



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungswerbers gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg, vertreten durch Mag. Nathalie Kovacs, betreffend Abweisung des Antrages vom 5. August 2009 auf Änderung des Einkommensteuerbescheides 2002 gemäß § 295a BAO, entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) erhielt im März 2003 eine Nachzahlung an Ausgleichszulagen, die gemäß § 19 Abs. 1 dritter Satz EStG 1988 anteilig mehreren Jahren, u.a. auch dem Jahr 2002 lt. berichtigtem Lohnzettel vom 17. September 2003 mit einem Betrag von € 1.180,20 zugeordnet wurde. Die Ausgleichszulage wurde im elektronischen Lohnzettel unter der Kennzahl 243 für sonstige freie Bezüge ausgewiesen.

Das Abgabungsverfahren Einkommensteuer für das Jahr 2002 ist mit Berufungsentscheidung UFS 26.06.2006, RV/1308-W/05, rechtskräftig abgeschlossen worden. In der Berufungsentscheidung wurde die Einkommensteuer abweichend vom angefochtenen Bescheid festgesetzt, und zwar erfolgte insoweit eine Verböserung, als der UFS neben den Pensionseinkünften andere positive Einkünfte festgesetzt und die Ausgleichszulage steuerpflichtig (Kennzahl 245) behandelt hat.

Die dagegen erhobene Beschwerde wurde vom VwGH mit Erkenntnis VwGH 04.06.2008, 2006/13/0172, als unbegründet abgewiesen. Der VwGH hat darin die Steuerpflicht für die Ausgleichszulage als nicht rechtswidrig erkannt.

Der Bw begehrt mit im Spruch angeführtem Antrag die Änderung dieses Berufungsbescheides auf Grundlage des § 295a BAO. Begründend legt er dar, dass aufgrund der Einkommensteuerfestsetzung für das Jahr 2002 der kreditierte Vorschuss auf die Ausgleichszulage 2002 iHv € 719,76 zurückverlangt worden sei. Darin sei ein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO zu erblicken, das im Einkommensteuerverfahren 2002 zu erfassen sei. Dem Antrag legt der Bw eine Kopie der Erklärungen zum Kontoauszug 1/2007 bei, in dem die Nachbelastung des KV-Beitrages vom 1.1.2002 bis 31.12.2002 und der Beitragszuschlag für diesen Zeitraum vorgeschrieben worden sind.

Mit angefochtenem Bescheid vom 10.05.2010 weist die Amtspartei den Antrag als unbegründet ab und führt aus, dass es sich für Rückzahlung der Ausgleichszulage mangels abgaberechtlicher Wirkung für die Vergangenheit nicht um ein rückwirkendes Ereignis leg. cit. handle.

Mit Schriftsatz vom 18.05.2010 erhebt der Bw Berufung gegen den Abweisungsbescheid, wiederholt darin sein Antragsvorbringen und legt insbesondere dar, dass die zwangsweise Verrechnung des kreditierten Vorschusses auf die Ausgleichszulage durch die SVAGW jedenfalls Wirkung auf den Umfang des Abgabeananspruches in der Vergangenheit habe. Es sei darin ein rückwirkendes Ereignis gem. § 295a BAO zu erblicken.

Die Amtspartei weist die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 24.02.2011 als unbegründet ab. Nach Wiedergabe der verba legalia und des Erkenntnisses VwGH 29.03.2007, 2006/16/0098, wird in der Begründung ausgeführt, dass in der Nachforderung der Ausgleichszulage iHv € 719,76 kein rückwirkendes Ereignis gem. § 295a BAO zu sehen ist, weil die Nachforderung laut Kontoauszug im Jahr 2007 erfolgt. Einnahmen- und Ausgaben sind aufgrund des § 19 EStG 1988 im Zeitpunkt des Geldflusses zu berücksichtigen. Die Nachforderung hat daher keine abgabenrechtliche Wirkung auf die Vergangenheit.

