

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin I. in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch N & N Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., Schubertstraße 68, 8010 Graz, über die Beschwerde vom 11. November 2022 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 3. November 2022 betreffend

- a. Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Feststellung von Einkünften § 188 BAO 2020 und Feststellung der Einkünfte § 188 BAO 2020 sowie
- b. Feststellung von Einkünften § 188 BAO 2021, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

- I. Der Beschwerde gegen den Bescheid betreffend die **Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Feststellung von Einkünften § 188 BAO 2020** wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der Bescheid betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Feststellung von Einkünften § 188 BAO 2020 wird ersatzlos aufgehoben.

- II. Die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend die **Feststellung von Einkünften § 188 BAO 2021** wird als unbegründet abgewiesen. Gleichzeitig wird der Bescheid betreffend die Feststellung von Einkünften § 188 BAO 2021 zum Vorteil der Bf. abgeändert.
Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2021 werden in Höhe von € 56.553,14 festgestellt.

Anteil Frau A:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb € 22.165,03

Bei den betrieblichen Einkünften wurden berücksichtigt:

Freibetrag für investierte Gewinne von Wertpapieren € 1.321,48

Grundfreibetrag € 1.528,54

Anteil Herr B:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb € 34.388,11

Bei den betrieblichen Einkünften wurden berücksichtigt:

Freibetrag für investierte Gewinne von Wertpapieren € 2.332,43

Grundfreibetrag € 2.371,46

Weiters hat das BFG folgenden Beschluss gefasst:

III. Die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend die **Feststellung von Einkünften § 188 BAO 2020** wird gemäß § 261 Abs. 2 BAO iVm § 278 BAO als gegenstandslos erklärt.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (Bf.) ist eine Kommanditgesellschaft, an der die Gesellschafterin Frau A („Frau A“) und der Gesellschafter Herr B („Herr B“) beteiligt sind. Die Bf. ermittelte in den Jahren 2019 bis 2022 ihren Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988.

Strittig ist im gegenständlichen Verfahren, ob

- eine rechtmäßige Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellung von Einkünften 2020 erfolgte, sowie
- ob am 31.12.2020 bzw. 31.12.2021 geleistete Vorauszahlungen („VZ“) von Frau A und Herrn B an die Sozialversicherung der Selbstständigen („SVS“) im Jahr 2020 bzw. 2021 als Betriebsausgabe zum Abzug zuzulassen sind.

Mit heutigem Tag ist das Erkenntnis betreffend die **Beschwerde hinsichtlich Feststellung der Einkünfte § 188 BAO 2019, GZ RV/4100308/2021**, ergangen.

Darin hat das BFG die Abzugsfähigkeit der am 31.12.2019 geleisteten „VZ 2020“ der Frau A (€ 4.000,00) sowie des Herrn B (€ 6.000,00) verneint. Begründet wird dies im Wesentlichen damit, dass Frau A und Herr B die Verfügungsmacht über die am 31.12.2019 an die SVS überwiesenen Beträge noch nicht aufgegeben haben und es daher noch zu keinem für die Betriebsausgabe erforderlichen Abfluss gekommen ist.

Nun zum gegenständlichen Verfahren:

Die Bf. reichte am **02.08.2021** die **Steuererklärungen 2020** elektronisch ein. In den Einkünften aus Gewerbebetrieb von € 57.809,99 waren für Frau A

- Sonderbetriebseinnahmen von € 4.000,00 und
- Sonderbetriebsausgaben von € 7.986,84

sowie für Herrn B

- Sonderbetriebseinnahmen von € 6.000,00 und
- Sonderbetriebsausgaben von € 19.027,00 erklärt.

Am **03.08.2021** langte beim Finanzamt **der Jahresabschluss 2020** der Bf. ein (Eingangsstempel).

Auf Seite 8 des Jahresabschlusses waren die „Sonderbetriebsausgaben 2020“ ausgewiesen.

Darin war u. a. festgehalten:

„1. Herr B

Sonderbetriebseinnahmen

Sozialversicherung d. Selbstständigen GH 01.01.2020 € 6.000,00

Sonderbetriebsausgaben

Sozialversicherung d. Selbstständigen € 9.027,00

Sozialversicherung d. Selbstständigen VZ 2021 € 10.000,00, Summe € 19.027,00

2. Frau A

Sonderbetriebseinnahmen

Sozialversicherung d. Selbstständigen GH 01.01.2020 € 4.000,00

Sonderbetriebsausgaben

Sozialversicherung d. Selbstständigen € 1.986,84

Sozialversicherung d. Selbstständigen VZ 2021 € 6.000,00, Summe € 7.986,84“

Laut Bf. sollen damit die Sonderbetriebsausgaben und -einnahmen der Frau A und des Herrn B dem Finanzamt bekannt gewesen sein.

Am **04.08.2021** erließ das Finanzamt den **Feststellungsbescheid 2020 erklärungskgemäß**.

Am **02.02.2022** übermittelte die SVS dem Finanzamt eine **Mitteilung gemäß § 22 Abs. 2 GSVG**, wonach Frau A am 03.01.2022 eine VZ von € 10.000,00 zu den GSV G-Beiträgen geleistet hat und ihr der Restbetrag dieser Vorauszahlung von € 6.387,49 am 02.02.2022 zurückgezahlt wurde (an das Finanzamt übermittelte Mitteilung der SVS).

Am **11.02.2022** übermittelte die SVS dem Finanzamt eine **Mitteilung gemäß § 22 Abs. 2 GSVG**, wonach Frau A am 02.01.2019 eine VZ von € 7.100,00 zu den GSV G-Beiträgen geleistet hat und ihr der Restbetrag dieser Vorauszahlung von € 5.610,56 am 08.02.2019 zurückgezahlt wurde (an das Finanzamt übermittelte Mitteilung der SVS).

Am **04.10.2022** reichte die Bf. die **Erklärung der Feststellung von Einkünften 2021** ein (Einkünfte aus Gewerbebetrieb € 50.553,14). Die Bf. machte Sonderbetriebsausgaben für „VZ“ iHv € 12.000,00 (Herr B) und € 10.000,00 (Frau A) geltend.

Am **10.10.2022** erging ein **Vorhalt an die Bf. betreffend die „Feststellung von Einkünften 2021“**. Das Finanzamt forderte die Bf. auf, Nachweise der Sonderbetriebsausgaben von Frau A iHv € 21.082,12 und Herrn B iHv € 27.053,76 vorzulegen.

Am **12.10.2022** beantwortete die Bf. den Vorhalt und legte die „Sonderbetriebsausgaben 2021“, die Kontoübersicht 2021 vom 04.01.2022 samt Erklärungen zum Kontoauszug vom 22.01.2022 der Frau A und des Herrn B vor.

