

29. November 2006

BMF-010103/0083-VI/2006

An

Bundesministerium für Finanzen
Steuer- und Zollkoordination
Finanzämter
Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern
Großbetriebsprüfungen
unabhängigen Finanzsenat

Richtlinien zur Abänderung gemäß § 295a BAO

Begriff des rückwirkenden Ereignisses, Beispiele für solche Ereignisse, Antrag der Partei, Entscheidungspflicht, Ermessen, Abänderung (Teilrechtskraft), Verjährung, Anwendungsbereich des § 295a BAO, Antrag gemäß § 205 Abs. 6 BAO

Inhaltsverzeichnis

1. Einleitung
2. Begriff des rückwirkenden Ereignisses
3. Beispiele für rückwirkende Ereignisse
 - 3.1. Außensteuerrecht
 - 3.1.1. Anrechnung ausländischer Steuern
 - 3.1.2. Subject-to-tax-Klausel
 - 3.2 Einkommensteuer
 - 3.2.1. Umrechnung gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988
 - 3.2.2. Nachweis des volkswirtschaftlichen Wertes (§ 4 Abs. 4 Z 4a EStG 1988)
 - 3.2.3. Ausscheiden von Wirtschaftsgütern aus dem Betriebsvermögen (§ 6 Z 6 lit. b EStG 1988)
 - 3.2.4. Nachzahlung von Pensionen (§ 19 Abs. 1 EStG 1988)

- 3.2.5. Nachträgliche Änderungen bei Veräußerungsgewinnen (§ 24 Abs. 1 EStG 1988)
- 3.2.6. Entrichtung von Erbschafts- oder Schenkungssteuer (§ 24 Abs. 5 EStG 1988)
- 3.2.7. Veräußerung nach § 24 Abs. 6 EStG 1988
- 3.2.8. Ersatz von Werbungskosten durch den Arbeitgeber
- 3.2.9. Anfechtung von Spekulationsgeschäften (§ 30 EStG 1988)
- 3.2.10. Nachträgliche Werbungskosten oder Erlösminderungen bei Spekulationsgeschäften (§ 30 EStG 1988)
- 3.2.11. Entrichtung von Erbschafts- oder Schenkungssteuer (§ 30 Abs. 7 EStG 1988)
- 3.2.12. Veräußerung nach § 31 Abs. 2 EStG 1988
- 3.2.13. Entrichtung von Erbschafts- oder Schenkungssteuer (§ 31 Abs. 4 EStG 1988)
- 3.2.14. Nachträgliche Werbungskosten oder Erlösminderungen bei Veräußerungsgeschäften im Sinn des § 31 EStG 1988
- 3.2.15. Alleinverdienerabsetzbetrag (§ 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988)
- 3.2.16. Alleinerzieherabsetzbetrag (§ 33 Abs. 4 Z 2 EStG 1988)
- 3.2.17. Ersatz von Aufwendungen (§ 34 EStG 1988)
- 3.2.18. Rückwirkende Gewährung von Familienbeihilfe (§ 34 Abs. 6 EStG 1988)
- 3.2.19. Nachweis der Behinderung (§ 35 Abs. 2 EStG 1988)
- 3.2.20. Verteilung von Einkünften gemäß § 37 Abs. 9 EStG 1988)
- 3.2.21. Einbehaltung von Abzugsteuern (§ 46 Abs. 1 EStG 1988)
- 3.3. Körperschaftsteuer, Umgründungsgesetz
 - 3.3.1. Mindestdauer für Unternehmensgruppen (§ 9 Abs. 10 KStG 1988)
 - 3.3.2. Veräußerung oder sonstiges Ausscheiden des Vermögens(teiles) im Sinn des § 1 Abs. 2 UmgrStG
 - 3.3.3. Veräußerung oder sonstiges Ausscheiden im Sinn des § 7 Abs. 2 UmgrStG
- 3.4. Grunderwerbsteuer

- 3.4.1. Gegenleistung (§ 5 GrEStG 1987)
- 3.4.2. Anfechtung des Rechtsgeschäfts
- 3.5. Anfechtung bei Schenkung (§ 3 Abs. 1 Z 1 ErbStG)
- 3.6 Rechtsgeschäftsgebühren (§ 33 ErbStG)
 - 3.6.1. Änderung von Bemessungsgrundlagen
 - 3.6.2. Anfechtung von Rechtsgeschäften
- 3.7. Gesellschaftsteuer
- 3.8. Versicherungssteuer
- 3.9. NeuFöG
- 4. Antrag der Partei
- 5. Ermessen
- 6. Abänderung
- 7. Verjährung
- 8. Anwendungsbereich des § 295a BAO
 - 8.1. Betroffene Bescheide
 - 8.2. Nichtanwendbarkeit des § 295a BAO
 - 8.3. Zeitlicher Anwendungsbereich
- 9. Antrag gemäß § 205 Abs. 6 BAO
- 10. Hinweise

1. Einleitung

Nach § 295a BAO kann ein Bescheid auf Antrag der Partei (§ 78 BAO) 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.

Auf rückwirkende Ereignisse im Sinn des § 295a BAO nehmen folgende Bestimmungen der BAO Bezug:

- § 120 Abs. 3 BAO (Anzeigepflicht),
- § 201 Abs. 2 Z 5 BAO (Festsetzung von Selbstberechnungsabgaben),
- § 205 Abs. 6 BAO (Antrag auf Herabsetzung oder Nichtfestsetzung von Anspruchszinsen),
- § 208 Abs. 1 lit. e BAO (Beginn der Verjährung).

