



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 29. November 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Melk vom 6. November 2006 betreffend Einkommensteuer für den Zeitraum 1997 bis 1999 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

In den jeweiligen Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung betreffend die Jahre 1997 – 1999 begehrte der Bw. die leistungswirksame Beitragserichtung für den Nachkauf von Schul- und Studienzeiten als Sonderausgaben gemäß § 18 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 zu berücksichtigen.

Die diesbezüglichen Einkommensteuerbescheide ergingen am 06. Juli 1988, 18. August 1999 und am 24. Oktober 2000 unter Berücksichtigung der beantragten Sonderausgaben.

Im November 2005 ging beim Finanzamt Melk ein mit 07. November 2005 datiertes Schreiben der Pensionsversicherungsanstalt, Hauptstelle Wien, ein, in welchem die (teilweise) Rückerstattung für die nachgekauften Schul- und Studienzeiten betreffend die Jahre 1997 – 1999 zu Kenntnis gebracht wurde.

Das Finanzamt erließ am 06. November 2006 gemäß § 295 a Bundesabgabenordnung (BAO) abgeänderte Einkommensteuerbescheide, in welchem es für 1997 und 1999 die Differenz zwischen nachgekauften und rückerstatteten Beiträgen bzw. für das Jahr 1998 infolge Rückerstattung des gesamten nachgekauften Beitrages Null als Sonderausgaben ansetzte, sodass die Rückerstattung der Beiträge zu entsprechenden Abgabennachforderungen führte.

Die fristgerecht erhobene Berufung vom 29. November 2006 begründete der Bw. wie folgt:

Gemäß § 19 Abs. 1 EStG sind Einnahmen in jenem Jahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. Vice versa sind gemäß Abs. 2 Ausgaben in jenem Jahr abzusetzen, in dem sie geleistet wurden.

Der Nachkauf von Schul- und Versicherungszeiten in der Pensionsversicherung wurde in den Jahren 1997 bis 1999 geleistet und auch in diesem Zeitraum als Sonderausgabe geltend gemacht und anerkannt.

Die Rückzahlung der im Rahmen der Zuerkennung einer Pension an mich nicht nutzbaren Beträge wurde mir von der Pensionsversicherungsanstalt erst im Jahre 2005 mitgeteilt. Auch die Rückzahlung erfolgte erst im Jahre 2005 und war daher auch erst in diesem Jahr wirtschaftlich verfügbar (Zuflussprinzip). Die Nachversteuerung erscheint mir daher auch erst in diesem Jahr gerechtfertigt.

Abschließend gestatte ich mir den Hinweis, dass gemäß § 18 Abs. 4 EStG die Nachversteuerung der als Sonderausgabe abgesetzten Beträge mit einem Steuersatz von 30 % für jenes Jahr zu erfolgen hat, in dem die Voraussetzungen für eine Nachversteuerung eingetreten sind. Dies war erst im Jahr 2005 mit der Rückzahlung der Fall.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 07. Dezember 2006 führte das Finanzamt aus:

Einnahmen liegen vor, wenn im Rahmen der Einkunftsarten Geld oder geldwerte Vorteile zufließen. Der Nachkauf von Versicherungszeiten, bzw. die Rückzahlung solcher Beiträge fallen nicht unter die sieben Einkunftsarten.

Die Nachversteuerungstatbestände gemäß § 18 Abs. 4 EStG beinhalten nicht die Rückerstattung für den Nachkauf von Versicherungszeiten.

Gemäß § 295 a kann ein Bescheid von Amts wegen abgeändert werden, wenn ein Ereignis eintritt, das abgabenrechtliche Wirkung für den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruches hat.

Die Abänderung wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitssgründen verfügt. Es überwiegt das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Bescheide und die steuerlichen Auswirkungen können nicht als geringfügig angesehen werden.

Im Vorlageantrag brachte der Bw. vor:

Es ist für mich nicht nachvollziehbar, dass die in § 18 Abs. 4 aufgezählten Tatbestände, die der Steuerpflichtige selbst herbeigeführt hat, gemäß § 18 Abs. 5 mit 30 % in jenem Jahr nach zu versteuern sind, in dem die Voraussetzungen für eine Nachversteuerung, nämlich:

vorzeitige Auflösung von Versicherungsverträgen,

vorzeitige Rückzahlung von gebundenen Wohnraumbeschaffungsbeträgen und

vorzeitige Entnahme von Genusscheinen oder Aktien aus dem Depot,

eingetreten sind, während die teilweise Rückerstattung meiner Pensionsnachkaufzeiten, die ich insgesamt weder der Höhe nach noch nach dem Zeitpunkt selbst bestimmen konnte, rückwirkend mit jenem Satz versteuert wird, der meinem seinerzeitigen Einkommen entspricht.

