

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Volker Mayer in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 8. August 2022 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 1. Juli 2022 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2020 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird insofern abgeändert, als er im Spruch zu lauten hat:

Die Arbeitnehmerveranlagung ergibt für das Jahr 2020 eine Nachforderung in Höhe von 651€

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe entspricht dem Einkommensteuerbescheid (Beschwerdevorentscheidung) vom 11. Dezember 2023.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Eingangsdatum vom 10. März 2022 wurde von der Beschwerdeführerin die Erklärung L1 zur ArbeitnehmerInnenveranlagung für das Jahr 2020 eingereicht.

Durch **Bescheid** vom 01. Juli 2022 wurde von der belangten Behörde die Einkommensteuer des Jahres 2020 festgestellt. Der Bescheid wich von der Erklärung insbesondere insofern ab, als dass Sonderausgaben für Wohnraumschaffung nicht im beantragten Umfang gewährt wurden.

Mittels **Beschwerde** vom 07.08.2022 begehrte die beschwerdeführende Partei die Berücksichtigung von Aufwendungen für Wohnraumschaffung in der Höhe von 2.920 €. Begründend führte sie aus, dass die belangte Behörde lediglich Aufwendungen in der Höhe von 700 € angenommen hätte. Weiters begehrte die Beschwerdeführerin sowohl den Gesamtbetrag der Einkünfte als auch die Sonderausgaben für freiwillige Weiterversicherungen um 367,70 € herabzusetzen, da es sich bei dem Betrag in der Höhe von 464,82 €, die die Pensionsversicherungsanstalt rücküberwies, nicht um Einkünfte aus einer nichtselbstständigen Arbeit handle, sondern um die Rückzahlung von Weiterversicherungsbeträgen, die die PVA zuvor irrigerweise eingezogen hätte. Die PVA hätte in Summe 832,52 € eingezogen. Da von diesem Betrag 464,82 € auf Zeiten entfielen, in denen eine Pflichtversicherung vorlag, sei es zur oben erwähnten Rücküberweisung gekommen. Bei richtiger Betrachtung des Sachverhaltes seien somit um 464,82 € sowohl der Gesamtbetrag der Einkünfte als auch die Sonderausgabenposition „Nachkauf von Versicherungszeiten, freiwillige Weiterversicherungen“ zu reduzieren.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 11. Dezember 2023 wurde der Beschwerde teilweise stattgegeben. Während von der belangten Behörde der Gesamtbetrag der Aufwendungen für Wohnraumschaffung der Beschwerde entsprechend auf 2.920 € korrigiert wurde, hat die belangte Behörde das Begehren auf Kürzung von Sonderausgaben und des Gesamtbetrages der Einkünfte unter Verweis auf die gesetzliche Bestimmung des § 25 Abs. 1 Z. 3 lit e EStG abgewiesen.

In dem am 12. Januar 2024 eingelangten **Vorlageantrag** beantragte die Beschwerdeführerin die Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht. Nach Ansicht der Beschwerdeführerin unterläge das Finanzamt einen Irrtum, wenn es in der Beschwerdevorentscheidung den § 25 EStG (unvollständig) zitiere. Dieser würde normieren, dass Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit nur insoweit vorlägen, als die Beträge als Sonderausgaben gemäß § 18 das Einkommen vermindert hätten.

Da im Einkommensteuerbescheid das Einkommen eines Kalenderjahres festgestellt werde, sei das Einkommen in ihren Fall noch nicht durch die Sonderausgabe vermindert worden. Dies geschehe bestenfalls gleichzeitig. Das Gesetz würde hier aber eindeutig die Vergangenheitsform anwenden, weshalb rückgezahlte Weiterversicherungsbeiträge nur dann Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit sein können, wenn sie in der Vergangenheit, also in den Vorjahren bereits als Sonderausgaben geltend gemacht worden wären.