Im Zusammenhang mit dem Vorhalt vom 10.10.2021 erfolgte eine **telefonische Kontaktaufnahme der Sachbearbeiterin mit dem steuerlichen Vertreter**, anlässlich der die Sachbearbeiterin die Kontoübersicht und die Zahlungsbestätigung der Frau A und des Herrn B für 2020 haben wollte (unwidersprochen gebliebenes Vorbringen der Bf. in der Beschwerde).

Mit **Vorhaltsbeantwortung vom 28.10.2022** übermittelte die Bf. :

- die Seite 8 des Jahresabschlusses 2020,
- die Kontoübersicht 2020 vom 08.01.2021 für Frau A und Herrn B,
- die Zahlungsbestätigungen der SVS für 2020 vom 08.01.2021 für Frau A und Herrn B, sowie
- die Zahlungsbestätigungen der SVS für 2021 vom 04.01.2022 für Frau A und Herrn B.

In der Zahlungsbestätigung waren

- für Frau A Zahlungen iHv insgesamt € 2.033,58, darin enthalten die Zahlung vom 02.01.2020 iHv € 4.000,00 (VZ 2020) sowie die Rückzahlung vom 12.03.2020 iHv € 2.211,58 und
- für Herrn B Zahlungen iHv insgesamt € 9.092,16, darin enthalten die Zahlung vom 02.01.2020 iHv € 6.000,00 (VZ 2020) sowie die Rückzahlung vom 12.03.2020 iHv € 1.665,64 ausgewiesen.

Laut Bf. würden die Zahlen in den Zahlungsbestätigungen und SVS-Auszügen für 2020 mit den Beträgen laut Seite 8 des Jahresabschlusses 2020 - seit August 2020 dem Finanzamt bekannt - übereinstimmen (unwidersprochen gebliebenes Vorbringen der Bf.).

Angefochtene Bescheide

Das Finanzamt erließ am **03.11.2022** den **Bescheid betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Feststellung von Einkünften für 2020, den neuen Feststellungsbescheid 2020, sowie den Feststellungsbescheid 2021**.

In der **Begründung des Bescheides betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Feststellung von Einkünften § 188 BAO 2020** heißt es wie folgt:

„Anlässlich der Veranlagung 2021 sind Tatsachen und/oder Beweismittel neu hervorgekommen die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß 303 Abs. BAO erforderlich machen.“

Im **Feststellungsbescheid 2020** anerkannte das Finanzamt die „VZ 2021“ iHv insgesamt € 16.000,00 (Frau A 6.000,00 und Herr B € 10.000,00) nicht und setzte die Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv € 73.809,99 (anstatt bisher € 57.809,99) fest.

Im **Feststellungsbescheid 2021** ließ das Finanzamt die in der Erklärung 2021 ausgewiesene „VZ 2022“ iHv € 10.000,00 (Frau A) sowie von € 12.000,00 (Herr B), zusammen somit € 22.000,00, nicht zum Abzug zu und setzte die Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von € 72.553,14 (anstatt der erklärten € 50.553,14) fest.

Begründend verwies es in den beiden Feststellungsbescheiden auf die Bescheidbegründung über die Feststellung von Einkünften 2019 von 05.07.2021 (Anm.: BVE), in dem die Vorauszahlungen an die GSVG 2019 nicht als Betriebsausgabe anerkannt worden waren.

In der **Begründung zur BVE betreffend Feststellung von Einkünften 2019 vom 05.07. 2021** heißt es wie folgt:

„Die Erledigung weicht von Ihrem Begehren aus folgenden Gründen ab:

Im Rahmen der Beschwerde werden Sonderbetriebsausgaben der Frau A unter dem Titel „Sozialversicherung der Selbständigen“ in Höhe von 9.957,40 Euro beantragt. Darin enthalten ist eine Vorauszahlung für das Kalenderjahr 2020 in Höhe von 4.000 Euro. Dieser Aufwand von 4.000 Euro wurde im Erstbescheid nicht anerkannt.

Im Zuge der Erhebungen zur Beschwerde wurde festgestellt, dass Sonderbetriebsausgaben des Herrn B unter dem Titel „Sozialversicherung der Selbstständigen“ in Höhe von 12.068,40 Euro beantragt wurden. Darin enthalten ist eine Vorauszahlung für das Kalenderjahr 2020 in Höhe von 6.000 Euro.

Strittig ist, ob die 2019 getätigten Vorauszahlungen an die SVS in Höhe von 4.000 Euro und 6.000 Euro steuerlich im Jahr 2019 abzugsfähig sind.

Über die Beschwerde wird erwogen:

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

Bei der von der 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 Selbständigen über die überwiesenen Beträge nicht verfügen konnte. Die Gesellschafter der Bf. haben die wirtschaftliche Verfügungsmacht darüber auch nicht verloren, 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.

Die Beschwerde war daher in dem Punkt der Anerkennung von 4.000 Euro Vorauszahlungen der Frau A an die Sozialversicherungsanstalt der Selbständigen abzuweisen.

Die Beschwerde war in dem Punkt der Vorauszahlungen von 6.000 Euro des Herrn B an die Sozialversicherungsanstalt der Selbständigen zu verbösern.“

Beschwerde

Die Bf. brachte am **11.11.2022** die **Beschwerde gegen die im Spruch angeführten Bescheide** ein.

In der **Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid 2020** führte die Bf. aus, die Begründung des Wiederaufnahmebescheides sei nicht gesetzeskonform:

Tatsächlich würden die mit Schreiben vom 18.10.2022 übermittelten Zahlungsbestätigungen und SVS-Auszüge zur Gänze mit den auf Seite 8 des Jahresabschlusses 2020 bekannt gegebenen Sonderbetriebseinnahmen und Sonderbetriebsausgaben übereinstimmen. Das Finanzamt sei über die im Kalenderjahr 2020 für Frau A und Herrn B zum Ansatz gebrachten Sonderbetriebseinnahmen und Sonderbetriebsausgaben seit August 2021 im Detail informiert.

Es sei nicht angeführt, aufgrund welcher nicht anerkannter Sonderbetriebseinnahmen oder -ausgaben das Verfahren wiederaufgenommen wird, sowie welche Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen sind, die zur Wiederaufnahme bewegen.

Es werde gesagt, dass im Zuge der Veranlagung 2021 - gemeint wohl das Feststellungsverfahren - Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen sind, es werde nicht bekannt gegeben, ob dies neue Tatsachen und/oder Beweismittel sind, die das Jahr 2020 betreffen.