Zur Anzeigepflicht des § 120 Abs. 3 BAO siehe Erlass vom 9. März 2006, BMF-010103/0020-VI/2006, AÖF Nr. 124/2006.

Zu § 205 Abs. 6 BAO siehe Abschnitt 9. Zu § 208 Abs. 1 BAO siehe Abschnitt 7.

2. Begriff des rückwirkenden Ereignisses

Ein Ereignis ist rückwirkend (im Sinn des § 295a BAO), wenn es nach Entstehen des Abgabenanspruches (§ 4 BAO) eintritt. Es wirkt in die Vergangenheit, wenn nunmehr der veränderte Sachverhalt an die Stelle des zuvor verwirklichten Sachverhaltes der Besteuerung zu unterwerfen ist (vgl. zB BFH, BStBl 2005 II 865).

(Rückwirkende) Ereignisse sind sachverhaltsändernde Geschehnisse (zB BFH, BStBl 2003 II 554). Dies sind nicht nur Tatsachen (zB Entrichtung einer Abgabe, Uneinbringlichwerden einer Forderung, Ersatz von Aufwendungen zB durch eine Versicherung). Darunter können auch Willenserklärungen von Parteien (zB erfolgreiche Anfechtung eines Rechtsgeschäftes, Ausübung in Abgabenvorschrift vorgesehener Wahlrechte) oder Amtshandlungen (zB rechtsgestaltende individuelle Verwaltungsakte, Ausstellung von Bescheinigungen) fallen.

Ob ein Ereignis für den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruches rückwirkt ist keine Frage des Verfahrensrechts, sondern eine des materiellen Abgabenrechts (vgl. zB BFH, BStBl 2005 II 690). Eine solche Rückwirkung kann ausdrücklich auf Gesetzesstufe normiert sein (zB im § 24 Abs. 6 EStG 1988) oder sich aus der Auslegung von Abgabenvorschriften ergeben.

Keine rückwirkenden Ereignisse im Sinn des § 295a BAO sind beispielsweise

- rückwirkende Änderungen von Abgabenvorschriften (vgl. zB BMF, Geltendmachung rückwirkender Änderungen von Steuergesetzen, SWK 2005, S 323),
- Änderungen oder erstmaliges Ergehen von Rechtsprechung (vgl. zB BFH, BStBl 1996 II 399; UFS 29.4.2004, RV/0203-W/04),
- Änderungen von Erlässen oder erstmalige Äußerungen von Rechtsauslegungen in Erlässen des BMF.

Siehe auch Abschnitt 8.2.

Tritt ein rückwirkendes Ereignis nach Erlassung eines Bescheides ein, so kann der Eintritt des Ereignisses zur Abänderung des Bescheides gemäß § 295a BAO führen.

Ob ein rückwirkendes Ereignis, das nach Eintritt der formellen Rechtskraft eintritt, auf den Abgabenanspruch rückwirkt, ist eine Frage des Inhaltes bzw. der Auslegung materiellrechtlicher Abgabenvorschriften. Dies gilt ebenso für andere Befristungen für die (rückwirkende) Relevanz von Ereignissen (etwa für die Befristung von Wahlrechten oder für die Vorlage von Unterlagen).

3. Beispiele für rückwirkende Ereignisse

3.1. Außensteuerrecht

3.1.1. Anrechnung ausländischer Steuern

Die Pflicht zur Anrechnung ausländischer Steuern auf inländische Abgaben kann sich insbesondere ergeben aus

- Doppelbesteuerungsabkommen (zB Art. 22 DBA-USA),
- auf Grund des § 48 BAO erlassenen Verordnungen (zB Verordnung betreffend die Vermeidung der Doppelbesteuerung, BGBl. II Nr. 474/2002),
- Bescheiden des BMF (gemäß § 48 BAO oder § 6 Abs. 3 ErbStG).

Sind nur entrichtete ausländische Abgaben anzurechnen, so hat die Anrechnung erst nach der Entrichtung zu erfolgen. Die entrichtete Abgabe ist auf die inländische Abgabe anzurechnen, die auf den betreffenden Zeitraum (zB Einkommensteuer für 2005) entfällt. Die

ausländische Abgabe ist somit nicht erst für das Jahr anzurechnen, in dem sie entrichtet wird, sondern für das sie entrichtet wird.

Rückwirkende Ereignisse sind

- die Entrichtung solcher ausländischer Abgaben,
- die Gutschrift bereits entrichteter Abgaben (zB als Folge eines Rechtsmittelverfahrens oder bei Nachsicht).

3.1.2. Subject-to-tax-Klausel

Hängt das österreichische Besteuerungsrecht auf Grund der Bestimmung eines Doppelbesteuerungsabkommens (zB Art. 15 Abs. 4 DBA-Deutschland) von der Besteuerung im anderen Vertragsstaat ab, so ist die nachträgliche Besteuerung ebenso wie die Beseitigung dieser Besteuerung ein rückwirkendes Ereignis.

