

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 1. Bezirk betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1989, 1990, 1991 und 1992 (Abänderungen gemäß § 295a BAO) entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches 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, einem Wirtschaftsprüfer oder einem Steuerberater unterschrieben sein.

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

Entscheidungsgründe

Mit den angefochtenen Bescheiden betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1989, 1990, 1991 und 1992, datiert mit 2. Dezember 2004 (1989) bzw. 9. Dezember 2004 (1990, 1991, 1992) wurden die bereits rechtskräftigen Einkommensteuerbescheide für diese Jahre gemäß § 295a BAO abgeändert. Diese Bescheidänderungen wurden vom Finanzamt damit begründet, dass in den betreffenden Jahren vom Bw. an die gesetzliche Pensionsversicherungsanstalt

geleistete Beiträge zum Nachkauf von Studienmonaten diesem im Jahr 2004 rückerstattet worden seien. Da die betreffenden Beträge ursprünglich als Sonderausgaben berücksichtigt worden seien, seien die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1989, 1990, 1991 und 1992 gemäß § 295a BAO abzuändern.

Die Sonderausgabenbeträge des Bw. wurden um die von der Pensionsversicherungsanstalt laut Schreiben vom 2. November 2004 rückerstatteten Beträge reduziert, nämlich 1989 um € 1.260,36 (S 17.342,93), 1990 um € 1.287,18 (S 17.711,98), 1991 um € 1.340,82 (S 18.450,09) und 1992 um € 263,45 (S 3.624,15).

In den gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1989, 1990, 1991 und 1992 (Abänderungen gemäß § 295a BAO) erhobenen Berufungen vom 5. Jänner 2005 (1989) bzw. 9. Jänner 2005 (1990, 1991, 1992) brachte der Bw. folgendes vor:

Gemäß § 18 Abs. 5 EStG 1988 habe die Nachversteuerung der als Sonderausgaben abgesetzten Beträge mit einem Steuersatz von 30 % für jenes Jahr zu erfolgen, in dem die Voraussetzungen für eine Nachversteuerung eingetreten seien. Die Nachversteuerung für die jeweiligen Jahre sei daher dem Grunde nach richtig. Unrichtig seien allerdings auf Grund der zitierten Bestimmung die vorgeschriebenen Steuerbeträge.

Die Berufungen wurden mit Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 8. Februar 2005 als unbegründet abgewiesen. In dieser Entscheidung wurde unter Hinweis auf die anzuwendenden Rechtsnormen sowie auf Lehre und Rechtsprechung ausführlich dargelegt, dass die Rückerstattung der vom Bw. an die gesetzliche Pensionsversicherung geleisteten Beiträge zum Nachkauf von Studienmonaten keinen unter § 18 Abs. 4 EStG 1988 fallenden Tatbestand darstelle und die vom Bw. begehrte Nachversteuerung gemäß § 18 Abs. 5 EStG 1988 daher ausgeschlossen sei.

Erhalte der Steuerpflichtige die Sonderausgaben in einem späteren Veranlagungszeitraum zurück, weil die Zahlung irrtümlich oder zu Unrecht erfolgt sei, dann habe bereits die Zahlung nicht die Voraussetzungen der entsprechenden Sonderausgabe erfüllt. Die Sonderausgabe sei zu Unrecht geltend gemacht worden. Nach Maßgabe der verfahrensrechtlichen Möglichkeiten sei daher die Veranlagung des Jahres, in dem die Zahlung erfolgt sei, zu korrigieren bzw. zu ändern (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz Kommentar, 4. Auflage, § 18, Tz 21; sowie auch Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG, § 18, Anm. 160).

Abschließend wurde vom Finanzamt auf § 295a BAO verwiesen, wonach Abgabenbescheide zur Berücksichtigung rückwirkender Ereignisse bis zum Eintritt der absoluten Rechtskraft abänderbar sind.

Der Bw. stellte mit Anbringen vom 3. März 2005 den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und brachte vor, dass die vom Finanzamt vorgenommene rechtliche Beurteilung verfehlt wäre.

Er stimme den Ausführungen des Finanzamtes insoweit zu, als die von ihm beantragte Nachversteuerung gemäß § 18 Abs. 5 EStG 1988 rechtlich nicht möglich sei.

Die Geltendmachung seiner Sonderausgaben sei jedoch nicht zu Unrecht, irrtümlich oder rechtswidrig erfolgt, so dass Bescheidkorrekturen nicht auf die vom Finanzamt zu derartigen Sachverhalten angeführten Lehrmeinungen gestützt werden könnten.

Es liege offensichtlich eine unechte Gesetzeslücke vor, die es nicht gestatte, im Wege der Analogie (schon gar nicht der vom Finanzamt gewählten) gefüllt zu werden.

