



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., AdresseBw., vertreten durch Stb., vom 11. Dezember 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr, vertreten durch Amtspartei, vom 13. November 2009 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO betreffend Einkommensteuer 2003 bis 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber erzielte in den Jahren 2003 bis 2007 jeweils Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

In den vom Arbeitgeber übermittelten Lohnzetteln wurde jeweils das Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit c EStG 1988 für eine einfache Fahrtstrecke über 60 km berücksichtigt.

In den durch Bw. eingereichten **Erklärungen für die Jahre 2003 bis 2007** wurde von diesem der Wohnort N. angegeben, der Dienstort im Hinblick auf die nichtselbständige Tätigkeit findet sich nicht.

Mit **Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 2003 bis 2007** vom 22. Juni 2004 bzw. 18. Juli 2006 (2003), vom 23. Juni 2005 bzw. 18. Juli 2006 (2004), vom 18. Juli 2006 (2005), vom 21. Mai 2007 (2006) und vom 2. Juni 2008 (2007) wurde jeweils das

Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit c EStG 1988 für eine einfache Fahrtstrecke über 60 km berücksichtigt.

Im Zuge des Berufungsverfahrens betreffend Einkommensteuer 2008 wurden Erhebungen im Hinblick auf die Voraussetzungen für die Gewährung des geltend gemachten Pendlerpauschales durchgeführt.

Vorliegend ist folgende **Telefonnotiz vom 22. September 2009** über ein Telefonat der Amtspartei mit dem Berufungswerber im Hinblick auf die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2008:

„Zusagen des Gesprächspartners:

*Der **Dienstort** ist im Bereich der V. in **Linz**. Korrektur des Pendlerpauschales bei der Lohnverrechnung wird vorgenommen.*

Meine Zusagen:

Bw. wird mitgeteilt, dass das vom Arbeitgeber berücksichtigte Pendlerpauschale im Ausmaß von jährlich 3.151,50 € zu hoch ist. Bw. steht aufgrund der Behinderung und der Unzumutbarkeit der Benutzung von Massenbeförderungsmittel das „große“ Pendlerpauschale zu, aber nur im Ausmaß von 1.267,50 € (für 2008).

Im Wege der Berufungserledigung wird dahingehend eine Korrektur vorgenommen.“

Mit **Wiederaufnahmebescheiden vom 13. November 2009** wurden die Verfahren betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2001 bis 2007 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommen.

Begründet wurde jeweils wie folgt:

Anlässlich einer nachträglichen Prüfung der Erklärungsangaben seien die in der Begründung zum beiliegenden Einkommensteuerbescheid angeführten Tatsachen und/oder Beweismittel neu hervorgekommen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO erforderlich machen würden. Die Wiederaufnahme sei unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt worden. Im vorliegenden Fall überwiege das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit und die steuerlichen Auswirkungen könnten nicht als geringfügig angesehen werden.

In den jeweiligen **Einkommensteuerbescheiden** wurde unter Anderem wie folgt begründet:

Das „große“ Pendlerpauschale – aufgrund einer Gehbehinderung – stehe für eine Entfernung zwischen 20 und 40 Kilometern nur im Ausmaß von 1.179,00 € zu.

Mit Schreiben vom **11. Dezember 2009** wurde gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens der Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2001 bis 2007

Berufung eingereicht wie folgt:

Anlässlich einer nachträglichen Prüfung der Erklärungsangaben sei von der Abgabenbehörde festgestellt worden, dass in den bisher ergangenen Einkommensteuerbescheiden, welche der Wiederaufnahme des Verfahrens zu Grunde liegen würden, das Pendlerpauschale für Fahrten zwischen Wohnort und Arbeitsplatz von über 60 km gewährt worden wäre.

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO sei eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen zulässig, wenn neue Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen würden und die Kenntnis dieser Umstände einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt haben würde. Damit werde die Möglichkeit geschaffen, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung tragen zu können, nicht aber bloß die Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung offen gelegter Sachverhalte zu beseitigen (VwGH 13.9.1988, 87/14/159).