3.2. Einkommensteuer

3.2.1. Umrechnung gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988

Für die Höhe der Einkommensteuer bei einer gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 vorzunehmenden Umrechnung steuerpflichtiger Einkünfte auf einen Jahresbetrag ist die Höhe von dort genannten Bezügen (zB versicherungsmäßiges Arbeitslosengeld, Notstandshilfe) bedeutsam. Ändert sich die Höhe solcher Bezüge nachträglich (zB bei rückwirkender Berichtigung von Arbeitslosengeld; vgl §§ 24 und 25 AIVG), so liegt ein rückwirkendes Ereignis vor.

3.2.2. Nachweis des volkswirtschaftlichen Wertes (§ 4 Abs. 4 Z 4a EStG 1988)

Nach § 4 Abs. 4 Z 4a EStG 1988 setzt ein Forschungsfreibetrag für Aufwendungen zur Entwicklung oder Verbesserung volkswirtschaftlich wertvoller Erfindungen ua den Nachweis des volkswirtschaftlichen Wertes der angestrebten oder abgeschlossenen Erfindung durch eine Bescheinigung des Bundesministeriums für Wirtschaft und Arbeit voraus.

Ein solcher Nachweis ist ein rückwirkendes Ereignis.

3.2.3. Ausscheiden von Wirtschaftsgütern aus dem Betriebsvermögen (§ 6 Z 6 lit. b EStG 1988)

Nach dem drittletzten Satz des § 6 Z 6 lit. b EStG 1988 gilt die Veräußerung oder das sonstige Ausscheiden der Wirtschaftsgüter aus dem Betriebsvermögen als rückwirkendes Ereignis im Sinn des § 295a BAO.

Als Veräußerung gilt eine spätere Überführung oder Verlegung in einen Staat, der nicht der Europäischen Union angehört oder in einen Staat der Europäischen Union, mit dem eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe mit der Republik Österreich nicht besteht.

3.2.4. Nachzahlung von Pensionen (§ 19 Abs. 1 EStG 1988)

Nachzahlungen von Pensionen und Bezügen aus der Unfallversicherung, über deren Bezug bescheidmäßig abgesprochen wird, gelten in dem Kalenderjahr als zugeflossen, für den der Anspruch besteht (§ 19 Abs. 1 dritter Satz EStG 1988).

Solche Nachzahlungen sind rückwirkende Ereignisse.

3.2.5. Nachträgliche Änderungen bei Veräußerungsgewinnen (§ 24 Abs. 1 EStG 1988)

Nachträgliche Werbungskosten sowie Erhöhungen oder Minderungen des Erlöses sind rückwirkende Ereignisse (vgl. zB EStR 2000 Rz 5661, Rz 5667 und Rz 5677).

3.2.6. Entrichtung von Erbschafts- oder Schenkungssteuer (§ 24 Abs. 5 EStG 1988)

Die Anrechnung von Erbschafts- oder Schenkungssteuer auf die Einkommensteuer vom Veräußerungsgewinn setzt § 24 Abs. 5 EStG 1988 zufolge ua. voraus, dass die Erbschafts- oder Schenkungssteuer entrichtet ist.

Die (nachträgliche) Entrichtung ist für die Anrechnung ein rückwirkendes Ereignis (EStR 2000 Rz 5696).

Erfolgt eine Minderung des Entrichtungsbetrages insbesondere als Folge der Herabsetzung des bescheidmäßig festgesetzten Steuerbetrages (zB mit Berufungsvorentscheidung), so ist dies ein (für die Verminderung des anzurechnenden Betrages bedeutsames) rückwirkendes Ereignis.

3.2.7. Veräußerung nach § 24 Abs. 6 EStG 1988

Wird das Gebäude (der Gebäudeteil) innerhalb von fünf Jahren nach Aufgabe des Betriebes durch den Steuerpflichtigen oder einen unentgeltlichen Rechtsnachfolger veräußert, so gilt die Veräußerung als rückwirkendes Ereignis im Sinn des § 295a BAO, das beim Steuerpflichtigen zur Erfassung der stillen Reserven höchstens im Umfang der Bemessungsgrundlage bei Betriebsaufgabe führt (§ 24 Abs. 6 drittletzter Satz EStG 1988).

3.2.8. Ersatz von Werbungskosten durch den Arbeitgeber

Für den Abzug von Werbungskosten des Arbeitnehmers ist deren nachträglicher Ersatz durch den Arbeitgeber, wenn der Ersatz nach § 26 EStG 1988 nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehört, ein rückwirkendes Ereignis.

3.2.9. Anfechtung von Spekulationsgeschäften (§ 30 EStG 1988)

Rechtsgeschäfte (zB Veräußerungsgeschäfte im Sinn des § 30 Abs. 1 Z 1 EStG 1988) sind insbesondere anfechtbar

- wegen List oder ungerechter und begründeter Furcht (§ 870 ABGB),
- wegen Irrtums (§ 871 ABGB).

Die Auflösung des Vertrages wirkt in der Regel ex tunc (vgl. zB zu § 870 ABGB, VwGH 5.9.1985, 84/16/0117; zu § 871 ABGB zB OGH 30.1.1980, 1 Ob 791/79).

§ 116 Abs. 2 BAO zufolge ist die Abgabenbehörde an gerichtliche Entscheidungen im Zivilprozess nicht gebunden.

Die (erfolgreiche) Anfechtung des Veräußerungsgeschäftes ist für die auf das Spekulationsgeschäft entfallende Einkommensteuer ein rückwirkendes Ereignis.

