

TE Vwgh Erkenntnis 2017/5/31 Ra 2016/13/0013

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 31.05.2017

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
66/01 Allgemeines Sozialversicherungsgesetz;

Norm

ASVG §70b Abs3;

EStG 1988 §25 Abs1 Z3 lite;

1. ASVG § 70b heute
2. ASVG § 70b gültig von 01.01.2004 bis 31.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
3. ASVG § 70b gültig ab 01.01.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 145/2003
1. EStG 1988 § 25 heute
2. EStG 1988 § 25 gültig ab 30.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019
3. EStG 1988 § 25 gültig von 01.01.2018 bis 29.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2017
4. EStG 1988 § 25 gültig von 01.01.2016 bis 31.12.2017 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2015
5. EStG 1988 § 25 gültig von 18.06.2009 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2009
6. EStG 1988 § 25 gültig von 01.07.2008 bis 17.06.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 82/2008
7. EStG 1988 § 25 gültig von 01.01.2008 bis 30.06.2008 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 104/2007
8. EStG 1988 § 25 gültig von 01.01.2008 bis 28.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 102/2007
9. EStG 1988 § 25 gültig von 29.12.2007 bis 31.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 104/2007
10. EStG 1988 § 25 gültig von 29.12.2007 bis 28.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 102/2007
11. EStG 1988 § 25 gültig von 24.05.2007 bis 28.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
12. EStG 1988 § 25 gültig von 01.01.2007 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 109/2006
13. EStG 1988 § 25 gültig von 10.06.2005 bis 31.12.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2005
14. EStG 1988 § 25 gültig von 16.02.2005 bis 09.06.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 8/2005
15. EStG 1988 § 25 gültig von 21.08.2003 bis 15.02.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
16. EStG 1988 § 25 gültig von 05.10.2002 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 155/2002
17. EStG 1988 § 25 gültig von 11.07.2002 bis 04.10.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2002
18. EStG 1988 § 25 gültig von 25.05.2002 bis 10.07.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 84/2002
19. EStG 1988 § 25 gültig von 30.12.2000 bis 24.05.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 142/2000
20. EStG 1988 § 25 gültig von 15.07.1999 bis 29.12.2000 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
21. EStG 1988 § 25 gültig von 13.01.1999 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 28/1999
22. EStG 1988 § 25 gültig von 31.12.1996 bis 12.01.1999 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 755/1996
23. EStG 1988 § 25 gültig von 01.05.1996 bis 30.12.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996

24. EStG 1988 § 25 gültig von 30.12.1989 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989

25. EStG 1988 § 25 gültig von 30.07.1988 bis 29.12.1989

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Fuchs und die Hofräte Dr. Nowakowski, MMag. Maislinger und Mag. Novak sowie die Hofrätin Dr. Reinbacher als Richter, unter Mitwirkung des Schriftführers Karlovits, LL.M., über die Revision des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach in 2230 Gänserndorf, Rathausplatz 9, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 22. Februar 2016, Zl. RV/7105096/2014, betreffend Einkommensteuer 2013 (mitbeteiligte Partei: A in S), zu Recht erkannt:

Spruch

Die Revision wird als unbegründet abgewiesen.

Begründung

1 Die Mitbeteiligte erhielt im Streitjahr 2013 von der Pensionsversicherungsanstalt eine Rückzahlung in den Jahren 1997 bis 2003 geleisteter und jeweils als Sonderausgaben abgesetzter Beiträge für den Nachkauf von Schulzeiten. Ein kleiner Teil davon wurde gemäß § 70b Abs. 3 ASVG aufgewertet. Streitpunkt des Revisionsverfahrens ist die Frage, ob § 25 Abs. 1 Z 3 lit. e EStG 1988 auch die Aufwertungsbeträge erfasst. 1 Die Mitbeteiligte erhielt im Streitjahr 2013 von der Pensionsversicherungsanstalt eine Rückzahlung in den Jahren 1997 bis 2003 geleisteter und jeweils als Sonderausgaben abgesetzter Beiträge für den Nachkauf von Schulzeiten. Ein kleiner Teil davon wurde gemäß Paragraph 70 b, Absatz 3, ASVG aufgewertet. Streitpunkt des Revisionsverfahrens ist die Frage, ob Paragraph 25, Absatz eins, Ziffer 3, Litera e, EStG 1988 auch die Aufwertungsbeträge erfasst.

