



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch RA, vom 18. Jänner 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes ABC vom 18. Dezember 2006 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2004 und betreffend Einkommensteuer 2004 entschieden:

Der Berufung betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2004 wird Folge gegeben und der Bescheid aufgehoben.

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2004 wird als unzulässig zurückgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Ende des Jahres 2006 wurde beim Bw. eine Außenprüfung gemäß § 150 BAO durchgeführt. Die Feststellungen wurden im Bericht vom 18. Dezember 2006 festgehalten. Die Veranlagungsabteilung der Abgabenbehörde erste Instanz schloss sich den Feststellungen der Betriebsprüfung an und erließ am 18. Dezember 2006 die entsprechenden Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2004 sowie Einkommensteuer 2004.

Mit Schriftsatz vom 18. Jänner 2007 wurde durch den ausgewiesenen Vertreter des Bw. das Rechtsmittel der Berufung betreffend Wiederaufnahme hinsichtlich Einkommensteuer 2004, Einkommensteuer 2004 und Festsetzung von Anspruchszinsen 2004 eingebracht. Die Bekämpfung der Bescheide erfolgte hinsichtlich der Minderung der Werbungskosten und der Nichtanerkennung der Körperschaftsteuervorauszahlungen.

Diäten: In der Beilage zur Einkommensteuererklärung 2004 seien Diäten für 130 Tage sowie Kilometergeld für 72 Fahrten zu je 220 km geltend gemacht worden. Bei neuerlicher Überprüfung der Arbeitszeitlisten sei festgestellt worden, dass richtigerweise 168 Tage für die Diätenberechnung zu Grunde zu legen wären. Die Anzahl der Fahrten bliebe hingegen mit 72 gleich. Die Diäten würden in Summe 1.627,20 € betragen. Die Betriebsprüfung habe das Kilometergeld um 700,00 € gekürzt. Die Kürzung erfolge deshalb, weil nicht die Fahrt über die Autobahn akzeptiert werde. Zu Grunde gelegt werden sollte die Fahrt über die Bundesstraße. Auch wenn die routenmäßige Kilometerstrecke über die Bundesstraße kürzer sei, so sei doch der Weg über die Bundesstraße unzumutbar. Es sei amtsbekannt, dass der Weg über die Bundesstraße durch mehrere Städte und Märkte führe, was zu einer erheblichen zeitlichen Verzögerung führe. Täglich gebe es dort Staus, wobei der Umfang der Staus im Vorhinein nicht festzustellen sei. Die Strecke sei daher zeitlich praktisch nicht einzuschätzen, jedenfalls erheblich länger als der Weg über die Autobahn. Der regelmäßige stop and go Verkehr führe auch zu einer erheblichen Mehrbelastung des Fahrzeuges. Der Einschulungsort des Bw. sei ohne dies weit vom Wohnort entfernt, sodass neben der arbeitsmäßigen Einschulungszeit nicht noch eine erhebliche Stressbelastung zeitlicher und fahrtechnischer Natur für den Dienstnehmer zumutbar sei. Dies entspreche auch der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes. Aus diesem Grund sei auch das gesamte Kilometergeld in Höhe von 5.639,04 € als Werbungskosten anzuerkennen.

Anrechnung und Auszahlung von Körperschaftssteuer: Gemäß Einkommensteuerbescheid 2004 vom 12. September 2005 wäre anrechenbare Körperschaftssteuer in Höhe von 12.589,28 € zu Grunde gelegt worden. Dies führe zu einer Abgabengutschrift von 19.287,13 €, die, soweit sie nicht verrechnet worden wäre, ausbezahlt werde. Die Auszahlung der angerechneten Körperschaftsteuer erfolge zu Recht, da nur eine dem verfassungsmäßigen Gebot der Gleichbehandlung entsprechende Auslegung des Umgründungssteuergesetzes herangezogen werden dürfe. Ein Grund für die Wiederaufnahme läge daher nicht vor. Im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2004 vom 18. Dezember 2006 werde die Körperschaftsteuer nicht mehr angerechnet und führe dies zu einer Abgabennachforderung von 14.600,81 €. Der Bw. sei Alleingesellschafter der H Hans-Jürgen RNF H GmbH gewesen, welche mit Stichtag 31. Dezember 2004 (1. Jänner 2005) in die Einzelfirma Hans-Jürgen H unter Inanspruchnahme der Bestimmungen des Umgründungssteuergesetzes umgewandelt worden wäre. Dies hätte zur Folge, dass die Pflicht zur Bezahlung der Mindestkörperschaftsteuer mit Ende des Geschäftsjahres 2003 enden würde. Die weitere Folge gemäß § 9 Abs. 8 Umgründungssteuergesetz sei, dass auch für die Mindestkörperschaftsteuer eine steuerliche Gesamtrechtsnachfolge eintrete. Dies sei an sich eine Selbstverständlichkeit, die sich aus der allgemeinen Gesamtrechtsnachfolge bei der

Umwandlung ergäbe. Würden Einschränkungen der gesetzlichen Gesamtrechtsnachfrage normiert oder judiziert, so müsste dies eine sachliche Rechtfertigung haben. Andernfalls liege ein Verstoß gegen das Gleichheitsprinzip vor. Gemäß § 9 Abs. 8 Umgründungssteuergesetz werde die Möglichkeit der Anrechnung unverrechneter Mindestkörperschaftsteuer der übertragenen Körperschaften auf Einkommensteuerpflichtige als Gesamtrechtsnachfolge einer Umwandlung ausgedehnt. Damit werde die unverrechnete Mindestkörperschaftsteuer zu einer unverrechneten Einkommensteuer, wenn der Gesamtrechtsnachfolger eine natürliche Person sei. In der Folge wurden die Rechtsfolgen dargelegt.

Die Anfechtung des Bescheides über die Aussetzungszinsen gründe sich auf die Konsequenzen aus der Berufung über den Einkommensteuerbescheid 2004.

Der Bw. stelle daher den Antrag auf Abänderung der angefochtenen Bescheide dahingehend, dass die Spesen wie oben angeführt als Werbungskosten anerkannt und die zum 31. Dezember 2004 überzahlte Körperschaftsteuer auf die Einkommensteuer angerechnet werde und dem Bw. eine diesbezügliche Gutschrift erteilt werde.

