

IM NAMEN DER REPUBLIK!

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende A und die weiteren Senatmitglieder B, C und D in der Beschwerdesache X, Y, 8010 Graz vertreten durch N&N SteuerberatungsGmbH, Herdergasse 11, 8010 Graz gegen den Bescheid des FA Graz-Stadt vom 7. Mai 2012, betreffend Einkommensteuer 2010 nach der am 23. April 2014 in 8010 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, im Beisein der Schriftführerin Z durchgeführten Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe:

Der Berufungswerber nunmehr Beschwerdeführer (Bf.) ermittelt seine Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 und erklärte im Jahr 2010 einen Verlust von 29.998,12 Euro. Als Ausgaben wurden von ihm 13.725,43 Euro unter dem Titel „Sozialversicherung d. gewerblichen Wirtschaft“ beantragt.

Gemäß § 22 Abs. 2 GSVG teilte die Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft (SVA) dem Finanzamt mit Schreiben vom 25. Jänner 2011 mit, dass der Bf. am 3. Jänner 2011 eine „Vorauszahlung (dh. eine nicht für bereits vorgeschriebene Beträge verwendbare Zahlung)“ in Höhe von 10.000 Euro geleistet habe und ihm dieser Betrag zur Gänze am 21. Jänner 2011 zurückgezahlt worden sei.

Nach durchgeführten Ermittlungen versagte das Finanzamt diesen beantragten Ausgaben im Streitjahr 2010 die Anerkennung mit nachstehender Begründung:

„Im Jahr 2010 wurden € 10.000 am 31.12. 2010 als Zahlung an die SVA d. gewerbl. Wirt. verbucht. Am 21.1.2011 wurde auf Antrag aus Liquiditätsgründen das Guthaben wieder zurückbezahlt. Aus welchen Gründen und für welchen Zweck diese Zahlung

getätigt wurde, ist nicht ersichtlich und wurde vom steuerl. Vertreter diesbezügl. auch keine Angabe gemacht. Aufgrund der erklärten Gewinne bzw. Verluste ist auch nicht ersichtl., dass es für das Jahr 2010 od. Vorjahre zu einer Nachzahlung an die SVA der gewerbl. Wirt. kommen wird. Vorauszahlungen u. Akontozahlungen stellen grundsätzl. eine Ausgabe gem. § 19 EStG dar, sofern im Zeitpunkt der Leistung der Zahlung ernsthaft damit gerechnet werden kann, dass ein begründeter Zusammenhang mit einer Betriebsausgabeneigenschaft vorliegt. Der nach 3 Wo. wieder rückerstattete Betrag in Höhe von € 10.000 (bez. am 31.12.2010) stellt daher gem. § 4 (3) EStG im Zusammenhang mit § 19 EStG keine Betriebsausgabe dar und war daher auszuscheiden. Willkürliche Zahlungen, wie es im gegenständlichen Fall anzunehmen ist, für die im Grunde keine wirtschaftlichen Gründe vorliegen, können die Höhe der Einkünfte nicht beeinflussen.“

Dagegen wandte sich der Bf. mit dem Rechtsmittel der Berufung (nunmehr Beschwerde). Darin führte er aus, dass sich unter Berücksichtigung seiner steuerlichen Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit und aus Gewerbebetrieb für das Jahr 2011, bzw. der Zahlung und Rückzahlung der GSVG Beiträge eine Bemessungsgrundlage für die GSVG 2011 von 51.820,41 Euro errechne. Davon 26% ergebe einen GSVG Beitrag für 2011 in der Höhe von 13.473,31 Euro. Die im Kalenderjahr 2010 für 2011 geleistete GSVG Vorauszahlung in der Höhe von 10.000 Euro sei geringer als der tatsächliche GSVG Beitrag 2011 und demzufolge wirtschaftlich gerechtfertigt und steuerlich gem. § 19 EStG 1988 zwingend anzuerkennen.

Das Finanzamt legte die Beschwerde in der Folge ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung (nunmehr Beschwerde vorentscheidung) vor.

Zur Klärung der Frage, ob es sich bei der strittigen Vorauszahlung um eine willkürliche Zahlung handelt, wandte sich der Unabhängige Finanzsenat (nunmehr Bundesfinanzgericht) an die Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft und erhielt am 18. Oktober 2013 die telefonische Auskunft, dass eine Berücksichtigung von Vorauszahlungen nicht möglich sei. Die Sozialversicherungsbeiträge werden für das laufende Jahr quartalsweise vorgeschrieben. Die jeweiligen Vorschreibungen basieren ihrer Höhe nach auf dem Gewinn des drittvorangegangenen Kalenderjahres. Eine Erhöhung der aktuellen Vorschreibung, um eine spätere Nachzahlung zu vermeiden, sei der Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft untersagt. So könne eine Gegenverrechnung einer Vorauszahlung immer nur mit den jeweils laufenden Beiträgen, die auf dem Gewinn des drittvorangegangenen Jahres beruhen, erfolgen. Die Vorauszahlungen jeglicher Art, welche nicht bereits durch entstandene Beitragsschulden verrechnet wurden, können dem Versicherten auf Antrag jederzeit rückerstattet werden, da ein rechtswirksamer und endgültiger Verzicht auf das Rückzahlungsrecht im GSVG nicht vorgesehen sei.

