



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des A, vertreten durch WTM Maass Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., 4020 Linz, Breitwiesergutstraße 23-25, vom 3. Juni 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz vom 13. Mai 2008 betreffend Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2002 bis 2005 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber ist Versicherungsvertreter und reichte für die Jahre 2002 bis 2004 Einkommensteuererklärungen in Papierform ein. In den gleichzeitig vorgelegten Beilagen zu den Erklärungen wurden an Werbungskosten folgende Reisekosten geltend gemacht:

Kilometergeld 01-12/2002	32.978 km á 0,356	11.740,16
Diäten 2002		2.957,90
Kilometergeld 01-12/2003	34.789 km á 0,356	12.384,88
Diäten 2003		3.106,40
Kilometergeld 01-12/2004	34.399 km á 0,356	12.246,04
Diäten 2004		3.132,80

Weiters wurden mit entsprechenden Begleitschreiben der steuerlichen Vertreterin (insbesondere auch für das Jahr 2004) die vom Berufungswerber geführten Fahrtenbücher vorgelegt, in dem einerseits die beruflich und privat durchgeführten Fahrten und andererseits

die Werbungskosten für Reiseverpflegung (Diäten) dokumentiert wurden. Es wurde ersucht, die Fahrtenbücher nach Einsichtnahme an die Kanzlei der steuerlichen Vertreterin zu retournieren.

Das Finanzamt veranlagte den Berufungswerber mit Bescheiden vom 26.6.2003, 22.6.2004 und 24.6.2005 erklärungsgemäß zu den Einkommensteuern für die Jahre 2002 bis 2004.

Am 8.8.2006 langte die elektronisch eingereichte Einkommensteuererklärung für das Jahr 2005 beim Finanzamt ein. Darin wurden Werbungskosten (Reisekosten) in Höhe von 18.172,95 € geltend gemacht. Wie bereits in den Vorjahren wurde auch für dieses Veranlagungsjahr mit Begleitschreiben der steuerlichen Vertreterin vom 4.8.2006 das vom Berufungswerber geführte Fahrtenbuch an das Finanzamt mit dem Ersuchen vorgelegt, dieses nach Einsichtnahme an die Steuerberatungskanzlei zu retournieren. Laut Aktenlage verblieb dieses Fahrtenbuch jedoch beim Finanzamt.

Mit Bescheid vom 4.9.2006 wurde der Berufungswerber erklärungsgemäß zur Einkommensteuer 2005 veranlagt.

Mit Ergänzungsersuchen vom 24.8.2007 wurde der Berufungswerber "im Zuge einer nachträglichen Prüfung" ersucht, die beantragten Werbungskosten für die Kalenderjahre 2002 bis 2004 zu belegen bzw. nachzuweisen.

Die steuerliche Vertreterin teilte dazu mit, dass die beantragten Werbungskosten (Kilometergelder und Reisekosten) bereits bei den entsprechenden Veranlagungen 2002 bis 2004 dem Finanzamt zur Einsicht vorgelegt und durch das Finanzamt geprüft worden wären.

In einem weiteren Ergänzungsersuchen vom 19.11.2007 betreffend die nachträglichen Bescheidprüfungen hinsichtlich der Jahre 2002 bis 2005 wies das Finanzamt den Berufungswerber zusammengefasst darauf hin, dass nach ständiger Rechtsprechung das amtliche Kilometergeld nur für 30.000 km geltend gemacht werden könne. Da seine "Kilometerleistungen" deutlich über dieser Grenze gelegen wären, möge er die tatsächlichen Reisekosten belegmäßig nachweisen.

Dazu wurde in einer Stellungnahme vom 13.12.2007 mitgeteilt, dass der Berufungswerber für die betrieblichen Fahrten (mehr als 30.000 km pro Jahr) sein privates Fahrzeug benutze. Gemäß den Lohnsteuerrichtlinien Rz 289 werde für diese beruflichen Fahrten das amtliche Kilometergeld für 30.000 km beantragt, somit für die Jahre 2002 bis 2004 jeweils 10.800,00 € (30.000 km á 0,36 €), für das Jahr 2005 (aufgrund der Erhöhung des amtlichen Kilometergeldes) 10.900,00 €.

