



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Rudolf Wanke und die weiteren Mitglieder Mag. Gertraud Hausherr, Stv. Kammerdirektor Ing. Mag. Dr. Martin Jilch und Stadtrat Johann Gamper über die Berufung des A C, vom 10. September 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Neunkirchen Wr. Neustadt, im Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat vertreten durch Fachvorstand Hofrat Dr. Gerhard Weinmann, vom 19. August 2008 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2007 nach der am 3. August 2009 am Finanzamt in Neunkirchen durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

Entscheidungsgründe

Herr A reichte seine Einkommensteuererklärung (Arbeitnehmerveranlagung) 2007 elektronisch beim Finanzamt ein.

Für das Jahr 2007 wurden für Herrn A dem Finanzamt zwei Lohnzettel übermittelt.

Ein Lohnzettel betraf das Dienstverhältnis von Herrn A bei der B (€ 45.597,25).

Der zweite Lohnzettel wurde von der Sozialversicherungsanstalt der Bauern gemäß § 69 Abs. 5 EStG 1988 ausgestellt und betraf rückgezahlte Sozialversicherungsbeiträge (€ 1.073,94).

Dieser Lohnzettel wurde von der Sozialversicherungsanstalt der Bauern in weiterer Folge dahingehend berichtigt, dass an die Stelle steuerpflichtiger Bezüge von € 1.703,94 nunmehr € 1.035,52 getreten sind.

Die Bezüge aus dem Dienstverhältnis und die Einnahmen aus der Rückzahlung der Sozialversicherungsbeiträge (gemäß dem berichtigten Lohnzettel) wurden dem Einkommensteuerbescheid 2007 zur Ermittlung der zu zahlenden Einkommensteuer zugrundegelegt.

Der Einkommensteuerbescheid vom 19. August 2008 setzte eine Nachforderung an Einkommensteuer in der Höhe von € 294,56 fest.

Gegen diesen Einkommensteuerbescheid erhob Herr A Berufung und führte begründend aus:

Die Arbeitnehmerveranlagung sei durchgeführt worden, da er im Jahr 2007 von der Sozialversicherungsanstalt der Bauern Pflichtbeiträge rückerstattet erhalten habe. Er habe im Jahr 2007 aus seiner nichtselbständigen Tätigkeit bei der B Bezüge erhalten, die über der sozialversicherungsrechtlichen Höchstbeitragsgrundlage gelegen seien. Daneben habe er noch einen landwirtschaftlichen Betrieb mit einem Einheitswert von etwas mehr als € 4.000,00 bewirtschaftet. Er sei nicht darauf aufmerksam gemacht worden, dass er an die Sozialversicherungsanstalt der Bauern nur mehr Beiträge zur Unfallversicherung zu entrichten hätte. Die der Sozialversicherungsanstalt der Bauern entrichteten Beiträge zur Pension- und Krankenversicherung seien daher von ihm zurückgefordert worden und gemäß § 25 Abs. 1 Z 3 lit d EStG als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit versteuert worden.

Wie der beiliegenden Gewinnermittlung für pauschalisierte Landwirte (Formular E1c) entnommen werden könne, seien die an die Sozialversicherungsanstalt der Bauern bezahlten Beiträge nicht als Betriebsausgaben geltend gemacht worden. Es seien daher 12/14 der an die SVB einbezahlten Beiträge als Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit angesetzt; diesen würden in seinem konkreten Fall Werbungskosten im Ausmaß der gesamten an die SVB bezahlten Beiträge gegenüberstehen. Denn, hätte er die Beiträge nicht einbezahlt, hätte er auch keine Rückerstattung erhalten und daher auch keine Einkünfte im Ausmaß von € 1.035,52 bezogen.

Einkommensteuerpflichtig könne nur eine Zuwendung (von der SVB) sein, die dem berechtigten Arbeitnehmer (ihm) einen Vermögensvorteil verschaffe. Dies sei wie dargestellt nicht der Fall. Wie § 25 Abs. 1 Z 3 lit d EStG zu verstehen sei ergebe sich aus der Rz 1177 der LStR. Der vorletzte Absatz dieser Rz beinhalte die Klarstellung, dass eine Einkommensteuerpflicht

der zurückbezahlten Pflichtbeiträge nur dann entstehen könne, wenn sich diese Beiträge im Jahr der Bezahlung als Betriebsausgabe ausgewirkt habe. („Werden Pflichtbeiträge nicht rückgezahlt, sondern mit zukünftigen Beitragszahlungen gegenverrechnet, ist kein Lohnzettel auszustellen. In diesen Fällen würden allerdings nur die um die Gutschriften verminderten Beitragsvorschreibungen Betriebsausgaben oder Werbungskosten darstellen“).

Er stelle daher den Antrag auf Zusendung eines berichtigten Einkommensteuerbescheides.

In der Beilage zur Einkommensteuererklärung E 1 für Einzelunternehmer mit pauschalierten Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft für 2007, Formular E 1c, ermittelte Herr A pauschal die Höhe seiner Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft:

Formular E 1c:

Einheitswert des Eigenbesitzes	€ 3.488,30
Einheitswert der Zupachtungen	+ € 598,00
Gesamteinheitswert der selbstbewirtschafteten Fläche	€ 4.086,30
Vollpauschalierte Einkünfte	
Grundbetrag: 39% des maßgeblichen Einheitswertes	€ 1.593,66
Zwischensumme	€ 1.593,66
Zusätzliche Ausgaben	
Bezahlte Pachtzinse	€ 185,00
Ausgedingelasten	€ 1.400,00
An SVA der Bauern bezahlte Sozialversicherungsbeiträge	€ 143,52
Summe der zusätzlichen Ausgaben	€ 1.728,52
Pauschalierte Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft	€ 0,00

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung ab:

Die Ausführungen in der Berufung hinsichtlich der steuerlichen Berücksichtigung der Beiträge an die SVB seien nicht zutreffend. Ab dem Zeitpunkt, ab dem Herr A Besitzer eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes gewesen sei, hätte er kraft Gesetzesfiktion auch Einkünfte aus diesem Betrieb, welche bei einem Einheitswert in seiner Größenordnung gemäß Pauschalierungsverordnung zu ermitteln seien, wobei die oa SV-Beiträge im Rahmen dieser Pauschalierung (und nur hier) zu berücksichtigen seien. Die Einschränkung, dass pauschalierte Einkünfte nicht negativ sein können, ändere nichts an der gesetzlichen Bestimmung des § 25 Abs. 1 Z 3b (ha. Anm: richtig Z 3 lit d) und des § 69 Abs. 5 EStG 1988, wobei § 69 Abs. 5 nur auf die Rückzahlung von Beiträgen anzuwenden sei. Voraussetzung für die Ausstellung eines Lohnzettels sei ein Zahlungsvorgang. Erfolge keine Rückzahlung, sondern eine Aufrechnung mit zukünftigen Beiträgen, sei kein Lohnzettel auszustellen. Auf Grund der Übermittlung des Lohnzettels durch die SVB müsse eine Rückzahlung und keine Aufrechnung erfolgt sein und würden daher steuerpflichtige Einkünfte und ein Pflichtveranlagungsstatbestand vorliegen. Die Berufung sei daher abzuweisen gewesen.

