



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch Stb, vom 18. Februar 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes X vom 20. Jänner 2004 betreffend Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs 4 BAO hinsichtlich Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 1999, 2000 und 2001 entschieden:

- 1.) Die Berufung gegen die Wiederaufnahmebescheide hinsichtlich Umsatzsteuer 1999 und 2001 sowie Einkommensteuer 1999, 2000 und 2001 wird als unbegründet abgewiesen.

Diese angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

- 2.) Der Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid hinsichtlich Umsatzsteuer 2000 wird Folge gegeben.

Dieser angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) wies in seiner Einnahmen/Ausgaben-Rechnung für 1999, die am 22. März 2001 beim Finanzamt Z einlangte, Reisespesen iHv 73.690,97 öS aus (ESt-Akt BI 2/1999).

Der Bw wurde vom Finanzamt Z mit Bescheiden vom 23. März 2001 zur Umsatzsteuer 1999 mit einem Abgabebetrag (= "wird ... festgesetzt mit") von 83.116 öS (umgerechnet 6.040,28 €) und zur Einkommensteuer 1999 mit einem Abgabebetrag von 32.445 öS (umgerechnet 2.357,87 €) veranlagt (UFS-Akt BI 4f, 10f).

Der Bw wies in seiner Einnahmen/Ausgaben-Rechnung für 2000, die am 31. Jänner 2002 beim Finanzamt Z einlangte, Reisespesen iHv 75.305,74 öS aus (ESt-Akt BI 2/2000).

Der Bw wurde vom Finanzamt Z mit Bescheiden vom 1. Februar 2002 zur Umsatzsteuer 2000 mit einem Abgabebetrag von 6.121,01 € und zur Einkommensteuer 2000 mit einem Abgabebetrag von 2.594,78 € veranlagt (UFS-Akt BI 16f, 22f).

Infolge einer mit Bescheid vom 8. Februar 2002 durchgeführten Berichtigung gemäß § 293b BAO (Änderung hinsichtlich Topfsonderausgaben) wurde die Einkommensteuer 2000 auf 2.108,97 € herabgesetzt (UFS-Akt BI 24f).

Der Bw wies in seiner Einnahmen/Ausgaben-Rechnung für 2001, die am 17. Februar 2003 beim Finanzamt Z einlangte, Reisespesen iHv 78.054,43 € aus (ESt-Akt BI 2/2001).

Der Bw wurde vom Finanzamt Z mit Bescheiden vom 19. Februar 2003 zur Umsatzsteuer 2001 mit einem Abgabebetrag von 7.728,54 € und zur Einkommensteuer 2001 mit einem Abgabebetrag von 4.574,54 € veranlagt (UFS-Akt BI 30f, 36f).

Bei den bisher angeführten Umsatzsteuer- und Einkommensteuerbescheiden erfolgte keine Vorsteuerkürzung bzw Gewinnerhöhung infolge Nichtanerkennung von Reisespesen.

Aktenkundig (USt-Akt BI 2ff/2000) ist die Niederschrift vom 11. Dezember 2000 *gemäß § 151 Abs. 3 BAO über das Ergebnis der USt-Sonderprüfung für den Zeitraum 6/2000 – 9/2000*. Die einzige Prüfungsfeststellung betraf die Einnahmen des Monats August.

Beim Bw fand im Dezember 2003 eine abgabenbehördliche Prüfung über die Jahre 1999 – 2001 gemäß § 151 Abs 1 BAO (vgl Tz 7) statt, worüber der Prüfer gemäß § 151 Abs 3 BAO einen mit 29. Dezember 2003 datierten Bericht erstattete (ESt-Akt BI 16ff/2001).