3.2.10. Nachträgliche Werbungskosten oder Erlösminderungen bei Spekulationsgeschäften (§ 30 EStG 1988)

Nachträgliche Werbungskosten sowie nachträgliche Erlösminderungen sind rückwirkende Ereignisse für die Besteuerung des Spekulationsgeschäftes (vgl. zB EStR 2000 Rz 6665).

3.2.11. Entrichtung von Erbschafts- oder Schenkungssteuer (§ 30 Abs. 7 EStG 1988)

Die Anrechnung von Erbschafts- oder Schenkungssteuer auf die Einkommensteuer, die auf die Veräußerung der Wirtschaftsgüter entfällt, setzt § 30 Abs. 7 EStG 1988 zufolge ua. die Entrichtung der betreffenden Erbschafts- oder Schenkungssteuer voraus.

Die (nachträgliche) Entrichtung ist ebenso wie die nachträgliche Verminderung des Entrichtungsbetrages (zB durch Nachsicht nach § 236 BAO) ein rückwirkendes Ereignis.

3.2.12. Veräußerung nach § 31 Abs. 2 EStG 1988

Nach § 31 Abs. 2 vierter Satz EStG 1988 gilt ein späterer Wegzug in einen Staat, der nicht der Europäischen Union angehört oder in einen Staat, mit dem eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe mit der Republik Österreich nicht besteht, als Veräußerung.

Die Veräußerung gilt als rückwirkendes Ereignis im Sinn des § 295a BAO (§ 31 Abs. 2 fünfter Satz EStG 1988).

3.2.13. Entrichtung von Erbschafts- oder Schenkungssteuer (§ 31 Abs. 4 EStG 1988)

Die Anrechnung von Erbschafts- oder Schenkungssteuer auf die Einkommensteuer, die auf die Veräußerung von Beteiligungen entfällt, setzt § 31 Abs. 4 EStG 1988 zufolge ua. voraus, dass der Steuerpflichtige infolge des Erwerbes Erbschafts- oder Schenkungssteuer entrichtet hat.

Rückwirkende Ereignisse sind die (nachträgliche) Entrichtung einer solchen Steuer sowie die Verminderung des Entrichtungsbetrages (zB als Folge einer Aufhebung des Erbschaftssteuerbescheides gemäß § 299 Abs. 1 BAO, einer Wiederaufnahme (§ 303 BAO) des betreffenden Verfahrens oder einer Festsetzung von Erbschaftssteuer gemäß § 201 BAO).

3.2.14. Nachträgliche Werbungskosten oder Erlösminderungen bei Veräußerungsgeschäften im Sinn des § 31 EStG 1988

Nachträgliche Minderungen des Erlöses sind ebenso wie nachträgliche Werbungskosten rückwirkende Ereignisse betreffend die auf Veräußerungsgeschäfte im Sinn des § 31 EStG 1988 entfallende Einkommensteuer (vgl. zB EStR 2000 Rz 6676).

3.2.15. Alleinverdienerabsetzbetrag (§ 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988)

Die rückwirkende Gewährung von Familienbeihilfe ist für den Alleinverdienerabsetzbetrag ein rückwirkendes Ereignis (nach § 33 Abs. 4 Z 1 dritter Satz EStG 1988 iVm den §§ 106 Abs. 1 und 33 Abs. 4 Z 3 lit. a EStG 1988).

3.2.16. Alleinerzieherabsetzbetrag (§ 33 Abs. 4 Z 2 EStG 1988)

Die rückwirkende Gewährung von Familienbeihilfe ist für den Alleinerzieherabsetzbetrag ein rückwirkendes Ereignis.

3.2.17. Ersatz von Aufwendungen (§ 34 EStG 1988)

Erfolgt der Ersatz von Aufwendungen (im Sinn des § 34 EStG 1988) in einem der Vorausgabung der Beträge folgenden Jahre, so führt dies dazu, dass die Beträge nicht mehr als außergewöhnliche Belastung abziehbar sind.

Derartige Ersätze sind rückwirkende Ereignisse. Ein solches Ereignis liegt auch vor, wenn eine Rückzahlung des Ersatzes erfolgt.

3.2.18. Rückwirkende Gewährung von Familienbeihilfe (§ 34 Abs. 6 EStG 1988)

Nach § 10 Abs. 3 FLAG werden die Familienbeihilfe und die erhöhte Familienbeihilfe für ein erheblich behindertes Kind (§ 8 Abs. 4 FLAG) höchstens für fünf Jahre rückwirkend vom Beginn des Monats der Antragstellung gewährt.

Nach § 34 Abs. 6 dritter Teilstrich EStG 1988 können ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes als außergewöhnliche Belastung Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Personen, für die gemäß § 8 Abs. 4 FLAG erhöhte Familienbeihilfe gewährt wird, soweit sie die Summe der pflegebedingten Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld, Blindenzulage) übersteigen, abgezogen werden.

Diesem Verweis auf das FLAG zufolge ist die rückwirkende Gewährung erhöhter Familienbeihilfe für § 34 EStG 1988 ein rückwirkendes Ereignis.

3.2.19. Nachweis der Behinderung (§ 35 Abs. 2 EStG 1988)

Nach § 35 Abs. 2 dritter Satz EStG 1988 ist die Tatsache der Behinderung und das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) durch eine amtliche Bescheinigung der für diese Feststellung zuständigen Stelle nachzuweisen.