Maßgebend sei daher, ob der Abgabenbehörde in dem wieder aufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen sei, dass sie in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wieder aufzunehmenden Verfahren erlassene Entscheidung gelangen habe können (VwGH 9.7.1997, 96/13/0185). Unser Mandant reiche jährlich seine Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung ein, wobei im Zuge der Veranlagung das laut Lohnzettel ausgewiesene Pendlerpauschale, das unstrittig in dieser Höhe nicht zustehe, berücksichtigt worden wäre. Aus heutiger Sicht sei nicht mehr klar festzustellen, warum das überhöhte Pendlerpauschale im Lohnsteuerverfahren durch den Dienstgeber als Werbungskosten vom steuerpflichtigen Gehalt abgezogen worden wäre. Ein Rechtsirrtum könne insofern möglich sein, dass als Entfernung des Wohnortes zum Arbeitsplatz 60 km angeführt worden sei, dabei irrtümlich die Wegstrecke zur Hin- und Rückfahrt berücksichtigt worden wäre. Es sei schwer erklärlich, dass vorerst vom Dienstgeber dies nicht erkannt worden wäre und das überhöhte Pendlerpauschale in der Gehaltsverrechnung berücksichtigt worden wäre. Eine Änderung des Wohnortes hätte nicht stattgefunden, der Wohnort des Berufungswerbers wäre seit dessen Geburt in N.. Bei der Veranlagung des Jahres 2008 sei erstmals auf Grund der bisher unveränderten Aktenlage der Umstand berücksichtigt worden, dass bisher ein zu hohes Pendlerpauschale abgezogen worden wäre und das Verfahren ab dem Jahr 2001 sei wieder aufgenommen worden.

Allein der Umstand, dass die Abgabenbehörde bei der Veranlagung 2008 die Gewährung des Pendlerpauschales in diesem Ausmaß ohne Hervorkommen neuer Tatsachen erkannt hätte, schließe eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO aus. Wenn die belangte Behörde in der Begründung zur Wiederaufnahme darauf verweise, dass auf Grund einer nachträglichen Prüfung der Erklärungsangaben eine Wiederaufnahme durchzuführen sei, so zeige dies, dass in der Erklärung richtige Angaben gemacht worden wären (Wohnort), erst

durch diese nachträgliche Prüfung die nunmehrigen Feststellungen getroffen worden wären, zeige aber andererseits, dass auf Grund der Aktenlage zum Zeitpunkt der jeweiligen Veranlagung zu erkennen gewesen sein würde, dass das Pendlerpauschale in der genannten Höhe zu Unrecht bestehen würde. Der Hinweis der nachträglichen Prüfung sei keine Begründung für das Hervorkommen neuer Sachverhalte. Es sei nicht Sache des Abgabepflichtigen, das Nichtvorliegen eines Wiederaufnahmegrundes nachzuweisen, sondern Aufgabe der Abgabenbehörde, die von ihr verfügte Wiederaufnahme durch unmissverständliche Hinweise darauf zu begründen, welche Tatsachen und Beweismittel auf welche Weise neu hervorgekommen seien (VwGH 30.9.1987, 87/13/0006).

Die Wiederaufnahme diene nicht dazu, die Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung eines offen gelegten Sachverhaltes zu beseitigen.

Hinsichtlich der Wiederaufnahme der Jahre 2001 bis 2003 werde noch der Umstand der Verjährung gemäß § 207 Abs. 2 BAO eingewendet.

Mit **Berufungsvorentscheidung vom 8. Februar 2010** wurde die obige Berufung im Hinblick auf die Wiederaufnahmebescheide betreffend Einkommensteuer 2003 bis 2007 als unbegründet abgewiesen. Der Berufung im Hinblick auf die Wiederaufnahmebescheide betreffend Einkommensteuer 2001 und 2002 wurde stattgegeben.

Begründet wurde wie folgt:

Verjährung

Im Berufsbegehren werde eingewendet, dass hinsichtlich der Wiederaufnahme für die Jahre 2001 bis 2003 bereits Verjährung eingetreten sein würde.

Gemäß § 207 Abs. 2 BAO betrage bei der Einkommensteuer die Verjährungsfrist – soweit nicht von hinterzogenen Abgaben auszugehen sei – fünf Jahre. Gemäß § 208 Abs.1 lit a BAO beginne hinsichtlich der Einkommensteuer die Verjährung mit Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden sei.