Mit Schreiben vom 2. Februar 2007 nahm der Betriebsprüfer Stellung zur gegenständlichen Berufung. Der Bw. habe sich in den Monaten Februar bis September 2004 für seine neue nichtselbständige Tätigkeit ausbilden lassen. Für die in diesem Zusammenhang angefallenen Reisekosten begehre er die Anerkennung von Tages- und Kilometergeld in Höhe von insgesamt 10.172,07 € als Werbungskosten, im Zuge der Betriebsprüfung seien die Werbungskosten um 3.937,00 € gekürzt worden. Hinsichtlich Tagesgelder habe man sich darauf einigen können, dass nach der ersten Woche nur noch die Differenzbeträge zwischen Inlands- und Auslandstagessätzen anerkannt werden könnten. Im Zuge der Betriebsprüfung sei immer wieder von einem Umfang von insgesamt 130 Auslandstagen ausgegangen worden. Im Rahmen des Rechtsmittels würden nunmehr insgesamt 168 Auslandstage angeführt. Hinsichtlich des Kilometergeldes habe Uneinigkeit darüber bestanden, welche Strecke der Bw. für die An- und Abreise gewählt habe. Zwischen der kürzesten Wegstrecke auf Landstraßen (138 km) und der angeblich gewählten Wegstrecke auf Schnellverbindungen (215 km) würde immerhin eine Lücke von 77 km klaffen. Die Beurteilung des Sachverhaltes gestalte sich deshalb schwierig, weil keinerlei Reisekostenaufzeichnungen vorgelegt werden könnten. Im Zuge des Rechtsmittelverfahrens seien elektronisch erfasste Dienstzeiten für die relevanten Monate vorgelegt worden. Daraus ergebe sich, dass der Montag-Dienstbeginn rund um 7:30 Uhr (in den Monaten Juni bis August bei ca. 5:30 Uhr) und das Freitag-Dienstende zur Hälfte bei rund 13:00 Uhr gelegen sei (in den Monaten Juni bis August habe das Freitag-Dienstende bei mindestens 15:00 Uhr gelegen). In den 16 von den insgesamt 35 Wochen sei daher davon auszugehen, dass die Zwölfstundengrenze für den fünften Tag nicht erreicht worden sei und daher nur zwei Drittel des Tagessatzes herangezogen werden könnten. Beträglich weitaus

schwerwiegender sei, welche Fahrtroute denn tatsächlich gewählt worden sei. Im Zuge der Schlussbesprechung sei ein Kompromiss gefunden worden, der nun offensichtlich nicht mehr akzeptiert werden könne.

Hinsichtlich der Mindestkörperschaftsteuer-Anrechnung könnte nur den Richtlinien entsprechend vorgegangen werden.

Das Berufungsbegehren betreffend Wiederaufnahme sei nicht gesondert ausgeführt worden. Vielmehr werde angemerkt, dass sich die Berufung nicht über die Punkte 1 (Sicherheitszuschlag) und 3 (Ausgabenkürzung) erstrecke. Sowohl die Verhängung des Sicherheitszuschlages und die Ausgabenkürzung als auch die Reduktion der Werbungskosten würden Wiederaufnahmegründe darstellen. Selbst eine vollinhaltliche Stattgabe zum Thema Werbungskosten würde zu einer Reduktion des Ansatzes im Ausmaß von rund 2.200,00 € bedeuten.

Seitens der steuerlichen Vertretung des Bw. wurde hiezu mit Schriftsatz vom 8. Februar 2007 bekannt gegeben, dass die Berechnung der Einkommensteuer die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit laut der in den Lohnzetteln und Meldungen angeführten Beträge zu Grunde liegen würden. Der Bw. habe nunmehr festgestellt, dass die vom Finanzamt verwendeten Beträge hinsichtlich des unselbständigen Einkommens nicht mit den Beträgen in den Lohnzetteln übereinstimmen würden. Anstelle der in der folgenden Aufstellung erstgenannten Beträge, die das Finanzamt zu Grunde gelegt habe, hätten die im Folgenden zweitgenannten Beträge berücksichtigt werden müssen, es würden diese auch auf den dem Bw. übermittelten Lohnzetteln aufscheinen:

## Ü1

|                                       |             |             |
|---------------------------------------|-------------|-------------|
| Bezüge bevor der SV-Beträge (220)     | 5.818,80 €  | 5.862,29 €  |
| SV-Beiträge für laufende Bezüge (230) | 6.325,88 €  | 6.318,40 €  |
| Steuerpflichtige Bezüge (245)         | 28.918,23 € | 28.881,60 € |
| SV-Beiträge für sonstige Bezüge (225) | 986,18 €    | 993,66 €    |

Wie der Verwaltungsgerichtshof am 21. Dezember 1999 zur GZ. 99/14/0262 ausgeführt habe, müsse sich aus der Begründung ergeben, aus welchen Erwägungen zur Ansicht gelangt sei, dass gerade der festgestellte und nicht der andere Sachverhalt vorliege. Das Finanzamt habe angeführt, dass die Bezüge von den bezugsauszahlenden Stellen dem Finanzamt gemeldet würden. Offenbar habe das Finanzamt andere Beträge zu Grunde gelegt als jene, die die bezugsauszahlenden Stellen in den Lohnzetteln ausgewiesen hätten. In Übereinstimmung mit

dieser Entscheidung würde der Bescheid daher auch an einem Verfahrensmangel leiden und sei wegen Rechtswidrigkeit aufzuheben.

Im Aktenvermerk vom 1. März 2007 hielt der Betriebsprüfer hiezu fest, dass sich die vermeintlichen Differenzen auf § 67 Abs. 2 EStG 1988 (Jahressechstel) begründen würden. Das ergänzende Berufungsbegehen wäre daher abzuweisen.

Mit Bescheid des Unabhängigen Finanzsenates vom 18. November 2008 wurde der Bw. gemäß § 279 Abs. 1 iVm. § 275 BAO aufgefordert, betreffend der Berufung gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2004 eine Begründung nachzuholen.

Hinsichtlich der Einkommensteuer 2004 wurde dem Bw. folgender Schriftsatz übermittelt:

*„Kenntnishaftbar werden die Stellungnahmen des Betriebsprüfers vom 2. Februar 2007 und vom 1. März 2007 zu Ihren Berufungsvorbringen übermittelt.*

*In Zusammenhang mit der Anrechnung der Mindestkörperschaftsteuer ist beabsichtigt das Berufungsbegehen abzuweisen. Diesbezüglich wird auf die Entscheidungen des Unabhängigen Finanzsenates vom 11.12.2006, RV/2319-W/06, vom 12.8.2003, RV/4635-W/02 und vom 30.6.2008, RV/0761-W/06, verwiesen.*

*Aus den vorliegenden Unterlagen geht hervor, dass Sie an 168 Tagen in Poing waren. An folgenden 16 Tagen hat die Reise jedoch weniger als 12 Stunden gedauert: 6.2., 13.2., 20.2., 27.2., 5.3., 12.3., 19.3., 26.3., 2.4., 16.4., 23.4., 30.4., 7.5., 14.5., 28.5. und 18.9. Die als Werbungskosten zu berücksichtigenden Diäten sind daher wie folgt zu berechnen, wobei an 16 Tagen nur 2/3 der Differenz der Höhe der Diäten in Deutschland und in Österreich zustehen:*