Dass der Gesetzgeber beim EStG 1988 etwaige Analogieüberlegungen ausschließe, ergebe sich schlüssig und lasse sich daraus ableiten, dass bei der Aufzählung der Einkunftsarten in § 2 Abs. 3 Z 7 EStG 1988 der Begriff "sonstige Einkünfte im Sinne des § 29" angeführt sei, der aber sofort in einer taxativen Aufzählung münde. Dies wäre nicht erforderlich, wenn der Gesetzgeber einen Freiraum für Analogieüberlegungen schaffen hätte wollen. Daher müsse man zum Ergebnis gelangen, dass die rückgezahlten Beträge überhaupt keiner Besteuerung zu unterziehen seien. Der Vollständigkeit halber werde angeführt, dass ein eventueller Gedankengang, dass das Unrecht des Bw. darin zu erblicken wäre, dass er rechtzeitig hätte erkennen müssen, wann er seine für die Erreichung der Höchstbemessungsgrundlage erforderlichen Beitragsmonate bezahlt habe und dass er dann eben weitere Zahlungen nicht mehr hätte tätigen dürfen, verfehlt sei. Es sei nämlich darauf zu verweisen, dass ihm vom Gesetzgeber bereits einmal zugestandene und von der Pensionsversicherungsanstalt bestätigte Ersatzzeiten ersatzlos gestrichen worden seien, was eben die Notwendigkeit des Nachkaufes von Pensionszeiten erforderlich gemacht habe. Der Bw. habe es daher als notwendig ansehen müssen, alle Möglichkeiten auszuschöpfen, um in den Genuss von 80 % Höchstbemessungsgrundlage zu kommen, weil ja nicht auszuschließen gewesen sei, dass er nochmals irgendwelchen (vielleicht auch wirtschaftspolitisch notwendigen) Kürzungsmaßnahmen ausgesetzt werde. Daher habe er vorsorglich in der Folge nicht anrechenbare und auch nicht angerechnete Überzahlungen geleistet. Die Aufhebung der angefochtenen Bescheide werde beantragt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Bw. wendet sich gegen die vom Finanzamt unter Anwendung des § 295a BAO vorgenommene Abänderung der rechtskräftigen Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1989, 1990, 1991 und 1992.

Der Gegenstand dieses Berufungsverfahrens ist die rechtliche Beurteilung der Frage, ob die im Jahr 2004 erfolgte Rückzahlung der vom Bw. in den Jahren 1989, 1990, 1991 und 1992 an die gesetzliche Pensionsversicherung geleisteten Beträge zum Nachkauf von Studienmonaten, die in diesen Jahren als Sonderausgaben berücksichtigt wurden, einen zu diesen Bescheidänderungen berechtigenden Sachverhalt darstellt.

Im Interesse einer korrekten Rechtsanwendung hat der Ausgangspunkt dabei eine Auseinandersetzung mit dem Inhalt des § 295a BAO zu sein.

Gemäß § 295a BAO, BGBl.Nr. 194/1961 idF BGBl. I Nr. 124/2003, 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.

Der durch BGBl. I Nr. 124/2003 in die BAO eingefügte § 295a klärt die strittige Frage, mit welchem Verfahrenstitel vorzugehen ist, wenn sich aus Abgabenvorschriften die rückwirkende Bedeutsamkeit nach Bescheiderlassung verwirklichter Sachverhalte ergibt. Weiters dient § 295a BAO der Vermeidung unsachlicher Ergebnisse im Bereich begünstigt besteueter Einkünfte.

Grundsätzlich verändern nach Entstehung des Abgabenanspruches (§ 4) eingetretene Ereignisse nicht den Bestand und Umfang des Abgabenanspruches.

Die Rückwirkung von Ereignissen muss sich aus Abgabenvorschriften ergeben.

§ 295a ist nur der Verfahrenstitel zur Durchbrechung der (materiellen) Rechtskraft von vor Eintritt des Ereignisses erlassenen Bescheiden.

Es ist daher eine Frage des Inhaltes bzw. der Auslegung der Abgabenvorschriften, welchen Ereignissen Rückwirkung (bezogen auf den Zeitpunkt des Entstehens des Abgabenanspruches) zukommt.

Tritt ein derartiges Ereignis vor Bescheiderlassung ein, so ist es im Bescheid zu berücksichtigen. § 295a BAO ist hingegen anwendbar, wenn ein solches Ereignis nachträglich (nach Erlassung des Bescheides) eintritt (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung Kommentar, 3. überarbeitete Auflage, § 295a, Tz 1 bis 5).