§ 209 Abs.1 BAO laute: *„Werden innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist. Verfolgungshandlungen (§ 14 Abs. 3 FinStrG, § 32 Abs. 3 VwStG) gelten als solche Amtshandlungen.“*

2001:

2001 + 5 Jahre (§ 207 BAO) + 1 Jahr (§ 209 BAO; Jahresbescheid = Verlängerungshandlung) ergibt 2007 = Ende der Verjährung.

Die auf Antrag im Jahr 2006 durchgeführte Wiederaufnahme hinsichtlich der

außergewöhnlichen Belastung (Gehbehinderung) führe zu keiner weiteren Verlängerung der Verjährungsfrist, da es sich beim Jahr 2006 nicht um jenes Jahr handle, in welchem die Verjährungsfrist ablaufe. Da sowohl im Jahr 2007, als auch im Jahr 2008 keine Verlängerungshandlung getätigt worden wäre, sei im Jahr 2009 bereits Verjährung eingetreten.

2002:

Wie Beispiel für 2001, logischerweise Ende der Verjährung = 2008.

Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2001 und 2002 sei somit aus Gründen der Verjährung statt zu geben.

2003:

2003 + 5 Jahre (§ 207 BAO) + 1 Jahr (§ 209 BAO; Jahresbescheid = Verlängerungshandlung) ergebe als Ende der Verjährung 2009. Da die Wiederaufnahme des Verfahrens im Jahr 2009 verfügt worden sei, liege entgegen der Behauptung in der Berufungsschrift für 2003 keine Verjährung vor.

Wiederaufnahme des Verfahrens aufgrund neuer Tatsachen oder Beweismittel

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

Die amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens stehe im Ermessen der Behörde.

Diesbezüglich sei zu unterscheiden zwischen der Rechtsfrage, ob der festgestellte Sachverhalt einen Wiederaufnahmetatbestand erfülle, und der Ermessensfrage, ob die Wiederaufnahme auch durchzuführen sei. Erst wenn die Rechtsfrage dahin beantwortet sei, dass ein Wiederaufnahmegrund vorliegen würde, hätte die Behörde in Ausübung ihres Ermessens zu entscheiden, ob sie die Wiederaufnahme verfüge (Ellinger-Iro-Kramer-Sutter-Urtz, BAO, § 303, E 152 und die dort angeführte Judikatur des VwGH).

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH sei das Neuhervorkommen vom Tatsachen und Beweismitteln nur aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens derart zu beurteilen, dass es darauf ankomme, ob der Abgabenbehörde im wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen wäre, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahrens erlassenen Entscheidung gelangen habe können. Das „*Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln*“ iSd § 303 Abs. 4 BAO beziehe sich damit auf den Wissensstand (auf Grund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen) im jeweiligen Veranlagungsjahr (VwGH 29.9.2004, 2002/13/0135).

Von der Kenntnis einer Tatsache könne erst dann gesprochen werden, wenn der Abgabenbehörde die Tatsache in ihrem für die abgabenrechtliche Beurteilung wesentlichen Umfang bekannt sei (Ellinger-Iro-Kramer-Sutter-Urtz, aaO, E 177).

Für die amtswegige Wiederaufnahme sei es bedeutungslos, aus welchen Gründen der Abgabenbehörde die Tatsachen oder Beweismittel bisher unbekannt geblieben seien; insbesondere sei es unerheblich, dass die Abgabenbehörde an der Nichtfeststellung der maßgeblichen Tatsachen durch das Unterlassen entsprechender Ermittlungen ein Verschulden treffe (Ellinger-Iro-Kramer-Sutter-Urtz, aaO, E 177a).

Im Sinne dieser Ausführungen sei durch das Gegenüberstellen des Wissensstandes der Behörde im Zeitpunkt der Erlassung des Erstbescheides und jenes Wissensstandes anlässlich der Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens zu beurteilen, ob Tatsachen neu hervorgekommen seien.

Wiederaufnahmegründe seien nur im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existente Tatsachen, die später hervorkommen würden (*nova reperta*). Das Hervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln sei aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen (Ritz, BAO³, § 303, Tz 13f). Bei der Prüfung der Frage, ob eine Tatsache im Erstverfahren bekannt gewesen sei, werde die Behörde nicht als Einheit aufgefasst. Die Verwaltungspraxis sowie ein Großteil der Rechtsprechung beurteile das „Neuhervorkommen“ aus dem Gesichtswinkel des entscheidenden Organs der Behörde, nicht aus dem der Behörde selbst.

