

30. Jänner 2007

BMF-010103/0004-VI/2007

An

Bundesministerium für Finanzen
Steuer- und Zollkoordination
Finanzämter
Finanzämter mit Gebührenagenden
Großbetriebsprüfung
unabhängigen Finanzsenat

Richtlinien zur Änderung gemäß § 295 BAO

Grundlagenbescheide, grundlagenbescheidähnliche Bescheide, Änderungsbefugnis, Anfechtbarkeit, Verjährung, Zuständigkeit, Nebenansprüche

Inhaltsverzeichnis

1. Voraussetzungen für Maßnahmen gemäß § 295 BAO
 - 1.1. Feststellungsbescheide (§ 295 Abs. 1 BAO)
 - 1.2. Zu § 295 Abs. 2 BAO
 - 1.3. Grundlagenbescheidähnliche Bescheide (§ 295 Abs. 3 BAO)
2. Unanwendbarkeit des § 295 BAO mangels Bindung
3. (Kein) Ermessen
4. Änderungsbefugnis (keine Teilrechtskraft)
5. Bemessungsverjährung
6. Zuständigkeit
7. Konkurrenz von Verfahrenstiteln
8. Folgen für Nebenansprüche

9. Hinweis

1. Voraussetzungen für Maßnahmen gemäß § 295 BAO

1.1. Feststellungsbescheide (§ 295 Abs. 1 BAO)

Eine Änderung oder Aufhebung gemäß § 295 Abs. 1 BAO setzt insbesondere voraus,

- dass ein Bescheid von einem Feststellungsbescheid abzuleiten ist,
- die nachträgliche Abänderung, Aufhebung oder Erlassung eines solchen Feststellungsbescheides,
- dass sich die Abänderung, Aufhebung oder Erlassung des Feststellungsbescheides auf den Spruch des abgeleiteten Bescheides auswirkt.

Feststellungsbescheide sind vor allem

- Bescheide über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften (§ 188 BAO),
- Bescheide über die gesonderte oder über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einheitswerten (§ 186 BAO).

§ 295 Abs. 1 BAO ist auch bei nachträglicher Erlassung oder Aufhebung von „Nichtfeststellungsbescheiden“ anwendbar. Dies ergibt sich aus § 190 Abs. 1 zweiter Satz BAO. Danach sind die für Feststellungen geltenden Vorschriften sinngemäß für Bescheide anzuwenden, mit denen ausgesprochen wird, dass die Feststellungen zu unterbleiben haben.

Von Feststellungsbescheiden (§ 188 BAO) bzw. von „Nichtfeststellungsbescheiden“

abgeleitete Bescheide sind

- Einkommensteuerbescheide,
- Körperschaftsteuerbescheide,
- Feststellungsbescheide (§ 188 BAO).

Als von Einheitswertbescheiden (§ 186 BAO) abgeleitete Bescheide kommen etwa in Betracht:

- Grundsteuermessbescheide (§§ 18 ff GrStG),

- Grunderwerbsteuerbescheide (vgl. § 6 GrEStG 1987),
- Erbschafts- und Schenkungssteuerbescheide (vgl. zB § 19 Abs. 2 ErbStG),
- Gebührenbescheide (vgl. zB § 33 TP 1 GebG),
- Einkommensteuerbescheide (vgl. § 16 Abs. 1 Z 8 lit. b EStG 1988),
- Bodenwertabgabebescheide (vgl. § 4 BodenwertabgabeG).

Eine **nachträgliche** Abänderung, Aufhebung oder Erlassung des Feststellungsbescheides liegt vor, wenn sie nach Bekanntgabe (§ 97 BAO, somit in der Regel nach Zustellung) des abgeleiteten Bescheides erfolgt.

