



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des A B, PLZ1 ORTA, GasseA HNrA, vom 12. April 2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes FAA vom 5. April 2012 betreffend Einkommensteuer 2010 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Herr A B (Berufungswerber) erhielt im Jahr 2010 vom 1. Jänner bis 31. Juli Bezüge aus nichtselbständiger Tätigkeit von seinem Arbeitgeber, vom 1. August bis 31. Dezember Bezüge der Pensionsversicherungsanstalt sowie wie zweimal Bezüge der Sozialversicherungsanstalt (SVA) der Bauern für den Zeitraum 1. Jänner bis 31. Dezember ausbezahlt.

Mit Einkommensteuerbescheid vom 5. April 2010 setzte das Finanzamt für das Jahr 2010 eine Nachforderung im Betrag von € 932,55 fest.

Dagegen berief Herr A und führte dazu begründend aus, dass sich die Berufung gegen folgende Punkte des Bescheides richtete:

Steuerpflichtige Bezüge von der Sozialversicherungsanstalt der Bauern in Höhe von € 3.715,94 und € 1.332,23.

Bei den vorstehenden Beträgen handle es sich nicht um steuerpflichtige Bezüge, sondern um Sozialversicherungsbeiträge, welche von ihm zu viel einbezahlt worden seien.

Von der SVA der Bauern seien ihm die Sozialversicherungsbeiträge vorgeschrieben worden, welche über der Höchstbeitragsgrundlage gelegen wären, die dann von der Anstalt rücküberwiesen worden seien.

Er beantrage seine Angaben zu berücksichtigen und einen neuen Bescheid zu erlassen.

Der Berufungswerber legte zwei Beitragsabrechnungen in Ablichtung sowie einen „Antrag auf Rückerstattung von zu Ungebühr entrichteten Beiträgen“ in Kopie vor.

Mit Berufungsvorentscheidung wies das Finanzamt die Berufung mit der Begründung ab, dass die Erledigung aus folgenden Gründen vom Begehren des Herrn A abweiche.

Gemäß § 25 Abs 1 Z 3 lit d Einkommensteuergesetz 1988 (EStG 1988) seien Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit auch Rückzahlungen von Pflichtbeiträgen, sofern diese ganz oder teilweise auf Grund des Vorliegens von Einkünften im Sinne der Z 1 (Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis) einbehalten oder zurückgezahlt worden seien.

Gemäß § 69 Abs 5 EStG 1988 habe die auszahlende Stelle bei Auszahlung von Bezügen im Sinne des § 25 Abs 1 Z 3 lit d EStG 1988 einen Lohnzettel zur Berücksichtigung dieser Bezüge im Veranlagungsverfahren auszustellen und an das Finanzamt der Betriebsstätte zu übermitteln.

Gemäß § 41 Abs 1 Z 3 EStG 1988 sei der Steuerpflichtige, sofern im Einkommen lohnsteuerpflichtige Einkünfte enthalten seien, zu veranlagen, wenn im Kalenderjahr Bezüge gemäß § 69 Abs 5 EStG 1988 zugeflossen seien.

Rückzahlungen von Pflichtbeiträgen würden daher zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zählen, auch wenn sie nur zum Teil auf Grund nichtselbständiger Einkünfte einbehalten oder zurückgezahlt worden seien.

Würden zB von der Sozialversicherungsanstalt der Bauern Pflichtbeiträge zurückgezahlt, weil der Nebenerwerbslandwirt auf Grund seiner nichtselbständigen Bezüge die sozialversicherungsrechtliche Höchstbeitragsgrundlage überschritten habe, würden die von der Sozialversicherungsanstalt der Bauern rückgezahlten Pflichtbeiträge Einkünfte im Sinne des § 25 Abs 1 Z 3 lit d EStG 1988 darstellen.

Der Berufungswerber habe für seine Tätigkeiten (nichtselbständiger Arbeit, Land- und Forstwirtschaft) Pflichtbeiträge zu entrichten gehabt. Da die Einkünfte insgesamt die sozialversicherungsrechtliche Höchstbeitragsgrundlage überschritten hatten, sei dem Berufungswerber ein Teil der einbezahnten Beiträge (auf Grund eines Antrages) rückgezahlt

worden. Bei den rückgezahlten Beiträgen habe es sich um solche gehandelt, die auf Grund der nichtselbständigen Tätigkeit des Berufungswerbers zu leisten gewesen seien.

