



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Dr. JG, A,I, vertreten durch Fa. M Wirtschaftstreuhand- und Steuerberatungsgesellschaft, K,L, vom 30. April 2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes XY vom 27. März 2012 betreffend **Abweisung eines Antrages auf Abänderung des Einkommensteuerbescheides 2007 gemäß § 295a BAO** entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in der Folge kurz Bw) war im berufungsgegenständlichen Zeitraum als Oberarzt im Krankenhaus der X tätig.

In seiner am 29. Oktober 2008 auf elektronischem Wege eingebrachten **Einkommensteuererklärung für das Jahr 2007** wies er als Einkünfte aus selbständiger Arbeit Sonderklassegebühren in Höhe von 165.997,04 € aus, wobei er im Sinne des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom 22.2.2007, 2002/14/0019, und nach dem damaligen Stand der EStR 2000 (Rz 4116b) in diesem Zusammenhang keine Basispauschalierung gemäß § 17 EStG 1988 geltend machte.

Die Veranlagung erfolgte erklärungsgemäß; der am **9. Dezember 2008** erlassene **Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007** erwuchs in Rechtskraft.

Mit **Erlass vom 12. Jänner 2009, BMF-010203/0016-VI/6/2009**, wurden die Einkommensteuer-Richtlinien insofern geändert, als in Rz 4116b nunmehr festgehalten wurde, dass keine Bedenken bestünden, wenn das zitierte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes erst ab der Veranlagung 2008 angewendet würde, d.h. für Veranlagungszeiträume davor noch die Geltendmachung eines Betriebsausgabenpauschales gemäß § 17 EStG 1988 neben dem Abzug eines Hausanteils zulässig sei.

Der steuerliche Vertreter des Bw's stellte daher mit **Schriftsatz vom 2. März 2009** hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2007 einen **Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens** gemäß § 303 BAO und beantragte die Berücksichtigung des Betriebsausgabenpauschales im Zusammenhang mit den Sonderklassegebühren laut beigelegter berichtigter Einkommensteuererklärung 2007, *da nunmehr – so der Bw – laut Einkommensteuererlass 4116b im Jahr 2007 die Basispauschalierung doch möglich sei.* Im Rahmen eines Mängelbehebungsverfahrens wies der steuerliche Vertreter ergänzend darauf hin, dass mit VwGH-Urteil vom 22.2.2007 klargestellt worden sei, *dass ein Betriebsausgabenpauschale nach § 17 EStG 1988 nicht zustehe, wenn die Krankenanstalt bei der Abrechnung der Beträge von dem Anteil, der auf den Arzt entfalle, für die Nutzung der Einrichtung der Krankenanstalt einen "Hausanteil" abziehe. Gemäß diesem Urteil sowie gemäß EStR Rz 4116b (Stand 1.10.2008) sei die Steuererklärung erstellt worden. Nunmehr sei die EStR Rz 4116b (Stand 1.3.2009), veröffentlicht vom BMF am 12.1.2009, BMF-010203/0016-VI/6/2009, dahingehend geändert worden, dass obiges Urteil erst ab Veranlagung 2008 anzuwenden sei. Des Weiteren sei in der Rz 4116b (neu) darauf hingewiesen worden, dass für Veranlagungszeiträume vor 2008 keine Bedenken bestünden, wenn in derartigen Fällen das Pauschale auch bei Abzug eines Hausanteils als Betriebsausgabe berücksichtigt werde.*

Der Wiederaufnahmeantrag wurde vom Finanzamt mit **Bescheid vom 4. Mai 2009** mit der Begründung, *dass die geänderte Auslegung von Gesetzen – und als solche sei zB auch eine Änderung von Richtlinien zu sehen – keine neue Tatsache darstelle, abgewiesen.*

Diese Ansicht der Abgabenbehörde erster Instanz wurde vom **Unabhängigen Finanzsenat** in seiner **Berufungsentscheidung vom 19. Jänner 2012, RV/0880-L/09**, bestätigt und das gegen den Abweisungsbescheid des Finanzamtes gerichtete Berufungsbegehren als unbegründet abgewiesen. In einer ausführlichen Begründung wurde zusammenfassend dargelegt, *dass in der Änderung der Verwaltungspraxis kein Wiederaufnahmegrund zu erblicken sei. Diese "Tatsache" sei daher auch für das an Erlässe gebundene Finanzamt unbeachtlich gewesen. Hingewiesen wurde in diesem Zusammenhang zudem darauf, dass mangels Vorliegens eines Wiederaufnahmegrundes auch keine Wiederaufnahme von Amts wegen möglich gewesen sei. Eine Wiederaufnahme wegen nicht berücksichtigter GSVG-*