Mit Vorhalt vom 25. Oktober 2013 wurde dem Bf. Gelegenheit gegeben, dazu Stellung zu nehmen.

In seiner Stellungnahme vom 13. November 2013 führte der steuerliche Vertreter des Bf. aus, dass sein Klient in Übereinstimmung mit den gesetzlichen Bestimmungen der §§ 4 Abs. 3 in Verbindung mit § 19 EStG 1988 im Kalenderjahr 2010 für das Kalenderjahr 2011 an die Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft eine Vorauszahlung am 31. Dezember 2010 in der Höhe von 10.000 Euro geleistet habe. Dieser Betrag sei bei der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft am 3. Jänner 2011 gutgeschrieben worden und unterliege daher erst seit 3. Jänner 2011 der gesetzlichen Möglichkeit der Rückzahlung an den Beitragspflichtigen.

Im Jahr 2008 (Grundlage für die Beitragsvorschreibung) habe der Bf. sozialversicherungspflichtige Einkünfte von 44.043,23 Euro erzielt. Die Sozialversicherungsbeiträge (Vorauszahlungen) für 2011 betragen 25,15% von 44.043,23 Euro, das seien 11.076,87 Euro, demzufolge mehr als 10.000 Euro. Bei der Vorauszahlung des Betrages von 10.000 Euro im Kalenderjahr 2010, so der steuerliche Vertreter weiter, handle es sich um keine willkürliche Vorauszahlung, sondern um eine Vorauszahlung die in den gesetzlichen Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes 1988 Deckung finde.

Letztendlich führte der steuerliche Vertreter aus, dass im Falle der Nichtanerkennung der vorausbezahlten Beträge, auch die als Einnahme erfassten Beträge bei den Einnahmen 2011 wieder abzuziehen seien. Es sei deutlich zu erkennen, dass die vom Finanzamt Graz-Stadt beabsichtigte Nichtanerkennung der Beitragsvorauszahlungen tatsächlich nur Zinsverschiebungen und keine tatsächlichen einkommensteuerrechtlichen Auswirkungen nach sich ziehe.

Diese Berechnung legte das Bundesfinanzgericht der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft zur Stellungnahme vor, mit der Bitte um Bekanntgabe,

- wie hoch die Vorschreibungen für die Jahre 2011 und 2012 tatsächlich waren,
- von welcher Bemessungsgrundlage dabei ausgegangen wurde,
- ob die Zahlungen für das Jahr 2011 tatsächlich 8.282,57 Euro betragen haben,
- wie hoch die tatsächlichen Zahlungen für das Jahr 2012 waren, und
- ob es in einem dieser beiden Jahre zu einer Nachbemessung gekommen sei.

Mit Schreiben vom 18. Dezember 2013 gab die Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft unter Anschluss der jeweiligen Kontoübersichten bekannt, dass die Höhe der Vorschreibungen im Jahr 2011 8.282,57 Euro und im Jahr 2012 5.754,83 Euro betragen haben. Der Bf. habe im Jahr 2011 Zahlungen iHv. 18.282,57 Euro geleistet, wobei 10.000 Euro wieder zurückgezahlt wurden. Im Jahr 2012 haben die Zahlungen 26.353,46 Euro betragen und die Rückzahlungen 20.598,63 Euro.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Nach § 4 Abs. 3 ist Gewinn der Überschuß der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben.

Gemäß § 19 Abs. 2 EStG 1988 sind Ausgaben für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind.

Bei der vom Bf. gewählten Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 sind Anzahlungen und Vorauszahlungen grundsätzlich als Betriebsausgaben absetzbar. Entscheidend ist jedoch, ob diese als Anzahlungen bzw. Vorauszahlungen geleisteten Beträge in den jeweiligen zu berücksichtigenden Jahren bereits abgeflossen, also aus dem Vermögen des Steuerpflichtigen ausgeschieden sind (vgl. UFS 29.6.2010, RV/3190-W/09). Für den Zeitpunkt des Abfließens ist maßgeblich, wann der geleistete Betrag aus dem Vermögen des Steuerpflichtigen ausgeschieden ist und er die wirtschaftliche Verfügungsmacht darüber verloren hat (VwGH 19.5.1992, 92/14/0011, Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 19, Tz. 61).

Da ein rechtswirksamer und endgültiger Verzicht auf das Rückzahlungsrecht im GSVG nicht vorgesehen ist, müssen Vorauszahlungen jeglicher Art, dem Versicherten auf Antrag jederzeit rückerstattet werden.

Das heißt für den zu beurteilenden Fall, dass die Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft über die am 31. Dezember 2010 überwiesenen und am 21. Jänner zurückgezahlten Beträge nicht verfügen konnte. Der Bf. hat die wirtschaftliche Verfügungsmacht darüber auch nicht verloren hat, da auf die Rückzahlung nicht verzichtet werden kann.