Da von der Rückzahlung zumindest auch teilweise Beiträge umfasst gewesen seien, die der Berufungswerber auf Grund seiner nichtselbständigen Tätigkeit zu leisten gehabt hatte, seien die von der Sozialversicherungsanstalt der Bauern rückgezahlten Beiträge (bei welchem Sozialversicherungsträger der Antrag auf Rückzahlung gestellt werde bzw. welcher Sozialversicherungsträger die Rückzahlung leiste, sei nicht relevant) gemäß § 25 Abs 1 Z 3 lit d EStG 1988 als Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit steuerlich zu erfassen.

In einem als Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2010 (ha. Anm. Berufungs-vorentscheidung) vom 4.Mai 2012 bezeichneten Schreiben – ha Anm. rechtlich als Antrag auf Vorlage an den Unabhängigen Finanzsenat zu werten – führte Herr A neuerlich aus, dass sich die Berufung gegen folgende Punkte des Bescheides richte:

Aus der nebenberuflich geführten Landwirtschaft habe er kein Einkommen erzielt (er habe keine Einkommensteuererklärung abliefern müssen).

Somit würden die gezahlten Pflichtbeiträge an die SVA der Bauern seiner Meinung nach aus keinem steuerpflichtigen Einkommen resultieren. Aus der angeschlossenen Kopie „Beilage zur Einkommensteuererklärung E1 für Einzelunternehmer mit pauschalierten Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft für 2007“ könne entnommen werden, dass er kein landwirtschaftliches Einkommen in den Jahren 2007, 2008, 2009 und 2010 erzielt habe.

Er beantrage seine Angaben zu berücksichtigen und einen für ihn positiven Bescheid zu erlassen.

Beigefügt war die erwähnte Beilage zur Einkommensteuererklärung E1 für Einzelunternehmer mit pauschalierten Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft für 2007. Diese pauschale Berechnung ergab negative Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft im Betrag von € 7.413,20. Dies wurde durch die gesetzliche Regelung in § 13 Abs 2 LuF Pausch VO nur mit 0 € in der Einkommensteuerberechnung berücksichtigt.

Nach Vorlage an den Unabhängigen Finanzsenat wurde Herr A um folgende Auskünfte ersucht:

„Mit Vorhalt vom 24. Juli 2012 wurden Sie ersucht bekanntzugeben, wann die rückgezahlten Beiträge der Sozialversicherungsanstalt der Bauern von Ihnen EINBEZAHLT worden waren.

Die Vorlage einer Guthabensaufstellung sowie die Mitteilung der Höhe der einzelnen Beitragsgrundlagen entspricht nicht dem Nachweis des Zeitpunktes der Einzahlung der Sozialversicherungsbeiträge.

Sie werden ersucht bekanntzugeben, wann die Beiträge von Ihnen einbezahlt wurden:

In Ihrer Aufstellung muss enthalten sein:

1.) Höhe der Einzahlungen an die Sozialversicherungsanstalt der Bauern für die Jahre 2007, 2008, 2009, 2010 sowie genauen Zeitpunkt der Einzahlung. Dies ist belegmäßig nachzuweisen.

2.) Welche Höhe auf die einzelnen Beitragsarten wie Unfallversicherung, Krankenversicherung, Pensionsversicherung in jedem Jahr entfällt. Dies ist belegmäßig nachzuweisen."

Bei einer persönlichen Vorsprache überreichte der Berufungswerber die angeforderten Unterlagen.

Dann wurde das Berufungsverfahren vom Unabhängigen Finanzsenat zum beim VwGH anhängig gewesenen Verfahren 2009/13/0189 ausgesetzt. Dieses Verfahren wurde vom Verwaltungsgerichtshof am 18. September 2013 entschieden.

Das gegenständliche Berufungsverfahren wird gemäß § 281 Abs 2 BAO von Amts wegen fortgesetzt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Sachverhalt:

Der Berufungswerber hat aufgrund Überschreitens der sozialversicherungsrechtlichen Höchstbeitragsgrundlage auf eigenen Antrag hin Sozialversicherungsbeiträge, die er an die SVA der Bauern gezahlt hatte, rückbezahlt bekommen.

Diese Zahlungen wurden gemäß § 25 Abs 1 Z 3 lit d EStG als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 25 Abs 1 EStG angesetzt und im betreffenden Einkommensteuerbescheid 2010 mitberücksichtigt.