*Beiträge in Höhe von 370,68 € sei im Rahmen der Ermessensübung an der Geringfügigkeit der steuerlichen Auswirkung dieser neuen Tatsache gescheitert.*

Die Behandlung einer gegen diese Berufungsentscheidung vom Bw beim **Verfassungsgerichtshof** eingebrachte Beschwerde wurde mit Beschluss vom 20. Juni 2012, B 242/12-3, mangels hinreichender Aussicht auf Erfolg abgelehnt.

Mit Beschluss des Verfassungsgerichtshofes vom 17. Juli 2012, B 242/12-5, wurde die Beschwerde über nachträglichen Antrag im Sinne des § 87 Abs. 3 VfGG gemäß Art. 144 Abs. 3 B-VG an den **Verwaltungsgerichtshof** zur Entscheidung abgetreten.

Eine entsprechende Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes erging mit Erkenntnis vom 22.11.2012, 2012/15/0147, mit welchem die Beschwerde unter Hinweis darauf, dass neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen keine Tatsachen im Sinne des § 303 BAO darstellen würden, abgewiesen.

Mit Schreiben vom 22. März 2012 hatte der Bw durch seinen ausgewiesenen Vertreter zwischenzeitig auch einen "**Antrag auf Bescheidabänderung Einkommensteuer 2007 gem. § 295a BAO**" gestellt, in dem er begründend im Wesentlichen Folgendes ausgeführt hatte:

*Er habe im Jahr 2007 als Spitalsarzt Einkünfte aus selbständiger Arbeit (Anteile Sonderklasse) sowie Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezogen. Mit der Abgabe seiner Einkommensteuererklärung 2007 habe er die T Wirtschafts- und Steuerberatungsgesellschaft beauftragt. Aufgrund deren Quotenregelung hätte er (ohne Fristerstreckung) die Steuererklärung 2007 bis 30. April 2009 abgeben können. Tatsächlich habe er sie bereits vorzeitig am 1.9.2008 beim Finanzamt eingebracht. Bei den Einkünften seien Sonderklassengebühren erklärt worden, wobei im Sinne des damals neuen VwGH-Erkenntnisses vom 22.7.2007, 2002/14/0019, wonach ein Betriebsausgabenpauschale nicht zustehe, wenn von der Krankenanstalt ein "Hausanteil" abgezogen werde, keine Betriebsausgabenpauschalierung zur Anwendung gebracht worden sei. Bis zu diesem Erkenntnis sei ein Betriebsausgabenpauschale auch in diesen Fällen angenommen worden. Die Steuererklärung des Bw's sei somit entsprechend dem Erkenntnis sowie den Einkommensteuerrichtlinien RZ 4116b (Stand 01.10.2008) ohne Betriebsausgabenpauschale erstellt worden.*

*Am 9.12.2008 sei der Steuerbescheid für das Jahr 2007 erlassen worden. Am 12.1.2009 sei vom BMF die EStR RZ 4116b (Stand 01.03.2009), BMF-010203/0016-VI/2009, veröffentlicht worden.*

***Darin sei festgehalten worden, dass das VwGH-Erkenntnis vom 22.2.2007, 2002/14/0019, erst ab Anfang 2008 anzuwenden sei, also auch für die Steuererklärung des Antragstellers für das Jahr 2007 anzuwenden gewesen wäre.***

*Darüber hinaus sei in der Rz 4116b (neu) darauf hingewiesen worden, dass für Veranlagungszeiträume vor 2008 keine Bedenken bestünden, das Pauschale auch bei Abzug eines Hausanteiles als Betriebsausgabe zu berücksichtigen.*

*Am 2.3.2009 sei von seinem steuerlichen Vertreter eine berichtigte Einkommensteuererklärung für das Jahr 2007 abgegeben worden, in der das Betriebsausgabenpauschale bei Abzug des Hausanteiles berücksichtigt worden sei. Entsprechend dem neuen Einkommensteuererlass sei die Betriebsausgabenpauschalierung im*

