



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der AB, geb. X, Adresse, vom 19. August 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes C vom 9. August 2011 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 2009 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw) ist als mobile Ergotherapeutin tätig. Sie ist laut einem im Einkommensteuerakt befindlichen Auszug aus dem Zentralen Melderegister deutsche Staatsbürgerin und seit Oktober 2006 in Adresse, gemeldet.

Im Kalenderjahr 2006 wurden die durch die doppelte Haushaltsführung und die Familienheimfahrten entstandenen Mehraufwendungen für vier Monate als Werbungskosten berücksichtigt.

Im Kalenderjahr 2007 wurden diese Kosten für weitere zwei Monate als Werbungskosten anerkannt und die Bw in der Bescheidbegründung darauf verwiesen, dass Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten bei einem alleinstehenden Steuerpflichtigen nur vorübergehend – sechs Monate – als Werbungskosten zum Steuerabzug

zugelassen werden könnten. Dementsprechend seien die Aufwendungen nur mehr für zwei Monate berücksichtigt worden.

Den im Kalenderjahr 2008 entgegen der oa. Bescheidbegründung abermals geltend gemachten Mehraufwendungen für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten wurde unter Hinweis auf die Vorjahresbegründung der Werbungskostenabzug versagt.

Die Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2009 wurde am 19. März 2010 bei der zuständigen Abgabenbehörde eingereicht. Die Veranlagung erfolgte – unter Berücksichtigung der beantragten Werbungskosten, Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen – am 29. März 2010 erklärungsgemäß und ohne Überprüfung der Angaben der Bw, sodass die wiederum unter dem Titel der doppelten Haushaltsführung und Familienheimfahrten beantragten Kosten Berücksichtigung fanden.

Einem – offenbar anlässlich der Veranlagung der Einkommensteuer 2008 – am 27. Oktober 2010 angelegten Aktenvermerk ist zu entnehmen, dass eine nachträgliche Überprüfung des Einkommensteuerbescheides 2009 sowie der Vorjahre ergeben habe, dass diese Kosten bereits ab der Veranlagung 2007 teilweise nicht mehr anerkannt worden seien.

In der Folge wurde am 18. November 2010 ein gemäß § 293b BAO berichtigter Einkommensteuerbescheid 2009 erlassen und zur Begründung angeführt, dass im Hinblick auf die Nichtanerkennung der Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten auf den Einkommensteuerbescheid 2007 verwiesen werde.

In der gegen diesen berichtigten Bescheid erhobenen Berufung vom 2. Dezember 2010 wandte sich die Bw im Wesentlichen gegen die Annahme einer offensichtlichen Unrichtigkeit.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 17. Mai 2011 wurde der Berufung stattgegeben und der gemäß § 293b BAO berichtigte Bescheid aufgehoben.

In der Folge ersuchte die Abgabenbehörde die Bw, die in der Arbeitnehmererklärung 2009 beantragten Aufwendungen zu belegen.

Nach Vorlage diverser Belege verfügte das Finanzamt mit Bescheid vom 9. August 2011 die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2009 (Bescheid vom 29. März 2010) gemäß § 303 Abs. 4 BAO.

Anlässlich einer nachträglichen Prüfung der Erklärungsangaben seien die unten angeführten Tatsachen und/oder Beweismittel neu hervorgekommen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens erforderlich gemacht hätten. Die Wiederaufnahme sei unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigskeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt worden. Im vorliegenden Fall sei

dem Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung der Vorrang gegenüber dem Interesse an der Rechtsbeständigkeit einzuräumen. Die steuerlichen Auswirkungen seien als nicht geringfügig anzusehen. Auf Grund der Beantwortung des Auskunftsersuchens sei neu hervorgekommen, dass es sich bei den Familienheimfahrten um Fahrten in die Heimat nach Deutschland handle; dies sei in der elektronisch übermittelten Erklärung nicht ersichtlich gewesen. Weiters müsse das Finanzamt auf Grund der nicht vorgelegten Unterlagen (Kirchenbeitrag und Spenden) annehmen, dass diese nicht entrichtet worden seien. Dies stelle ebenfalls eine neue Tatsache für eine Wiederaufnahme dar.

Der im wiederaufgenommenen Verfahren ebenfalls am 9. August 2011 ergangene Einkommensteuerbescheid 2009 wurde ohne Berücksichtigung von 2.664,00 € (Kosten für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten), 200,00 € (Kirchenbeitrag) und 20,00 € (Spenden) erlassen.

