

GZ. RV/1640-W/05

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Walter Koneczny,, gegen den gem. § 295a BAO geänderten Einkommensteuerbescheid 2000 vom 15. Juni 2005 (Änderung gem. § 295a BAO zum Einkommensteuerbescheid vom 5. November 2001) und den gem. § 293b BAO berichtigten Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2001 vom 22. Juni 2005 (Berichtigung gem. § 293b BAO zu Einkommensteuerbescheid vom 20. September 2002 für das Jahr 2001) des Finanzamtes für den 12., 13., 14. Bezirk und Purkersdorf entschieden:

Die Berufung hinsichtlich geänderten Einkommensteuerbescheid 2000 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Der Berufung hinsichtlich berichtigten Einkommensteuerbescheid 2001 wird stattgegeben. Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

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 oder einem Wirtschaftstreuhänder 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

Der Bw. ist Unternehmensberater. Strittig ist, ob der gem. § 295a BAO geänderte Einkommensteuerbescheid für 2000 und der gem. § 293b BAO berichtigte Einkommensteuerbescheid für 2001 zu Recht ergangen sind.

Aus einer Bestätigung der P geht hervor, dass der Bw. im Jahr 2002 eine Rückzahlung des Guthabens bei der Pensionsversicherungsanstalt der A auf Grund der seinerzeitigen freiwilligen Weiterversicherung erhalten hat.

Die Beträge setzten sich wie folgt zusammen:

€	9.209,30	aus 2000
€	10.311,12	aus 2001 und
€	2.609,46	aus 2002

Für 2002 kam es zu keinem Ansatz von Einkünften und auch zu keinen derartigen Sonderausgaben.

Ad Einkommensteuer (ESt) hinsichtlich das Jahr 2000:

Das Finanzamt erließ einen gem. § 295a BAO geänderten Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2000 und begründete dies wie folgt:

Das Sonderausgaben-Pauschale wird ab 1996 bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte von mehr als S 500.000,00 eingeschlossen, ab einem Gesamtbetrag der Einkünfte von mehr als S 700.000,00 steht ein Sonderausgaben-Pauschale nicht mehr zu (dieser Punkt ist unstrittig). Weiters führte das Finanzamt Folgendes aus:

Der Bescheid kann gem. § 295 lit. a BAO abgeändert werden, wenn ein Ereignis eintritt, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruches hat. Ausgaben können nur mit dem Betrag als Sonderausgaben geltend gemacht werden, der den Steuerpflichtigen tatsächlich wirtschaftlich belastet. Stehen den verausgabten Beträgen im Sinne des § 18 EStG Rückerstattungen gegenüber, kann insofern von einer wirtschaftlichen Belastung nicht mehr gesprochen werden.

Der Bw. erhob gegen den gem. § 295a BAO geänderten Einkommensteuerbescheid 2000 vom 15. Juni 2005 Berufung und begründete sie wie folgt:

Die Berufung richte sich ausschließlich gegen die vorgenommenen Änderungen (Verwehrung des Sonderausgabenabzuges für Beträge an die gesetzliche Sozialversicherung).

Der Steuerpflichtige habe im Jahre 2000 Zahlungen an die P auf Grund einer freiwilligen

Weiterversicherung in der Pensionsversicherung nach Auslaufen seines Dienstverhältnisses geleistet. Diese wurden mit Einkommensteuerbescheid 2000 vom 5. November 2001 als Sonderausgaben anerkannt.

Im 1. Halbjahr 2002 sei von den beteiligten Sozialversicherungsträgern (S der G und P) entschieden worden, dass der Abgabepflichtige ab 2000 Beiträge nach GSVG zu leisten habe, und sich daher eine freiwillige Weiterversicherung nach ASVG erübrige. In der Folge seien 2002 die bezahlten Beiträge an die P von dieser rückerstattet worden.

In der wissenschaftlichen Literatur zur Finanzwissenschaft werde einhellig die Auffassung vertreten, dass Sonderausgaben steuersystematisch nichtabzugsfähige Kosten der Lebensführung seien, und daher nur auf Grund der positivrechtlichen Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes von der Bemessungsgrundlage abgezogen werden könnten.

