

## **IM NAMEN DER REPUBLIK!**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende V und die weiteren Senatmitglieder A, B und C in der Beschwerdesache X, Y, 8010 Graz vertreten durch N&N SteuerberatungsGmbH, Herdergasse 11, 8010 Graz gegen den Bescheid des FA Graz-Stadt vom 8. November 2012, betreffend Einkommensteuer 2011 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:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches

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

### **Entscheidungsgründe:**

Der Berufungswerber (nunmehr Beschwerdeführer) (Bf.) ermittelt seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG und erklärte im Streitjahr 2011 einen Verlust aus Gewerbebetrieb iHv. 1.453,11 Euro.

Als Einnahmen berücksichtigte er dabei die Rückzahlung von Beiträgen der Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft in Höhe von 10.000 Euro, während er Zahlungen an die Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft in Höhe von 29.852,08 Euro als Ausgaben zum Abzug brachte.

Mit Schreiben vom 20. März 2012 teilte die Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft (SVA) dem Finanzamt gemäß § 22 Abs. 2 GSV mit, dass der Bf. am 2. Jänner 2012 eine „Vorauszahlung (d.h. eine nicht für bereits vorgeschriebene Beträge

verwendbare Zahlung)“ in Höhe von 22.000 Euro geleistet habe und ihm ein Restbetrag dieser Vorauszahlung iHv. 20.598,63 Euro am 21. März 2012 zurückgezahlt worden sei.

In dem in der Folge ergangenen Einkommensteuerbescheid versagte das Finanzamt diesem zurückbezahlten Betrag die Anerkennung als Betriebsausgabe, da es für diese Zahlung keine Vorschreibung von der SVA der gewerblichen Wirtschaft gebe und erfasste unter Hinweis auf die Begründung zum Einkommensteuerbescheid 2010 einen Gewinn aus Gewerbebetrieb.

In der gemäß § 323 Abs. 38 BAO nunmehr als Beschwerde geltenden Berufung führte der steuerliche Vertreter des Bf. aus, anhand der steuerlichen Ergebnisse 2010 und des steuerlichen Ergebnisses 2011 sei leicht zu verifizieren, „dass die im Kalenderjahr 2011 geleisteten Sozialversicherungsbeitragszahlungen für 2011 und als Vorauszahlungen 2012 gerechtfertigt und demzufolge gesetzeskonform sind.“

Gemäß § 19 EStG 1988 sei der Steuerpflichtige gesetzlich berechtigt Vorauszahlungen für das laufende und das darauffolgende Kalenderjahr zu tätigen.

Die Tatsache, dass sich der Klient in der Folgeperiode (2012) aus Liquiditätsgründen geleistete Sozialversicherungsvorschreibungen wieder – dies einnahmenwirksam – von der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft teilweise habe zurückzahlen lassen, ändere nichts an seinen gesetzlichen Berechtigungen gemäß § 19 EStG 1988 im Kalenderjahr 2011. Es sei für den Klienten in keiner Weise akzeptabel, dass seine gesetzeskonformen Sozialversicherungsvorauszahlungen bei der Berechnung der Steuerbemessungsgrundlage in Abzug gebracht werden.

In Hinblick auf das offene Berufungsverfahren das Streitjahr 2010 betreffend, beantrage er die unverzügliche Vorlage der Berufung und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat.

Das Finanzamt legte die Beschwerde in der Folge ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung (Beschwerdevorentscheidung) 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 entstandenen 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 seinem Schreiben vom 13. November 2013 begründete der steuerliche Vertreter die Höhe der Vorauszahlung im Jahr 2011 für das Kalenderjahr 2012 mit einer voraussichtlichen Gewinnbeteiligung für das Jahr 2012 iHv. 50.000 Euro und einer Beitragsnachzahlung für 2011.

Letztendlich führte der steuerliche Vertreter aus, dass im Falle der Nichtanerkennung der vorausbezahlten Beträge, auch die als Einnahme erfassten Beträge bei den Einnahmen 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 EStG 1988 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 abgefließen, 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).

Vorliegendenfalls ist es unbestritten, dass ein rechtswirksamer und endgültiger Verzicht auf das Rückzahlungsrecht im GSVG nicht vorgesehen ist, weshalb Vorauszahlungen jeglicher Art, dem Versicherten auf Antrag jederzeit rückerstattet werden.

Das heißt für den zu beurteilenden Fall, dass die Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft über den am 31. Dezember 2011 überwiesenen Betrag nicht verfügen konnte und der Bf. die wirtschaftliche Verfügungsmacht auch nicht verloren hat, da auf die Rückzahlung nicht verzichtet werden kann.

