



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Adr., vertreten durch Stb., vom 19. April 2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz vom 17. März 2011, mit denen die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer 2003 und Körperschaftsteuer 2004 vom 9. Februar 2007 gemäß § 295a BAO geändert wurden, entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide vom 17. März 2011 werden aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin betreibt ein Versicherungsmaklerunternehmen, welches Verträge zwischen Versicherungsunternehmen und Versicherungsnehmern vermittelt.

Im Zuge einer Betriebsprüfung betreffend die Jahre 2002 bis 2005 stellte der Prüfer fest, dass mit steigender Ertragslage ab dem Jahr 2000 begonnen worden sei, mit dem vermehrt zur Verfügung stehenden Kapital an der Börse branchenuntypische Termingeschäfte abzuschließen. Aus diesen Geschäften seien in den Jahren 2002 und 2005 Verluste, in den Jahren 2003 und 2004 Gewinne erzielt worden. Der Prüfer vertrat die Ansicht, dass es an einer betrieblichen Veranlassung für diese Geschäfte fehle, weshalb die Verluste (aber auch die Gewinne) in die "Privatsphäre" der Gesellschaft fallen würden. Das Finanzergebnis der Gesellschaft wurde daher im Zuge außerbilanzieller Zu- und Abrechnungen der Verluste und Gewinne aus diesen Geschäften korrigiert.

Das Finanzamt folgte den Prüferfeststellungen und erließ am 9.2.2007 unter Wiederaufnahme der Verfahren neue Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2002 bis 2005. Für die Jahre 2002 und 2005 (nicht anerkannte Verluste aus den Finanzgeschäften) ergaben sich Nachforderungen in Höhe von 240.975,00 € (2002) und 102.078,38 € (2005), für die Jahre 2003 und 2004 (Gewinne aus den Finanzgeschäften) dagegen Gutschriften in Höhe von 80.581,70 € (2003) und 18.514,51 € (2004).

Von der Berufungswerberin wurde mit Schriftsatz vom 9.3.2007 nur gegen die neuen Körperschaftsteuerbescheide 2002 und 2005 (Nachforderungen) Berufung erhoben; die zu Gutschriften führenden Bescheide betreffend Körperschaftsteuer 2003 und 2004 wurden nicht angefochten und erwuchsen in Rechtskraft.

Mit Berufungsentscheidung vom 14.1.2011, RV/1126-L/07, gab der Unabhängige Finanzsenat der Berufung vom 9.3.2007 vollinhaltlich statt und setzte die Körperschaftsteuern 2002 und 2005 wieder entsprechend den vor Durchführung der Betriebsprüfung ergangenen Erstbescheiden, die aus erklärungsgemäßen Veranlagungen resultierten, fest. Damit fielen die sich aus den Bescheiden vom 9.2.2007 ergebenden Nachforderungen für die Jahre 2002 und 2005 zur Gänze weg.

Die aus den Bescheiden vom 9.2.2007 für die Jahre 2003 und 2004 resultierenden Gutschriften blieben davon unberührt. Eine Aufhebung dieser Bescheide gemäß § 299 BAO kam aufgrund der längst abgelaufenen Jahresfrist des § 302 Abs. 1 BAO nicht mehr in Betracht.

Das Finanzamt änderte mit Bescheiden vom 17.3.2011 die Körperschaftsteuerbescheide 2003 und 2004 vom 9.2.2007 gemäß § 295a BAO dahingehend ab, dass die Gewinne aus den Finanzgeschäften wieder in die Einkünfte aus Gewerbebetrieb einbezogen wurden. Die Körperschaftsteuern wurden damit wieder festgesetzt wie in den vor Durchführung der Betriebsprüfung erlassenen, auf erklärungsgemäßen Veranlagungen basierenden Erstbescheiden vom 11.10.2004 und 5.10.2005. Aus diesen Bescheiden vom 17.3.2011 ergaben sich daher Nachforderungen in Höhe der in den Bescheiden vom 9.2.2007 ausgewiesenen Gutschriften.

Die Zulässigkeit der Bescheidänderungen gemäß § 295a BAO begründete das Finanzamt wie folgt:

"Gem. § 295a BAO kann ein Bescheid auf Antrag 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.