Tatsachen, die der Bewertungsstelle oder der Vollstreckungsabteilung der Behörde bekannt seien, müssten demnach nicht auch den für die Veranlagung zuständigen Dienststellen bekannt sein und könnten für die Dienststellen, die erstmals hievon Kenntnis erlangten, als neu hervorgekommen gelten, auch wenn sie anderen Stellen der Behörde bereits bekannt gewesen wären.

Die jüngere Rechtsprechung betone zudem, dass das Hervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln und ihr Charakter als „neu“ nicht nach dem Kenntnisstand der Behörde als Organisationseinheit, sondern „aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens“ gesehen werden müsse (Stoll, BAO, 2936f). Daher könnten zum Beispiel Kenntnisse des Lohnsteuerprüfers für die Einkommensteuerveranlagung neu hervorkommen (Ritz, aaO).

In diesem Zusammenhang sei festzuhalten, dass von den bescheiderlassenden Organen der Behörde anlässlich der Erlassung der Erstbescheide der Umstand, dass der Berufungswerber bei seinem Arbeitgeber ein der Höhe nach unrichtiges Pendlerpauschale beantragt hätte und dieses somit in den Streitjahren vom Arbeitgeber in den Lohnzetteln zu hoch angesetzt worden wäre, unbekannt gewesen wäre. Unstrittig sei, dass dieses der Höhe nach unrichtige Pendlerpauschale nicht in den einzelnen Jahreserklärungen beantragt worden sei, sondern in den vom Arbeitgeber übermittelten Lohnzetteln enthalten gewesen wäre. Diese übermittelten

Lohnzettel würden normalerweise ungeprüft in die jeweiligen Jahresbescheide übernommen. Die Behörde würde erst durch Überprüfen der Angaben im Lohnzettel bzw. durch weitere Ermittlungen die für die Abgabenbemessung relevanten Daten feststellen müssen, was sie aber unterlassen habe.

So seien im gegenständlichen Fall weder im Papier-, noch im elektronischen Akt irgendwelche Unterlagen (zum Beispiel Vorhalt, Ergänzungsersuchen, Vermerk,...) ersichtlich, aus denen hervorgehe, dass die Voraussetzungen für ein Pendlerpauschale überprüft worden wären. Das Vorliegen für die Voraussetzung des am Lohnzettel der Höhe nach zu Unrecht gewährten Pendlerpauschales sei erstmals im Zuge der Berufungsbearbeitung des Jahres 2008 überprüft worden. Im Steuerakt sei eine „Telefonnotiz vom 22. September 2009, 11.00 Uhr“ enthalten, aus der hervorgehe, dass sich der Dienstort des Berufungswerbers im Bereich der V. in Linz befinden würde. Die einfache Strecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte würde somit nicht mehr als 60 km, sondern tatsächlich nur zwischen 20 und 40 km betragen. Anschließend sei festgestellt worden, dass auf Grund eines Antrages des Berufungswerbers (falsche Angabe der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte) beim Arbeitgeber seit zumindest 1994 ein der Höhe nach unrichtiges Pendlerpauschale berücksichtigt worden wäre. Erst mit Überprüfung dieser – vom Berufungswerber beim Arbeitgeber falsch angegebenen – Entfernung sei eine Tatsache neu hervorgekommen, die bis dahin im Verfahren nicht berücksichtigt worden wäre und deren Kenntnis im Spruch anders lautende Bescheide (nämlich die in den wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Sachbescheide) herbeigeführt haben würde.

Dass für das Amtsorgan die Möglichkeit bestanden haben würde, sich vor Erlassung der Erstbescheide durch entsprechende Ermittlungen Kenntnis von den für die Besteuerung des Berufungswerbers maßgeblichen Daten zu verschaffen, ändere nichts daran, dass dies tatsächlich erst anlässlich der Bearbeitung einer Berufung eines späteren Jahres geschehen sei. Denn es sei – wie oben ausgeführt – unerheblich, ob der Abgabenbehörde die neu hervorgekommenen Tatsachen im Erstverfahren verschuldet oder unverschuldet unbekannt geblieben sein würden.