Der Gesetzgeber nehme somit auf Grund übergeordneter politischer Ziele (z.B. Sozialpolitik) einen Systembruch im Steuerrecht in Kauf, in dem nichtabzugsfähige Kosten gem. § 18 EStG "abzugsfähig gemacht werden würden". Aus einem Umkehrschluss folgere der Bw. daher, dass auch die eventuelle Rückzahlung von Sonderausgaben in nachfolgenden Steuerperioden mangels Vorliegens einer Steuerquelle einer positivrechtlichen Bestimmung zur Steuerhängigkeit bedürfe; der Gesetzgeber sehe dies auch für jene Fälle, wo dies politisch gewünscht werde (z.B. bei Genussscheinen und jungen Aktien gem. § 18 (4) Z. 3 EStG), vor.

Zu Sonderausgaben im Steuerrecht führte der Bw. aus:

Das österreichische Steuerrecht setze die von der Finanzwissenschaft vorgegebenen Prinzipien im Bereich der Sonderausgaben ziemlich deckungsgleich um. Zum Erfordernis der taxativen positivrechtlichen Normierung würden die Prinzipien der Jährlichkeit (Kalenderjahr ohne abweichende Optionsmöglichkeit) und der Zahlungsflussorientierung (Verweis auf § 19 (1) und (2) EStG) treten.

Analogieschlüsse aus dem Bilanzsteuerrecht (z.B. Rechnungsabgrenzungen bei Aufwendungen, denen in Folgejahren ein gegenläufiger Zahlungsstrom gegenüber steht) seien unzulässig, da es bei Sonderausgaben in keiner wie immer gearteten Form zu einer "Gewinnermittlung" komme.

Im gegenständlichen Fall lägen die Voraussetzungen für den Abzug von Sonderausgaben für freiwillige Weiterversicherungen an die P für 2000 zweifelsfrei vor. Der Umstand, dass der öffentliche Versicherungsträger die an ihn geleisteten Beiträge im Jahr 2002 zurückgezahlt habe, vermöge auf Grund der Jährlichkeit und Zahlungsflussorientierung im Bereich der Sonderausgaben eine rückwirkende Annullierung nicht zu bewirken. Denkmöglich wäre eine

Nachversteuerung im Jahr 2002, welche jedoch – anders als z.B. beim Rückkauf von Ansprüchen aus Lebensversicherungsverträgen innerhalb von 20 Jahren – positivrechtlich nicht normiert sei und daher unterbleibe. Unabhängig von seiner, aus den Prinzipien des Sonderausgaben-Rechtes abgeleiteten, vorstehend ausgeführten Lösung, finde sich in einem der führenden Kommentare zur Einkommensteuer (Doralt, Einkommensteuer-Kommentar, 9. Lieferung, Tz 21 und 22 zu S 18) genau der der Berufungsschrift zugrunde liegende Sachverhalt kommentiert: "Werde die in einer Vorperiode geleistete Sonderausgabe auf Grund nachträglich eingetretener Umstände rückgezahlt, dann fehle ein Nachversteuerungstatbestand. Eine Nachversteuerung wegen geänderter Verhältnisse sei nur bei Versicherungsprämien, im Rahmen der Wohnraumschaffung und bei Genussscheinen und jungen Aktien vorgesehen".

Sowohl Einzahlungen wie eventuelle Rückzahlungen im Bereich der Sonderausgaben seien grundsätzlich von der Einkommensbesteuerung nicht erfasst. Es bedürfe daher in jedem Fall einer positivrechtlichen Norm, wo steuerliche Auswirkungen eintreten könnten. Beim angefochtenen Bescheid werde versucht, durch eine Analogie aus dem Bilanzsteuerrecht eine "Belastungswirkung im 3-Jahres-Zeitraum" zu ermitteln und zu besteuern, wobei übersehen werde, dass das Einkommensteuerrecht bei Sonderausgaben auf die Belastungswirkung im Kalenderjahr abstelle (vgl. Doralt, a.a.O., Tz 21 und 22 zu § 18). Diese Belastung sei im Jahr 2000 zweifellos eingetreten. Eine Nachversteuerung 2002 unterbleibe mangels einer dahingehenden Rechtsnorm.

Die in der Bescheidbegründung über mehrere Perioden hinweg geforderte tatsächliche "wirtschaftliche Belastung" stehe im Widerspruch zum Prinzip der Jährlichkeit im Sonderausgabenrecht. Darüber hinaus dürfte es zu einer "Konfundierung" mit dem, nur für § 34 EStG relevanten, Rechtsinstitut der "außergewöhnlichen Belastung", welchem ein völlig anderer rechtspolitischer Ursprung zugrunde liege, gekommen sein.

Der Bw. beantragte, den angefochtenen Bescheid vom 15. Juni 2005 aufzuheben, wodurch automatisch der (rechtsrichtige) Zustand vor Erlassung des angefochtenen Bescheides eintrete.