*Jahr 2007 rechtmäßig gewesen. In der ursprünglichen Einkommensteuererklärung seien ohne Anwendung der Basispauschalierung bisher 165.997,04 € aus selbständiger Arbeit ausgewiesen gewesen, in der neu vorgelegten berichtigten Einkommensteuererklärung jedoch nur 143.607,07 €.*

*Es würden somit die Voraussetzungen des § 295a BAO vorliegen.*

*Bei dem Erlass des BMF EStR RZ 4116b, BMF-010203/0016-VI/6/2009, in dem als Behördenpraxis festgelegt werde, dass das VwGH-Erkenntnis vom 22.2.2007, 2002/14/0019, erst ab 2008 anzuwenden sei, handle es sich um "ein Ereignis" gemäß § 295a BAO, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang des Abgabenanspruches habe.*

*Aufgrund dieses Erlasses stehe daher dem Antragsteller auch für 2007 die Betriebsausgabenpauschalierung zu.*

*Es werde daher die Abänderung des Einkommensteuerbescheides 2007 vom 9.12.2008 dahingehend beantragt, dass die Betriebsausgabenpauschalierung von 12% in Höhe von 19.825,11 € berücksichtigt werde.*

Der Antrag auf Bescheidänderung gemäß § 295a BAO wurde vom Finanzamt mit **Bescheid vom 27. März 2012** im Wesentlichen mit der Begründung abgewiesen, *dass rückwirkende Änderungen von Abgabenvorschriften, Änderungen oder erstmaliges Ergehen von Rechtsprechung sowie Änderungen von Erlässen oder erstmalige Äußerungen von Rechtsauslegungen in Erlässen des BMF keine rückwirkenden Ereignisse im Sinne des § 295a BAO seien.*

Gegen diesen Abweisungsbescheid er hob der Pflichtige durch seinen ausgewiesenen Vertreter mit Schreiben vom 30. April 2012 **Berufung**, in der nach Schilderung des bisherigen Sachverhaltes und Verfahrensablaufes begründend Folgendes ausgeführt wurde:

*Die im Abweisungsbescheid vom 27. März 2012 dargelegte Rechtsansicht der Abgabenbehörde erster Instanz, wonach kein rückwirkendes Ereignis vorliege, könne nicht geteilt werden.*

*§ 295a BAO verwende ebenso wie § 308 BAO den Begriff "Ereignis".*

*"Als Ereignis ist jedes Geschehen ohne jede Beschränkung auf Vorgänge in der Außenwelt anzusehen." (vgl. VwGH 25.03.1976, GZ 0265/75)*

*Beispielsweise könne ein Irrtum ein "Ereignis" im Sinne der BAO darstellen.*

*Ereignis im Sinne der BAO sei jedes "Geschehen" (vgl. VwGH 2.9.2009, 2009/15/0096).*

*Der Begriff des Ereignisses werde auch im AVG und in der ZPO verwendet.*

*Unter Ereignissen sei in der Regel jedes Geschehen oder jede Tatsache zu verstehen, wobei es grundsätzlich nicht auf die Außergewöhnlichkeit des Ereignisses ankomme, weil sonst dieser Begriff mit jenem der höheren Gewalt gleichgesetzt werde (Deixler-Hübner in Fasching, ZPO, § 164 RZ 4).*

*Bei dem Erlass des BMF EStR RZ 4116b, BMF-010203/0016-VI/6/2009, in dem als Behördenpraxis festgelegt werde, dass das VwGH-Erkenntnis vom 22.2.2007, 2002/14/0019, erst ab 2008 anzuwenden sei, handle es sich um ein "Ereignis" gemäß § 295a BAO, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang des Abgabenanspruches habe.*

*Aufgrund dieses Erlasses stehe dem Bw auch für 2007 die Basispauschalierung der Betriebsausgaben zu.*

*Dem Berufungsbegehrten sei daher stattzugeben.*

---

Mit **Vorlagebericht** vom 15. Mai 2012 wurde die gegenständliche Berufung vom Finanzamt ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

***Über die Berufung wurde erwogen:***

**I) Streitpunkt:**

Strittig war im gegenständlichen Berufungsverfahren, ob aufgrund eines Erlasses des Bundesministeriums für Finanzen, der – entgegen der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes – Spitalsärzten die Geltendmachung eines Betriebsausgabenpauschales gemäß § 17 EStG 1988 neben dem Abzug eines Hausanteils für Veranlagungszeiträume vor 2008 erlaubte, die **Abänderung des bereits rechtskräftigen Einkommensteuerbescheides 2007 gemäß § 295a BAO** möglich sei.

