

IM NAMEN DER REPUBLIK!

Das Bundesfinanzgericht hat durch

die Richterin

Mag. AB

in der Beschwerdesache CD, geb. X, Adresse, vertreten durch Mag BD, Adresse¹, gegen den Bescheid des Finanzamtes D vom 30.11.2011 betreffend **Abweisung eines Antrages gemäß § 295a BAO auf Abänderung des Einkommensteuerbescheides 2007** zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

In der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2007 machte die Beschwerdeführerin (Bf) ua. Begräbniskosten für ihren verstorbenen Gatten als außergewöhnliche Belastung geltend.

Nach Durchführung eines Vorhalteverfahrens anerkannte das Finanzamt im Einkommensteuerbescheid 2007 vom 23. September 2008 von den beantragten Begräbniskosten von 4.991,70 Euro lediglich einen Betrag von 1.525,92 Euro. Begründend wurde darauf verwiesen, dass Kosten für die Bewirtung von Trauergästen (Totenmahl; 1.777,40 Euro) keine außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 EStG darstellten. Die Begräbniskosten seien ferner um die Nachlassaktiva (1.688,36 Euro laut Beschluss) zu kürzen gewesen, sodass ein Betrag von 1.525,92 Euro verblieben sei.

Dieser die Kosten für das Totenmahl nicht berücksichtigende Bescheid erwuchs in Rechtskraft.

Mit Eingabe vom 23. November 2011 stellte der steuerliche Vertreter der Bf einen Antrag gemäß § 295a BAO im Hinblick auf den Einkommensteuerbescheid 2007. Beantragt werde, die ursprünglich in der Steuererklärung geltend gemachten Kosten für die Bewirtung von Trauergästen in Höhe von 1.777,40 Euro als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen. Schon beim Ergänzungsersuchen, als die Belege dem Finanzamt vorgelegt worden seien, sei auf die Berufungsentscheidung des UFS 22.11.2007, RV/2469-W/09, verwiesen und diese Entscheidung als Kopie beigelegt worden, wonach Aufwendungen für ein ortsübliches Totenmahl ebenfalls steuerlich abzugsfähig seien. Dies sei im Einkommensteuerbescheid nicht gewürdigt und die Kosten des Totenmahls nicht anerkannt worden.

Der steuerliche Vertreter habe im SWK-Heft Nr. 32/2011, R 58, das VwGH-Erkenntnis 31.5.2011, 2008/15/0009, gefunden, das die Amtsbeschwerde der Finanzverwaltung abgewiesen habe. Nach Ansicht des VwGH treffe zu, dass die durch § 43 ABGB normierte rechtliche Verpflichtung zur Tragung der Begräbniskosten (bei gegebener Leistungsfähigkeit des Unterhaltsschuldners) auch die Kosten eines schlichten Totenmahls umfasse, soweit ein entsprechender Ortsgebrauch bestehe.

All dies treffe zu, weshalb beantragt werde, dem Antrag stattzugeben, da nunmehr ein Ereignis eingetreten sei, das eine abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruches habe.

Mit Bescheid vom 30. November 2011 wurde dieser Antrag abgewiesen. Ein Antrag auf Abänderung sei abzuweisen, wenn kein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO vorliege. Kein Ereignis im Sinne des § 295a BAO sei beispielsweise die erstmalige oder geänderte Rechtsprechung, etwa des VwGH (zB UFS 29.4.2004, RV/203-W/04) oder des EuGH. Der Einkommensteuerbescheid 2007 sei bereits 2008 in Rechtskraft erwachsen, das Erkenntnis des VwGH 2008/15/0009 sei am 31. Mai 2011 ergangen.