## Ü2

|     |   |       |   |          |
|-----|---|-------|---|----------|
| 5   | x | 35,3  | = | 176,50   |
| 147 | x | 8,9   | = | 1.308,30 |
| 16  | x | 5,93  | = | 94,88    |
|     |   | Summe |   | 1.579,68 |

*In Zusammenhang mit der Geltendmachung der Fahrtkosten ist darauf hinzuweisen, dass die Berücksichtigung der Aufwendungen des Arbeitnehmers für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte durch die Regelung des Verkehrsabsetzbetrages nach § 33 Absatz 5 Ziffer 1 EStG 1988 und die Pauschbeträge nach § 16 Absatz 1 Ziffer 6 leg.cit. erfolgt. Im Berufungsfall liegt zwar die Arbeitsstätte im Ausland, doch sind keine Anhaltspunkte dafür zu finden, dass*

*das für solche Aufwendungen im Inland zu berücksichtigende Pendlerpauschale nicht auch im benachbarten Ausland zuzuerkennen wäre, zumal die diesbezüglichen Verhältnisse gleich gelagert sind (vgl. VwGH vom 8.2.2007, 2004/15/0102). Da davon auszugehen sein wird, dass für die Strecke St. Martin – Poing die Benützung eines Massenbeförderungsmittels nicht zumutbar ist, steht der jährliche Pauschbetrag von 2.421,-- € zu. Die Fahrtkosten für das Veranlagungsjahr 2004 sind daher wie folgt abzugelten:*

### Ü3

|                                  |                          |
|----------------------------------|--------------------------|
| <i>1 Monat nach Peuerbach</i>    | <i>81,-- €</i>           |
| <i>8 Monate nach Poing</i>       | <i>1.614,-- €</i>        |
| <i>3 Monat nach Reichersberg</i> | <i>60,75 €</i>           |
| <i>Summe</i>                     | <b><i>1.755,75 €</i></b> |

*Sie werden höflich ersucht, binnen drei Wochen ab Zustellung dieses Schreibens schriftlich hiezu Stellung zu nehmen. Ansonsten wird die Berufung wie in diesem Schriftsatz dargestellt erledigt werden.“*

Mit Schreiben vom 12. Jänner 2009 wurde hinsichtlich des Mängelbehebungsauftrages wie folgt Stellung genommen: Mit Bescheid vom 18. Dezember 2006 sei hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides 2004 die Wiederaufnahme des Verfahrens beschlossen worden. Die Begründung der Behörde soll aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. den Prüfungsbericht zu entnehmen sein. Die Begründung sei nicht rechtmäßig ausgeführt, zudem sei der Begründung überhaupt kein Wiederaufnahmegrund zu entnehmen. Auch im Spruch sei der maßgebliche Wiederaufnahmetatsbestand nicht angeführt. Nach der Rechtsprechung des VwGH habe der Spruch eines die Wiederaufnahme verfügenden Bescheides den maßgeblichen Wiederaufnahmegrund anzuführen. Der Bescheid vom 18. November 2008 führe in seinem Spruch lediglich aus, dass das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2004 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommen werde. Welche alternative des § 303 Abs. 4, sohin ob die geforderte Voraussetzung des Abs. 1 lit. a oder c oder jener Fall vorliege, dass Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen seien, sei dem Spruch nicht zu entnehmen. Es sei daher bereits der Spruch des Bescheides rechtswidrig und aufgrund dieses Verfahrensmangels der Bescheid aufzuheben. Auch wenn die Begründung als Auslegungsbehelf des Spruches herangezogen werde, sei der Grund für die Wiederaufnahme des Verfahrens nicht erkennbar. Nach der Begründung sei die Wiederaufnahme aufgrund der

Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung erfolgt. Es sei sohin auch aus der Begründung nicht erkennbar, ob eine Voraussetzung des § 303 Abs. 1 lit. a oder c vorliege oder ob Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen seien, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden seien und die Kenntnis dieser Umstände allein oder iVm. dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Nach der Angabe in der Begründung sollten die Feststellungen der Prüfung der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sein. Aus der Niederschrift der Abgabenbehörde erster Instanz vom 6. Dezember 2006 über die Schlussbesprechung gemäß § 49 Abs. 1 BAO und dem Schlussbesprechungsprogramm vom 2. November 2006 sei kein den Tatbestand des § 303 Abs. 4 BAO erfüllender Umstand angeführt. In der gesamten Niederschrift finde sich kein Hinweis darauf, dass eine Urkunde gefälscht worden sei, ein falsches Zeugnis oder eine andere gerichtliche Straftat herbeigeführt oder sonst irgendwie erschlichen worden sei. Auch für eine Vorfrage finde sich keinerlei Hinweis. Auch werde in der gesamten Niederschrift auf keine Tatsache oder Beweismittel hingewiesen, das neu hervorgekommen sein soll und nicht geltend gemacht worden sei. Es sei daher dem Bescheid der Erstbehörde vom 18. Dezember 2006 nicht zu entnehmen, auf welchen Grund die Behörde die Wiederaufnahme stütze. Grundsätzlich sei auszuführen, dass die Verfügung der amtsweigigen Wiederaufnahme im Ermessen der Abgabenbehörde liege. Die Ermessensausübung sei entsprechend zu begründen. Bei einer sich zu ungunsten der Partei auswirkenden Wiederaufnahme sei in der Begründung der positiven Ermessensentscheidung darzutun, aus welchen Gründen bei der vorzunehmenden Interessensabwägung den Gesichtspunkten der Zweckmäßigkeit gegenüber jenen der Billigkeit der Vorzug eingeräumt worden sei. Der angefochtene Bescheid würde diese Anforderungen nicht erfüllen. In der gesamten Begründung sei von einer Ermessenausübung überhaupt keine Rede, eine entsprechende Begründung fehle folglich. Der Bescheid leide daher an einem verfahrensrechtlichen Mangel und sei auch aus diesem Grund aufzuheben. Lediglich der Vollständigkeit halber werde darauf hingewiesen, dass sich die Erstbehörde ganz offenbar nicht auf das Bekanntwerden neuer Tatsachen oder Beweismittel stütze. Der VwGH habe erkannt, dass die Behörde die zeitliche Abfolge des Bekanntwerdens der maßgebenden Tatsachen und Beweismittel zu erheben und in der Begründung ihres Bescheides kontrollierbar darzustellen habe. Er habe auch weiters festgestellt, dass aktenmäßig erkennbar sein müsse, dass dem Finanzamt nachträglich Tatumstände zugänglich gemacht würden, von denen es nicht schon zuvor Kenntnis gehabt habe. Eine nachträglich anders geartete rechtliche Beurteilung oder Würdigung des schon bekannt gewesenen Sachverhaltes allein rechtfertige einen behördlichen Eingriff in die Rechtskraft nicht. In der Niederschrift und im Prüfungsbericht würden sich keinerlei Anhaltspunkte finden, dass neue Tatsachen und

---

Beweismittel zum Vorschein gekommen seien. In der Niederschrift über die Schlussbesprechung finde sich keine einziger Hinweis darauf, dass ein neues Beweismittel hervorgekommen sei, sondern es würden sich lediglich vom Erstbescheid abweichende Einschätzungen der Erstbehörde finden. So sei beispielsweise die Differenz zwischen dem Taggeldsatz Inland und dem Taggeldsatz BRD als Mehraufwand anerkannt worden, was lediglich eine rechtliche Frage darstelle. Der Bescheid leide sohin nicht nur an Formmangel, es würde überhaupt an einem Wiederaufnahmegrund im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO mangeln, weshalb der Bescheid auch aus diesem Grund als rechtswidrig aufzuheben sei.

