

GZ. RV/0095-W/04

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dkfm. Dr. Franz Klein, gegen den Bescheid des Finanzamtes Korneuburg betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2001 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage ange- schlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die festgesetzte Einkommensteuer beträgt in Euro:.....59.834,52 €

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordent- liches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Ent- scheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Bw, der bis Ende des Jahres 1975 einer nichtselbständigen Tätigkeit nachgegangen war, übte seit Jänner 1976 die Tätigkeit eines selbständigen Wirtschaftsjournalisten aus, und zwar zunächst als Redakteur und danach als Herausgeber einer Fachzeitschrift. Er erklärte aus dieser Tätigkeit zuletzt - durch Einnahmen- Ausgaben Rechnung ermittelte - Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Beginnend mit dem Jahr 1976 leistete der Bw Beiträge zur freiwilligen Weiterversicherung bei der Pensionsversicherung der Angestellten (PVAng). Diese Beiträge machte er bis einschließlich 2000 als Sonderausgaben geltend.

Im Jahr 2001 stellte die Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft (SVA) fest, dass der Bw seit 1. Jänner 1976 nach dem Gewerblichen Sozialversicherungsgesetz (GSVG) pflichtversichert gewesen wäre. Der Bw wurde daraufhin rückwirkend ab 1. Jänner 1976 in die Pflichtversicherung nach dem GSVG einbezogen. Die freiwillige Weiterversicherung bei der PVAng wurde storniert.

Dazu liegt folgender Schriftverkehr im Akt auf:

Mit Schreiben vom 18. Mai 2001 (Bl. 10/2001 E-Akt) teilte die PVAng dem Bw mit, dass zur Verständigung über die rückwirkende Einbeziehung in die GSVG - Pflichtversicherung ab 1. Jänner 1976 die von Jänner 1976 bis Oktober 2000 entrichteten Beiträge zur Weiterversicherung im Gesamtbetrag von 1.787.650,90 S dem bei der PVAng für den Bw geführten Verrechnungskonto gutgeschrieben werden.

Mit Schreiben vom 5. Juni 2001 (Bl. 7/2001 E-Akt) übermittelte die SVA dem Bw einen Kontoauszug über die Beitragsermittlung für den Zeitraum 1976 bis 2001. Nach Überweisung des durch das Storno der Weiterversicherung nach dem ASVG entstandenen Guthabens durch die PVAng an die SVA mit Buchungstag 30. Mai 2001 könnte nunmehr folgender Differenzbetrag dem Bw angewiesen werden:

Beitragsvorschreibung SVA:	1.108.618,92 S
Guthaben PVAng:	-1.787.650,90 S
Anweisungsbetrag:	679.031,98 S

In der für das Jahr 2001 eingereichten Einkommensteuererklärung bzw. in einem Begleitschreiben ("Erläuterung zur Einkommensteuererklärung 2001") hiezu (Bl. 5/2001 E-Akt) beantragte der Bw, die rückgezahlten Sozialversicherungsbeiträge mit 30 % zu versteuern. Den solcherart zu versteuernden Betrag gab der Bw mit 752.831,18 S an. Diesen Betrag ermittelte er wie folgt:

Anweisungsbetrag:	679.031,98 S
Unfallversicherung 2001:	1.072,00 S*)
Pensionsversicherung 2001:	45.066,00 S*)
Krankenversicherung 2001:	27.661,20 S*)
Gesamt:	752.831,18 S

*) Diese Beträge seien bereits als laufende Betriebsausgaben angesetzt.

Im angefochtenen Bescheid nahm das Finanzamt, vom Antrag des Bw abweichend, eine Versteuerung der rückgezahlten Beiträge als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (ohne inländischen Steuerabzug) zum Einkommensteuertarif vor. Zur Begründung wird im Bescheid angeführt, Beiträge für eine freiwillige Weiterversicherung in der gesetzlichen Pensionsversicherung seien betraglich unbegrenzt abzugsfähig. Die daraus resultierenden Pensionseinkünfte seien zur Gänze steuerlich zu erfassen. Die Rückzahlung der in früheren Jahren geleisteten Beiträge, die in den Vorjahren als Ausgaben abgezogen wurden, seien im Jahr des Rückflusses als Einnahmen bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zu erfassen.