In ihrer gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2009 erhobenen Berufung stellte die Bw die bisherige Chronologie dar und wandte ein, dass der Bescheid für 2009 jetzt das dritte Mal bearbeitet werde. Der Begründung, dass als neues wesentliches Beweismittel unter anderem die doppelte Haushaltsführung "neu hinzugekommen" (gemeint wohl: neu hervorgekommen) sei, müsse entschieden widersprochen werden. In ihrer Berufung vom 2. Dezember 2010 habe sie bereits sehr deutlich auf diesen Sachverhalt hingewiesen, der dem Finanzamt daher seit Dezember 2010 bekannt gewesen sei. Die Bw ersuche daher um Rücknahme der Wiederaufnahme und Akzeptanz des Bescheides vom 17. Mai 2011, weil der Umstand der doppelten Haushaltsführung bereits am 2. Dezember 2010 schriftlich mitgeteilt worden sei. Dieser Tatbestand sei nicht verschwiegen worden und könne daher nicht als "neu hinzugekommen" (gemeint wohl wiederum: neu hervorgekommen) betrachtet werden. Sie poche daher auf die Rechtsbeständigkeit des Bescheides vom 17. Mai 2011. Es könne nicht sein, dass ein Bescheid so oft ausgestellt und wieder aufgehoben werde. Als Steuerzahlerin habe sie ein Recht auf verbindliche Auskünfte des Finanzamtes und Beständigkeit der zugestellten Bescheide.

Zur Kirchensteuer führte die Bw an, dass sie die Kirchensteuer mit Telebanking bezahlt habe; aus diesem Grund könne sie keinen Zahlungsbeleg zusenden. Sie habe aber bereits mit der Kirchenbeitragsstelle telefoniert. Diese werde eine Zahlungsbestätigung für 2009 zusenden, die sie auf Wunsch nachreichen könne.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen 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.

Tatsachen im Sinne des § 303 BAO sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis als vom rechtskräftigen Bescheid zum Ausdruck gebracht, geführt hätten, wie etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen und Eigenschaften. Neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung solcher Sachverhaltselemente – gleichgültig, ob diese späteren rechtlichen Erkenntnisse (neuen Beurteilungskriterien) durch die Änderung der Verwaltungspraxis oder Rechtsprechung oder nach vorhergehender Fehlbeurteilung oder Unkenntnis der Gesetzeslage eigenständig gewonnen werden – sind keine Tatsachen. Die nachteiligen Folgen einer früheren unzutreffenden Würdigung oder Wertung des offen gelegten gewesenen Sachverhaltes oder einer fehlerhaften rechtlichen Beurteilung – gleichgültig, durch welche Umstände veranlasst – lassen sich bei unveränderter Tatsachenlage nicht nachträglich im Wege der Wiederaufnahme des Verfahrens beseitigen (VwGH 23.4.1998, 95/15/0108).

Gründe für eine Wiederaufnahme sind nur im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existente Tatsachen, die später hervorkommen. Waren der Behörde bestimmte Umstände im betreffenden Verfahren bekannt, sind diese Umstände keine Wiederaufnahmegründe.

Liegt der durch das Finanzamt herangezogene Wiederaufnahmegrund vor, ist die Verfügung der Wiederaufnahme ins Ermessen der Abgabenbehörde gestellt. Als Ermessensrichtlinien sind der Sinn des Gesetzes und § 20 BAO heranzuziehen.

Zweck des § 303 BAO ist es, eine neuerliche Bescheiderlassung dann zu ermöglichen, wenn Umstände gewichtiger Art hervorkommen. Ziel ist ein insgesamt richtiges Ergebnis. Im Hinblick auf den Zweck des § 303 BAO ist bei der Ermessensübung dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) grundsätzlich der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) zu geben, unabhängig davon, ob sich die Wiederaufnahme letztlich zu Gunsten oder zu Ungunsten der Partei auswirkt.

Gemäß § 20 BAO sind Ermessensentscheidungen innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dabei ist dem Gesetzbegriff "Billigkeit" die Bedeutung

von Angemessenheit in Bezug auf berechtigte Interessen der Partei und dem Begriff "Zweckmäßigkeit" das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einhebung der Abgaben, beizumessen.

Das Neuherkommen von Tatsachen und Beweismitteln bezieht sich auf den Wissensstand (auf Grund der Abgabenerklärung und allfälliger Beilagen) des jeweiligen Verfahrens und des jeweiligen Veranlagungsjahres. Entscheidend ist, ob der abgabenfestsetzenden Stelle im wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können (VwGH 19.3.2002, 97/14/0034).

