

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache X, Adr gegen den Bescheid des Finanzamtes Judenburg Liezen vom 8. April 2013, betreffend Einkommensteuer 2009 (Arbeitnehmerveranlagung), StNr. 123, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird stattgegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe ist dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden diese einen Bestandteil des Spruches.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

## **Entscheidungsgründe**

Mit Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2009 machte der Beschwerdeführer (Bf.) Sozialversicherungsbeiträge als Werbungskosten in Höhe von 1.043,13 Euro geltend. Mit Bescheid vom 8. April 2013 berücksichtigte das Finanzamt ein Viertel der Aufwendungen als Sonderausgaben nach § 18 EStG 1988 und stellte ein Guthaben von 86,80 Euro fest.

Gegen diese Festsetzung wurde Berufung eingelegt und ausgeführt, dass es sich bei den Ausgaben um selbst eingezahlte Sozialversicherungsbeiträge (Pflichtbeiträge) an die Sozialversicherungsanstalt der Bauern handle, die keiner Kürzung nach § 18 EStG 1988 unterliegen.

Das Finanzamt nahm Einsicht in die Sozialversicherungsdatenbank und ermittelte u.a., dass der Bf. neben einem laufenden Ruhegenuss nach einer öffentl. Beschäftigung bis 30. April 2012 als selbständiger Land- und Forstwirt (Betriebsführer) aufschien und danach ab 1. Mai 2012 einen weiteren Alterspensionsbezug erhält.

Aufgrund eines Ergänzungsvorhaltes des Finanzamtes legte der Bf. einen mit seinem Bruder abgeschlossenen Pachtvertrag vom 15. April 1997 vor, wonach er dessen forstlich

genutzte Flächen der Liegenschaft vulgo Y und die landwirtschaftlich genutzten Parzellen 416/1, 464/1, 464/3, 1020/1 sowie die Bauflächen 146 und 147 der EZ 12 KG Z im Gesamtausmaß von 22,1267 ha bis zum 30. April 2000 gepachtet hat. Zusätzlich wurde die Vertragsergänzung bzw. Pachtvertragsverlängerung vom 25. April 2000 beigebracht, wonach der Pachtgegenstand um die Liegenschaft EZ 1 KG W erweitert und das Pachtverhältnis auf unbestimmte Zeit verlängert wurde. Der gesamte Pachtgegenstand betrug demnach 31,0543 ha. Des Weiteren wurde die Zahlung der quartalsmäßig vorgeschriebenen Sozialversicherungsbeiträge durch Einzahlungsbelege nachgewiesen.

Mittels Berufungsvorentscheidung vom 7. Juni 2013 wies das Finanzamt die Berufung ab und änderte den angefochtenen Bescheid dahingehend ab, dass die Sozialversicherungsbeiträge weder als Sonderausgaben, noch als Werbungskosten berücksichtigt wurden, weil die geleisteten Sozialversicherungsbeiträge Ausgaben im Zusammenhang mit den selbständigen, pauschalierten Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft seien.

Gegen diese Erledigung wurde der Vorlageantrag gestellt und ausgeführt, dass das Pachtverhältnis mit dem Bruder 1997 aus pensionsversicherungsrechtlichen Gründen geschlossen worden sei und mit Vollendung des 65. Lebensjahres des Bruders und dessen Übergang in die Alterspension mit 1. Mai 2002 wieder gelöst worden sei. Gleichzeitig sei auch vereinbart worden, dass der Bf. die Sozialversicherungsbeiträge weiterbezahle und beziehe er ab dem 1. Mai 2012 daraus eine Alterspension in Höhe von 189,75 Euro, für die er auch Lohnsteuer in Höhe von mtl. 82 Euro bezahle. Da er seit dem 12. Mai 2002 keinerlei Einkünfte aus dem land- und forstwirtschaftlichen Pachtbetrieb mehr erziele, seien auch die in der Berufungsvorentscheidung angeführten pauschalierten Einkünfte nicht zutreffend.

Das Bundesfinanzgericht teilte dem Bf. mit Schreiben vom 10. Juni 2014 mit, dass diesen Ausführungen die Auskunft des Sozialversicherungsträgers entgegenstünde, wonach der Bf. bis zum 30. April 2012 als Betriebsführer einer Land- und Forstwirtschaft angesehen wurde und ersuchte um den Nachweis der Vorschreibung der Sozialversicherungsbeiträge.