Damit stelle aber das Bekanntwerden des Umstandes, dass das vom Arbeitgeber des Berufungswerbers in den Streitjahren jeweils in der Höhe nach falsches Pendlerpauschale berücksichtigt worden sei, einen tauglichen Wiederaufnahmegrund iSd § 303 Abs. 4 BAO dar. Die Verfügung der Wiederaufnahmen stehe damit im Ermessen der Behörde.

Unter Bedachtnahme auf die Bestimmung des § 20 BAO seien Ermessensentscheidungen innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen des Ermessens nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dabei sei dem Gesetzesbegriff „Billigkeit“ die Bedeutung „Angemessenheit“ in Bezug auf

berechtigte Interessen der Partei und dem Begriff „Zweckmäßigkeit“ das öffentliche Interesse insbesondere an der Einhebung der Abgaben beizumessen.

Bei der Ermessensübung hätte die Abgabenbehörde unter Bedachtnahme auf die amtswegige Wahrheitsermittlungspflicht (§ 115 BAO) grundsätzlich die Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) den Vorrang vor der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) einzuräumen. Als gegen die Wiederaufnahme sprechend seien allenfalls insbesondere zu berücksichtigen die Geringfügigkeit der steuerlichen Auswirkungen, das Missverhältnis zwischen den unmittelbaren Folgen des Wiederaufnahmegrundes und (unter Bedachtnahme auf gegenüber den wieder aufzunehmenden Verfahren abweichende rechtliche Beurteilungen) die gesamten steuerlichen Auswirkungen eines etwaigen neuen Sachbescheides, weiters die Uneinbringlichkeit der zu erwartenden Abgabennachforderung, das Verschulden der Behörde an der Nichtgeltendmachung der neu hervorgekommenen Tatsachen oder Beweismittel im wieder aufzunehmenden Verfahren, die Rechtswidrigkeit einer Wiederholungsprüfung, rechtswidrig erlangte Beweismittel und der Grundsatz von Treu und Glauben (Ellinger-Iro-Kramer-Suter-Urtz, aaO, § 303, FN 35).

Bei Überprüfung der hier aufgezählten einer Verfügung der Wiederaufnahme entgegenstehenden Gründe sei zunächst festzustellen, dass die Auswirkungen der neuen Sachbescheide einerseits keinesfalls als geringfügig bezeichnet werden könnten – schließlich ergebe sich eine Abgabennachforderung in Höhe von 3.728,37 € - und andererseits ausschließlich eine Folge des genannten Wiederaufnahmegrundes darstelle. Eine Uneinbringlichkeit der Abgabennachforderung sei nicht ersichtlich. Die Abgabennachforderung sei zwischenzeitlich schon entrichtet. Das Verschulden der Behörde an der ursprünglichen Berücksichtigung der unrichtigen Höhe des Pendlerpauschales könne wohl nur als geringfügig bezeichnet werden, da das Finanzamt bei der Bescheiderlassung die Angaben im Lohnzettel des Berufungswerbers ungeprüft übernommen habe und von der Korrektheit der Angaben im Lohnzettel ausgegangen sein würde. Dass dabei verabsäumt worden wäre, die Angaben im Lohnzettel des Berufungswerbers auf ihren Wahrheitsgehalt zu überprüfen, könne der Behörde nicht als grobes, eine Wiederaufnahme des Verfahrens hinderndes Verschulden angelastet werden.

Weiters stelle im Rahmen der Billigkeit ein schutzwürdiges Interesse des Abgabepflichtigen dar, wenn er gutgläubig darauf vertrauen habe können, dass der Bescheid der objektiven Rechtslage entspreche. Nach Ansicht der Behörde wäre es für den Berufungswerber erkennbar gewesen, dass ein abgabenrelevanter Tatbestand – falsche Angabe der Entfernung Wohnort – Arbeitsstätte bei Beantragung des Pendlerpauschales beim Arbeitgeber – in den Bescheiden nicht berücksichtigt worden wäre, sodass von einem gutgläubigen Vertrauen nicht ausgegangen werden könne.

Im Sinne der angeführten Erwägungen erscheine es daher nicht unbillig, die Interessen der Allgemeinheit an der Abgabeneinbringung über die Interessen des Berufungswerbers an der Rechtsbeständigkeit zu stellen.

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2003 bis 2007 sei somit als unbegründet abzuweisen.