Auch Dauersachverhalte, das sind über einen Besteuerungszeitraum hinaus wirkende und bestehende Verhältnisse und Zustände, können für jeden einzelnen Besteuerungszeitraum neu hervorgekommen sein, auch wenn sie vorhergehend, bei Besteuerung eines früheren Zeitraumes, bereits bekannt waren (Stoll, BAO, 2934).

Das Finanzamt sah als neue Tatsachen im Sinne des § 303 BAO zum einen den Umstand, dass es sich bei den Familienheimfahrten um Fahrten in die Heimat der Bw nach Deutschland handelte und dies aus der elektronisch übermittelten Erklärung nicht ersichtlich gewesen sei, zum anderen, dass – trotz Aufforderung – ein Nachweis für die Entrichtung der Kirchensteuer und Spenden nicht erbracht worden sei.

Die Nennung des Wiederaufnahmegrundes bzw. der Wiederaufnahmegründe ist nicht zuletzt deshalb notwendig, weil die Berufungsbehörde sich bei Erledigung der gegen die Verfügung der Wiederaufnahme gerichteten Berufung auf keine neuen Wiederaufnahmegründe stützen darf; sie hat lediglich zu beurteilen, ob die von der Abgabenbehörde erster Instanz angeführten Gründe eine Wiederaufnahme rechtfertigen.

In der elektronisch eingereichten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2009 hatte die Bw zur Kennzahl 723 "Kosten für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten" einen Betrag von 2.664,00 € eingetragen.

Alleine dadurch war für das Finanzamt noch nicht erkennbar, ob die Voraussetzungen für die Anerkennung dieser Aufwendungen als Werbungskosten vorlagen oder nicht.

Im Zuge der Veranlagung 2009 war der Abgabenbehörde der maßgebliche Sachverhalt (nämlich das Vorliegen einer doppelten Haushaltsführung und von Familienheimfahrten bereits seit dem Jahr 2006) nicht vollständig bekannt. Sie sah jedoch keinen Anlass, die

Angaben der Bw anzuzweifeln oder zu hinterfragen, und nahm eine erklärungsgemäße Veranlagung vor.

Erst jüngst erkannte der VwGH, dass selbst bei Unterlassung einfacher Ermittlungsschritte trotz von dazu Anlass gebenden Fehlermeldungen alleine darauf abzustellen sei, ob die Abgabenbehörde die maßgeblichen Tatsachen erkannte oder nicht (VwGH 22.5.2013, 2009/13/0087) und ein allfälliges Behördensverschulden an der Nichterforschung des maßgeblichen Sachverhaltes erst im Rahmen der Ermessensentscheidung zu würdigen sei.

Dass das Finanzamt als neu hervorgekommene Tatsache anführte, der Behörde sei nicht bekannt gewesen, dass es sich bei den Familienheimfahrten um Fahrten nach Deutschland gehandelt habe, wogegen für die Nichtanerkennung derartiger Ausgaben nicht das Ziel dieser Fahrten wesentlich war, sondern dass sie bereits längere Zeit vorgenommen wurden, war nicht als – unzulässiger – Austausch des Wiederaufnahmegrundes zu qualifizieren, weil es sich um den unveränderten Tatsachenkomplex "doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten" handelte.

Für die Abzugsfähigkeit dieser Aufwendungen als Werbungskosten ist es nämlich ohne Belang, ob der Familienwohnsitz im Inland oder Ausland liegt. Kosten für eine beruflich veranlasste Begründung eines zweiten Haushalts am Beschäftigungsstandort können in der Regel aber nur vorübergehend als Werbungskosten geltend gemacht werden, wobei für allein stehende Arbeitnehmer im Allgemeinen ein Zeitraum von sechs Monaten als ausreichend angesehen wird. Wesentlich für die Anerkennung bzw. Nichtanerkennung als Werbungskosten ist daher die zeitliche Komponente, nicht aber, ob die Familienheimfahrten ins Ausland führen oder nicht.

Tatsächlich war der Erstbehörde auf Grund der Angaben der Bw in der Abgabenerklärung weder bekannt, wohin die Fahrten führten, noch wie lange sie bereits über einen doppelten Wohnsitz verfügte.

Der Berufungsbehörde ist gestattet, eine mangelhafte Begründung des Wiederaufnahmeverfahrens nachzuholen, den angefochtenen Bescheid somit zu ergänzen bzw. richtig zu stellen. Eine Konkretisierung einer mangelhaften Berufung in Richtung der tatsächlich vom Finanzamt herangezogenen Wiederaufnahmegrundlagen, stellt kein unzulässiges Auswechseln bzw. "Nachschieben" eines Wiederaufnahmegrundes dar.