In der gegen diesen Bescheid erhobenen Berufung begeht der Bw, da eine Rückzahlung von Sonderausgaben vorliegen würde, eine Nachversteuerung mit 30 %.

Die diese Berufung abweisende Berufungsvorentscheidung begründet das Finanzamt damit, dass eine Nachversteuerung mit dem Steuersatz von 30 % nur bei den sog. Topfsonderausgaben in Betracht komme. Die Beiträge zur freiwilligen Weiterversicherung seien keine Topfsonderausgaben, sondern in voller Höhe als Sonderausgaben abgezogen worden, weshalb bei vorzeitiger Rückzahlung auch die volle steuerliche Erfassung zu erfolgen habe.

Im Vorlageantrag führt der Bw aus, seit 1. Jänner 1976 gemäß § 17 ASVG freiwillig weiterversichert gewesen zu sein. Eine derartige Weiterversicherung sei nur möglich gewesen, solange man nicht in einer gesetzlichen Pensionsversicherung pflichtversichert war. Freiberuflich tätige Journalisten wären stets gemäß § 3 Abs. 3 Z 3 GSVG pflichtversichert gewesen, wenn diese Erwerbstätigkeit den Hauptberuf und die Hauptquelle der Einnahmen bildete. Dies sei bei ihm stets der Fall gewesen. Die freiwillige Weiterversicherung gemäß § 17 ASVG sei daher von Anbeginn falsch gewesen. Dies sei auch der Grund gewesen, warum die PVAng die freiwilligen Beiträge für 25 Jahre zurückgezahlt und die SVA für diesen Zeitraum nunmehr gesetzliche Beiträge vorgeschrieben habe.

Die Rückzahlung von 1.787.650,90 S stelle daher die Rückzahlung von rechtsirrtümlich geleisteten Beiträgen dar. Für diese Rückzahlung sehe das Gesetz keinen Nachversteuerungstatbestand vor.

Der Bw beantragte daher, die Beitragsrückzahlung durch die PVAng in Höhe von 1.787.650,90 S zur Gänze aus der Bemessungsgrundlage auszuscheiden und die Nachzahlung der SVA in Höhe von 1.108.618,92 S als Betriebsausgabe zu berücksichtigen.

Eine Erhebung des UFS bei der PVAng hat Folgendes ergeben:

Der Bw hätte sich im Jahr 2001 das Guthaben aus der freiwilligen Weiterversicherung auch in voller Höhe ausbezahlen lassen können, um dann die (neuen) Beiträge an die SVA zu entrichten. Auf Grund der Höhe des Betrages sei aber – auf Wunsch der SVA – das Guthaben an die SVA zur Abdeckung deren Beitragsnachforderung überwiesen worden.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Gemäß § 18 Abs. 1 Z 2 EStG können u.a. Beiträge zu einer freiwilligen Pensionsversicherung als Sonderausgaben abgezogen werden. Dazu gehört auch die freiwillige Weiterversicherung in der gesetzlichen Pensionsversicherung (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar³, § 18 Tz 80). Da Beiträge für eine freiwillige Weiterversicherung nicht unter den einheitlichen Höchstbetrag des § 18 Abs. 3 Z 2 EStG fallen, sind sie unbegrenzt als Sonderausgaben abzugsfähig (Doralt, a.a.O., § 18 Tz 259).

Gemäß § 18 Abs. 4 EStG hat eine Nachversteuerung von Versicherungsprämien (Abs. 1 Z 2) zu erfolgen, wenn die Ansprüche aus einem Versicherungsvertrag auf den Erlebensfall innerhalb von zwanzig Jahren seit Vertragsabschluss ganz oder zum Teil abgetreten oder rückgekauft werden, wenn innerhalb von zehn Jahren seit Vertragsabschluss eine Vorauszahlung oder Verpfändung der Ansprüche aus dem Versicherungsvertrag erfolgt oder wenn die Ansprüche aus einem Rentenversicherungsvertrag ganz oder zum Teil abgetreten oder rückgekauft oder vor oder nach Beginn der Rentenzahlungen ganz oder zum Teil durch eine Kapitalzahlung abgegolten werden.