Mit Schriftsatz vom 3. März 2011 bringt der Bw den Vorlageantrag ein und verweist auf sein bisheriges Vorbringen. Ergänzend führt der Bw aus, dass die Zahlung der Ausgleichszulage weder eine Einnahme noch einen Zufluss darstelle, sondern einen kreditierten Vorschuss. Die Ausgleichszulage werde als jederzeit verrechenbarer Vorschuss bezahlt. Über den Anspruch werde nach Abschluss der laufenden Erhebungen entschieden. Es werde also rückwirkend entschieden, ob es sich bei der Zahlung um ein Darlehen gehandelt hat. In seinem Fall habe die SVAGW nach Abschluss der laufenden Erhebungen rückwirkend die kreditierte

Ausgleichszulage als Darlehen betrachtet. Unter Anführung von Kommentarmeinungen wird ausgeführt, dass Darlehen nicht als Einnahme im Sinne von § 19 EStG behandelt werden können. Aus dem USt-Kommentar Ruppe², § 19, Tz 58 wird zitiert, dass Kautionen, die der Absicherung von Verpflichtungen dienen, keine Leistungsentgelte seien. Eine Vermögensvermehrung liegt nicht vor, wenn im Zeitpunkt des Zuflusses eine gleich hohe Verbindlichkeit entstehe, bzw. eine Forderung weg falle. Deshalb unterlägen auch Darlehen (Kredite) trotz vollkommener Verfügungsmöglichkeit für den Darlehensnehmer nicht der Einkommensteuer und der Umsatzsteuer. Darlehen seien keine Einnahmen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Berufung wirft zwei Rechtsfragen auf, nämlich ob in einer zu Unrecht bezogenen und sodann vom Sozialversicherungsträger zurückverlangten Ausgleichszulage insoweit ein Darlehen, ein Kredit oder eine Kaution zu erblicken ist, und in welchem Zeitpunkt dieser Vorgang nach dem Einkommensteuerrecht zu erfassen ist. Durch die Beantwortung der Frage nach dem Erfassungszeitpunkt wird die Frage gelöst, ob ein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO vorliegt oder nicht.

1.) Ausgleichszulage in Höhe des Rückforderungsbetrages als Darlehen, Kredit oder Kaution

Ausgleichszulagen (etwa nach § 292 ASVG) werden ohne weitere Prüfung deshalb gewährt, um eine Pension auf eine jeweils durch Verordnung festgestellte Mindesthöhe anzuheben. Ihre Zuerkennung erfolgt mit Bescheid, sodass dem Rechtsunterworfenen Rechtsschutz gewährt wird. Das Verfahren ist getragen von den allgemeinen Rechtsgrundsätzen eines Verwaltungsverfahrens, insbesondere der Offenlegungs- und Wahrheitspflicht des Ausgleichszulagenbeziehers.

Im Darlehensvertrag verpflichtet sich der Darlehensgeber, dem Darlehensnehmer vertretbare Sachen mit der Bestimmung zu übergeben, dass der Darlehensnehmer über die Sachen nach seinem Belieben verfügen kann. Der Darlehensnehmer ist verpflichtet, dem Darlehensgeber spätestens nach Vertragsende ebenso viele Sachen derselben Gattung und Güte zurückzugeben (§ 983 ABGB). Geld ist eine vertretbare Sache, sodass es Gegenstand eines Darlehensvertrages sein kann. Wesentlich für den Darlehensvertrag ist aber, dass der Verpflichtungsgrund der Rückgabe an Sachen derselben Gattung und Güte nach Vertragsabschluss im Vertragsabschlusszeitpunkt ausgemacht wird, also feststeht und bestimmt ist.

Das Einkommensteuerrecht erfasst wirtschaftliche Vorgänge als steuerbare Tatbestände. Weder die Zuzahlung eines Darlehens noch dessen Rückzahlung sind wirtschaftliche Vorgänge, sondern bloße Vermögensumschichtungen. Ein Darlehen wird weder in der Einkommen- noch in der Umsatzsteuer als steuerbarer Tatbestand erfasst, weil es im Sinne dieser Gesetze nicht wirtschaftlich ist, und zwar auch dann nicht, wenn das Darlehen für eine steuerlich relevante Tätigkeit verwendet wird. Das Darlehen ist von der Ausgleichszulage daher völlig verschieden, die Ausgleichszulage gehört zum wirtschaftlichen Bereich.

Für den Kreditvertrag gelten die zum Darlehensvertrag ins Treffen geführten Ausführungen sinngemäß.

