



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungswerbers, vertreten durch Steuerberater, vom 12. Februar 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes, vertreten durch Finanzanwaltschaft, vom 11. bzw. 12. Jänner 2007 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2001 bis 2003 entschieden:

Der Berufung betreffend die Einkommensteuer für das Jahr 2001 wird Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

Einkommen 2001	113.184,01 €
Einkommensteuer 2001	12.508,81 €

Die Berufung betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2002 und 2003 wird als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

In den Einkommensteuererklärungen der Jahre 2001 bis 2003 begehrte der Berufungswerber die steuerliche Berücksichtigung von Beitragsentrichtungen für den Einkauf von Schul- und Studienzeiten als Sonderausgaben gemäß § 18 Abs. 1 Z 2 EStG 1988. Die diesbezüglichen Einkommensteuerbescheide der Jahre 2001 bis 2003 ergingen antragsgemäß unter Berücksichtigung der beantragten Sonderausgaben.

Mit Schreiben vom 21. Dezember 2006 teilte die Pensionsversicherungsanstalt der Abgabenbehörde mit, der Berufungswerber habe die Beiträge für den Einkauf von Schul- und Studien-

zeiten ua. für die Jahre 2001 und 2002 in Höhe von 1.796,52 € sowie für das Jahr 2003 in Höhe von 1.522,36 € rückerstattet bekommen. Das Finanzamt änderte in Folge gemäß § 295a BAO die Einkommensteuerbescheide 2002 und 2003 hinsichtlich der Sonderausgaben dahingehend ab, als dass hierin nunmehr obige, zuvor als Sonderausgaben gewährte rückerstattete Beträge keine steuerliche Berücksichtigung mehr fanden (Bescheide mit Ausfertigungsdatum 11. Jänner 2007). Betreffend dem Jahr 2001 nahm das Finanzamt das Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer wieder auf und erließ einen neuen Einkommensteuerbescheid 2001, in welchem ebenso die zuerkannten Sonderausgaben um die rückerstatteten Beiträge für einen Einkauf von Schul- und Studienzeiten gekürzt wurden (beide Bescheide mit Ausfertigungsdatum 12. Jänner 2007).

In der gegen die Einkommensteuerbescheide 2001 bis 2003 fristgerecht erhobenen Berufung vom 12. Februar 2007 führte der Berufungswerber ua. aus, nach § 18 Abs. 5 EStG habe die Nachversteuerung der als Sonderausgaben abgesetzten Beträge für jenes Jahr zu erfolgen, in dem die Voraussetzungen für eine Nachversteuerung eingetreten seien. Die abweisenden Berufungsvorentscheidungen (sämtliche mit Ausfertigungsdatum 13. Februar 2007) begründete das Finanzamt unter Verweis auf das Lohnsteuerprotokoll 2006 vom 13. Oktober 2006, BMF 010203/0403-VI/7/2006, ua. damit, in der Tatsache der nachträglichen Rückerstattung von als Sonderausgaben abgesetzten Versicherungsbeiträgen sei ein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO zu sehen, sodass die Einkommensteuerbescheide, in denen die in Folge rückgezahlten Beiträge als Sonderausgaben enthalten seien, innerhalb der Verjährungsfrist abgeändert werden könnten. Die Rückerstattungen würden nicht den Nachversteuerungstatbestand im Sinne des § 18 Abs. 4 Z 1 EStG erfüllen und könnten nicht als Einnahmen besteuert werden.

Der Berufungswerber begehrte mit Schreiben vom 13. März 2007 fristgerecht die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und führte hierin ua. ergänzend aus, aufgrund von vornherein nicht absehbarer Änderungen sei es zu einer Verschiebung des Pensionsantrittes und damit zu einer Verlängerung der Versicherungspflicht nach dem ASVG gekommen, wobei ein Teil der nachgekauften Schulzeit für die Pensionshöhe wirkungslos geworden sei. Mit Schreiben vom 21. Dezember 2006 sei ihm dieser Sachverhalt durch die Pensionsversicherungsanstalt mitgeteilt und die Beiträge für den Schulzeitennachkauf am 15. Jänner 2007 rückerstattet worden. Die Rückerstattung der Beiträge stelle kein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO dar. Schulzeiten könnten nur bei Erfüllung gesetzlicher Bedingungen und nicht willkürlich nachgekauft werden. Wären die heutigen Bedingungen für den Schulzeitennachkauf bereits damals festgestanden, so wären diese Beiträge niemals in dieser Höhe einbezahlt worden. Es müsse daher zwischenzeitlich ein Ereignis eingetreten sein, das die Bedingungen für den Schulzeitennachkauf geändert habe. Selbst dem Gesetzeswortlaut zur