Bereits aus dem Wortlaut dieser Nachversteuerungsbestimmung folgt, dass diese auf mit privaten Versicherungsunternehmen abgeschlossene Versicherungsverträge abzielt. Die freiwillige Weiterversicherung in der Pensionsversicherung schafft kein Vertragsverhältnis zwischen Versicherungsträger und Versichertem; die Rechte und Pflichten werden durch das Gesetz bestimmt (vgl. OGH 23.1.1969, 2 Ob 389/68; OLG Wien 4.12.1963, 13 R 172/63).

Davon abgesehen erfüllt die berufungsgegenständliche Rückvergütung auch keinen der in § 18 Abs. 4 EStG vorgesehenen Nachversteuerungstatbestände.

Bei einem Rückkauf oder Teilrückkauf werden die Versicherungsansprüche auf das Versicherungsunternehmen selbst rückübertragen, sodass der Vertrag durch Confusio erlischt. Eine Abtretung liegt vor, wenn die aus dem Versicherungsvertrag begünstigte Person wechselt. Bei einer Verpfändung wird einer dritten Person ein Pfandrecht an den Versicherungsansprüchen eingeräumt. Vorauszahlungen sind Zahlungen des Versicherungsunternehmens, die zwar noch keine Teilleistung der Versicherungssumme darstellen, die aber auf die Versicherungssumme angerechnet werden (vgl. zu allen Begriffen Quantschnigg / Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 18 Tz 129 ff.).

Eine Rückzahlung von Beiträgen zu einer freiwilligen Weiterversicherung entspricht keinem der genannten Vorgänge. Auch eine Abgeltung von Versicherungsansprüchen durch eine Kapitalzahlung liegt nicht vor.

Weitere Gründe für eine Nachversteuerung von Versicherungsbeiträgen kennt das Gesetz nicht.

Damit ist aber eine Steuerpflicht der an den Bw rückgezahlten Beiträge aus dem Titel der Nachversteuerung, für die im Übrigen jedenfalls nur ein einheitlicher Steuersatz von 30 % besteht, ausgeschlossen.

2. Der Einkommensteuer unterliegen nur Vermögensvermehrungen, die unter eine der sieben Einkunftsarten fallen. Sonderausgaben sind Ausgaben, die steuerlich berücksichtigt werden, ohne dass ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit irgendwelchen Einkünften besteht; sie sind dem Bereich der Einkommensverwendung zuzuordnen (Quantschnigg / Schuch, a.a.O., § 2 Tz 1). Damit gehören aber auch rückerstattete Sonderausgaben, zum Unterschied von rück erstatteten Betriebsausgaben oder Werbungskosten, keiner der taxativ aufgezählten Einkunftsarten des EStG an (vg. Weisl, ÖStZ 1966, 112; Herrmann / Heuer / Raupach, § 2 dt. EStG, Anm 80).

Pensionen aus einer freiwilligen Weiterversicherung stellen zwar in vollem Umfang Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit dar (vgl. VwGH 24.6.1999, 94/15/0207). Das ändert jedoch nichts an der Tatsache, dass die Beiträge zu einer derartigen Weiterversicherung Sonderausgaben und nicht Werbungskosten sind. Die berufungsgegenständliche Erstattung von Weiterversicherungsbeiträgen ist folglich keine Erstattung von Werbungskosten und fließt dem Bw daher nicht als Einnahme, die bei der Ermittlung seiner Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu berücksichtigen wäre, zu.

Auch stellt die Erstattung der Weiterversicherungsbeiträge keine einmalige Einnahme gemäß § 25 Abs. 2 EStG im Rahmen einer Pension aus der gesetzlichen Sozialversicherung dar.