Ad Einkommensteuer hinsichtlich das Jahr 2001:

Aus einem für das Finanzamt bestimmten Schreiben der P geht hervor, dass auf Grund einer nachträglich festgestellten Pflichtversicherung nach dem Gewerblichen Sozialversicherungsgesetz (GSVG) die im Jahr 2001 in der Höhe von EUR 10.311,12 entrichteten Beträge zur Weiterversicherung an den Versicherten rückgezahlt wurden.

Das bestehende Guthaben vom Konto Weiterversicherung in Höhe von EUR 22.129,88 sei überwiesen worden.

Das Finanzamt erließ einen berichtigten Einkommensteuerbescheid 2001 gemäß § 293b BAO zu Bescheid vom 20.09.2002 und begründete dies wie folgt:

Ausgaben können nur mit dem Betrag als Sonderausgaben geltend gemacht werden, der den Steuerpflichtigen tatsächlich wirtschaftlich belastet. Stehen den verausgabten Beträgen im Sinne des § 18 EStG Rückerstattungen gegenüber, kann insofern von einer wirtschaftlichen Belastung nicht mehr gesprochen werden.

Gegen diesen berichtigten Einkommensteuerbescheid 2001 erhob der Bw. Berufung mit folgender Begründung:

Die Berufung richte sich

- A. gegen die Anwendung des § 293b BAO
- B. gegen die im angefochtenen Bescheid vorgenommenen "Berichtigungen" (Verwehrung des Sonderausgabenabzuges für Beiträge in die gesetzliche Sozialversicherung).

Der Steuerpflichtige habe im Jahre 2001 Zahlungen an die P aufgrund einer freiwilligen Weiterversicherung in der Pensionsversicherung nach Auslaufen seines Dienstverhältnisses geleistet. Diese wurden mit Einkommensteuerbescheid vom 20. September 2002 als Sonderausgaben anerkannt.

Im 1. Halbjahr 2002 sei von den beteiligten Sozialversicherungsträgern (SVA der G und P) entschieden worden, dass der Abgabepflichtige ab 2000 Beiträge nach Gewerblichem Sozialversicherungsgesetz (GSVG) zu leisten habe, und sich daher eine freiwillige Weiterversicherung nach ASVG erübrige. In der Folge seien 2002 die an die P bezahlten Beiträge von dieser rückerstattet worden. Der in diesem Zusammenhang von der P erstellte Beleg vom 20.8.2002 sei dem Finanzamt sowohl direkt von der P übermittelt als auch der Einkommensteuererklärung 2001 als Beilage angefügt worden.

Ad Pkt A: Eine Bescheidberichtigung nach § 293b BAO sei möglich, wenn der Bescheidinhalt

- auf offensichtlichen Unrichtigkeiten beruhe,
- aus Abgabenerklärungen übernommen worden sei und
- die aus den Abgabenerklärungen übernommenen offensichtlichen Unrichtigkeiten die Rechtswidrigkeit des Bescheides ursächlich bedingen.

Nach herrschender Lehre "hätten die Abgabenerklärungen vornehmlich in der Bekanntgabe von Sachverhalten zu bestehen, die rechtliche Wertung und die Festlegung der mit den Sachverhalten zu verbindenden Rechtsfolgen seien Aufgabe der Behörde".

Da die – von der Behörde behauptete – Rechtsunrichtigkeit des Erstbescheides nicht auf einer

Übernahme aus den Abgabenerklärungen beruhe, sei für die Anwendung des § 293b BAO rechtlich keine Raum; dies umso mehr als eine amtswegige Berichtigung immer in Ausübung des Ermessens erfolge, und bei Schuldlosigkeit der Partei gemeinsam mit einem hohen Verschuldungsgrad (grobe Sorglosigkeit, schwere Sorgfaltsverletzung, auffallende Nachlässigkeit) der Behörde die Anwendung des § 293b BAO einen Ermessensfehler darstelle (fallbezogener Vertrauensschutz).