In der gegen diesen Abweisungsbescheid fristgerecht erhobenen Berufung wandte der steuerliche Vertreter der Bf im Wesentlichen ein, dass zum Zeitpunkt des Bescheides die mittlerweile vom VwGH bestätigte Rechtsprechung des UFS bereits vorgelegen sei, die die Finanzverwaltung jedoch völlig ignoriert habe. Die Bestätigung der Rechtsmeinung des UFS durch den VwGH sei sehr wohl ein Ereignis, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruches habe. Beantragt werde daher, 1.777,40 Euro für das Totenmahl als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen. Auf die Berufungsentscheidung UFS 22.11.2007, RV/2469-W/07, wonach Aufwendungen für ein ortsübliches Totenmahl steuerlich abzugsfähig seien, sei zu verweisen.

Sofern die Berufung nicht durch Berufungsvorentscheidung positiv erledigt werde, würden im Falle einer Vorlage an den UFS eine mündliche Verhandlung und eine Entscheidung durch den gesamten Senat beantragt. Gestützt auf § 285 Abs. 3 BAO werde weiter

der Antrag gestellt, zur Wahrung des Steuergeheimnisses die Öffentlichkeit von der Verhandlung auszuschließen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 4. Jänner 2012 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Ein Ereignis sei rückwirkend im Sinne des § 295a BAO, wenn es nach Entstehen des Abgabeananspruches (§ 4 BAO) eintrete. Es wirke in die Vergangenheit, wenn nunmehr der veränderte Sachverhalt an die Stelle des zuvor verwirklichten Sachverhaltes der Besteuerung zu unterwerfen sei (zB BFH, BStBl 2005 II 865).

Rückwirkende Ereignisse seien sachverhaltsändernde Geschehnisse (zB BFH, BStBl 2003 II 554). Dies seien nicht nur Tatsachen (zB Entrichtung einer Abgabe, Uneinbringlichwerden einer Forderung, Ersatz von Aufwendungen zB durch eine Versicherung), sondern auch Willenserklärungen von Parteien (zB erfolgreiche Anfechtung eines Rechtsgeschäftes, Ausübung von in Abgabenvorschriften vorgesehenen Wahlrechten) oder Amtshandlungen (zB rechtsgestaltende individuelle Verwaltungsakte, Ausstellung von Bescheinigungen).

Ob ein Ereignis für den Bestand oder Umfang eines Abgabeananspruches rückwirke, sei keine Frage des Verfahrensrechtes, sondern eine des materiellen Abgabenrechtes (zB BFH, BStBl 2002 II 690). Eine solche Rückwirkung könne ausdrücklich auf Gesetzesstufe normiert sein (zB § 24 Abs. 6 EStG 1988) oder sich aus der Auslegung von Abgabenvorschriften ergeben.

Keine rückwirkenden Ereignisse im Sinne des § 295a BAO seien beispielsweise rückwirkende Änderungen von Abgabenvorschriften (zB BMF, Geltendmachung rückwirkender Änderungen von Abgabenvorschriften, SWK 2005, S 323), Änderung oder erstmaliges Ergehen von Rechtsprechung (zB BFH, BStBl 1996 II 399; UFS 29.4.2004, RV/0203-W/04) oder Änderungen von Erlässen oder erstmalige Äußerungen von Rechtsauslegungen in Erlässen des BMF.

Trete ein rückwirkendes Ereignis nach Erlassung eines Bescheides ein, könne der Eintritt des Ereignisses zur Abänderung des Bescheides gemäß § 295a BAO führen. Ob ein rückwirkendes Ereignis, das nach Eintritt der formellen Rechtskraft eintrete, auf den Abgabeananspruch rückwirke, sei eine Frage des Inhaltes bzw. der Auslegung materiell-rechtlicher Abgabenvorschriften. Dies gelte ebenso für andere Befristungen für die (rückwirkende) Relevanz von Ereignissen (etwa für die Befristung von Wahlrechten oder für die Vorlage von Unterlagen).

Nach Darstellung des bisherigen Verwaltungsgeschehens erachtete die Abgabenbehörde die gesetzlichen Voraussetzungen des § 295a BAO auf den vorliegenden Fall nicht anwendbar. Trotz einer schon vorliegenden Entscheidung des UFS sei gegen den Bescheid nicht berufen worden. Die zwischenzeitliche Bestätigung dieser Rechtsmeinung des UFS durch den VwGH stelle genauso wenig ein rückwirkendes Ereignis dar wie die Aufwendungen für das Totenmahl selbst. Aus der Änderung der Rechtsprechung und von Erlässen lasse sich keinesfalls ableiten, dass § 295a BAO anwendbar sei.