Ereignisse des Jahres 2021 könnten schon grundsätzlich, d. h. kraft Gesetzes und in Übereinstimmung mit der höchstgerichtlichen Judikatur des VwGH keine neuen Tatsachen oder Beweismittel für das Kalenderjahr 2020 darstellen.

Es entspreche nicht der Wahrheit, dass im Rahmen des Veranlagungsverfahrens 2021 im Zusammenhang mit dem Kalenderjahr 2020 Tatsachen und/oder Beweismittel neu hervorgekommen seien, die eine gesetzeskonforme Wiederaufnahme des Feststellungsverfahrens 2020 zuließen. Vielmehr behaupte das Finanzamt gar nicht, dass neue Tatsachen und Beweismittel für 2020 im Rahmen des Feststellungsverfahrens 2021 hervorgekommen wären. Eine solche Behauptung wäre auch gar nicht möglich.

Seit der Einreichung des Jahresabschlusses 2020 und der Feststellungserklärung 2020 (2. und 3. August 2021) seien dem Finanzamt alle steuerrelevanten Tatsachen des Jahres 2020 vollumfänglich bekannt gewesen.

Ob der gesetzwidrigen Begründung des Wiederaufnahmebescheides erweise sich der Spruch des Wiederaufnahmebescheides vom 3.11.2022 als falsch und daher gesetzwidrig.

In der **Beschwerde gegen die Feststellungsbescheide 2020 und 2021** führte die Bf. aus, dass die Begründung der Bescheide keine gesetzeskonforme sei. 2019 seien andere Sachverhalte verwirklicht. Auch sei das Zahlenmaterial ein völlig anderes. Die betragsmäßige Abweichung im Feststellungsbescheid 2020 von € 16.000,00 ließe sich aus dem Feststellungsbescheid 2019 vom 05.07.2021 nicht ableiten. Die Begründung des Feststellungsbescheides 2019 ermögliche der Bf. nicht, in schlüssiger und nachvollziehbarer Art und Weise zu erkennen, wie das Finanzamt die Erhöhung von € 16.000,00 im Feststellungsbescheid 2020 begründe.

Die im Jahr 2020 zum Ansatz gebrachten betrieblichen Einnahmen und Ausgaben sowie Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben stünden in keinem Zusammenhang mit dem Kalenderjahr 2019, weshalb der Feststellungsbescheid 2020 nicht mit dem Feststellungsbescheid 2019 begründet werden könne.

Da der Feststellungsbescheid 2020 vom 03.11.2022 nicht dem § 93 BAO entspreche, sei der Spruch falsch und werde daher die Aufhebung des Feststellungsbescheides 2020 wegen Rechtswidrigkeit des Inhalts begehrt.

Gleichlautende Vorbringen wurden zum Feststellungsbescheid 2021 erstattet.

Die Bf. beantragte die Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides 2020 sowie den Feststellungsbescheid 2020 vom 04.08.2021 wieder in Rechtsbestand zu setzen. Weiters begehrte sie die erklärungsgemäße Veranlagung des Feststellungsbescheides 2021.

Antrag gemäß § 262 BAO

Die Bf. beantragte die Vorlage der Beschwerde an das BFG ohne Erlassung einer BVE.

Antrag auf mündliche Verhandlung

Die Bf. beantragte in der Beschwerde die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung. Diesen Antrag zog sie im Schreiben vom 10.03.2023 zurück.

Vorlage der Beschwerde an das BFG am 18.01.2023

In dem innerhalb der Frist des § 262 Abs. 2 lit. b BAO beim BFG eingebrachten **Vorlagebericht** heißt es zur Wiederaufnahme:

„Die Wiederaufnahme wird damit begründet, dass die von der SVS angeforderten Unterlagen den Zahlungszeitpunkt und den Zweck der Zahlung verifizieren und somit für die Behörde erst hiermit die Nämlichkeit der Sachverhalte 2020 und 2021 mit jenem des Jahres 2019 sichergestellt werden konnte. Mit diesen neuen Beweismitteln aber wurde das Finanzamt erst in die Lage versetzt, die in den Steuererklärungen angeführten Sonderbetriebsausgaben bzw. Sonderbetriebseinnahmen im Sinne der gesetzlich gebotenen Vorgaben zu bewerten. Damit ist jedenfalls dem Tatbild des § 303 Abs. 1 BAO entsprochen, da aufgrund dieser Beweismittel eine neue Tatsachenbeurteilung erfolgen konnte.“

Die Bf. wiederholte noch die bereits zum Verfahren GZ. RV/4100308/2021 gemachten Ausführungen für ihr Begehren, die VZ im Jahr der tatsächlichen Bezahlung als Betriebsausgabe zum Abzug zuzulassen.

Auskunft der RichterIn bei der SVS

Die Auskunft der RichterIn bei der SVS vom 16.03.2023 und vom 23.02.2023 hat ergeben, dass In der ersten Beitragsvorschreibung vom 22.1.2022 für Frau A ein Guthaben von € 10.000,00 und für Herrn B von € 12.000,00 ausgewiesen ist. Abzüglich der ersten Beitragsvorschreibung von € 3.612,81 (Frau A) bzw. € 5.461,02 (Her B) ist ein Guthaben von € 6.387,19 (Frau A) bzw. € 6.538,98 verblieben. Die Guthaben wurden Frau A und Herrn B am 03.02.2022 über ihren Antrag rückgezahlt.

Auf der Beitragsvorschreibung ist vermerkt:

„Das Guthaben kann über schriftlichen Antrag zurückgefordert werden.“

A. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die zeitlichen Abläufe und Geschehnisse sind im Pkt. I, Verfahrensgang, festgehalten und werden sie der Entscheidung des BFG zugrunde gelegt.

Strittig ist die Frage, ob eine rechtmäßige Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellung von Einkünften 2020 erfolgte.

Das Finanzamt benennt auch im Vorlagebericht die neuen Tatsachen und Beweismittel nicht (konkret). Es legt nicht dar, aufgrund welcher konkreten Informationen es in die Lage versetzt wurde, zu der im wieder aufgenommenen Verfahren getroffenen Entscheidung zu kommen.

Die im vorgelegten Akteninhalt enthaltenen Mitteilungen der SVS gemäß § 22 Abs. 2 GSVG betreffen nicht das Jahr 2020. Weitere von der SVS an das Finanzamt übermittelte Unterlagen liegen im vorgelegten Akt nicht auf.

Strittig ist weiters die Abzugsfähigkeit der Vorauszahlungen 2021 und 2022 bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb in den Jahren 2020 und 2021. Für 2020 und 2021 erachtet die Bf. auch die Begründung der Bescheide als rechtswidrig.