Für vor Erlassung abgeleiteter Bescheide erfolgte Abänderungen, Aufhebungen oder Erlassungen von Feststellungsbescheiden ist § 295 Abs. 1 BAO somit nicht anwendbar. Hingegen kommt (abgesehen von einer Maßnahme gemäß § 299 BAO) eine Berichtigung gemäß § 293b BAO in Betracht, wenn ein Betrag aus der Abgabenerklärung übernommen wird, obwohl sich seine Unrichtigkeit aus der Aktenlage (bei Aktenkundigkeit des Inhaltes des Grundlagenbescheides) im Zeitpunkt der Erlassung des abgeleiteten Bescheides ergibt.

- **Verfahrenstitel** zur Abänderung oder Aufhebung von Feststellungsbescheiden sind beispielsweise
 - § 276 Abs. 1 BAO (Berufungsvorentscheidung),
 - § 289 Abs. 1 BAO (Aufhebung unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz),
 - § 289 Abs. 2 BAO (Berufungsentscheidung),
 - § 293 BAO (Berichtigung zB wegen eines Schreib- oder Rechenfehlers),
 - § 293b BAO (Berichtigung aus der Abgabenerklärung übernommener offensichtlicher Unrichtigkeiten),
 - § 299 Abs. 1 BAO (Aufhebung des Bescheides, weil sich sein Spruch als nicht richtig erweist),
 - § 303 BAO (Wiederaufnahme des Verfahrens),
 - § 42 Abs. 2 VwGG (Aufhebung durch VwGH),

- § 87 Abs. 1 VfGG (Aufhebung durch VfGH).

Die nachträgliche Abänderung, Aufhebung oder Erlassung des Feststellungsbescheides muss zu einem vom bisherigen Spruch des abgeleiteten (bzw. des abzuleitenden) Bescheides abweichenden Spruchinhalt führen.

Beispiel:

Vor Erlassung des Feststellungsbescheides (§ 188 BAO) wird der Einkommensteuerbescheid einer an den Einkünften beteiligten Person erlassen. Der Einkunftsanteil wird in jener Höhe angesetzt, wie er in der Einkommensteuererklärung angegeben ist. Nachträglich ergeht der Feststellungsbescheid. Er weist den Einkunftsanteil dieser Person in derselben Höhe aus. Daher wäre eine auf § 295 Abs. 1 BAO gestützte Maßnahme unzulässig.

Ist der abgeleitete Bescheid ein Abgabenbescheid, so darf seine Änderung bzw. seine Aufhebung im Allgemeinen nur erfolgen, wenn dem die Bemessungsverjährung nicht entgegensteht. Siehe Abschnitt 5.

§ 295 Abs. 1 BAO setzt die Wirksamkeit des Grundlagenbescheides gegenüber dem Adressaten des abgeleiteten Bescheides voraus (VwGH 6.4.1995, 93/15/0088).

Erfolgt eine auf § 295 Abs. 1 BAO gestützte Änderung oder Aufhebung, obwohl kein wirksamer Grundlagenbescheid existiert, so ist dieser Bescheid gesetzwidrig. Diese Rechtswidrigkeit ist durch die nachträgliche Erlassung des Grundlagenbescheides nicht sanierbar (vgl. VwGH 24.11.1998, 93/14/0203).

Verfahrenstitel zur ersatzlosen Aufhebung solcher rechtswidriger Bescheide sind insbesondere § 276 Abs. 1 BAO (Berufungsvorentscheidung), § 299 Abs. 1 BAO sowie § 303 Abs. 1 lit. b BAO und § 303 Abs. 4 BAO (Wiederaufnahme des Verfahrens).

1.2. Zu § 295 Abs. 2 BAO

§ 295 Abs. 2 BAO setzt voraus, dass ein Bescheid von einem Abgaben-, Mess-, Zerlegungs- oder Zuteilungsbescheid abzuleiten ist.

Beispiele:

Abgabenerhöhungsbescheide nach § 9 Abs. 2 GebG sind von Gebührenbescheiden abgeleitet.

Vom Grundsteuermessbescheid sind Zerlegungen der Steuermessbeträge (§§ 24 bis 26 GrStG) abgeleitet.

