

Geltendmachung rückwirkender Änderungen von Steuergesetzen

Anfragebeantwortung des Bundesministeriums vom 12. Jänner 2005

1. Zur Erweiterung der Absetzbarkeit gemäß den §§ 4 Abs 4 Z 7 und 16 Abs 1 Z 10 EStG 1988

1.1 Aufhebung gemäß § 299 BAO

Das rückwirkende Inkrafttreten (§ 124b Z 107 EStG 1988) führt dazu, dass der Spruch von Einkommensteuerbescheiden 2003 sich als nicht richtig erweist iSd § 299 Abs 1 BAO.

Für die Aufhebung nach § 299 Abs 1 BAO ist grundsätzlich die Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt der Entscheidung maßgebend (*Ritz*, BAO-Handbuch, 248; BMF, AÖF 2003/65, Abschn 3; *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO³, § 299 Anm 16). Daher werden Einkommensteuerbescheide 2003 mit dem Tag nach Kundmachung des AbgÄG 2004 (BGBl I 2004/180; Kundmachung am 30. Dezember 2004) inhaltlich rechtswidrig (weil sie Aufwendungen, die durch die Erweiterung der Absetzbarkeit zustehen, nicht berücksichtigt haben).

§ 299 Abs 1 BAO ist somit für die Aufhebung derartiger Einkommensteuerbescheide ab 31. Dezember 2004 anwendbar; dies unabhängig davon, ob die betreffenden Aufwendungen im Veranlagungsverfahren geltend gemacht wurden.

Die Frist zur Stellung eines Antrages auf Aufhebung ergibt sich aus § 302 Abs 1 BAO (ein Jahr ab Zustellung des Einkommensteuerbescheides).

1.2 Wiederaufnahme des Verfahrens

Waren die betreffenden Aufwendungen der Abgabenbehörde im Zeitpunkt der Erlassung des Einkommensteuerbescheides nicht bekannt, so kommt auch eine Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens in Betracht.

Dies wird vor allem dann bedeutsam sein, wenn die Jahresfrist des § 302 Abs 1 BAO bereits abgelaufen ist (somit innerhalb dieser Frist kein Antrag auf Aufhebung eingebracht wurde und auch keine amtswegige Aufhebung erfolgt ist).

Praktische Bedeutsamkeit kommt der Wiederaufnahme auch dann zu, wenn eine Aufhebung gemäß § 299 Abs 1 BAO deswegen unzulässig ist, weil eine Berufungsentscheidung vorliegt (nach § 299 Abs 1 BAO können nur Bescheide der Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben werden).

Eine amtswegige Wiederaufnahme solcher Einkommensteuerverfahren kann wegen Neuhervorkommens der gegenständlichen Aufwendungen (Neuerungstatbestand) innerhalb der Bemessungsverjährungsfrist verfügt werden (nach § 304 BAO).

Zur Frage der Wiederaufnahme auf Antrag (§ 303 Abs 1 lit b BAO) ist darauf hinzuweisen, dass dem Abgabepflichtigen kein (grobes) Verschulden daran anzulasten ist, dass er im Jahr 2004 die Aufwendungen (entsprechend der damaligen Rechtslage) nicht im Einkommensteuerverfahren (etwa in der Einkommensteuererklärung oder in einer Berufung) geltend gemacht hat.

Die Dreimonatsfrist des § 303 Abs 2 BAO beginnt ab nachweislicher Kenntnis vom Wiederaufnahmsgrund. Ein Wiederaufnahmsgrund setzt die Entscheidungserheblichkeit der betreffenden Tatsachen voraus (vgl zB *Stoll*, BAO, 2918; *Ritz*, BAO², § 303 Tz 24 und 25).

Entscheidungserheblich sind die betreffenden Aufwendungen jedoch erst mit 31. Dezember 2004 geworden. Früher konnte die Dreimonatsfrist daher nicht beginnen.

Entscheidend für den Fristbeginn (§ 303 Abs 2 BAO) ist, wann der Antragsteller von der Entscheidungserheblichkeit der betreffenden Aufwendungen Kenntnis erlangt hat.

Verspätete Anträge auf Wiederaufnahme des Verfahrens sind Anlass für das Finanzamt zu prüfen, ob die Wiederaufnahme von Amts wegen verfügt werden kann (vgl zB BMF, AÖF 1987/61, Abschn 3).

1.3 Sonstige Verfahrenstitel

Die durch das AbgÄG 2004 absetzbar gewordenen Aufwendungen sind auch in Berufungsvorentscheidungen bzw. Berufungsentscheidungen zu berücksichtigen; dies unabhängig davon, ob diese Aufwendungen bereits in der Berufung oder im Vorlageantrag geltend gemacht wurden.

Liegen die Voraussetzungen für eine Änderung des Einkommensteuerbescheides gemäß § 295 Abs 1 BAO vor, so sind die Aufwendungen im Änderungsbescheid zu berücksichtigen.

Das Bundesministerium für Finanzen neigt der Ansicht zu, dass rückwirkende Gesetzesänderungen keine rückwirkenden Ereignisse iSd § 295a BAO sind (vgl. zB BFH, BStBl 1991 II 55; Loose, in *Tipke/Kruse*, AO, § 175 Tz 42; *Ritz*, SWK 2003, S 889).