Am 10. Februar 2009 wurde der Schriftsatz des steuerlichen Vertreters vom 12. Jänner 2009 der Abgabenbehörde erster Instanz zur Stellungnahme übermittelt.

Mit Schriftsatz vom 12. März 2009 wurde bekannt gegeben, dass in der Begründung des Bescheides vom 18. Dezember 2006 auf den Bericht über die abgabenbehördliche Prüfung hingewiesen werde. Der Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung sei daher Teil der Begründung und damit Teil des Einkommensteuerbescheides 2004. Die Ausführungen zur Wiederaufnahme würden sich im Bericht unter "Prüfungsabschluss" finden und würden unter anderem die Textziffern 9, 10 und 13 als jene Prüfungsfeststellungen ausweisen, die die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer 2004 erforderlich gemacht hätten. Entgegen den Ausführungen des Bw. würden die Wiederaufnahmegründe damit sehr wohl im Bericht dargestellt. Unter anderem sei die Vornahme einer Schätzung in folge der Feststellungen von Buchführungsmängel als Wiederaufnahmegrund angeführt (Tz. 9). Bei einer derartigen Feststellung liege es in der Natur der Sache, dass die Umstände, die zur Schätzung geführt hätten, neu hervorgekommen seien (nämlich Buchführungsmängel, die ohne Prüfungsverfahren gar nicht feststellbar seien). Auch die Feststellung laut Tz. 10 beinhaltet zwingend das Hervorkommen neuer Tatsachen, da die betreffenden nicht anerkannten Ausgaben im "Aufwand für Rechtsberatung" enthalten wären und erst im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung die Tatsache hervorgekommen sei, dass ein Teil der geltend gemachten Kosten nicht betrieblich bedingt wäre. Auch die unter Tz. 13 des BP Berichtes dargestellte Kürzung der Reisekosten sei im Kapitel Prüfungsabschluss als einer der Tatbestände angeführt, die eine Wiederaufnahme erforderlich gemacht hätten. Da in der Erklärung lediglich von Dienstreisen außerhalb des Nahbereiches die Rede gewesen wäre, sich im Zuge der Prüfungshandlungen jedoch herausgestellt habe, dass es sich um einen ununterbrochenen Aufenthalt an einem Dienstort in der BRD gehandelt habe, sei auch hier die neue Tatsache unzweifelhaft erkennbar. Die Formulierung "für die Dauer der Einschulung (...) war der Pflichtige in Poing, BRD tätig" zeige eindeutig auf, worin die neu hervorgekommene Tatsache bestanden habe. In all diesen Punkten handle es sich demnach nicht um eine nachträglich anders geartete rechtliche Beurteilung oder Würdigung von schon bekannt

gewesenen Sachverhalten, sondern um Tatsachen, die der Behörde bisher nicht bekannt gewesen wären. Bei der als eindeutig gelagerten Sachverhalten eine genaue Präzisierung der neu hervorgekommenen Tatsachen zu fordern (wie zB. "die Tatsache, dass in den Beratungskosten die Kosten für einen privaten Vertrag enthalten wären, sei neu hervorgekommen") gehe zu weit und stelle wohl eine überschießende Auslegung der Bestimmung des § 303 BAO dar. Nach Ansicht des Prüfers würde in derartigen Fällen die Darstellung des Sachverhaltes (aus der die neue Tatsache herauszulesen sei) iVm. der Nennung des Selben als Wiederaufnahmegrund jedenfalls ausreichen. Auch eine Präzisierung der Rechtsgrundlage innerhalb des nicht weiter untergliederten § 303 Abs. 4 (also hinsichtlich der Tatbestände des Abs. 1 lit. a oder c oder eben der Fälle mit neu hervorgekommenen Tatsachen oder Beweismittel) erscheine verzichtbar und werde auch weder im Gesetz noch vom VwGH gefordert. Schließlich würde der Bw. unter Punkt 5. beanstanden, in der gesamten Begründung sei von einer Ermessensübung überhaupt keine Rede und es fehle demzufolge an einer entsprechenden Begründung. Dem sei ausdrücklich der Hinweis auf § 20 im Kapitel "Prüfungsabschluss" des BP Berichtes entgegenzuhalten. Zu dem seien im selben Absatz die Kriterien angeführt, die im Ergebnis zur Vornahme der Wiederaufnahme des Verfahrens geführt hätten. Nämlich, dass alle Aspekte der abgabenbehördlichen Prüfung abgewogen worden seien und schließlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang eingeräumt werde. Tatsächlich wäre die Auswirkung der Prüfungsfeststellungen keinesfalls als geringfügig einzustufen. Alleine die oben dargestellten Änderungen hätten zu einer Einkommensteuer Nachforderung in Höhe von rund 2.000,00 € geführt, sodass die Ermessensübung in der vorgenommen Art und Weise nach Ansicht des Prüfers jedenfalls gerechtfertigt gewesen wäre.