1.3. Grundlagenbescheidähnliche Bescheide (§ 295 Abs. 3 BAO)

§ 295 Abs. 3 BAO dient zur Anpassung (Änderung, Aufhebung) von Bescheiden an nachträglich erlassene „grundlagenbescheidähnliche“ Bescheide. Solche Bescheide sind keine förmlichen Grundlagenbescheide, sondern Bescheide, die diesen ähnlich sind und in ihrer Wirkung materiell andere Bescheide beeinflussen (zB VwGH 14.5.1991, 90/14/0149; VwGH 10.11.1993, 92/13/0176).

Derartige „grundlagenbescheidähnliche“ Bescheide sind beispielsweise

- über die Höhe von Verlusten absprechende Bescheide (zB Feststellungsbescheide, Einkommensteuerbescheide, Körperschaftsteuerbescheide) für Verlustvorträge (§ 18 Abs. 6 EStG 1988), somit für die Jahre nach Entstehung des Verlustes betreffende Abgabenbescheide (vgl. BMF, SWK 2004, S 650),
- auf § 26 Abs. 2 letzter Satz BAO, auf § 44 Abs. 2 BAO oder auf § 48 BAO gestützte Bescheide für hievon abgeleitete Abgabenbescheide,
- Zuzugsbegünstigungsbescheide (§ 103 EStG 1988) für Einkommensteuerbescheide,
- Berufungsentscheidungen für Ablaufbescheide (§ 212a Abs. 5 BAO) und für Aussetzungszinsenbescheide (vgl. VwGH 3.8.2004, 99/13/0207),
- Bescheide über die Verlängerung der Berufungsfrist für Zurückweisungsbescheide (§ 273 Abs. 1 lit. b BAO),
- Abgabenbescheide (zB Einkommensteuerbescheide) für Verspätungszuschlagsbescheide gemäß § 135 BAO (VwGH 19.1.2005, 2001/13/0167),
- Vorauszahlungsbescheide (Einkommensteuer, Körperschaftsteuer) für Veranlagungsbescheide (Einkommensteuer bzw. Körperschaftsteuer),
- Einheitswertbescheide für Wertfortschreibungsbescheide (zB Aufhebung des Wertfortschreibungsbescheides, weil ein für einen früheren Stichtag erlassener Einheitswertbescheid dazu führt, dass im Vergleich zu ihm die Wertfortschreibungsgrenzen nicht überschritten sind),
- Selbstberechnungsabgaben betreffende Abgabenbescheide (zB nach § 21 Abs. 3 UStG 1984) für Säumniszuschläge (vgl. Richtlinien für die Abgabeneinhebung - RAE Rz 2006 ff).

Weitere Beispiele (nämlich auf § 92 Abs. 1 lit. b BAO gestützte Bescheide) sind erwähnt in:

- Richtlinien zur Liebhabereibeurteilung (LRL 1997), AÖF Nr. 47/1998, Abschnitt 31.1,
- Salzburger Steuerdialoge 2006 (Protokoll zu Zweifelsfragen BAO), AÖF Nr. .../2006, Abschnitt 8.

§ 295 Abs. 3 BAO ist unabhängig davon anwendbar, ob der abgeleitete Bescheid (formell) rechtskräftig ist.

§ 295 Abs. 3 BAO setzt voraus, dass der grundlagenbescheidähnliche Bescheid an denselben Bescheidadressaten ergangen ist wie der auf § 295 Abs. 3 BAO gestützte Bescheid (vgl. zB VwGH 20.10.1992, 92/14/0026).

Eine Änderung (§ 295 Abs. 3 BAO) eines rechtlich nicht mehr existenten Bescheides geht ins Leere (UFS 17.6.2004, RV/0625-W/03).

2. Unanwendbarkeit des § 295 BAO mangels Bindung

§ 295 BAO ist nur anwendbar, wenn für andere Bescheide eine Bindung an Grundlagenbescheide oder an grundlagenbescheidähnliche Bescheide besteht.