2. Zum rückwirkenden Inkrafttreten der Befreiung des § 15 Abs 1 Z 6 ErbStG

2.1 Aufhebung gemäß § 299 BAO

Nach § 34 Abs 1 Z 10 ErbStG (idF AbgÄG 2004) ist die Befreiungsbestimmung auf alle Vorgänge anzuwenden, für die die Steuerschuld nach dem 31. Dezember 2002 entsteht.

§ 299 Abs 1 BAO kommt für diese Rückwirkung als Verfahrenstitel zur Aufhebung von die Steuerpflicht bejahenden Abgabenbescheiden in Betracht. Nach dieser Bestimmung sind nur Bescheide der Abgabenbehörde erster Instanz aufhebbar. Zur Befristung der Aufhebung siehe § 302 Abs 1 und Abs 2 lit b BAO.

2.2 § 34 Abs 1 Z 10 ErbStG als Verfahrenstitel

Die Frage, ob (rückwirkende) Bestimmungen, wonach eine Norm ab einem bestimmten Zeitpunkt bzw. für in der Vergangenheit liegende Vorgänge "anzuwenden" ist, einen Verfahrenstitel zur Aufhebung oder Abänderung (auf der alten Rechtslage beruhender) Bescheide darstellt, wird in der Rechtsprechung nicht einheitlich beantwortet (vgl. Nachweise bei *Ritz*, BAO², § 295 Tz 24).

Der VfGH bejaht diese Frage, weil eine verschiedene Behandlung von Abgabepflichtigen je nachdem, ob sie bereits rechtskräftig veranlagt sind, oder abhängig vom zufälligen Umstand des Zeitpunktes der Einreichung der Abgabenerklärung sachlich nicht begründet wäre und daher gegen den Gleichheitssatz verstoßen würde (VfGH 1.12.1966, B 254/66).

Das BMF hat diese Frage bereits mehrfach bejaht (vgl. Nachweise bei *Ritz*, BAO², § 295 Tz 24).

Der Verfahrenstitel des § 34 Abs 1 Z 10 ErbStG räumt kein Ermessen der Abgabenbehörde ein. Auf diese Bestimmung gestützte Aufhebungen bzw. Abänderungen von Erbschafts- und Schenkungssteuerbescheiden haben von Amts wegen zu erfolgen. Im Allgemeinen wird eine diesbezügliche Anregung des Abgabepflichtigen zweckmäßig sein.

Übrigens kommt eine (ersatzlose) Aufhebung des Abgabenbescheides nur in Betracht, wenn er von Amts wegen erlassen wurde. Ist er auf Grund einer Anmeldung (§ 22 ErbStG) oder einer Steuererklärung gemäß § 23 ErbStG ergangen, so gebietet die Entscheidungspflicht (vgl. § 311 Abs 1 BAO), dass die Aufhebung mit einer Nichtfestsetzung der ErbSt verbunden wird (daher Abänderung des Abgabenbescheides in einem Nichtfestsetzungsbescheid).

§ 34 Abs 1 Z 10 ErbStG ermöglicht auch die Aufhebung (Abänderung) von Berufungsentscheidungen (§ 289 Abs 2 BAO). Dem steht die Bindung an die für die Berufungsentscheidung maßgebliche, dort dargelegte Rechtsanschauung nicht entgegen, weil diese Bindung nur bei unveränderter Sach- und Rechtslage besteht (vgl. zB *Ritz*, RdW 2002, 568).

Derartige Aufhebungen bzw. Abänderungen sind durch die Bemessungsverjährung (§§ 207 ff BAO) befristet. Eine Anregung auf eine solche Maßnahme wird als Antrag iSd § 209a Abs 2 BAO zu werten sein (vgl. zur Anregung einer amtswegigen Wiederaufnahme BMF, SWK 2004, S 878). Erfolgt eine derartige Anregung vor Eintritt der Bemessungsverjährung, so steht (dem § 209a Abs 2 BAO zufolge) der "stattgebenden" Erledigung (Aufhebung bzw. Abänderung des Steuerbescheides) ein zwischenzeitiger Eintritt der Verjährung nicht entgegen.

2.3 Rückzahlung

§ 34 Abs 1 Z 10 ErbStG ist keine Rechtsgrundlage für die Rückzahlung der Erbschafts- und Schenkungssteuer, sondern nur für die Erlassung eines Bescheides, dessen Verbuchung am Abgabekonto zu einer Gutschrift führt. Ein sich hieraus ergebendes Guthaben (§ 215 Abs 4 BAO) ist nach Maßgabe des § 239 BAO auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen rückzahlbar.

2.4 § 201 BAO iVm § 34 Abs. 1 Z 10 ErbStG

Eine Gutschrift bzw. ein Guthaben kann sich in Selbstberechnungsfällen nach § 23a ErbStG auch aus einem gemäß § 201 BAO (iVm § 34 Abs 1 Z 10 ErbStG) erlassenen Festsetzungsbescheid ergeben. Durch das rückwirkende Inkrafttreten des § 15 Abs 1 Z 6 ErbStG erweist sich nämlich die bekannt gegebene (von der Steuerpflicht ausgehende) Selbstberechnung als nicht richtig (iSd § 201 Abs 1 BAO). Aus § 34 Abs 1 Z 10 ErbStG ("ist ... anzuwenden") ergibt sich, dass (ungeachtet des § 201 Abs 2 Z 1 und 2 BAO) die Erlassung eines solchen Festsetzungsbescheides nicht im Ermessen der Abgabenbehörde liegt sowie dass die Jahresfristen im § 201 Abs 2 Z 1 und 2 BAO nicht anwendbar sind.

BMF, 12. Jänner 2005