An Hand des Aktenvermerkes vom 27. Oktober 2010 (Bl. 7 Einkommensteuerakt 2009) ist aktenmäßig erkennbar, dass der abgabenfestsetzenden Stelle nachträglich tatsächliche Umstände (nämlich der Umstand der doppelten Haushaltsführung und Familienheimfahrten

bereits seit 2006) bekannt geworden sind, von denen sie nicht schon zuvor Kenntnis gehabt hat (Stoll, BAO, 2932).

Erst die Kenntnis, dass Kosten für die doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten bereits seit 2006 als Werbungskosten beantragt worden waren, erlaubte die im wiederaufgenommenen Verfahren getroffene rechtliche Beurteilung.

Dass die Abgabenbehörde bei ihrer zunächst erklärungsgemäßen Veranlagung keine weiteren Erhebungen zur vollständigen Klärung des Sachverhaltes durchführte, hinderte nicht die spätere Verfahrenswiederaufnahme, weil selbst ein Verschulden der Behörde am Unterbleiben der Feststellung der maßgeblichen Tatsachen und Beweismittel im Erstverfahren eine Wiederaufnahme des Verfahrens nicht ausschließt (VwGH 18.9.2003, 99/15/0120).

Insbesondere steht die erklärungsgemäße Veranlagung ohne weitere Erhebung des Sachverhaltes der Wiederaufnahme von Amts wegen nicht entgegen (VwGH 27.4.2000, 97/15/0207).

Neu erhobene Tatsachen führen selbst dann zu einer Wiederaufnahme des Verfahrens, wenn für die Abgabenbehörde die Möglichkeit bestanden hätte, sich schon früher die entsprechenden Kenntnisse zu verschaffen und die Behörde diese Möglichkeiten verschuldetmaßen nicht genutzt hat. Andernfalls wäre es für die Abgabenbehörden geboten, um einer Verschuldenssperre zu begegnen, im Erstverfahren die Ermittlungen bis zum Äußersten voranzutreiben und Erklärungen unter allen Umständen auf ihre Richtigkeit zu prüfen, kurzum, dem Abgabepflichtigen von vornherein mit Zweifeln und Misstrauen zu begegnen, weil im Unterlassen behördlicher Untersuchungen stets pflichtwidrige Untätigkeit und eine Vernachlässigung der Sachaufklärungspflicht gesehen werden könnten (Stoll, BAO, 2934 f.).

Entscheidend ist der Wissensstand im Zeitpunkt der Erlassung des Bescheides, mit dem das wiederaufzunehmende Verfahren abgeschlossen worden ist (VwGH 20.4.2004, 2003/13/0165).

Die Bw wies in der gegenständlichen Berufung darauf hin, dass sie in ihrer Berufung vom 2. Dezember 2010 sehr deutlich auf die doppelte Haushaltsführung hingewiesen habe und daher ersuche, den Bescheid vom 17. Mai 2011 zu akzeptieren.

In ihrer Argumentation verkennt die Bw Folgendes:

Ihrer Berufung vom 2. Dezember 2010 gegen den nach § 293b BAO berichtigten Bescheid wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 17. Mai 2011 stattgegeben. Dies hatte zur Folge, dass der Berichtigungsbescheid vom 18. November 2010 (ersatzlos) aufgehoben wurde und

aus dem Rechtsbestand ausschied. Da die Bescheidaufhebung die Erlassung eines neuen Einkommensteuerbescheides 2009 nicht zur Folge hatte, lebte der (die doppelte Haushaltsführung und die Familienheimfahrten berücksichtigende) Erstbescheid vom 29. März 2010 wieder auf.

Aus diesem Grund verfügte das Finanzamt die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich dieses wiederum in Geltung befindlichen Erstbescheides, worauf im Spruch des Wiederaufnahmebescheides auch hingewiesen wurde.

Maßgeblich ist der Kenntnisstand zum Zeitpunkt des von der Wiederaufnahme des Verfahrens betroffenen Bescheides, somit der Kenntnisstand der Abgabenbehörde am 29. März 2010. Zu diesem Zeitpunkt waren der Abgabenbehörde aber die für die Wiederaufnahme herangezogenen neuen Tatsachen – wie die Bw selbst zugesteht, wenn sie meint, sie habe im Dezember 2010 auf den Sachverhalt sehr deutlich hingewiesen – noch nicht bekannt.

Entgegen der Ansicht der Bw stellte die am 17. Mai 2011 verbuchte "Aufhebung des Bescheides vom 18. November 2010 nach § 299 BAO" lediglich die EDV-technische Umsetzung der stattgebenden Berufungsvorentscheidung dar, welche die Aufhebung des bekämpften Bescheides vom 18. November 2010 aussprach.