Herr A beantragte die Vorlage seiner Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat und führte aus:

Er habe die Berufungsvorentscheidung erhalten und sei mit der Erledigung nicht einverstanden. In der Begründung der Berufungsvorentscheidung sei nicht auf sein in der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid vorgebrachtes Argument eingegangen worden, wonach bei den als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit angesetzten Bezügen von € 1.035,52 Werbungskosten von € 1.208,10 zu berücksichtigen seien. Er stelle den Antrag seine Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat unter Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung vor dem gesamten Senat zur Entscheidung vorzulegen.

In der am 3. August 2009 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung gab der Berufungswerber (Bw.) an, dass die Rückzahlung der Sozialversicherungsbeiträge am 17.10.2007 vorgenommen worden war. Die Rückzahlung hätte € 1.987,92 betragen. Diese Rückzahlung wäre abzüglich der Unfallversicherungsbeiträge für die Monate März 2006 bis Juni 2007 erfolgt.

Der Bruttobezug lt. Lohnzettel betrug € 1.210,00, unter Berücksichtigung sonstiger Bezüge wurden € 1.035,52 versteuert.

Vorher sei ein Lohnzettel mit Bruttobezügen von € 1.987,92 von der SVA der Bauern ausgestellt worden, dieser sei dann berichtigt worden.

Die Pflichtversicherungsbeiträge, die 2007 zurückgezahlt worden waren und Eingang in den berechtigten Lohnzettel fanden, betrafen das Jahr 2006. Die Differenz zum ursprünglichen Lohnzettel waren Beiträge für das Jahr 2007, die auch im Jahr 2007 gezahlt wurden.

Wie der Bw. den Betrieb seines Vaters übernommen hatte, habe er sich bei der SVA der Bauern in der Bezirksbauernkammer bei einem Sprechtag der SVA der Bauern beraten lassen, wobei der Bw. nicht darauf hingewiesen worden sei, dass bei Überschreiten der Höchstbeitragsgrundlage nur Unfallversicherung vorzuschreiben sei. Wie der Bw. dann erfahren habe, dass er wirtschaftlich gesehen Überzahlungen geleistet hatte, hätte es die Alternative gegeben, die eingezahlten Pflichtbeiträge für Kranken- und Pensionsversicherung zurückerstattet zu erhalten oder das Guthaben mit künftigen Beitragsschulden zu verrechnen und stehen zu lassen. Der Bw. entschied sich für die Auszahlung, nicht wissend, dass die Auszahlung zu einer Ausstellung eines Lohnzettels führe.

Im Jahr 2007 seien bei der pauschalierten Gewinnermittlung nur die Unfallversicherungsbeiträge als Ausgaben geltend gemacht worden, nicht aber die Beiträge für die Kranken- und Pensionsversicherung, da diese ja 2007 wieder zurückgeflossen seien.

In der Steuererklärung 2006 seien auch nur die Unfallversicherungsbeiträge bei der Gewinnermittlung angesetzt worden, da im Zeitpunkt der Abfassung der Steuererklärung bereits mit der Rückzahlung zu rechnen gewesen sei.

Einvernehmen bestehe darüber, dass im Zeitpunkt der Zahlung der damaligen Pflichtbeiträge Betriebsausgaben bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft gegeben gewesen wären.

Ebenso bestehe Einvernehmen darüber, dass aufgrund der Vorschrift der Pauschalierungsverordnung, dass durch die nach § 13 der Verordnung gewinnmindernd anzusetzenden Beträge kein Verlust entstehen dürfe, hieraus keine steuerliche Auswirkung resultierte.

Hätte der Bw. Einkünfte aus zwei Arbeitsverhältnissen gehabt, wären nach dem ASVG zurückzuerstattende Pflichtbeiträge ursprünglich als Werbungskosten berücksichtigt worden. Die Rückzahlung wäre nach § 25 EStG als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu erfassen.

Hätte der Bw. Einkünfte aus zwei selbständigen Tätigkeiten gehabt, lägen Betriebseinnahmen vor, wenn Pflichtbeiträge rückerstattet werden würden.

Im gegenständlichen Fall liegen kraft ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung bei den gesamten rückerstatteten Beträgen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vor, obwohl diese teilweise auch durch die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft veranlasst gewesen seien.

Zur Frage, ob der Umstand, dass die Rückzahlung der Pflichtbeiträge zur Gänze zu nichtselbständigen Einkünften führe, einen Einfluss auf die Qualifikation der gezahlten Beiträge als Werbungskosten oder Betriebsausgaben haben könne, verwies der Vertreter des Finanzamtes darauf, dass jedenfalls im Zeitpunkt der Zahlung Betriebsausgaben vorgelegen seien und sich auch aus der Reihung der Einkünfte im EStG ergäbe, dass den zuvor gereihten Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft vor den nichtselbständigen Einkünften der Vorrang einzuräumen sei.

Zur Frage, ob nicht eine verfassungskonforme Interpretation etwa im Sinne des Erkenntnisses des VwGH vom 20.4.2006, Zl. 2004/15/0038 zu einer steuerlichen Berücksichtigung der gezahlten Pflichtbeiträge führen müsste, verwies der Vertreter des Finanzamtes darauf, dass es dem Bw. freigestanden wäre, eine andere Gewinnermittlung zu wählen, sodass die tatsächlichen Einnahmen und Ausgaben steuerlich auch einen Niederschlag gefunden hätten.

Sofern man von Werbungskosten ausgehe, erscheine die Annahme der Rückzahlung als nachträgliches Ereignis im Sinne des § 295a BAO mit entsprechender Korrektur im Jahr der Zahlung zutreffender als ein Werbungskostenabzug im Jahr der Rückzahlung.

Der Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes betrage € 4.086,30, wobei 2 ha Zupachtungen zu € 598,00 enthalten seien. Der Betrieb umfasse rund 7 ha Wald und rund 14 ha Landwirtschaft, wobei Milchwirtschaft und Rindermast betrieben werde. Die Milchquote betrage 13.000 kg, gehalten werden rd. 18 Vieheinheiten.

Hätte der Bw. nicht die Rückzahlung der zuviel bezahlten Beiträge verlangt, wäre dies ohne steuerliche Auswirkung geblieben. Nur durch die Auszahlung sei es zu einer Versteuerung gekommen, dies erscheine dem Bw. - unter dem Gesichtspunkt der Leistungsfähigkeit - bedenklich.

Richtig sei es, dass insgesamt Beiträge von € 1.987,92 rückerstattet worden seien.

Das Finanzamt hielt es für möglich, dass hinsichtlich des Gesamtbetrages – umgerechnet auf 12/14 – wie im ursprünglichen Lohnzettel zu versteuern wäre.

Zu versteuern laut dem historischen Lohnzettel wären € 1.703,94, die detaillierte Aufgliederung finde sich im DB2.

Im April 2006 wurde für das erste Quartal (ab 1.3.) € 132,49, beinhaltend Unfall-, Kranken- und Pensionsversicherung, bezahlt.

Im Juli 2006 wurden € 397,47, im Oktober € 397,47 und Anfang Jänner 2007 (in den ersten fünfzehn Tagen) für das vierte Quartal 2006 ein Betrag von € 397,47 bezahlt. Anfang April 2007 wurden € 425,79 und Anfang Juli 2007 € 425,79 bezahlt.