Mit dem AbgÄG 2003 wurde die Bestimmung des § 295a BAO mit Wirkung ab 19.12.2003 neu eingeführt. Als Vorbildbestimmung diente § 175 Abs. 1 Z. 2 der deutschen Abgabenordnung, wie es auch aus den Erläuterungen 238 der Beilagen XXII.GP Regierungsvorlage – Materialien hervorgeht. Die Bestimmungen des österreichischen § 295a BAO und des deutschen § 175 Abs. 1 Z 2 AO sind bis auf das im § 295a BAO eingeräumte Ermessen im Wesentlichen ident. Zu § 175 Abs. 1 Z 2 der deutschen AO ist insbesondere das BFH-Urteil vom 30.6.2005 (IV R11/04) BStBL. 2005 II S. 809 sowie das Senatsurteil vom 19. August 1999 IV R 73/98, BFHE 190, 5, BStBI II 2000,18 beachtenswert.

In diesen Urteilen wird vom BFH ausgeführt, dass ein für das Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres maßgebender korrigierter **Wertansatz ein Ereignis mit steuerlicher Rückwirkung hinsichtlich der Veranlagung für die Folgejahre** darstellt. Insbesondere im Senatsurteil vom 19. August 1999, IV R 73/98 wurde ausgeführt, dass in der Korrektur eines Wertansatzes des Vorjahresendvermögens nicht lediglich eine andere rechtliche Beurteilung zu erblicken ist. Die auszugsweise Begründung des Senatsurteil vom 19. August 1999 IV R 73/98, BFHE 190, 5, BStBI II 2000,18 lautet wie folgt:

Entgegen der Auffassung von Kruse (in Tipke/Kruse, Abgabenordnung-Finanzgerichtsordnung, 16. Aufl., § 175 AO 1977 Tz. 39) und Frotscher (in Schwarz, Abgabenordnung, § 173 Rz. 28) stellt die Korrektur eines Wertansatzes des Vorjahresendvermögens nicht lediglich eine andere rechtliche Beurteilung dar, sondern ein Ereignis mit Wirkung für die Vergangenheit, das sich auf den der Besteuerung für das Folgejahr zugrunde liegenden Sachverhalt auswirkt. Nach § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG ist Gewinn der Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs, vermehrt um den Wert der Entnahmen und vermindert um den Wert der Einlagen. Aus dieser Vorschrift, in der der Grundsatz des Bilanzenzusammenhangs zum Ausdruck kommt, ergibt sich, dass bei der Gewinnermittlung des Folgejahres von dem Betriebsvermögen auszugehen ist, auf dem die Veranlagung des Vorjahres beruht, solange diese Veranlagung nicht geändert worden ist (BFH Urteil vom 27. März 1962 I 136/60 S, BFHE 75, 10, BStBI III 1962, 273, und BFH-Beschluss vom 29. November 1965 GrS 1/65 S, BFHE 84, 392, BStBI III 1966, 142). Das Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs ist daher materiell-rechtliches Tatbestandsmerkmal des Steueranspruchs für das Folgejahr (BFH-Urteil vom 28. April 1998 VIII R 46/96, BFHE 185, 492, BStBI II 1998, 443; Schmidt/Heinicke, a.a.O.) und damit Teil des Sachverhalts, der (auch) dieser Steuerfestsetzung zugrunde liegt. Wird ein dafür relevanter Wertansatz korrigiert, so ist darin das rückwirkende Ereignis i.S. von § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO 1977 zu sehen.

Der Unabhängige Finanzsenat, Außenstelle Linz, Senat 1 hat in der Berufungsentscheidung vom 14. Jänner 2011, GZ. RV/1126-L/07, der Berufung gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2002 und 2005 Folge gegeben und die Bescheide entsprechend abgeändert.

Somit wurde die von der Betriebsprüfung getroffene Feststellung für das Jahr 2002 und 2005 rückgängig gemacht, währenddessen die Feststellung der Betriebsprüfung in den Jahren 2003 und 2004 mangels Berufung aufrecht geblieben ist.

Der BFH hat mit Urteil vom 30.06.2005 ua ausgesprochen, dass ein für das Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres maßgebender korrigierter Wertansatz ein Ereignis mit steuerlicher Rückwirkung hinsichtlich der Veranlagung für die Folgejahre darstellt, sodass die nunmehr korrigierten Bilanzansätze des Jahres 2002 in Bezug auf die nachfolgenden Veranlagungen 2003 und 2004 ein gem. § 295a BAO rückwirkendes Ereignis darstellen.