Mit Schreiben vom 25. Juni 2014 legte der Bf. die Vorschreibungen der Sozialversicherungsanstalt der Bauern vor, wonach für die Quartale des Jahres 2009 für den Bf. als Betriebsführer Pflichtbeiträge für die Unfallversicherung in Höhe von je 37,62 Euro und für die Pensionsversicherung in Höhe von jeweils 224,76 Euro vorgeschrieben worden sind. Als Basis für die Ermittlung der Beitragsgrundlagen wurde der Einheitswert des bewirtschafteten Betriebes mit 2/3 des Einheitswertes für die Pachtfläche in Höhe von 3.137,28 Euro ausgewiesen. Des Weiteren betonte der Bf. neuerlich ab dem 1. Mai 2002 bis zu seiner Pensionierung am 1. Mai 2012 keinerlei Einkünfte aus dem land- und forstwirtschaftlichen Pachtbetrieb erhalten zu haben, da sein Bruder seinen gesamten land- und forstwirtschaftlichen Betrieb ab diesem Zeitpunkt wiederum selbst bewirtschaftet und auf eigene Rechnung und Gefahr geführt hätte und gab hierzu eine eidesstattlichen Erklärung ab.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Strittig ist, ob die vom Bf. 2009 geleisteten Beiträge an die Sozialversicherung der Bauern in Höhe von 1.043,13 Euro als Werbungskosten (§ 16 EStG 1988), Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988), Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 4 EStG 1988) oder gar nicht zu berücksichtigen sind.

§ 16 EStG 1988 lautet auszugsweise: *"(1) Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb oder Wertminderungen von Wirtschaftsgütern sind nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als dies im folgenden ausdrücklich zugelassen ist. Hinsichtlich der durchlaufenden Posten ist § 4 Abs. 3 anzuwenden. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. Werbungskosten sind auch: ...4 a) Beiträge des Versicherten zur Pflichtversicherung in der gesetzlichen Sozialversicherung."*

Werbungskosten sind daher Ausgaben, die im Rahmen der außerbetrieblichen Einkunftsarten anfallen. Zu den außerbetrieblichen Einkunftsarten zählen u.a. die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25 EStG 1988), worunter auch die dem Bf. zugeflossenen Pensionseinkünfte zu zählen sind.

Die betrieblichen Einkunftsarten sind Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Einkünfte aus selbständiger Arbeit und Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Aufwendungen in Zusammenhang mit den betrieblichen Einkunftsarten sind keine Werbungskosten, sondern stellen Betriebsausgaben dar.

§ 4 Abs. 4 EStG 1988 lautet auszugsweise: *"Betriebsausgaben sind Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Betriebsausgaben sind jedenfalls: a) Beiträge des Versicherten zur Pflichtversicherung in der gesetzlichen Kranken-, Unfall und Pensionsversicherung..."*

Festzustellen ist, dass die 2009 an die Sozialversicherung der Bauern geleisteten Unfall- und Pensionsversicherungsbeiträge im ursächlichen Zusammenhang mit der Pacht von 31,0543 ha land- und forstwirtschaftlichen Flächen stehen. Das ergibt sich aus den vorgelegten Vorschreibungen der Sozialversicherungsanstalt, den Pachtverträgen der Jahre 1997 und 2000 und dem Versicherungsdatenauszug. Einer Pflichtversicherung als Betriebsführer unterliegt, wer auf seine Rechnung und Gefahr einen land(forst)wirtschaftlichen Betrieb führt (§ 2 Abs. 1 Z 1 Bauern-Sozialversicherungsgesetz). Das sind neben Allein- oder Miteigentümern auch Pächter. Insofern sind die Sozialversicherungsbeiträge nicht bei den nichtselbständigen Pensionseinkünften erwachsen und können nach § 16 Abs. 1, 4. Satz EStG 1988 daher auch keinesfalls als Werbungskosten bei der Arbeitnehmerveranlagung berücksichtigt werden.

Zu prüfen bleibt, ob die Beiträge Betriebsausgaben darstellen oder wenn sie nicht als solche zu qualifizieren sind, ob sie allenfalls als Sonderausgaben in Ansatz zu bringen sind (siehe VwGH 20.4.2006, 2004/15/0038; VwGH 22.11.2006, 2003/15/0046).

Aus der Führung einer Land- und Forstwirtschaft resultieren Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, die generell als eine betriebliche Einkunftsart der Einkommensteuer unterliegen (§ 2 Abs. 3 Z 1 EStG 1988) und zur Veranlagung führen, wenn sie - neben den lohnsteuerpflichtigen Einkünften - mehr als 730 Euro betragen (§ 41 Abs. 1 Z 1 EStG 1988). Die Pflichtversicherungsbeiträge zur Sozialversicherung der Bauern stehen im Zusammenhang mit der Nutzung von land- und forstwirtschaftlichen Vermögen und können daher grundsätzlich nur bei dieser betrieblichen Einkunftsart als Betriebsausgaben Berücksichtigung finden.