Mit Schreiben vom **12. März 2010** wurde der **Antrag auf Vorlage** der Berufung gegen die Wiederaufnahmebescheide betreffend Einkommensteuerbescheide 2003 bis 2007 zur Entscheidung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz eingereicht.

Am **24. März 2010** wurde obige Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung **vorgelegt**.

Über die Berufung wurde erwogen:

Verjährung (2003)

Nach § 207 Abs. 1 iVm Abs. 2 BAO unterliegt das Recht, die Einkommensteuer festzusetzen, der Verjährung, die Verjährungsfrist beträgt **fünf Jahre**.

Gemäß § 208 Abs.1 lit a BAO beginnt die Verjährung mit Ablauf des Jahres, in dem der Abgabeananspruch entstanden ist, im gegenständlichen Fall daher mit Ablauf des Jahres 2003. In § 209 Abs. 1 BAO ist festgelegt, dass sich die Verjährungsfrist um ein Jahr verlängert, wenn innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung der Abgabeananspruches unternommen werden.

Wie Ritz, BAO³, § 209, Rz 1, ausführt, liegt die Verjährungsfrist folglich bei veranlagten Abgaben mindestens bei sechs Jahren.

Betreffend Einkommensteuer 2003 wurde am 22. Juni 2004 und am 18. Juli 2006 jeweils ein Bescheid abgefertigt.

Unzweifelhaft liegen darin nach außen erkennbare Amtshandlungen, es liegt ein Anwendungsfall des § 209 Abs. 1 BAO vor.

Der gegenständliche Bescheid wurde am 13. November 2009 abgefertigt. Da die Verjährungsfrist frühestens mit Ende 2009 geendet hat, unterliegt dieser daher keiner Verjährung.

Die Berufung war in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

Wiederaufnahme des Verfahrens (2003 bis 2007)

§ 303 Abs. 4 BAO lautete wie folgt:

*„Eine **Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen** ist unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit a und c und in allen Fällen zulässig, in denen **Tatsachen oder Beweismittel***

neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.“

„Die Wiederaufnahme des Verfahrens öffnet den Weg, 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“ (VwGH 13.9.1988, 87/14/0159).

Die Wiederaufnahme auf Grund neu hervorgekommener Tatsachen bietet die Möglichkeit, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen, dient aber nicht dazu, bloß die Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung eines offen gelegten Sachverhaltes zu beseitigen (VwGH 13.9.1988, 87/14/0159).

Tatsachen iSd § 303 Abs. 1 lit b BAO sind Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis als vom rechtskräftigen Bescheid zum Ausdruck gebracht geführt hätten. Neu hervorgekommen sind diese, wenn sie bereits vor Abschluss des wiederaufzunehmenden Verfahrens bestanden haben, aber erst nach rechtskräftigem Abschluss dieses Verfahrens der Behörde bekannt geworden sind (VwGH 28.10.2009, 2008/15/0209, 9.7.1997, 96/13/0185, Ritz, BAO³, § 303, Rz 13).

Nach hA ist das Hervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens nach Maßgabe des Wissensstandes des jeweiligen Veranlagungsjahres zu beurteilen (Ritz, BAO³, § 303, Rz 14).

In den gegenständlichen Wiederaufnahmebescheiden wurde auf die in der Begründung der neuen Sachbescheide angeführten *„neuen Tatsachen und/oder Beweismittel“* verwiesen, die anlässlich einer nachträglichen Prüfung der Erklärungsangaben des Berufungswerbers neu hervorgekommen seien.

In den Sachbescheiden wiederum wurde unter Anderem wie folgt begründet:

*„Das „große“ Pendlerpauschale – aufgrund einer Gehbehinderung – steht für eine **Entfernung zwischen 20 und 40 Kilometern** nur im Ausmaß von 1.179,00 € zu.“*

In den wiederaufgenommenen Einkommensteuerbescheiden wurde das Pendlerpauschale für eine Entfernung von mehr als 60 km gewährt. Unstrittig war diese Höhe des Pendlerpauschales rechtswidrig.

In der Berufungsvorentscheidung vom 8. Februar 2010 wurde der Wiederaufnahmegrund dahingehend präzisiert, dass aus der Telefonnotiz vom 22. September 2009 hervorgeht, dass sich der Dienstort in Linz und somit in einer Entfernung von 20 bis 40 km vom Wohnort befindet, daher eine neue Tatsache vorliegt.