Ad Pkt. B: In der wissenschaftlichen Literatur zur Finanzwissenschaft werde einhellig die Auffassung vertreten, dass Sonderausgaben steuersystematisch nichtabzugsfähige Kosten der Lebensführung seien, und daher nur aufgrund der positivrechtlichen Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes von der Bemessungsgrundlage abgezogen werden könnten. Der Gesetzgeber nehme somit aufgrund übergeordneter politischer Ziele (z.B. Sozialpolitik) einen Systembruch im Steuerrecht in Kauf, in dem nichtabzugsfähige Kosten gemäß § 18 EStG "abzugsfähig gemacht werden würden". Aus einem Umkehrschluss ergäbe sich, dass auch die eventuelle Rückzahlung von Sonderausgaben in nachfolgenden Steuerperioden mangels Vorliegens einer Steuerquelle einer positivrechtlichen Bestimmung zur Steuerhängigkeit bedürfe; der Gesetzgeber sehe dies auch für jene Fälle, wo dies politisch gewünscht werde (z.B. bei Genussscheinen und jungen Aktien gemäß § 18 Abs. 4 Zi. 3 EStG), vor.

Ad Sonderausgaben im Steuerrecht:

Das österreichische Steuerrecht setze die von der Finanzwissenschaft vorgegebenen Prinzipien im Bereich der Sonderausgaben ziemlich deckungsgleich um. Zum Erfordernis der taxativen positivrechtlichen Normierung würden die Prinzipien der Jährlichkeit (Kalenderjahr ohne abweichende Optionsmöglichkeit) und der Zahlungsflussorientierung (Verweis auf § 19 (1) und (2) EStG) treten.

Analogieschlüsse aus dem Bilanzsteuerrecht (z.B. Rechnungsabgrenzungen bei Aufwendungen, denen in Folgejahren ein gegenläufiger Zahlungsstrom gegenübersteht) seien unzulässig, da es bei Sonderausgaben in keiner wie immer gearteten Form zu einer "Gewinnermittlung" komme.

Im gegenständlichen Fall lägen die Voraussetzungen für den Abzug von Sonderausgaben für freiwillige Weiterversicherungen an die P für 2000 und 2001 zweifelsfrei vor. Der Umstand, dass der öffentliche Versicherungsträger die an ihn geleisteten Beiträge im Jahr 2002 zurückgezahlt habe, vermöge aufgrund der Jährlichkeit und Zahlungsflussorientierung im Bereich der Sonderausgaben eine rückwirkende Annullierung nicht zu bewirken. Denkmöglich wäre eine Nachversteuerung im Jahr 2002, welche jedoch – anders als z.B. beim Rückkauf

von Ansprüchen aus Lebensversicherungsverträgen innerhalb von 20 Jahren – positivrechtlich nicht normiert sei und daher unterbleibe. Unabhängig von dieser aus den Prinzipien des Sonderausgaben-Rechtes abgeleiteten, vorstehend ausgeführten Lösung, fände sich in einem der führenden Kommentare zur Einkommensteuer genau der der Berufungsschrift zugrunde liegende Sachverhalt kommentiert. "Werde die in einer Vorperiode geleistete Sonderausgabe auf Grund nachträglich eingetretener Umstände rückgezahlt, dann fehle ein Nachversteuerungstatbestand. Eine Nachversteuerung wegen geänderter Verhältnisse sei nur bei Versicherungsprämien, im Rahmen der Wohnraumschaffung und bei Genussscheinen und jungen Aktien vorgesehen".

Sowohl Einzahlungen wie eventuelle Rückzahlungen im Bereich der Sonderausgaben seien grundsätzlich von der Einkommensbesteuerung nicht erfasst. Es bedürfe daher in jedem Fall einer positivrechtlichen Norm, aufgrund dieser steuerliche Auswirkungen eintreten könnten. Bei den angefochtenen Bescheiden werde versucht, durch eine Analogie aus dem Bilanzsteuerrecht eine "Belastungswirkung im 3-Jahres-Zeitraum" zu ermitteln und zu besteuern, wobei übersehen wurde, dass das Einkommensteuerrecht bei Sonderausgaben auf die Belastungswirkung im Kalenderjahr abstelle. Diese Belastung sei 2000 und 2001 zweifellos eingetreten. Eine Nachversteuerung 2002 unterbleibe mangels einer dahingehenden Rechtsnorm.

Die in der Bescheidbegründung über mehrere Perioden hinweg geforderte tatsächliche "wirtschaftliche Belastung" stehe im Widerspruch zum Prinzip der Jährlichkeit im Sonderausgabenrecht. Darüber hinaus dürfte es zu einer "Konfundierung" mit dem, nur für § 34 EStG relevanten, Rechtsinstitut der "außergewöhnlichen Belastung", welchem ein völlig anderer rechtspolitischer Ursprung zugrunde liege, gekommen sein.

Es werde daher die Aufhebung des Bescheides beantragt, wodurch automatisch der (rechtsrichtige) Zustand vor Erlassung des angefochtenen Bescheides eintrete.