Im Jahr 2006 wurden € 116,80 für 10 Monate 2006 an Unfallversicherung bezahlt. Im Jahr 2007 wurden € 143,52 für 12 Monate an Unfallversicherung bezahlt.

Der Vertreter des Finanzamtes ersuchte abschließend, die Berufung als unbegründet abzuweisen und den angefochtenen Bescheid zu Ungunsten des Bw. dahingehend abzuändern, dass der Betrag an rückgezahlten Pflichtbeiträgen lt. ursprünglichen Lohnzettel der Versteuerung im Jahr 2007 zugrunde zu legen sei, da dieses Ergebnis nach Ansicht des Finanzamtes der Anordnung des Gesetzes entspreche.

Der Berufungswerber ersuchte abschließend, der Berufung Folge zu geben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt ist unbestritten:

Herr A übt einerseits eine nichtselbständige Tätigkeit aus, aus welcher über der Höchstbeitragsgrundlage (§ 108 Abs. 3 ASVG) gelegene Einkünfte erzielt wurden, andererseits führt er einen landwirtschaftlichen Betrieb mit einem maßgeblichen Einheitswert für die pauschale Gewinnermittlung von € 4.086,30.

Im Jahr 2007 bekam Herr A über seinen Antrag den Betrag von € 1.987,92 an von ihm an die Sozialversicherungsanstalt der Bauern bezahlten Sozialversicherungsbeiträgen – betreffend Kranken- und Pensionsversicherungsbeiträge für die Jahre 2006 und 2007 - von dieser rückgezahlt. Über diese Rückzahlung stellte die Sozialversicherungsanstalt der Bauern gesetzeskonform einen ersten Lohnzettel gemäß § 69 Abs. 5 EStG 1988 mit dem Betrag von € 1.703,94 aus.

Später berichtigte die Sozialversicherungsanstalt der Bauern den Lohnzettel auf den Betrag von 1.035,52 und wurde dieser Betrag dem angefochtenen Einkommensteuerbescheid zugrunde gelegt.

Die Höhe der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft ermittelte Herr A gemäß der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft (LuF PauschVO 2006) BGBl II 2005/258. Als Werbungskosten machte er nur die bezahlten Unfallversicherungsbeiträge geltend. Die pauschal ermittelten Einkünfte ergaben den steuerlich zu berücksichtigenden Betrag von 0,00 Euro.

Strittig ist die Rechtsfrage, wie die an den Berufungswerber rückbezahlten Sozialversicherungsbeiträge durch die Sozialversicherungsanstalt der Bauern, die mittels Lohnzettel dem Finanzamt mitgeteilt worden sind, einkommensteuerrechtlich zu erfassen sind und ob die (zu viel) bezahlten Sozialversicherungsbeiträge betreffend die Krankenversicherung und die Pensionsversicherung als Werbungskosten bei den nichtselbständigen Einkünften gemäß § 25 Abs. 1 Z 3 lit d EStG abgezogen werden können.

Vorweg ist in diesem Zusammenhang auf eines hinzuweisen: Herr A und auch das Finanzamt stützen ihre Vorbringen auf Ausführungen in den Einkommensteuerrichtlinien (EStR) 2000. Mangels Kundmachung im Bundesgesetzblatt stellen die EStR 2000 keine allgemein verbindliche Rechtsquelle dar (vgl zB. VwGH vom 20.9.1995, 95/13/0011). Die Einkommensteuerrichtlinien stellen lediglich einen Auslegungsbehelf zum Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 dar. Über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten können aus den Richtlinien nicht abgeleitet werden. Der Unabhängige Finanzsenat ist in seinen Entscheidungen daher nicht an die EStR 2000 gebunden.

Die für die hier zu entscheidenden Rechtsfragen maßgebenden Bestimmungen lauten:

Das Einkommensteuergesetz bezieht sich auf die für das Jahr 2007 geltende Fassung.

Die Überschrift über § 25 EStG 1988 lautet: Nichtselbständige Arbeit (§ 2 Abs 3 Z 4)

§ 25 Abs. 1 EStG 1988: Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) sind:

§ 25 Abs. 1 Z 1 lit a EStG 1988 (BGBl. Nr. 400/1988 idF BGBl I 1999/106): Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis.

§ 25 Abs. 1 Z 3 lit d EStG 1988 (BGBl. Nr. 400/1988 idF BGBl. I Nr. 84/2002): Rückzahlungen von Pflichtbeiträgen, sofern diese ganz oder teilweise auf Grund des Vorliegens von Einkünften im Sinne der Z 1 einbehalten oder zurückgezahlt werden.

§ 69 Abs. 5 EStG 1988 (BGBl. I Nr. 28/1999): Bei Auszahlung von Bezügen im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 3 lit d hat die auszahlende Stelle bis 31. Jänner des folgendes Kalenderjahres einen Lohnzettel (§ 84) 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. Ein vorläufiger Lohnsteuerabzug hat zu unterbleiben.

§ 41 Abs 1 Z 3 EStG 1988: Sind im Einkommen lohnsteuerpflichtige Einkünfte enthalten, so ist der Steuerpflichtige zu veranlagern, wenn im Kalenderjahr Bezüge gemäß § 69 Abs. 2, 3, 5, 6, 7, oder 8 zugeflossen sind.

§ 1 Abs 2 LuF PauschVO 2006: Als maßgebender Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes gilt der Einheitswert des während des Veranlagungsjahres bewirtschafteten land- und forstwirtschaftlichen Vermögens zuzüglich der Einheitswertanteile der während des Veranlagungsjahres bewirtschafteten Zupachtungen und abzüglich der Einheitswertanteile der während des Veranlagungsjahres nicht selbst bewirtschafteten Verpachtungen.

§ 2 Abs. 1 1. Satz LuF PauschVO 2006: Bei einem Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes bis 65.500 Euro ist der Gewinn mittels eines Durchschnittssatzes von 39 vom maßgebenden Einheitswert (§ 1 Abs.) zu ermitteln (Grundbetrag), soweit die §§ 3 bis 6 nichts Gegenteiliges bestimmen.

§ 13 Abs. 1 LuF PauschVO 2006: Die nach den Bestimmungen der §§1 bis 7 oder 8 bis 12 sich ergebende Zwischensumme ist um vereinnahmte Pachtzinse einschließlich Einkünfte aus Jagdpacht und Wildabschüssen sowie um Einkünfte aus gemäß § 1 Abs. 4 und 5 nicht erfassten Vorgängen und um Einkünfte aus gemäß §§ 30 Abs. 2 Z 6 und 11 Abs. 4 des Bewertungsgesetzes 1955 nicht zum Einheitswert gehörende Wirtschaftsgüter zu erhöhen, sofern diese Einkünfte nicht gemäß § 97 Abs. 1 Einkommensteuergesetz 1988 als endbesteuert behandelt werden. Der gesonderte Ansatz dieser durch die Pauschalierung nicht erfassten Vorgänge darf in jedem einzelnen Fall zu keinem Verlust führen.

§ 16 Abs. 1 EStG 1988: Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

§ 16 Abs. 1 Z 4a EStG 1988: Beiträge des Versicherten zur Pflichtversicherung in der gesetzlichen Sozialversicherung.

