



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Vertreter, vom 6. Februar 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 16. Jänner 2007 betreffend Abweisung des Antrages auf Änderung der Einkommensteuerbescheide 2002, 2003 und 2004 nach § 295a BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Bw. brachte mit Schreiben vom 19. Oktober 2006 einen Antrag auf Änderung der Einkommensteuerbescheide 2002, 2003 und 2004 unter Berufung auf die Bestimmung des § 295a BAO ein und begehrte in diesem die Berücksichtigung folgender weiterer Betriebsausgaben:

- im Jahre 2002 EUR 713,04,
- im Jahre 2003 EUR 9.355,32 und
- im Jahre 2004 EUR 9.015,24.

Begründend führte er diesbezüglich aus, dass er im Jahre 2005 in Österreich Reste seines APART-Stipendiums bezogen habe. Er sei jedoch mehrere Monate – Februar bis Juli und November bis Dezember – in Deutschland als Stipendiat tätig gewesen und habe in Österreich keine Einkünfte bezogen.

Im Jahre 2005 seien ihm aus diesem Stipendium lediglich Einnahmen in Höhe von EUR 11.275,-- zugeflossen. Nach Berücksichtigung der Betriebsausgaben ergebe sich ein geringer Verlust sodass keine Einkommensteuer anfalle. Er habe in diesem Jahr auch diverse Beträge an Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft bezahlt. Diesbezüglich wies der Bw. auf mit gleichem Schreiben beigebrachte Kontoauszüge der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft hin. Sämtliche der genannten Zahllasten seien im Jahre 2005 von ihm beglichen worden.

Nunmehr seien von der Sozialversicherung diverse Beträge im Ausmaß von EUR 10.277,30 für das Jahr 2005 vorgeschrieben worden. Diese habe der Bw. im genannten Jahr als Betriebsausgaben berücksichtigt.

Weiters seien, saldiert betrachtet, verschiedene Nachbelastungen von PV, KV und UV für die Jahre 2002, 2003 und 2004 in Höhe der oben diesbezüglich dargestellten Beträge vorgenommen worden. Aus der beiliegenden Aufstellung seien die entsprechenden Beträge einfach abzulesen. Beispielsweise entfielen auf die KV für das Jahr 2002 EUR 713,04, für das Jahr 2003 EUR 3.663,60 und für das Jahr 2004 EUR 3.579,12. Für die Krankenversicherung habe die SVA mit Schreiben vom 28. Dezember 2005 auch zum Wegfall der Mehrfachversicherung und der sich daraus ergebenden Nachfestsetzung von Beiträgen Stellung genommen. Der Bw. legte seinem o. e. Antrag eine Kopie dieses Schreibens bei. Dieses stammt von der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft und lautet wörtlich wie folgt:

„Versicherungsnummer

Wegfall der Mehrfachversicherung

Sehr geehrter Herr Diplomingenieur!

Die Vorschreibung Ihrer Versicherungsbeiträge nach dem Gewerblichen Sozialversicherungsgesetz GSVG erfolgte bisher unter der Annahme des Bestandes einer Mehrfachversicherung.

Bei der Bearbeitung der aufliegenden Unterlagen stellten wir nunmehr fest, dass die Pflichtversicherung nach dem Allgemeinen Sozialversicherungsgesetz (ASVG) am 30.04.2002 geendet hat.

Daher sind die Beiträge nach dem GSVG wieder in voller Höhe vorzuschreiben.

Die Vorschreibung der vollen GSVG- Krankenversicherungsbeiträge (100 % statt 30 % für 2002, 100 % statt 40 % für 2003, 100 % statt 50 % für 2004 und 100 % statt 60 % für 2005) erfolgte mit der Vorschreibung des 4. Quartals 2005.“