Wie jeder Bescheid bedarf auch der die Wiederaufnahme verfügende Bescheid einer Begründung iSd § 93 BAO.

Wie auch Ritz, BAO³, § 303, Rz 18, festhält, ist es Aufgabe der Abgabenbehörde, *„die von ihr verfügte Wiederaufnahme durch unmissverständliche Hinweise darauf zu begründen, welche Tatsachen oder Beweismittel auf welche Weise neu hervorgekommen sind“* (VwGH vom 30.9.1987, 87/13/0006). In der Begründung sind jedenfalls die Wiederaufnahmegründe darzustellen, wie etwa hinsichtlich des Neuerungsstatbestandes das Neuhervorkommen bestimmter zu bezeichnender Tatsachen und Beweise, wobei auch die zeitliche Abfolge des Bekanntwerdens der maßgebenden Tatsachen und Beweismittel anzuführen ist (UFS vom 15.7.2008, RV/0803-W/08, VwGH 17.10.1984, 84/13/0054, 18.10.2007, 2002/14/0104). Nach ständiger Judikatur des VwGH (14.5.1991, 90/14/0262, 18.10.2007, 2002/14/0104) kann sich die Berufungsbehörde bei der Erledigung der gegen den Wiederaufnahmebescheid gerichteten Berufung nicht auf neue Wiederaufnahmegründe stützen, sie hat lediglich die von der Abgabenbehörde erster Instanz angeführten Wiederaufnahmegründe zu prüfen.

Allein aus diesem Grund ist es notwendig, dass die Wiederaufnahmegründe in der Begründung des die Wiederaufnahme verfügenden Bescheides angeführt sind.

Wie Stoll (BAO, 2944) ausgeführt hat, sind nach ständiger Rechtsprechung Begründungsmängel nicht wesentlich, *„wenn die Voraussetzungen für die Wiederaufnahme des Verfahrens dem Grunde nach (zumindest der Aktenlage nach) gegeben sind und die Entscheidung innerhalb des gesetzlichen Ermessensspielraumes liegt.“*

Soll eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO zulässig sein, *„dann muss aktenmäßig erkennbar sein, dass dem Finanzamt nachträglich Tatumstände zugänglich gemacht wurden, von denen es nicht schon zuvor Kenntnis gehabt hat“* (VwGH vom 5.4.1989, 88/13/0052 oder vom 18.10.2007, 2002/14/0104).

Die Darstellung des Wiederaufnahmegrundes im angefochtenen Bescheid ist **ausreichend konkret**, sodass eine Überprüfung durch den Unabhängigen Finanzsenat vorgenommen werden kann.

Von der Abgabenbehörde erster Instanz wurde auf die nachträgliche Prüfung der Erklärungsangaben und auf die in der Begründung zum neuen Sachbescheid angeführten neu hervorgekommenen Tatsachen/Beweismittel verwiesen. Dass in diesem die Entfernung Wohnort – Dienstort mit 20 – 40 km festgestellt wurde und in den wiederaufgenommenen Bescheiden dem Pendlerpauschale eine Fahrtstrecke von mehr als 60 km zu Grunde gelegt worden ist, lässt hinreichend klar darauf schließen, dass die tatsächliche Distanz – und somit die neu hervorgekommene Tatsache - erst im Zuge nachträglicher Erhebungen festgestellt worden ist.

Zugegebenermaßen wäre es möglich gewesen, den Wiederaufnahmegrund detaillierter

darzulegen. Die von der Abgabenbehörde erster Instanz gewählte Begründung samt Verweis auf die jeweiligen Sachbescheide und deren Begründung lässt jedoch keinen Zweifel am Wiederaufnahmegrund, der vom Unabhängigen Finanzsenat zu überprüfen ist (siehe auch VwGH vom 18.9.2003, 99/15/0262 im Hinblick auf einen Verweis auf einen Betriebsprüfungsbericht).

Die tatsächliche Entfernung Wohnort – Dienstort von zwischen 20 und 40 km (eben nicht mehr als 60 km) ist als neue Tatsache anzusehen, die Aufgrund der Ermittlungen betreffend Einkommensteuer 2008 hervorgekommen ist.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH (siehe etwa vom 24.2.2004, 2000/14/0186 oder vom 29.9.2004, 2001/13/0135) ist maßgebend, ob der Abgabenbehörde 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 gelangen hätte können. Von der Kenntnis einer Tatsache kann erst dann gesprochen werden, wenn der Abgabenbehörde die Tatsache in ihrem für die abgabenrechtliche Beurteilung wesentlichen Umfang bekannt ist (Ellinger-Iro-Kramer-Sutter-Urtz, BAO, E 177).