2. Beweiswürdigung

Die Entscheidung basiert auf dem vorgelegten Akteninhalt sowie den Vorbringen der Parteien im Beschwerdeverfahren.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zur Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Feststellung von Einkünften 2020

Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann gemäß **§ 303 Abs. 1 lit. b BAO** auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Die Wiederaufnahmsgründe sind in der Begründung anzuführen. Dies ist nicht zuletzt deshalb notwendig, weil nach der Judikatur des VwGH (zB VwGH 14.5.1991, 90/14/0262; 12.4.1994, 90/14/0044; 21.6.1994, 91/14/0165; 21.7.1998, 93/14/0187, 0188) sich die Rechtsmittelbehörde bei der Erledigung der gegen die Verfügung der Wiederaufnahme gerichteten Rechtsmittels auf keine neuen Wiederaufnahmsgründe stützen kann. Sie habe lediglich zu beurteilen, ob die von der Abgabenbehörde angeführten Gründe eine Wiederaufnahme rechtfertigen (Ritz/Koran, BAO, 7. Aufl. (2021), § 307, Rz. 3).

Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände (zB VwGH 26.1.1999, 98/14/0038; 26.7.2000, 95/14/0094); also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften (zB VwGH 19.11.1998, 96/15/0148; 26.7.2000, 95/14/0094; 21.11.2007, 2006/13/0107; 26.2.2013, 2010/15/0064; 24.10.2019, Ra 2018/15/0097).

Neu hervorkommen können als Beweismittel (§ 166) etwa Urkunden (§ 168) und Aufzeichnungen (zB solche gem § 124) [Ritz/Koran, BAO, 7. Aufl. (2021), § 303, Rz. 21 und 25].

Maßgebend ist, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (zB VwGH 23.2.2010, 2006/15/0314; 29.7.2010, 2006/15/0006; 31.5.2011, 2009/15/0135; 19.9.2013, 2011/15/0157; 27.2.2019, Ra 2017/15/0015; 24.10.2019, Ra 2018/15/0097) [Ritz/Koran, BAO, 7. Aufl. (2021), § 303, Rz. 24].

Wiederaufnahmsgründe sind nur im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existente Tatsachen, die später hervorkommen (nova reperta). Später entstandene Umstände (nova producta) sind keine Wiederaufnahmsgründe (zB VwGH 23.9.1997, 93/14/0065; 20.11.1997, 96/15/0221).

Das Hervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln ist nach hA aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen (zB VwGH 29.9.2004, 2001/13/0135; 23.4.2008, 2006/13/0019; 24.6.2009, 2007/15/0045; 15.12.2010, 2007/13/0157; 26.2.2013, 2009/15/0016; 27.2.2014, 2011/15/0106; aM Schobesberger, ÖStZ 1988, 310; Wiedermann, Wiederaufnahme, 99 ff; vgl hierzu auch Stoll, BAO, 2935 ff).

Maßgebend ist der Wissensstand des jeweiligen Veranlagungsjahres (zB VwGH 16.9.2003, 2000/14/0175-0177; 18.9.2003, 99/15/0120; 24.2.2010, 2009/15/0161; 28.2.2012, 2008/15/0005, 0006) [Ritz/Koran, BAO, 7. Aufl. (2021), § 303, Rz. 30 f.].

Es ist nicht Sache des Abgabepflichtigen, das Nichtvorliegen eines Wiederaufnahmsgrundes nachzuweisen, sondern Aufgabe der Abgabenbehörde, die von ihr verfügte Wiederaufnahme

durch unmissverständliche Hinweise darauf zu begründen, welche Tatsachen oder Beweismittel auf welche Weise neu hervorgekommen sind (VwGH 30.9.1987, 87/13/0006) [Ritz/Koran, BAO, 7. Aufl. (2021), § 303, Rz. 35].

Für das BFG ist die Beschwerde betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Feststellung von Einkünften für 2020 aus folgenden Gründen berechtigt:

- Das Finanzamt hat im angefochtenen Bescheid die neu hervorgekommenen Tatsachen und Beweismittel nicht konkretisiert, auf die es die Wiederaufnahme des Verfahrens stützte.
- Die Ausführungen des Finanzamtes im Vorlagebericht zu den neuen Tatsachen und Beweismitteln sind wiederum nur allgemein gehalten.
Es führt ins Treffen, dass „die von der SVS angeforderten Unterlagen den Zahlungszeitpunkt und den Zweck der Zahlung“ verifiziert hätten, ohne darzulegen, welche Unterlagen von der SVS angefordert, welche von der SVS geschickt wurden, welche konkreten Informationen gewonnen werden konnten und wann dies der Fall war. Die im vorgelegten Akt des Finanzamtes enthaltenen Mitteilungen der SVS vom 02.02.2022 sowie vom 11.02.2022 vermögen keine Begründung für die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellung 2020 zu geben, weil diese Mitteilungen die Vorauszahlungen anderer Jahre betroffen haben.
- Bereits am 03.08.2021 waren dem Finanzamt aus der eingereichten Steuererklärung für 2020 sowie der Seite 8 des Jahresabschlusses 2020 sowohl die Leistung der „VZ 2021“ an die SVS als auch ihre Höhe bekannt. Dass die Beträge in der übermittelten Zahlungsbestätigung für 2021 nicht Deckung finden würden, behauptet das Finanzamt nicht.
- Das Finanzamt hat das Ermessen nicht begründet.

Beim vorliegenden Sachverhalt ist für das BFG kein Wiederaufnahmegrund „dingfest“ zu machen. Das BFG hätte nur einen vom Finanzamt konkret aufgegriffenen Wiederaufnahmegrund überprüfen dürfen, es ist ihm jedoch verwehrt, einen („neuen“) Wiederaufnahmegrund erstmals festzustellen. Die bloß allgemein gehaltenen Ausführungen im Vorlagebericht lassen das BFG nicht zur Auffassung gelangen, dass dem Finanzamt nicht schon im Zeitpunkt der Erlassung des Erstbescheides der Sachverhalt so hinreichend bekannt war, dass ihm die nunmehr getroffene Entscheidung nicht schon damals möglich gewesen wäre. Das Finanzamt zeigte nicht auf, durch welche neu hervorgekommenen Unterlagen es zu der im wiederaufgenommenen Verfahren vertretenen Ansicht der Nichtabzugsfähigkeit der „VZ 2021“ gelangen konnte.

Demzufolge ist der Beschwerde gegen den Bescheid betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Feststellung von Einkünften für 2020 Folge zu geben. Dieser Bescheid ist daher ersatzlos aufzuheben.

