

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerde der Bf., Adresse1, PLZ-Ort, vertreten durch Dr. Heinz Wöber Steuerberatung und Wirtschaftsprüfung GmbH, Mariahilfer Straße 209, 1150 Wien, gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 4. Dezember 2014 betreffend Einkommensteuer 2013 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Bei der Veranlagung der Beschwerdeführerin (im Folgenden mit Bf. bezeichnet) zur Einkommensteuer-Erklärung 2013 entsprechend der eingereichten Erklärung wurden u.a. in Zusammenhang mit der Rückerstattung von Studiennachkaufzeiten durch die SVA der Gewerblichen Wirtschaft Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit iHv EUR 4.328,89 berücksichtigt.

Gegen den Einkommensteuerbescheid 2013 vom 4. Dezember 2014 erhob die Bf. mit Eingabe vom 19. Dezember 2014 das Rechtsmittel der Beschwerde und beantragte den Betrag iHv EUR 4.328,89 aus dem Gesamtbetrag der Einkünfte auszuscheiden.

Begründend wurde ausgeführt, im Jahre 2013 seien von der SVA Beiträge für den Nachkauf von Studienmonaten in der Höhe von EUR 4.328,89 erstattet worden. Die Rückzahlung stelle ein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO dar. Da diese Nachkäufe vor mehr als 10 Jahren getätigt worden seien und zu diesem Zeitpunkt im Rahmen der Sonderausgaben geltend gemacht worden seien, sei die absolute Verjährungsfrist bereits eingetreten und komme es zu keiner Nachversteuerung der betroffenen Jahre und zu keiner Besteuerung im Jahr der Rückerstattung (im Jahre 2013).

Die Beschwerde wurde mit Beschwerdevorentscheidung vom 12. Jänner 2015 als unbegründet abgewiesen und diese Abweisung wie folgt begründet: Dass die Rückerstattung von Studiennachkaufzeiten ein rückwirkendes Ereignis sei, gelte nur bis zum 17. Juni 2009 (s. LSt-Richtlinien Rz 579a). Danach seien diese Rückerstattungen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 25 EStG 1988. Daher sei die Beschwerde abzuweisen.

Mit Eingabe vom 4. Februar 2015 beantragte die Bf. die Entscheidung über diese Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht. Betreffend die Beschwerdebegründung werde auf die bisherigen Ausführungen in der Beschwerde verwiesen.

Mit E-Mail-Eingabe vom 6. Oktober 2015 wurde in diesem Zusammenhang ausgeführt, dass aufgrund der beim steuerlichen Vertreter aufliegenden Unterlagen nicht mehr festgestellt werden könne, in welchem Jahr die Studiennachkaufzeiten als Sonderausgabe geltend gemacht worden seien.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 3 lit. e EStG 1988 idF Budgetbegleitgesetz 2009, BGBl I Nr. 52/2009, sind Rückzahlungen von Beiträgen für freiwillige Weiterversicherungen einschließlich des Nachkaufs von Versicherungszeiten in der gesetzlichen Pensionsversicherung und vergleichbarer Beiträge an Versorgungs- und Unterstützungsseinrichtungen der Kammern der selbständigen Erwerbstätigen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit liegen nur insoweit vor, als die Beiträge als Sonderausgaben gemäß § 18 das Einkommen vermindert haben.

Gemäß § 18 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 sind Beiträge und Versicherungsprämien ausgenommen solche im Bereich des BMSVG und solche im Bereich der prämienbegünstigten Zukunftsvorsorge (§ 108g) zu einer freiwilligen Kranken-, Unfall- oder Pensionsversicherung, ausgenommen Beiträge für die freiwillige Höherversicherung in der gesetzlichen Pensionsversicherung (einschließlich der zusätzlichen Pensionsversicherung im Sinne des § 479 des Allgemeinen Sozialversicherungsgesetzes), soweit dafür eine Prämie nach § 108a in Anspruch genommen wird, sowie ausgenommen Beiträge zu einer Pensionszusatzversicherung (§ 108b) Sonderausgaben.

