



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vom 10. Dezember 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Land, vertreten durch Mag. Peter Staudinger, vom 13. November 2009 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 2004 bis 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (kurz: Bw) unterrichtet am Sonderpädagogischen Zentrum X und bezieht daraus Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Sie ist ferner als Logopädin an ihrer Wohnanschrift in Y tätig und erzielt daraus Einkünfte aus selbständiger Arbeit.

Im Zuge einer sog. Nachbescheidkontrolle wurden die Verfahren betreffend Einkommensteuer 2003 bis 2007 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommen und gleichzeitig neue Sachbescheide erlassen.

Fristgerecht wurde gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens und die Einkommensteuerbescheide Berufung erhoben.

Das Finanzamt gab der Berufung gegen den Wiederaufnahmbescheid betreffend Einkommensteuer 2003 mit Berufungsvorentscheidung vom 10.02.2010 mangels ausreichender Begründung statt.

Gegenstand des konkreten Berufungsverfahrens sind daher die Wiederaufnahmbescheide betreffend Einkommensteuer 2004 bis 2007.

Die berufungsgegenständlichen Bescheide enthalten im Begründungsteil folgenden Hinweis:

*„Anlässlich einer nachträglichen Prüfung Ihrer Erklärungsangaben sind die in der Begründung zum beiliegenden Einkommensteuerbescheid angeführten Tatsachen und/oder Beweismittel neu hervorgekommen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO erforderlich machen. ....“*

Den Sachbescheiden sind nachstehende Hinweise in der Begründung gemeinsam:

*„Werbungskosten für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung liegen nur dann vor, wenn dieses den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Antragstellers bildet. Diese Voraussetzungen sind in Ihrem Fall nicht gegeben, daher konnten die diesbezüglich als Werbungskosten geltend gemachten Aufwendungen nicht berücksichtigt werden.“*

*Da lt. Routenplaner die Strecke Y – Z Straße1 unter 20 Kilometer beträgt und gem. § 16 EStG eine Pendlerpauschale aus privaten Gründen nicht herangezogen werden kann, wurde diese gestrichen.“*

In der Berufung wird im Wesentlichen vorgebracht, dass die Bescheide seit Jahren in Rechtskraft erwachsen sind und es würden keine wie immer gearteten Wiederaufnahmegründe vorliegen. Das Finanzamt habe in den konkreten Zeiträumen wiederholt und penibel die geltend gemachten Werbungskosten überprüft bzw. seien von der Steuerpflichtigen die Werbungskosten offen aus- und nachgewiesen worden. Es stehe somit zweifelsfrei fest, dass keinerlei neue Tatsachen hervorgekommen sind, welche auch nur ansatzweise eine Wiederaufnahme des Verfahrens rechtfertigen könnten, zumal sämtliche rechtsrelevanten Fakten umfassend und zweifelsfrei bekannt gewesen seien. Gleichzeitig wurde die Anberaumung einer mündlichen Berufungsverhandlung beantragt.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung ab und begründete dies damit, dass – unter wörtlicher Zitierung der entsprechenden Stelle – die Wiederaufnahmbescheide einen Verweis auf die Begründung im Sachbescheid enthalten würden. Dies sei ausreichend, sofern dessen Inhalt dem Abgabepflichtigen bekannt sei und aus diesem die Wiederaufnahmegründe tatsächlich hervorgehen. Die Einkommensteuerbescheide enthalten die (oben angeführte) Begründung bezüglich Pendlerpauschale. Daraus sei unter Berücksichtigung des im Erstbescheid erklärungsgemäß zuerkannten großen Pendlerpauschales für eine einfache Fahrtstrecke von mehr als 20 km bis