Wie der Bw selbst ausführt, ist wesentliches Merkmal einer Kautio die Absicherung einer Verpflichtung. Anders als bei Darlehen (Kredit), wo kein steuerbarer Tatbestand anzunehmen ist, ist bei einer Kautio zunächst zu prüfen, ob sie im Rahmen der Ausübung einer steuerlich relevanten Tätigkeit vereinnahmt wurde, zB im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Diesfalls liegt grundsätzlich ein wirtschaftlicher Vorgang vor. Tritt der Verpflichtungsgrund nicht ein, so muss der Kautionsnehmer die Kautio zurückgeben. Unter steuerlichen Aspekten muss für die Nichterfassung im Zeitpunkt des Zuflusses allerdings weiters gewährleistet sein, dass der Kautionsnehmer über die Kautio nicht wirtschaftlich verfügen kann. Dies ist zB dann als gegeben anzunehmen, wenn die Kautio auf einem Sparbuch erlegt wird und während des Absicherungszeitraumes keine Behebungen erfolgen. Die Kautio ist von der Ausgleichszulage daher ebenfalls völlig verschieden, die Ausgleichszulage gehört zum wirtschaftlichen Bereich und sie ist dem Bw in casu bei Auszahlung der Pension zugeflossen.

2.) Zeitpunkt der Erfassung der Rückforderung der Ausgleichszulage

Gemäß § 19 Abs. 1 EStG 1988 sind Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. [...]. Nachzahlungen von Pensionen, über deren Bezug bescheidmäßig abgesprochen wird, sowie Nachzahlungen im Insolvenzverfahren gelten in dem Kalenderjahr als zugeflossen, für das der Anspruch besteht. Bezüge gemäß § 79 Abs. 2 gelten als im Vorjahr zugeflossen. Die Lohnsteuer ist im Zeitpunkt der tatsächlichen Zahlung einzubehalten. Für das abgelaufene Kalenderjahr ist ein Lohnzettel gemäß § 84 an das Finanzamt zu übermitteln. Die Vorschriften über die Gewinnermittlung bleiben unberührt.

Ausgaben sind gem. § 19 Abs. 2 EStG 1988 für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind. Für regelmäßig wiederkehrende Ausgaben gilt Abs. 1 zweiter Satz. Die Vorschriften über die Gewinnermittlung bleiben unberührt.

Laut Sachverhalt wurde dem Bw – unter anderem - im Jahr 2003 die Ausgleichszulage für das Jahr 2002 zuerkannt und im Jahr 2003 gemeinsam mit Ausgleichszulagen für andere Zeiträume ausbezahlt. Ohne die im § 19 EStG 1988 für Nachzahlungen von Pensionen, über deren Bezug bescheidmäßig abgesprochen wird, normierte Ausnahme vom Zuflussprinzip wäre die Nachzahlung im Jahr 2003 über sämtliche Beträge steuerlich zu erfassen gewesen. Durch die dabei eintretende Kumulierung von Ansprüchen aus mehreren Perioden wäre eine Steuerzahlungspflicht entstanden. Um diese Steuerzahlungspflicht zu vermeiden, wurde für Nachzahlungen von Pensionen, über deren Bezug bescheidmäßig abgesprochen wird, das Zuflussprinzip (IST-Prinzip) durchbrochen und die Erfassung nach dem Periodenprinzip (SOLL-Prinzip) angeordnet.

Anders verhält es sich jedoch für Rückzahlungen. Auf Seiten des Abflusses von Ausgaben, sieht das Gesetz keine solche Durchbrechung des IST-Prinzips vor, sodass die Rückzahlung der rückgeforderten Ausgleichszulage im Zeitpunkt ihres Abflusses zu erfassen ist. Angemerkt wird dazu, dass die vom Bw vorgelegte Erklärung lediglich eine Vorschreibung ist und damit (noch) nicht der tatsächliche Abfluss nachgewiesen wird.

Gemäß § 295a BAO kann ein Bescheid 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.

Da aufgrund des geltenden Einkommensteuerrechts die Rückforderung einer Ausgleichszulage im Zeitpunkt ihres Abflusses zu erfassen ist, ist darin kein rückwirkendes Ereignis iS leg. cit. zu erblicken.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 24. August 2012