € 4.137,-- zu erhöhen.“

In einem Telefonat mit dem Bw., teilte der Bw. mit, dass er in eventu die Berücksichtigung der Beiträge als Sonderausgaben beantrage.

Das Finanzamt legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 173 Abs. 2 des Bundesgesetzes, mit dem das Wirtschaftstreuhandberufsgesetz (BGBl. I Nr. 135/2001) geändert wird, lautet:

Die Kammer der Wirtschaftstreuhänder hat für ihre ordentlichen Mitglieder ergänzend zur gesetzlichen Altersvorsorge Einrichtungen zur Versorge für den Fall des Alters und der Berufsunfähigkeit sowie zur Versorgung der Hinterbliebenen zu schaffen und aufrechtzuerhalten. Alle natürlichen Personen, die ordentliche Mitglieder der Kammer der Wirtschaftstreuhänder sind, unterliegen verpflichtend solchen Vorsorgeeinrichtungen der

Kammer der Wirtschaftstreuhänder. Kammermitglieder, deren Berufsbefugnis ruht, können sich auf Antrag von dieser Verpflichtung befreien lassen. Die Kammer der Wirtschaftstreuhänder ist berechtigt, derartige Einrichtungen auch für außerordentliche Mitglieder zu schaffen und aufrechtzuerhalten.

Die Einrichtungen zur Vorsorge für den Fall des Alters und der Berufsunfähigkeit sowie zur Versorgung der Hinterbliebenen sind nach den Grundsätzen des Kapitaldeckungsverfahrens zu gestalten. Aus den Mitteln der Vorsorgeeinrichtung sind folgende Vorsorgeleistungen zu gewähren:

1. Alterspension
2. Berufsunfähigkeitspension.....

Im Berufungsfall ist die Frage strittig, ob die an Vorsorgeeinrichtung der Kammer der Wirtschaftstreuhänder geleisteten Beiträge steuerlich als Werbungskosten absetzbar sind.

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 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 einkommensteuerrechtliche Berücksichtigung finden.

Unbestritten ist, dass der Bw. als „Selbständiger Buchhalter“ aufgrund seiner Mitgliedschaft bei der Kammer der Wirtschaftstreuhänder verpflichtet war Beitragszahlungen zur Vorsorgeeinrichtung der Kammer der Wirtschaftstreuhänder zu leisten. Beiträge des Versicherten zur Pflichtversicherung sind Betriebsausgaben gemäß § 4 Abs. 4 Z 1 lit. b EStG 1988 oder Werbungskosten nach § 16 Abs. 1 Z 4 lit. e EStG 1988 und nach obigen Ausführungen somit bei jenen Einkünften in Abzug zu bringen, mit denen sie im Zusammenhang stehen. Dass die an die Vorsorgeeinrichtung der Kammer geleisteten Pflichtbeiträge durch den Beruf als Selbständiger Buchhalter und nicht durch die nichtselbständige Tätigkeit als Angestellter veranlasst sind, ist evident und kam daher eine Berücksichtigung als Werbungskosten bei den nichtselbständigen Einkünften nicht in Betracht. Insoweit ist der Ansicht des Finanzamtes zuzustimmen.

Im Streitfall ist aber weiter zu prüfen, inwieweit eine Umdeutung der in Rede stehenden Pflichtversicherungsbeiträge in freiwillige Beiträge und eine dadurch eröffnete Möglichkeit zur Berücksichtigung als Sonderausgaben in Betracht kommt.