Unter Tz 22 (Reisekosten – Taggeld) führte der Prüfer aus, dass die Aufträge des Bw die Abholung und Zustellung verschiedener Waren im Großraum Stadt und Teilen des Landesteiles mit dem in seinem Betriebsvermögen befindlichen Lastkraftwagen beinhaltet hätten. Für die Fahrtätigkeit mache der Bw Reisekosten in Form der pauschalen Taggelder für das Inland geltend. Laut vorgelegten Aufzeichnungen verlasse der Bw seinen Standort kurz nach vier Uhr früh und kehre am späteren Nachmittag wieder zurück. Auf diesen Aufzeichnungen würden die Hauptreiseziele eines Tages dokumentiert – drei Orte pro Tag würden angegeben. Aus diesen Aufzeichnungen gehe hervor, dass der Bw bei seiner Fahrtätigkeit innerhalb eines bestimmten Gebietes (Großraum Stadt und Teile des Landesteiles) eine etwa gleichbleibende Route zu befahren habe. Bei den vom Bw durchgeführten Zustelldiensten würden dieselben Zielorte wiederkehrend angefahren. Die Fahrtätigkeit beschränke sich auf ein bestimmtes Gebiet, in welchem nahezu gleichbleibende Routen befahren würden. Weil dadurch vom Bw auch eine in etwa gleichbleibend lange Wegstrecke zurückgelegt werde, schreibe der Auftraggeber des Bw ihm pro Leistungstag einen gleichbleibenden Provisionsbetrag gut. Die Fahrtätigkeit des Bw begründe daher hinsichtlich des Fahrzeuges einen Mittelpunkt der Tätigkeit, sodass nur für die ersten fünf Tage – die Anfangsphase – Tagesgelder als Betriebsausgaben berücksichtigt werden könnten mit folgender Auswirkung:

öS	1999	2000	2001
nicht anerkannte Taggelder (Gewinnerhöhung)	72.054,61	75.305,74	78.054,43

Unter Tz 14 (Vorsteuerabzug bei Reisekosten) führte der Prüfer aus: *"Aus den nach den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften für die Gewinnermittlung geltend gemachten Pauschbeträgen für die Mehraufwendungen für Verpflegung wurde gem. § 13 Abs. 1 UStG 1994 die abziehbare Vorsteuer unter Anwendung des Steuersatzes nach § 10 Abs. 2 (10%) herausgerechnet und in Abzug gebracht. Für die in Tz. 19 des Bp-Berichtes nicht als Betriebsausgaben anerkannten Reisekosten (Verpflegungsmehraufwand in Form der pauschalen Taggelder) kann auch der entsprechende Vorsteuerabzug nicht gewährt werden."*

öS	1999	2000	2001
nicht anerkannte Reisekosten (Taggelder)	72.054,61	75.305,74	78.054,43
Vorsteuerkürzung	7.205,46	7.530,57	7.805,44

Das Finanzamt X folgte den Feststellungen des Prüfers und erließ – jeweils datiert mit 20. Jänner 2004 –

- einen Bescheid zur Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO hinsichtlich Umsatzsteuer 1999 mit der Begründung, die *"Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 (4) BAO aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen"* seien (ESt-Akt BI 22/1999);
- einen neuen Umsatzsteuerbescheid 1999 mit einem Abgabebetrag von 6.563,88 € (UFS-Akt BI 6f);
- einen Bescheid zur Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 1999 mit der Begründung, die *"Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 (4) BAO aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen"* seien (ESt-Akt BI 23/1999);
- einen neuen Einkommensteuerbescheid 1999 mit einem Abgabebetrag von 4.186,46 € (UFS-Akt BI 12f);
- einen Bescheid zur Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO hinsichtlich Umsatzsteuer 2000 mit der Begründung, die *"Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 (4) BAO aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen"* seien (ESt-Akt BI 16/2000);
- einen neuen Umsatzsteuerbescheid 2000 mit einem Abgabebetrag von 6.668,31 € (UFS-Akt BI 18f);

- einen Bescheid zur Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 2000 mit der Begründung, die *"Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 (4) BAO aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen"* seien (ESt-Akt BI 17/2000);
- einen neuen Einkommensteuerbescheid 2000 mit einem Abgabebetrag von 3.969,46 € (UFS-Akt BI 26f);
- einen Bescheid zur Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO hinsichtlich Umsatzsteuer 2001 mit der Begründung, die *"Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 (4) BAO aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen"* seien (ESt-Akt BI 41/2001);
- einen neuen Umsatzsteuerbescheid 2001 mit einem Abgabebetrag von 8.295,75 € (UFS-Akt BI 32f);
- einen Bescheid zur Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 2001 mit der Begründung, die *"Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 (4) BAO aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen"* seien (ESt-Akt BI 42/2001);
- einen neuen Einkommensteuerbescheid 2001 mit einem Abgabebetrag von 7.125,93 € (UFS-Akt BI 38f).