**II) Sachverhalt:**

Aufgrund der Aktenlage ergibt sich folgender **für die rechtliche Beurteilung maßgebliche Sachverhalt:**

In seiner bereits im Herbst 2008 abgegebenen Einkommensteuererklärung für das Jahr 2007 machte der Bw, ein Spitalsarzt, entsprechend der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH vom 22.2.2007, 2002/14/0019) und dem damaligen Stand der EStR 2000 (Rz 4116b) das Betriebsausgabenpauschale gemäß § 17 EStG 1988 nicht mehr geltend, da von seinen Einnahmen bereits ein sog. "Hausanteil" als Betriebsausgaben abgezogen worden war.

Die Veranlagung erfolgte erklärungsgemäß; der entsprechende Einkommensteuerbescheid 2007 vom 9. Dezember 2008 erwuchs in Rechtskraft.

Mit Erlass vom 12. Jänner 2009, BMF-010203/0016-VI/6/2009, wurden die Einkommensteuer-Richtlinien insofern geändert, als in Rz 4116b nunmehr festgehalten wurde, dass keine Bedenken bestünden, wenn das zitierte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes erst ab der Veranlagung 2008 angewendet würde, d.h. für Veranlagungszeiträume davor noch die Geltendmachung eines Betriebsausgabenpauschales gemäß § 17 EStG 1988 neben dem Abzug eines Hausanteils zulässig sei.

Ein auf entsprechende Abänderung des Einkommensteuerbescheides 2007 gerichteter Wiederaufnahmeantrag des Bw's wurde im Abgabenverwaltungsverfahren abgewiesen und dies auch zwischenzeitig durch den Verwaltungsgerichtshof (siehe Erkenntnis vom 22.11.2012, 2012/15/0147) bestätigt; der Verfassungsgerichtshof hatte die Behandlung einer eingebrochenen Beschwerde mit Beschluss vom 20.6.2012, B 242/12, abgelehnt.

Nach Bestätigung der Abweisung des Wiederaufnahmeantrages durch den Unabhängigen Finanzsenat mit Berufungsentscheidung vom 19.1.2012, RV/0880-L/09, hatte der Bw am 22. März 2012 auch einen Antrag auf Abänderung des Einkommensteuerbescheides 2007 gemäß § 295a BAO gestellt, der vom Finanzamt mit Bescheid vom 27. März 2012 wiederum abgewiesen wurde.

Über die gegen diesen Abweisungsbescheid gerichtete Berufung ist im gegenständlichen Verfahren abzusprechen.

### **III) Rechtliche Beurteilung:**

Zum dargelegten Sachverhalt wurden seitens des Unabhängigen Finanzsenates folgende **rechtliche Überlegungen** angestellt:

Gemäß **§ 295a BAO** kann auf Antrag der Partei (§ 78) oder von Amts wegen ein Bescheid insoweit abgeändert werden, als ein Ereignis eintritt, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruches hat.

Diese Norm wurde nach dem Vorbild der deutschen Bestimmung des § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO durch BGBl I 2003/124 in die österreichische Bundesabgabenordnung eingefügt (siehe Materialien zur Regierungsvorlage Abgabenänderungsgesetz 2003, Erläuterungen zur BAO Z 30).

§ 295a BAO nimmt

- einerseits Bezug auf den **Eintritt des Ereignisses**;
- andererseits muss dieses eine **abgabenrechtliche Wirkung in die Vergangenheit** auf **"Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruches"** haben.

*Der Abgabenanspruch entsteht gemäß § 4 Abs. 1 BAO, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft.*

**Tatbestand** ist die Gesamtheit der in den materiellen Rechtsnormen enthaltenen abstrakten Voraussetzungen, bei deren konkretem Vorliegen (Tatbestandsverwirklichung) bestimmte Rechtsfolgen (Abgabenschuld und Abgabenanspruch) eintreten sollen (VwGH 15.12.1995, 93/17/0037; 17.8.1998, 97/17/0105). Ist ein gesetzlicher Tatbestand verwirklicht, so entsteht der Abgabenanspruch unabhängig vom Willen und der subjektiven Meinung des Abgabenschuldners und der Abgabenbehörde (VwGH 18.11.1993, 88/16/0216; Ritz, BAO-Kommentar, 4. Aufl., Wien 2011, Tz 7 zu § 4).