Ein solcher amtlicher Nachweis kommt als für den betreffenden Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 bedeutsames rückwirkendes Ereignis in Betracht.

3.2.20. Verteilung von Einkünften gemäß § 37 Abs. 9 EStG 1988

Die gleichmäßige Verteilung bestimmter Einkünfte auf drei Jahre ist ein rückwirkendes Ereignis im Sinn des § 205 Abs. 6 BAO.

Eine solche Verteilung stellt zwar keinen Verfahrenstitel für die Abänderung gemäß § 295a BAO dar, weil nach dem letzten Satz des § 37 Abs. 9 EStG 1988 die betreffenden Verfahren wiederaufzunehmen sind. Dies schließt die Antragstellung auf Herabsetzung bzw. Nichtfestsetzung von Anspruchszinsen (§ 205 Abs. 6 BAO) jedoch nicht aus (siehe Abschnitt 9).

3.2.21. Einbehaltung von Abzugsteuern (§ 46 Abs. 1 EStG 1988)

Nach § 46 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 werden auf die Einkommensteuerschuld die durch Steuerabzug einbehaltenen Beträge, soweit sie auf veranlagte Einkünfte entfallen, angerechnet.

Nachträgliche Einbehaltungen (zB von Kapitalertragsteuer) sind rückwirkende Ereignisse.

3.3. Körperschaftsteuer, Umgründungssteuergesetz

3.3.1. Mindestdauer für Unternehmensgruppen (§ 9 Abs. 10 KStG 1988)

Nach § 9 Abs. 10 erster Satz KStG 1988 muss die Unternehmensgruppe für einen Zeitraum von mindestens drei Jahren bestehen. Scheidet eine Körperschaft innerhalb von drei Jahren nach dem Eintritt aus der Unternehmensgruppe aus, so sind insoweit im Wege der Veranlagung oder der Wiederaufnahme des Verfahrens jene steuerlich maßgebenden Verhältnisse herzustellen, die sich ohne Gruppenzugehörigkeit ergeben hätten.

Ein solches Ausscheiden ist ein rückwirkendes Ereignis im Sinn des § 205 Abs. 6 BAO.

3.3.2. Veräußerung oder sonstiges Ausscheiden des Vermögens(teiles) im Sinn des § 1 Abs. 2 UmgrStG

Nach § 1 Abs. 2 drittletzter Satz UmgrStG gilt die Veräußerung oder ein sonstiges Ausscheiden des Vermögens(teiles) als rückwirkendes Ereignis im Sinn des § 295a BAO.

3.3.3. Veräußerung oder sonstiges Ausscheiden im Sinn des § 7

Abs. 2 UmgrStG

Nach dem drittletzten Satz des § 7 Abs. 2 UmgrStG gilt die Veräußerung oder ein sonstiges Ausscheiden des Vermögens(teiles) als rückwirkendes Ereignis im Sinn des § 295a BAO.

3.4. Grunderwerbsteuer

3.4.1. Gegenleistung (§ 5 GrEStG 1987)

Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer ist (nach § 4 Abs. 1 GrEStG 1987) der Wert der Gegenleistung.

Gegenleistung ist bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen (nach § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987).

Hängt die Höhe der Gegenleistung von künftigen Umständen ab, so stellt der Eintritt eines solchen Umstandes ein rückwirkendes Ereignis im Sinn des § 295a BAO (und damit auch im Sinn des § 201 Abs. 2 Z 5 BAO) dar. Zur Abgabenerklärungspflicht wegen Gewährung zusätzlicher bzw. nachträglicher Leistungen siehe § 10 Abs. 3 GrEStG 1987.

3.4.2. Anfechtung des Rechtsgeschäfts

Die (erfolgreiche) Anfechtung etwa des Kaufvertrags (§ 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987) insbesondere wegen Willensmängeln (zB Irrtum im Sinn des § 871 ABGB) ist ein rückwirkendes Ereignis im Sinn der §§ 295a und 201 Abs. 2 Z 5 BAO.

3.5. Anfechtung bei Schenkung (§ 3 Abs. 1 Z 1 ErbStG)

Schenkungen im Sinn des § 3 Abs. 1 Z 1 ErbStG ist nach § 938 ABGB ein Vertrag, wodurch eine Sache jemandem unentgeltlich überlassen wird.

Bei unentgeltlichen Geschäften berechtigt auch ein Motivirrtum zur Anfechtung. Ein Motivirrtum bezieht sich auf Umstände außerhalb des Vertrages. Irrtum über Zukünftiges ist in der Regel nur Motivirrtum (und kein Geschäftsirrtum, somit keine Fehlvorstellung über Umstände, die Inhalt des Vertrages sind).

Die (erfolgreiche) Anfechtung der Schenkung ist ein rückwirkendes Ereignis.

3.6. Rechtsgeschäftsgebühren (§ 33 GebG)

3.6.1. Änderung von Bemessungsgrundlagen

Hängt die Höhe der Bemessungsgrundlage für Rechtsgeschäftsgebühren von künftigen Ereignissen ab (zB Höhe der Umsätze bei Pachtverträgen), so sind solche Ereignisse rückwirkende Ereignisse im Sinn des § 295a BAO (und damit auch im Sinn des § 201 Abs. 2 Z 5 BAO sowie allenfalls auch im Sinn des § 120 Abs. 3 BAO).