Nachversteuerung von anderen Sonderausgaben gemäß § 18 Abs. 4 EStG, die nicht bestimmungsgemäß verwendet worden wären, könne ein nachträgliches, wertbeeinflussendes Ereignis unterstellt werden, obwohl in vielen solcher Fälle die Unterstellung eines rückwirkenden Ereignisses manchmal offensichtlicher wäre. Weiters könnten auch nachträgliche Gesetzesänderungen in der Pensionsversicherung eintreten, auf die der Pensionsberechtigte keinen Einfluss habe und die ursprünglich festgesetzten Schulzeitennachkäufe wirkungslos machen. Auch hier müsse man sich die Frage stellen, ob dies wirklich ein unvorhersehbares, rückwirkendes Ereignis sei oder ob erst im Zeitpunkt der Gesetzesänderung der Tatbestand für die Nichtanerkennung als Sonderausgabe erfüllt werde. Nachdem außer Streit stehe, dass sowohl der Nachversteuerungstatbestand des § 18 Abs. 4 EStG als auch der Besteuerungstatbestand als Einnahme nicht vorliegen würden, könne § 295a BAO nicht willkürlich zur „Reparatur von Gesetzeslücken“ herangezogen werden. Der Berufungswerber stellte mit Schreiben vom 29. August 2008 die zeitliche Zuordnung der rückerstatteten Beträge auf die Jahre 2001 bis 2003 außer Streit und zog die Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung zurück.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 18 Abs. 1 EStG 1988 können bestimmte Ausgaben bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abgezogen werden. Gemäß § 18 Abs. 1 Z 2 leg.cit. sind dies u.a. Beiträge zu einer freiwilligen Pensionsversicherung; dazu zählt auch die freiwillige Weiterversicherung in der gesetzlichen Pensionsversicherung und der Nachkauf von Pensionsversicherungszeiten (Doralt/Renner, EStG¹⁰, Tz. 80 zu § 18; Jakom/Baldauf, EStG, Rz. 41 zu § 18).

Laut der vorliegenden Bestätigung der Pensionsversicherungsanstalt vom 7. März 2003 in Verbindung mit dem Schreiben vom 21. Dezember 2006 erbrachte der Berufungswerber in den Jahren 2001 bis 2003 die vorgeschriebenen Beitragsentrichtungen für Schul-, Studien- und Ausbildungszeiten in Höhe von je 1.796,52 € zum Erwerb von Pensionsversicherungszeiten. Die Zahlungen wurden somit in den Einkommensteuerbescheiden des Jahres 2001 (Ausfertigungsdatum 5. Februar 2003), des Jahres 2002 (Ausfertigungsdatum 20. Jänner 2004) und des Jahres 2003 (Ausfertigungsdatum 30. März 2005) rechtmäßig als Sonderausgaben qualifiziert.

Sonderausgaben sind private Ausgaben, die das Gesetz aus sozialen, wirtschafts- oder kulturpolitischen Motiven zum Abzug zulässt (Doralt/Renner, EStG¹⁰, Tz. 1 zu § 18). 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 und endgültig wirtschaftlich belastet (VwGH 28.10.1981,

3698/80; VwGH 14.6.1988, 85/14/0150). 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.). Erhält der Steuerpflichtige die Sonderausgaben in einem späteren Veranlagungszeitraum zurück, ist die Veranlagung des Jahres, in dem die Zahlung erfolgte, zu korrigieren bzw. zu ändern. Eine solche verfahrensrechtliche Möglichkeit bietet § 295a BAO (Doralt/Renner, EStG¹⁰, Tz. 21 zu § 18; Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG, Anm 160 zu § 18).

a) Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2001:

Betreffend dem Jahr 2001 ist strittig, inwieweit die im Jahr 2006 von der Pensionsversicherungsanstalt dem Berufungswerber gewährte und im Jänner 2007 ausbezahlte Rückerstattung der von diesem im Jahr 2001 gezahlten und als Sonderausgaben steuerlich geltend gemachten Versicherungsbeiträge für den Einkauf von Schul- und Studienzeiten – nach einer Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer - im Jahr 2001 steuerliche Berücksichtigung findet oder nicht.