Die Abänderung gem. § 295a BAO erfolgt unter Bedachtnahme auf die sich ergebende Gesamtauswirkung, die im vorliegenden Fall nicht als geringfügig angesehen werden kann. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war daher dem Prinzip

der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang gegenüber dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen."

Gegen diese Bescheide vom 17.3.2011 wurde mit Schriftsatz vom 19.4.2011 Berufung erhoben und darin beantragt, die angefochtenen Bescheide aufzuheben und somit die bereits ergangenen Körperschaftsteuerbescheide 2003 und 2004 vom 9.2.2007 wieder in den Rechtsbestand zu setzen. In der Berufungsbegründung wurde nach allgemeinen Vorbemerkungen und Ausführungen zur Bestimmung des § 295a BAO auf den Unterschied zwischen einer Bilanzberichtigung und einer Bilanzänderung hingewiesen und in diesem Zusammenhang ausgeführt:

"Bei der Bilanzberichtigung werden unrichtige Wertansätze nachträglich korrigiert. Eine Bilanzänderung ist dann zulässig, wenn ein zulässiger Bilanzansatz durch einen anderen zulässigen Ansatz ersetzt wird. Professor Hans Georg Ruppe vertritt die Meinung, dass es sich weder bei der Bilanzberichtigung noch bei der Bilanzänderung um ein Ereignis mit "abgabenrechtlicher" Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruches handeln kann, da die Bilanzberichtigung nicht zu einer rückwirkenden Umgestaltung des Sachverhaltes führt, sondern zur Korrektur einer unrichtigen Sachverhaltsdarstellung in der Bilanz (Ruppe in Hermann/Heuer/Raupach, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz: Kommentar, RZ 691). Durch die Bilanzänderung kommt es (nur) zu einer anderen (von mehreren zulässigen) handels- bzw. steuerrechtlichen Qualifikation. Dieser Ansicht, und damit gegen die Ansicht des BFH, ist auch Loose (vgl. Loose in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, § 175 AO RZ 38). Wird ein falscher Bilanzansatz korrigiert, so kommt dem keine steuerliche Rückwirkung zu. Die Bilanz ist nur die Dokumentation von Schlussfolgerungen aus einem oder mehreren Sachverhalten. Nur die Schlussfolgerungen werden geändert. Der diesen Schlussfolgerungen zugrunde liegende Sachverhalt bleibt unverändert. Die Bilanzberichtigung berührt den kraft Gesetzes entstandenen Steueranspruch nicht. Der Tatbestand, an den das Gesetz die Steuerpflicht knüpft, ist bereits verwirklicht, ohne dass der Steuerpflichtige dies in der Bilanz zum Ausdruck bringen müsste. Das wird durch die Bilanzberichtigung nachgeholt (vgl. auch Rust, Das rückwirkende Ereignis im Steuerrecht, 130f). Auch nach der Auffassung von Stapperfend kann die Bilanzberichtigung kein Ereignis mit Wirkung für die Vergangenheit darstellen, denn der Bilanzfehler bestand objektiv bereits bei der Erstellung der ersten fehlerhaften Bilanz (Stapperfend in Hermann/Heuer/Raupach, Kommentar, § 4 EStG, Anmerkung 427). Es kann somit zusammenfassend festgestellt werden, dass gemäß herrschender Literatur etwa die Bilanzberichtigung nicht als rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO anzusehen ist, weshalb eine Bescheidänderung der Körperschaftsteuerbescheide 2003 und 2004 auf Basis des § 295a BAO nicht zulässig ist. Der Abgabenanspruch entsteht grundsätzlich unabhängig