Über die Berufung wurde erwogen:

Ad Berufung hinsichtlich gem. §. 295a BAO abgeänderten Einkommensteuerbescheid 2000:

In den erläuternden Bemerkungen (EB) zur Regierungsvorlage hinsichtlich des § 295a BAO wird Folgendes ausgeführt:

Im Unterschied zu § 175 Abs. 1 Z 2 (deutsche) Abgabenordnung enthält die BAO keinen Verfahrenstitel zur Berücksichtigung rückwirkender Ereignisse. Gemeint sind Ereignisse, von

denen sich aus Abgabenvorschriften eine abgabenrechtliche Wirkung für bereits entstandene Abgabenansprüche ergibt. Dies gilt beispielsweise für die (nachträgliche) Entrichtung ausländischer Quellensteuern, die nach einem Doppelbesteuerungsabkommen auf österreichische Abgaben anzurechnen sind. Diesfalls ist zweifelhaft, mit welchem Verfahrenstitel eine nachträgliche Berücksichtigung erfolgen kann (vgl. zB *Ritz*, BAO-Kommentar, 2. Auflage, Wien 1999, § 295 Tz 25).

Eine legistische Lösung dieser Zweifelsfrage bzw. eine Schließung dieser Regelungslücke erscheint zweckmäßig (vgl. zB *Schuch*, in *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg), Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, Wien 1995, 59).

Ein weiteres Beispiel für ein solches „rückwirkendes“ Ereignis ist der Ersatz von grundsätzlich als außergewöhnliche Belastung anzusehenden Aufwendungen (zB von Arzthonoraren) in einem der Verausgabung der Beträge folgenden Jahre. Ein solcher Kostenersatz führt nachträglich dazu, dass die Beträge nicht mehr nach § 34 EStG 1988 abziehbar werden (vgl. zB *Doralt*, Einkommensteuergesetz-Kommentar, 4. Auflage (Loseblatt), § 34 Tz 25 und 26).

Der neue Verfahrenstitel soll im Ermessen liegen. Dies ermöglicht vor allem, dass geringfügige Abänderungen von Bescheiden unterbleiben dürfen.

§ 295a BAO ermöglicht Durchbrechungen der Rechtskraft. „Verböserungen“ in anderen Bereichen sind somit durch Abänderungen gemäß § 295a BAO nicht zulässig.

Das Antragsrecht der Partei stellt sicher, dass die Abgabenbehörde über ein auf Berücksichtigung rückwirkender Ereignisse gerichtetes Anbringen der Partei stets mit Bescheid absprechen muss.

Von zentraler Bedeutung für die Ermessensübung ist die Berücksichtigung des Zweckes der Ermessen einräumenden Norm. Zweck des § 295a BAO ist es, eine neuerliche Bescheiderlassung dann zu ermöglichen, wenn rückwirkende Ereignisse hervorkommen. Ziel ist ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis. Daher ist bei der Ermessensübung grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) zu geben. Wie oben ausgeführt, wird in den EB zur Regierungsvorlage hinsichtlich des § 295a BAO ausgeführt, dass geringfügige Abänderungen von Bescheiden unterbleiben dürfen. Dies deshalb, weil die Verwaltung auch Überlegungen der Verwaltungsökonomie zu berücksichtigen hat. Da die steuerlichen Auswirkungen in berufsgegenständlichem Fall keinesfalls derart geringfügig sind, dass die Abänderung des Einkommensteuerbescheides unterbleiben dürfte, und der Rechtsrichtigkeit

gegenüber der Rechtsbeständigkeit im Zuge der Ermessensübung der Vorrang zu geben ist, ist die Berichtigung gemäß § 295a BAO zu Recht erfolgt.

Aus genannten Gründen liegt kein Ermessensmissbrauch des Finanzamtes vor (dies wurde vom Bw. auch nicht behauptet).

Gemäß § 18 Abs. 1 Z 2 EStG können u.a. Beiträge zu einer freiwilligen Pensionsversicherung als Sonderausgaben abgezogen werden. Dazu gehört auch die freiwillige Weiterversicherung in der gesetzlichen Pensionsversicherung (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, 3. Aufl., § 18 Tz 80). Da Beiträge für eine freiwillige Weiterversicherung nicht unter den einheitlichen Höchstbetrag des § 18 Abs. 3 Z 2 EStG fallen, sind sie unbegrenzt als Sonderausgaben abzugsfähig (Doralt, a.a.O., § 18 Tz 259).