Gemäß § 18 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 besteht für Ausgaben im Sinne des Abs. 1 Z 2 bis 4 mit Ausnahme der Beiträge für eine freiwillige Weiterversicherung einschließlich des Nachkaufs von Versicherungszeiten in der gesetzlichen Pensionsversicherung und vergleichbarer Beiträge an Versorgungs- und Unterstützungsseinrichtungen der Kammern der selbständigen Erwerbstätigen ein einheitlicher Höchstbetrag von 2 920 Euro jährlich.

Gemäß § 33a Abs. 1 Gewerbliches Sozialversicherungsgesetz (GSVG) idF BGBI I Nr. 145/2003, sind Beiträge, die nach § 116 Abs. 9 und 10 leg.cit. entrichtet wurden, damit Ersatzzeiten für den Besuch von Schulen oder Hochschulen oder für eine vorgeschriebene Ausbildung nach dem Hochschulstudium (§ 116 Abs. 7) anspruchs- oder leistungswirksam werden, dem (der) Versicherten oder den anspruchsberechtigten Hinterbliebenen in dem Umfang vom leistungspflichtigen Versicherungsträger zu erstatten, als die Anspruchs- oder Leistungswirksamkeit dieser Ersatzzeiten nicht eintritt. Die Erstattung hat von Amts wegen innerhalb eines Jahres nach Eintritt der Rechtskraft der Entscheidung über die Zuerkennung der Leistung zu erfolgen.

Bei der Erstattung gehen nach § 33a Abs. 2 GSVG Beiträge, die Ersatzmonate für den Hochschulbesuch und für eine vorgeschriebene Ausbildung nach dem Hochschulstudium (§ 116 Abs. 9 Z 2) betreffen, den anderen Beiträgen nach § 116 Abs. 9 GSVG vor.

Nach § 295a Abs. 1 BAO 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.

Gemäß § 207 Abs. 1 BAO unterliegt das Recht, eine Abgabe festzusetzen, nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen der Verjährung.

Die Verjährungsfrist beträgt nach Abs. 2 leg.cit. bei den Verbrauchsteuern, bei den festen Stempelgebühren nach dem II. Abschnitt des Gebührengesetzes 1957, weiters bei den Gebühren gemäß § 17a des Verfassungsgerichtshofgesetzes 1953 und § 24a des Verwaltungsgerichtshofgesetzes 1985 drei Jahre, bei allen übrigen Abgaben fünf Jahre. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist zehn Jahre.

Den Gegenstand des vorliegenden Rechtsstreites bildet die Frage, ob von der SVA der gewerblichen Wirtschaft rückerstattete Beträge anlässlich des Nachkaufes von Studienzeiten ab Inkrafttreten des Budgetbegleitgesetzes 2009, BGBI I Nr. 52/2009, in dem Veranlagungsjahr zu berücksichtigen sind, wo der Abzug als Sonderausgaben beantragt oder ob andernfalls deren Erfassung als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Jahr der Rückerstattung gemäß § 25 Abs. 1 Z 3 lit. e EStG 1988 zu erfolgen hat.

Eine Nachversteuerung von Sonderausgaben hat grundsätzlich dann zu erfolgen, wenn die gesetzlichen Voraussetzungen für den Sonderausgabenabzug im Zeitpunkt der Zahlung vorgelegen sind und in einem späteren Zeitpunkt der Nachversteuerungstatbestand erfüllt wird (vgl. Wiesner/Grabner/Wanke, EStG, § 18, Rz. 159).

Die Norm des § 18 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 begünstigt u.a. den Nachkauf von Versicherungszeiten in der gesetzlichen Pensionsversicherung. Darunter sind Beiträge zu verstehen, die notwendig sind, um den angestrebten Zweck des Erwerbs von Pensionsansprüchen (dem Grunde oder der Höhe nach) zu erlangen. Beiträge, die diesem Zweck nicht dienen, die diesem Zweck nicht dienen, erfüllen den gesetzlichen Sonderausgabentatbestand nicht (vgl. VwGH 7.7.2011, Zl. 2007/15/0155).