§§ 33ff. Bauern-Sozialversicherungsgesetz (BSVG) lauten auszugsweise:

„Fälligkeit und Einzahlung der Beiträge

§ 33. (1) Die Beiträge der gemäß § 2 Abs. 1 Z 1 und § 3 Abs. 1 Z 1 Pflichtversicherten und die Beiträge für die gemäß § 2 Abs. 1 Z 2 bis 4 Pflichtversicherten sind vierteljährlich im nachhinein vorzuschreiben (Vorschreibzeitraum). Sie sind mit dem Ablauf des Monats fällig, das dem Ende des Vorschreibzeitraumes folgt. Durch die Satzung des Versicherungsträgers kann auch eine halbjährliche oder jährliche Vorschreibung der Beiträge für die gemäß § 3 Abs. 1 Z 1 Pflichtversicherten vorgesehen werden, wenn dies der Verwaltungsvereinfachung dient und mit den wirtschaftlichen Interessen der Versicherten vereinbar ist. Werden Beiträge auf Grund einer nachträglichen Feststellung der Einkünfte des Versicherten durch die Finanzbehörden (§ 23 Abs. 4) vorgeschrieben, sind sie mit Ablauf des Monats fällig, das der Vorschreibung folgt. Beiträge für Einnahmen auf Grund von betrieblichen Tätigkeiten nach § 2 Abs. 1 Z 1 letzter

Satz sind am Ende des Kalendermonates, in dem die Vorschreibung erfolgt, fällig. Die Vorschreibung der Beiträge hat spätestens mit der dritten Quartalsvorschreibung in dem dem jeweiligen Beitragsjahr folgenden Jahr zu erfolgen.

(2) Die Beiträge gemäß Abs. 1 schulden zur ungeteilten Hand die Personen, die auf ihre Rechnung und Gefahr den land(forst) wirtschaftlichen Betrieb führen oder auf deren Rechnung und Gefahr der Betrieb geführt wird, in den Fällen des § 2 Abs. 5 und § 3 Abs. 3 die Verlassenschaft. Die Beiträge sind auf Gefahr und Kosten des Beitragsschuldners (der Beitragsschuldner) an den Versicherungsträger unaufgefordert einzuzahlen. Die Beiträge zur Krankenversicherung und zur Pensionsversicherung bilden mit den Beiträgen zur Unfallversicherung der Bauern eine einheitliche Schuld. Teilzahlungen werden anteilmäßig und bei Beitragsrückständen auf den jeweils ältesten Rückstand angerechnet.

...

Fälligkeit und Einzahlung der Beiträge zur Pensionsversicherung bei Ausübung mehrerer versicherungspflichtiger Erwerbstätigkeiten

§ 33a. (1) Übt ein nach den Bestimmungen dieses Bundesgesetzes in der Pensionsversicherung Pflichtversicherter auch eine Erwerbstätigkeit aus, die die Pflichtversicherung in der Pensionsversicherung nach dem Allgemeinen Sozialversicherungsgesetz und (oder) nach dem Gewerblichen Sozialversicherungsgesetz begründet, und macht der Versicherte glaubhaft, daß die Summe aus den Beitragsgrundlagen in der Pensionsversicherung nach dem Allgemeinen Sozialversicherungsgesetz einschließlich der Sonderzahlungen und (oder) den Beitragsgrundlagen in der Pensionsversicherung nach dem Gewerblichen Sozialversicherungsgesetz und nach diesem Bundesgesetz die Summe der monatlichen Höchstbeitragsgrundlagen gemäß § 23 Abs. 9 lit. a für im Kalenderjahr liegende Beitragsmonate der Pflichtversicherung, wobei sich deckende Beitragsmonate nur einmal zu zählen sind, überschreitet wird, so ist die Beitragsgrundlage in der Pensionsversicherung nach diesem Bundesgesetz für die Monate eines gleichzeitigen Bestandes der Pflichtversicherung in der Pensionsversicherung nach dem Allgemeinen Sozialversicherungsgesetz und (oder) nach dem Gewerblichen Sozialversicherungsgesetz und nach diesem Bundesgesetz in einer Höhe festzusetzen, die voraussichtlich nicht zu einer solchen Überschreitung führt.

(2) Ergibt sich in den Fällen des Abs. 1 nach Feststellung der endgültigen Beitragsgrundlage, daß noch Beiträge zur Pensionsversicherung nach diesem Bundesgesetz zu entrichten sind, so sind diese Beiträge mit dem Ablauf des auf die Vorschreibung folgenden Monats fällig.

Fälligkeit und Einzahlung der Beiträge zur Krankenversicherung bei Ausübung mehrerer versicherungspflichtiger Erwerbstätigkeiten

§ 33b. (1) Übt ein nach den Bestimmungen dieses Bundesgesetzes in der Krankenversicherung Pflichtversicherter auch eine oder mehrere Erwerbstätigkeiten aus, die die Pflichtversicherung in der Krankenversicherung nach einem anderen Bundesgesetz begründen, und macht der Versicherte glaubhaft, daß die Summe aus den monatlichen Beitragsgrundlagen in der Krankenversicherung (einschließlich der Sonderzahlungen) in den Pflichtversicherungen in der Krankenversicherung nach diesem und den anderen Bundesgesetzen die Summe der monatlichen Höchstbeitragsgrundlagen gemäß § 48 des Gewerblichen Sozialversicherungsgesetzes für die im Kalenderjahr liegenden Monate der Pflichtversicherung in der Krankenversicherung, wobei sich deckende Monate der Pflichtversicherung in der Krankenversicherung nur einmal zu zählen sind, überschreiten wird, so ist die Beitragsgrundlage in der Krankenversicherung nach diesem Bundesgesetz für die Monate eines gleichzeitigen Bestandes der Pflichtversicherung in der Krankenversicherung nach diesem Bundesgesetz und anderen Bundesgesetzen vorläufig in einer Höhe festzusetzen, die voraussichtlich nicht zu einer solchen Überschreitung führt (vorläufige Differenzbeitragsgrundlage). Können die vorgenannten Voraussetzungen erst nach Ablauf des Beitragsjahres festgestellt werden, so ist eine vorläufige Festsetzung der Beitragsgrundlage so lange zulässig, als die Summe der monatlichen Beitragsgrundlagen für dieses Kalenderjahr noch nicht endgültig festgestellt werden kann. § 33c Abs. 2 ist anzuwenden.

(2) Abs. 1 ist entsprechend anzuwenden, wenn eine nach diesem Bundesgesetz erwerbstätige pflichtversicherte Person auch eine Pension nach dem ASVG, GSVG oder diesem Bundesgesetz oder eine der in § 1 Abs. 1 Z 7, 12 und 14 lit. b B KUVG genannten Leistungen bezieht.

(3) Sobald in den Fällen des Abs. 1 und 2 die Summe aus den Beitragsgrundlagen und Pensionen nach dem ASVG, GSVG und B KUVG und aus den endgültigen Beitragsgrundlagen nach diesem Bundesgesetz feststeht, ist eine endgültige Differenzbeitragsgrundlage in entsprechender Anwendung des Abs. 1 festzustellen.