3.2. Zur Feststellung von Einkünften § 188 BAO 2020

Wird einer Bescheidbeschwerde gegen einen gemäß § 299 Abs. 1 oder § 300 Abs. 1 aufhebenden Bescheid oder gegen einen die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid (§ 307 Abs. 1) entsprochen, so ist gemäß **§ 261 Abs. 2 BAO** eine gegen den den aufgehobenen Bescheid ersetzenden Bescheid (§ 299 Abs. 2 bzw. § 300 Abs. 3) oder eine gegen die Sachentscheidung (§ 307 Abs. 1) gerichtete Bescheidbeschwerde mit Beschwerdevereinscheidung (§ 262) oder mit Beschluss (§ 278) als gegenstandslos zu erklären.

Das BFG hatte daher zu beschließen, dass aufgrund der Stattgabe der Beschwerde gegen den Bescheid betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Feststellung von Einkünften 2020 die gegen den Feststellungsbescheid 2020 eingebrachte Beschwerde gemäß § 261 Abs. 2 BAO als gegenstandslos zu erklären war.

3.3. Zur Feststellung von Einkünften § 188 2021

Gemäß **§ 93 Abs. 3 lit a BAO** hat der Bescheid eine Begründung zu enthalten, wenn ihm ein Anbringen (§ 85 Abs. 1 oder 3) zugrunde liegt, dem nicht vollinhaltlich Rechnung getragen wird, oder wenn er von Amts wegen erlassen wird.

Die Bedeutung der Begründung für das Rechtsstaatsprinzip betont Beiser (Steuern 17, Tz 761) wie folgt: „*Erst die Begründung macht den Bescheid für den Abgabepflichtigen nachvollziehbar und kontrollierbar. Die Bescheidbegründung ist für einen effizienten Rechtsschutz des Abgabepflichtigen von grundlegender Bedeutung: Der Abgabepflichtige soll nicht rätseln müssen, warum ihm eine Abgabe vorgeschrieben wird.*“

Es ist nicht rechtswidrig, in der Begründung eines Bescheides auf die eines anderen, der Partei bekannten Bescheides zu verweisen (zB VwGH 20.1.2005, 2002/14/0116; 4.6.2008, 2006/13/0172; 3.9.2008, 2006/13/0122), dies auch dann, wenn dieser Bescheid nicht mehr dem Rechtsbestand angehört (VwGH 20.12.1994, 89/14/0149; 25.9.2002, 97/13/0123). Die Zulässigkeit des Verweises auf die Begründung eines anderen Bescheides setzt allerdings voraus, dass die Begründung dieses anderen Bescheides seinerseits die Anforderungen an eine Bescheidbegründung erfüllt (VwGH 30.1.2014, 2013/15/0158, 2013/15/0160).

Zulässig ist auch, sich in einer Begründung auf der Partei zugegangene Erledigungsentwürfe zu beziehen (VwGH 4.3.1987, 85/13/0195; ebenso auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung (VwGH 22.11.2012, 2012/15/0172).

Die Begründung muss in einer Weise erfolgen, dass der Denkprozess, der in der behördlichen Erledigung seinen Niederschlag findet, sowohl für die Parteien als auch für die Höchstgerichte nachvollziehbar ist (vgl zB VwGH 20.5.2010, 2007/15/0153; 30.6.2010, 2008/13/0145;

23.11.2011, 2007/13/0148; 23.1.2013, 2009/15/0163; 26.2.2014, 2010/13/0195; 17.11.2020, Ra 2019/13/0067; 31.12.2010, Ra 2019/13/0100; 23.4.2021, Ra 2020/13/0108).

Ein Begründungsmangel führt nur dann zur Aufhebung der angefochtenen Entscheidung durch den VwGH, wenn durch diesen Mangel die Rechtsverfolgung durch die Partei oder die nachprüfende Kontrolle durch die Gerichtshöfe des öffentlichen Rechts maßgeblich beeinträchtigt wird (VwGH 11.6.2021, Ro 2020/13/0005).

Begründungsmängel im Abgabenverfahren können im Rechtsmittelverfahren saniert werden (zB VwGH 17.2.1994, 93/16/0117; 14.12.2005, 2001/13/0281, 0282; 17.8.2020, Ra 2020/13/0056); daher kann zB die Begründung einer Beschwerdeentscheidung einen Begründungsmangel sanieren (vgl VwGH 23.9.1982, 81/15/0091). Dies gilt nur grundsätzlich. Nicht sanierbar ist beispielsweise, wenn der Wiederaufnahmsbescheid keine Wiederaufnahmsgründe nennt (siehe § 307 Rz 3).

Die Begründung ist zur Deutung eines Bescheidspruchs, über dessen Inhalt Zweifel bestehen, heranzuziehen (zB VwGH 28.9.1998, 96/16/0135; 21.10.2004, 99/13/0219; 24.5.2012, 2009/15/0182; 26.2.2013, 2010/15/0064) [siehe Ritz/Koran, BAO, 7. Aufl. (2021), § 93, Rz. 10 ff.].

Zum Einwand der Unrechtmäßigkeit der Begründung

Den zuvor gemachten Ausführungen folgend, ist ein Verweis auf einen der Bf. bereits zugegangenen Bescheid zulässig. Demnach ist im Verweis in den Feststellungsbescheiden 2020 sowie 2021 auf die BVE betreffend Feststellung von Einkünften 2019 kein unrechtmäßiges Vorgehen zu erblicken.

Zumal in der BVE unmissverständlich über die Vorauszahlungen abgesprochen und ihre Abzugsfähigkeit als Betriebsausgabe im von der Bf. gewünschten Jahr verneint wird und in den angefochtenen Bescheiden ebenso die „VZ“ nicht zum Abzug zugelassen werden, ist für die Bf. nachvollziehbar, dass im Feststellungsbescheid 2021 die der Höhe nach unstrittige „VZ 2022“ nicht zum Abzug zugelassen wurde.

Angemerkt werden darf noch, dass die Bf. im maßgeblichen Zeitraum steuerlich vertreten war und die steuerliche Vertretung bereits die Beschwerde gegen den Feststellungsbescheid 2019 eingebracht hat. Es richten sich die Ausführungen der Bf. bzw. ihrer steuerlichen Vertretung auch inhaltlich gegen die Nichtanerkennung der VZ.

Im gegebenen Fall kann der Bf. nicht gefolgt werden, wenn sie meint, dass das Bescheidergebnis in keiner Weise nachvollziehbar und kontrollierbar sei.

Zur Abzugsfähigkeit der „VZ 2022“

Betriebsausgaben sind gemäß **§ 4 Abs. 4 EStG 1988** die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Betriebsausgaben sind jedenfalls:

1. a) Beiträge des Versicherten zur Pflichtversicherung in der gesetzlichen Kranken-, Unfall- und Pensionsversicherung, Beiträge zur gesetzlichen Arbeitslosenversicherung.