In diesem Zusammenhang sei auf das Erkenntnis des VwGH vom 20. 6.2006, 2004/15/0038 und die Einkommensteuerrichtlinien 2000, RZ 1244 ff zu verweisen. Dort führt der VwGH aus:

„Gemäß § 25 Abs. 1 Z 3 lit b EStG 1988 zählen die Pensionen aus der gesetzlichen Sozialversicherung gleichartigen Bezügen aus Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit.“

„Gemäß § 4 Abs. 4 Z 1 lit b (§ 16 Abs. 1 Z 3 e) EStG 1988 zählen zu den Betriebsausgaben (Werbungskosten) Pflichtbeiträge zu Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen, soweit diese Einrichtungen der Kranken-, Unfall-, Alters-, Invaliditäts- und Hinterbliebenenversorgung dienen.“

Beiträge zu einer freiwilligen Pensionsversicherung zählen gemäß § 18 Abs. 1 Z 2 EStG zu den Sonderausgaben. § 18 Abs. 3 Z 2 leg. cit. normiert:

„Für Ausgaben im Sinne des Abs. 1 Z 2 bis 4 mit Ausnahme der Beiträge für eine freiwillige Weiterversicherung einschließlich des Nachkaufs von Versicherungszeiten in der gesetzlichen Pensionsversicherung und vergleichbarer Beiträge an Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen besteht ein einheitlicher Höchstbetrag von 2.920 Euro jährlich“.

Für den Fall, dass die selbständige Architektentätigkeit des Beschwerdeführers nicht als Einkunftsquelle zu qualifizieren sein sollte, stellen die Pflichtbeiträge zur Versorgungs- und Unterstützungseinrichtung der Kammer keine Betriebsausgaben dar.

Da die den Pensionen vergleichbaren Bezüge aus Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zählen, ist die steuerliche Berücksichtigung der Beitragszahlungen von Verfassungswegen geboten, weil die fehlende steuerliche Berücksichtigung von zu steuerpflichtigen Einnahmen führenden Ausgaben als dem Sachlichkeitsgebot widerstreitend erweist (siehe das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 30. Juni 1984, G 101/84). In verfassungskonformer Interpretation des § 18 Abs. 1 Z 2 und Abs. 3 Z 2 EStG sind daher die auf eine liebhaberehaft betriebene freiberufliche Tätigkeit zurückzuführenden Pflichtbeiträge an Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammer der selbständig Erwerbstätigen, soweit diese Beiträge in der Folge zu pensionsartigen Bezügen führen werden, als der freiwilligen Weiterversicherung in der gesetzlichen Pensionsversicherung vergleichbare Beiträge anzusehen. Aus der Sicht des Einkommensteuerrechtes kommt im Falle von Liebhabelei den „Pflichtbeiträgen“ das Element der Freiwilligkeit zu. Die Beiträge führen daher, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind, zu Sonderausgaben.“

Im Veranlagungszeitraum 2006 stellen die Pflichtbeiträge zur Vorsorgeeinrichtung der Kammer der Wirtschaftstreuhänder – mangels Einkünfte aus der Tätigkeit als Selbständiger Buchhalter - keine Werbungskosten dar. Da aber die (künftigen) den Pensionen vergleichbaren Bezüge aus Vorsorgeeinrichtung der Wirtschaftstreuhänderkammer zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zu zählen sein werden, ist – unter Beachtung der angeführten höchstgerichtlichen Judikatur - die steuerliche Berücksichtigung der Beitragszahlungen von Verfassungswegen geboten, weil die fehlende steuerliche Berücksichtigung von zu steuerpflichtigen Einnahmen führenden Ausgaben als dem

Sachlichkeitsgebot widerstreitend erweist. In verfassungskonformer Interpretation des § 18 Abs. 1 Z 2 und Abs. 3 Z 2 EStG sind daher die auf der selbständigen Buchhaltungstätigkeit zurückzuführenden Pflichtbeiträge an Vorsorgeeinrichtung der Kammer der Wirtschaftstreuhänder, soweit diese Beiträge in der Folge zu pensionsartigen Bezügen führen werden, als der freiwilligen Weiterversicherung in der gesetzlichen Pensionsversicherung vergleichbare Beiträge anzusehen. Die Beiträge führen daher – soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind, zu Sonderausgaben

Der Berufung war daher Folge zu geben.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Klagenfurt, am 28. Jänner 2008