Mit Schreiben des Unabhängigen Finanzsenates vom 25. Mai 2009 wurde der steuerlichen Vertretung des Bw. die Stellungnahme des Betriebsprüfers vom 12. März 2009 übermittelt. Ergänzend wurde darauf hingewiesen, dass im gegenständlichen Betriebsprüfungsbericht vom 18. Dezember 2006 festgehalten worden sei, dass die in den Textziffern 9, 10, 13 und 14 getroffenen Feststellungen die Wiederaufnahme des Verfahrens erforderlich gemacht hätten. Tz. 9 und Tz. 14 würden nach hierortiger Ansicht keine Wiederaufnahmegründe darstellen, weil sie keine neuen Tatsachen zum Inhalt hätten, sondern Folgeerscheinungen der übrigen Feststellungen wären. Hinsichtlich der Tz. 13 sei auszuführen, dass die Kürzung der Taggelder nicht aufgrund neuer Tatsachen erfolgt sei, da diesbezüglich der Sachverhalt bereits im Rahmen der eingereichten Abgabenerklärung offen gelegt worden sei. Was die Kürzung des Kilometergeldes anlange, würde dies grundsätzlich einen Wiederaufnahmegrund darstellen, da erst im Betriebsprüfungsverfahren festgestellt worden sei, dass der Bw. nicht die kürzestmögliche Strecke gefahren sei. Nach hierortiger Ansicht stehe jedoch das

---

Kilometergeld jedoch nicht zu (vergleiche Ausführungen im Vorhalt vom 20. November 2008), sodass Tz. 13 ebenfalls keinen Wiederaufnahmegrund enthalte. In Textziffer 10 werde festgehalten, dass die Kosten für die Erstellung des Abtretungsvertrages (GmbH-Anteile) die Sphäre des Gesellschafters betreffen würden und daher keine Betriebsausgaben darstellen würden. Die diesbezügliche Gewinnerhöhung betrage 360,00 €. Der steuerpflichtige Gewinn laut Erstbescheid werde mit 14.897,90 € berechnet. Die steuerliche Auswirkung der Nichtanerkennung des Betrages von 360,00 € betrage 2,42 %. Vom VwGH seien Änderungen gegenüber den erklärten Gewinnen von jeweils unter einem Prozent als relativ geringfügig bzw. unbedeutend bezeichnet worden. Im vorliegenden Fall liege die Änderung im Zusammenhang mit Tz. 9 deutlich über dieser Grenze, sodass die Berufungsbehörde davon ausgehe, dass im Rahmen des Betriebsprüfungsverfahren eine neue Tatsache hervorgekommen sei, die eine im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt habe, deren steuerliche Auswirkung nicht bloß geringfügig sei.

Die Entscheidung über die Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid sowie gegen den Einkommensteuerbescheid 2004 werde in einer Berufungsentscheidung verbunden. Aus diesem Grund möge der Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates vom 20. November 2008 betreffend Einkommensteuer 2004 binnen 3 Wochen ab Zustellung dieses Schreibens einer Beantwortung zugeführt werden.

Mit Schreiben vom 18. Juni 2009 wurde seitens der steuerlichen Vertretung hiezu ergänzend ausgeführt, dass der Bw. mit dem UFS jedenfalls dahingehend übereinstimme, dass die im Betriebsprüfungsbericht zum 18. Dezember 2006 festgehaltenen Textziffern 9, 13 und 14 keine Wiederaufnahme des Verfahrens rechtfertigen würden. Auch die im Prüfungsbericht vom 18. Dezember 2006 festgehaltenen Gründe in Textziffer 10 würden nicht ausreichen um eine Wiederaufnahme des Verfahrens zu verfügen. In Textziffer 10 würden die Kosten für die Erstellung des Abtretungsvertrages nicht als Betriebsausgaben anerkannt werden. Der Anteil würde mit 300,00 € geschätzt, die Vorsteuerkürzung würde 60,00 € betragen. Dieser festgestellte Unterschied sei zu geringfügig, um eine Wiederaufnahme des Verfahrens zu rechtfertigen. Wie bereits im Schreiben des UFS vom 25. Mai 2009 richtigerweise angedeutet werde, seien amtswegigen Wiederaufnahmen nicht zu verfügen, wenn die steuerlichen Auswirkungen bloß geringfügig seien. Es werde dazu ausgeführt, dass der steuerliche Gewinn laut Erstbescheid mit 14.897,90 € berechnet worden sei und die nunmehrige Gewinnerhöhung in Höhe von 360,00 € eine Abweichung von 2,42 % bedeuten würde. Es werde Rechtssprechung vom VwGH geltend gemacht, wonach Änderungen gegenüber den erklärten Gewinnen von jeweils unter einem Prozent als relativ geringfügig bezeichnet würden. Entgegen den Ausführungen des UFS komme es nicht (nur) darauf an, ob sich der Gewinn als Steuerbemessungsgrundlage ändere, sondern die Geringfügigkeit sei anhand der steuerlichen

Auswirkungen der konkreten Wiederaufnahmegründe zu beurteilen. Der UFS stellte lediglich die Bemessungsgrundlagen einander gegenüber, richtigerweise sei allerdings auf die steuerliche Auswirkung Rücksicht zu nehmen. Die Einkommensteuer für das Jahr 2004 sei mit Bescheid vom 12. September 2005 mit einer Abgabengutschrift von 19.287,13 € festgelegt worden. Aufgrund der Steuerprogression des Bw. ändere sich die Steuerlast bei Berücksichtigung des Betrages von 360,00 € lediglich um 31 % dieser Forderung, sohin um einen Betrag von 111,60 €. Setzt man nun diese zusätzliche Steuerlast mit der im ursprünglichen Einkommensteuerbescheid 2004 festgesetzten Summe von 19.287,13 € in Relation, so ergäbe sich eine steuerliche Auswirkung von 0,579 %. Darüber hinaus sei nicht nur die prozentuelle Differenz, sondern auch die absolute in Betracht zu ziehen. Bei derart kleinen Beträgen erblickt der VwGH in der Wiederaufnahme des Verfahrens eine Unbilligkeit, der bloße Hinweis auf die Gleichmäßigkeit der Besteuerung und der Rechtsrichtigkeit gegenüber der Rechtsbeständigkeit reiche nicht aus. Es sei hier jedenfalls eine Geringfügigkeit im Sinne der höchstgerichtlichen Rechtssprechung anzunehmen.

Darüber hinaus sei vollkommen unklar, wie die Behörde den Betrag von 360,00 € ermittelt habe. Aus dem Text des Prüfungsprotokolls lasse sich erschließen, dass der Anteil offenbar geschätzt worden sei und die Vorsteuerkürzung nach dem geltenden Prozentsatz von 20 % aufgeschlagen worden sei. Es sei nicht nachvollziehbar, warum die Behörde gegenständlich eine Schätzung durchgeführt habe. Die Befugnis zur Schätzung beruhe allein auf der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit, die Besteuerungsgrundlage zu ermitteln oder zu berechnen. Es sei daher nicht nachvollziehbar, wie der Betrag von 300,00 € von der Behörde ermittelt worden sei. Darüber hinaus sei eine Schätzung auch nur zulässig, wenn die Partei nicht in der Lage sei die Umstände zu erklären. Der Bw. sei über die Höhe des Anteils, den er für die Erstellung des Abtretungsvertrages zu tragen hätte, nicht befragt worden. Auch aus diesen Gründen sei eine Schätzung nicht zulässig. Darüber hinaus sei auch die Umsatzsteuer nicht nachvollziehbar, wobei insbesondere darauf hingewiesen werde, dass bei der Errichtung von Gesellschaftsverträgen auch Ausgaben für Gerichte (Pauschalgebühren) anfallen, welche überhaupt nicht der Umsatzsteuer unterliegen würden. Tatsächlich seien die anteiligen Kosten für die Erstellung des Abtretungsvertrages bei weitem niedriger als die angenommen 360,00 €, sodass auch bei der zu Grundelegung der Bemessungsgrundlage eine Geringfügigkeit zu Tage treten würde.