Rechtliche Würdigung:

In seinem Erkenntnis vom 18.09.2013, Zi. 2009/13/0189 hat der Verwaltungsgerichtshof (VwGH) erkannt, dass rückbezahlte Sozialversicherungsbeiträge, die mittels Lohnzettel dem Finanzamt mitgeteilt worden seien, einkommensteuerrechtlich zu erfassen seien und dass die (zu viel) bezahlten Sozialversicherungsbeiträge betreffend Krankenversicherung und

Pensionsversicherung nicht als Werbungskosten bei den nichtselbständigen Einkünften gemäß § 25 Abs. 1 Z 3 lit. d EStG abgezogen werden können. Der VwGH geht in seinem Erkenntnis davon aus, das die Rückzahlung Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 25 Abs 1 EStG und im Jahr der Rückzahlung steuerlich zu erfassen sind. Der VwGH führt dazu in diesem Erkenntnis aus:

„Im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung des Mitbeteiligten für das Jahr 2007 kamen im Einkommensteuerbescheid bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit u.a. von der Sozialversicherungsanstalt der Bauern rückerstattete (und in einem entsprechenden Lohnzettel ausgewiesene) Pflichtbeiträge zum Ansatz (zum laufenden Tarif zu besteuernde Einkünfte in Höhe von 1.035,52 EUR und "sonstige Bezüge" in Höhe von 172,58 EUR).

Gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 erhob der Mitbeteiligte Berufung. Die Arbeitnehmerveranlagung sei deshalb durchgeführt worden, weil er im Jahr 2007 von der Sozialversicherungsanstalt der Bauern Pflichtbeiträge rückerstattet bekommen habe. Er habe im Jahr 2007 aus seiner nichtselbständigen Tätigkeit bei der C. GmbH Bezüge erhalten, die über der sozialversicherungsrechtlichen Höchstbeitragsgrundlage gelegen seien. Daneben habe er noch einen landwirtschaftlichen Betrieb mit einem Einheitswert von rd. 4.000 EUR bewirtschaftet. Er sei nicht darauf aufmerksam gemacht worden, dass er an die Sozialversicherungsanstalt der Bauern nur mehr Beiträge zur Unfallversicherung zu entrichten gehabt hätte. Die an die Sozialversicherungsanstalt der Bauern entrichteten Beiträge zur Pensions- und Krankenversicherung seien daher von ihm zurückgefördert und gemäß § 25 Abs. 1 Z 3 lit. d EStG 1988 als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit besteuert worden. Aus der beiliegenden Gewinnermittlung für pauschalierte Landwirte sei zu entnehmen, dass er die an die Sozialversicherungsanstalt der Bauern bezahlten Beiträge nicht als Betriebsausgaben geltend gemacht habe. Den mit "12/14 der an die SVB einbezahnten Beiträge" angesetzten Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit stünden Werbungskosten im Ausmaß der gesamten an die Sozialversicherungsanstalt der Bauern bezahlten Beiträge gegenüber ("hätte ich die Beiträge nicht einbezahlt, hätte ich auch keine Rückerstattung erhalten und daher auch keine Einkünfte im Ausmaß von 1.035,52 Euro bezogen").

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung im Instanzenzug nach Durchführung einer Berufungsverhandlung teilweise Folge. Nach dem unbestrittenen Sachverhalt - so die belangte Behörde im Erwägungsteil des angefochtenen Bescheides - übe der Mitbeteiligte einerseits eine nichtselbständige Tätigkeit aus, aus der er über der Höchstbeitragsgrundlage (§ 108 Abs. 3 ASVG) gelegene Einkünfte erzielt habe, andererseits führe er einen landwirtschaftlichen Betrieb mit einem maßgeblichen Einheitswert für die pauschale Gewinnermittlung von rd. 4.000 EUR.

Nach der Wiedergabe steuerrechtlicher und sozialversicherungsrechtlicher Bestimmungen hielt die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid fest, dass erstattete Pflichtbeiträge grundsätzlich als rückgängig gemachte Werbungskosten oder Betriebsausgaben steuerpflichtige Einkünfte darstellten. Sofern diese Pflichtbeiträge (auch teilweise) auf Grund des Vorliegens von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zurückzuzahlen seien, seien 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. Würden von der Sozialversicherungsanstalt der Bauern Pflichtbeiträge zurückbezahlt, weil ein Nebenerwerbslandwirt auf Grund seiner nichtselbständigen Bezüge die Höchstbeitragsgrundlage überschritten habe, stellten 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.