Keine Bindung besteht beispielsweise

- für die Kapitalertragsteuer an Feststellungen im Körperschaftsteuerverfahren (zB VwGH 31.5.2006, 2002/13/0204), wie etwa betreffend verdeckte Gewinnausschüttung (zB VwGH 15.12.1999, 97/13/0189; VwGH 30.1.2003, 98/15/0093),
- für das Einkommensteuerverfahren an Feststellungen im Körperschaftsteuerbescheid (und umgekehrt) bezüglich verdeckter Gewinnausschüttung (zB VwGH 22.3.2000, 97/13/0173; VwGH 11.5.2005, 2001/13/0039),
- für den Dienstgeberbeitrag an Kommunalsteuerbescheide (zB VwGH 15.12.2004, 2002/13/0118),
- für die Einkommensteuer des Arbeitnehmers an Feststellungen im Lohnsteuerverfahren (zB VwGH 22.9.2000, 98/15/0014; VwGH 4.6.2003, 2002/13/0241; VwGH 1.7.2003, 2002/13/0214),
- im Einkommensteuerverfahren an Freibetragsbescheide (VwGH 10.7.1996, 94/15/0011).

3. (Kein) Ermessen

Auf § 295 BAO gestützte Maßnahmen liegen nicht im Ermessen der Abgabenbehörde (vgl. zB VwGH 28.3.1996, 94/16/0254; VwGH 3.8.2004, 99/13/0207).

Im Ermessen liegt allerdings, dass mit der Änderung (Aufhebung) gewartet werden kann, bis der nachträglich erlassene Grundlagenbescheid (grundlagenbescheidähnliche Bescheid) rechtskräftig geworden ist.

4. Änderungsbefugnis (keine Teilrechtskraft)

Bei auf § 295 BAO gestützten Änderungen kann der abgeleitete Bescheid nach jeder Richtung abgeändert werden (zB VwGH 28.11.2001, 97/13/0204).

Der Änderungsbescheid ist in vollem Umfang mit Berufung anfechtbar (vgl. zB VwGH 19.10.1999, 98/14/0118).

Ausnahmen von der vollen Änderungsbefugnis (bzw. Anfechtbarkeit) können sich beispielsweise ergeben aus:

- § 116 BAO (Bindung an eine Entscheidung der Hauptfragenbehörde),
- § 192 BAO (Bindung an einen Grundlagenbescheid),
- § 289 Abs. 1 vorletzter Satz BAO (Bindung an die für die Aufhebung maßgebliche, im Aufhebungsbescheid dargelegte Rechtsanschauung),
- § 289 Abs. 3 BAO (Bindung an die für die Berufungsentscheidung maßgebliche, dort dargelegte Rechtsanschauung),
- § 63 Abs. 1 VwGG und § 87 Abs. 2 VfGG (Pflicht zur Herstellung des der Rechtsanschauung des Gerichtshofes entsprechenden Rechtszustandes).

Die **Bindungswirkung** an Entscheidungen in Grundlagenbescheiden setzt die Wirksamkeit dieser Bescheide voraus (vgl. zB VwGH 22.3.1983, 82/14/0210). Diese Wirksamkeit muss auch gegenüber demjenigen bestehen, dessen abgeleiteter Bescheid nach § 295 BAO zu ändern bzw. aufzuheben ist.

Die Bindung (§ 192 BAO) erstreckt sich nur auf Aussagen im Spruch des Grundlagenbescheides (vgl. VwGH 18.10.2005, 2004/14/0154). Wird beispielsweise im

Spruch des Feststellungsbescheides (§ 188 BAO) nicht über die Vortragsfähigkeit des Verlustes abgesprochen, so ist hierüber in jenen Abgabenverfahren zu entscheiden, in denen über die Sonderausgabe "Verlustabzug" (§ 18 Abs. 6 EStG 1988) abzusprechen ist.