Im Fall stelle es sich wie folgt dar: Die PVA habe von ihrem Bankkonto im Jahr 2018 viermal den Betrag von 208,13 € eingezogen. Dies sei am 10.01., 10.02., 10.03. und 10.04. des Jahres 2018

geschehen. Am 26.5.2018 habe die PVA die Rückzahlung von 464,82 € gemeldet. Am 12.06.2018 sei der rückgezahlte Betrag von 464,82 € gutgeschrieben worden. Aus dem Sachverhalt ergäbe sich eindeutig, dass der rückgezahlte Betrag das Einkommen als Sonderausgabe noch gar nicht hätte mindern können. Dies hätte frühestens bei der Veranlagung für 2018 im Jahr 2019 geschehen können, sodass zum Zeitpunkt der Lohnzettelübermittlung am 26.05.2018 noch keine Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit vorlagen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin ist österreichische Staatsbürgerin und wohnhaft in der ***Strasse*** in ****Ort****. Sie besitzt eine inländische Bankverbindung, Sozialversicherungsnummer und Telefonnummer. Die steuerliche Veranlagung erfolgt über die Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung.

Für das streitgegenständlichen Jahr 2020 lagen Lohnzettel (L 16) des *****AG1*****, der *****AG2*****, der Pensionsversicherungsanstalt und der ***AG4*** vor.

Hierbei wurde auf dem Lohnzettel der Pensionsversicherungsanstalt unter der KZ 245 ein Betrag von 464,82 € als steuerpflichtiger Bezug vermerkt. Im Wege der elektronischen Datenübermittlung wurden von der Pensionsversicherungsanstalt Sonderausgaben in der Höhe von 832,52 € für das Jahr 2020 gemeldet.

Mit Einkommensteuerbescheid vom 01. Juli 2022 wurden die in der Erklärung L1 zur ArbeitnehmerInnenveranlagung vom 09.03.2022, eingelangt am 10.03.2022, von der Beschwerdeführerin geltend gemachten Beträge für sonstige Werbungskosten und Pendlerpauschale von der belangten Behörde berücksichtigt.

Für den Nachkauf von Versicherungszeiten und freiwilligen Weiterversicherungen wurden 832,52€ als abzugsfähige Sonderausgaben festgesetzt.

Mit Bescheid vom 11. Dezember 2023 wurde betreffend die in der Beschwerde geltend gemachten Sonderausgaben für Wohnraumschaffung (KZ 456) ein Betrag in der Höhe von 531,62 € als Sonderausgaben berücksichtigt.

Im Einkommensteuerbescheid 2020 vom 11. Dezember 2023 wurden (ua) somit bei der Berechnung des zu versteuernden Einkommens vom Gesamtbetrag der Einkünfte

Sonderausgaben in der Höhe 832,52 € für den Nachkauf von Versicherungszeiten und freiwillige Weiterversicherungen sowie Sonderausgaben für Wohnraumschaffung in der Höhe von 531,62€ abgezogen. Durch die Berücksichtigung dieser Sonderausgaben wurde das zu versteuernde Einkommen im Sinne des § 2 Abs. 2 EStG um genannte Beträge vermindert.

2. Beweiswürdigung

Die persönlichen Daten und die übermittelten Lohnzettel waren dem Steuerakt sowie den Angaben in der Arbeitnehmerveranlagung zu entnehmen.

Die geleisteten Zahlungen an die Pensionsversicherungsanstalt waren aus den übermittelten Kontoauszügen ersichtlich. Die Bestätigung über die Rückerstattung war dem Schreiben der Pensionsversicherungsanstalt zu entnehmen. Die geleisteten Zahlungen für Wohnraumschaffung in der Höhe von 2.920 € war dem Schreiben der *****Bank**** vom 12.01.2021 zu entnehmen.

Warum im Vorlageantrag mehrmals auf die Zahlungen der Jahre 2018 verwiesen und begründet wird, dass diese erst 2019 als rückgezahlter Betrag zu berücksichtigen wären, entschließt sich dem Gericht, eingedenk der Tatsache, dass das streitgegenständliche Jahr 2020 ist, nicht.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Zur Bundesabgabenordnung (BAO)

Nach § 269 BAO haben im Beschwerdeverfahren die Verwaltungsgerichte die Obliegenheiten und Befugnisse, die den Abgabenbehörden auferlegt und eingeräumt sind.

Laut § 279 BAO hat das Verwaltungsgericht -außer in den Fällen des § 278 BAO- immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch

hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

Zum Einkommensteuergesetz (EStG)

§ 2 EStG normiert wie folgt:

(1) Der Einkommensteuer ist das Einkommen zugrunde zu legen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.

(2) Einkommen ist der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs. 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) und außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35) sowie des Freibetrags nach § 105.

(3) Der Einkommensteuer unterliegen nur:

(....)

4. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25),

(...)