Gemäß § 17 ASVG können sich Personen, die u.a. aus der Pflichtversicherung ausscheiden, in der Pensionsversicherung weiterversichern. Die freiwillige Weiterversicherung dient daher dazu, einen Pensionsanspruch einzukaufen, ohne einer Pflichtversicherung zu unterliegen.

Die Bestimmung des § 25 Abs. 2 EStG hat bloß klarstellende Bedeutung (Doralt, Einkommensteuer – Gesetz, Kommentar³, § 25 Tz 68). Klargestellt wird, dass nicht nur laufende, sondern auch einmalige Einnahmen, die aus dem Titel einer Pension aus der gesetzlichen Sozialversicherung bezogen werden, gemäß § 25 EStG steuerpflichtig sind. Die berufungsgerständliche Zahlung ist aber keine Zahlung aus dem Titel einer Pension – eine solche wäre erst bei Eintritt weiterer Voraussetzungen, etwa dem Erreichen des Anfallsalters, vorgelegen –, sondern ist eine Erstattung von Beiträgen, die darauf gerichtet waren, einen Anspruch auf eine solche Pension erst zu erwerben. Diese Beitragserstattung ist daher keine einmalige Einnahme aus einer gemäß § 25 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG steuerpflichtigen Pension.

Die Rückzahlung der Weiterversicherungsbeiträge kann auch nicht den vom Bw erzielten Einkünften aus Gewerbebetrieb zugeordnet werden.

Eine solche Erfassung wäre nur dann möglich, wenn der Weiterversicherung, ungeachtet der Absetzung der dafür geleisteten Beiträge als Sonderausgaben, der Charakter einer Pflichtversicherung zugekommen, die Beitragsrückzahlung daher eine Rückzahlung von Pflichtbeiträgen wäre.

Als Beiträge zu einer Pflichtversicherung gelten nur jene Beiträge, denen sich der Steuerpflichtige nicht entziehen kann, die also nicht auf einem freiwilligen Entschluss des Steuerpflichtigen beruhen (VwGH 12.1.1983, 81/13/0206).

Eine Weiterversicherung in der gesetzlichen Sozialversicherung ist ausnahmsweise als Pflichtversicherung anzuerkennen, und zwar dann, wenn sie an die Stelle einer gesetzlichen Pflichtversicherung tritt (vgl. VwGH 12.1.1983, 81/13/0206). Dies ist etwa bei einer Weiterversicherung nach ASVG der Fall, durch die der Steuerpflichtige gemäß § 233 GSVG von der Pflichtversicherung (vgl. Hofstätter – Reichel, EStG 1972, § 4 Abs. 4 Z 1 Tz. 3) befreit wird.

Unternehmer, die bei Einführung der gewerblichen Pensionsversicherung im Jahr 1958 in der ASVG - Pensionsversicherung freiwillig weiterversichert waren, sind von der GSVG – Pensionsversicherung auf ihren Antrag befreit worden; eine gleichartige Möglichkeit hat im Jahr 1978 für geschäftsführende GmbH – Gesellschafter bestanden (§ 233 GSVG).

Auf den Bw trafen bei Aufnahme seiner selbständigen Tätigkeit im Jahr 1976 beide Voraussetzungen nicht zu. Damit konnte die vom Bw angestrebte Weiterversicherung nicht an die

Stelle der Pflichtversicherung nach GSVG treten, was ja auch dadurch offenkundig ist, dass der Bw rückwirkend in die Pflichtversicherung nach GSVG einbezogen wurde.

Es ist daher nicht möglich, die Weiterversicherungsbeiträge in (in der Vergangenheit fälschlicherweise als Sonderausgaben abgesetzte) Pflichtbeiträge umzudeuten und auf diesem Wege den Beitragsrückzahlungen als Rückzahlung von Pflichtbeiträgen den Charakter von Betriebseinnahmen zuzusprechen.