3.6.2. Anfechtung von Rechtsgeschäften

Vertragsgebühren setzen ua ein gültiges Rechtsgeschäft voraus. Soweit die Anfechtung (zB wegen Irrtums im Sinn des § 871 ABGB) zur rückwirkenden Auflösung führt, ist sie ein rückwirkendes Ereignis im Sinn des § 295a BAO (und damit auch im Sinn des § 201 Abs. 2 Z 5 BAO).

Ob die Anfechtung ex tunc wirkt, ist eine zivilrechtliche Frage. Zur Anfechtung siehe auch Abschnitt 3.2.9.

Nach § 17 Abs. 5 GebG heben die Vernichtung der Urkunde, die Aufhebung des Rechtsgeschäfts und das Unterbleiben seiner Ausführung die entstandene Gebührenschuld nicht auf. Anfechtungen wegen Willensmängeln fallen nicht unter § 17 Abs. 5 GebG.

3.7. Gesellschaftsteuer

Rückwirkende Ereignisse sind insbesondere

- nachträgliche Änderungen der Gegenleistung (§ 7 KVStG), etwa übernommener Kosten der Gesellschaftsgründung,
- (erfolgreiche) Anfechtungen etwa wegen Irrtums (§ 871 ABGB) oder wegen laesio enormis (§ 934 ABGB, Schadloshaltung wegen Verkürzung über die Hälfte).

3.8. Versicherungssteuer

Die (erfolgreiche) Anfechtung des Versicherungsvertrages (§ 2 VersStG) insbesondere wegen Willensmängeln ist ein rückwirkendes Ereignis im Sinn des § 295a BAO und damit auch des § 201 Abs. 2 Z 5 BAO (iVm § 202 BAO).

3.9. NeuFöG

Nach § 5a Abs. 2 Z 3 NeuFöG entfällt der Eintritt der Wirkungen der Z 2 sowie des § 1 Z 1, 3 und 5 (somit Begünstigungen im Bereich der Grunderwerbsteuer, Stempelgebühren, Bundesverwaltungsabgaben, Gerichtsgebühren und Gesellschaftsteuer) nachträglich (rückwirkend), wenn die Betriebsinhabervoraussetzung im Sinn des § 5a Abs. 1 Z 2 NeuFöG nicht erfüllt wird oder der Betriebsinhaber innerhalb von fünf Jahren nach der Übergabe den übernommenen Betrieb oder wesentliche Grundlagen davon entgeltlich oder unentgeltlich überträgt, betriebsfremden Zwecken zuführt oder wenn der Betrieb aufgegeben wird.

Die genannten Umstände (zB Betriebsaufgabe) sind rückwirkende Ereignisse.

4. Antrag der Partei

Zur Stellung eines Antrages auf Abänderung eines Bescheides gemäß § 295a BAO befugt ist die Partei im Sinn des § 78 BAO.

Bezüglich Bescheiden über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften (§ 188 BAO) ist nicht nur die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit (zB KG, GesBR) antragsbefugt, sondern auch jeder, der als Beteiligter im Feststellungsbescheid genannt ist (somit auch jeder Kommanditist).

Der Antrag ist ein Anbringen zur Geltendmachung von Rechten im Sinn des § 85 Abs. 1 BAO. Er ist daher grundsätzlich schriftlich einzubringen.

Der Antrag ist bis zur Rechtskraft des über ihn absprechenden Bescheides zurücknehmbar.

Der Antrag unterliegt der Entscheidungspflicht (§ 311 Abs. 1 BAO).

Als bescheidmäßige Erledigungen kommen vor allem in Betracht

- Zurücknahmebescheide gemäß § 85 Abs. 2 BAO,
- Zurückweisungsbescheide (zB bei Stellung des Antrages durch einen hiezu nicht Befugten),
- Abweisungsbescheide (zB wenn kein rückwirkendes Ereignis im Sinn des § 295a BAO eingetreten ist),
- "Stattgaben" (somit Abänderungen bzw. allenfalls Aufhebungen des betroffenen Bescheides).

5. Ermessen

Die Abänderung liegt im Ermessen der Abgabenbehörde unabhängig davon,

- ob sie auf Antrag der Partei oder von Amts wegen erfolgt,
- ob sie sich zu Gunsten oder zum Nachteil der Partei auswirkt.

Außer bei Geringfügigkeit der Auswirkungen wird bei der Ermessensübung grundsätzlich dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung (Grundsatz der Rechtsrichtigkeit) Vorrang vor dem Grundsatz der Rechtsbeständigkeit zukommen.

Bei der Ermessensübung sind jedoch überdies zu berücksichtigen,

- wenn die aus der Abänderung resultierende Nachforderung uneinbringlich (im Sinn des § 235 BAO) wäre,
- wenn die Einhebung der Nachforderung unbillig (im Sinn des § 236 BAO) wäre (zB bei persönlicher Unbilligkeit oder als Folge des Grundsatzes von Treu und Glauben).

Zu Treu und Glauben siehe zB Richtlinien zum Grundsatz von Treu und Glauben, BMF-010103/0023-VI/2006 vom 6. April 2006, AÖF Nr. 126/2006.

Zu den §§ 235 und 236 BAO siehe zB Richtlinien für die Abgabeneinhebung (RAE), Rz 1600 ff.