Sonderausgaben sind in dem Kalenderjahr abzuziehen, in dem sie gezahlt worden sind (VwGH 8.4.1986, 85/14/0160; VwGH 25.10.2000, 2000/13/0148). Es gilt das Abflussprinzip nach § 19 Abs. 2 EStG. Nach § 19 Abs. 2 EStG 1988 sind Ausgaben für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind. Da ein Sachverhalt mit steuerlicher Wirkung nicht rückgängig gestaltbar ist, kann auch eine spätere Rückzahlung (Rückerstattung) eines bereits abgeflossenen Geldwertes auf den Zeitpunkt des Abflusses keinen Einfluss mehr haben. Als abgeflossen sind nämlich Geldwerte bereits dann zu betrachten, wenn sie aus der Verfügungsmacht eines Steuerpflichtigen – und sei es auch nur für eine begrenzte Zeitspanne – ausgeschieden sind, weshalb – da der Tatbestand des Abfließens bereits verwirklicht ist – spätere Änderungen die Tatsache des einmal erfolgten Abflusses nicht mehr rückgängig machen können. Aufbauend auf dieser Erkenntnis können daher Sonderausgaben grundsätzlich nur für das Kalenderjahr Berücksichtigung finden, in dem die im § 18 EStG angeführten Beträge im Sinne des § 19 Abs. 2 EStG geleistet werden, abgeflossen sind. Werden nun solche Ausgaben dem Steuerpflichtigen im selben Jahr zur Gänze oder teilweise wieder erstattet bzw. rückgezahlt, in dem die Zahlung geleistet worden ist, bleibt die Zahlung in der Höhe der Erstattung unberücksichtigt, da der Sonderausgabenabzug unter dem Blickwinkel eines vollen Kalenderjahres zu sehen ist. Bei steuerlicher Berücksichtigung von Sonderausgaben unter dem Blickwinkel eines Veranlagungszeitraumes unter Einschluss der Abgeltung der wirtschaftlichen Belastung werden die im Kalenderjahr tatsächlich geleisteten Beträge im Sinne des § 18 EStG um die im gleichen Kalenderjahr vereinnahmten Rückerstattungen bzw. Rückzahlungen derselben Art (Sonderausgabenkategorie) und aus demselben Rechtsverhältnis zu kürzen sein.

Dieser Gedanke, bei Erstattungen bzw. Rückzahlungen nur die kalenderbezogenen Differenzbeträge steuerlich zu berücksichtigen, kommt auch dann zum Tragen, wenn die Leistung und die (spätere) Rückerstattung bzw. Rückzahlung nicht in dasselbe Kalenderjahr fallen. Erhält der Steuerpflichtige die Sonderausgaben in einem späteren Veranlagungszeitraum zurück, weil die Zahlung irrtümlich (ohne Rechtsgrund) erfolgt ist, dann hat bereits die Zahlung nicht die Voraussetzungen der entsprechenden Sonderausgabe erfüllt; die Sonderausgabe wurde zu Unrecht geltend gemacht und ist – soweit möglich – in diesem Jahr zu berichtigen. Erfolgt in einem späteren Jahr die Rückzahlung in Form einer Verrechnung mit gleichartigen Zahlungsverpflichtungen, dann reduzieren die verrechneten Beträge als vorausgezahlte Sonderausgaben die Sonderausgaben im Jahr der Verrechnung. Wird die in einer Vorperiode geleistete Sonderausgabe auf Grund nachträglicher Umstände (Mängelrüge, Gewährleistungen) rückgezahlt, dann fehlt – abgesehen von den Nachversteuerungstatbeständen nach ua. § 18 Abs. 4 Z 1 EStG - ein Nachversteuerungstatbestand. Werden als Sonderausgaben abgesetzte Versicherungsprämien ohne Nachversteuerung (§ 18 Abs. 4 Z 1 EStG) vorausgezahlt, rückgekauft oder sonst rückvergütet, dann vermindern nach § 18 Abs. 1 Z 2 letzter Absatz EStG die rückvergüteten Beträge beginnend ab dem Kalenderjahr der Rückvergütung die aus diesem Vertrag als Sonderausgaben absetzbaren Versicherungsprämien. Ist eine Saldierung nicht möglich, können Erstattungen mangels eines entsprechenden steuerlichen Tatbestandes steuerlich nicht erfasst werden (Taucher, a.a.O.; Doralt/Renner, EStG¹⁰, Tz. 21f zu § 18).