Auslöser für die Rückzahlung der Weiterversicherungsbeiträge war zwar die Einbeziehung des Bw in die Pflichtversicherung, ein Umstand, der, da Pflichtbeiträge Betriebsausgaben sind, einen betrieblich bedeutsamen Vorgang darstellt. Der Begriff der Betriebseinnahme als betrieblich veranlasster Wertzugang ist aber nicht so weit zu sehen, dass allein darin, dass die Einbeziehung in die Pflichtversicherung nach GSVG die freiwillige Weiterversicherung zum Erlöschen gebracht hat, eine betriebliche Veranlassung für die Rückzahlung der vom Bw in den Vorjahren aus freien Stücken geleisteten Beiträge gelegen wäre. Auch wäre die rückwirkende Einbeziehung in die Pensionsversicherung nach GSVG, weil es sich eben um eine Pflichtversicherung handelt, ungeachtet einer allenfalls bestehenden freiwilligen Weiterversicherung des Bw erfolgt.

Mangels betrieblicher Veranlassung ist die Beitragsrückzahlung auch nicht im Rahmen der vom Bw bezogenen Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu erfassen.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass eine Rückerstattung von Sonderausgaben nicht einkommensteuerbar ist und dass auch für die Rückzahlung der vom Bw geleisteten Beiträge für eine freiwillige Weiterversicherung keine andere Beurteilung getroffen werden kann.

Die Beitragsrückzahlung fällt daher weder unter die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit noch unter die vom Bw bezogenen Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

3. Da ein entsprechender steuerlicher Tatbestand für eine Versteuerung fehlt, können die dem Bw erstatteten Sonderausgaben im Jahr 2001 steuerlich nicht erfasst werden.

Das bedeutet jedoch nicht, dass die Beitragsrückzahlung damit steuerlich überhaupt unbeachtlich wäre.

Sonderausgaben sind private Ausgaben, die das Gesetz aus sozialen, wirtschafts- oder kulturpolitischen Motiven zum Abzug zulässt (Doralt, a.a.O., § 18 Tz 1). Daraus folgt, dass die wirtschaftliche Belastung des Einkommens mit Beiträgen im Sinne des § 18 EStG Anlass für die steuerliche Berücksichtigung war (Taucher, Das Zufluss – Abfluss – Prinzip, S. 59). Ausgaben können daher nur mit jenem Betrag als Sonderausgaben geltend gemacht werden, der

den Steuerpflichtigen tatsächlich wirtschaftlich belastet (VwGH 28.10.1981, 3698/80). Stehen den verausgabten Beträgen im Sinne des § 18 EStG Rückerstattungen (Rückzahlungen) gegenüber, kann insofern von einer wirtschaftlichen Belastung nicht mehr gesprochen werden (Taucher, a.a.O.). Werden daher bereits geleistete Sonderausgaben ein und derselben Sonderausgabenkategorie sowie aus demselben Rechtsverhältnis rückerstattet, ist nur der Differenzbetrag abzugsfähig (vgl. Quantschnigg / Schuch, a.a.O., § 18 Tz 8; VwGH 27.8.1991, 91/14/0088).

Eine derartige, zu einem zeitraumübergreifenden Ausgleich führende Verrechnung ist aber dann nicht möglich, wenn, wie im vorliegenden Fall, im Veranlagungszeitraum der Erstattung gleichartige Sonderausgaben nicht mehr anfallen.

Gemäß § 79 Abs. 1 ASVG sind die Bestimmungen des § 69 (Rückforderung ungebührlich entrichteter Beiträge) auf die Beiträge zur freiwilligen Versicherung u.a. auch im Falle einer rückwirkenden Einbeziehung in die Pflichtversicherung anzuwenden. Den Erläuterungen zu dieser mit der 32. Novelle zum ASVG geschaffenen Bestimmung zufolge erlischt in diesem Fall die freiwillige Versicherung rückwirkend und die hiefür entrichteten Beiträge gelten als zu Ungebühr entrichtet.

Hat aber der Bw die Beiträge zur freiwilligen Weiterversicherung zu Ungebühr entrichtet und konnte er sie aus diesem Grund zurückfordern, so hat er diese Beiträge auch zu Unrecht als Sonderausgaben abgesetzt.