Gemäß § 18 Abs. 4 EStG hat eine Nachversteuerung von Versicherungsprämien (Abs. 1 Z 2) zu erfolgen, wenn die Ansprüche aus einem Versicherungsvertrag auf den Erlebensfall innerhalb von zwanzig Jahren seit Vertragsabschluss ganz oder zum Teil abgetreten oder rückgekauft werden, wenn innerhalb von zehn Jahren seit Vertragsabschluss eine Vorauszahlung oder Verpfändung der Ansprüche aus dem Versicherungsvertrag erfolgt oder wenn die Ansprüche aus einem Rentenversicherungsvertrag ganz oder zum Teil abgetreten oder rückgekauft oder vor oder nach Beginn der Rentenzahlungen ganz oder zum Teil durch eine Kapitalzahlung abgegolten werden.

Bereits aus dem Wortlaut dieser Nachversteuerungsbestimmung folgt, dass diese auf mit privaten Versicherungsunternehmen abgeschlossene Versicherungsverträge abzielt. Die freiwillige Weiterversicherung in der Pensionsversicherung schafft kein Vertragsverhältnis zwischen Versicherungsträger und Versichertem; die Rechte und Pflichten werden durch das Gesetz bestimmt (vgl. OGH 23.1.1969, 2 Ob 389/68; OLG Wien 4.12.1963, 13 R 172/63).

Davon abgesehen erfüllt die berufungsgegenständliche Rückvergütung auch keinen der in § 18 Abs. 4 EStG vorgesehenen Nachversteuerungstatbestände.

Bei einem Rückkauf oder Teilrückkauf werden die Versicherungsansprüche auf das Versicherungsunternehmen selbst rückübertragen, sodass der Vertrag durch Confusio erlischt. Eine Abtretung liegt vor, wenn die aus dem Versicherungsvertrag begünstigte Person wechselt. Bei einer Verpfändung wird einer dritten Person ein Pfandrecht an den Versicherungsansprüchen eingeräumt. Vorauszahlungen sind Zahlungen des Versicherungsunternehmens, die zwar noch keine Teilleistung der Versicherungssumme darstellen, die aber auf die Versicherungssumme angerechnet werden (vgl. zu allen Begriffen Quantschnigg / Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 18 Tz 129 ff.).

Eine Rückzahlung von Beiträgen zu einer freiwilligen Weiterversicherung entspricht keinem der genannten Vorgänge. Auch eine Abgeltung von Versicherungsansprüchen durch eine Kapitalzahlung liegt nicht vor.

Weitere Gründe für eine Nachversteuerung von Versicherungsbeiträgen kennt das Gesetz nicht.

Damit ist aber eine Steuerpflicht der an den Bw. rückgezahlten Beiträge aus dem Titel der Nachversteuerung ausgeschlossen.

Der Einkommensteuer unterliegen nur Vermögensvermehrungen, die unter eine der sieben Einkunftsarten fallen. Sonderausgaben sind Ausgaben, die steuerlich berücksichtigt werden, ohne dass ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit irgendwelchen Einkünften besteht; sie sind dem Bereich der Einkommensverwendung zuzuordnen (Quantschnigg / Schuch, a.a.O., § 2 Tz 1). Damit gehören aber auch rückerstattete Sonderausgaben, zum Unterschied von rückerstatteten Betriebsausgaben oder Werbungskosten, keiner der taxativ aufgezählten Einkunftsarten des EStG an (vg. Weisl, ÖStZ 1966, 112; Herrmann / Heuer / Raupach, § 2 dt. EStG, Anm 80).

Pensionen aus einer freiwilligen Weiterversicherung stellen zwar in vollem Umfang Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit dar (vgl. VwGH 24.6.1999, 94/15/0207). Das ändert jedoch nichts an der Tatsache, dass die Beiträge zu einer derartigen Weiterversicherung Sonderausgaben und nicht Werbungskosten sind. Die berufsgegenständliche Erstattung von Weiterversicherungsbeiträgen ist folglich keine Erstattung von Werbungskosten und fließt dem Bw. daher nicht als Einnahme, die bei der Ermittlung seiner Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu berücksichtigen wäre, zu.

Auch stellt die Erstattung der Weiterversicherungsbeiträge keine einmalige Einnahme gemäß § 25 Abs. 2 EStG im Rahmen einer Pension aus der gesetzlichen Sozialversicherung dar. Gemäß § 17 ASVG können sich Personen, die u.a. aus der Pflichtversicherung ausscheiden, in der Pensionsversicherung weiterversichern. Die freiwillige Weiterversicherung dient daher dazu, einen Pensionsanspruch einzukaufen, ohne einer Pflichtversicherung zu unterliegen.