40 km klar erkennbar, dass für die Behörde der Umstand, dass die tatsächliche Entfernung weniger als 20 km betrage, bei der Erlassung des Erstbescheides noch nicht bekannt gewesen sei. Diese Tatsache sei vielmehr durch eine Zuhilfenahme des Routenplaners am 04.11.2009 hervorgekommen, was bereits für sich allein zu einem im Spruch anders lautenden Bescheid geführt hat, das das große Pendlerpauschale für Fahrtstrecken bis 20 km niedriger ist, als jenes für Fahrtstrecken darüber. Weiters sei der Umstand, dass die Unzumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels im Privaten Bereich gesehen wurde, erst durch die Vorhaltsbeantwortung vom 19.08.2009 hervorgekommen („.... *weil aus familiären Gründen eine sofortige Heimfahrt notwendig ist*“). Auch dieser Umstand führe bereits für sich allein zu einem im Spruch anders lautenden Bescheid, da sich das im Bescheid berücksichtigte große Pendlerpauschale von dem tatsächlich zustehenden kleinen Pendlerpauschale im Betrag unterscheidet bzw. bei einfachen Wegstrecken unter 20 km das kleine Pendlerpauschale zur Gänze entfällt. Somit erübrige sich die Auseinandersetzung mit dem ebenfalls als Wiederaufnahmegrund angeführten Arbeitszimmers. Die in der Berufungsergänzung angesprochene sog. ‚Nachbescheidkontrolle‘ habe zwar tatsächlich stattgefunden, bezog sich aber ausschließlich auf die betrieblichen Einkünfte.

Fristgerecht wurde der Antrag gestellt, die Berufung der Abgabenbehörde 2. Instanz zur Entscheidung vorzulegen und ergänzend vorgebracht, dass die Heranziehung des Routenplaners ‚Google-Maps‘ weder als neu hervorgekommene Beweismittel noch Tatsachen anzusehen seien, da dieser bestenfalls eine unverbindliche Information darstelle, welche bereits seit mehreren Jahren zur Verfügung stehe. Die als Arbeitszimmer geltend gemachten Räumlichkeiten würden ausschließlich der Ausübung des Berufes dienen und stellen den Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit dar. Der Verweis in den Wiederaufnahmebescheiden zu den Jahren 2004 bis 2007 auf die Einkommensteuerbescheide sei nicht ausreichend.

Das Finanzamt legte mit Bericht vom 08.03.2010 die Berufung und den entsprechenden Verwaltungsakt an den Unabhängigen Finanzsenat vor.

Im August 2010 fand eine Nachschau am Wohnsitz der Bw statt, dabei wurde festgestellt, dass in einem abgetrennten Raum der Unterricht als Logopädin durchgeführt wird und dieser den Mittelpunkt der selbständigen Tätigkeit darstellt.

Am 30.03.2011 fand ein Erörterungsgespräch gemäß § 279 Abs. 3 BAO statt, im Zuge dessen vom Finanzamt das Arbeitszimmer bei den selbständigen Einkünften anerkannt und von der Seite der Bw eingeräumt wurde, dass das Pendlerpauschale nicht zusteht.

Per Mail wurde vom steuerlichen Vertreter auf die in der SWK vom 01.06.2011, Nr. 16, dargestellte Entscheidung des UFS Linz vom 24.02.2011, GZ. RV/0248-L/09, hingewiesen, wonach die von den Finanzämtern praktizierte Nachbescheidkontrolle unzulässig sei.

Mit Schriftsatz vom 05.09.2011 wurde der Antrag auf mündliche Verhandlung zurückgezogen.

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

Einiger Streitpunkt ist noch, ob die Wiederaufnahme des Verfahrens in Bezug auf das Pendlerpauschale zur Recht erfolgte.

§ 303 BAO lautet auszugsweise:

*"(1) Dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens ist stattzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und*

*a) der Bescheid durch Fälschung einer Urkunde, falsches Zeugnis oder eine andere gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder*

*b) Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten, oder*

*c) der Bescheid von Vorfragen abhängig war und nachträglich über eine solche Vorfrage von der hiefür zuständigen Behörde (Gericht) in wesentlichen Punkten anders entschieden wurde und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.*

...

*(4) Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und 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."*

Die Entscheidung über die Wiederaufnahme des Verfahrens steht gemäß § 305 Abs. 1 BAO der Abgabenbehörde zu, die den Bescheid in erster Instanz erlassen hat.