2 In ihrer Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2013, mit dem die Rückzahlungen unter Einschluss der Aufwertungsbeträge gemäß § 25 Abs. 1 Z 3 lit. e EStG 1988 als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit besteuert wurden, machte die Mitbeteiligte geltend, ihre dadurch eintretende steuerliche Belastung sei höher als die seinerzeitige Entlastung durch die Geltendmachung der Sonderausgaben. Sie verwies dazu auf ihren nun deutlich höheren Einkommensteuersatz. 2 In ihrer Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2013, mit dem die Rückzahlungen unter Einschluss der Aufwertungsbeträge gemäß Paragraph 25, Absatz eins, Ziffer 3, Litera e, EStG 1988 als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit besteuert wurden, machte die Mitbeteiligte geltend, ihre dadurch eintretende steuerliche Belastung sei höher als die seinerzeitige Entlastung durch die Geltendmachung der Sonderausgaben. Sie verwies dazu auf ihren nun deutlich höheren Einkommensteuersatz.

3 Das Finanzamt wies die Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung vom 16. Oktober 2014 als unbegründet ab, wozu in einem Aktenvermerk auf das Protokoll eines "Meetings" verwiesen wurde, in dem vorgeschlagen worden war, für die Aufwertungsbeträge "die zu Verzugszinsen aufgestellten Grundsätze analog heranzuziehen". In der Begründung der Beschwerdevorentscheidung wurde nur dargelegt, Aufwertungsbeträge, die im Zusammenhang mit Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit ausbezahlt würden, zählten "ebenso zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit".

4 Mit dem angefochtenen Erkenntnis gab das Bundesfinanzgericht der Beschwerde insoweit statt, als es die Rückzahlungen nur in der Höhe berücksichtigte, in der Sonderausgaben geltend gemacht worden waren. Es verneinte die Vergleichbarkeit der Aufwertungsbeträge mit Verzugszinsen und stellte fest, als Einkünfte aus Kapitalvermögen seien sie auf Grund ihrer geringen Höhe mit Rücksicht auf den Veranlagungsfreibetrag gemäß § 41 Abs. 3 EStG 1988 nicht zu besteuern. 4 Mit dem angefochtenen Erkenntnis gab das Bundesfinanzgericht der Beschwerde insoweit statt, als es die Rückzahlungen nur in der Höhe berücksichtigte, in der Sonderausgaben geltend gemacht worden waren. Es verneinte die Vergleichbarkeit der Aufwertungsbeträge mit Verzugszinsen und stellte fest, als Einkünfte aus Kapitalvermögen seien sie auf Grund ihrer geringen Höhe mit Rücksicht auf den Veranlagungsfreibetrag gemäß Paragraph 41, Absatz 3, EStG 1988 nicht zu besteuern.

5 Eine Revision erklärte das Bundesfinanzgericht wegen der eindeutigen gesetzlichen Regelung für nicht zulässig.

6 Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die vorliegende Revision des Finanzamtes, die zur Zulässigkeit auf das Fehlen von Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Behandlung der Aufwertungsbeträge verweist.

7 In den Revisionsgründen wird dazu folgender Standpunkt vertreten:

"Im vorliegenden Fall steht außer Streit, dass die seinerzeit bezahlten Beiträge im vollen Ausmaß das steuerpflichtige Einkommen vermindert haben. Es erscheint dem beschwerdeführenden (gemeint: revisionswerbenden) Finanzamt auch naheliegend, dass der Gesetzgeber mit der Bedingung - 'Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit liegen nur insoweit vor, als die Beiträge als Sonderausgaben gemäß § 18 das Einkommen vermindert haben' - eine verfassungskonforme Regelung schaffen wollte, dass steuerlich nicht abgesetzte Beträge bei späterer Rückzahlung auch nicht steuerpflichtig sein sollten. Eine Auslegung dieser Bestimmung dahingehend, dass erst in Zukunft anfallende und zu erstattende Aufwertungsbeträge bewirkten, von einer nicht vollen Absetzung der seinerzeit bezahlten Beträge zu sprechen, wird als denkunmöglich eingestuft." "Im vorliegenden Fall steht außer Streit, dass die seinerzeit bezahlten Beiträge im vollen Ausmaß das steuerpflichtige Einkommen vermindert haben. Es erscheint dem beschwerdeführenden (gemeint: revisionswerbenden) Finanzamt auch naheliegend, dass der Gesetzgeber mit der Bedingung - 'Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit liegen nur insoweit vor, als die Beiträge als Sonderausgaben gemäß Paragraph 18, das Einkommen vermindert haben' - eine verfassungskonforme Regelung schaffen wollte, dass steuerlich nicht abgesetzte Beträge bei späterer Rückzahlung auch nicht steuerpflichtig sein sollten. Eine Auslegung dieser Bestimmung dahingehend, dass erst in Zukunft anfallende und zu erstattende Aufwertungsbeträge bewirkten, von einer nicht vollen Absetzung der seinerzeit bezahlten Beträge zu sprechen, wird als denkunmöglich eingestuft."