Der Bw. führte im o. e. Antrag vom 19. Oktober 2006 weiters aus, dass die Festsetzung und Bezahlung von Sozialversicherungsbeiträgen im Jahre 2005 für die Jahre 2002, 2003 und 2004 ein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO darstelle, sodass die entsprechenden Einkommensteuerbescheide anzupassen seien. Dem stehe beiläufig auch das Abflussprinzip nicht entgegen. Schon die Gesetzesmaterialien (RV 238 BlgNR XXII. GP, vergleiche die Zitierung bei *Beiser*, ÖStZ 2005, 130) brächten als Beispiel außergewöhnliche Belastungen die im ersten Jahr geltend gemacht werden würden, in einem Folgejahr jedoch wieder refundiert werden würden. Dieselbe Aufwendung werde also neutralisiert sodass in Summe kein Aufwand vorläge. Unter Hinweis auf *Beiser*, ÖStZ 2005, 156 (159) führte der Bw. weiters aus, dass § 295a BAO der periodenübergreifenden Einmalerfassung indem Ereignisse in Folgejahren der Steuerschuldentstehung kraft Gesetzes ins Ursprungsjahr der Steuerschuldentstehung versetzt werden würden, diene. *Beiser* gelange zu diesem Ergebnis auch unter Einbeziehung der gerade zitierten Gesetzesmaterialien, so etwa des ebenfalls zitierten Beispiels zu den außergewöhnlichen Belastungen.

Darüber hinaus sei der Sinn der Gesetzesbestimmung in der Hintanhaltung ungerechtfertigter Nachteile aber auch ungerechtfertigter Vorteile zu erblicken (vgl. *Doralt*, RdW 2004, 57 am Anfang). Im Falle des Bw. trete die Ungerechtigkeit besonders dadurch zu Tage, dass Nachzahlungen nicht nur kumuliert stattfänden, sondern dass sich diese ohne die Bestimmung des § 295a BAO in einem Jahr (2005), in dem er in Österreich kaum mehr nennenswerte Einnahmen beziehe und somit einen Verlust lukriere, auswirken würden. Auch ohne die entsprechenden Betriebsausgaben aus der Nachzahlung hätte der Bw. in Österreich keine Einkommensteuer zu bezahlen. Die zusätzlichen Betriebsausgaben würden also völlig verpuffen, während die in Wirklichkeit in den Jahren 2002, 2003 und 2004 entstandenen Erträge voll und noch dazu progressiv zu besteuern seien. Somit ergäbe sich die Berücksichtigung der Nachzahlungen als rückwirkendes Ereignis in den Jahren 2002, 2003 und 2004 auch aus dem Gesetzeszweck.

Das Finanzamt wies den den Antrag vom 19. Oktober 2006 auf Änderung der Einkommensteuerbescheide 2002, 2003 und 2004 nach § 295a BAO mit Bescheid vom 16. Jänner 2007 ab und führte diesbezüglich begründend aus, dass die Gewinnermittlung im gegenständlichen Fall gem. § 4 Abs 3 EStG (Einnahmen-Ausgabenrechner) vorgenommen werde und daher das Zufluss-/Abflussprinzip gelte. Somit seien die auf Grund der im Jahre

2005 erlassenen GSVG-Bescheide zu zahlenden Beträge erst im Jahr der Zahlung steuerliche zu erfassen. Für die Anwendung des § 295a BAO verbleibe daher kein Raum.

In der mit Schreiben vom 6. Februar 2007, eingelangt beim Finanzamt am 9. Februar 2007, rechtzeitig eingebrachten Berufung gegen den o. a. Bescheid vom 16. Jänner 2007 brachte der Bw. vor, dass er die Sozialversicherungsbeiträge für die Jahre 2002, 2003 und 2004 im Jahre 2005 nachbezahlt habe. Diese Beiträge seien auf Grund geänderter Vorschriften der Sozialversicherung erst lange Jahre nach den jeweiligen Jahren festgesetzt worden.

Der Bw. habe im Jahre 2005 zusätzlich für diese Sozialversicherungsbeträge bezahlt. Da er in diesem Jahr nahezu keine Einkünfte erzielt habe, habe sich nach Berücksichtigung der im genannten Jahr angefallenen Betriebskosten (ohne Berücksichtigung der Zahlungen der Sozialversicherung in 2005 für 2002, 2003 und 2004) bereits ein Verlust ergeben.

Der Bw. sei nunmehr aktienkundig in Deutschland tätig und werde auch in den nächsten Jahren nicht nach Österreich zurückkehren. Zusätzliche Betriebsausgaben des Jahres 2005 bzw. ein allfälliger Verlustvortrag aus diesem Jahr, so dieser überhaupt vortragsfähig sein sollte, hätten daher bei ihm keine steuerliche Wirkung.