(4) Ergibt sich nach Feststellung der endgültigen Differenzbeitragsgrundlage nach Abs. 3, dass noch Beiträge zur Krankenversicherung nach diesem Bundesgesetz zu entrichten sind, so sind diese Beiträge mit dem Ablauf des auf die Vorschreibung folgenden Monats fällig. Übersteigt die vorläufige Differenzbeitragsgrundlage die endgültige Differenzbeitragsgrundlage, so sind die auf diesen Differenzbetrag entfallenden Beitragsteile dem/der Versicherten zu vergüten.

Erstattung von Beiträgen in der Krankenversicherung

§ 33c. (1) Überschreitet bei in der Krankenversicherung Pflichtversicherten nach diesem oder einem anderen Bundesgesetz in einem Kalenderjahr die Summe aller Beitragsgrundlagen der Pflichtversicherung und beitragspflichtigen Pensionen, einschließlich der Sonderzahlungen, die

Summe der monatlichen Höchstbeitragsgrundlagen gemäß § 48 für die im Kalenderjahr liegenden Monate der Pflichtversicherung in der Krankenversicherung (Abs. 2), wobei sich deckende Monate der Pflichtversicherung in der Krankenversicherung nur einmal zu zählen sind, so ist der Beitrag zur Krankenversicherung, der auf den Überschreibungsbetrag entfällt, dem Versicherten vom leistungszuständigen Versicherungsträger mit 4%, soweit jedoch ein Zusatzbeitrag nach § 24b geleistet wurde, mit 7,4% zu erstatten.

(2) Als Monate der Pflichtversicherung in der Krankenversicherung gemäß Abs. 1 sind alle Kalendermonate zu zählen, in denen der (die) Versicherte zumindest für einen Tag in der Krankenversicherung pflichtversichert war.

(3) Der (die) Versicherte kann bei sonstigem Ausschluß bis zum Ablauf des dem Beitragsjahr drittfolgenden Kalenderjahres für die im Beitragsjahr fällig gewordenen Beiträge bei der Sozialversicherungsanstalt der Bauern den Antrag auf Erstattung stellen. Ein Antrag kann auch für die folgenden Beitragsjahre gestellt werden.

(4) Der dem/der Versicherten zu erstattende Betrag ist nach dem Verhältnis der Summen aller Beitragsgrundlagen der Pflichtversicherung und beitragspflichtigen Pensionen (einschließlich der Sonderzahlungen) nach diesem Bundesgesetz, dem ASVG, GSVG und B KUVG aufzuteilen. Die Sozialversicherungsanstalt der Bauern hat Anspruch auf Ersatz des Anteils des Krankenversicherungsträgers nach dem ASVG, der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft und der Versicherungsanstalt öffentlich Bediensteter."

Dies bedeutet im gegenständlichen Fall folgendes:

Erstattete Pflichtbeiträge stellen grundsätzlich als rückgängig gemachte Werbungskosten oder Betriebsausgaben steuerpflichtige Einkünfte dar. Sofern diese Pflichtbeiträge (auch teilweise) auf Grund des Vorliegens von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zurückzuzahlen waren, sind die erstatteten (rückgezahlten) Beiträge auf Grund des auszustellenden Lohnzettels im Rahmen der Veranlagung zur Gänze kraft gesetzlicher Regelung als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu erfassen. Werden von der Sozialversicherungsanstalt der Bauern Pflichtbeiträge zurückgezahlt, weil ein Nebenerwerbslandwirt auf Grund seiner nichtselbständigen Bezüge die Höchstbeitragsgrundlage überschritten hat, stellen die von der Sozialversicherungsanstalt der Bauern rückgezahlten Pflichtbeiträge Einkünfte im Sinne des § 25 Abs 1 Z 3 lit d EStG 1988, also Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit, dar.

Sofern die rückgezahlten Beiträge ausschließlich auf Grund von selbständig ausgeübten Tätigkeiten zu entrichten waren, sind sie als Betriebseinnahmen bei den jeweiligen Einkünften zu erfassen. Vgl. in diesem Sinne Unabhängiger Finanzsenat (UFS) vom 9.5.2007, RV/1009-

W/07; UFS vom 18.1.2008, RV/0303-L/07; Doralt, EStG, 6. Auflage, § 25 Tz 64/1. Auch Jilch, Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte, 3. Auflage, Seite 235, letzter Absatz zählt die Rückerstattung von Sozialversicherungsbeiträgen durch die Sozialversicherungsanstalt der Bauern (insbesondere wegen Überschreitung der Höchstbeitragsgrundlage) zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit.

Im gegenständlichen Fall (siehe dazu oben im Sachverhaltsteil der Berufungsentscheidung) geht hervor, dass es sich bei den strittigen Beträgen um von der Sozialversicherungsanstalt der Bauern als Pflichtbeiträge einbehaltene Sozialversicherungsbeiträge (betreffend Kranken- und Pensionsversicherung) an die Sozialversicherungsanstalt der Bauern aus der gesetzlichen Sozialversicherung handelte, die - weil dem Bw. auf Grund des Überschreitens der sozialversicherungsrechtlichen Höchstbeitragsgrundlage durch den Bezug aus seinem nichtselbständigen Dienstverhältnis bei der B - von der Sozialversicherungsanstalt der Bauern rückgezahlt (erstattet) wurden.

Dass die strittigen Beiträge an die Sozialversicherung geleistet wurden (sohin ein Zahlungsvorgang stattgefunden hatte), steht außer Streit.

Es ist somit der Tatbestand des § 25 Abs 1 Z 3 lit d EStG 1988 insofern erfüllt, als die Überschreitung der Höchstbeitragsgrundlage auf das Vorliegen von Einkünften im Sinne des § 25 Abs 1 lit a EStG 1988 (bestehendes Dienstverhältnis bei der B) beruht und daher ein Teil der Pflichtbeiträge durch die Sozialversicherungsanstalt der Bauern zurückgezahlt worden ist.

Die Tatsache, dass Herr A die strittigen Beträge in seiner Erklärung zur Einkünftefeststellung Formular E1 nicht als Betriebsausgaben geltend machte, ändert nichts am grundsätzlichen Betriebsausgabencharakter von Sozialversicherungsbeiträgen iZm der Führung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes.

Die volle Geltendmachung der ursprünglich bezahlten Sozialversicherungsbeiträge hätte im gegenständlichen Fall in der pauschalen Gewinnermittlung der Land- und Forstwirtschaft keine steuerlichen Auswirkungen gehabt, da auf Grund der pauschalen Gewinnermittlung in der Land- und Forstwirtschaft sich der vorläufige Verlust nur erhöht hätte, aber gemäß § 13 Abs 1 letzter Satz LuF PauschVO in der Berechnung zur Einkommensteuer die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft wiederum mit € 0,00 anzusetzen gewesen wären.

Auch rechtlich wäre der Umstand, ob und in welchem Umfang die rückerstatteten Beträge tatsächlich als Werbungskosten oder Betriebsausgaben die Besteuerungsgrundlage vermindert haben, für die Beurteilung der Einnahmen ohne Bedeutung. Im Erkenntnis vom 14.12.2006, 2005/14/0099 hat der VwGH klargestellt, dass es allein darauf ankommt, ob die geleisteten

Beiträge aufgrund der geltenden Rechtslage in den betreffenden Jahren ihrer Art nach als Werbungskosten in voller Höhe einkommensmindernd berücksichtigt werden hätten können (vgl auch UFS vom 29.6.2007 RV/0531-G/06).