In einem Aktenvermerk des Finanzamtes vom 15.1.2008 über eine telefonische Rücksprache mit dem zuständigen Mitarbeiter der steuerlichen Vertreterin wurde festgehalten, dass dieser für die Jahre 2002 bis 2005 die Begrenzung des Kilometergeldes auf 30.000 km akzeptiere, wenn für diesen Zeitraum die Diäten nicht neu aufgerollt würden. Die Verhältnisse wären in diesen Jahren immer ausreichend offen gelegt worden, sodass eine Wiederaufnahme seiner Meinung nach kaum möglich sein dürfte. Die Fahrtenbücher 2002 und 2003 wären vom Finanzamt retourniert worden, jenes für 2004 dagegen nicht, das Fahrtenbuch für 2005 liege im Akt auf.

In einem weiteren Aktenvermerk vom 28.1.2008 wurde festgehalten, dass die Fahrtenbücher für 2002 und 2003 neuerlich an das Finanzamt übermittelt würden, was in weiterer Folge mit Eingabe vom 15.2.2008 auch tatsächlich geschah.

Mit Bescheiden vom 13.5.2008 wurden die Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2002 bis 2005 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommen. In der Begründung führte das Finanzamt aus, dass anlässlich einer nachträglichen Prüfung der Erklärungsangaben die in der Begründung zu den beiliegenden Einkommensteuerbescheiden angeführten Tatsachen und/oder Beweismittel neu hervorgekommen seien, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO erforderlich machen würden. Die Wiederaufnahme sei unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt worden. Im vorliegenden Fall überwiege das Interesse der Behörde an der Richtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit, und die steuerlichen Auswirkungen könnten nicht als geringfügig angesehen werden.

In den Begründungen der gleichzeitig erlassenen neuen Sachbescheide wurde "hinsichtlich der Abweichungen gegenüber Ihrer Erklärung auf die diesbezügliche (telefonische) Besprechung" und für die Jahre 2002, 2003 und 2005 auf gesondert zugestellte zusätzliche Bescheidbegründung verwiesen. In diesen ergänzenden Begründungen wurde eingehend die für die angeführten Veranlagungsjahre vorgenommene Kürzung des geltend gemachten Verpflegungsmehraufwandes begründet. Für das Jahr 2004 wurde im neuen Sachbescheid ausgeführt, dass die Diäten auf Grund des fehlenden Fahrtenbuches im Schätzungsweg (Durchschnitt der Diäten für die Jahre 2002, 2003, 2005 und 2006) ermittelt worden wären.

Mit Eingabe vom 3.6.2008 wurde gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2002 bis 2005 Berufung erhoben. In allen betroffenen Jahren wären mit den Steuererklärungen jeweils das Fahrtenbuch im Original an die zuständige Abgabenbehörde übermittelt worden. Dieser Umstand werde auch von der Behörde nicht bestritten und sei außerdem durch Aufzeichnungen in den Postbüchern bzw. im Schriftverkehr in der Steuerberatungskanzlei dokumentiert. Im Normalfall sei mit der