Erhält der Steuerpflichtige die Sonderausgaben in einem späteren Veranlagungszeitraum zurück, weil die Zahlung irrtümlich oder zu Unrecht erfolgt ist, dann hat bereits die Zahlung nicht die Voraussetzungen der entsprechenden Sonderausgabe erfüllt. Die Sonderausgabe wurde zu Unrecht geltend gemacht. Nach Maßgabe der verfahrensrechtlichen Möglichkeiten ist daher die Veranlagung des Jahres, in dem die Zahlung erfolgt ist, zu korrigieren bzw. zu ändern (vgl. Doralt, a.a.O., § 18 Tz 21; Wiesner – Atzmüller – Grabner – Leitner – Wanke, EStG, § 18 Anm 160).

Zu verweisen ist hier insbesondere auf den durch das AbgÄndG 2003 geschaffenen neuen Verfahrenstitel, nämlich die Abänderung von Bescheiden zur Berücksichtigung rückwirkender Ereignisse gemäß § 295a BAO. Diese Bestimmung, die ab ihrem Inkrafttreten, das ist der Tag nach der Kundmachung des AbgÄndG 2003 im Bundesgesetzblatt, auch dann anzuwenden ist, wenn der betroffene Bescheid vor Inkrafttreten ergangen ist, sowie auch dann, wenn das rückwirkende Ereignis vor Inkrafttreten eingetreten ist (Ritz, SWK 35/36/2003, S 880), und für

die § 208 Abs. 1 lit. e BAO einen speziellen Verjährungsbeginn vorsieht, ermöglicht Bescheidänderungen bis zum Eintritt der absoluten Verjährung.

Vorbildbestimmung für § 295a BAO ist § 175 Abs. 1 Z 2 der deutschen AO. Der BFH hat in seinem Urteil vom 28.5.1998 X R 7/96 ausgesprochen, dass, werden Sozialversicherungsbeiträge mangels Versicherungspflicht zurückgezahlt, für den Sonderausgabenabzug ein Tatbestandsmerkmal mit Wirkung für die Vergangenheit fortfällt und ein bereits rechtskräftiger Bescheid gemäß § 175 Abs. 1 Z 2 AO zu ändern ist.

4. Zu beurteilen bleibt zuletzt, ob das Begehr des Bw, die Rückzahlung der Beiträge in Höhe von 1.787.650,90 S zur Gänze aus der Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer des Jahres 2001 auszuscheiden und die Nachzahlung an die SVA in Höhe von 1.108.618,92 S zur Gänze als Betriebsausgabe des Jahres 2001 zu berücksichtigen, berechtigt ist.

Gemäß § 4 Abs. 4 Z 1 lit. a EStG sind Beiträge des Versicherten zur Pflichtversicherung in der gesetzlichen Kranken-, Unfall- und Pensionsversicherung Betriebsausgaben. Zu den Pflichtversicherungen gehört u.a. jene nach dem GSVG (Doralt, a.a.O., § 4 Tz 278).

Der Bw ermittelt seinen Gewinn durch Einnahmen- Ausgaben Rechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG. Bei dieser Art der Gewinnermittlung kommt es hinsichtlich des Zeitpunktes des Wirksamwerdens von Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben grundsätzlich auf den Zu- bzw. Abfluss an. Ausgaben sind gemäß § 19 Abs. 2 EStG für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind. Nachzahlungen sind daher im Zeitpunkt des Abfließens wirksam (Doralt, a.a.O., § 19 Tz 37). Nur willkürliche Zahlungen sind nicht zu berücksichtigen (VwGH 22.1.1992, 91/13/0114). Die zusammengeballte Nachzahlung von Pflichtbeiträgen an die SVA beruht aber nicht auf einem willkürlichen Verhalten des Bw, sondern ist Folge der erst nachträglich erkannten Pflichtversicherung.