Da der Abgabenanspruch somit – unabhängig vom Willen der handelnden Personen – entsteht, sobald der Tatbestand durch Vorgänge im tatsächlichen Leben (Sachverhalt) verwirklicht wird, an die das Gesetz die Abgabepflicht knüpft, verändern nach Entstehung des

Abgabenanspruches eingetretene Ereignisse Bestand und Umfang des Abgabenanspruches grundsätzlich nicht mehr, es sei denn, die Rückwirkung von Ereignissen ergäbe sich aus Abgabenvorschriften (Ritz, a.a.O., Tz 3 zu § 295a).

Dies erscheint insofern schlüssig, als sich damit **das rückwirkende Ereignis als Sachverhaltsmoment bzw. Tatbestandsvoraussetzung**, die erfüllt sein muss, aus dem Tatbestand der materiellen Rechtsnorm ergeben muss und insofern – entsprechend § 4 Abs. 1 BAO – die Entstehung des Abgabenanspruches wiederum an die Verwirklichung des Tatbestandes anknüpft (siehe zB § 24 Abs. 5 oder § 30 Abs. 7 EStG 1988 für Fälle der Doppelbelastung infolge nachträglicher Entrichtung von Erbschafts-, Schenkungs-, Grunderwerb- oder Stiftungseingangssteuer).

§ 295a BAO ist nur der Verfahrenstitel zur Durchbrechung der materiellen Rechtskraft von vor Eintritt des Ereignisses erlassenen Bescheiden. Es ist daher eine Frage des Inhaltes bzw. der Auslegung der Abgabenvorschriften, welchen Ereignissen Rückwirkung (bezogen auf den Zeitpunkt des Entstehens des Abgabenanspruches) zukommt (siehe wiederum Ritz, a.a.O., Tz 3f zu § 295a BAO); ob ein Ereignis rückwirkt, ist den materiellen Abgabengesetzen zu entnehmen (VwGH 20.2.2008, 2007/15/0259; 2.9.2009, 2008/15/0065).

Als "**rückwirkendes Ereignis**" im Sinne des § 295a BAO ist jeder rechtliche Vorgang zu verstehen wie Tatsachen des Lebenssachverhaltes, aber auch rechtliche Vorgänge, wie die Einwirkung auf oder durch Rechtsgeschäfte, Rechtsverhältnisse, Gerichtsentscheidungen und Verwaltungsakte (Ritz, SWK 35/36/2003, S 880, unter Hinweis auf Kommentarmeinungen zur deutschen Vorbildbestimmung des § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO).

Der **Verwaltungsgerichtshof** hat in seinem **Erkenntnis vom 25.6.2008, 2006/15/0085**, Ereignisse im Sinne des § 295a BAO als "*sachverhaltsändernde tatsächliche oder rechtliche Vorgänge, von denen sich – aus den die steuerlich relevanten Tatbestände regelnden Abgabenvorschriften – eine abgabenrechtliche Wirkung für bereits entstandene Abgabenansprüche ergibt*", definiert und an dieser Stelle darauf hingewiesen, dass "*gerichtliche oder verwaltungsbehördliche Entscheidungen in der Regel keine Ereignisse im vorgenannten Sinn, sind, es sei denn, dass eine Entscheidung Tatbestandselement ist, die die Abänderung oder Aufhebung einer solchen Entscheidung zum Gegenstand hat oder gegebenenfalls ein (anderes) Tatbestandselement ändert*" (Hinweis auf Ellinger u.a., BAO-Kommentar, Anm. 13 zu § 295a).