Die Abänderung gemäß § 295a BAO liegt im Ermessen der Abgabenbehörde. Dies gilt sowohl für amtswegige Abänderungen als auch für Abänderungen auf Antrag der Partei. Daher wird eine solche Maßnahme den grundsätzlichen Vorrang des Prinzips der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) vor jenem der Rechtssicherheit zu berücksichtigen haben (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung Kommentar, 3. überarbeitete Auflage, § 295a, Tz 38, 39).

Das AbgÄG 2003 hat für Abänderungen nach § 295a BAO einen speziellen Verjährungsbeginn (in § 208 Abs. 1 lit. e BAO) vorgesehen. Danach beginnt die Verjährung in den Fällen des § 295a BAO mit Ablauf des Jahres, in dem das Ereignis eingetreten ist.

Daher sind Abänderungen gemäß § 295a BAO auch dann zulässig, wenn die vom Jahr des Entstehens des Abgabenanspruches abgeleitete Bemessungsverjährungsfrist (§ 208 Abs. 1 lit. a BAO) bereits abgelaufen ist.

Dies gilt jedoch nur dann, wenn die so genannte absolute Verjährung nach § 209 Abs. 3 BAO in der anzuwendenden Fassung (fünfzehn Jahre ab Entstehen des Abgabenanspruches), noch nicht eingetreten ist.

Die Erlassung der angefochtenen Bescheide ist somit im Hinblick auf die Verjährungsbestimmungen nicht zu beanstanden.

Im nächsten Schritt ist zu prüfen, ob die im Jahr 2004 an den Bw. erfolgte Rückzahlung von in den Jahren 1989, 1990, 1991 und 1992 als Sonderausgaben berücksichtigten Beträgen durch die Pensionsversicherungsanstalt ein rückwirkendes Ereignis mit abgabenrechtlicher Wirkung für die Vergangenheit im Sinne des § 295a BAO ist.

Wie bereits oben ausgeführt, sind von § 295a BAO nur solche Ereignisse umfasst, deren Rückwirkung sich aus Abgabenvorschriften (Inhalt bzw. Auslegung) ergibt.

Sonderausgaben sind private Ausgaben (Einkommensverwendung), die mit den Einkunftsarten in keinem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen und daher weder Betriebsausgaben noch Werbungskosten sind. Das Gesetz lässt sie insbesondere aus sozialen, wirtschaftspolitischen oder kulturpolitischen Motiven bei der Ermittlung des Einkommens zum Abzug zu (Doralt, Einkommensteuer Kommentar, 4. Auflage, Tz. 1).

Die berufungsgegenständlichen Beiträge zur gesetzlichen Pensionsversicherung zwecks Nachkauf von Studienzeiten wurden in den Jahren 1989, 1990, 1991 und 1992 gemäß § 18 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 vom Bw. geleistet und somit bei der Ermittlung seines Einkommens zu Recht als Sonderausgaben abgezogen.

Hinsichtlich der im Jahr 2004 erfolgten Rückzahlung der betreffenden Beträge an den Bw. kommt – wie bereits vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung richtig dargelegt und vom Bw. zur Kenntnis genommen – eine Nachversteuerung gemäß § 18 Abs. 4 EStG 1988 iVm § 18 Abs. 5 EStG 1988 nicht in Betracht, so dass eine Befassung mit diesem nicht entscheidungserheblichen Aspekt entbehrlich ist.

Nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung liegt eine Sonderausgabe nur dann vor, wenn sie den Steuerpflichtigen wirtschaftlich belastet (VwGH 28.10.1981, 3698/80).

Der Bw. war in den Jahren 1989, 1990, 1991 und 1992 durch die Ausgaben zum Nachkauf von Studienzeiten bei der gesetzlichen Pensionsversicherung wirtschaftlich belastet und hatte allein aus diesem Grunde das Recht zum Sonderausgabenabzug.

Durch die Rückzahlung der betreffenden Beträge im Jahr 2004 ist diese wirtschaftliche Belastung jedoch im Nachhinein weggefallen.

Wie auch der Bw. vorbringt, besteht keine explizite gesetzliche Anordnung für Fälle von Rückzahlungen (Erstattungen) bereits geleisteter Sonderausgaben.

Dieser Umstand macht es erforderlich, zur Erforschung des Willens des Gesetzgebers den Weg der Rechtsinterpretation zu beschreiten.

Die Auslegung von Rechtsnormen ist ein dialektischer Prozess, in dem der Rechtsanwender unter gleichzeitiger Heranziehung aller zur Verfügung stehenden Kriterien in wertender Entscheidung den Sinn der Regelung klarzustellen hat.

In diesem Fall muss auf den dem § 18 EStG 1988 innewohnenden Zweck abgestellt werden.