Ich habe mich beim Gesamtbetrag meiner Beiträge für den Nachkauf meiner Studienzeiten (Handelsakademie in Linz und anschließend Hochschule für Welthandel in Wien) seinerzeit an die Festlegungen der Pensionsversicherungsanstalt der Angestellten gehalten. Dass ein Teil meiner Beiträge später unwirksam werden würde und daher an mich rückzuzahlen war – ist eine von mir zum Zeitpunkt der Zahlungen nicht vorhersehbare Folge von späteren

pensionsrechtlichen Neuregelungen im Rahmen der so genannten Pensions"reformen", mit denen die Pensionsleistungen für fast alle Pensionswerber beschnitten wurden. Für mich hatte die von mir nicht beabsichtigte Folge, dass ein Teil der früher entrichteten Beiträge im Jahre meines Pensionsantrittes – also 2005 – rückerstattet wurde. Dass diese Beiträge nicht dem gleichen pauschalen Nachversteuerungssatz wie zum Beispiel die oben angeführte "vorzeitige Auflösung von Versicherungsverträgen" usw. unterliegen sollen, kann ich nicht nachvollziehen.

Ich sehe darin eine Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes und stelle daher den Antrag auf Entscheidung durch die 2. Instanz.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 295a BAO kann ein Bescheid auf Antrag der Partei oder von Amts wegen insoweit abgeändert werden, als ein Ereignis eintritt, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruchs hat.

Welchen Ereignissen bezogen auf den Zeitpunkt des Entstehens des Abgabenanspruches Rückwirkung zukommt, ist eine Frage des Inhaltes bzw. der Auslegung der Abgabenvorschriften (Ritz, Bundesabgabenordnung Kommentar³, § 295a Tz 4).

Gemäß § 18 Abs. 1 EStG 1988 können bestimmte Ausgaben bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abgezogen werden. Gemäß 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 (vgl. Doralt, EStG⁴, § 18 Tz 80).

Sonderausgaben sind private Ausgaben, die das Gesetz aus sozialen, wirtschafts- oder kulturpolitischen Motiven zum Abzug zulässt (Doralt, EStG⁴, § 18 Tz 1). 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 (vgl. VwGH 28.10.1981, 3698/80). 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 (vgl. Doralt, EStG⁴, § 18 Tz 21; Wiesner - Atzmüller - Grabner - Leitner - Wanke, EStG, § 18 Anm 160). Wie o.a. wurden Beiträge aus Anlass des Rückkaufes von Schul- und Ausbildungszeiten im Jahr 2005 (teilweise) rückerstattet.

Damit ist ein Ereignis eingetreten, das im Sinne des § 295a BAO abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit hat.

Es geht dabei nicht um eine Änderung der rechtlichen Beurteilung eines unverändert gebliebenen Sachverhalts. Entscheidendes Ereignis ist vielmehr die Tatsache der (teilweisen) Rückerstattung der in den Jahren 1997 bis 1999 geleisteten Beiträge.

Aus der Auslegung der Abgabenvorschriften, konkret des § 18 Abs. 1 EStG 1988, folgt daher, dass mit der (teilweisen) Rückerstattung entrichteten Beiträge zur freiwilligen Weiterversicherung ein Tatbestandsmerkmal für den Sonderausgabenabzug mit Wirkung für die Vergangenheit weggefallen ist, weshalb die Voraussetzungen für eine Änderung der vom Sonderausgabenabzug betroffenen Bescheide gemäß § 295a BAO gegeben sind.

Mit der Abänderung der Erstbescheide gemäß § 295 a BAO wurde den tatsächlich eingetretenen Umständen (Rückerstattung) für die entsprechenden Jahre Rechnung getragen und dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit gegeben (vgl. auch Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung).

Eine Nachversteuerung von Sonderausgaben hat gemäß den Bestimmungen des § 18 Abs. 4 EStG in den in diesem genannten Fällen zu erfolgen.

Eine Rückerstattung von Beiträgen anlässlich des Nachkaufes von Schul- und Studienzeiten fällt nicht unter die im § 18 Abs. 4 angeführten Tatbestände.

Dass der Bw. es als unbillig empfindet, dass die im gegenständlichen Fall zu beurteilende Rückerstattung nicht unter die Nachversteuerungstatbestände fällt bzw. im Zuge der Pensionsreform ein solcher Sachverhalt keine Aufnahme als Nachversteuerungstatbestand erfuhr, vermag einerseits die Anwendung von gesetzlichen Bestimmungen nicht zu verhindern und steht es andererseits der entscheidenden Behörde nicht zu die Verfassungsmäßigkeit von Gesetzen zu prüfen.

Demnach war spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt, am 26. April 2007