Die strittigen Ausgaben sind folglich noch gar nicht abgeflossen. Betriebsausgaben liegen erst in dem Zeitpunkt vor, in dem die Sozialversicherungsanstalt die Beiträge mit dem am Beitragskonto bestehenden Guthaben verrechnet hat.

Noch ein weiterer Grund lässt den Ansatz als Betriebsausgaben im vorliegenden Fall nicht zu:

Willkürliche Zahlungen sind für die Einnahmen–Ausgaben Rechnung nicht zu berücksichtigen; denn willkürliche Zahlungen dürfen die Höhe des Einkommens innerhalb verschiedener Veranlagungszeiträume nicht beeinflussen (Doralt, EStG¹¹, § 4, Tz. 192).

Fest steht im vorliegenden Fall, dass dem Bf. von der SVA laut Kontoauszug vom 22. Jänner 2011 vorläufige Beiträge für das Jahr 2011 iHv 7.852,08 Euro vorgeschrieben wurden. Diese Jahressumme, die sich aus den Beiträgen für die Unfallversicherung, Pensionsversicherung, Krankenversicherung und Selbständigenvorsorge mit unterschiedlichen Berechnungsmethoden zusammensetzt und ihrer Höhe nach auf dem Gewinn des drittvorangegangenen Jahres beruht, wurde in vier Teilbeträgen

vorgeschrieben und zu folgenden Terminen fällig: 28. Februar 2011, 31. Mai 2011, 31. August 2011 und 30. November 2011. Tatsächlich wurden vom Bf. im Jahr 2011, laut der von ihm vorgelegten Zahlungsbestätigung 8.282,57 Euro eingezahlt.

Weshalb der Bf. am 31. Dezember 2010 10.000 Euro eingezahlt und nur wenige Tage später wieder rückbuchen hat lassen, machen auch die zur Erklärung konstruierten Rechenbeispiele nicht verständlich. Dass die als Vorauszahlung intendierte Zahlung betragsmäßig der tatsächlichen Zahlung (8.282,57 Euro) nahe kommt, ist nicht durch eine sorgfältige Schätzung, wie dies die Einkommensteuerrichtlinien verlangen, begründet, sondern rein zufälliger Natur:

In der Berufung bezieht sich der Bf. bei seinen Berechnungen auf den Gewinn für das Jahr 2011, offensichtlich ohne dem Wissen, dass als Basis das drittvorangegangene Jahr heranzuziehen ist. Erst nachdem ihm mittels Vorhaltes vom 25. Oktober 2013 bekannt gegeben wurde, dass das System der Sozialversicherung nicht zulässt, einen fiktiven Gewinn für das Jahr 2011 bereits im Jahr 2010 in Form von Vorauszahlungen zu berücksichtigen, wurde im Ergänzungsschriftsatz vom 13. November 2013 ein neues Rechenbeispiel konstruiert.

All diese Begründungen vermögen das Bundesfinanzgericht nicht von der betrieblichen Veranlassung dieser Zahlung an die Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft zu überzeugen, sondern lassen erkennen, dass für diese Zahlung nach Grund und Höhe keine vernünftigen wirtschaftlichen Gründe vorliegen.

Das Bundesfinanzgericht geht davon aus, dass im vorliegenden Fall der die Betriebsausgabeneigenschaft begründende Zusammenhang zu verneinen ist und es sich bei der vom Bf. gewählten Vorgangsweise um eine als willkürlich zu qualifizierende Zahlung handelt, durch die die Höhe des Einkommens innerhalb verschiedener Veranlagungszeiträume nicht beeinflusst werden darf.

Das Argument, die steuerliche Auswirkung sei nur gering und es komme nur zu einer geringfügigen Periodenverschiebung, vermag den Ansatz von willkürlichen Zahlungen als Betriebsausgaben ebenfalls nicht zu rechtfertigen.

Gemäß § 272 Abs. 2 Z 2 BAO iVm § 274 Abs. 2 Z 1 BAO wurde von der Vorsitzenden verlangt eine mündliche Verhandlung vor dem Senat durchzuführen. Dieses Verlangen ist zulässig, wenn die Verbindung von Beschwerden, über die der Senat zu entscheiden hat, mit Beschwerden, über die ansonsten der Einzelrichter zu entscheiden hätte, zu einem gemeinsamen Verfahren insbesondere zur Vereinfachung und Beschleunigung des Verfahrens zweckmäßig ist. Da der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2010 derselbe Sachverhalt und folglich dieselbe Rechtsfrage zugrunde liegt wie der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2011, in der der Bf. die Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem Senat beantragt hatte, war das Verlangen, im Hinblick auf die Vereinfachung und Beschleunigung des Verfahrens zulässig.

Zur Zulässigkeit einer Revision

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist die Revision gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. In der vorliegenden Beschwerde werden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Das Erkenntnis beruht auf der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 19.5.1992, 92/14/0011). Eine Revision ist somit unzulässig.

Es war somit wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 23. April 2014