Zu prüfen ist ferner, ob beim Bw hinsichtlich der Beitragsnachzahlung im Jahr 2001 überhaupt ein Abfluss stattgefunden hat bzw. ob die Beitragsrückzahlung von 1.787.650,90 S dem Bw im Jahr 2001 in voller Höhe zugeflossen ist.

Zu einem tatsächlichen Geldfluss ist es im Jahr 2001 nur hinsichtlich des Betrages von 679.031,98 S, das ist die dem Bw ausbezahlte Differenz zwischen der Beitragsgutschrift durch die PVAng und der Beitragsnachforderung durch die SVA, gekommen, insbesondere hat ein tatsächlicher Geldfluss vom Bw an die SVA nicht stattgefunden. Dies steht der Annahme eines Zu- und Abflusses im Sinne des § 19 EStG jedoch nicht entgegen.

Zugeflossen ist eine Einnahme dann, wenn der Empfänger über sie rechtlich und wirtschaftlich verfügen kann. Die Einnahme muss tatsächlich in das Vermögen des Steuerpflichtigen übergegangen sein. Dem tatsächlichen Übergang sind jene Fälle gleichgestellt, in denen die Verwirklichung eines Anspruchs derart nahe gerückt und gesichert ist, dass dies wirtschaftlich der tatsächlichen Realisierung des Anspruchs gleichkommt (vgl. Doralt, a.a.O., § 19 Tz 8 und die dort zitierte Judikatur).

Verfügt der Steuerpflichtige über einen noch nicht zugeflossenen Betrag (Vorausverfügung), dann fließt dieser mit Erfüllung des Auftrages zu (z.B. der Steuerpflichtige beauftragt seinen Schuldner, das Geld einem Gläubiger zu überweisen; vgl. Doralt, a.a.O., § 19 Tz 21).

Ein Abfluss im Sinne des § 19 Abs. 2 EStG erfordert, dass Geldwerte aus der Verfügungssphäre eines Steuerpflichtigen tatsächlich ausscheiden und damit bei diesem wirtschaftlich eine Vermögensminderung eintritt (Hinweis E 20.5.1987, 86/13/0180).

Gemäß § 69 Abs. 1 ASVG können zu Ungebühr entrichtete Beiträge zurückgefordert werden. Durch die Einbeziehung des Bw in die Pflichtversicherung nach GSVG ist seine freiwillige Weiterversicherung rückwirkend erloschen und galten daher die hiefür entrichteten Beiträge als zu Ungebühr entrichtet, waren somit gemäß § 69 Abs. 1 ASVG rückforderbar. Dies äußerte sich auch darin, dass die PVAng dem Bw mit Schreiben vom 16. Mai 2001 darüber informierte, dass Beiträge im Gesamtbetrag von 1.787.650,90 S seinem bei der PVAng geführten Verrechnungskonto gutgeschrieben wurden.

Dieses bei der PVAng entstandene Guthaben ist getrennt zu sehen von der aus der rückwirkenden Einbeziehung in die Pflichtversicherung durch die SVA resultierenden Beitragschuld des Bw.

Das Guthaben und die Schuld bestanden bei zwei verschiedenen Versicherungsträgern und aus zwei unterschiedlichen Versicherungsarten. Die Beitragsschuld bei der SVA wäre, da die rückwirkende Einbeziehung in die GSVG – Pflichtversicherung jedenfalls erfolgt wäre, zudem auch dann entstanden, wenn der Bw nicht freiwillig weiterversichert gewesen und daher das entsprechende Guthaben nicht angefallen wäre.

Anders als § 69 Abs. 3 ASVG, der eine zwingende interne Verrechnung zwischen dem zuständigen und dem unzuständigen Versicherungsträger und die Geltendmachung allfälliger Erstattungsansprüche beim zuständigen Versicherungsträger vorsieht, wäre gegenständlich der Erstattungsanspruch in voller Höhe der PVAng gegenüber durchsetzbar gewesen, was auch die Auskunft der PVAng bestätigt. Im Übrigen zielt § 69 Abs. 3 ASVG auf Fälle ab, bei denen eine Pflichtversicherung an sich gesetzlich begründet war, jedoch bei einem anderen

Versicherungsträger als jenem, an den die Beiträge gezahlt wurden, gilt daher nur für die Pflichtversicherung (vgl. VwGH 26.5.2004, 2001/08/0051).