Gemäß § 289 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz außer in hier nicht interessierenden Fällen des Abs. 1 immer in der Sache selbst zu entscheiden. Sie ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die

Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Bei einer Berufung gegen eine Wiederaufnahme von Amts wegen durch das gemäß § 305 Abs. 1 BAO zuständige Finanzamt ist Sache, über welche die Abgabenbehörde zweiter Instanz gemäß § 289 Abs. 2 BAO zu entscheiden hat, nur die Wiederaufnahme des Verfahrens aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen. Welche gesetzlichen Wiederaufnahmegründe durch einen konkreten Sachverhalt als verwirklicht angesehen und daher als solche herangezogen werden, bestimmt bei der Wiederaufnahme von Amts wegen die gemäß § 305 Abs. 1 leg. cit. zuständige Behörde (vgl. VwGH 26.01.2006, 2002/15/0076, mit weiteren Nachweisen).

§ 93 Abs. 3 lit. a BAO bestimmt, dass der Bescheid eine Begründung zu enthalten hat.

In *Ritz*, BAO<sup>3</sup>, § 93 Tz 15, wird dazu ausgeführt:

Es ist nicht rechtswidrig, in der Begründung eines Bescheides auf die eines anderen, der Partei bekannten Bescheides zu verweisen (vgl. VwGH 27.05.1998, 95/13/0171, 0174; 25.06.1998, 97/15/0061; 17.12.2002, 97/14/0026; 18.09.2003, 2002/15/0132; 20.01.2005, 2002/14/0116), dies auch dann, wenn dieser Bescheid nicht mehr dem Rechtsbestand angehört (vgl. VwGH 20.12.1994, 89/14/0149; 25.09.2002, 97/13/0123). Auch ein Verweis auf den Betriebsprüfungsbericht und auf Äußerungen der Prüfungsorgane im Verwaltungsverfahren (in der Begründung einer Berufungsentscheidung) ist zulässig, wenn dieser Bericht den Anforderungen an die Begründung eines Bescheides vollinhaltlich genügt und dort auch alle im Berufungsverfahren vorgetragenen Argumente nachvollziehbar in zusammengefasster Darstellung widerlegt werden (vgl. VwGH 28.05.1997, 94/13/0200; 27.05.1998, 95/13/0282, 0283). Die Begründung muss in einer Weise erfolgen, dass der Denkprozess, der in der behördlichen Erledigung seinen Niederschlag findet, sowohl für die Partei als auch für die Höchstgerichte nachvollziehbar ist (VwGH 19.12.2002, 98/15/0210; 27.02.2003, 98/15/0188; 03.08.2004, 2000/13/0039; 22.12.2004, 2004/15/0036).

Die angefochtenen Wiederaufnahmebescheide verweisen auf die Begründung in den Sachbescheiden, welche der Bw unbestritten ermaßen zugestellt wurden. In diesen wurde darauf hingewiesen, dass die einfache Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsplatz unter 20 km beträgt und der Bw die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar ist. Damit entfällt das Pendlerpauschale zur Gänze und die Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsplatz sind grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag abgegolten (vgl. § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988). Dies sind aber Umstände, die dem Finanzamt erst im Zuge

der Nachbescheidkontrolle bekannt wurden. Gerade die Tatsache, dass die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar ist, führt dazu, dass die Wegstrecke anhand der (auf ganze Kilometer aufgerundeten) Fahrtstrecke der öffentlichen Verkehrsmittel berechnet wird. Diese Berechnung ergibt eine Unterschreitung der 20km-Grenze. Daher kann der Einwand, der Routenplaner stehe seit Jahren zur Verfügung, der Berufung nicht zum Erfolg verhelfen. Ein Anspruch auf das Pendlerpauschale bestand in den Streitzeiträumen nicht, ein Umstand der anlässlich des Erörterungsgesprächs auch eingeräumt wurde.

Der steuerliche Vertreter der Bw hat zu Recht auf die Entscheidung des UFS Linz vom 24.02.2011, GZ. RV/0248-L/09, verwiesen, wonach die von den Finanzämtern praktizierte Nachbescheidkontrolle unzulässig sei. Dagegen wurde von der Finanzbehörde Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof erhoben. In der Zwischenzeit hat das Höchstgericht im Erkenntnis vom 07.07.2011, 2011/15/0060, dieser Amtsbeschwerde stattgegeben und den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben und damit die Verwaltungspraxis bestätigt (vgl. *Zorn* in SWK 26/2011, S 909). Damit ist aber das Schicksal der Berufung entschieden.

Die angefochtenen Bescheide entsprechen sohin der Rechtslage, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Salzburg, am 17. Oktober 2011