Mit Schreiben vom 18. Februar 2004 (ESt-Akt BI 44f/2001) wurde Berufung gegen die Wiederaufnahmebescheide vom 20. Jänner 2004 hinsichtlich Einkommen- und Umsatzsteuer für die Jahre 1999, 2000 und 2001 mit dem Begehren nach ersatzloser Aufhebung erhoben. Gegen den vom Finanzamt herangezogenen, einzigen Wiederaufnahmsgrund – die von der Betriebsprüfung gemachte Feststellung über die Reisekosten – wird vorgebracht, dass keine neuen Tatsachen hervorgekommen seien und die Vorgangsweise des Finanzamtes Treu und Glauben widerspreche. Die Reisekostenaufzeichnungen seien im Zuge einer Umsatzsteuernachschau für den Zeitraum 6/2000 bis 9/2000 im Dezember 2000 vom (damaligen) Prüfungsorgan des Finanzamtes als völlig korrekt erachtet worden. Es habe damals keinerlei Beanstandungen gegeben, sondern es sei dabei sogar hervorgehoben worden, dass die Art und Weise, wie der Bw seine Reisekostenaufzeichnungen führe, besonders genau und übersichtlich sei.

Mit einem weiteren Schriftsatz – vom 20. Februar 2004 (ESt-Akt BI 46f/2001) wurde Berufung gegen die Einkommen- und Umsatzsteuer(sach)bescheide für die Jahre 1999, 2000 und 2001 vom 20. Jänner 2004 erhoben und ua ausgeführt: *"Es ist daher nicht einzusehen, warum nunmehr bei der Betriebsprüfung die Aufzeichnungen als mangelhaft gewertet wurden, ..."*

Der Prüfer, der den Bericht vom 29. Dezember 2003 erstattet hatte, gab eine Stellungnahme zu den Berufungen ab, die dem Bw mit Schreiben vom 28. Mai 2004 vorgehalten wurde (ESt-Akt BI 89ff/2001). Die rechtliche Beurteilung der Reisekosten sei bei der Umsatzsteuersonderprüfung nicht behandelt worden und hätte auch deren zeitlichen Rahmen gesprengt. Eine Beurteilung sei für einen dreijährigen Zeitraum leichter möglich.

Zur vorgenannten Stellungnahme wurde seitens des Bw mit Schreiben vom 29. Juni 2004 Stellung genommen (ESt-Akt BI 96f/2001). Zur Aussage, wonach mangels Feststellungen im Rahmen der Umsatzsteuersonderprüfung nunmehr die Wiederaufnahme möglich sei, müsse klargestellt werden, dass in Prüfungsberichten üblicherweise nur Feststellungen festgehalten würden, welche zu Steuernachforderungen führten. Im gegenständlichen Fall schienen die Prüfungsorgane dem Bw nicht zu glauben, dass die Reisekosten damals im Umsatzsteuer-Nachschauzeitraum geprüft worden seien und dass mit der Ehegattin des Bw, welche die Buchhaltung für ihren Mann erledige, über diese Reisekostenabrechnungen gesprochen worden sei und diese als besonders sorgfältig und positiv beurteilt worden seien. Wenn das Finanzamt dem nicht folgen wolle, mögen sowohl die Gattin des Bw als auch das Prüfungsorgan diesbezüglich als Zeugen einvernommen werden. Die Gattin des Bw habe den Steuerberater des Bw nach der Umsatzsteuernachschau eigens darüber informiert, dass der Prüfer die Reisekostenaufzeichnungen als besonders ordnungsgemäß erachtet habe und die Bedenken des Steuerberaters bezüglich der Abzugsfähigkeit nicht im geringsten geteilt habe. Dies sei auch daraus ersichtlich, dass für den USO-Zeitraum die Vorsteuern der Reisekosten vom Prüfer nicht gestrichen worden seien. Weiters sei auf den Erlass des BMF AÖF 1995/70 zum Grundsatz von Treu und Glauben hinzuweisen. Es werde dann Schutz vor Vertrauensschaden für die Partei gewährt, wenn die Auskunft von der zuständigen Abgabenbehörde erteilt worden und nicht offensichtlich unrichtig sei, was hier gegeben sei. Der Bw habe im Vertrauen auf die Richtigkeit dieser Auskunft entsprechende Dispositionen getroffen und die Reisekosten weiterhin geltend gemacht. Schließlich habe der Bw auch nicht annehmen können, dass die Auskunft offensichtlich unrichtig sei, da jedem Arbeitnehmer laut Kollektivvertrag für die gleichen Fahrten die Reisekostenvergütung steuerfrei zustünden und laut Art 7 Abs 1 B-VG alle Bürger vor dem Gesetz gleich seien.