Wird ein Grundlagenbescheid gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig erlassen, so besteht hinsichtlich Vorläufigkeit keine Bindungswirkung für hieron abgeleitete Bescheide.

Wird ein abgeleiteter Bescheid mit der Begründung angefochten, dass die im Grundlagenbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind, so ist die Berufung (§ 252 BAO zufolge) als unbegründet abzuweisen (vgl. zB VwGH 19.3.2002, 2002/14/0005; VwGH 7.7.2004, 2004/13/0069).

Wird ein mit Berufung angefochtener Bescheid gemäß § 295 BAO geändert oder aufgehoben, so ist § 274 BAO (Weitergeltung der Berufung gegen den an die Stelle des angefochtenen Bescheides tretenden Bescheid, Gegenstandsloserklärung) anwendbar. Siehe zB Formalerledigungen von Berufungen durch die Abgabenbehörde erster Instanz, Erlass vom 6. Juli 2006, 010103/0056-VI/2006, AÖF Nr. 216/2006, Abschnitt 4.

5. Bemessungsverjährung

Änderungen und Aufhebungen von Abgabenbescheiden sind grundsätzlich lediglich bis zum Ablauf der Verjährungsfrist zulässig.

Ausnahmen von diesem Grundsatz können sich insbesondere aus § 209a Abs. 2 BAO ergeben.

Danach steht der Eintritt der Verjährung der auf § 299 BAO gestützten Änderung oder Aufhebung des abgeleiteten Bescheides nicht entgegen, wenn die Abgabenfestsetzung mittelbar abhängt von der Erledigung

- einer gegen den Grundlagenbescheid (zB Feststellungsbescheid nach § 188 BAO, bzw. „Nichtfeststellungsbescheid“) gerichteten Berufung, wenn sie vor Eintritt der Verjährung der abgeleiteten Abgabe eingebracht wurde,
- eines vor Ablauf der Fristen des § 302 Abs. 1 BAO eingebrachten Antrages auf Aufhebung des Grundlagenbescheides,

- eines Antrages auf Wiederaufnahme des den Grundlagenbescheid betreffenden Verfahrens, wenn der Antrag rechtzeitig im Sinn des § 304 BAO (somit vor Ablauf der dort genannten Fristen) eingebracht wurde,
- eines in Abgabenvorschriften vorgesehenen, den Grundlagenbescheid betreffenden, Antrages (§ 85 BAO), wenn er vor Eintritt der Verjährung (des Rechts auf Festsetzung der abgeleiteten Abgabe) eingebracht wurde.

Derartige Anträge sind beispielsweise solche auf

- Berichtigung gemäß § 293b BAO,
- Abänderung gemäß § 295a BAO,
- Wertfortschreibung (§ 193 BAO),
- Artfortschreibung (§ 193 BAO),
- Zurechnungsfortschreibung (§ 193 BAO).

Nach dem Normzweck des § 209a Abs. 2 BAO (Schutz der Partei vor Rechtsnachteilen, die sich daraus ergeben könnten, dass die Abgabenbehörde über Anbringen nicht unverzüglich entscheidet bzw. entscheiden kann) fallen hierunter weiters etwa

- auf amtswegige Wiederaufnahme (zB des Feststellungsverfahrens nach § 188 BAO) gerichtete Anregungen der Partei,
- Anbringen, die eine Änderung oder Aufhebung von Grundlagenbescheiden abgeleiteter Bescheide gemäß § 295 BAO anregen,
- auf Endgültigerklärung bzw. auf Erlassung des endgültigen Bescheides wegen Wegfalles der Ungewissheit (im Sinn des § 200 Abs. 1 BAO) gerichtete Anbringen,
- Anregungen auf amtswegige Fortschreibung von Einheitswerten.

6. Zuständigkeit

Auf § 295 BAO gestützte Änderungen und Aufhebungen obliegen (grundsätzlich) der **Abgabenbehörde erster Instanz**.