Dass die strittigen Beiträge an die Sozialversicherungsanstalt geleistet worden seien, stehe außer Streit. Der Umstand, dass der Mitbeteiligte die strittigen Beträge in seiner Erklärung zur Einkünftefeststellung aus Land- und Forstwirtschaft ("Formular E1") nicht als Betriebsausgaben geltend gemacht habe, ändere nichts am grundsätzlichen Betriebsausgabencharakter der Sozialversicherungsbeiträge im Zusammenhang mit der Führung des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes. Die volle Geltendmachung der ursprünglich bezahlten Sozialversicherungsbeiträge hätte im Beschwerdefall bei der pauschalen Gewinnermittlung der Land- und Forstwirtschaft keine steuerlichen Auswirkungen gehabt, weil auf Grund der pauschalen Gewinnermittlung sich der vorläufige Verlust nur erhöht hätte, aber gemäß § 13 der Pauschalierungsverordnung zur Berechnung der Einkommensteuer die Einkünfte nur mit "EUR 0,00" anzusetzen gewesen wären. Rechtlich sei der Umstand, "ob und in welchem Umfang die rückerstatteten Beiträge tatsächlich als Werbungskosten oder Betriebsausgaben die Besteuerungsgrundlage vermindert haben, für die Beurteilung der Einnahmen ohne Bedeutung" (Hinweis auf das hg. Erkenntnis vom 14. Dezember 2006, 2005/14/0099, VwSlg 8186/F). Dass die geleisteten Beiträge an die Sozialversicherungsanstalt der Bauern als Betriebsausgaben einkommensmindernd hätten berücksichtigt werden können, stehe außer Streit. Sie hätten auch von Amts wegen angesetzt werden müssen, wenngleich daraus "keine Änderung der mit EUR 0 zu ermittelnden Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft eintritt".

Nach der Sonderregelung des § 25 Abs. 1 Z 3 lit. d iVm § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 seien rückerstattete Beiträge, bei denen das Überschreiten des sozialversicherungsrechtlichen Höchstbeitragsgrundlage auf das Vorliegen von zumindest einer nichtselbständigen Einkunftsquelle zurückzuführen sei, nicht den betrieblichen Einkünften zuzurechnen, sondern den nichtselbständigen Einkünften. Damit könnten sie auch nicht bei der pauschalen

Gewinnermittlung der Land- und Forstwirtschaft erfasst werden. Dass es sich - auf Grund des Überschreitens der Höchstbeitragsgrundlage - letztendlich "um quasi 'irrtümlich' einbehaltene Pflichtbeiträge gehandelt hatte, die quasi 'freiwillig' bezahlt worden waren", sei entgegen der Rechtsauffassung des Mitbeteiligten für die Beurteilung des gegenständlichen Sachverhaltes nicht relevant.

Allerdings sei die belangte Behörde der Auffassung, dass die "irrtümlich freiwillige" Zahlung hinsichtlich der Geltendmachung von Werbungskosten von Bedeutung sei. In "wirtschaftlicher Betrachtungsweise (§ 21 BAO)" habe der Mitbeteiligte Beiträge entrichtet, deren Zahlung bei Kenntnis der maßgebenden Umstände nicht erforderlich gewesen wäre, und diese zuviel entrichteten Beiträge auch rückerstattet erhalten. Insoweit habe die Rückzahlung bewirkt, dass der Vermögensstand des Mitbeteiligten nicht mehr vermindert, aber auch nicht erhöht worden sei. Im Regelfall seien Sozialversicherungsbeiträge als Pflichtbeiträge an die gesetzlichen Sozialversicherungsträger als Betriebsausgaben oder Werbungskosten bei den einzelnen Einkunftsarten abzuziehen (Hinweis u.a. auf "§ 4 Abs. 4 Z 1 bzw. § 16 Abs. 1 Z 4 EStG").