Dass die geleisteten Beiträge an die Sozialversicherungsanstalt der Bauern als Betriebsausgaben einkommensmindernd berücksichtigt hätten werden können, steht außer Streit.

Unabhängig davon, ob erfolgte Beitragszahlungen an die Sozialversicherungsanstalt der Bauern vom Bw. bei der pauschalierten Gewinnermittlung berücksichtigt wurden oder nicht, sind diese als Betriebsausgaben von Amts wegen (vgl. Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/-Wanke, MSA EStG [1.3.2004], § 4 Anm. 63) im Rahmen der Gewinnermittlung nach der LuF PauschVO 2006 anzusetzen, wenngleich daraus - § 13 Abs. 1 letzter Satz leg. cit. – keine Änderung der mit € 0 zu ermittelnden Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft eintritt.

Gemäß § 25 Abs 1 Z 3 lit d iVm mit § 25 Abs. 1 Z 1 lit a EStG 1988 sind rückerstattete Beträge, die das Überschreiten der sozialversicherungsrechtlichen Höchstbeitragsgrundlage auf das Vorliegen von zumindest einer nichtselbständigen Einkunftsquelle zurückführen, durch diese Sonderregelung erfasst und nicht bei den betrieblichen Einkünften als Betriebseinnahmen anzusetzen. Sie sind gemäß dieser Sonderbestimmung den nichtselbständigen Einkünften zuzurechnen. Daher können die rückerstatteten Beträge nicht den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zugerechnet werden. Folglich können sie nicht in der pauschalen Gewinnermittlung gemäß der LuF PauschVO berücksichtigt werden.

Damit ist aber der gesetzliche Tatbestand des § 25 Abs. 1 Z 3 lit d iVm § 69 Abs. 5 EStG 1988 in jedem Fall erfüllt. Die Sozialversicherungsanstalt der Bauern hat gesetzeskonform die zuviel einbehaltenen Pflichtbeiträge an Herrn A rückerstattet – mittels eines Zahlungsvorganges - , darüber einen Lohnzettel ausgestellt und in diesem Lohnzettel ein Siebentel der ausgezahlten Bezüge als sonstigen Bezug gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988 ausgewiesen. Dass es sich - auf Grund des Überschreitens der Höchstbeitragsgrundlage - letztendlich um quasi "irrtümlich" einbehaltene Pflichtbeiträge gehandelt hatte, die quasi „freiwillig“ bezahlt worden waren, ist entgegen der Rechtsauffassung des Berufungswerbers für die rechtliche Würdigung als steuerlich zu erfassende Einnahmen gemäß § 25 Abs. 1 Z 3 lit d EStG 1988 im gegenständlichen Sachverhalt irrelevant.

Hingegen ist der erkennende Senat sehr wohl der Auffassung, dass die „irrtümlich freiwillige“ Zahlung hinsichtlich der Geltendmachung von Werbungskosten relevant ist.

Das Sachlichkeitsgebot (vgl das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH) vom 20.04.2006, Zl. 2004/15/0038) gebietet es, dass Beitragszahlungen, die zu steuerpflichtigen Einnahmen führen, auch steuerlich als Ausgaben zu berücksichtigen sind. In diesem Sinne hat

der VwGH ausgeführt, dass die steuerliche Berücksichtigung von Beitragszahlungen von Verfassungen wegen geboten ist, weil sich die fehlende steuerliche Berücksichtigung von zu steuerpflichtigen Einnahmen führenden Ausgaben als dem Sachlichkeitsgebot widerstreitend erweist (unter Hinweis auf Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes [VfGH] vom 30. Juni 1984, G101/84).

Der Bw. ist ursprünglich irrtümlich davon ausgegangen, dass er die strittigen Kranken- und Pensionsversicherungsbeiträge an die Sozialversicherungsanstalt der Bauern jedenfalls entrichten müsse. Erst später wurde er darauf aufmerksam gemacht, dass er durch das Überschreiten der Höchstbeitragsgrundlage in der Sozialversicherung aufgrund der Einkünfte aus seinem Dienstverhältnis nicht verpflichtet sei, Kranken- und Pensionsversicherungsbeiträge an die Sozialversicherungsanstalt der Bauern zu leisten. Hätte der Bw. dies von Beginn seiner land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit an gewusst, hätte er von Beginn an lediglich die Unfallversicherungsbeiträge geleistet.

In so einem Fall hätte er keine Aufwendungen (Zahlungen für Kranken- und Pensionsversicherung) gehabt und auch keine Rückzahlung durch die Sozialversicherungsanstalt der Bauern erhalten. Sein Vermögensstand wäre insoweit gleich geblieben.

Nun bewirkten die nicht erforderlich gewesenen Beitragszahlungen aber eine Vermögensverminderung auf Seiten des Berufungswerbers.

Es lagen zwar im Zeitpunkt der Zahlung der Beiträge Pflichtbeiträge i.S.d. § 4 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 bzw. § 13 Abs. 2 LuF PauschVO 2006 vor, da der Bw. der Sozialversicherungsanstalt der Bauern gegenüber zunächst nicht das Überschreiten der Höchstbeitragsgrundlage glaubhaft gemacht hat und daher die Beiträge im formalrechtlichen Sinn zunächst nicht „freiwillig“ geleistet wurden. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise (§ 21 BAO) hat der Bw. jedoch Beiträge entrichtet, deren Zahlung bei Kenntnis der maßgebenden Umstände nicht erforderlich gewesen wäre, und diese zuviel entrichteten Beiträge auch rückerstattet erhalten.

Insoweit bewirkte die Rückzahlung, dass der Vermögensstand des Bw. nicht mehr vermindert, aber auch nicht erhöht war. Die Einzahlung und deren Rückzahlung glichen sich damit aus und ergaben hinsichtlich eines Vermögenszuwachses den Betrag von Null.

Kraft gesetzlicher Anordnung ist diese Rückzahlung von der Sozialversicherungsanstalt der Bauern mittels Lohnzettel an das Finanzamt gemeldet worden und liegen aufgrund der gesetzlichen Definition des § 25 Abs. 1 Z 3 lit d EStG insoweit nichtselbständige Einkünfte vor. Durch diese gesetzliche Anordnung kann diese Rückzahlung nicht als Einnahme bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft erfasst werden.

Im Regelfall sind Sozialversicherungsbeiträge als Pflichtbeiträge an die gesetzlichen Sozialversicherungsträger als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten bei den einzelnen Einkunftsarten abzuziehen.

Pflichtversicherungsbeiträge sind Beiträge mit Zwangscharakter in der österreichischen gesetzlichen Sozialversicherung. Der Betriebsausgabencharakter (Werbungskostencharakter) derartiger Beiträge ergibt sich nicht aus dem Zusammenhang der Versicherung mit der betrieblichen (beruflichen) Tätigkeit, sondern aus dem Zwangscharakter der Versicherung. Ausschlaggebend ist somit allein, ob die Beitragsleistung den Steuerpflichtigen auf Grund einer zwingenden Vorschrift, der er sich nicht entziehen kann, trifft (vgl. Wiesner/Atzmüller/-Grabner/Lattner/Wanke, MSA EStG [1.3.2004], § 4 Anm. 84).