Am 9. Jänner 2012 wurde über FinanzOnline fristgerecht ein Vorlageantrag gestellt. Ein weiteres Vorbringen wurde nicht erstattet.

Erwägungen

Eingangs ist festzuhalten, dass durch die Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012, BGBl. I 51/2012, ab 1. Jänner 2014 das Bundesfinanzgericht an die Stelle des Unabhängigen Finanzsenates getreten ist.

Nach § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Nach dem 31. Dezember 2013 wirksam werdende Erledigungen des Unabhängigen Finanzsenates gelten als Erledigungen des Bundesfinanzgerichtes.

I) Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung des Senates:

Nach § 272 Abs. 2 Z 1 BAO idF BGBl. I 13/2014 obliegt die Entscheidung ua. dann dem Senat, wenn dies in der Beschwerde (lit. a) oder im Vorlageantrag (lit. b) beantragt wird.

Ebenso hat nach § 274 Abs. 1 Z 1 BAO idF BGBl. I 13/2014 über die Beschwerde ua. dann eine mündliche Verhandlung stattzufinden, wenn es in der Beschwerde (lit. a) oder im Vorlageantrag (lit. b) beantragt wird.

Nach § 323 Abs. 37 BAO traten die genannten gesetzlichen Bestimmungen mit 1. Jänner 2014 in Kraft und sind diese, soweit sie Beschwerden betreffen, auch auf alle an diesem Tag unerledigten Berufungen anzuwenden.

Die Berufung der Bf vom 6.12.2011 enthält den nachstehenden Passus:

"Sollte die Berufung nicht durch Berufungsvorentscheidung positiv entschieden werden, werden im Falle einer Vorlage an den Unabhängigen Finanzsenat folgende Anträge gestellt:

Es wird beantragt, dass die Entscheidung durch den gesamten Senat erfolgt.

Es wird beantragt, dass eine mündliche Verhandlung erfolgt. (...)"

Die Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung durch den Senat wurden somit unter der Bedingung der Nichtstattgabe des Berufungsbegehrens durch die Abgabenbehörde gestellt.

Die gestellten Anträge sind Prozesshandlungen. Die Zulässigkeit von bedingten Prozesshandlungen muss im Gesetz ausdrücklich vorgesehen sein; ist dies nicht der Fall, ist eine unter einer Bedingung vorgenommene Prozesshandlung unwirksam (VwGH

29.8.2013, 2011/16/0245; VwGH 24.4.2003, 2002/07/0157, und die dort angeführte Vorjudikatur; UFS 23.9.2010, RV/0183-G/08; UFS 6.4.2006, RV/0070-W/06).

Den Prozessablauf gestaltende Anträge, die nur dann als gestellt gelten sollen, wenn die über die Berufung entscheidende Behörde zu einer bestimmten Rechtsmeinung gelangt, sind unzulässig.

Die (bedingten) Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung durch den Senat waren daher unwirksam.

II) Antrag auf Änderung des Einkommensteuerbescheides 2007 gemäß § 295a BAO:

Streit besteht darüber, ob die geänderte Rechtsprechung des Unabhängigen Finanzsenates und des Verwaltungsgerichtshofes zur Abzugsfähigkeit der Aufwendungen für ein Totenmahl als rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO zu qualifizieren ist.

Unstrittig ist, dass der Unabhängige Finanzsenat in der Berufungsentscheidung vom 22.11.2007, RV/2469-W/07, von der bisherigen – auch in den für die Finanzverwaltung bindenden Lohnsteuerrichtlinien (LStR) Rz 890 vertretenen – Verwaltungspraxis abwich, wonach Kosten für die Bewirtung von Trauergästen nicht absetzbar seien, und die Kosten für ein Totenmahl, soweit sie dem Ortsgebrauch entsprechen, zum Abzug zuließ.