Einnahmen sind gemäß **§ 19 Abs. 1 EStG 1988** in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind.

Der Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben darf gemäß **§ 4 Abs. 3 erster Satz EStG 1988** dann als Gewinn angesetzt werden, wenn keine gesetzliche Verpflichtung zur Buchführung besteht und Bücher auch nicht freiwillig geführt werden.

Ausgaben sind gemäß **§ 19 Abs. 2 erster Satz EStG 1988** für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind.

Vorauszahlungen sind Zahlungen, die wirtschaftlich einem späteren Zeitraum als dem des Zahlungszeitpunkts zuzurechnen sind (der Zahlung steht noch keine Leistung des Empfängers gegenüber; EStR 1381). Maßgebend ist nicht die Bezeichnung, sondern die wirtschaftliche Funktion der Zahlungen (VwGH 12.8.94, 94/14/0064 Leasing; zB UFS 31.7.08, RV/0475-S/07 zur Abgrenzung gegenüber Darlehen) [Peyerl in Jakom EStG, 15. Aufl. (2022), § 19, Rz. 23].

Unstrittig stellen die Pflichtbeiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung Betriebsausgaben dar. Es ist zweifellos auch nicht abwegig, dass Frau A und Herr B mit gesetzlichen Sozialversicherungsbeiträgen für 2022 rechnen mussten. Auch wenn es eine „formelle Vorauszahlung“ auf die Pflichtversicherungsbeiträge im GSVG nicht gibt, wird man einer Zahlung für im nächsten Jahr anfallende Pflichtversicherungsbeiträge den betrieblichen Zusammenhang nicht absprechen können.

Strittig - und daher zu prüfen - ist im gegenständlichen Fall die Frage, ob die am 31.12.2021 getätigten „VZ 2022“ für Frau A (€ 10.000,00) und Herrn B (€ 12.000,00) im Jahr 2021 tatsächlich abgeflossen sind.

Fälligkeit

Laut **VwGH vom 19.05.1992, 92/14/0011**, ist für den Zeitpunkt des Abfließens die Fälligkeit einer Verbindlichkeit nicht ausschlaggebend. Geld oder Geldwerte können sowohl vor als auch nach Fälligkeit einer zivilrechtlichen Verbindlichkeit abfließen. Entscheidend ist der tatsächliche Verlust der wirtschaftlichen Verfügungsmacht.

Wirtschaftliche Verfügungsmacht

Die Fälligkeit der ersten vierteljährlichen Beitragszahlung war Ende Feber 2022. Auch wenn Zahlungen vor Fälligkeit nicht die Qualifikation als Betriebsausgabe ausschließen, ist ungeachtet dessen zu prüfen, ob die wirtschaftliche Verfügungsmacht von Frau A und Herrn B aufgegeben war.

Die Bf. behauptet, dass mit der Abbuchung der VZ 2022 Frau A und Herr B am 31.12.2021 die wirtschaftliche Verfügungsmacht aufgegeben und diese mit Einlangen bei der SVS am 02.01.2022 wiedererlangt hätten. Das Finanzamt verneint schon die Aufgabe, weil Frau A und Herr B durch jederzeitiges Rückzahlungsansuchen die Rückforderung begehren konnten. Die Zahlung sei daher rechtsgrundlos bzw. willkürlich erfolgt.

Im Erkenntnis des **VwGH vom 19.05.1992, 92/14/0011**, ist bezüglich einer Gutschrift in den Büchern des Schuldners festgehalten, dass eine solche bei diesem immer dann ein Abfließen bedeutet, wenn die Gutschrift nicht nur das buchmäßige Festhalten einer Schuldverpflichtung darstellt - gewissermaßen als Anerkennung einer Zahlungsverpflichtung zu werten ist -, sondern darüber hinaus zum Ausdruck kommt, dass ein Betrag von nun an dem Berechtigten (und nicht mehr dem Verpflichteten) zur tatsächlichen Verfügung steht.

Erforderlich ist der Übergang der „**vollen Verfügungsmacht**“ (VwGH 17.10.84, 82/13/0266; EStR 4601 [Peyerl in Jakom EStG, 15. Aufl. (2022), § 19, Rz. 11].

Bereits in der Entscheidung des **UFS vom 29.06.2010, RV/3190-W/09**, hat der UFS entschieden, dass bei einer Vorauszahlung von € 17.000,00 im Jahr 2008 an die SVS aus dem Hinweis auf dem Kontoauszug, dass das Guthaben über Antrag rückzahlbar ist, folgt, dass der Bf. zum Zeitpunkt der Überweisung die Verfügungsmacht über den in Rede stehenden Betrag noch nicht verloren hatte, sondern jederzeit die von ihm geleistete Summe rücküberweisen hätte lassen können. Somit lagen Betriebsausgaben erst in dem Zeitpunkt vor, in dem die SVS Sozialversicherungsbeiträge mit dem am Beitragskonto bestehenden Guthaben verrechnet hat.

Ebenso verneinte das BFG im Erkenntnis des **BFG vom 23.04.2014, RV/2100876/2012**, die Abzugsfähigkeit einer am Jahresende 2011 geleisteten Vorauszahlung für nicht vorgeschriebene Pflichtbeiträge als Betriebsausgabe im Jahr 2011. Ein rechtswirksamer und endgültiger Verzicht auf das Rückzahlungsrecht sei im GSVG nicht vorgesehen, weshalb Vorauszahlungen jeglicher Art dem Versicherten auf Antrag zurückzuzahlen waren.

Bezogen auf den gegenständlichen Fall stellt sich daher die Frage, ob ab 31.12.2021 die strittigen Beträge nicht mehr in der vollen wirtschaftlichen Verfügungsmacht der Frau A und des Herrn B, sondern der SVS standen:

- Die von Frau A und Herrn B gegebene Verrechnungsweisung „VZ 2022“ ist für das SVS völlig belanglos, weil es im Sozialversicherungsrecht keine gesetzliche Bestimmung für eine „Vorauszahlung“ auf die für das Folgejahr zu leistenden Beiträge gibt.
- Die SVS hatte demnach keine Handhabe, vor der ersten Beitragsvorschreibung (rd. um den 20. Jänner eines Jahres) mit Fälligkeit Ende Februar eines Jahres, auf die überwiesenen Gelder zu greifen, weil dieses Geld immer noch „Frau A und Herrn B gehörte“. Das Guthaben stand nach wie vor in der Verfügungsmacht der Frau A und des Herrn B, wovon die Bf. sogar selbst für die Zeit ab Einlangen der Beträge bei der SVS ausgeht.
- In der ersten Beitragsvorschreibung vom 22.01.2022 mit einem Guthaben wird ausdrücklich auf die jederzeitige Rückforderbarkeit des Guthabens hingewiesen.
- Frau A und Herr B haben einen Teil der Vorauszahlung im Jahr 2022 wieder rückgefordert.