Die strittigen Ausgaben sind somit noch gar nicht abgefließen. Betriebsausgaben liegen erst in dem Zeitpunkt vor, in dem die Sozialversicherungsanstalt die Beiträge mit dem am Beitragskonto bestehenden Guthaben verrechnet hat (dazu Abfluss von vorausgezählten Sozialversicherungsbeiträgen, UFS-Journal 2010, Seite 260).

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

Durch willkürliche Zahlungen, für die nach Grund und Höhe keine vernünftigen wirtschaftlichen Gründe vorliegen, darf ein Steuerpflichtiger die Höhe des Einkommens innerhalb verschiedener Veranlagungszeiträume nicht beeinflussen (Doralt, EStG<sup>11</sup>, § 4, Tz. 192).

Fest steht im vorliegenden Fall, dass dem Bf. von der SVA laut Kontoauszug vom 21. Jänner 2012 vorläufige Beiträge für das Jahr 2012 iHv 5.564,04 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: 29. Februar 2012, 31. Mai 2012, 31. August 2012 und 30. November 2012. Tatsächlich wurden vom Bf. im Jahr 2012, laut der von ihm vorgelegten Zahlungsbestätigung 5.754,83 Euro eingezahlt.

Weshalb der Bf. am 31. Dezember 2011 22.000 Euro eingezahlt und im März 2012 20.598,63 Euro wieder rückbuchen hat lassen, machen auch die zur Erklärung konstruierten Rechenbeispiele nicht verständlich.

In seiner Berufung begründet der Bf. die Höhe der Vorauszahlung mit der in seiner Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2010 aufgestellten Berechnung. Sowohl diese Berechnung, als auch das Rechenbeispiel im Ergänzungsschriftsatz vom 13. November 2013, das den Gewinn für das Jahr 2012

miteinbezieht, zeigen, dass dem Bf. das Wissen für die tatsächliche Berechnung fehlte, weshalb es ihm gar nicht möglich sein konnte eine sorgfältige Schätzung vorzunehmen, wie dies auch die Einkommensteuerrichtlinien verlangen. Wie dem Bf. mit Vorhalt vom 25. Oktober 2013 bekannt gegeben wurde, lässt das System der Sozialversicherung nicht zu, einen fiktiven Gewinn für das Jahr 2012 bereits im Jahr 2011 in Form von Vorauszahlung zu berücksichtigen. Das Jahr 2012 findet erst aufgrund eines rechtskräftigen Einkommensteuerbescheides im drittfolgenden Jahr Berücksichtigung. Gerade darauf basiert jedoch der Rechtfertigungsversuch des Bf..

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.

Der Bf. musste niemals davon ausgehen, Vorauszahlungen am Ende des Jahres 2011 für eine fiktive Gewinnbeteiligung im Jahr 2012 zu leisten.

Daraus folgt, dass der Bf. die Vorauszahlung für einen Aufwand angesetzt hat, mit dem er im Zeitpunkt der Zahlung nicht ernstlich rechnen musste.

Die vom Bf. im vierfachen Ausmaß der tatsächlichen Beitragspflicht geleisteten Zahlungen können aber auch unter dem Gesichtspunkt der Angemessenheit nicht als Vorauszahlung für einen Aufwand angesehen werden, mit dem der Bf. im Zeitpunkt der Zahlung nicht ernstlich rechnen musste (vgl. VwGH 22.1.1992, 91/13/0114).

Vorliegendenfalls steht die im Jahr 2011 getätigte Vorauszahlung von 22.000 Euro in keiner Relation zu dem für das Jahr 2012 vorgeschriebenen Betrag von 5.564,04 Euro, weshalb sie auf keiner qualifizierten Schätzung beruhen kann, sondern als willkürlich zu qualifizieren ist (dazu Sozialversicherung-Vorauszahlungen bei Einnahmen-Ausgaben Rechnern, RdW 2000/256).

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 die Periodenverschiebung geringfügig, vermag jedoch den Ansatz von willkürlichen Zahlungen als Betriebsausgaben nicht zu rechtfertigen.

Dem im Schreiben vom 13. November 2013 gestellten Begehren des Bf., im Falle einer Abweisung, den für 2011 vorausbezahlten Betrag im Jahr 2011 nicht als Einnahme zum Ansatz zu bringen, ist Rechnung zu tragen. Folgerichtig sind die im Jahr 2011 vom Bf. erklärten Einnahmen iHv. 76.101,46 Euro um den Rückzahlungsbetrag von 10.000 Euro auf 66.101,46 Euro zu vermindern.

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2011 werden aufgrund dieses Erkenntnisses mit 7.956,61 Euro festgesetzt. Der Gesamtbetrag der Einkünfte beträgt 57.845,36 Euro.

### **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 (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