von einer behördlichen Tätigkeit und setzt daher keine diesbezügliche behördliche Tätigkeit voraus. Vom Abgabenanspruch zu unterscheiden ist der Abgabenzahlungsanspruch, das ist die Verpflichtung, einen Abgabenbetrag in bestimmter Höhe bis zu einem bestimmten Zeitpunkt zu entrichten. Diese Verpflichtung ergibt sich aus der bescheidmäßigen Festsetzung (vgl. Ritz, BAO, § 4 Tz 2f). Schon alleine aus diesen Ausführungen ergibt sich, dass eine Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates betreffend die Körperschaftsteuer 2002 und 2005 keinen Einfluss auf den Abgabenanspruch an Körperschaftsteuer für 2003 und 2004 haben kann. Mit dem Abgabenänderungsgesetz 2003 wurde die Bestimmung des § 295a BAO mit Wirkung ab 19.12.2003 neu eingeführt. Das Finanzamt Linz führt in der Bescheidbegründung vom 15.3.2011 aus, dass als Vorbildbestimmung des § 295a BAO der § 175 Abs. 1 Z 2 der deutschen Abgabenordnung diente. Gemäß den erläuternden Bemerkungen zum § 295a BAO soll mit der neuen Bestimmung ein Verfahrenstitel zur Berücksichtigung rückwirkender Ereignisse geschaffen werden. Gemeint sind Ereignisse, von denen sich aus Abgabenvorschriften eine abgabenrechtliche Wirkung für bereits entstandene Abgabenansprüche ergibt. Die erläuternden Bemerkungen führen des Weiteren aus, dass der § 295a BAO Durchbrechungen der Rechtskraft nur hinsichtlich der abgabenrechtlichen Folgen des betreffenden rückwirkenden Ereignisses ermöglicht. "Verböserungen" in anderen Bereichen sind somit durch Abänderungen gemäß § 295a BAO nicht zulässig. Das Finanzamt übersieht auch bei seinen Ausführungen, dass im Berufungsfall der Bw. für die Jahre 2003 und 2004 weder eine Bilanzänderung, noch eine Bilanzberichtigung mit Einfluss auf die Folgejahre vorliegt. Aus der "Prüferbilanz" laut Betriebsprüfungsbericht für die Jahre 2003 und 2004 ist ersichtlich, dass die dort festgehaltenen Aktiva und Passiva mit jenen von der Bw. vollkommen ident sind (siehe BP-Bericht 2002 bis 2005, Anlage "KZ bisher" und "KZ laut BP"). Dies bedeutet, dass die erfolgreiche Berufung für das Jahr 2002 keine Auswirkungen auf die Bilanzposition für die Jahre 2003 und 2004 gehabt hat. Es handelt sich nur um ein vorgeschobenes "Scheinargument" der Finanzverwaltung um rechtskräftige Bescheide wiederum abzuändern. Es liegt lediglich eine geänderte Rechtsauffassung durch die Finanzverwaltung über die steuerliche Behandlung von Wertpapiertransaktionen vor. Die geänderte Rechtsauffassung durch die Finanzverwaltung bewirkt keine Berichtigung oder Änderung von Bilanzpositionen und kann daher auch keinen Wiederaufnahmegrund nach § 295a BAO darstellen. Sinn und Zweck des § 295a BAO ist es, materielle sachverhaltsrelevante neue Tatsachen zu berücksichtigen und zu ändern. Beim materiell-rechtlichen Sachverhalt ist es unstrittig im vorliegenden Berufungsfall niemals zu einer Änderung gekommen. Bei den verbuchten Geschäftsfällen in den Jahresabschlüssen der Bw. haben sich ebenfalls keine Änderungen und somit ebenfalls keine Sachverhaltsänderung ergeben. Eine Bescheidänderung würde de facto einer unzulässigen Wiederholungsprüfung seitens der

Finanzverwaltung gleichkommen, welche nicht mit der Anwendung des § 295a BAO begründbar ist. In den Richtlinien zum § 295a BAO sind die Beispiele überdies erschöpfend aufgezählt, welche von der Anwendung der Bestimmung des § 295a BAO erfasst sein sollen. Eine geänderte Rechtsauffassung durch die Finanzverwaltung kommt in diesen Beispielen nicht vor und kann daher von der Bestimmung des § 295a BAO auch nicht erfasst sein."

Abschließend wurde in der Berufsbegründung noch näher erläutert, warum die angefochtenen Bescheide nach Ansicht der Berufungswerberin auch den Grundsatz von Treu und Glauben verletzen würden, und warum das vom Finanzamt ins Treffen geführte Urteil des BFH vom 30.6.2005 auf den gegenständlichen Fall nicht anwendbar sei; dieses habe einen Feststellungsbescheid hinsichtlich der Veräußerungsgewinne der ausgeschiedenen Gesellschafter betroffen, weshalb diese Entscheidung mit dem berufungsgegenständlichen Sachverhalt nicht vergleichbar sei.