In der Vorschrift der Sozialversicherungsbeiträge für Vorjahre sei ein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO zu erblicken. Im Schriftsatz vom 19. Oktober 2006 sei unter Verweis auf *Beiser*, ÖStZ 2005, 130 und 156 sowie die Gesetzesmaterialien (RV 238 BlgNR XXII. GP), dargelegt worden, dass der Sinn der Gesetzesneuregelung gerade in einer rückwirkenden Berücksichtigungsmöglichkeit von bestimmten Ereignissen liege.

Wenn auch das Zufluss-/Abfluss-Prinzip in einem gewissen Spannungsverhältnis zur Bestimmung des § 295a BAO stehe, so sei nicht zu übersehen, dass gerade in dem in den Gesetzesmaterialien erwähnten Beispiel der außergewöhnlichen Belastung eine Rückwirkung auch dann angenommen werde, wenn eine Verausgabung in einem Jahr, ein Ersatz jedoch erst im Folgejahr stattfände. Auch hier wäre leicht zu argumentieren, dass der Zufluss und der Abfluss im jeweiligen Jahr anzusetzen sei und für die Anwendung der genannten Bestimmung kein Raum wäre.

Beiläufig würden auch in der deutschen Literatur außergewöhnliche Belastungen in verschiedenen Jahren ebenso als Beispiel für ein rückwirkendes Ereignis gesehen wie für Sonderausgaben, die in späteren Veranlagungsjahren erstattet werden würden und nicht mehr mit anderen Sonderausgaben verrechnet werden könnten. Gleiches gelte für den Fall, dass ein Steuerpflichtiger in einem Veranlagungszeitraum Zinsen, die er in einem früheren Zeitraum zu Unrecht erhalten aber versteuert habe, zurückerhalte. Dieser Vorgang sei nur im Jahr der Rückzahlung zu erfassen.

All dies zeige, dass ein rückwirkendes Ereignis nicht nur dann anzusetzen sei, wenn der Gewinn etwa durch Bilanzierung, also periodengerecht, zu ermitteln sei, sondern durchaus auch in Fällen, wo es auf den Zufluss oder Abfluss von Beträgen ankomme.

Eine Durchbrechung des Zufluss-/Abflussprinzipes zeige auch die Kommentierung zur Besteuerung stichtagsbezogener Umstände (vgl. in der Folge *Ritz*, § 295a Tz 16-19).

So hätten sowohl der BFH (BStBl 1992 II 1017) als auch die EStR 2000 Rz 6665 nachträgliche Werbungskosten und Erlösminderungen bei Spekulationsgeschäften im Sinne des § 30 EStG unter § 295a BAO subsumiert.

Gleiches gelte nach *Ritz* auch bei der Rückzahlung von gem. § 67 EStG begünstigt besteuerten Beträgen, wobei ungeachtet des § 16 Abs 2 EStG ein rückwirkendes Ereignis anzunehmen sei.

Nochmals sei erwähnt, dass *Beiser* (ÖStZ 2005, 156, 156) die Durchbrechung des Zufluss-/Abflussprinzipes durch § 295a BAO mit ganz überzeugenden Argumenten ausdrücklich anerkenne. § 295a BAO diene der periodenübergreifenden Einmalerfassung indem Ereignisse in Folgejahren der Steuerschuldentstehung kraft Gesetzes in das Ursprungsjahr der Steuerschuldentstehung versetzt werden würden. Die Gesetzesmaterialien gäben mit der schon dargestellten außergewöhnlichen Belastung dazu ein geradezu klassisches Beispiel.

Unter Hinweis auf *Ritz*, § 295a Tz 1 mVa *Doralt*, RdW 2004, 57, zum Bereich der begünstigt besteuerten Einkünfte, betonte der Bw. abschließend, dass § 295a BAO der Vermeidung unsachlicher Ergebnisse diene. Gerade in der dargestellten Auswirkung, wonach die später festgesetzten Sozialversicherungsbeträge letztlich völlig verpufften, käme es zu einer völligen Verzerrung der Besteuerung, wodurch es zur Besteuerung wirtschaftlich nie erzielter Erträge komme. Die vom Finanzamt gewählte Auslegung widerspreche daher auch dem Leistungsfähigkeitsprinzip und sei daher unter dem Blickwinkel des Gleichheitsgrundsatzes verfassungsrechtlich bedenklich. § 295a BAO werde daher zu Unrecht ein verfassungswidriger Inhalt unterstellt.