Diese Umstände sprechen nach Ansicht des BFG dafür, dass trotz Überweisung am 31.12.2021 Frau A und Herr B weiterhin die volle wirtschaftliche Verfügungsmacht über die „VZ 2022“ hatten.

Wenn die Bf. meint, dass Frau A und Herr B die Verfügungsmacht mit der tatsächlichen Überweisung am 31.12.2021 verloren und mit dem Einlangen bei der SVS am 03.01.2022 wiedererlangt hätten, ist ihr Folgendes entgegenzuhalten:

Der Bf. ist zuzustimmen, dass grundsätzlich eine Überweisung von einem Bankkonto am 31.12.2021 einen Abfluss und damit eine Betriebsausgabe für diesen Tag bedeutet, vorausgesetzt allerdings, dass die wirtschaftliche Verfügungsmacht der Frau A und des Herrn B tatsächlich am 31.12.2021 verloren gegangen ist und keine willkürliche oder rechtsgrundlose Zahlung vorlag.

Wenn nun die Bf. meint, Frau A und Herr B hätten bis zum Einlangen des Geldes bei der SVS über diese Beträge nicht verfügen können, so übersieht sie, dass beim vorliegenden Sachverhalt keine Anhaltspunkte gegeben sind, dass bei einem Rückzahlungsansuchen vom selben Tag (31.12.2021), vom 01.01.2022 oder einer der Folgetage Frau A und Herr B ihr Geld nicht rückgezahlt bekommen hätten. Dass die Rückzahlung der Überweisung wohl aus steuerlichen Gründen nicht am Tag der Einzahlung beantragt worden sein wird, versteht sich von selbst. Demnach konnten hier Frau A und Herr B jederzeit mit der getätigten Überweisung der - gesetzlich im GSVG nicht vorgesehenen - „Vorauszahlung“ auch die Rückzahlung beantragen, weil ihnen ein jederzeitiges Rückforderungsrecht zustand. Dass die SVS einem Rückzahlungsansuchen erst nach Einlangen des Geldes bei ihr folgen konnte, ist eine logische Konsequenz, ändert aber nichts daran, dass Frau A und Herr B mit der Einzahlung nach wie vor die Verfügungsmacht hatten und diese nicht am 31.12.2021 aufgegeben haben.

Diese Ansicht findet Deckung in den Ausführungen des Erkenntnisses des **VwGH vom 01.07.1992, 91/13/0084**, betreffend eine irrtümliche Zahlung. Während der Bf. die Zahlung im Jahr 1986 und die Rückzahlung im Jahr 1987 in den Steuererklärungen außer Ansatz ließ, erfasste das Finanzamt die Vorgänge in den einzelnen Jahren. Der Vorgangsweise des Finanzamtes folgte der VwGH nicht. Im Erkenntnis heißt es u. a. wie folgt:

„Recht hat die Beschwerde mit der Auffassung, es fehle der irrtümlichen Überweisung an der für die Betriebsausgabenqualifikation erforderlichen Minderung im Vermögen des Beschwerdeführers. Der Vermögensabgang muss, um steuerlich beachtet zu werden, im Zeitpunkt des Abgangs ein endgültiger sein, weshalb etwa bei der Darlehenshingabe ebenso wie bei der Pfandbestellung wegen der von Anfang an bestehenden Rückzahlungs(stellungs)ansprüche kein Abfluss, sondern eine bloße Vermögensumschichtung anzunehmen ist (vgl. Taucher, Das Zufluss-Abfluss-Prinzip im Einkommensteuerrecht, Wien 1983, 46, zur Darlehenshingabe ebenso Schubert/Pokorny/Schuch/Quantschnigg, Einkommensteuerhandbuch2, TZ 67 zu § 4 EStG 1972, Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, TZ 214 zu § 4 EStG 1988).

Den Standpunkt der belangten Behörde, der Berücksichtigung des mit der irrtümlich geleisteten Zahlung entstandenen Rückforderungsanspruches stehe die vom Beschwerdeführer gewählte Gewinnermittlungsart entgegen, vermag der Verwaltungsgerichtshof nicht zu teilen. Wohl ist für die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1972, von Ausnahmen abgesehen, grundsätzlich nur die Geldbewegung erfolgswirksam, sodass Rückzahlungen vorausempfangener Beträge etwa deswegen, weil ein erwarteter Vertrag nicht zustandekam, im Rückzahlungszeitpunkt eine Betriebsausgabe darstellen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 18. Jänner 1983, 82/14/0076, 0086, 0087). Es ist der auf die Lehrmeinung Tauchers (a.a.O., 53) gestützten Rechtsansicht der belangten Behörde, daß die steuerliche Berücksichtigung getätigter Ausgaben entsprechend dem Abflußprinzip durch Rückzahlungen keine Einschränkung erfahre, nicht entgegenzutreten. Der Gerichtshof erkennt aber im Falle einer betrieblich veranlassten rechtsgrundlosen Leistung dem rechtlich im Leistungszeitpunkt entstandenen Rückforderungsanspruch die gleiche, der Leistung die Ausgabeneigenschaft nehmende Wirkung zu, wie sie nach einhelliger Auffassung dem Darlehensrückforderungsanspruch im Verhältnis zur Darlehenshingabe zugebilligt wird (vgl. dazu auch Herrmann - Heuer - Raupach, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz19, Kommentar, Anm. 61 zu § 11 EStG).