Richtig sei, dass der Mitbeteiligte ohne die Zahlung dieser Beiträge keine Rückzahlung erhalten und folglich keine steuerpflichtigen Einkünfte im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 3 lit. d EStG 1988 gehabt hätte. Entsprechend dem Sachlichkeitsgebot müssten Ausgaben, die zu steuerpflichtigen Einnahmen führten, auch steuerlich berücksichtigt werden. Der Gesetzgeber sehe vor, dass Sozialversicherungsbeiträge als Pflichtbeiträge von den damit zusammenhängenden Einnahmen abzuziehen seien. Im Beschwerdefall habe - rückblickend betrachtet - keine Verpflichtung des Mitbeteiligten zur Zahlung von Beiträgen hinsichtlich der Kranken- und Pensionsversicherung an die Sozialversicherungsanstalt der Bauern bestanden. Durch die Qualifikation der rückbezahnten Pflichtversicherungsbeiträge als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit durch den Gesetzgeber sei nach Ansicht der belangten Behörde von einer "Änderung des Veranlassungszusammenhangs der bezahlten Pflichtversicherungsbeiträge mit einer Einkunftsart auszugehen". Der "engere Zusammenhang" dieser Beiträge bestehe auf Grund der Rückzahlung nicht mehr mit der Einkunftsart, welcher die Ausgaben ursprünglich im Zeitpunkt der Zahlung zuzuordnen gewesen seien, sondern mit den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, als welche die Rückzahlung steuerlich zu erfassen sei. Im Fall einer Rückzahlung von Pflichtversicherungsbeiträgen im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 3 lit. d EStG 1988 lägen daher im Umfang der Rückzahlung jedenfalls Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit vor. Mit der Rückzahlung habe sich die ursprüngliche Qualifikation der nunmehr rückgezahlten Pflichtversicherungsbeiträge - wie hier als Betriebsausgaben bei

den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft - dahingehend geändert, dass im Fall des § 25 Abs. 1 Z 3 lit. d EStG 1988 jedenfalls Werbungskosten vorlägen.

Von der Frage der Qualifikation der Ausgaben als Betriebsausgaben oder Werbungskosten sei die Frage zu unterscheiden, in welchem Zeitraum der Abfluss der Ausgaben steuerlich zum Tragen komme. Mangels Abflusses im Sinne des § 19 EStG 1988 im Jahr 2007 könnten die im Jahr 2006 geleisteten Pflichtversicherungsbeiträge steuerlich nicht im Jahr 2007 als Werbungskosten berücksichtigt werden. Allerdings liege durch die Rückzahlung der Pflichtversicherungsbeiträge und die damit verbundene Änderung der Ausgabenqualifikation als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit nach Ansicht der belangten Behörde ein Ereignis vor, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit im Sinne des § 295a BAO entfalte, sodass diesbezüglich eine Änderung des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2006 vorzunehmen sein werde. 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" zu berücksichtigen. Insofern mache der Mitbeteiligte diese Ausgaben auch nicht mehrfach geltend. Die Zahlungen an die Sozialversicherungsanstalt der Bauern seien "als Werbungskosten im Zusammenhang mit der Rückzahlung" anzuerkennen. Der Höhe nach könnten allerdings lediglich die im Jahr 2007 geleisteten (und im Rückzahlungsbetrag enthaltenen) Sozialversicherungsbeiträge abgezogen werden. Für das "nicht berufsgegenständliche Jahr 2006" sei darauf zu verweisen, dass nach der dargelegten Ansicht der belangten Behörde in der Rückzahlung der Versicherungsbeiträge ein Ereignis im Sinne des § 295a BAO mit Wirkung für das Jahr 2006 zu erblicken sei. Eine Änderung des Einkommensteuerbescheides 2006 könne durch das Finanzamt von Amts wegen oder auf Grund eines Antrages des Mitbeteiligten nach § 295a BAO erfolgen. Eine Änderung des Einkommensteuerbescheides 2006 durch die belangte Behörde in dem die Einkommensteuer 2007 betreffenden Berufungsverfahren sei nicht möglich.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die dagegen vom Finanzamt gemäß § 292 BAO erhobene Beschwerde nach Aktenvorlage und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde erwogen:

Mit dem AbgÄG 1998, BGBl. I Nr. 28/1999, wurde dem § 25 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 die lit. d angefügt. Nach dieser durch das AbgÄG 2002, BGBl. I Nr. 84/2002, novellierten Bestimmung werden Rückzahlungen von Pflichtbeiträgen, sofern diese ganz oder teilweise auf Grund des

Vorliegens von Einkünften im Sinne der Z 1 leg. cit. einbehalten oder zurückbezahlt wurden, den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit nach § 25 Abs. 1 EStG 1988 zugeordnet.