Wenn die Bw moniert, dass der Bescheid für 2009 zum dritten Mal "durchgearbeitet" werde, ist darauf zu verweisen, dass die Bescheidaufhebung am 17. Mai 2011 auf Grund ihres Einschreitens erfolgte. Für die Wiederaufnahme des Verfahrens oder eine sonstige Bescheidänderung kommt es zudem ausschließlich darauf an, dass die im Gesetz vorgesehenen Tatbestände erfüllt sind. Entgegen der Auffassung der Bw bestehen unter dieser Voraussetzung auch gegen die mehrfache Wiederaufnahme des Verfahrens – unbeschadet des Erfordernisses der Begründung der Ermessensentscheidung – bzw. gegen die wiederholte Abänderung von Bescheiden keine Bedenken (VwGH 28.5.1997, 94/13/0032).

Das Bekanntwerden aller rechtserheblichen Sachverhaltselemente im Zusammenhang mit der doppelten Haushaltsführung und den Familienheimfahrten **nach Ergehen des**

Erstbescheides vom 29. März 2010 stellt ebenso einen tauglichen Wiederaufnahmegrund im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO dar wie der Umstand, dass steuerlich geltend gemachte Ausgaben (Spenden) tatsächlich nicht geleistet worden sind.

Dass die Bw entgegen den Feststellungen des Finanzamtes, wie in der Berufung eingewendet und durch eine Zahlungsbestätigung belegt, im Kalenderjahr 2009 zwar nicht den erklärten Betrag von 200,00 €, aber einen Betrag von 148,64 € an Kirchensteuer entrichtet hat, hat im Hinblick auf das Verbleiben von Wiederaufnahmegründen (doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten bzw. Spenden) und die Geringfügigkeit dieses Betrages im Vergleich zu

den übrigen Wiederaufnahmegründen keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides zur Folge.

Die Abgabenbehörde verfügte die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2009 unter Hinweis auf das Überwiegen des öffentlichen Interesses an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung gegenüber dem Interesse an der Rechtsbeständigkeit.

Im Rahmen der Ermessensübung ist auch dem Gesamtverhalten des Abgabepflichtigen Gewicht beizumessen. Eine offenkundige Abgabenverkürzungsabsicht wird ebenso zu berücksichtigen sein wie das Bestreben eines Abgabepflichtigen, den Sachverhalt oder die rechtliche Situation in einer Weise darzustellen, die zwar nichts verschweigt, aber dennoch geeignet ist, der Abgabenbehörde einen falschen Eindruck von der rechtlichen Relevanz des Geschehens zu vermitteln (VwGH 27.8.1998, 93/13/0023).

Zum Gesamtverhalten der Bw ist festzustellen, dass sie bereits im Einkommensteuerbescheid 2007 darauf verwiesen wurde, dass Aufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung sowie Familienheimfahrten bei einem alleinstehenden Steuerpflichtigen nur vorübergehend – sechs Monate – als Werbungskosten anerkannt werden könnten. Aus diesem Grund seien ihre Aufwendungen für 2007 nur mehr für zwei Monate berücksichtigt worden.

Dessen ungeachtet machte die Bw in den am 19. März 2010 elektronisch eingereichten Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung 2008 und 2009 abermals Werbungskosten infolge doppelter Haushaltsführung und Familienheimfahrten steuerlich geltend.

Dem gegenüber wird das Verschulden der Abgabenbehörde, die im Vertrauen darauf, dass die Bw hinsichtlich der doppelten Haushaltsführung und Familienheimfahrten der geäußerten Rechtsansicht der Behörde Folge leisten und diese Aufwendungen nicht weiterhin als Werbungskosten geltend machen wird, Ermittlungen zur Erforschung des steuerlich relevanten Sachverhaltes unterlassen hat, als geringfügig eingestuft.

Die steuerlichen Auswirkungen der verfügten Wiederaufnahme sind zudem weder absolut noch relativ als geringfügig anzusehen.

Bei gegebener Sachlage erfolgte die Wiederaufnahme insgesamt zu Recht, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Der Wiederaufnahmebescheid und der neue Sachbescheid sind zwei Bescheide, die jeder für sich einer Berufung zugänglich sind.

Gegen den im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Einkommensteuerbescheid hat die Bw keine Berufung erhoben, sodass dieser Bescheid in Rechtskraft erwachsen ist. Der erst

im Zuge der Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid nachgewiesene Kirchenbeitrag konnte daher keine Berücksichtigung mehr finden.

Linz, am 6. August 2013