Das Finanzamt erließ eine mit 8. Februar 2005 datierte und dem Bw am 17. Februar 2005 zugestellte, abweisende Berufungsvorentscheidung hinsichtlich Wiederaufnahme der Einkommen- und Umsatzsteuerverfahren für die Jahre 1999 bis 2001 (ESt-Akt BI 101ff/2001). Begründend wurde ua ausgeführt, dass erstmals im Zuge der (nunmehrigen) Prüfung dem Prüfer Aufzeichnungen für die Jahre 1999 bis 2001 vorgelegt worden seien, aus denen ersichtlich sei, dass der Bw bei den von ihm durchgeführten Zustellfahrten wiederkehrend innerhalb eines bestimmten Zielgebietes dieselben Zielorte angefahren habe und dass der Bw für *alle* diese Fahrten Diäten und Vorsteuer geltend gemacht habe. Dieser Umstand sei der Finanzbehörde bis zu diesem Zeitpunkt nicht bekannt gewesen; es habe keine diesbezüg-

lichen Angaben in den Beilagen zu den Steuererklärungen gegeben.

Laut (seinerzeitigem) Prüfer sei die geltend gemachte Vorsteuer aus den Reisediäten *für den Zeitraum 6 – 9/2000* ein Prüfungspunkt gewesen. Eine stichprobenartige Überprüfung habe ergeben, dass es sich bei den Reisebewegungen des Bw um Fahrten nach Stadt, D, E, F, G und H gehandelt habe, welche nicht beanstandet worden seien, da diese Zielorte isoliert betrachtet kein Zielgebiet darstellten.

Der (seinerzeitige) Prüfer sei laut eigener Aussage nicht bezüglich der Richtigkeit der ertragsteuerlichen Behandlung der Reisediäten befragt worden und habe auch keinerlei Erklärungen diesbezüglich gegenüber der Gattin des Bw gemacht. Eine solche wäre überdies offensichtlich unrichtig und damit kein Vertrauensschutz gegeben gewesen.

Das Finanzamt erließ – jeweils datiert mit 14. Februar 2005 – (teilweise stattgebende) Berufungsvorentscheidungen zur

- Umsatzsteuer 1999 mit einem Abgabebetrag von 6.510,32 € (UFS-Akt BI 8f);
- Einkommensteuer 1999 mit einem Abgabebetrag von 4.001 € (UFS-Akt BI 14f);
- Umsatzsteuer 2000 mit einem Abgabebetrag von 6.613,59 € (UFS-Akt BI 20f);
- Einkommensteuer 2000 mit einem Abgabebetrag von 3.787,56 € (UFS-Akt BI 28f);
- Umsatzsteuer 2001 mit einem Abgabebetrag von 8.184,12 € (UFS-Akt BI 34f);
- Einkommensteuer 2001 mit einem Abgabebetrag von 6.616,72 € (UFS-Akt BI 40f).

Dem lag die schätzungsweise Anerkennung von 10% der zuvor ausgeschiedenen Reisekosten zugrunde (und die Anerkennung von Reisekosten für Mai 2001 laut Stellungnahme des Betriebsprüfers wegen eines anderen Einsatzgebietes als des üblichen Zielgebietes), weil es vereinzelt auch Fahrten mit Zielorten außerhalb des Zielgebietes gegeben habe (ESt-Akt BI 105/2001).

Mit Schreiben vom 8. März 2005 wurde der Antrag auf Entscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz über die Berufung vom 18. Februar 2004 gegen die Bescheide betreffend Verfahrenswiederaufnahme hinsichtlich Einkommen- und Umsatzsteuer 1999 bis 2001 gestellt (BI 108ff/2001). Dem Hervorkommen neuer Tatsachen werde widersprochen, weil bei den Reisekostenaufzeichnungen immer Orte im Zielgebiet angegeben seien. Der Prüfer hätte im Zuge der Nachschau dem Bw die Reisekosten nicht gewähren dürfen, sondern die Vorsteuern bereits damals ganz oder teilweise streichen sowie die Ehegattin des Bw darauf aufmerksam machen müssen, dass diese Reisekosten bei der Gewinnermittlung nicht abzugsfähig seien. Stattdessen sei sogar noch die Ordnungsmäßigkeit der Aufzeichnungen hervorgehoben worden. Wenn dem kein Glauben geschenkt werde, dann werde der Antrag auf Befragung der Ehegattin des Bw zu diesem Sachverhalt gestellt. Weiters hätte das Finanzamt auch im Zuge der Veranlagung erkennen müssen, dass die Reisekosten viel zu hoch angesetzt worden