8 Von Verzugszinsen und einer analogen Heranziehung der dazu "aufgestellten Grundsätze" (gemeint: Rz 669b der Lohnsteuerrichtlinien 2002) ist in den Revisionsgründen nicht die Rede. Zu den Ausführungen des Bundesfinanzgerichtes über Kapitaleinkünfte wird ausgeführt:

"Selbst wenn der Aufwertungsbetrag als eine Art ‚Verzinsung‘ angesehen wird, steht er nach Ansicht des beschwerdeführenden (gemeint: revisionswerbenden) Finanzamtes jedenfalls in einem derart engen Zusammenhang mit den seinerzeit einbezahlten Beiträgen, dass er steuerlich deren Schicksal teilt und insgesamt von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 25 Abs. 1 Z 3 lit. e EStG 1988 auszugehen ist." "Selbst wenn der Aufwertungsbetrag als eine Art ‚Verzinsung‘ angesehen wird, steht er nach Ansicht des beschwerdeführenden (gemeint: revisionswerbenden) Finanzamtes jedenfalls in einem derart engen Zusammenhang mit den seinerzeit einbezahlten Beiträgen, dass er steuerlich deren Schicksal teilt und insgesamt von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gemäß Paragraph 25, Absatz eins, Ziffer 3, Litera e, EStG 1988 auszugehen ist."

9 Schließlich wird auch noch dargelegt, "bei einem Pensionsbezug" lägen ohne Rücksicht darauf, inwieweit er auf eigener Beitragsleistung, auf Aufwertungsbeträgen oder auf staatlichen Zuschüssen beruhe, insgesamt Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vor. Mit der Rückzahlung der aufgewerteten Beiträge seien gemäß § 70b Abs. 3 ASVG "alle Ansprüche und Berechtigungen, die auf der Beitragsentrichtung beruhen", erloschen. Demnach könne der Aufwertungsbetrag "durchaus als ‚Vorwegbezug‘ dafür gesehen werden, dass es zukünftig keine entsprechende Pensionsleistung geben wird und der Aufwertungsbetrag deshalb den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zuzuordnen ist". 9 Schließlich wird auch noch dargelegt, "bei einem Pensionsbezug" lägen ohne Rücksicht darauf, inwieweit er auf eigener Beitragsleistung, auf Aufwertungsbeträgen oder auf staatlichen Zuschüssen beruhe, insgesamt Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vor. Mit der Rückzahlung der aufgewerteten Beiträge seien gemäß Paragraph 70 b, Absatz 3, ASVG "alle Ansprüche und Berechtigungen, die auf der Beitragsentrichtung beruhen", erloschen. Demnach könne der Aufwertungsbetrag "durchaus als ‚Vorwegbezug‘ dafür gesehen werden, dass es zukünftig keine entsprechende Pensionsleistung geben wird und der Aufwertungsbetrag deshalb den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zuzuordnen ist".