Einkommensteuerveranlagung das jeweilige Fahrtenbuch mit der entsprechenden Diätenberechnung an die Kanzlei der steuerlichen Vertreterin retourniert, und von dieser an den Berufungswerber weitergeleitet worden. Einen Sonderfall stelle die Einkommensteuerveranlagung 2004 dar. Hier habe im Postbuch kein Hinweis auf eine Weiterleitung an den Berufungswerber gefunden werden können. Auch dieser selbst habe für dieses Jahr kein Fahrtenbuch mehr. Über Telefonat mit dem zuständigen Team im Finanzamt sei mitgeteilt worden, dass auch im Amt kein Fahrtenbuch mehr aufliege und man sich nur vorstellen könne, dass im Zuge der Umstrukturierung (Teambildung) das Fahrtenbuch abhanden gekommen sei. Dies bedeute, dass der Abgabenbehörde die Anzahl der beruflich gefahrenen Kilometer, der Ort und die Reisedauer in den jeweiligen Jahren vor Bescheiderlassung zur Kenntnis gebracht worden sei. In der Wiederaufnahmebegründung verweise die Abgabenbehörde auf Tatsachen oder Beweismittel, die neu hervorgekommen seien. Wiederaufnahmegründe seien aber nur im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existente Tatsachen, die später hervorkämen. Wären bestimmte Umstände im betreffenden Verfahren der Behörde bekannt gewesen, habe sie diese Umstände jedoch für unwesentlich gehalten, so seien solche Umstände keine Wiederaufnahmegründe. Mangels Vorliegens einer Wiederaufnahmegrundes werde ersucht den ursprünglichen Bescheidinhalt wieder herzustellen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Mit dem die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügenden Bescheid ist unter gleichzeitiger Aufhebung des früheren Bescheides die das wiederaufgenommene Verfahren abschließende Sachentscheidung zu verbinden (§ 307 Abs. 1 BAO).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gehört der maßgebliche Wiederaufnahmetatbestand in den Spruch des Bescheides, die Wiederaufnahmegründe sind in der Begründung anzuführen. Dies ist nicht zuletzt deshalb notwendig, weil sich die Berufungsbehörde bei der Erledigung der gegen die Verfügung der Wiederaufnahme gerichteten Berufung auf keine neuen Wiederaufnahmegründe stützen kann. Sie hat lediglich zu beurteilen, ob die von der Abgabenbehörde erster Instanz angeführten Gründe eine Wiederaufnahme rechtfertigen. Die fehlende Angabe der Wiederaufnahmegründe in der Begründung des mit Berufung angefochtenen Bescheides kann in der Berufungsentscheidung

nicht nachgeholt werden. Die Begründung von Verfügungen der Wiederaufnahme hat nicht nur (je Bescheid) die entsprechenden Wiederaufnahmegründe anzugeben, sondern auch die zeitliche Abfolge des Bekanntwerdens der maßgebenden Tatsachen und Beweismittel darzustellen (Ritz, BAO³, § 307 Tz 2 und 3 mit Judikaturnachweisen).

In den gegenständlichen, auf die Bestimmung des § 303 Abs. 4 BAO gestützten Wiederaufnahmebescheiden führte das Finanzamt in der Begründung aus, dass anlässlich einer nachträglichen Prüfung der Erklärungsangaben die in der Begründung zu den beiliegenden Einkommensteuerbescheiden angeführten "Tatsachen und/oder Beweismittel" neu hervorgekommen seien. Ein solcher Verweis auf die Begründung des gleichzeitig mit dem Wiederaufnahmebescheid erlassenen neuen Sachbescheides ist zwar zulässig (vgl. etwa VwGH 26.4.2007, 2002/14/0075 zum zulässigen Verweis auf den BP-Bericht bzw. die Niederschrift über die anlässlich der Prüfung getroffenen Feststellungen). Dies setzt jedoch voraus, dass im Sachbescheid auch wirklich angeführt wird, welche Tatsachen nach Ansicht der Behörde neu hervorgekommen sind. Dies trifft aber im gegenständlichen Fall nicht zu. In den neuen Sachbescheiden wurde lediglich "hinsichtlich der Abweichungen gegenüber der Erklärung", somit zu den inhaltlichen Änderungen der Einkommensteuerbescheide auf eine "diesbezügliche (telefonische) Besprechung" verwiesen. Auch in den ergänzenden Bescheidbegründungen für die Jahre 2002, 2003 und 2005 wurde zwar eingehend die vorgenommene Kürzung des geltend gemachten Verpflegungsmehraufwandes begründet, eine konkrete Angabe neu hervorgekommener Tatsachen sowie die Darstellung der zeitlichen Abfolge des Bekanntwerdens derselben fehlt jedoch gänzlich.