Die Begleichung der streitgegenständlichen Beiträge erfolgte auf Grund des zum Zeitpunkt der Zahlung prognostizierten und von der Pensionsversicherungsanstalt zuerkannten Pensionsantrittes, sodass diese im Jahr 2001 zu Recht als Sonderausgaben steuerliche Berücksichtigung fanden. In Folge führte nach der Aktenlage (siehe hierzu ua. die unwidersprochen gebliebenen Ausführungen des Berufungswerbers im Schreiben vom 13. März 2007) der Umstand einer gegenüber dem für das Jahr 2001 prognostizierten und von der Pensionsversicherungsanstalt zuerkannten Pensionsantritt eingetretenen Verlängerung der Versicherungspflicht nach ASVG verbunden mit einer Verschiebung des Pensionsantrittszeitpunktes hierzu, dass den strittigen im Jahr 2001 erworbenen Ersatzzeiten keine Anspruchs- oder Leistungswirksamkeit nach ASVG mehr zukam und diese „wirkungslosen“ Beiträge von der Pensionsversicherungsanstalt gemäß § 70b ASVG dem Abgabepflichtigen rückerstattet wurden (Auszahlung im Jänner 2007). Der Rückerstattung der im Jahr 2001 nach der damaligen Rechtslage rechtmäßig als Sonderausgaben qualifizierten Zahlungen liegt demzufolge der nachträglich eingetretene wesentliche Umstand einer Verlängerung der Versicherungspflicht in Verbindung mit „nachgekauften wirkungslosen“ Ersatzzeiten zugrunde. Grundlage für die strittige Rückerstattung war sohin weder eine irrtümliche, ohne Rechtsgrundlage vorgenommene Zahlung des Berufungswerbers im Jahr 2001 noch eine nachträgliche Verrechnung mit gleichartigen Ver-

sicherungsbeiträgen. Der Abgabenbehörde kommt sohin auf Grund obiger Ausführungen keine Berechtigung zur Kürzung der im Jahr 2001 gewährten Sonderausgaben um die rückerstatteten Beträge zu.

Wie von der Abgabenbehörde in der Berufungsvorentscheidung vom 13. Februar 2007 selbst eingestanden wurde, erfüllt die strittige nachträgliche Rückerstattung weder den Nachversteuerungstatbestand im Sinne des § 18 Abs. 4 Z 1 EStG 1998, da es sich um eine Rückzahlung geleisteter Beiträge und nicht um eine Abtretung oder einen Rückkauf eines Versicherungsanspruches handelt und keine Ansprüche gegenüber der gesetzlichen Sozialversicherung vorliegen, noch einen entsprechenden Einkommenbesteuerungstatbestand nach dem EStG, sodass diese nicht als Einnahmen besteuert werden können. Nachdem die im Jahr 2001 geleisteten Beiträge auf Grundlage der geschilderten nachträglich eingetretenen Umstände rückgezahlt wurden, kann deren Rückzahlung auf Grund obiger rechtlicher Ausführungen mangels Verwirklichung eines entsprechenden steuerlichen Tatbestandes im Jahr 2001 nicht erfasst werden. Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2001 ist daher Folge zu geben.

Die Berechnung der Einkommensteuer 2001 ergibt sich aus dem Einkommensteuerbescheid 2001 vom 5. Februar 2003, welcher insofern Bestandteil dieser Berufungsentscheidung wird.

b) Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2002 und 2003:

Betreffend die Jahre 2002 und 2003 ist strittig, inwieweit die im Jahr 2006 von der Pensionsversicherungsanstalt dem Berufungswerber gewährte Rückerstattung der von diesem in den Jahren 2002 und 2003 gezahlten und als Sonderausgaben steuerlich geltend gemachten Versicherungsbeiträge für den Einkauf von Schul- und Studienzeiten zu einem rückwirkenden Ereignis im Sinne des § 295a BAO führt, welcher die Abgabenbehörde zur Erlassung von Abgabenänderungsbescheiden betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2002 und 2003 berechtigt oder nicht. Zum Unterschied zu dem Jahr 2001 liegt den strittigen Sonderausgabenkürzungen der Jahre 2002 und 2003 keine Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer gemäß § 303 Abs. 4 BAO, sondern Bescheidabänderungen nach § 295a BAO zugrunde.