10 Die Mitbeteiligte hat (unvertreten) eine Revisionsbeantwortung erstattet.

11 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

12 Die Revision erscheint aus dem in ihr angeführten Grund als zulässig, sie ist aber nicht begründet.

13 Die auszulegende Bestimmung des § 25 Abs. 1 Z 3 lit. e EStG 1988 wurde vom Gesetzgeber mit dem Budgetbegleitgesetz 2009, BGBl. I Nr. 52, eingeführt, bevor der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 7. Juli 2011, 2007/15/0155, VwSlg 8652/F, für einen vor ihrem Anwendungsbereich gelegenen Zeitraum aussprach, Rückzahlungen der vorliegenden Art seien als rückwirkende Ereignisse im Sinne des § 295a BAO in dem Jahr zu berücksichtigen, in dem die Beiträge als Sonderausgaben geltend gemacht worden waren. 13 Die auszulegende Bestimmung des Paragraph 25, Absatz eins, Ziffer 3, Litera e, EStG 1988 wurde vom Gesetzgeber mit dem Budgetbegleitgesetz 2009, BGBl. I Nr. 52, eingeführt, bevor der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 7. Juli 2011, 2007/15/0155, VwSlg 8652/F, für einen vor ihrem Anwendungsbereich gelegenen Zeitraum aussprach, Rückzahlungen der vorliegenden Art seien als rückwirkende Ereignisse im Sinne des Paragraph 295 a, BAO in dem Jahr zu berücksichtigen, in dem die Beiträge als Sonderausgaben geltend gemacht worden waren.

14 In den Erläuterungen der Regierungsvorlage, 113 BlgNR

24. GP 5 und 66, wurde ausgeführt, die unbeschränkt abzugsfähigen Beiträge könnten im Fall der Rückzahlung "derzeit nicht gesichert erfasst werden, wodurch es zu einer ungerechtfertigten Begünstigung in diesen Fällen kommen kann". Es gebe für diese Fälle "derzeit keinen Besteuerungstatbestand". Zur "Schließung der Besteuerungslücke" sollten die Rückzahlungen "insoweit als Einkünfte zu erfassen sein, als sie das Einkommen des Jahres der Beitragsleistung vermindert haben". 24. Gesetzgebungsperiode 5, und 66, wurde ausgeführt, die unbeschränkt abzugsfähigen Beiträge könnten im Fall der Rückzahlung "derzeit nicht gesichert erfasst werden, wodurch es zu einer ungerechtfertigten Begünstigung in diesen Fällen kommen kann". Es gebe für diese Fälle "derzeit keinen Besteuerungstatbestand". Zur "Schließung der Besteuerungslücke" sollten die Rückzahlungen "insoweit als Einkünfte zu erfassen sein, als sie das Einkommen des Jahres der Beitragsleistung vermindert haben".

15 Die aus diesen Erwägungen eingeführte Bestimmung lautet:

"§ 25. (1) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) sind:

1. a) Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis. (...)

(...)

3. a) Pensionen aus der gesetzlichen Sozialversicherung. (...)

(...)

e) Rückzahlungen von Beiträgen für freiwillige

Weiterversicherungen einschließlich des Nachkaufs von Versicherungszeiten in der gesetzlichen Pensionsversicherung und vergleichbarer Beiträge an Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit liegen nur insoweit vor, als die Beiträge als Sonderausgaben gemäß § 18 das Einkommen vermindert haben." Weiterversicherungen einschließlich des Nachkaufs von Versicherungszeiten in der gesetzlichen Pensionsversicherung und vergleichbarer Beiträge an Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit liegen nur insoweit vor, als die Beiträge als Sonderausgaben gemäß Paragraph 18, das Einkommen vermindert haben."

16 In dem schon erwähnten Erkenntnis vom 7. Juli 2011 sprach der Verwaltungsgerichtshof im Zusammenhang mit dieser im entschiedenen Fall noch nicht anzuwendenden Regelung von "negativen Sonderausgaben" in Form einer einnahmenseitigen Erfassung im Jahr der Erstattung.

17 Ausgehend von der Rechtslage, wie sie ohne die neu eingeführte Bestimmung bestünde, und von den Gründen, aus denen sie eingeführt wurde, kann kein Zweifel daran bestehen, dass ihr zweiter Satz wörtlich zu verstehen ist und die Einkommensverminderung im "Jahr der Beitragsleistung" (hier: die Summe dieser Einkommensvermindierungen) eine Obergrenze für die "negativen Sonderausgaben" im Jahr der Rückzahlung bildet. Dem ist nur in Bezug auf das letzte der oben wiedergegebenen Argumente in der Revision noch hinzuzufügen, dass der Aufwertungsbetrag anders, als das Finanzamt hier vielleicht zum Ausdruck bringen will, auch kein "Vorwegbezug" einer "Pension" ist.

18 Die Revision war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen. 18 Die Revision war daher gemäß Paragraph 42, Absatz eins, VwGG als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 31. Mai 2017

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2017:RA2016130013.L00

Im RIS seit

29.06.2017

Zuletzt aktualisiert am

08.08.2017

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at