sein. Dies sei daraus zu ersehen, dass iZm der Prüfung eines zusammenhängenden Falles Einblick in den Veranlagungsakt des Bw genommen worden sei und schon vor Beginn der Prüfung die Reisekosten des Bw als überhöht bezeichnet worden seien. Während vom Standort C dem Steuerberater des Bw regelmäßig Vorhalte zur Klärung der Höhe der Reisekosten übermittelt würden, sei dies seitens des Standortes Z nicht der Fall.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die seitens des Bw beantragte Einvernahme seiner Ehegattin unterbleibt gemäß § 183 Abs 3 BAO, weil die unter Beweis zu stellende Tatsache – nämlich die positive Beurteilung der Reiseaufzeichnungen durch den Prüfer im Dezember 2000 – unerheblich für die gegenständliche Entscheidung über die amtswegige Verfügung der Verfahrenswiederaufnahmen ist, wie sich im Folgenden erweisen wird.

Art 18 Abs 1 B-VG normiert: *"Die gesamte staatliche Verwaltung darf nur auf Grund der Gesetze ausgeübt werden."* Dieses Legalitätsprinzip wendet sich grundsätzlich gegen eine zu hohe oder zu niedrige Besteuerung eines einzelnen Steuerpflichtigen im Vergleich zur – "richtig" interpretierten – Gesetzeslage (allenfalls durch Verordnungen detailliert) und würde theoretisch bei perfekter Umsetzung die Gleichmäßigkeit der Besteuerung (§ 114 BAO) und damit in dieser Hinsicht die Gleichheit der Bürger vor dem Gesetz iSd Art 7 Abs 1 B-VG herbeiführen (*"Alle Staatsbürger sind vor dem Gesetz gleich. Vorrechte der Geburt, des Geschlechtes, des Standes, der Klasse und des Bekenntnisses sind ausgeschlossen...."*). Es ist zwischen Finanzamt und Bw unstrittig, dass einfachgesetzlich – unbeschadet der verfassungsrechtlichen Einwände – nur ein Teil der geltend gemachten pauschalen Taggelder einkommen- und umsatzsteuerlich zu berücksichtigen ist. Auch bei der zweitinstanzlichen Berufungsbearbeitung sind angesichts der höchstgerichtlichen Rsp keine Zweifel an der Richtigkeit dieser Auffassung aufgetreten und auch keine Zweifel daran, dass die Berufungsvorentscheidungen zu den Sachbescheiden iSd § 184 BAO einer den tatsächlichen Verhältnissen möglichst angenäherten Schätzung entsprechen.

Die Berücksichtigung von Treu und Glauben ist im Abgabenverfahrensrecht nicht ausdrücklich normiert. Es ist aber das Vertrauen in einen bestimmten Rechtsbestand (hier: die Rechtskraft der vor der ggstdl Prüfung erlassenen Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1999, 2000 und 2001; hinsichtlich Einkommensteuer 2000 in der gemäß § 239b BAO berichtigten Fassung) vom Gesetzgeber geschützt worden, indem die Rechtskraft eines Steuerbescheides nur unter ganz bestimmten Umständen durchbrochen werden kann. Im ggstdl Fall normiert hierzu § 303 Abs 4 BAO: *"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."

Aus der Formulierung "*ist ... zulässig*" wird geschlossen, dass nach der Bejahung der zwingenden Voraussetzungen des § 303 Abs 4 BAO (hier diesbezüglich strittig: das Neuhervorkommen) ein weiterer Entscheidungsschritt geboten ist, und zwar die Ermessensübung, ob die Verfahrenswiederaufnahme verfügt wird oder eben nicht. Hierzu normiert § 20 BAO: "*Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), müssen sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.*" Da alle in Betracht kommenden Umstände zu berücksichtigen sind, ist hier eine Möglichkeit gegeben, Treu und Glauben – den zweiten ggstdl Streitpunkt – unter den weiter unten dargestellten Voraussetzungen in die Entscheidungsfindung einzubeziehen (vgl auch VwGH 27.2.2003, 99/15/0004 iVm VwGH 21.10.2004, 2000/13/0179: Der Grundsatz von Treu und Glauben kann sich nur dann auswirken, wenn die Behörde einen Vollzugsspielraum hat; ansonsten ist Legalitätsgrundsatz stärker und die Behörde verpflichtet, von einer als unrichtig erkannten Beurteilung abzugehen).