Der in der Berufung gestellte Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat wurde mit Eingabe vom 2.5.2013 zurückgezogen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 295a BAO kann ein Bescheid auf Antrag der Partei 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.

Durch diese mit dem AbgÄG 2003 eingeführte Bestimmung wurde die bis dahin strittige Frage geklärt, mit welchem Verfahrenstitel vorzugehen ist, wenn sich aus Abgabenvorschriften die rückwirkende Bedeutsamkeit nach Bescheiderlassung verwirklichter Sachverhalte ergibt (Ritz, BAO⁴, § 295a Tz 1).

Ist einmal ein Abgabenanspruch gemäß § 4 Abs. 1 BAO entstanden, so kann er nachträglich gewöhnlich nicht mehr abgeändert werden. Die Behörde hat also aufgrund des entstandenen Abgabenanspruches einen Bescheid zu erlassen. Der Abgabenanspruch ändert sich im Nachhinein, wenn ein Ereignis eintritt, das auf den Zeitpunkt der Entstehung des Anspruches und auf den Bestand oder Umfang der Steuerschuld zurückwirkt. Durch die Schaffung des § 295a BAO ist es nun möglich, den ergangenen und rechtskräftigen Bescheid zu ändern, wenn sich der dem Bescheid zugrunde gelegte Sachverhalt geändert hat. Nach dem Gesetzeswortlaut wird § 295a BAO dann anzuwenden sein, wenn abgabenrelevante Umstände rückwirkend erfasst werden müssen, weil sie den Sachverhalt, der einem Bescheid zugrunde gelegt wurde, ändern. Im Gegensatz zu den anderen Rechtsschutzinstrumenten der BAO, bei denen die ursprünglichen Bescheide an einem wichtigen Mangel leiden, kann mit § 295a BAO

ein ursprünglich richtiger Bescheid abgeändert werden. Dieser ursprüngliche Bescheid erging aufgrund eines richtig festgestellten Sachverhaltes, der durch ein Ereignis, das auf den Zeitpunkt der Entstehung der Abgabenschuld zurückwirkt, geändert wird. Der zunächst rechtmäßige Bescheid wird durch den Eintritt des Ereignisses im Sinne des § 295a BAO rechtswidrig (Reiter, § 295a BAO – Ereignisse mit Wirkung für die Vergangenheit, Orac 2006, Seite 20 mwN).

Im gegenständlichen Fall veranlagte die Berufungswerberin einen Teil ihres Kapitals und erzielte daraus Verluste (2002 und 2005) aber auch Gewinne (2003, 2004). Es trat in der Folge nie ein Ereignis im Sinne des § 295a BAO ein, welches diesen Sachverhalt in irgendeiner Weise geändert hätte. Geändert hat sich lediglich die steuerrechtliche Beurteilung dieses Sachverhaltes. Zunächst wurden die Verluste und Gewinne vom Finanzamt steuerlich anerkannt und der Besteuerung zugrunde gelegt; es erfolgten für die Jahre 2002 bis 2005 erkläzungsgemäße Veranlagungen. Im Zuge der Betriebsprüfung wurde die Ansicht vertreten, dass branchenuntypische Termingeschäfte vorlägen, die der privaten Sphäre der Berufungswerberin zuzuordnen wären, weshalb das Finanzergebnis der Gesellschaft um diese "hochspekulativen" Geschäfte zu bereinigen sei. Das Finanzamt folgte dieser Ansicht und erließ unter Wiederaufnahme der Verfahren geänderte Sachbescheide. Der Unabhängige Finanzsenat folgte in der Berufungsentscheidung vom 14.1.2011 dagegen wiederum der Rechtsansicht der Berufungswerberin und bestätigte die Richtigkeit der Erstbescheide (Auswirkung hatte dies allerdings nur für die berufungsverfangenen Veranlagungsjahre 2002 und 2005).