6. Abänderung

Die Abänderung des Bescheides hat lediglich "insoweit" zu erfolgen, als sich das rückwirkende Ereignis auf den Bestand oder Umfang des Abgabenanspruches auswirkt.

Der Abänderungsbescheid tritt daher zum abgeänderten Bescheid hinzu. Ebenso wie berichtigende Bescheide (zB gemäß den §§ 293 oder 293b BAO) tritt er nicht an Stelle des abgeänderten Bescheides.

Der Abänderungsbescheid ist daher mit Berufung nur dem Grunde nach sowie hinsichtlich der Abänderung anfechtbar. Dies gilt auch dann, wenn der Abänderungsbescheid den Inhalt des unveränderten Teiles des abgeänderten Bescheides wiedergibt.

Eine auf § 295a BAO gestützte (ersatzlose) Aufhebung eines Bescheides kommt nicht in Betracht, wenn dem betreffenden Bescheid eine Abgabenerklärung (zB

Einkommensteuererklärung) oder ein anderes der Entscheidungspflicht unterliegendes Anbringen (zB Gebührenanzeige gemäß § 31 GebG) zu Grunde liegt.

Nach § 93 Abs. 3 lit. a BAO ist der Abänderungsbescheid zu begründen, wenn er von Amts wegen erlassen wird oder wenn er dem Antrag auf Abänderung nicht vollinhaltlich Rechnung trägt.

Die Begründung hat ua. zu enthalten

- die Bezeichnung des rückwirkenden Ereignisses sowie
- die für die Ermessensübung maßgebenden Umstände und Erwägungen.

Unterliegt die Abänderung der Bemessungsverjährung und erfolgt sie nach Ablauf der im § 207 Abs. 2 BAO genannten Frist (zB Fünfjahresfrist für Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Vertragsgebühren, Grunderwerbsteuer), so ist in der Begründung darzulegen, auf Grund welcher Umstände (zB Amtshandlungen im Sinn des § 209 Abs. 1 BAO, Eintritt des rückwirkenden Ereignisses im Sinn des § 208 Abs. 1 lit. e BAO) dies zulässig ist.

7. Verjährung

Nach § 302 Abs. 1 BAO sind ua Abänderungen und Aufhebungen von Bescheiden (grundsätzlich) bis zum Ablauf der Verjährungsfrist zulässig. Dies gilt auch für auf § 295a BAO gestützte Maßnahmen.

Die Erlassung, Abänderung und Aufhebung von Bescheiden über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften (§ 188 BAO) ist nicht durch die Bemessungsverjährung betroffen (vgl. zB VwGH 22.4.1998, 93/13/0277). Allerdings werden im Ermessen liegende Maßnahmen (zB Abänderungen gemäß § 295a BAO) im Allgemeinen aus Ermessensüberlegungen zu unterbleiben haben, wenn die Verjährung aller abgeleiteten Abgaben der Anpassung (§ 295 Abs. 1 BAO) der betreffenden Abgabenbescheide entgegensteht.

Nach § 208 Abs. 1 lit. e BAO beginnt die Verjährung in den Fällen des Eintritts eines rückwirkenden Ereignisses im Sinn des § 295a BAO mit Ablauf des Jahres, in dem das Ereignis eingetreten ist.

Nach Eintritt der "absoluten" Verjährung gemäß § 209 Abs. 3 BAO ist eine Abänderung (§ 295a BAO) bzw. eine auf § 201 Abs. 2 Z 5 BAO gestützte Festsetzung von Selbstberechnungsabgaben (zB Dienstgeberbeiträgen) grundsätzlich nicht mehr zulässig. Ausnahmen hievon können sich insbesondere aus § 209a Abs. 2 BAO ergeben.

Anträge auf Abänderung gemäß § 295a BAO sind Anträge im Sinn des § 209a Abs. 2 BAO. Daher sind sie auch nach Verjährungseintritt sachlich zu erledigen, wenn der diesbezügliche Antrag vor Eintritt der Verjährung eingebracht wurde.

§ 208 Abs. 1 lit. e BAO gilt unabhängig davon, ob das Ereignis, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruches hat, im Wege einer Abänderung gemäß § 295a BAO oder eines anderen Verfahrenstitels (zB in einem neuen Sachbescheid bei Wiederaufnahme des Verfahrens) berücksichtigt wird.

8. Anwendungsbereich des § 295a BAO

8.1. Betroffene Bescheide

Gemäß § 295a BAO abänderbar sind nur Bescheide, die über den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruches absprechen.

Dies sind insbesondere

- Abgabenbescheide (§ 198 BAO),
- Bescheide über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften (§ 188 BAO),
- gemäß § 202 BAO ergehende Haftungsbescheide (zB bei Haftungsinanspruchnahme des Arbeitgebers für Lohnsteuer gemäß § 82 EStG 1988).

8.2. Nichtanwendbarkeit des § 295a BAO

§ 295a BAO ist nicht anwendbar, wenn dies in einer Abgabenvorschrift ausdrücklich angeordnet ist (vgl. § 6 Z 6 lit. c EStG 1988, § 31 Abs. 3 EStG 1988, § 3 Abs. 1 Z 2 UmgrStG, § 18 Abs. 1 Z 3 UmgrStG, § 25 Z 2 UmgrStG, § 30 Abs. 1 Z 2 UmgrStG).