Zur Entscheidung über die ggstdl Berufung ist zunächst zu beurteilen, ob überhaupt die vom Finanzamt als Wiederaufnahmsgrund herangezogenen Feststellungen zu den Reisekosten im Prüfungsbericht vom 29. Dezember 2003 neu hervorgekommen sind. Die Formulierung "*die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind*" in § 303 Abs 4 BAO wird nach hA derart interpretiert, dass das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen ist (vgl Ritz, BAO², § 303 Tz 14). Zur Erlassung der Umsatzsteuerbescheide und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1999, 2000 und 2001 vom 23. März 2001, 1. Februar 2002 und 19. Februar 2003 ist der Wissensstand der dabei tätigen Behördenorgane anhand der Veranlagungsakten zu beurteilen. Über die Prüfung der vier Umsatzsteuervoranmeldungszeiträume Juni bis September 2000 war der Wissensstand bei den Jahresveranlagungen nur durch die Niederschrift über die USt-Sonderprüfung vom 11. Dezember 2000 gegeben, die keine Ausführungen über die geltend gemachten Reisekosten enthielt. Unbeachtlich ist, ob die Abgabenbehörde Ermittlungen hätte durchführen können (vgl VwGH 27.7.1994, 92/13/0140, VwGH 25.11.1997, 93/14/0180). Somit ist der Wiederaufnahmsgrund nicht nur hinsichtlich der Jahre 1999 und 2001, sondern auch hinsichtlich des gesamten Jahres 2000 neu hervorgekommen (vgl auch die diesbezüglichen Ausführungen in der Begründung der Berufungsvorentscheidung).

Die Voraussetzung für die Verfügung der berufungsgegebenständlichen Verfahrenswiederaufnahmen liegt somit grundsätzlich vor, sodass mit der Ermessensübung fortzusetzen ist. Unter der im oben zitierten § 20 BAO enthaltenen "Billigkeit" ist die Angemessenheit in bezug

auf berechnete Interessen des Steuerpflichtigen zu verstehen, unter "Zweckmäßigkeit" das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben (*Ritz*, BAO², § 20 Tz 7)

- Der Zweck der gesetzlichen Norm, die Ermessen einräumt, ist nach höchstgerichtlicher Rsp von zentraler Bedeutung bei der Ermessensübung; im Fall der Wiederaufnahme ist der Zweck die Rechtsrichtigkeit und somit die Gleichmäßigkeit der Besteuerung (vgl. *Ritz*, BAO², § 20 Tz 8, § 303 Tz 38; in diesem Sinne auch die Ausführungen zur Prüfung von Ermessensentscheidungen durch den VwGH in Art 130 Abs 2 B-VG: "... soweit die Gesetzgebung von einer bindenden Regelung des Verhaltens der Verwaltungsbehörde absieht und die Bestimmung dieses Verhaltens der Behörde selbst überlässt, die Behörde aber von diesem freien Ermessen im Sinne des Gesetzes Gebrauch gemacht hat.")

Dieses Kriterium spricht hinsichtlich aller sechs wiederaufgenommenen, berufsgegenständlichen Verfahren (Umsatzsteuer und Einkommensteuer jeweils für 1999, 2000 und 2001) für die Verfügung der Wiederaufnahme.

- Das allgemeine Vertrauen (ohne Treu und Glauben) des Bw in die Rechtskraft der Vorbescheide (vom 23. März 2001, 1. Februar 2002 und 19. Februar 2003) wird durch die gegenständlichen Verfahrenswiederaufnahmen enttäuscht, was eine Unbilligkeit darstellt und gegen die Bestätigung der Verfügung der Wiederaufnahme hinsichtlich aller sechs berufsgegenständlichen Verfahren spricht.
- Aus der (laut Ankreuzen auf dem Formular Bp 80c) gemäß § 151 Abs 3 BAO über das Ergebnis der USt-Sonderprüfung für den Zeitraum 6/2000 – 9/2000 erstellten Niederschrift (nicht angekreuzt ist "gemäß § 146 BAO über das Ergebnis der USt-Nachschauberechnung") geht hervor, dass hier eine Prüfung gemäß § 151 Abs 1 BAO idF vor BGBl I 2003/124 durchgeführt worden ist und keine Nachschau gemäß § 144 BAO. Damit ist aber iSv *Stoll*, BAO-Komm, 1678 (zitiert bei *Ritz*, BAO², § 148 Tz 13) die Frage einer allfällig unzulässigen Wiederholungsprüfung zu prüfen.