Dem Prinzip der Rechtssicherheit werde vom VwGH auch der Vorrang eingeräumt, wenn die steuerlichen Auswirkungen der Wiederaufnahme von den Auswirkungen aufgrund der Wiederaufnahmegründe abweichen. Je mehr die festgestellten Wiederaufnahmegründe in ihren steuerlichen Auswirkungen von jenen abweichen, die sich insgesamt als Folge der Wiederaufnahme eines Verfahrens ergeben, desto mehr Gewicht sei den rechtlichen

Interessen des Abgabepflichtigen am Weiterbestand des bisher erlassenen rechtskräftigen Bescheides zuzumessen. Mit dem Bescheid vom 18. Dezember 2006 würde die Behörde erster Instanz eine Nachzahlung von 14.600,81 € festsetzen. Dem gegenüber stehe der Wiederaufnahmegrund der maximal eine Nachzahlung von 111,60 €, sohin wiederum weit unter einem Prozent rechtfertigen könne.

Zusammenfassend wurde ausgeführt, dass der Wiederaufnahmbescheid die geforderten förmlichen Voraussetzungen nicht erfülle, sodass er bereits aus diesem Grund der Gänze nach aufzuheben sei. Der einzige verbleibende inhaltliche Wiederaufnahmegrund reiche wegen Geringfügigkeit nicht aus, um eine Wiederaufnahme zu veranlassen.

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

Berufung gegen den Wiederaufnahmbescheid betreffend Einkommensteuer 2004:

Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amtswegen ist nach § 303 Abs. 4 BAO 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 iVm. dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

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

Grundsätzlich ist festzuhalten, dass die Wiederaufnahme des Verfahrens den Weg öffnet, eine durch Bescheid erledigte Rechtssache in einem neuerlichen Verfahren sachlich zu prüfen, wenn der betreffende Bescheid durch neu hervorgekommene Umstände gewichtiger Art in seinen Grundlagen erschüttert ist. Das dem Institut der Wiederaufnahme zu Grunde liegende und dieses rechtfertigende Ziel ist es, ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis zu erreichen und unter den Voraussetzungen des § 20 BAO dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit zum Durchbruch zu verhelfen. Das das Institut der amtsweigigen Wiederaufnahme des Verfahrens rechtfertigende Ziel ist es, insgesamt ein rechtmäßiges Ergebnis zu erreichen.

Bei der Wiederaufnahme von Amts wegen bestimmt die gemäß § 305 Abs. 1 BAO zuständige Behörde, welche gesetzlichen Wiederaufnahmegründe durch einen konkreten Sachverhalt als verwirklicht angesehen und daher als solche herangezogen werden. Bei einer Berufung gegen eine Wiederaufnahme von Amts wegen durch das gemäß § 305 Abs. 1 BAO zuständige Finanzamt ist die Sache, über welche die Abgabenbehörde zweiter Instanz gemäß § 289 Abs. 2 BAO zu entscheiden hat, nur die Wiederaufnahme aus dem vom Finanzamt herangezogenen Gründen, also jene wesentlichen Sachverhaltsmomente, die das Finanzamt

---

als Wiederaufnahmegrund beurteilt hat. Aufgabe der Berufungsbehörde bei Entscheidungen über ein Rechtsmittel gegen die amtswegige Wiederaufnahme durch ein Finanzamt ist es daher, zu prüfen, ob dieses Verfahren aus den vom Finanzamt gebrauchten Gründen wieder aufgenommen werden durfte.

Auf welchen neu hervorgekommenen Tatsachen das Finanzamt die Wiederaufnahme in einem Fall, in welchen der erstinstanzliche Bescheid in Verweisung in die über die Feststellungen einer abgabenbehördlichen Prüfung aufgenommene Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht begründet wurde, gestützt hat, bestimmt sich dementsprechend nach den Angaben in der entsprechenden Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht. Dies setzt voraus, dass die entsprechenden Tatsachen dort angeführt sind.

Im gegenständlichen Betriebsprüfungsbericht vom 18. Dezember 2006 wurde unter der Überschrift Prüfungsabschluss festgehalten, dass die Textziffern 9, 10, 13 und 14 hinsichtlich der Einkommensteuer 2004 getroffenen Feststellungen die Wiederaufnahme des Verfahrens erforderlich gemacht hätten.

Aus Textziffer 9 geht hervor, dass ein Sicherheitszuschlag in Höhe von netto 1.500,00 € (brutto 1.800,00 €) verhängt wurde. Aus der Stellungnahme der Betriebsprüfung vom 12. März 2009 geht hervor, dass die Vornahme einer Schätzung in Folge der Feststellungen von Buchführungsmängeln als Wiederaufnahmegrund angeführt würden. Bei einer derartigen Feststellung liege es in der Natur der Sache, dass die Umstände, die zur Schätzung geführt hätten, neu hervorgekommen seien. Diesen Ausführungen ist entgegenzuhalten, dass keine der in Zusammenhang mit der Wiederaufnahme angeführten Textziffern die Feststellung von Buchführungsmängeln als Wiederaufnahmegrund zum Inhalt hat. Aufgabe der Berufungsbehörde der Entscheidungen über ein Rechtsmittel gegen die amtswegige Wiederaufnahme durch ein Finanzamt ist es zu prüfen, ob dieses Verfahren aus den im erstinstanzlichen Bescheid gebrauchten Gründen wieder aufgenommen werden durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmegründen zulässig gewesen wäre. Der Unabhängige Finanzsenat darf daher im konkreten Fall die Wiederaufnahme nicht aufgrund von Tatsachen bestätigen (zB. Buchführungsmängel), die vom erstinstanzlichen Bescheid nicht heran gezogen wurden. Die Verhängung eines Sicherheitszuschlages ist jedenfalls keine Tatsache, die erst im Betriebsprüfungsverfahren neu hervorgekommen wäre. Die in Tz. 9 getroffene Feststellung der Betriebsprüfung bildet somit keinen Wiederaufnahmegrund.

Aus Tz. 10 geht hervor, dass die Kosten für die Erstellung des Abtretungsvertrages (GmbH-Anteile) die Sphäre des Gesellschafters betreffen und daher keine Betriebsausgaben

---

darstellen. Es erfolgte eine Kürzung der Betriebsausgabe in Höhe von netto 300,00 € (brutto 360,00 €). Dabei handelt es sich unbestritten um eine neu hervorgekommene Tatsache.