Die Unanwendbarkeit des § 295a BAO kann sich weiters aus Abgabenvorschriften ergeben, welche die abgabenrechtliche Bedeutsamkeit von Ereignissen (obwohl sie an sich bereits entstandene Abgabenansprüche betreffen) für das Jahr des Eintrittes normieren.

Dies gilt etwa für Nachversteuerungstatbestände (zB in § 18 Abs. 4 EStG 1988) und für Nacherhebungstatbestände (zB § 15 Abs. 1 Z 2 lit. c ErbStG, § 15a Abs. 5 ErbStG).

Änderungen der Bemessungsgrundlage im Sinn des § 16 UStG 1994 sind keine rückwirkenden Ereignisse im Sinn des § 295a BAO; sie sind vielmehr für das Jahr, in dem die Änderung eingetreten ist, zu berücksichtigen (vgl. zB UStR 2000 Rz 2386).

Soweit ein spezieller Verfahrenstitel in einer Abgabenvorschrift zur nachträglichen Berücksichtigung eines nach Entstehung des Abgabenanspruches eingetretenen Ereignisses, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruches hat, anwendbar ist, hat dieser Verfahrenstitel Vorrang vor der auf § 295a BAO gestützten Abänderung.

Solche Verfahrenstitel sind beispielsweise

- § 37 Abs. 9 EStG 1988 (siehe auch Abschnitt 3.2.20 und Abschnitt 9),
- §§ 5 Abs. 2, 6 Abs. 2, 7 Abs. 2 und 16 Abs. 3 BewG.

8.3. Zeitlicher Anwendungsbereich

§ 295a BAO ist mit dem Tag nach Kundmachung des AbgÄG 2003 (somit mit 20. Dezember 2003) in Kraft getreten.

§ 295a BAO ist eine Verfahrensvorschrift. Sie ist daher ab Inkrafttreten auch dann anwendbar,

- wenn der betroffene Bescheid vor Inkrafttreten erlassen wurde,
- wenn das rückwirkende Ereignis vor Inkrafttreten eingetreten ist (zB UFS 28.4.2006, RV/0222-W/06).

9. Antrag gemäß § 205 Abs. 6 BAO

Nach § 205 Abs. 6 BAO sind Anspruchszinsen auf Antrag des Abgabepflichtigen insoweit herabzusetzen bzw. nicht festzusetzen, als der Differenzbetrag (im Sinn des § 205 Abs. 1 BAO) Folge eines rückwirkenden Ereignisses (§ 295a BAO) ist und die Zinsen die Zeit vor Eintritt des Ereignisses betreffen.

§ 205 Abs. 6 BAO ist mit 31. Dezember 2004 in Kraft getreten. Die Bestimmung ist eine Verfahrensbestimmung. Sie ist daher auch anwendbar für vor ihrem Inkrafttreten

- entstandene Abgabenansprüche,
- eingetretene rückwirkende Ereignisse und
- erfolgte Festsetzungen von Anspruchszinsen.

Das Antragsrecht auf Herabsetzung bzw. Nichtfestsetzung von Nachforderungszinsen besteht unabhängig davon, mit welchem Verfahrenstitel das rückwirkende Ereignis berücksichtigt wird (vgl. zB UFS 27.3.2006, RV/0550-I/05).

Es besteht somit beispielsweise auch, wenn diese Berücksichtigung erfolgt

- in einem Erstbescheid (Einkommensteuer, Körperschaftsteuer),
- in einem endgültigen Bescheid (§ 200 Abs. 2 BAO),
- in einer Berufungsvorentscheidung (§ 276 Abs. 1 BAO),
- in einer Berufungsentscheidung (§ 289 Abs. 2 BAO),
- in einem Änderungsbescheid gemäß § 295 Abs. 1 BAO,
- in einem neuen Sachbescheid (§ 299 Abs. 2 BAO) bei Aufhebung gemäß § 299 Abs. 1 BAO,
- in einem neuen Sachbescheid (§ 307 Abs. 1 BAO) bei Wiederaufnahme des Verfahrens,
- in einem Einkommensteuerbescheid bei Wiederaufnahme gemäß § 37 Abs. 9 EStG 1988 (zB UFS 15.6.2005, RV/0529-W/05).

Der Antrag ist grundsätzlich vor Eintritt der Bemessungsverjährung (für die Festsetzung der Nachforderungszinsen) zu stellen. Er kann bereits vor Festsetzung der Zinsen eingebracht werden. Er kann auch in einer Berufung gegen den Zinsenbescheid gestellt werden.

Die 50-Euro Grenze des § 205 Abs. 2 zweiter Satz BAO ist auch bei der Erledigung auf § 205 Abs. 6 BAO gestützter Anträge zu beachten. Würde die Herabsetzung der Nachforderungszinsen zu einem Betrag von unter 50 Euro führen, so ist daher ein Nichtfestsetzungsbescheid (gegebenenfalls verbunden mit der Aufhebung des Zinsenbescheides) zu erlassen.

10. Hinweise

Die vorstehenden Ausführungen stellen die Rechtsansicht des Bundesministeriums für Finanzen dar, die im Interesse einer bundeseinheitlichen Vorgangsweise mitgeteilt wird. Über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten werden dadurch weder begründet noch können solche aus dem Erlass abgeleitet werden.

Bundesministerium für Finanzen, 29. November 2006