Laut § 15 EStG liegen Einnahmen vor, wenn dem Steuerpflichtigen Geld oder geldwerte Vorteile im Rahmen der Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 Z 4 bis 7 EStG zufließen.

Nach § 19 EStG sind Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. Laut Abs. 2 leg.cit. sind Ausgaben für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind.

Einnahmen sind somit - ebenso wie bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs 3 - nach Maßgabe ihres **Zuflusses** zu erfassen. (Jakom/Ebner/Marschner EStG, 2025, § 15 Rz 3).

Ein Betrag ist zugeflossen, wenn der Empfänger über ihn rechtlich und wirtschaftlich bzw. tatsächlich verfügen kann, wenn sich der Zufluss also wirtschaftlich in einer Vermehrung des Vermögens des Steuerpflichtigen auswirkt. (Jakom/Ebner/Marschner EStG, 2025, § 15 Rz 1)

Gemäß § 18 Abs. 1 Z 1a EStG sind Beiträge für eine freiwillige Weiterversicherung einschließlich des Nachkaufs von Versicherungszeiten in der gesetzlichen Pensionsversicherung als Sonderausgaben abzuziehen. Sonderausgaben sind allerdings nur anzuerkennen, wenn die Bezahlung nachgewiesen ist (VwGH 26.6.84, 83/14/0251).

Sonderausgaben werden vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen (§ 2 Abs 2 EStG; VwGH 28.5.97, 94/13/0032); der Abzug bildet einen Bestandteil der Einkommensermittlung (VwGH 5.11.91, 91/14/0099).

Es gilt das Abflussprinzip (§ 19 Abs. 2 EStG), d.h. die Ausgaben sind für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind (VwGH 7.7.11, 2007/15/0155). Maßgebend ist der Abfluss beim Zuwendenden i.S.d. § 19 EStG. Abgeflossen ist eine Ausgabe, wenn der geleistete Betrag aus der Verfügungsmacht des Leistenden ausgeschieden ist (VwGH 17.10.84, 82/13/0266). Das ist bei einer Banküberweisung im Zeitpunkt der tatsächlichen Belastung des Kontos (Valutadatum) der Fall. (Jakom/Peyerl EStG, 2025, § 18 Rz 98)

Sonderausgaben, die vor dem 1.1.2017 getätigt wurden, können ausschließlich durch Eintragung in der ESt-Erklärung geltend gemacht werden. Bestimmte Sonderausgaben, die seit dem 1.1.2017 getätigt wurden und werden, sind hingegen nur mehr dann als Sonderausgaben abzugsfähig, wenn sie die empfangende Organisation der Finanzverwaltung im Wege des automatischen Datenaustausches gemeldet hat. Dadurch soll der Steuerpflichtige entlastet werden, weil er seine Angaben nicht mehr belegen muss und die Finanzverwaltung, weil sie die übermittelten Sonderausgaben-Daten automatisiert in den Bescheid übernehmen kann und zu Unrecht angesetzte Beträge verhindert werden (vgl ErlRV 684 BlgNR XXV. GP, 14; BMF-Info v 11.12.17).

Von der Datenübermittlung sind Beiträge für eine freiwillige Weiterversicherung und den Nachkauf von Versicherungszeiten in der gesetzlichen PV erfasst (§ 18 Abs 1 Z 1a iVm § 18 Abs. 8 EStG).

Laut § 25 EStG zählen Rückzahlungen von Beiträgen für freiwillige Weiterversicherungen einschließlich des Nachkaufs von Versicherungszeiten in der gesetzlichen Pensionsversicherung zu den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit. Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit liegen nur insoweit vor, als die Beiträge als Sonderausgaben gemäß § 18 EStG das Einkommen vermindert haben.

Nach § 69 Abs. 9 EStG hat bei Auszahlung von Bezügen im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 3 lit. e die auszahlende Stelle bis 31. Jänner des Folgejahres einen Lohnzettel zur Berücksichtigung dieser Bezüge im Veranlagungsverfahren auszustellen und dem Finanzamt zu übermitteln. Ein vorläufiger Lohnsteuerabzug hat zu unterbleiben.

Rückzahlungen durch die PVA von Beiträgen für freiwillige Weiterversicherungen sind gemäß § 25 Abs. 1 Z. 3 lit. e EStG 1988 in Verbindung mit § 19 Abs. 1 EStG 1988 als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in dem Kalenderjahr zu versteuern, in welchem dem Beschwerdeführer die Rückzahlung zugeflossen ist.