Wie bereits oben dargelegt wurde, soll die mit dieser Bestimmung geschaffene Möglichkeit eines Sonderausgabenabzuges bestimmte wirtschaftliche Belastungen steuerlich absetzbar machen. Ein anderer Normzweck kann dem § 18 EStG 1988 nicht unterstellt werden.

Es wäre eine Missachtung dieses eindeutigen Gesetzeszweckes und somit des Willens des Gesetzgebers, würde man in Fällen von Rückzahlungen (Erstattungen) bereits geleisteter Sonderausgaben den Wegfall der in der Vergangenheit die Voraussetzung für den Sonderausgabenabzug bildenden wirtschaftlichen Belastung des Abgabepflichtigen im Rahmen der verfahrensrechtlichen Möglichkeiten (§ 295a BAO) nicht entsprechend beachten.

Demnach führt die Vornahme einer teleologischen Interpretation ohne Zweifel zum Ergebnis, dass eine Abänderung von Einkommensteuerbescheiden in derartigen Fällen nach dem Willen des Gesetzgebers im Interesse des Gesetzeszweckes sowie der Rechtsrichtigkeit im Rahmen der verfahrensrechtlichen Möglichkeiten geboten ist.

Die Prüfung auf Gesetzeslücken hätte erst im Anschluss an einen erfolglosen Auslegungsversuch – was hier eben nicht der Fall ist – zu erfolgen.

Da weder vom Vorliegen einer echten Gesetzeslücke, noch vom Vorliegen einer unechten Gesetzeslücke (wie der Bw. vermeint) auszugehen ist, sind Überlegungen zur Zulässigkeit bzw. Unzulässigkeit der Anwendung von Analogie zur Lückenfüllung nicht anzustellen.

Deshalb kann der auf Analogieüberlegungen gestützten Rechtsansicht des Bw., dass die betreffenden rückgezahlten Beträge überhaupt keiner Besteuerung zu unterziehen seien, nicht gefolgt werden.

Wie in der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes bereits dargelegt wurde, vertritt auch die herrschende Lehre die Rechtsansicht, dass Rückzahlungen (Erstattungen) bereits geleisteter Sonderausgaben durch Abänderungen der ursprünglichen Einkommensteuerbescheide Rechnung zu tragen ist.

"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 (z.B. irrtümlich geleistete Rente; zu Unrecht vorgeschriebener Kirchenbeitrag). Soweit verfahrensrechtlich möglich, ist die Veranlagung für das Jahr, in dem die Zahlung erfolgt ist, wieder aufzunehmen." (Doralt, Einkommensteuergesetz Kommentar, 4. Auflage, § 18, Tz 21).

Dem Vorbringen des Bw., dass die Geltendmachung der Sonderausgaben weder zu Unrecht, noch irrtümlich erfolgt sei, ist insoweit beizupflichten, als dies zum Zeitpunkt der Geltendmachung selbstverständlich nicht der Fall war.

Die von Doralt gebrauchten Begriffe "zu Unrecht" und "irrtümlich" können jedoch im gegebenen rechtlichen Kontext sinnvollerweise nicht so verstanden werden, dass diese Phänomene dem Abgabepflichtigen bereits zu diesem Zeitpunkt bewusst sein hätten müssen.

Sie beziehen sich vielmehr auf den Wissensstand zum Zeitpunkt des Ereignisses Rückzahlung (Erstattung) bereits geleisteter Sonderausgaben.

Dass Handlungen zu Unrecht oder irrtümlich vorgenommen wurden, wird naturgemäß in der Regel erst nach ihrer Ausführung offenbar.

Wie der Bw. selbst vorbringt, handelte es sich bei den betreffenden Beträgen um von ihm in den Jahren 1989, 1990, 1991 und 1992 vorsorglich geleistete Überzahlungen, die letztlich von der Pensionsversicherungsanstalt nicht angerechnet wurden.

Wäre sich der Bw. zum Zeitpunkt der Zahlungen sicher gewesen, dass diesbezüglich keine Anrechnung erfolgen würde, hätte er sie nicht geleistet.

Daher wurden diese Zahlungen im Rückblick betrachtet zweifellos irrtümlich (ohne Rechtsgrund) geleistet, weshalb es im Jahr 2004 auch zur Rückzahlung der Beträge an den Bw. kam.

Diese Rückzahlung der in den Jahren 1989, 1990, 1991 und 1992 geleisteten Sonderausgaben ist entsprechend der oben dargestellten Rechtslage als ein Ereignis im Sinne des § 295a BAO zu werten, zumal sich dessen Rückwirkung (abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruches) aus der Abgabenvorschrift § 18 EStG 1988 ergibt.

Aus diesem Grunde kann an der Abänderung der Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1989, 1990, 1991 und 1992 gemäß § 295a BAO keine Rechtswidrigkeit erblickt werden.

Daher war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 6. März 2006