Rechtslage bis 17.6.2009 (bis zu Budgetbegleitgesetz 2009, BGBI I Nr. 52/2009):

Wurden die Beträge in einem bereits rechtskräftigen Einkommensteuerbescheid berücksichtigt, liegt im Falle der Rückerstattung dieser Beiträge ein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO vor. Eine Abänderung des Veranlagungsbescheides, in dem diese Beträge als Sonderausgaben berücksichtigt worden sind, ist innerhalb der Verjährungsfrist möglich (vgl. UFS 26.4.2007, GZ. RV/0063-K/07; s. sinngemäß LStRL 2002, Rz. 579a).

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 Möglichkeit bietet § 295a BAO. Nach der Rspr des VwGH zur Rechtslage vor dem Inkrafttreten des Budgetbegleitgesetzes 2009, BGBI I Nr. 52/2009, stellt die nachträgliche Rückzahlung von Beiträgen anlässlich des Nachkaufes von Versicherungszeiten in der gesetzlichen Pensionsversicherung ein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO dar (vgl. VwGH 7.7.2011, Zl. 2007/15/0155).

Rechtslage ab 18.6.2009 (ab Budgetbegleitgesetzes 2009, BGBI I Nr. 52/2009):

"Negative Sonderausgaben" in Form einer einnahmenseitigen Erfassung von Rückerstattungen geleisteter Sonderausgaben im Jahr der Erstattung waren dem EStG bis zum Budgetbegleitgesetz 2009, fremd. Erst mit dem Budgetbegleitgesetz 2009, BGBI I Nr. 52/2009, wurde ein **eigener Einkunftstatbestand** für *Rückzahlungen* von Beiträgen für freiwillige Weiterversicherungen einschließlich des *Nachkaufs von Versicherungszeiten* in der gesetzlichen Pensionsversicherung für den Fall geschaffen, dass diese Beiträge als Sonderausgaben gemäß § 18 EStG 1988 das Einkommen gemindert haben (vgl. § 25 Abs. 1 Z 3 lit. e EStG, der mit Wirkung vom 18. Juni 2009 in das EStG eingefügt wurde (vgl. VwGH 7.7.2011, Zl. 2007/15/0155).

Mit dem mit 18. Juni 2009 in Kraft getretenen Budgetbegleitgesetz 2009, BGBI I Nr. 52/2009, wurde u.a. die Bestimmung des § 25 Abs. 1 Z 3 EStG um die lit. e in der Weise ergänzt, dass nunmehr *Rückzahlungen* von Beiträgen für freiwillige Weiterversicherungen einschließlich des **Nachkaufes von Versicherungszeiten** in der gesetzlichen Pensionsversicherung und vergleichbarer Beiträge an Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständigen Erwerbstätigen, nunmehr kraft ausdrücklicher Normierung nunmehr **Einkünfte** aus nichtselbständiger Arbeit darstellen. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit liegen jedoch nur insoweit vor, als die Beiträge als Sonderausgaben gemäß § 18 das Einkommen vermindert haben.

Den Erläuternden Bemerkungen zum Budgetbegleitgesetz 2009, BGBI I Nr. 52/2009 ist in diesem Zusammenhang zu entnehmen, dass Rückzahlungen von Beiträgen für die freiwillige Weiterversicherung und von Beiträgen für den Nachkauf von Versicherungszeiten zur Vermeidung einer Besteuerungslücke insoweit als Einkünfte

zu erfassen sind, als sie das Einkommen des Jahres der Beitragsleistung vermindert haben. Die Rückzahlung von unbegrenzt abzugsfähigen Beiträgen für die freiwillige Weiterversicherung und den Nachkauf von Versicherungszeiten in der gesetzlichen Pensionsversicherung soll daher, soweit die Beitragsleistung im Zahlungsjahr das Einkommen gemindert hat, im Rückzahlungsjahr einkommenserhöhend erfasst werden können (vgl. 113 der Beilagen zu den Stenographischen Protokollen, XXIV. GP, Vorblatt und Erläuterungen).