Dies gilt auch dann, wenn der zu ändernde (bzw. aufzuhebende) Bescheid von der Abgabenbehörde zweiter Instanz erlassen wurde. Dies betrifft Berufungsentscheidungen

(§ 289 Abs. 2 BAO) sowie als Folge eines Devolutionsantrages (§ 311 Abs. 2 BAO) von der Abgabenbehörde zweiter Instanz erlassene Bescheide.

Bei **Übergang der Zuständigkeit** (zB durch Delegierungsbescheid gemäß § 71 BAO oder infolge Kenntniserlangung nach § 73 BAO) geht auch die Zuständigkeit für auf § 295 BAO gestützte Maßnahmen auf die neu zuständige Abgabenbehörde erster Instanz über.

Änderungen (Aufhebungen) gemäß § 295 BAO obliegen nur dann der Abgabenbehörde zweiter Instanz, wenn die diesbezügliche Zuständigkeit als Folge eines Devolutionsantrages (§ 311 Abs. 2 BAO) auf diese Behörde übergegangen ist.

7. Konkurrenz von Verfahrenstiteln

§ 295 BAO ist eine speziellere Norm im Verhältnis zum Vorfragentatbestand des § 303 BAO (vgl. zB VwGH 28.3.1996, 94/16/0254; UFS 13.3.2006, RV/0428-W/05).

Liegen nebeneinander die Voraussetzungen für eine Änderung gemäß § 295 Abs. 1 BAO sowie jene für eine Wiederaufnahme von Amts wegen (Neuerungstatbestand) vor, so wird grundsätzlich der auf § 295 BAO gestützten Änderung der Vorrang zukommen. Hierfür sprechen insbesondere verwaltungsökonomische Überlegungen (zwei Bescheide nach § 307 Abs. 1 BAO erfordern mehr Verwaltungsaufwand als ein Bescheid).

Aus denselben Überlegungen besteht auch ein grundsätzlicher Vorrang des § 295 BAO im Verhältnis zur amtsweigigen Aufhebung gemäß § 299 Abs. 1 BAO.

8. Folgen für Nebenansprüche

Ergibt sich aus einer Änderung oder Aufhebung gemäß § 295 BAO eine Gutschrift, so liegt eine rechtskräftige Herabsetzung einer Abgabenschuld im Sinn der §§ 212 Abs. 2 letzter Satz, 212a Abs. 9 dritter Satz und 217 Abs. 8 BAO vor.

Die nachträgliche Herabsetzung der Abgabenschuld ist somit zu berücksichtigen

- auf Antrag bei der Berechnung der **Stundungszinsen**,
- von Amts wegen bei der Berechnung der **Aussetzungszinsen**,
- auf Antrag bei der Berechnung der **Säumniszuschläge**.

Siehe hiezu Richtlinien für die Abgabeneinhebung, RAE Rz 307 ff (Stundungszinsen), RAE Rz 564 ff (Aussetzungszinsen) und RAE Rz 979 ff (Säumniszuschläge).

Aus Änderungen oder Aufhebungen gemäß § 295 BAO resultierende Nachforderungen oder Gutschriften (an Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer) sind Differenzbeträge im Sinn des § 205 Abs. 1 BAO. Sie haben daher (nach Maßgabe des § 205 BAO) die Festsetzung von **Anspruchszinsen** zur Folge.

Ergeben sich aus Änderungen oder Aufhebungen gemäß § 295 BAO Änderungen der Bemessungsgrundlage für **Verspätungszuschläge**, so sind von Amts wegen die Verspätungszuschlagsbescheide (nach § 295 Abs. 3 BAO) zu ändern. Siehe hiezu Erlass zum Verspätungszuschlag (§ 135 BAO) vom 10. April 2006, 010103/0030-VI/2006, AÖF Nr. 128/2006, Abschnitt 7.

9. Hinweis

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 diesem Erlass abgeleitet werden.

Bundesministerium für Finanzen, 30. Jänner 2007