Zum Vorbringen der Beschwerdeführerin

Nach Ansicht der Beschwerdeführerin ist die Bestimmung des § 25 Abs. 1 Z 3 lit. e EStG, da das Gesetz hier die Vergangenheitsform verwendet, derart zu interpretieren, dass eventuell erfolgte Rückzahlungen erst in den Folgejahren zu berücksichtigen sind.

Wenn diese Auslegung auch durchaus ingeniös und nachvollziehbar wirkt, ist ihr nach Ansicht des erkennenden Gerichts aus mehreren Gründen nicht zu folgen.

Vorerst ist der Beschwerdeführerin Recht zu geben, dass die Vergangenheitsform den Eindruck erwecken möge, dass die jeweilige Berücksichtigung von Sonderzahlungen und deren Rückzahlungen in nachgelagerten Veranlagungszeiträumen erfolgen müssten.

Nach Ansicht des erkennenden Gerichts ist dies aber in einem einfachen Ursache-Wirkung Verhältnis zu sehen.

Wenn es sich um Rückzahlungen handelt, ist implizit anzusprechen, dass zuvor Zahlungen erfolgt sein müssen. Da also zuerst Beiträge gezahlt werden, die dann rückgezahlt werden, liegt eine eindeutige zeitliche Abfolge vor, bei der die Zahlung vor der Rückzahlung liegt. Wenn das Gesetz somit die Wortfolge „vermindert haben“ verwendet, ist dies nur die Beschreibung eines äußeren Vorganges, einer zeitlichen Abfolge der Ereignisse, welche nicht auf ein Kalenderjahr oder die Erfassung in einer Erklärung zu beschränken ist. Im vorliegenden Fall waren auch zuerst liquide Abgänge zu verzeichnen, ehe diese wieder (verfügbar) rückgezahlt wurden.

Nach Ansicht des Gerichts ist nicht nur der Wortinterpretation, sondern vor allem der teleologischen Interpretation nach zu schließen, dass in einem ersten Schritt zu erfassen sein soll, ob Beiträge geleistet worden sind, die als Sonderausgaben in Betracht kommen, danach, ob diese als Sonderausgaben berücksichtigt worden sind und in welcher Höhe und sodann, ob hier eine Rückzahlung im Sinne der Norm erfolgt ist. Dieser schrittweisen Erfassung wird hierbei mit den interpretationswürdigen Worten „vermindert haben“ Ausdruck verliehen.

Wenn man nun den Ausführungen der Beschwerdeführerin folgt, wären im konkreten Fall überhaupt keine Rückzahlungen zu berücksichtigen. Wenn die Belastung im Jahr 2020 erfolgt und der Meinung der Beschwerdeführerin folgend, durch die Wortfolgen „vermindert haben“ erst ein Jahr später mögliche Rückzahlungen zu berücksichtigen wären, können diese jedoch nicht berücksichtigt werden, da, wie ausgeführt, Zahlungen gemäß § 19 Abs. 1 EStG im Jahr des

Zuflusses als Einnahmen zu erfassen sind. Es wäre also auch nicht möglich, sie in Folgejahren zu berücksichtigen.

Es ist dem Gesetzgeber aber nicht zu unterstellen, dass er für diesen Fall eine Lücke im Sinne einer steuerlichen Nichtberücksichtigung der Rückzahlungen beabsichtigt hat.

Die von der Beschwerdeführerin angedachte doppelte Berücksichtigung steht auch gegen die gesetzliche Normierung, dass Sonderausgaben wie ausgeführt, durch die Meldung im Wege des automatischen Datenaustausches und nicht deren Berücksichtigung in der Erklärung abzugsfähig gemacht werden. Eine Möglichkeit der Kürzung der Sonderausgaben durch Verrechnung mit Rückzahlungen ist dem Gesetz nicht zu entnehmen.

Schließlich sei noch auf die explizite gesetzliche Normierung zu verweisen, nach der Ausgaben im Jahr der Belastung und Einnahmen im Jahr des Zuflusses zu erfassen sind. Genau dies wurde im vorliegenden Fall von der belangten Behörde gemacht.