Nach § 69 Abs. 5 EStG 1988 hat die auszahlende Stelle bei Auszahlung von Bezügen im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 3 lit. d leg. cit. bis 31. Jänner des folgenden 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 nach § 67 Abs. 1 EStG 1988 auszuweisen. Ein vorläufiger Lohnsteuerabzug hat zu unterbleiben.

Mit der Zuordnung der Rückzahlungen von Pflichtbeiträgen nach § 25 Abs. 1 Z 3 lit. d EStG 1988 zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit sollten (iVm dem besonderen Lohnsteuerabzug nach § 69 Abs. 5 leg. cit. und dem zusätzlichen Pflichtveranlagungstatbestand in § 41 Abs. 1 Z 3 leg. cit.) "bei der steuerlichen Erfassung der Rückzahlung von SV-Pflichtbeiträgen" administrative Erleichterungen geschaffen werden (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 23. September 2010, 2007/15/0206, und vom 20. November 2012, 2008/13/0248, mit Hinweis auf die Gesetzesmaterialien 1471 BlgNR 20. GP). Werden beispielsweise von der Sozialversicherungsanstalt der Bauern Pflichtbeiträge zurückgezahlt, weil der 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 dar (vgl. z.B. Doralt, EStG12, § 25 Tz 64/1).

In der vorliegenden Beschwerde teilt das beschwerdeführende Finanzamt zwar die von der belangten Behörde vorgenommene Zuordnung der in Rede stehenden Rückzahlung von Pflichtbeiträgen von der Sozialversicherungsanstalt der Bauern an den Mitbeteiligten zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 25 Abs. 1 Z 3 lit. d EStG 1988, wendet sich allerdings gegen die von der belangten Behörde vertretene Ansicht, die "Pflichtversicherungsbeiträge würden im Umfang der Rückzahlung rückwirkend ihre Eigenschaft als Betriebsausgaben bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft der Jahre 2006 und 2007 verlieren und seien gleichzeitig als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit" zu berücksichtigen. Das Finanzamt könne diesen "Bruch" des Kausalitätszusammenhangs nicht nachvollziehen.

Mit diesem Vorbringen ist das beschwerdeführende Finanzamt im Recht.

Auszugehen ist davon, dass § 25 Abs. 1 Z 3 lit. d EStG 1988 nur eine Fiktion in Bezug auf die Zuordnung rückgezahlter Pflichtbeiträge zu den nichtselbständigen Einkünften auf der Einnahmenseite schafft, den im Zeitpunkt ihrer Bezahlung

bestehenden Veranlassungszusammenhang (etwa nach § 4 Abs. 4 EStG 1988) mit einer Einkunftsquelle aber unberührt lässt. Schon deshalb hat die von der belangten Behörde rückwirkend vorgenommene "Änderung der Ausgabenqualifikation als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit" keine Grundlage im Gesetz. Eine andere Beurteilung ergibt sich auch nicht - wie dies die belangte Behörde insbesondere in der Gegenschrift anspricht - dadurch, dass die Beiträge in den Jahren der Beitragszahlung tatsächlich nicht einkommensmindernd berücksichtigt worden seien. Mit der Inanspruchnahme einer Durchschnittssatzgewinnermittlung begibt sich der Steuerpflichtige u.a. des Rechts, seine tatsächlichen Betriebsausgaben geltend zu machen (vgl. z.B. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 17 Tz 8, sowie Fellner in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer - Kommentar, 54. Lfg. (März 2013), § 17 Tz 11, mwN). Damit ist es auch nicht von Bedeutung (im Sinne der Ausführungen in der Gegenschrift auch nicht dem "Sachlichkeitsgebot widerstreitend"), dass im Rahmen der Gewinnermittlung für Land- und Forstwirtschaft nach Durchschnittssätzen gemäß der zu § 17 Abs. 4 und 5 EStG 1988 ergangenen Verordnung BGBl. II Nr. 258/2005 (u.a.) durch die Berücksichtigung von Beiträgen, die an die Sozialversicherungsanstalt der Bauern entrichtet wurden, kein Verlust entstehen durfte (§ 13 Abs. 2 der zitierten Verordnung).

Der angefochtene Bescheid war daher wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben."

Der gleiche Sachverhalt ist im gegenständlichen Berufungsverfahren gegeben.

Die rückbezahlten Sozialversicherungsbeiträge sind daher im Sinne des Gesetzes als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu erfassen und bei der Berechnung der Einkommensteuer zu berücksichtigen.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 25. November 2013