*§ 295a BAO erfasse – so der VwGH weiter – abgabenrelevante Sachverhalte, die nach Entstehung der Steuerschuld eintreten, jedoch Bestand und Umfang der Abgabenschuld an der Wurzel ihrer Entstehung berühren würden. Der abgabenrelevante Sachverhalt müsse sich in die Vergangenheit in der Weise auswirken, dass anstelle des zuvor verwirklichten*

*Sachverhaltes nunmehr ein veränderter Sachverhalt der Besteuerung zugrunde zu legen sei (Verweis auf Beiser in Tanzer, Die BAO im 21. Jahrhundert, 151, mit einem Hinweis auf die BFH-Rechtsprechung zu § 175 Abs. 1 Z 2 AO). Dabei müssten materielle Abgabenvorschriften normieren, dass einem Ereignis rückwirkende Bedeutung zukomme* (so auch VwGH 15.1.2008, 2006/15/0219; in diesem Sinne auch BFH 13.11.2003, V R 79/01, unter Hinweis auf den oa. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 19.7.1993, GrS 2/92, BStBl II 1993/897, wonach sich allein nach dem jeweils einschlägigen materiellen Recht bestimme, ob einer nachträglichen Änderung des Sachverhalts rückwirkende steuerliche Bedeutung zukomme).

**Bezogen auf den gegenständlichen Fall bedeuten diese Aussagen Folgendes:**

**1.** Dass der Abgabenanspruch bezüglich Einkommensteuer für das Jahr 2007 grundsätzlich entstanden ist, stand im gegenständlichen Berufungsverfahren nicht in Streit, da der Bw im berufungsgegenständlichen Jahr steuerpflichtige Einkünfte bezogen hatte.

In Frage stand lediglich, ob der Erlass des BMF bzw. die entsprechende Änderung der Einkommensteuerrichtlinien eine abgabenrechtliche Auswirkung auf den Umfang dieses Abgabenanspruches haben konnte.

**2.** Wie oben unter den allgemeinen Erläuterungen zu § 295a BAO ausgeführt, entsteht der Abgabenanspruch unabhängig von der subjektiven Meinung des Abgabenschuldners oder der Abgabenbehörde.

Damit ist klargestellt, dass Bewertungsunterschiede in der Beurteilung der Frage, ob durch einen Sachverhalt ein Tatbestand erfüllt ist, der einen Abgabenanspruch auslöst oder nicht, auf Bestand oder Umfang des Abgabenanspruches keinen Einfluss haben können.

**3. Rückwirkende Ereignisse** können sich **nur auf Änderungen auf Sachverhaltsebene** beziehen, deren Einfluss auf die Erfüllung des Tatbestandes sich aus materiellrechtlichen Vorschriften ergeben muss.

Insofern kann die allgemeine Aussage, dass auch rechtliche Vorgänge wie Gerichtsentscheidungen oder Verwaltungsakte ein rückwirkendes Ereignis darstellen können, nur so verstanden werden, dass es sich hierbei um sachverhaltsbeeinflussende Umstände, nicht jedoch die Subsumtion unter den abgabenrechtlichen Tatbestand betreffende Akte bzw. Entscheidungen handelt.

An dieser Stelle sei nochmals auf die oben unter den allgemeinen Ausführungen zitierten Aussagen des Verwaltungsgerichtshofes in seinem Erkenntnis vom 25.6.2008, 2006/15/0085, verwiesen, wonach gerichtliche oder verwaltungsbehördliche Entscheidungen in der Regel keine Ereignisse im Sinne des § 295a BAO sind, **es sei denn, dass eine Entscheidung**

**Tatbestandselement ist**, die die Abänderung oder Aufhebung einer solchen Entscheidung zum Gegenstand hat oder gegebenenfalls ein (anderes) Tatbestandselement ändert.

**4.** Demzufolge entspricht es einhelliger Lehre, Judikatur und Entscheidungspraxis des Unabhängigen Finanzsenates, dass eine **erstmalige oder geänderte Rechtsprechung** (weil eben kein sachverhaltsänderndes Geschehnis!) **kein rückwirkendes Ereignis** im Sinne des § 295a BAO darstellt (siehe Ritz, BAO-Kommentar, a.a.O., Tz 27 zu § 295a; Langheinrich/Ryda, FJ 2006, 50; Reiter, § 295a BAO – Ereignisse mit Wirkung für die Vergangenheit, Wien 2006, 202; zur Vorbildbestimmung des § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO BFH 21.3.1996, XI R 36/95, BStBl 1996 II, 399, zu einem EuGH-Urteil; Loose in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, § 175 Tz 44; UFS 29.4.2004, RV/0203-W/04; UFS 28.11.2007, RV/2432-W/06; UFS 1.4.2011, RV/0605-W/11).