Im Folgenden wird auch hinsichtlich der nach der Kundmachung des BGBl I 2003/124 am 19. Dezember 2003 abgeschlossenen Prüfung über die Streitjahre 1999 bis 2001 auf die §§ 148 und 151 BAO idF **vor** BGBl I 2003/124 eingegangen, weil deren Neufassungen gemäß § 323 Abs 15 BAO erst am 1. März 2004 in Kraft getreten sind. Der Bw wurde mit dieser zweiten Prüfung hinsichtlich der Abgabenart Umsatzsteuer betriebl. den Zeitraum Juni bis September 2000 einer gemäß § 151 Abs 2 iVm § 148 Abs 3 BAO unzulässigen Wiederholungsprüfung unterzogen.

Diese Überlegungen sprechen gegen eine Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer 2000 (vgl. VwGH 19. Oktober 1999, 98/14/0118). Auch wenn es sich hier nur um eine Formalität handelt – iSv *Stoll*, aaO, hätte die Stützung der USO-Prüfung auf die Nachschauberechtigung gemäß § 144 BAO Abhilfe geschaffen bzw wären

bei der einkommensteuerlichen Prüfung für die Monate Juni bis September 2000 die umsatzsteuerlichen Konsequenzen als Nebenprodukt angefallen – kann dies im Sinne des in der vorliegenden Entscheidung zitierten Legalitätsprinzips nicht völlig egal sein.

- Aus Rechtssatz 1 zu VwGH 26.7.2000, 97/14/0040 geht hervor: *"Nach stRsp des VwGH setzt ein Verstoß der Abgabenbehörde gegen Treu und Glauben einerseits voraus, dass ein (unrechtes) Verhalten der Behörde, auf das der Abgabepflichtige vertraut hat, eindeutig und unzweifelhaft für ihn zum Ausdruck gekommen ist, und andererseits, dass der Abgabepflichtige seine Dispositionen danach eingerichtet und er als Folge hiervon einen abgabenrechtlichen Nachteil erlitten hat...."*

Unter "Disposition" ist hierbei nicht die zu hohe Geltendmachung von Betriebsausgaben bzw Vorsteuern zu verstehen, denn diese bewirkt im Falle der unrichtigerweise erfolgenden behördlichen Anerkennung einen Vorteil, während die Nichtanerkennung nur diesen ungerechtfertigten Vorteil beseitigt, was – absolut betrachtet – kein Nachteil ist. Die nur teilweise Anerkennung der geltend gemachten Reisekosten bzw daraus resultierenden Vorsteuern ist nicht deshalb erfolgt, weil die Reiseaufzeichnungen des Bw mangelhaft wären, sondern weil der Sachverhalt – die Fahrten ins Zielgebiet – diese rechtliche Würdigung erfordert.

Somit ist es für die Entscheidung über die vorliegende Berufung unerheblich, ob im Dezember 2000 eine positive Beurteilung der Reiseaufzeichnungen des Bw durch den damals einschreitenden Prüfer erfolgt ist.

Die Berücksichtigung von Treu und Glauben soll nicht das Erfüllungsinteresse (=die entgegen dem Legalitätsprinzip erfolgende Besteuerung entsprechend einer allfälligen falsch erteilten Auskunft und nicht entsprechend der Rechtslage) schützen, sondern einen Anspruch auf Ersatz des Vertrauensschadens gewähren (*Ritz*, BAO², § 114 Tz 13; vgl in diesem Sinne auch der vom Bw angesprochene Erlass AÖF 1995/70). Der Vertrauensschaden ist die Differenz zwischen gesetzmäßiger Steuerschuld und derjenigen Steuerbelastung, die aus dem – steuerrechtlich zu würdigenden – Verhalten resultiert wäre, das der Steuerpflichtige gesetzt hätte, wäre ihm die richtige Auskunft erteilt worden. Das ggstdl Verhalten des Bw – die Fahrten ins Zielgebiet – sind aber in jedem Fall unabhängig von einer allfällig erteilten Auskunft, sondern abhängig von seinen Transportaufträgen gewesen. Es braucht somit auch nicht darauf eingegangen werden, ob ein einschreitendes Prüfungsorgan – dessen diesbezügliche Stellung vom Prüfungsauftrag abhängt und nicht von seiner allfälligen Zugehörigkeit zu genau derjenigen erstinstanzlichen Abgabenbehörde, die für Auskünfte zuständig ist – im Rahmen einer Außenprüfung überhaupt ein geeigneter Organwalter zur Erteilung von Auskünften mit dem Effekt der Bindung der zuständigen Abgabenbehörde durch Treu und Glauben ist.