Anders als im Fall einer nachträglichen Rückabwicklung oder Korrektur vertraglicher Leistungsbeziehungen aus den zivilrechtlich eingeräumten Gründen von Vertragsanfechtung oder Leistungsstörung zieht die betrieblich veranlasste irrtümliche Leistung einer Nichtschuld das gleichzeitige Entstehen des - ebenso betrieblich veranlassten und daher nach den oben getroffenen Ausführungen von Kenntnis und Willentlichkeit ebenso unabhängigen - Kondiktionsanspruchs nach sich, der es verbietet, in der irrtümlich erbrachten Leistung eine Betriebsausgabe zu sehen. Danach kann aber in der vom Beschwerdeführer eingehaltenen

Vorgangsweise, Überweisung und Rücküberweisung des - unbestritten - irrtümlich bezahlten Betrages bei der Gewinnermittlungsart außer Ansatz zu lassen, ein Verstoß gegen die Bestimmung des § 19 EStG 1972 auch unter dem Aspekt der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1972 nicht erkannt werden.“

Im gegenständlichen Fall liegt eine betriebliche rechtsgrundlose Zahlung vor. Es wurde keine nachträgliche Rückabwicklung oder Korrektur einer vertraglichen Leistung durchgeführt. Den zuvor gemachten Aussagen des VwGH folgend, stand Frau A und Herrn B bereits im Leistungszeitpunkt - also im Zeitpunkt der Überweisung am 31.12.2021 - ein Kondiktionsanspruch zu. Dies bedeutet, dass sie gleichzeitig mit der Einzahlung einen Anspruch auf Herausgabe der „VZ 2022“ erworben haben. Demnach handelt es sich letztendlich am 31.12.2019 um die **betrieblich veranlasste, jedoch rechtsgrundlose Leistung** einer Nichtschuld, der **bereits am 31.12.2021 ein Rückforderungsanspruch** gegenüberstand.

Zumal ein rechtswirksamer und endgültiger Verzicht im GSVG nicht möglich ist - solches bestreitet die Bf. nicht - sind alle nicht durch Beitragsvorschriften gedeckte Zahlungen der Versicherten auf Antrag zurückzuzahlen. Konkrete wirtschaftliche Gründe wurden im gegenständlichen Fall nicht genannt, die steuerliche Vertretung führte nur allgemein steuerliche Gründe, wie etwa die Verminderung der Vorauszahlungen für Folgejahre, ins Treffen. Demzufolge sind die hier getätigten Zahlungen nicht geeignet, hinsichtlich des Aufwandes eine Periodenverschiebung zu ermöglichen.

Daran vermag auch der Umstand nichts zu ändern, dass Teile der „VZ 2022“ der SVS zur Begleichung der ersten Vierteljahresvorschrift verblieb, weil es zu einem vor der ersten Vorschrift gelegenen Rückzahlungsansuchen auch - sofern ein solcher Antrag vorgelegen wäre - die gesamte Summe zur Rückzahlung zur Verfügung gestanden wäre.

Zur Höhe der Vorauszahlungen

Selbst die EStR (Anm.: an die das BFG nicht gebunden ist) sehen für Vorauszahlungen eine „**sorgfältige Schätzung**“ der Vorauszahlungsbeträge vor. Die Bf. beruft sich auf die Möglichkeit der Errechnung der zu erwartenden Vorschriften durch das Computerprogramm.

Sie hat keine konkrete Schätzung vorgelegt, sondern sie behauptet nur, die „VZ“ sei geringer gewesen, als der in der Jahres-Vorschau angeführte Betrag. Dies stimmt im vorliegenden Fall. Dieser Umstand ändert aber nichts daran, dass hier die wirtschaftliche Verfügungsmacht noch gar nicht übergegangen ist.

Wie auch die Geschehnisse im Jahr 2020 gezeigt haben, ist es den Beitragspflichtigen möglich, unterjährig eine Herabsetzung der Beiträge (auf die Mindestbeitragsgrundlage) zu verlangen, wodurch es dann dazu kommen kann, dass die VZ deutlich höher ist als die zu zahlenden Beiträge dieses Jahres.

Es darf nun festgehalten werden:

Der vorliegende Sachverhalt weicht - bis auf die Höhe der Beträge - nicht von jenem betreffend die Feststellung von Einkünften für 2019 ab.

Daher vertritt das BFG auch hinsichtlich der Feststellung von Einkünften für 2021 die Ansicht, dass am 31.12.2021 bezüglich der „VZ 2022“ von Frau A und Herrn B die Verfügungsmacht noch nicht „endgültig“ auf die SVS übergegangen ist, da mangels gesetzlicher Handhabe der SVS für eine „Vorauszahlung“ und mangels der Möglichkeit zur Abgabe eines rechtmäßigen und endgültigen Verzichts auf die Rückzahlung Frau A und Herr B über diese Beträge nach wie vor verfügungsberechtigt waren.

Die „VZ 2022“ von Frau A (€10.000,00) und von Herrn B (€ 12.000,00) sind im Jahr 2021 nicht als Betriebsausgabe zum Abzug zuzulassen. Die Beschwerde ist daher als unbegründet abzuweisen.

Dieser Auffassung folgend, ist jedoch der Feststellungsbescheid 2021 in folgendem Punkt abzuändern:

Die Bf. ist davon ausgegangen, dass ein Rückforderungsanspruch erst mit dem Eingang auf dem Konto der SVS entsteht. Demzufolge hat es im Jahr 2021 die „VZ 2021“ in Höhe von € 6.000,00 (Frau A) bzw. € 10.000,00 (Herr B) als Sonderbetriebseinnahme angesetzt.

In konsequenter Fortführung der Ansicht des Entstehungszeitpunktes des Rückforderungsanspruches, nämlich im Zeitpunkt der Leistung der VZ, sind im Jahr 2021 keine Sonderbetriebseinnahmen für „VZ 2021“ anzusetzen, weil der Rückforderungsanspruch für die insgesamt € 16.000,00 bereits am 31.12.2020 entstanden ist.

Nach all dem Gesagten ist die Beschwerde gegen den Feststellungsbescheid 2021 als unbegründet abzuweisen. Gleichzeitig ist der Bescheid zum Vorteil der Bf. abzuändern, und sind die Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2021 um die Sonderbetriebseinnahmen von € 16.000,00 zu vermindern.

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb betragen nunmehr € 56.553,14 (Einkünfte aus Gewerbebetrieb laut Finanzamt € 72.553,14 abzgl. Sonderbetriebseinnahmen „VZ 2021“ von € 6.000,00 (Frau A) und € 10.000,00 (Herr B).

3.4. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision 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.

Die Entscheidung des BFG, dass ein konkreter Wiederaufnahmsgrund nicht „dingfest“ zu machen war, erfolgte im Rahmen der freien Beweiswürdigung. Die vom BFG gezogenen rechtlichen Konsequenzen betreffend die Wiederaufnahme hinsichtlich Feststellung von Einkünften für 2020 sowie Feststellung von Einkünften für 2020 basieren auf dem eindeutigen Wortlaut des Gesetzes.

Bezüglich der Feststellung von Einkünften für 2021 findet - wie bereits im Erkenntnis des BFG vom heutigen Tag, GZ RV/4100308/2021, festgehalten - die Ansicht des BFG bezüglich der Vorauszahlungen in den Erkenntnissen des VwGH vom 19.05.1992, 92/14/0011, sowie vom 01.07.1992, 91/13/0084, Deckung.

Eine Revision ist daher nicht zulässig.

Klagenfurt am Wörthersee, am 28. März 2023