Der Bf. erklärt mit einer eidesstattlichen Erklärung, dass er durch das mit seinem Bruder lt. Verträge vom 15. April 1997 und 25. April 2000 abgeschlossene Pachtverhältnis seit 1. Mai 2002 bis zu seiner Pensionierung am 1. Mai 2012 keinerlei Einkünfte aus dem land- und forstwirtschaftlichen Pachtbetrieb mehr bezogen hat. Er behauptet, dass das Pachtverhältnis mit 1. Mai 2002 aufgelöst worden sei, sein Bruder die Land- und Forstwirtschaft wieder selbst bewirtschaftet hat und auch EU-Förderungen bezogen hat. Diesen Angaben widerspricht, dass der Bf. auch über den 1. Mai 2002 hinaus bei der Sozialversicherung der Bauern als Betriebsführer der Liegenschaften geführt wurde und ihm Pflichtbeiträge weiterhin vorgeschrieben wurden (siehe Versicherungsdatenauszug und Vorschriften der Sozialversicherung), die bei ihm letztlich auch zu einem Pensionsbezug geführt haben. In Anbetracht der vom Bf. geschilderten pensionsrechtlichen Beweggründe wird die Aussage des Bf. als glaubwürdig eingeschätzt, dass das Pachtverhältnis bereits mit 1. Mai 2002 gelöst worden ist und kann ihm die land- und forstwirtschaftliche Einnahmenquelle ab diesem Zeitpunkt nicht mehr zugerechnet werden. Die Leistung von Pflichtbeiträgen zur Sozialversicherung der Bauern hängt ursächlich mit der Führung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes zusammen. Wird die Pacht aufgegeben, können die trotzdem geleisteten Beiträge aber nicht mehr als Betriebsausgaben angesehen werden, weil die Einkunftsquelle beim Bf. nicht mehr vorliegt.

Bleibt noch zu klären, ob die Beiträge Sonderausgaben - wie im angefochtenen Bescheid berücksichtigt - darstellen können. Sonderausgaben des § 18 EStG 1988 sind Ausgaben, die der privaten Lebensführung zuzuordnen sind und liegen als eng umgrenzte Ausnahmefälle nur vor, wenn sie nicht Werbungskosten oder Betriebsausgaben darstellen. Zudem sind nur freiwillige Beiträge begünstigt. Beiträge zur Pflichtversicherung in der gesetzlichen Sozialversicherung gehören grundsätzlich zu den Betriebsausgaben oder Werbungskosten.

Nach dem Erkenntnis des VwGH vom 20.4.2006, 2004/15/0038, sind Pflichtbeiträge an die Versorgungs- und Unterstützungseinrichtung der Kammern der selbständig Erwerbstätigen, soweit sie in der Folge zu pensionsartigen Bezügen führen (§ 25 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG 1988), sofern die selbständige Tätigkeit zB eines Architekten

nicht als Einkunftsquelle zu werten ist, von Verfassungs wegen als der freiwilligen Weiterversicherung in der gesetzlichen Pensionsversicherung vergleichbare Beträge anzusehen und steuerlich zu berücksichtigen. Die Beiträge führen daher, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind, zu Sonderausgaben.

Auch in diesem speziellen Fall muss das Gleiche gelten. Die "Pflichtbeiträge" an die Sozialversicherungsanstalt der Bauern führen zu einem Pensionsbezug, zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988) und ist die steuerliche Berücksichtigung der Beitragszahlungen von Verfassungs wegen geboten, weil die fehlende steuerliche Berücksichtigung von zu steuerpflichtigen Einnahmen führenden Ausgaben als dem Sachlichkeitsgebot widerstreitend anzusehen ist (vgl. VfGH 30.6.1984, G 101/84). Den Beitragsleistungen, die nach der Pachtauflösung erfolgten, kommt hinsichtlich der einkommensteuerlichen Beurteilung das Element der Freiwilligkeit zu. Die Beiträge waren daher, weil sie weder Betriebsausgaben noch Werbungskosten darstellen, als freiwillige Weiterversicherung anzusehen und als Sonderausgaben nach § 18 Abs. 1 Z 2 und Abs. 3 Z 2 EStG 1988 abzugsfähig.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist eine Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des VfGH abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des VfGH nicht einheitlich beantwortet wird (Art. 133 Abs. 4 B-VG). Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof wurde nicht zugelassen, da die getroffene rechtliche Beurteilung nicht von der diesbezüglichen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht.

Graz, am 7. Juli 2014