Ein Bescheid kann gemäß § 295a BAO auf Antrag der Partei (§ 78 BAO) 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. § 295a BAO ermöglicht die Durchbrechung der Rechtskraft eines Bescheides bei Eintritt eines Ereignisses mit abgabenrechtlicher Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruches. Dabei wird „der richtig ermittelte und beurteilte Sachverhalt durch eine später eingetretene Entwicklung verändert“ (Reiter, § 295a BAO, LexisNexis ARD Orac, 18).

Welchen Ereignissen bezogen auf den Zeitpunkt des Entstehens des Abgabeananspruches Rückwirkung zukommt, ist eine Frage des Inhaltes bzw. der Auslegung der Abgabenvorschriften (Ritz, Bundesabgabenordnung Kommentar³, Tz. 4 zu § 295a). Die Ereignisse müssen in der Weise abgabenrechtlich relevant sein, dass es auf den Zeitpunkt der Steuerschuldenentstehung zurückwirkt und diesen in Bestand oder Umfang beeinflusst. Als Ereignis wird „jeder tatsächliche oder rechtliche Umstand verstanden, der den Sachverhalt, welcher der Steuerfestsetzung zugrunde lag, verändert“. Ein steuerlich rückwirkendes Ereignis ist ein Sachverhalt, dessen Verwirklichung eine normativ fixierte Rechtswirkungsanordnung, dh. einen verweisenden Rechtssatz, in Geltung setzt, und so dazu führt, dass für die gegenwärtige steuerschuldrechtliche Rechtslage nunmehr von Rechts wegen die Anordnungen und Gebote maßgebend sind, die ein fiktiver Sachverhalt oder Normenbestand hervorgerufen hätten, wären sie in der Vergangenheit Realität gewesen. Ereignisse im Sinne des § 295a BAO sind „sachverhaltsändernde tatsächliche oder rechtliche Vorgänge, von denen sich aus den die steuerlich relevanten Tatbestände regelnden Abgabenvorschriften eine abgabenrechtliche Wirkung für bereits entstandene Abgabeanprüche ergibt“ (Reiter, § 295a BAO, LexisNexis ARD Orac, 23ff). Nur abgabenrelevante Sachverhalte, die ... Bestand und Umfang der Abgabenschuld an der Wurzel ihrer Entstehung (ex tunc; ex radice) berühren, werden von § 295a BAO erfasst (Beiser, § 295a BAO - Ereignisse mit Wirkung für die Vergangenheit, ÖStZ 2005, 131). Die Regierungsvorlage zu § 295a BAO spricht in diesem Zusammenhang von „Ereignissen, von denen sich aus Abgabenvorschriften eine abgabenrechtliche Wirkung für bereits entstandene Abgabeanprüche ergibt.“ Die Abgabenschuld entsteht, „sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft“ (§ 4 Abs. 1 BAO). Das Ereignis mit Rückwirkung soll also auf den Zeitpunkt der Steuerschuldentstehung nach § 4 Abs. 1 BAO zurückwirken (Reiter, § 295a BAO, LexisNexis ARD Orac, 30).

Die gegenständliche, im Jahr 2006 getroffene Entscheidung der Pensionsversicherungsanstalt auf Rückerstattung der für eine Pensionsberechnung weder anspruch- noch leistungswirksamen Beiträge stellt ein Ereignis mit abgabenrechtlicher Wirkung für die Vergangenheit im Sinne des § 295a BAO dar, da die streitgegenständlichen Zahlungen nach dem nunmehr gegebenen Sachverhalt letztendlich keinen (tatsächlichen) Nachkauf von Versicherungszeiten bezweckten. Durch die (teilweise) Rückerstattung der entrichteten Beiträge zum Nachkauf von Versicherungszeiten fiel somit ein Tatbestandsmerkmal für den Sonderausgabenabzug der Jahre 2002 und 2003 nach § 18 EStG mit Wirkung für die Vergangenheit weg, da - zum Unterschied zu den anlässlich der (Erst)Veranlagungen am 20. Jänner 2004 und 30. März 2005 gegebenen Sachverhalten - die gegenständlichen Beitragszahlungen nunmehr nicht mehr die Voraussetzungen für eine Qualifizierung als Sonderausgaben erfüllen. Die Rückerstattung begründete sohin einen abgabenrelevanten Sachverhalt, welcher den Bestand und den Um-