Tz. 13 behandelt die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Der Bw. war in der Zeit von 1. Februar bis 30. September 2004 (= Dauer der Einschulung) in der BRD tätig. Für die gesamte Dauer wurden die amtlichen Taggelder als Werbungskosten geltend gemacht. Seitens der Betriebsprüfung wurde in diesem Zusammenhang festgestellt, dass ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet worden ist und daher die Taggelder nur für 5 Tage anerkannt werden können. Für die übrige Dauer kann nur die Differenz zwischen Auslands- und Inlandstaggeld berücksichtigt werden. Dabei handelt es sich um keine neuen Tatsachen, die erst im Betriebsprüfungsverfahren neu hervorgekommen wären. Der Bw. hat bereits in der Beilage zur Einkommensteuererklärung 2004 (eingelangt bei der Abgabenbehörde erster Instanz am 7. September 2005) bekannt gegeben, dass er am 1. Februar 2004 den Arbeitgeber gewechselt hat und die Einschulungsphase vom 1. Februar 2004 bis 30. September 2004 stattgefunden hat. Die damit verbundene Kürzung der Taggelder stellt keine neue Tatsache sondern eine rechtliche Beurteilung dar, die keine Wiederaufnahme des Verfahrens rechtfertigt.

Darüber hinaus erfolgt unter der Tz. 13 eine Kürzung des Kilometergeldes um 700,00 €. Der Grund für die Kürzung liegt darin, dass das Kilometergeld lediglich für die kürzest mögliche Strecke anerkannt werden kann. Im Rahmen des Betriebsprüfungsverfahren wurde nämlich offenkundig, dass der Bw. für die Strecke nach Poing nicht das Kilometergeld für die kürzere Strecke über die Bundesstraße sondern für die längere Strecke über die Autobahn geltend gemacht hat. Aus § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG 1988 ergibt sich, dass der Gesetzgeber des Einkommensteuergesetzes 1988 grundsätzlich für Fahrten des Dienstnehmers zwischen Wohnung und Arbeitsstätte – im öffentlichen Interesse – nicht den Individualverkehr unter Benutzung des KFZ sondern die Benutzung eines Massenbeförderungsmittels steuerlich berücksichtigt wissen will. Nur wenn die Benutzung eines Massenbeförderungsmittels nicht möglich nicht zumutbar ist, könne im Wege der Pauschbeträge nach § 16 Abs. 1 Z. 6 lit. c EStG 1988 Kosten des Individualverkehrs geltend gemacht werden. Solcher Art sind aber auch bei der Auslegung des Tatbestandsmerkmals "Fahrtstrecke" nach lit. c öffentliche Interessen (etwa nach Vermeidung von Lärm und Abgasbelastung für die Wohnbevölkerung) zu berücksichtigen. Der VwGH gelangte daher zu Auffassung, dass unter Fahrtstrecke nach lit. c jene zu verstehen ist, deren Benutzung mit dem KFZ nach dem Urteil gerecht und billig denkender Menschen für die täglichen Fahrten eines Pendlers ist. Es ist dies jene kürzeste Strecke, die ein Arbeitnehmer für tägliche Fahrten vernünftigerweise wählt, wobei auch auf die Sicherheit und Flüssigkeit des Verkehrs sowie auf die Vermeidung von Lärm und Abgasen im Wohngebiet bedacht zu nehmen ist. Überflüssige Umwege oder bloß als persönlicher

Vorliebe gewählte Streckenvarianten haben dabei außer Betracht zu bleiben. Im Hinblick auf das Erkenntnis des VwGH vom 8. Februar 2007 ist es für den konkreten Fall aus folgenden Gründen entbehrlich zu beurteilen, für welche Distanz das Kilometergeld nun zusteht. Die Berücksichtigung der Aufwendungen des Arbeitnehmers für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte erfolgen durch die Regelung des Verkehrsabsetzbetrages nach § 33 Abs. 5 Z 1 EStG und die Pauschbeträge nach § 16 Abs. 1 Z 6 leg.cit. Im vorliegenden Berufungsfall liegt die Arbeitsstätte des Bw. zwar im Ausland, doch sind keine Anhaltspunkte dafür zu finden, dass das für solche Aufwendungen im Inland zu berücksichtigende Pendlerpauschale nicht auch im benachbarten Ausland anzuerkennen wäre, zumal die diesbezüglichen Verhältnisse gleich gelagert sind. Für den vorliegenden Fall bedeutet dies, dass überhaupt kein Kilometergeld geltend gemacht werden kann. Daraus ergibt sich in logischer Folge, dass die Kürzung des Kilometergeldes keine neue Tatsache im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO darstellt. Die Wiederaufnahme aufgrund neu hervorgekommener Tatsachen oder Beweismittel soll die Möglichkeit bieten, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen. Wie jedoch dargelegt wurde, stellt die Anzahl der gefahrenen Kilometer kein entscheidungswesentliches Sachverhaltselement dar.

In Tz. 14 des Betriebsprüfungsberichts wurde dargelegt, dass die im Zuge der Umwandlung von der GmbH auf den Alleingesellschafter übergegangene Mindest-Körperschaftsteuer nur bis zur Höhe der (Rest)Einkommensteuerschuld angerechnet werden kann. Eine Gutschrift könne aus diesem Titel nicht erfolgen. In diesem Zusammenhang ist darauf zu verweisen, dass die Abgabenbehörde erster Instanz den Sachverhalt grundsätzlich richtig beurteilt hat (vergleiche Entscheidungen des Unabhängigen Finanzsenates vom 11. Dezember 2006, RV/2319-W/06, vom 12. August 2003, RV/4635-W/02 und vom 30. Juni 2008, RV/0761-W/06). Allerdings ist darauf hinzuweisen, dass es sich bei der Anrechnung der Mindestkörperschaftsteuer um eine Tatsache handelt, die der Bw. ebenfalls in der Beilage zur Einkommensteuererklärung 2004 offen gelegt hat. Davon geht offensichtlich auch der Betriebsprüfer aus, zumal er in seiner Stellungnahme vom 12. März 2009 auf die Tz. 14 nicht mehr Bezug nimmt.

Es ist daher im gegenständlichen Verfahren davon auszugehen, dass lediglich die in Tz. 10 getroffene Feststellung grundsätzlich eine neu hervorgekommene Tatsache enthält. Die auf diese Feststellung entfallende Einkommensteuer beträgt 111,06 € (31 % von 360,00 €).

Bei der amtswegigen Wiederaufnahme ist weiters zwischen der Rechtsfrage, ob der Tatbestand eine Wiederaufnahme des Abgabenverfahrens gegeben ist und der Frage der Durchführung der Wiederaufnahme, dem Ermessen der Behörde liegt, zu unterscheiden. Wenn die Rechtsfrage dahin gehend geklärt ist, dass ein Wiederaufnahmegrund tatsächlich gegeben ist, hat die Abgabenbehörde in Ausübung ihres Ermessens zu entscheiden, ob die

---

amtsweigige Wiederaufnahme zu verfügen ist. Dabei sind Sinn des Gesetztes und § 20 BAO als Ermessensrichtlinien zu berücksichtigen.