Die Bestimmung des § 25 Abs. 2 EStG hat bloß klarstellende Bedeutung (Doralt, Einkommensteuer - Gesetz, Kommentar³, § 25 Tz 68). Klargestellt wird, dass nicht nur laufende, sondern auch einmalige Einnahmen, die aus dem Titel einer Pension aus der gesetzlichen Sozialversicherung bezogen werden, gemäß § 25 EStG steuerpflichtig sind. Die berufsgegenständliche Zahlung ist aber keine Zahlung aus dem Titel einer Pension - eine solche wäre erst bei Eintritt weiterer Voraussetzungen, etwa dem Erreichen des Anfallsalters,

vorgelegen -, sondern ist eine **Erstattung von Beiträgen, die darauf gerichtet waren, einen Anspruch auf eine solche Pension erst zu erwerben**. Diese Beitragserstattung ist daher keine einmalige Einnahme aus einer gemäß § 25 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG steuerpflichtigen Pension.

Als Beiträge zu einer Pflichtversicherung gelten nur jene Beiträge, denen sich der Steuerpflichtige nicht entziehen kann, die also nicht auf einem freiwilligen Entschluss des Steuerpflichtigen beruhen (VwGH 12.1.1983, 81/13/0206).

Eine Weiterversicherung in der gesetzlichen Sozialversicherung ist ausnahmsweise als Pflichtversicherung anzuerkennen, und zwar dann, wenn sie an die Stelle einer gesetzlichen Pflichtversicherung tritt (vgl. VwGH 12.1.1983, 81/13/0206). Dies ist etwa bei einer Weiterversicherung nach ASVG der Fall, durch die der Steuerpflichtige gemäß § 233 GSVG von der Pflichtversicherung (vgl. Hofstätter - Reichel, EStG 1972, § 4 Abs. 4 Z 1 Tz. 3) befreit wird.

Sonderausgaben sind private Ausgaben, die das Gesetz aus sozialen, wirtschafts- oder kulturpolitischen Motiven zum Abzug zulässt (Doralt, a.a.O., § 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 wirtschaftlich belastet (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.).

Werden daher bereits geleistete Sonderausgaben ein und derselben Sonderausgabenkategorie sowie aus demselben Rechtsverhältnis rückerstattet, ist nur der Differenzbetrag abzugsfähig (vgl. Quantschnigg / Schuch, a.a.O., § 18 Tz 8; VwGH 27.8.1991, 91/14/0088).

Eine derartige, zu einem zeitraumübergreifenden Ausgleich führende Verrechnung ist aber dann nicht möglich, wenn, wie im vorliegenden Fall, im Veranlagungszeitraum der Erstattung gleichartige Sonderausgaben nicht mehr anfallen.

Gemäß § 79 Abs. 1 ASVG sind die Bestimmungen des § 69 (Rückforderung ungebührlich entrichteter Beiträge) auf die Beiträge zur freiwilligen Versicherung u.a. auch im Falle einer rückwirkenden Einbeziehung in die Pflichtversicherung anzuwenden. Den Erläuterungen zu dieser mit der 32. Novelle zum ASVG

geschaffenen Bestimmung zufolge erlischt in diesem Fall die freiwillige Versicherung rückwirkend und die hiefür entrichteten Beiträge gelten als zu Ungebühr entrichtet.

Hat aber der Bw. die Beiträge zur freiwilligen Weiterversicherung zu Ungebühr entrichtet, und wurden sie aus diesem Grund zurückgezahlt, so hat er diese Beiträge auch zu Unrecht als Sonderausgaben abgesetzt.

Erhält der Steuerpflichtige die Sonderausgaben in einem späteren Veranlagungszeitraum zurück, weil die Zahlung irrtümlich oder zu Unrecht erfolgt ist, **dann hat bereits die Zahlung nicht die Voraussetzungen der entsprechenden Sonderausgabe erfüllt. Die Sonderausgabe wurde zu Unrecht geltend gemacht. Nach Maßgabe der verfahrensrechtlichen Möglichkeiten ist daher die Veranlagung des Jahres, in dem die Zahlung erfolgt ist, zu korrigieren bzw. zu ändern (vgl. Doralt, a.a.O., § 18 Tz 21; Wiesner - Atzmüller - Grabner - Leitner - Wanke, EStG, § 18 Anm 160).**