In den Erläuternden Bemerkungen betreffend § 25 Abs. 1 Z 3 lit. e EStG 1988 wurde die einkommensseitige Erfassung von rückgezahlten Beiträgen des Versicherungsträgers wie folgt begründet: Während bei einem freiwilligen Nachkauf von Versicherungszeiten oder bei einer freiwilligen Weiterversicherung in der gesetzlichen Pensionsversicherung die diesbezüglichen Sonderausgaben im vollen Ausmaß das steuerpflichtige Einkommen vermindern, gibt es derzeit keinen Besteuerungstatbestand für jene Fälle, in denen diese Beiträge vom Versicherungsträger wieder rückgezahlt werden, ohne dass es zu einer späteren Pensionszahlungen kommt. Durch diesen neuen Besteuerungstatbestand soll diese Lücke geschlossen werden (vgl. 113 der Beilagen zu den Stenographischen Protokollen, XXIV. GP, Vorblatt und Erläuterungen).

Um sicherzustellen, dass rückgezahlte Beiträge für den freiwilligen Nachkauf von Versicherungszeiten und für die freiwillige Weiterversicherung in der Pensionsversicherung im Rahmen der (Arbeitnehmer-)Veranlagung erfasst werden können, soll in § 69 Abs. 9 EStG eine Verpflichtung zur Lohnzettelübermittlung vorgesehen werden.

Im vorliegenden Fall ist unstrittig, dass der Nachkauf von Versicherungszeiten durch die Bf. in der gesetzlichen Pensionsversicherung zum Abzug von Sonderausgaben geführt hat, als nach den Ausführungen in der Eingabe vom 6. Oktober 2015 sich lediglich das Jahr der Geltendmachung von Sonderausgaben nicht mehr eruieren lässt. Der Abzug von Sonderausgaben für Studiennachkaufzeiten wird jedoch dem Grunde nach nicht in Abrede gestellt.

Damit war der im Jahre 2013 die von der SVA der Gewerblichen Wirtschaft rückerstattete Betrag iZm dem Nachkauf von Versicherungszeiten iHv EUR 4.328,89 gemäß der Bestimmung des § 25 Abs. 1 Z 3 lit. e idF BGBl I Nr. 52/2009 als Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit zu erfassen (vgl. UFS 2.2.2012, GZ. RV/2836-W/11).

Den Ausführungen der Bf., die Rückerstattung von Beiträgen anlässlich des Nachkaufes von Versicherungszeiten in der gesetzlichen Pensionsversicherung sei lediglich im Jahr des Sonderausgabenabzuges zu erfassen und damit bereits verjährt, ist entgegen zu halten:

Nach der ab 18. Juni 2009 geltenden Rechtslage der einnahmenseitigen Erfassung dieser rückgezahlten Beiträge aufgrund des Budgetbegleitgesetzes 2009 ist eine Änderung des unrichtigen Abgabenbescheides des Veranlagungsjahres, in dem der Abzug von Sonderausgaben beantragt wurde, nur mehr in jenen Fällen vorgesehen, wo ein Abzug

von Sonderausgaben zu Unrecht geltend gemacht wurde (vgl. VwGH 7.7.2011, Zl. 2007/15/0155).

Zulässigkeit einer 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.

Nach der Rspr des VwGH stellt die Rückzahlung von Beiträgen anlässlich des Nachkaufes von Versicherungszeiten in der gesetzlichen Pensionsversicherung - nur nach der Rechtslage vor dem Budgetbegleitgesetz 2009, BGBI I Nr. 52/2009, ein rückwirkendes Ereignis dar, sodass die Veranlagung im Jahr der Zahlung zu korrigieren ist (vgl. VwGH 7.7.2011, Zl. 2007/15/0155).

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 6. Oktober 2015