Der Gesetzgeber ordnet in § 4 Abs. 4 Z 1 bzw. § 16 Abs. 1 Z 4 EStG die Pflichtversicherungsbeiträge gesondert den Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten zu.

Durch die Gesetzesregelung des § 25 Abs. 1 Z 3 lit d EStG werden die grundsätzlich als bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft als Betriebsausgaben zu erfassenden Sozialversicherungsbeiträge infolge der Rückzahlung durch die Sozialversicherungsanstalt der Bauern auf Grund des Vorliegens von anderen nichtselbständigen Einkünften zu Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit. Das Überschreiten der Höchstbeitragsgrundlage in der Sozialversicherung durch das Vorliegen eines Dienstverhältnisses wird durch den Gesetzgeber zu einer Änderung der Einkunftsart bei der Rückzahlung, die als Einnahme zu erfassen ist, herangezogen.

Da die Überschreitung der Höchstbeitragsgrundlage in dieser Sonderbestimmung ganz oder teilweise auf das Vorliegen von nichtselbständigen Einkünften abstellt (das Überschreiten auf Grund mehrerer verschiedener Einkunftsarten im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG ist in § 25 Abs 1 Z 3 lit d EStG nicht erfasst), bestimmt der Gesetzgeber, einen Teil der Pflichtbeiträge bei den Einkunftsarten im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG kraft Gesetzes bei Rückzahlung als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Wie oben ausgeführt, hatte der Bw. an die Sozialversicherungsanstalt der Bauern zu viel Beiträge entrichtet.

Musste der Bw. wie im vorliegenden Fall zunächst ernsthaft damit rechnen, dass es sich um eine rechtlich begründete Ausgabe handelt und hat sich erst später herausgestellt, dass der ursprünglich angenommene Rechtsgrund nicht vorliegt, ist von einem steuerlich beachtlichen Zu- bzw. Abfluss auszugehen (vgl. Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke, MSA EStG [1.9.2008], § 19 Anm. 7). Der Gesetzgeber hat hinsichtlich der Sozialversicherungsbeiträge in

§ 25 Abs. 1 Z 3 lit d EStG 1988 ausdrücklich angeordnet, dass die Rückzahlung zu viel entrichteter Sozialversicherungspflichtbeiträge nicht zu einer Rückgängigmachung von Betriebsausgaben oder Werbungskosten im Zahlungszeitpunkt, sondern insoweit zu Einkünften (i.d.R. aus nichtselbständiger Arbeit) führt.

Richtig ist, dass der Bw. ohne die Zahlung dieser Beiträge keine Rückzahlung erhalten und folglich keine steuerpflichtigen Einkünfte im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 3 lit d EStG gehabt hätte.

Wie oben ausgeführt, gebietet das Sachlichkeitsgebot (vgl VwGH 20.04.2006, Zl. 2004/15/0038), dass Ausgaben, die zu steuerpflichtigen Einnahmen führen, steuerlich berücksichtigt werden müssen (VfGH 30.06.1984, G 101/84).

Durch den Spezialtatbestand des § 25 Abs. 1 Z 3 lit d EStG wurde die Einkunftsart der Rückzahlung bestimmt. Grundsätzlich werden bei den einzelnen Einkunftsarten die damit zusammenhängenden Werbungskosten abgezogen. Sie dürfen nicht bei anderen Einkunftsarten abgezogen werden.

Im vorliegenden Fall waren ursprünglich die Pflichtbeiträge an die Sozialversicherungsanstalt der Bauern bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft als Betriebsausgaben zu erfassen.

Grundsätzlich sind auch Ausgaben, die rückgezahlt werden - wie auch rückgezahlte Sozialversicherungsbeiträge - bei den einzelnen Einkunftsarten als Einnahme zu erfassen, bei denen sie als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen worden sind oder abgezogen werden hätten können.

Der Gesetzgeber durchbricht mit seiner Sonderbestimmung des § 25 Abs 1 Z 3 lit d EStG diesen Grundsatz.

Beiträge - wie die Sozialversicherungsbeiträge an die Sozialversicherungsanstalt der Bauern - werden bei Rückzahlung, deren Grund die Überschreitung der Höchstbeitragsgrundlage auf Grund eines Dienstverhältnisses ist, per Definition den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zugewiesen.

Damit ergibt sich eine Diskrepanz zwischen den grundsätzlich den einzelnen Einkunftsarten zuzuordnenden Sozialversicherungsbeiträgen als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben und den der Qualifikation der Einnahme.

Wie oben ausgeführt, sieht der Gesetzgeber vor, dass Sozialversicherungsbeiträge als Pflichtbeiträge von den damit zusammenhängenden Einnahmen abgezogen werden dürfen.

Nun werden Sozialversicherungsbeiträge dann rückgezahlt, wenn sie letztlich keine Pflichtbeiträge waren. Im vorliegenden Fall war – rückblickend betrachtet - keine Verpflichtung des Bw. zur Zahlung von Beiträgen hinsichtlich der Kranken- und Pensionsversicherung an die Sozialversicherungsanstalt der Bauern gegeben, da der Bw. mit seinen nichtselbständigen Einkünften die Höchstbeitragsgrundlage in der Sozialversicherung überschritten hatte. Wäre dies der Sozialversicherungsanstalt der Bauern von Anfang bekannt gewesen, hätte sie diese Beiträge nie eingefordert und der Bw. hätte bei Kenntnis der Rechtslage von Beginn an diese auch nicht einbezahlt. Sein Vermögensstand wäre gleich geblieben.

Durch die Qualifikation der rückgezahlten Pflichtversicherungsbeiträge als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit durch den Gesetzgeber ist nach Ansicht des entscheidenden Senates von einer Änderung des Veranlassungszusammenhanges der bezahlten Pflichtversicherungsbeiträge mit einer Einkunftsart auszugehen.

Der engere Zusammenhang dieser Beiträge besteht auf Grund der Rückzahlung nicht mehr mit der Einkunftsart, welcher die Ausgaben ursprünglich im Zeitpunkt der Zahlung zuzuordnen waren, sondern mit den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, als welche die Rückzahlung steuerlich zu erfassen ist.

Zur Erzielung von land- und forstwirtschaftlichen Einkünften hätte der Bw. bei Kenntnis der maßgebenden Umstände durch die Sozialversicherungsanstalt der Bauern die strittigen Beiträge nicht leisten müssen.

Hätte der Bw. diese Beiträge nicht entrichtet, wäre es nicht zur Erfassung der Rückzahlung als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gekommen.

Es besteht daher auf Grund der Rückzahlung nunmehr ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen den zu viel geleisteten Beiträgen und der Versteuerung der Rückzahlung als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Nach Ansicht des entscheidenden Senats liegen 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 vor, da es ohne der Entrichtung der Beiträge nicht zu den auf der Rückzahlung begründeten Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gekommen wäre.

Mit der Rückzahlung ändert sich die ursprüngliche Qualifikation der nunmehr rückgezahlten Pflichtversicherungsbeiträge – wie hier als Betriebsausgaben bei den Einkünften aus Land-

und Forstwirtschaft – dahingehend, dass im Fall des § 25 Abs. 1 Z 3 lit. d EStG 1988 jedenfalls Werbungskosten vorliegen.