Eine gegen diesen Bescheid erhobene Amtsbeschwerde blieb erfolglos (VwGH 31.5.2011, 2008/15/0009).

In weiterer Folge fand dieses Erkenntnis auch in die Lohnsteuerrichtlinien Eingang (Wartungserlass 2011, Erlass des BMF vom 20.7.2011, BMF-010222/0121-VI/7/2011) und wurde die Rz 890 dahin gehend abgeändert, dass auch Kosten für ein schlichtes, dem Ortsgebrauch entsprechendes Totenmahl Teil der Begräbniskosten sind.

Rechtliche Würdigung des vorliegenden Sachverhaltes:

Grundsätzlich verändern nach Entstehung des Abgabeananspruches (§ 4 BAO) eingetretene Ereignisse weder Bestand noch Umfang des Abgabeananspruches (Ritz, BAO⁵, § 295a Tz 3).

§ 295a BAO in der für den gegenständlichen Veranlagungszeitraum geltenden Fassung sieht vor, dass ein Bescheid auf Antrag der Partei (§ 78) oder von Amts wegen insoweit abgeändert werden kann, als ein Ereignis eintritt, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabeananspruches hat.

Die Rückwirkung von Ereignissen muss sich aus Abgabenvorschriften ergeben. § 295a BAO ist nur der Verfahrenstitel zur Durchbrechung der (materiellen) Rechtskraft von vor Eintritt des Ereignisses erlassenen Bescheiden (Ritz, BAO⁵, § 295a Tz 3). Es ist daher an Hand der materiellen Abgabengesetze zu prüfen, ob ein Anwendungsfall des § 295a BAO vorliegen kann.

Unter einem „Ereignis“ im Sinne des § 295a BAO ist jeder abgabenrechtlich relevante Vorgang zu verstehen. Damit sind nur "sachverhaltsändernde" Geschehnisse, nicht jedoch

Fälle rückwirkender Gesetze und Gesetzesänderungen gemeint (vgl. Beiser in ÖStZ 2005/263).

Auch nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 25.6.2008, 2006/15/0085; VwGH 7.7.2011, 2007/15/0155; VwGH 27.2.2014, 2013/15/0134) sind Ereignisse im Sinne des § 295a BAO **sachverhaltsändernde** tatsächliche oder rechtliche Vorgänge, von denen sich - aus den die steuerlich relevanten Tatbestände regelnden Abgabenvorschriften - eine abgabenrechtliche Wirkung für bereits entstandene Abgabenansprüche ergibt.

§ 295a BAO erfasst somit abgabenrelevante Sachverhalte, die nach Entstehung der Steuerschuld eintreten, jedoch Bestand und Umfang der Abgabenschuld an der Wurzel ihrer Entstehung berühren. Der abgabenrelevante Sachverhalt muss sich in die Vergangenheit in der Weise auswirken, dass anstelle des zuvor verwirklichten Sachverhaltes nunmehr ein veränderter Sachverhalt der Besteuerung zu Grunde zu legen ist (vgl. mit weiteren Hinweisen nochmals das angeführte Erkenntnis vom 25.6.2008).

Es entspricht der einhelligen Meinung von Judikatur und Lehre (Beiser, ÖStZ 2005/289; RV/0567-G/11; Ritz, BAO⁵, § 295a Tz 27; Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO³, § 295a Anm. 17; VwGH 25.6.2008, 2006/15/0085), dass eine erstmalige oder geänderte Rechtsprechung oder die Änderung einer Erlassmeinung des Bundesministeriums für Finanzen kein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO ist.

Beiser, aaO, führte zur Rückwirkung von VwGH-Erkenntnissen ua Nachstehendes aus:

"Unterstellt man den Fall, der VwGH habe eine Auffassung in Schrifttum oder Verwaltungspraxis als gesetzwidrig erkannt, so stellt sich die Frage, ob dieses Erkenntnis der Rechtsprechung im Wege des § 295a BAO rückwirkend auf alle Abgabepflichtigen anzuwenden ist und so die in der Regel auf die Parteien begrenzte Bindung von Urteilen teilweise erga omnes zurückwirkt.

Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes muss ein abgabenrelevantes Ereignis sich „in die Vergangenheit in der Weise auswirken, dass anstelle des zuvor verwirklichten Sachverhaltes nunmehr der veränderte Sachverhalt der Besteuerung zugrunde zu legen ist.“ Der zum Zeitpunkt der ursprünglichen Steuerschuldentstehung abgabenrelevante Sachverhalt hat sich jedoch nicht verändert, sondern ist exakt derselbe geblieben. Ebenso hat sich die Rechtslage nicht verändert. Geändert hat sich allein die abgabenrechtliche Beurteilung. Ein „Ereignis“ mit Wirkung für die Vergangenheit setzt eine (rückwirkende) Änderung im abgabenrelevanten Sachverhalt voraus. Eine Änderung der rechtlichen Beurteilung reicht dafür nicht aus. Eine Rechtskraftdurchbrechung nach § 295a BAO kann also nicht auf eine bloße Änderung der rechtlichen Beurteilung gestützt werden."

Auch der BFH (Urteil vom 21.3.1996, XI R 36/95) judizierte, gestützt auf § 175 Abs. 1 Z 2 AO, dem deutschen Vorbild für § 295a BAO, dass nach dieser Vorschrift ein Steuerbescheid zu ändern sei, soweit ein Ereignis eintrete, das steuerliche Wirkung für die Vergangenheit habe. Solch ein Ereignis sei zB der Eintritt einer auflösenden Bedingung

oder die Anfechtung eines Rechtsgeschäfts. Kein rückwirkendes Ereignis sei hingegen die Änderung der Rechtsprechung; das gelte auch für Urteile des EuGH. Urteile wirkten nur inter partes (das heißt, nur für den so genannten "Anlassfall" und somit begrenzt auf die Verfahrensparteien); sie wirkten sich aber nicht auf bereits bestandskräftige Verwaltungsakte aus (vgl. UFS 29.4.2004, RV/0203-W/04; UFS 28.11.2007, RV/2432-W/06; UFS 4.9.2012, RV/0567-G/11).

Die erläuterte Rechtsansicht bedeutet für den vorliegenden Fall, dass die dem Antrag der Bf zu Grunde gelegte (geänderte) Rechtsprechung des UFS bzw. des VwGH kein sachverhaltsänderndes Geschehen im oben dargestellten Sinn darstellte, weshalb § 295a BAO im vorliegenden Fall nicht zur Anwendung gelangen konnte.

In der ausführlich begründeten Berufungsvorentscheidung wies das Finanzamt zu Recht darauf hin, dass zum Zeitpunkt der Erlassung des Einkommensteuerbescheides 2007 die angesprochene Entscheidung des UFS bereits vorgelegen sei und der Bf offen gestanden wäre, die ihrer Ansicht nach unrichtige rechtliche Beurteilung mit Berufung zu bekämpfen.

Obwohl einer Berufungsvorentscheidung nach der Judikatur des VwGH Vorhaltecharakter zukommt, trat die Bf den zutreffenden Ausführungen der Abgabenbehörde im Vorlageantrag nicht entgegen.

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision **nicht** zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Durch die Rechtsprechung des VwGH (vgl. VwGH 29.3.2007, 2006/16/0098; VwGH 25.6.2008, 2006/15/0085; VwGH 27.2.2014, 2013/15/0134) ist geklärt, dass gerichtliche oder verwaltungsbehördliche Entscheidungen oder geänderte Erlassmeinungen in der Regel keine rückwirkenden Ereignisse sind.

Darüber hinaus können nach der Judikatur des VwGH (vgl. VwGH 28.2.2012, 2009/15/0192) Umstände, die bereits bei Erlassung des ursprünglichen Bescheides hätten berücksichtigt werden können, eine Bescheidänderung im Sinne des § 295a BAO nicht begründen, da insoweit kein rückwirkendes Ereignis vorliegt.