fang der abgabenrechtlichen Begünstigung der diesbezüglichen Sonderausgabenabzüge an den Wurzeln ihrer Entstehung ex tunc berührte, veränderte doch diese den bei den Bescheiderlassungen gegebenen Sachverhalt, welcher den Steuerfestsetzungen der Jahre 2002 und 2003 zugrunde lag. Den bekämpften Bescheiden liegt sohin keine Änderung der rechtlichen Beurteilung eines unverändert gebliebenen Sachverhalts zugrunde, sondern wird viel mehr durch die Entscheidung der Pensionsversicherungsanstalt auf Rückerstattung in den Jahren 2002 und 2003 ein nach der Steuerschuldentstehung eingetretenes abgabenrechtliches Ereignis verwirklicht, das in der Vergangenheit in der Weise wirkt, dass anstelle des zuvor gegebenen Sachverhaltes der veränderte Sachverhalt ex tunc einer neuen rechtlichen Beurteilung und Besteuerung zu unterziehen ist.

Den tatsächlich eingetretenen Umständen wurde mit der Abänderung der Erstbescheide 2002 und 2003 gemäß § 295a BAO Rechnung getragen und dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit gegeben. § 295a BAO dient dem Ziel maximaler materieller Rechtsrichtigkeit. Dieses Ziel rechtfertigt die Durchbrechung der Rechtskraft, so dass die Rechtssicherheit kraft Rechtskraft insoweit vom Gesetz als nachrangig eingestuft wird (Beiser, § 295a BAO - Ereignisse mit Wirkung für die Vergangenheit, ÖStZ 2005, 131f). Die Voraussetzungen für eine Änderung der vom Sonderausgabenabzug betroffenen Bescheide gemäß § 295a BAO sind somit gegeben, weshalb diesen keine Rechtswidrigkeit zukommt.

Das Vorbringen des Berufungswerbers kann der Berufung zu keinem Erfolg verhelfen, räumt dieser doch selbst ein, dass die streitgegenständlichen Schulzeiteinnachkäufe auf Grundlage der zum damaligen Zeitpunkt gegebenen Sachverhalts- und Rechtslage erfolgt und rechtens vorgenommen worden seien. Entgegen der Ansicht des Berufungswerbers kann auch eine (rückwirkende) Änderung einer außersteuerlichen Rechtsnorm zu einem rückwirkenden Ereignis im Sinne des § 295a BAO führen, wenn deshalb ein Sachverhalt verändert wird und dieser Sachverhalt die Grundlage für die Besteuerung gebildet hat (Reiter, § 295a BAO, Lexis Nexis ARD Orac, 203). Eine Verlängerung der Versicherungspflicht nach dem ASVG verbunden mit geänderten Bedingungen für einen Schulzeiteinnachkauf und der Rückerstattung „wirkungsgelassener“ Beiträge begründet somit das Ereignis im Sinne des § 295a BAO. Ein Ereigniseintritt muss weder vorhersehbar noch im Einflussbereich des Abgabepflichtigen stehen.

Ergänzend wird vom Referenten unter Verweis auf die Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 15. Jänner 2008, 2006/15/0219, bemerkt, dass zum Unterschied hierzu im vorliegenden Fall in den Jahren 2002 und 2003 der Tatbestand für die steuerliche Berücksichtigung der Beitragszahlungen als Sonderausgaben aufgrund des zu diesem Zeitpunkt gegebenen prognostizierten Pensionsantrittes in Verbindung mit der Versicherungspflicht nach dem ASVG und der Vorschreibung der Beiträge für den Schulzeiteinnachkauf gegeben war. Die

Beiträge wurden aufgrund der in den Jahren 2002 und 2003 gegebenen Umstände weder irrtümlich noch zu Unrecht erbracht.

Die strittigen Zahlungen der Jahre 2002 und 2003 verwirklichen letztendlich nicht mehr die Voraussetzungen für eine Qualifizierung als Sonderausgaben, da diese durch deren Rückgewährung keine Beiträge zu einer freiwilligen Pensionsversicherung darstellen. Das Finanzamt versagte sohin in den bekämpften Bescheiden zu Recht deren steuerliche Berücksichtigung als Sonderausgaben. Da betreffend die Jahre 2002 und 2003 der Berichtigung der Sonderausgaben der verfahrensrechtliche Titel des § 295a BAO zugrunde liegt, war aufgrund obiger Ausführungen der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2002 und 2003 kein Erfolg beschieden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 10. Dezember 2008