Von der Frage der Qualifikation der Ausgaben als Betriebsausgaben oder Werbungskosten ist die Frage zu unterscheiden, in welchem Zeitraum der Abfluss der Ausgaben steuerlich zum Tragen kommt:

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

Mangels Abflusses im Jahr 2007 können daher im Jahr 2006 geleistete Pflichtversicherungsbeiträge steuerlich nicht im Jahr 2007 als Werbungskosten berücksichtigt werden.

Allerdings liegt durch die Rückzahlung der Pflichtversicherungsbeiträge und der damit verbundenen Änderung der Ausgabenqualifikation als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit nach Ansicht des entscheidenden Senates ein Ereignis, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit i.S.d. § 295a BAO entfaltet, vor, sodass diesbezüglich eine Änderung des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2006 vorzunehmen sein wird.

Die (vom Bw. ohnehin nicht als Betriebsausgaben abgesetzten) Pflichtversicherungsbeiträge verlieren im Umfang der Rückzahlung rückwirkend ihre Eigenschaft als Betriebsausgaben bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft der Jahre 2006 und 2007 und sind gleichzeitig als (hinsichtlich des Jahres 2006: vorweggenommene) Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (auf Grund des Lohnzettels der Sozialversicherungsanstalt der Bauern und nicht auf Grund des Lohnzettels des Arbeitgebers, bei dem der Bw. mit über der Höchstbemessungsgrundlage gelegenen Bezügen beschäftigt war) zu berücksichtigen.

Insofern macht der Bw. diese Ausgaben auch nicht mehrfach geltend.

Da der erkennende Senat diese Zahlungen an die Sozialversicherungsanstalt der Bauern als Werbungskosten im Zusammenhang mit der Rückzahlung anerkennt, ist zu prüfen wie hoch die Einkünfte gemäß § 25 Abs. 1 Z 3 lit d EStG sind.

In der mündlichen Berufungsverhandlung gab der Bw. selbst bekannt, dass er den Betrag von € 1.987,92 von der SVB auf sein Konto im Oktober 2007 überwiesen bekommen hatte.

Darüber stellte die Sozialversicherungsanstalt der Bauern einen Lohnzettel aus, indem sie gemäß § 69 Abs. 5 EStG ein Siebentel als sonstigen Bezug auswies und als steuerpflichtigen Betrag den Bezug von € 1.703,94 dem Finanzamt übermittelte.

Die Sozialversicherungsanstalt berichtigte später diesen Lohnzettel und übermittelte einen neuen Lohnzettel mit dem ausgewiesenen steuerpflichtigen Betrag von € 1.035,52. Diesen Betrag legte das Finanzamt zur Berechnung der Einkommensteuer zugrunde.

Der entscheidende Senat ist – mit dem Finanzamt - der Auffassung, dass der ursprüngliche Lohnzettel den richtigen Betrag hinsichtlich der Rückzahlung der Sozialversicherungsbeiträge ist, da dieser die Summe des ausbezahlten Betrages beinhaltet.

Der übermittelte steuerpflichtige Bezug ist der gemäß § 69 Abs. 5 EStG 1988 um ein Siebentel verminderte Betrag, den der Bw. im Oktober ausbezahlt bekam.

Als Einnahme im Jahr 2007 ist daher der Betrag von € 1.703,94 anzusetzen.

Die Werbungskosten, die der Senat im Zusammenhang mit dieser Einnahme im Sinne der obigen Ausführungen berücksichtigt, setzen sich wie folgt zusammen.

Der Bw. gab für das Jahr 2006 und für das Jahr 2007 in der Berufungsverhandlung folgende Zahlungen (Krankenversicherungsbeiträge, Pensionsbeiträge, Unfallversicherung) in Summe bekannt.

2006		2007	
Zeitraum	Betrag	Zeitraum	Betrag
1.Quartal (ab1.3.)	132,49	1. Quartal	425,79
2. Quartal	397,47	2. Quartal	425,79
3. Quartal	397,47		
4. Quartal	397,47		

Die Beträge wurden binnen 15 Tagen im dem auf das Quartal folgenden Monat vom Berufungswerber einbezahlt.

Für das Jahr 2006 wurde für 10 Monate der Betrag von € 116,80 an Unfallversicherung bezahlt, für das Jahr 2007 wurde für 12 Monate der Betrag von € 143,52 an Unfallversicherung bezahlt.

Da die Zahlung für das 4. Quartal 2006, die wirtschaftlich zum Jahr 2006 gehört, binnen 15 Tagen im Jänner 2007 erfolgte, ist sie gemäß § 19 Abs. 2 2. Satz EStG als Ausgabe im Jahr 2006 zu berücksichtigen.

Im berufsgegenständlichen Jahr 2007 stehen dem Bw. daher folgende Werbungskosten zu.

1. Quartal	425,79	beinhaltend Krankenversicherung, Pensionsversicherung und Unfallversicherung
<u>2. Quartal</u>	<u>425,79</u>	
<u>Summe</u>	<u>851,58</u>	
<u>Abzüglich</u>	<u>71,76</u>	Unfallversicherung für 6 Monate
Werbungskosten	779,72	

Die Höhe der nichtselbständigen Einkünfte gemäß § 25 Abs. 1 Z 3 lit d EStG aus der Rückzahlung von Sozialversicherungsbeiträgen durch die Sozialversicherungsanstalt der Bauern ermittelt sich daher wie folgt:

Einnahmen:	1.703,94
<u>abzüglich Werbungskosten:</u>	<u>- 779,72</u>
Einkünfte	924,22

Da das Finanzamt im bekämpften Bescheid die Einkünfte mit 1.035,52 € erfasste, wird der Berufung des Bw. mit Festsetzung der Einkünfte im Betrag von 924,22 € teilweise stattgegeben.

In der Berechnung der festzusetzenden Einkommensteuer (siehe Berechnungsblatt) werden die anerkannten Werbungskosten im Betrag von € 779,72 unter dem Punkt sonstige Werbungskosten zusammen mit den bereits im Erstbescheid anerkannten Werbungskosten im Betrag von € 239,60 erfasst. In Summe werden sonstige Werbungskosten in der Höhe von € 1.019,32 anerkannt und in die Berechnung miteinbezogen.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Für das nicht berufsgegenständliche Jahr 2006 ist darauf zu verweisen, dass nach der oben dargestellten Ansicht des entscheidenden Senats in der durch die Rückzahlung der Versicherungsbeiträge ein Ereignis i.S.d. § 295a BAO mit Wirkung für das Jahr 2006 zu erblicken ist.

Die Änderung des Einkommensteuerbescheides 2006 kann durch das Finanzamt von Amts wegen oder auf Grund eines diesbezüglichen Antrages des Bw., der der Entscheidungspflicht (§ 311 Abs. 1 BAO) unterliegt, erfolgen (§ 295a BAO); eine Änderung des Einkommensteuerbescheides 2006 durch den Berufungssenat in dem hier betreffend Einkommensteuer 2007 anhängigen Berufungsverfahren ist nicht möglich.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 26. August 2009