Die Rechtmäßigkeit der Ermessensentscheidung ist also unter Bedachtnahme auf § 20 BAO zu beurteilen. Gemäß § 20 BAO sind Ermessensentscheidungen innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen des Ermessens nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dabei ist im Gesetzesbegriff "Billigkeit" die Bedeutung von Angemessenheit im Bezug auf berechtigte Interessen der Partei und dem Begriff "Zweckmäßigkeit" das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einhebung der Abgaben beizumessen.

Im Hinblick auf den Zweck des § 303 BAO ist bei der Ermessensübung grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) zu geben. Ungeachtet des Prinzips der Vorrangigkeit der Rechtsrichtigkeit gegenüber jenem der Rechtsbeständigkeit kommt aber eine Wiederaufnahme nicht in Betracht, wenn die steuerlichen Auswirkungen absolut bzw. relativ bloß geringfügig sind.

Eine Interessensabwägung im Sinne es § 20 BAO verbietet bei (absoluter bzw. relativer) Geringfügigkeit der neu hervorgekommenen Tatsachen in der Regel den Gebrauch der Wiederaufnahmemöglichkeit. Die Geringfügigkeit ist dabei anhand der steuerlichen Auswirkungen der konkreten Wiederaufnahmegründe und nicht aufgrund der steuerlichen Gesamtauswirkung zu beurteilen, die in Folge Änderung aufgrund anderer rechtlicher Beurteilungen im Sachbescheid vorzunehmen wäre.

Im gegenständlichen Fall beträgt die sich aufgrund der Wiederaufnahmegründe (Tz. 8, 9, 13 und 14 des Berichtes) ergebende Nachforderung an Einkommensteuer 14.600,81 €. Die Einkommensteuer die aus dem Wiederaufnahmegrund (Tz. 10) resultiert beträgt 111,06 €, dass sind 0,76 % von der Gesamtnachforderung. Je mehr die festgestellten Wiederaufnahmegründe in ihren steuerlichen Auswirkungen von jenen abweichen, die sich insgesamt als Folge der Wiederaufnahme eines Verfahrens ergeben, desto mehr Gewicht ist den rechtlichen Interessen des Abgabepflichtigen am Weiterbestand des bisher erlassenen rechtskräftigen Bescheides beizumessen. Da eine geänderte rechtliche Beurteilung eines bereits bekannten Sachverhaltes bzw. eine geänderte Rechtsauffassung keinen Wiederaufnahmegrund darstellen, müssen die damit verbundenen steuerlichen Auswirkungen im Verhältnis zu jenen gesetzt werden, die unmittelbar auf das hervorkommen von Wiederaufnahmsgründen zurückzuführen sind. Nur eine solche Interessensabwägung bezieht auch das schutzwürdige Vertrauen des Abgabepflichtigen in die Beständigkeit individueller normativer Akte in die Ermessensübung ein. Es wäre mit § 20 BAO unvereinbar und die

amtsweigige Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens würde auf eine unrichtige Ermessensübung zurück gehen, wenn die die Wiederaufnahme des Verfahrens auslösenden, neu hervor gekommenen Tatsachen und die damit verbundenen Nachforderungen einerseits und die durch die Wiederaufrollung sich ergebenden Mehrsteuern insgesamt andererseits in ihrem zahlenmäßigen Ausdruck stark voneinander abweichen, der Wiederaufnahmegrund und seine steuerlichen Auswirkungen zur Gesamtforderung also außer jedem Verhältnis stehen. Bei einem Missverhältnis der angeführten Art wird sohin im allgemeinen das Gewicht der Erwägung der Billigkeit gegenüber denen der Zweckmäßigkeit stärker sein (zB. wenn Änderungen zur Folge geänderter Tatsachen Kenntnisse relativ betrachtet nur ganz unbedeutend sind, unter Umständen sogar zur Steuerminderung führen, Änderungen in andern Bereichen außerhalb des Wiederaufnahmegrundes aber hohe Nachforderungen auslösen können).

Im gegenständlichen Fall ergab der Erstbescheid eine Einkommensteuergutschrift in Höhe von 19.287,13 €, der wiederaufgenommene Einkommensteuerbescheid ergab eine Gutschrift in Höhe von 4.686,32 €, sodass sich insgesamt eine Nachforderung in Höhe von 14.600,81 € ergibt. Ausgehend vom Höchststeuersatz des Bw. von 31 % ergibt sich aus der Nichtanerkennung von Aufwendungen für den Abtretungsvertrag als Betriebsausgabe in Höhe von 360,00 € eine Einkommensteuernachforderung in Höhe von 111,60 €. Der Wiederaufnahmegrund beträgt daher seiner Höhe nach 0,76 % der Gesamtänderung. Der Wiederaufnahmegrund steht damit zweifellos außer jedem Verhältnis zur Gesamtänderung. Das betragsmäßige Missverhältnis zwischen dem Wiederaufnahmegrund einerseits und der übrigen Änderungen (vor allem der Nichtberücksichtigung der Mindestkörperschaftsteuer) spricht zu Gunsten der Aufrechterhaltung der Rechtskraft des Einkommensteuerbescheides 2004.

Der Berufung gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2004 wird daher stattgegeben und der Wiederaufnahmebescheid hinsichtlich der Einkommensteuer 2004 aufgehoben.

#### Berufung gegen den (wiederaufgenommenen) Einkommensteuerbescheid 2004:

Die Abgabenbehörde hat eine Berufung nach § 273 Abs. 1 BAO durch Bescheid zurückzuweisen, wenn die Berufung

- nicht zulässig ist oder
- nicht fristgerecht eingegbracht wurde.

Eine Berufung ist unter anderem unzulässig bei Beseitigung des angefochtenen Bescheides aus dem Rechtsbestand vor Erledigung der Berufung. Durch Aufhebung des die

Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden Bescheides tritt das Verfahren gemäß § 307 Abs. 3 BAO in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat.

Durch die Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides scheidet somit ex lege der neue Sachbescheid aus dem Rechtsbestand aus, der alte Sachbescheid lebt wieder auf. Da der Berufung gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2004 stattgegeben und dieser Bescheid aufgehoben wurde, scheidet der wieder aufgenommene Einkommensteuerbescheid vom 18. Dezember 2006 aus dem Rechtsbestand auf und der Erstbescheid vom 12. September 2005 lebt wieder auf. Dies hat zur Folge, dass die Berufung gegen den wieder aufgenommenen Einkommensteuerbescheid 2004 vom 18. Dezember 2006 als unzulässig (geworden) zurückzuweisen ist.

Linz, am 23. Juli 2009