Zu verweisen ist hier insbesondere auf den durch das AbgÄndG 2003 geschaffenen neuen Verfahrenstitel, **nämlich die Abänderung von Bescheiden zur Berücksichtigung rückwirkender Ereignisse gemäß § 295a BAO, die in gegenständlichem Berufungsfall angewendet wurde.** Diese Bestimmung, die ab ihrem Inkrafttreten, das ist der Tag nach der Kundmachung des AbgÄndG 2003 im Bundesgesetzblatt, auch dann anzuwenden ist, wenn der betroffene Bescheid vor Inkrafttreten ergangen ist, sowie auch dann, wenn das rückwirkende Ereignis vor Inkrafttreten eingetreten ist (Ritz, SWK 35/36/2003, S 880), und für die § 208 Abs. 1 lit. e BAO einen speziellen Verjährungsbeginn vorsieht, ermöglicht Bescheidänderungen bis zum Eintritt der absoluten Verjährung.

Vorbildbestimmung für § 295a BAO ist § 175 Abs. 1 Z 2 der **deutschen AO**. Der BFH hat in seinem Urteil vom 28.5.1998 X R 7/96 ausgesprochen, dass, werden Sozialversicherungsbeiträge mangels Versicherungspflicht zurückgezahlt, **für den Sonderausgabenabzug ein Tatbestandsmerkmal mit Wirkung für die Vergangenheit fortfällt, und ein bereits rechtskräftiger Bescheid** gemäß § 175 Abs. 1 Z 2 AO **zu ändern ist.**

Aus genannten Gründen ist in Übereinstimmung mit der herrschenden Lehre und Rechtsprechung die Abänderung des Einkommensteuerbescheides gem. § 295a BAO hinsichtlich der Sonderausgaben zu Recht erfolgt.

Die Berufung ist daher insgesamt abzuweisen.

Ad Berufung hinsichtlich gem. § 293b BAO berichtigten Einkommensteuerbescheid 2001:

Hinsichtlich den Berufungspunkt Bescheidberichtigung gem. 293b zum Einkommensteuerbescheid 2001 vom 20.9.2002 wird Folgendes ausgeführt:

Gem. § 293b BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen einen Bescheid insoweit berichtigen, als seine Rechtswidrigkeit auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen beruht.

Ob eine Unrichtigkeit vorliegt, richtet sich nach dem Zeitpunkt der Einreichung der Abgabenerklärung.

Aus Abgabenerklärungen übernommene offensichtliche Unrichtigkeiten liegen vor allem vor bei Übernahme offensichtlich unrichtiger rechtlicher Würdigung (etwa als Kosten für Urlaubsreise bezeichnete Aufwendungen), bei aktenwidrigen Sachverhaltsannahmen oder auch bei Divergenzen zwischen Angaben im Erklärungsvordruck und solchen diesem Vordruck angeschlossenen Beilagen.

Eine Unrichtigkeit ist offensichtlich, wenn sie ohne nähere Untersuchung im Rechtsbereich und ohne Ermittlungen im Tatsachenbereich deutlich erkennbar ist (Stoll, BAO, 2831; VwGH 28.1.1997, 93/14/0113; VwGH 9.7.1997, 95/13/0124).

Ist die Unrichtigkeit erst nach Durchführung eines diesbezüglichen Ermittlungsverfahrens erkennbar, so ist sie nicht gem. § 293b BAO beseitigbar (VwGH 25.10.1995, 95/15/0008). Dies führt jedoch nicht zu geradezu absurden Ergebnissen, weil gut versteckte Fehler im Regelfall aus der Nicht-Offenlegung entscheidungsrelevanter Umstände resultieren und diesfalls bei Entdeckung eine Wiederaufnahme (§ 303 BAO) in Betracht kommen wird (Ritz, BAO-Kommentar, 2. Auflage, § 293b BAO).

Aus angeführten Gründen liegen in gegenständlichem Fall für das Jahr 2001 keine offensichtlichen Unrichtigkeiten im Sinne des § 293b BAO vor.

Die Voraussetzungen für eine Berichtigung im Sinne des § 293b BAO sind nicht gegeben, weshalb der Berufung diesbezüglich stattzugeben ist.

Da der gem. § 293b BAO berichtigte Einkommensteuerbescheid 2001 somit aufzuheben ist, ist auf die weiteren Berufungsvorbringen hinsichtlich Einkommensteuer 2001 (Rückerstattung von Sonderausgaben) nicht einzugehen.

Insgesamt ist daher der Berufung hinsichtlich berichtigten Einkommensteuerbescheid 2001 stattzugeben.

Es ist daher spruchgemäß zu entscheiden.