Mangels Vertrauensschadens bleibt daher im ggstdl Fall kein Anwendungsbereich für

Treu und Glauben. Vgl auch Rechtssatz 2 zu VwGH 16.11.1993, 90/14/0179 (*"Aus dem Unterbleiben einer Beanstandung für einen früheren Prüfungszeitraum ist nach dem Grundsatz von Treu und Glauben kein berechtigtes Vertrauen auf das Beibehalten einer von der Abgabenbehörde geübten (unrichtigen) Vorgangsweise abzuleiten"*).

- Ein Kriterium für die Ermessensübung bei der Verfügung von Wiederaufnahmen ist die Geringfügigkeit der Auswirkungen; im Regelfall werden die Auswirkungen aller in Frage kommenden Verfahren zusammengezählt. Im ggstdl Fall ist aber das Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer 2000 diesbezüglich isoliert zu betrachten, weil hier das zusätzliche Kriterium der Unzulässigkeit des nochmaligen Prüfungsauftrages betreffend Juni bis September – im Gegensatz zu den anderen fünf Verfahren – auftritt. Die Auswirkung der Verfügung der Wiederaufnahme des Umsatzsteuerverfahrens 2000 wäre 492,58 € (=Abgabenbetrag laut BVE 6.613,59 € abzüglich Abgabenbetrag laut Vorbescheid vom 1. Februar 2002 iHv 6.121,01 €).

Die Auswirkungen der Wiederaufnahmen der anderen fünf Verfahren betragen:

in Euro	USt 1999	ESt 1999	ESt 2000	USt 2001	ESt 2001	
Abgabe lt Vorbescheid	6.040,28	2.357,87	2.108,97	7.728,54	4.574,54	
Abgabe laut BVE	6.510,32	4.001,00	3.787,56	8.184,12	6.616,72	
						Quersumme
Diff.Vorb.=>BVE	470,04	1.643,13	1.678,59	455,58	2.042,18	6.289,52

Hinsichtlich USt 1999 und 2001 sowie ESt 1999, 2000 und 2001 ist die Auswirkung der Wiederaufnahme nicht geringfügig (vgl Quersumme). Unter Einbeziehung sämtlicher oa Kriterien, die diese Verfahren betreffen, ergibt die zweitinstanzliche Ermessensübung den Vorrang für die Verfügung der Wiederaufnahmen. Die Berufung gegen die Wiederaufnahmebescheide hinsichtlich USt 1999 und 2001 sowie ESt 1999, 2000 und 2001 wird daher abgewiesen.

Hinsichtlich USt 2000 erscheint die Auswirkung von 492,58 € zwar nicht absolut geringfügig, scheint aber die absolute Geringfügigkeit kaum zu überschreiten. Dass aus der Rechtsprechung, die die Beachtung des Kriteriums der Geringfügigkeit fordert, kein genauer Betrag für die Geringfügigkeit ableitbar ist, stellt kein Hindernis für die Ermessensübung dar, denn dieser Prozess ist ohnehin kein mathematisch nachvollziehbarer; zB gehen zwar alle Kriterien in die Ermessensübung ein, aber nicht in einer prozentmäßig oder sonst fixierten Gewichtung.

Unter Berücksichtigung des Umstandes, dass die Auswirkung der Wiederaufnahme des Umsatzsteuerverfahrens 2000 eher gering wären, in Verbindung mit dem Umstand, dass für Juni bis September 2000 bei der Abgabenart Umsatzsteuer eine unzulässige Wiederholungsprüfung stattgefunden hat, und unter Einbeziehung der weiteren Kriterien ergibt die zweitinstanzliche Ermessensübung, dass die Verfahrenswiederaufnahme unterbleibt, weshalb der angefochtene Wiederaufnahmebescheid hinsichtlich USt 2000 ersatzlos aufgehoben wird.

Dem Einwand des Bw unter Verweis auf den verfassungsrechtlichen Gleichheitsgrundsatz, dass jedem Arbeitnehmer laut KV für die gleichen Fahrten die Reisekostenvergütungen

steuerfrei zustünden, ist zu entgegnen: Erstens ist der Unabhängige Finanzsenat an die einfachgesetzliche Rechtslage gebunden; zweitens sind Unterschiede zwischen verschiedenen Einkunftsarten nicht unbedingt gleichheitswidrig; drittens wäre der Sitz einer allfälligen Verfassungswidrigkeit eher in § 26 Z 4 vierter Satz EStG 1988 iVm VO BGBl II 1997/306 zu finden (vgl *Doralt*, EStG, § 26 Tz 59ff) als in § 4 Abs 5 EStG 1988 und dessen Auslegung.

Ergeht auch an Finanzamt X zu St.Nr. Y

Wien, am 11. Mai 2005