Wie auch Beiser in ÖStZ 2005, 158, unter Verweis auf die Rechtsprechung des deutschen Bundesfinanzhofes zur Vorbildbestimmung des § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO (siehe BFH 13.11.2003, V R 79/01, BStBl 2004 II 375, *wonach ein abgabenrelevantes Ereignis sich in die Vergangenheit in der Weise auswirken müsse, dass anstelle des zuvor verwirklichten Sachverhaltes nunmehr der veränderte Sachverhalt der Besteuerung zugrunde zu legen sei*) festhält, wird nämlich durch eine geänderte Rechtsprechung der zum Zeitpunkt der ursprünglichen Steuerschuldentstehung abgabenrelevante Sachverhalt nicht verändert, sondern ist exakt derselbe geblieben. Geändert habe sich – so Beiser – allein die abgabenrechtliche Beurteilung. Ein "Ereignis" mit Wirkung für die Vergangenheit setze aber eine (rückwirkende) Änderung im abgabenrelevanten Sachverhalt voraus. Eine Änderung der rechtlichen Beurteilung reiche dafür nicht aus. Eine Rechtskraftdurchbrechung nach § 295a BAO könne also nicht auf eine bloße Änderung der rechtlichen Beurteilung etwa in Form geänderter Rechtsprechung gestützt werden.

Anzumerken ist in diesem Zusammenhang, dass sich diese mangelnde Möglichkeit der Rechtskraftdurchbrechung mit dem Verfahrensinstrument des § 295a BAO im Falle der Änderung der Rechtsprechung sowohl zu Gunsten als auch zu Ungunsten des Steuerpflichtigen auswirken kann.

**5.** Wenn aber aufgrund obiger Erwägungen die Änderung der rechtlichen Beurteilung infolge erstmaliger oder geänderter Rechtsprechung nicht die Abänderung eines Abgabenbescheides gemäß § 295a BAO zu bewirken vermag, so müssen diese Ausführungen umso mehr in Fällen einer **Änderung von Erlässen oder erstmaligen Äußerungen von Rechtsauslegungen in Erlässen** des BMF gelten, da der Normunterworfene aus derartigen Meinungsäußerungen zudem ohnehin weder über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte noch Pflichten ableiten kann (VwGH 22.2.2007, 2002/14/0140).

Es handelt sich hierbei eben **nicht um sachverhaltsändernde Geschehnisse**, denen

---

aufgrund einer materiellrechtlichen Norm ein rückwirkender Einfluss auf die Erfüllung des Tatbestandes zukommen würde, sondern bloß um eine – im gegenständlichen Fall (bis zur Veranlagung 2007!) von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweichende – **rechtliche Beurteilung von unverändert gebliebenen Sachverhalten** durch das Bundesministerium für Finanzen.

**6.** Der Hinweis des Bw's in seiner Berufungsschrift auf den "Ereignis"-Begriff in § 308 BAO und entsprechende VwGH-Erkenntnisse vermochte an dieser Qualifikation nichts zu ändern. Abgesehen davon, dass auch dieser "Ereignis"-Begriff auf sachverhaltsbezogene Geschehnisse abstellt, übersieht der Bw dabei, dass der Tatbestand des § 295a BAO nicht nur auf das Ereignis an sich abstellt, sondern auch auf dessen Qualität, eine abgabenrechtliche Auswirkung auf Bestand oder Umfang des Abgabenanspruches zu zeitigen, was eben im gegenständlichen Fall – wie soeben dargelegt – verneint werden musste.

**7.** Ebenso konnte aus dem allgemeinen Verweis auf AVG und ZPO nichts für den Standpunkt des Bw's gewonnen werden, da, abgesehen davon, dass auch in diesen Verfahrensordnungen der Begriff "Ereignis" regelmäßig ein sachverhaltsbezogenes Geschehnis bedeutet, der "Ereignis"-Begriff im Tatbestand des § 295a BAO näher spezifiziert ist.

**8.** Wenn aufgrund der gegebenen Sachverhaltskonstellation die Situation für den Bw zugegebenermaßen unbefriedigend erscheinen mag, so war es der Abgabenbehörde infolge obiger rechtlicher Erwägungen verwehrt, die Bestimmung des § 295a BAO als Verfahrenstitel zu qualifizieren, der die Durchbrechung der Rechtskraft des Einkommensteuerbescheides 2007 vom 9. Dezember 2008 erlaubt hätte.

**9.** Insgesamt musste das gegenständliche Berufungsbegehren somit als unbegründet abgewiesen werden.

Linz, am 24. Jänner 2013