Das bei der PVAng entstandene Guthaben wurde daher mit einem Betrag von 1.108.618,92 S dazu verwendet, die Beitragsschuld des Bw bei der SVA zu tilgen. Damit ist wirtschaftlich das gleiche Ergebnis wie bei einer Auszahlung durch die PVAng an den Bw mit nachfolgender Einzahlung durch diesen an die SVA eingetreten, es wurde also bloß der Zahlungsweg verkürzt. Dass die PVAng als Schuldner des Beitragsguthabens im Hinblick auf die Höhe des Betrages von sich aus, also ohne Zutun des Bw, die Überweisung an den Beitragsgläubiger des Bw veranlasst hat, ändert an dem Ergebnis, dass eine Forderung (ein Guthaben) des Bw zur Begleichung einer Schuld des Bw verwendet wurde, nichts, zumal der Bw dieser Verrechnung auch nicht widersprochen hat. Ob der Steuerpflichtige seinen Schuldner beauftragt, das Geld einem Gläubiger zu überweisen, oder ob der Steuerpflichtige eine vom Schuldner von sich aus vorgenommenen Überweisung an einen Gläubiger duldet, kann zu keinem unterschiedlichen Ergebnis führen.

Mit dieser Verrechnung hat der Bw wirtschaftlich sein bei der PVAng bestehendes Guthaben realisiert und ist dieser Geldeswert gleichzeitig aus seiner Verfügungssphäre wieder ausgeschieden, hat damit bei ihm wirtschaftlich zu einer Vermögensminderung geführt. Die Verrechnung hat daher sowohl einen Zufluss der erstatteten Sonderausgaben als auch einen Abfluss der Beitragsnachzahlung an die SVA bewirkt.

Damit ist aber die Beitragsnachzahlung im Jahr 2001 als Betriebsausgabe abzugsfähig, wogegen die Erstattung der Sonderausgaben aus den oben dargelegten Gründen nach Maßgabe der verfahrensrechtlichen Möglichkeiten nur im Wege einer Änderung der Vorjahresveranlagungen (§ 295a BAO) berücksichtigt werden kann.

Bemerkt wird, dass die Beitragsnachverrechnung der SVA Beiträge in Höhe von insgesamt 73.799,20 S enthält (1.072,00 S, 45.066,00 S und 27.661,20 S), die laut Begleitschreiben zur Einkommensteuererklärung 2001 (Bl. 5/2001 E-Akt) bereits als laufende Betriebsausgaben des Jahres 2001 angesetzt wurden. Als zusätzliche Betriebsausgabe aus der Beitragsnachverrechnung ist daher nur ein Betrag in Höhe vom 1.034.819,72 S (= 1.108.618,92 – 73.799,20 S) abzuziehen. Da gleichzeitig die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit um 752.831,18 S zu vermindern sind, dieser Betrag aber neben dem an den Bw überwiesenen Betrag von 679.031,98 S auch die erwähnten Beiträge von 73.799,20 S enthält, kommt es im Ergebnis zu der vom Bw begehrten Kürzung von 1.108.618,92 S.

Die Einkünfte des Jahres 2001 sind daher wie folgt zu ermitteln:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. Bescheid:	2.903.284,00 S
abzüglich Beitragsnachzahlung:	- 1.034.819,72 S
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. BE:	1.868.464,28 S

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit lt. Bescheid:	762.191,00 S
abzüglich rückgezahlte Beiträge:	-752.831,18 S
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit lt. BE:	39.359,82 S

Der Arbeitnehmer- und der Verkehrsabsetzbetrag können gemäß § 33 Abs. 2 dritter Satz EStG nur soweit wirksam werden, als ihnen entsprechende lohnsteuerpflichtige Einkünfte gegenüberstehen.

Der Berufung war daher spruchgemäß statzugeben.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, 6. September 2004