Es ist zunächst die Frage zu klären, ob und in welchen Fällen eine geänderte Rechtsansicht ein Ereignis im Sinne des § 295a BAO sein könnte. Erkennt das Finanzamt innerhalb der Jahresfrist des § 302 Abs. 1 BAO, dass in einem rechtskräftigen Bescheid eine verfehlte Rechtsansicht vertreten wurde und sich der Spruch des Bescheides daher als nicht richtig erweist, ist eine Bescheidänderung gemäß § 299 BAO möglich. Würde das Erkennen einer verfehlten Rechtsansicht als Ereignis im Sinne des § 295a BAO gewertet, wäre eine Berichtigung des fehlerhaften Bescheides dagegen angesichts der Bestimmung des § 208 Abs. 1 lit. e BAO innerhalb der absoluten Verjährungsfrist des § 209 Abs. 3 BAO zulässig (vgl. Ritz, BAO⁴, § 295a Tz 46). Tatsächlich würde damit die materielle Rechtskraft eines Bescheides (Unabänderbarkeit durch die Behörde) immer erst mit Ablauf der absoluten Verjährungsfrist eintreten; allein eine geänderte (korrigierte) Rechtsansicht des Finanzamtes würde jederzeit eine Bescheidänderung erlauben. Dass eine derart weite Auslegung des § 295a BAO nicht den Intentionen des Gesetzgebers entspräche, bedarf wohl keiner näheren Erörterung. Abgesehen davon wäre die Bestimmung des § 299 BAO (für Bescheidänderungen innerhalb der genannten Jahresfrist) überflüssig, würde dem § 295a BAO ein derart umfassender

Anwendungsbereich zukommen. Schließlich hat auch bereits der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass das Erkennen einer unrichtigen rechtlichen Beurteilung in der Vergangenheit (allein) kein sachverhaltsänderndes rückwirkendes Ereignis im konkreten Fall darstellt (vgl. VwGH 15.1.2008, [2006/15/0219](#)).

Ebenso kann allein eine Änderung der Rechtsprechung durch ein Höchstgericht (oder auch durch den Unabhängigen Finanzsenat) keine Vergangenheitswirkung hervorrufen, da die Entscheidung nur inter partes wirkt, und sich die Änderung nicht auf einen Sachverhalt auswirkt, der dem ähnlich ist, aufgrund dessen die Rechtsprechung die Änderung herbeigeführt hat. Bei einem späteren, die neue Rechtsauffassung enthaltenden Erkenntnis handelt es sich in Bezug auf die früheren Erkenntnisse nicht um ein Ereignis mit Wirkung für die Vergangenheit. Es wird nur später offenbar, wie sich auch in früher – aber im Nachhinein betrachtet falsch – entschiedenen Fällen die Rechtslage schon von Anfang an objektiv dargestellt hat (Reiter, a.a.O., 202).

Anderes gilt nur für die Bindung an Entscheidungen über Tatbestandselemente. Dies sind jene Fälle, in denen ein Abgabentatbestand als Tatbestandselement eine gerichtliche oder verwaltungsbehördliche Entscheidung für den Eintritt bestimmter Rechtsfolgen als Voraussetzung fordert (Ritz, BAO⁴, § 116 Tz 12 mit Beispielen). Ändert sich also nachträglich eine konstitutiv wirkende Entscheidung, die Tatbestandsmerkmal eines Abgabentatbestandes ist, so stellt die nachträgliche Änderung ein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO dar (Reiter, a.a.O., 202; Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO, Anmerkung 13 zu § 295a; sich dieser Rechtsansicht anschließend VwGH 29.3.2007, [2006/16/0098](#) und VwGH 25.6.2008, [2006/15/0085](#)). Ergeht daher in einem solchen gerichtlichen oder verwaltungsbehördlichen (auch finanzbehördlichen) Verfahren – wenn auch dort nur aufgrund einer geänderten Rechtsansicht aber innerhalb der verfahrensrechtlich dafür vorgesehener Rechtsbehelfe – eine geänderte Entscheidung, die Tatbestandselement für einen Abgabentatbestand ist, kann § 295a BAO zur Anwendung gelangen.

Ein solcher Fall liegt hier jedoch nicht vor, da die Berufungsentscheidung vom 14.1.2011 nicht Tatbestandsmerkmal eines Abgabentatbestandes ist, dem Bedeutung für die Festsetzung der Körperschaftsteuer 2003 und 2004 zukäme.