Für den Fall ergibt sich daraus

Das erkennende Gericht sieht die in der Beschwerde geltend gemachten Sonderausgaben für Wohnraumschaffung, wie im Bescheid vom 11. Dezember 2023 ausgeführt, als abzugsfähig an. In der Beschwerdevorentscheidung wurden diese daher bereits korrekt berücksichtigt. Die in der Beschwerdevorentscheidung gewährten Werbungskosten werden ebenfalls als abzugsfähig angesehen wie das in dieser gewährte Pendlerpauschale.

Wie in der Beschwerdevorentscheidung ersichtlich, wurden die Sonderausgaben vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen und haben damit das zu versteuernde Einkommen verringert.

Rückzahlungen von Pensionsbeiträgen sind, wie angeführt, in dem Jahr zu erfassen, in dem sie zugeflossen sind. Für die Sonderausgaben gilt das Abflussprinzip. Sonderausgaben sind für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind (VwGH 7.7.11, 200/15/0155). Wie aus den übermittelten Bankbelegen ersichtlich, wurden die Zahlungen an die Pensionsversicherungsanstalt im Jahr 2020 (10.01.2020, 10.02.2020, 10.03.2020 und 14.04.2020) getätigt. Sie waren daher bei der Berechnung der Einkommensteuer des Jahres 2020 zu erfassen. Die Berücksichtigung im Bescheid vom 01. Juli 2022 war somit als korrekt zu beurteilen.

Die Rückerstattung in der Höhe von 464,82 € erfolgte im Juni 2020 mit Buchungstag 12.06. auf das Konto und damit in die Verfügungsgewalt der Beschwerdeführerin.

Das Jahr der Erstattung dieser Beträge war daher 2020 und in diesem zu erfassen (VwGH 31.5.17, Ra 2016/13/0013).

Dass Sonderausgaben im Jahr der Belastung abzugsfähig sind, ergibt sich aus dem Gesetz, ebenso, dass die Rückzahlungen als Einnahmen im Jahr des Zuflusses zu berücksichtigen sind.

Im vorliegenden Fall erfolgten die Zahlungen von Januar bis April, die Rückzahlung im Mai. Es erfolgte also zuerst der Abfluss und erst später der Rückfluss. Die Eignung als Sonderausgaben war gegeben. Die Berücksichtigung ist erfolgt.

Die Berücksichtigung der Sonderzahlung und der Rückzahlung im Jahr 2020 entspricht dem Gesetz.

Durch die gesetzliche Normierung der Berücksichtigung der Sonderausgaben sieht das erkennende Gericht im streitgegenständlichen Fall auch keinen Raum für die teilweise Nichtberücksichtigung und selbstständige Kürzung der Sonderausgaben und des Einkommens.

3.2. 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 Bestimmung des § 18 Abs. 1 Z. 1a EStG wurde durch das StRefG 2015/2016 eingeführt, der Tatbestand des § 25 Abs. 1 Z 3 lit. e EStG wurde durch das BudBG 2009 in die Rechtsordnung aufgenommen. Höchstgerichtliche Entscheidungen hierzu liegen noch nicht zahlreich vor. Wie demnach die Wortfolge „vermindert haben“ im § 25 Abs. 1 Z 3 lit. e EStG zu deuten ist und ob, wie von der Beschwerdeführerin amplifiziert, dies so zu interpretieren ist, dass Rückzahlungen im Sinne des § 25 Abs. 1 Z. 3 lit. e EStG erst in späteren Kalenderjahren als die vorausgegangenen Sonderausgaben zu berücksichtigen sind und dass, wenn Sonderausgaben

nach § 18 Abs. 1 Z 1a EStG und Rückzahlungen nach § 25 Abs. 1 Z 3 lit. e EStG im selben Jahr erfolgen, dies anders zu bewerten ist, als wenn die Rückzahlungen in einem späteren Veranlagungsjahr erfolgen und wie von der Beschwerdeführerin ausgeführt, im Falle dass Sonderausgaben und Rückzahlungen im selben Jahr erfolgen, der Gesamtbetrag der Einkünfte und die abzugsfähigen Sonderausgaben gekürzt (also mathematisch verrechnet) werden sollen, war – soweit dem erkennenden Gericht ersichtlich – noch nicht einer höchstgerichtlichen Entscheidung vorbehalten. Die ordentliche Revision war daher zuzulassen.

Klagenfurt am Wörthersee, am 5. September 2025