Dies gilt auch für das Jahr 2004. Der Umstand, dass das dem Finanzamt mit aktenkundigem Begleitschreiben vom 7.3.2005 vorgelegte Fahrtenbuch offenbar im Zuge der amtsinternen Umstrukturierung (Teambildung) verloren ging (das Finanzamt trat den diesbezüglichen Ausführungen nicht entgegen), lässt sich dem Berufungswerber weder rechtens vorwerfen, noch als neu hervorgekommene Tatsache im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO qualifizieren, weil es sich dabei in Relation zu dem die Abgabe zuletzt festsetzenden Abgabenbescheid um eine neu entstandene und keine neu hervorgekommene Tatsache handelt. Diesem Umstand fehlt im Übrigen auch die Qualität eines neu hervorgekommenen Beweismittels. Dieser stellt vielmehr aus Sicht der Behörde ein (neu entstandenes) Beweismitteldefizit dar, und taugt auch unter diesem Gesichtspunkt nicht als Grund für eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens (vgl. VwGH 19.12.2001, 2001/13/0054).

Da im gegenständlichen Fall sowohl in den Wiederaufnahmebescheiden als auch in den neuen Sachbescheiden tatsächlich keine Wiederaufnahmegründe angeführt wurden, und dies in der

Berufungsentscheidung wie bereits dargelegt nicht nachgeholt werden kann, war der Berufung schon aus diesem Grund stattzugeben.

Es ist im vorliegenden Fall aber auch nicht erkennbar, welche Tatsachen überhaupt neu hervorgekommen wären. Von der steuerlichen Vertreterin wird seit Jahren gemeinsam mit der Steuererklärung das vom Berufungswerber geführte Fahrtenbuch vorgelegt, in dem auch die Verpflegungsmehraufwendungen aufgezeichnet werden. Diese Vorgangsweise wurde selbst ab dem Veranlagungsjahr 2005 beibehalten, obwohl seither die Erklärungen elektronisch eingereicht werden. Werden lediglich Tatsachen festgestellt, die im vorangegangenen Veranlagungsverfahren schon bekannt waren, aber – aus welchen Gründen auch immer – unberücksichtigt geblieben sind, so sind diese Tatsachen nicht neu hervorgekommen, und fehlt es daher an den tatbestandsmäßigen Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens. Alles, was der zuständigen Abgabenbehörde in der Einkommensteuererklärung und den dazugehörigen Beilagen für das jeweilige Veranlagungsjahr bis zur Erlassung des Erstbescheides bekannt gegeben wurde, stellt keine neue Tatsache im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO dar (z.B. UFS 21.4.2008, RV/0341-G/07).

Der Beseitigung typischerweise bei sogenannten Soforteingabefällen unterlaufener Unrichtigkeiten dient die Bestimmung des § 293b BAO. Es liegt gerade im Wesen derartiger Fälle, dass eine erklärungskonforme Veranlagung ohne nähere Prüfung der zu den Abgabenerklärungen eingereichten Beilagen erfolgt. Sofern im Zuge einer "Nachbescheidkontrolle" offensichtliche Unrichtigkeiten in den Abgabenerklärungen (zu denen auch die diesen angeschlossenen Beilagen zählen) festgestellt werden, die in den Abgabenbescheid übernommen wurden, ist (nur) insoweit eine Berichtigung des Bescheides zulässig. Eine Wiederaufnahme des Verfahrens, die nicht nur Änderungen hinsichtlich der von den Wiederaufnahmegründen berührten Bescheidelementen erlauben, sondern zu einer Gesamtänderung der Sachbescheide berechtigen würde, kommt in solchen Fällen jedoch nicht in Betracht.

Durch die gegenständliche Aufhebung der die Wiederaufnahme der Verfahren verfügenden Bescheide treten die Verfahren gemäß § 307 Abs. 3 BAO in die Lage zurück, in der sie sich vor ihrer Wiederaufnahme befunden haben. Durch die Aufhebung der Wiederaufnahmebescheide scheiden somit ex lege die neuen Sachbescheide aus dem Rechtsbestand aus, die alten Sachbescheide leben wieder auf (Ritz, BAO³, § 307 Tz 8).

Linz, am 31. März 2009