Ob eine Bilanzberichtigung oder eine Bilanzänderung als Ereignis mit abgabenrechtlicher Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruches zu werten wäre (zu den divergierenden Rechtsansichten in Lehre und Judikatur des BFH eingehend Reiter, a.a.O., 181 ff), kann dahingestellt bleiben. Im gegenständlichen Fall ist kein aufgrund der Berufungsentscheidung vom 14.1.2011 für das Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres (2002) korrigierter Wertansatz ersichtlich, der irgendeine Auswirkung

für die nachfolgenden Veranlagungen 2003 und 2004 hätte, wie dies vom Finanzamt darzustellen versucht wird. Im angefochtenen Bescheid wurde auch nicht näher erläutert, welcher Wertansatz konkret durch die Berufungsentscheidung geändert worden wäre. Tatsächlich wurden mit dieser Entscheidung gerade die Richtigkeit der erklärungsgemäß veranlagten Erstbescheide und damit auch die Richtigkeit der Steuererklärungen und der diesen zugrunde liegenden Bilanzen bzw. den darin angesetzten Werte bestätigt. Abgesehen davon trifft auch das Berufungsvorbringen zu, dass die Aktiva und Passiva der Prüferbilanzen und der Unternehmensbilanzen ident waren. Dies hat seine Ursache darin, dass das Finanzergebnis der Gesellschaft vom Prüfer zutreffend im Zuge außerbilanzieller Zu- und Abrechnungen "korrigiert" wurde. Selbst wenn es in der Prüferbilanz (2002) zu Änderungen von bilanziellen Wertansätzen gekommen wäre, wären diese (aufgrund der stattgebenden Berufungsentscheidung vom 14.1.2011) nie "rechtskräftig" geworden. Schließlich sollten die angefochtenen Abänderungsbescheide für 2003 und 2004 dazu dienen, die in den Jahren 2003 und 2004 erzielten Gewinne aus den Finanzgeschäften zu erfassen und zu Besteueren. Inwiefern dabei ein Zusammenhang mit Bilanzberichtigungen 2002 (die im gegenständlichen Fall ohnehin nicht vorliegen) gegeben sein könnte, ist nicht ersichtlich.

Da es somit an den tatbestandsmäßigen Voraussetzungen des § 295a BAO fehlt, war auf die Frage, ob das durch diese Bestimmung eingeräumte Ermessen unter Berücksichtigung des Grundsatzes von Treu und Glauben vom Finanzamt zutreffend ausgeübt wurde, nicht mehr einzugehen und somit spruchgemäß zu entscheiden. Durch die Aufhebung der Abänderungsbescheide gemäß § 295a BAO vom 17.3.2011, die nicht an die Stelle der abgeänderten Bescheide vom 9.2.2007 sondern zu diesen hinzugetreten waren (vgl. Ritz, BAO⁴, § 295a Tz 42; Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO, Anmerkung 10 zu § 295a; ebenso Reiter, a.a.O., 72 ff), sind nunmehr wieder die Bescheide vom 9.2.2007 in der Fassung vor ihrer Abänderung im Rechtsbestand. Dies entspricht der für Berichtigungen (z.B. gemäß § 293 BAO) geltenden Rechtslage (vgl. Ritz, a.a.O. und zu § 293 Tz 23).

Das Ergebnis, dass im vorliegenden Fall keine verfahrensrechtliche Handhabe für eine Abänderung der Körperschaftsteuerbescheide 2003 und 2004 vom 9.2.2007 (mehr) gegeben ist, und der Berufungswerberin durch die nicht mehr abänderbaren Gutschriften aus diesen Bescheiden zu Unrecht ein beträchtlicher finanzieller Vorteil zukommt, ist aus Sicht des Finanzamtes gewiss unbefriedigend. Allerdings hatte bereits der Prüfer in seiner Stellungnahme vom 17.9.2007 zur Berufung gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2002 und 2005 auf eine rasche Erledigung dieser Berufung gedrängt, "da ansonsten die Bescheide 2003 und 2004 bei einer stattgebenden Berufungsentscheidung aufgrund einer eventuell eingetretenen Verjährung nicht mehr abgeändert werden könnten." Tatsächlich wäre bei Ergehen dieser Berufungsentscheidung innerhalb der Jahresfrist des § 302 Abs. 1 BAO noch eine Aufhebung

der rechtskräftigen Körperschaftsteuerbescheide für 2003 und 2004 vom 9.2.2007 gemäß § 299 BAO möglich gewesen. Dem berechtigten Hinweis des Prüfers wurde im weiteren Verfahren allerdings nicht die gebotene Beachtung geschenkt.

Linz, am 6. Mai 2013