Aus all dem ergäbe sich, dass im geschilderten Sachverhalt § 295a BAO anzuwenden sei, sodass die Einkommensteuerbescheide dahingehend zu ändern seien, dass die erst im Jahre 2005 bezahlten Sozialversicherungsbeiträge jeweils zu berücksichtigen seien.

Das Finanzamt legte die Berufung dem UFS ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Bw. geht davon aus, dass die von ihm im Jahre 2005 für die Jahre 2002, 2003 und 2004 entrichteten Sozialversicherungsbeträge gemäß § 295a BAO auf die drei letztangeführten Jahre zurückwirken.

Das Finanzamt hat demgegenüber eine Rückwirkung der vom Bw. im Jahre 2005 für die Jahre 2002, 2003 und 2004 bezahlten Sozialversicherungsbeträge im Wege des § 295a BAO verneint.

Die durch das Abgabenänderungsgesetz 2003, BGBl. I Nr. 124/2003, in die BAO eingefügte Bestimmung des § 295a BAO lautet:

„ Ein Bescheid kann auf Antrag der Partei (§ 78) oder von Amts wegen insoweit abgeändert werden, als ein Ereignis eintritt, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruches hat.“

Der Verwaltungsgerichtshof stellte mit Erkenntnis vom 4. Februar 2009, Zl. 2006/15/0151, unter Hinweis auf dessen Erkenntnisse vom 15. Jänner 2008, Zl. 2006/15/0219, vom 20. Februar 2008, Zl. 2007/15/0259 sowie vom 25. Juni 2008, Zl. 2006/15/0085, fest, dass § 295a BAO eine rein verfahrensrechtliche Bestimmung darstelle. Sie nehme in keiner Weise Einfluss auf den Tatbestand materieller Abgabengesetze. Es sei vielmehr den materiellen Abgabengesetzen zu entnehmen, ob einem nachträglich eingetretenen Ereignis abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit zukomme. Es sei sohin anhand der materiellen Abgabengesetze zu prüfen, ob ein Anwendungsfall des § 295a BAO vorliegen könne.

Im gegenständlichen Fall ergab sich die im Jahre 2005 erfolgte Vorschreibung der Versicherungsbeiträge für die Jahre 2002, 2003 und 2004 nicht aus einem materiellen Abgabengesetz sondern aus dem Gewerblichen Sozialversicherungsgesetz (GSVG). Auf die obigen, das Schreiben der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft vom 28. Dezember 2005 betreffenden, Ausführungen wird verwiesen.

In Ansehung der Ausführungen des vorletzten Absatzes hat das Finanzamt daher eine Rückwirkung der vom Bw. im Jahre 2005 für die Jahre 2002, 2003 und 2004 entrichteten Sozialversicherungsbeträge im Wege des § 295a BAO zu Recht verneint.

Das vom Bw. ins Treffen geführte und in den o. e. Gesetzesmaterialien angeführte Beispiel einer außergewöhnlichen Belastung kann dem Vorbringen des Bw. bereits deshalb nicht zum Erfolg verhelfen, da der diesem zugrunde liegende Sachverhalt mit jenem, der sich aus dem

gegenständlichen Fall ergibt, nicht vergleichbar ist. Das Gleiche gilt für die übrigen vom Bw. angeführten Beispiele.

Schlussendlich ist anzumerken, dass der Unabhängige Finanzsenat aufgrund des Legalitätsprinzips an die geltenden Gesetze gebunden ist. Aus den Hinweisen des Bw. beispielsweise auf die Gesetzesmaterialien, die Einkommensteuerrichtlinien oder Literaturmeinungen kann aus diesem Grund für sein Berufungsbegehren nichts gewonnen werden.

Die Berufung war daher aus den angeführten Gründen als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 11. Dezember 2009