Durch Gegenüberstellen des Wissensstandes der Behörde zum Zeitpunkt der Erlassung des Erstbescheides und jenes Wissenstandes anlässlich der Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens ist zu beurteilen, ob Tatsachen neu hervorgekommen sind.

Ganz offenkundig wurden vom Berufungswerber in seinen Steuererklärungen die für die Beurteilung der Höhe eines Pendlerpauschales **maßgeblichen Umstände**, nämlich die Entfernung Wohnort zu Dienstort, **nicht offen gelegt**.

Aus den jeweiligen eingereichten Erklärungen geht diese nicht hervor. Lediglich der Wohnort des Berufungswerbers ist zu entnehmen, sowie die Anschrift der bezugsauszahlenden Stelle. Auch aus den durch den Arbeitgeber übermittelten Lohnzetteln ist der Dienstort und somit die Entfernung Wohnort-Dienstort nicht ersichtlich.

Bei Erstveranlagung zur Einkommensteuer der Jahre 2003 bis 2007 war folglich der maßgebliche Sachverhalt nicht vollständig bekannt und offen gelegt. Es war für die Amtspartei gerade nicht erkennbar, dass die tatsächliche Entfernung Wohnort-Dienstort kein Pendlerpauschale im beantragten Ausmaß zulässt, es bestand kein Anlass, an der Richtigkeit der Angaben zu zweifeln.

Erst im Zuge der im Hinblick auf die Einkommensteuerveranlagung für das Jahr 2008 vorgenommenen Erhebungen – siehe Telefonnotiz vom 22. September 2009 – wurde der Dienstort des Berufungswerbers **erstmalig** bekannt. Es ist folglich **aktenmäßig erkennbar**, dass der Amtspartei **nachträglich** die tatsächlichen Umstände zugänglich gemacht worden sind, von denen sie nicht schon vor den telefonischen Angaben des Berufungswerbers

Kenntnis gehabt hat (Stoll, BAO, 2932).

Wäre dieser Dienstort und somit die Entfernung zum Wohnort bei Erlassung der wiederaufgenommenen Einkommensteuerbescheide schon bekannt gewesen, wäre bereits zu diesen Zeitpunkten eine Änderung der Höhe des Pendlerpauschales vorgenommen worden. Das Bekanntwerden des Umstandes, dass die Entfernung Wohnort – Dienstort lediglich zwischen 20 und 40 km beträgt, stellt einen tauglichen Wiederaufnahmegrund im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO dar.

Wie der VwGH in seinem Erkenntnis vom 22.6.1993, 93/14/0086, ausgeführt hat, kann im Falle unvollständiger Offenlegung des Sachverhaltes kein Grundsatz von Treu und Glauben anzuwendendes Vertrauensverhältnis zwischen Abgabenbehörde und Abgabepflichtigen angenommen werden. Im Hinblick auf den Legalitätsgrundsatz verpflichten auch jahrelang unbekannt gebliebene Fehlbeurteilungen zur Richtigstellung (VwGH 19.11.1998, 98/15/0150).

Dass die Amtspartei es bis zu diesem Zeitpunkt unterlassen hat, die Entfernung Wohnort-Dienstort von Amts wegen festzustellen durch eigene Ermittlungen, mag eine Sorgfaltswidrigkeit des Finanzamtes bedeuten, hindert jedoch eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens iSd § 303 Abs. 4 BAO nicht (VwGH 30.9.2009, 2004/13/0139). Ein allfälliges Verschulden der Amtspartei an der Nichtausforschung von Sachverhaltselementen schließt eine amtswegige Wiederaufnahme nicht aus (Ritz, BAO³, § 303, Rz 16, UFS vom 27.3.2009, RV/0756-L/08).

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 verschuldetermaßen nicht genutzt hat (Stoll, BAO, 2934). Dagegen bestehen auch keine verfassungsrechtlichen Bedenken (VfGH vom 14. Dezember 1966, B 159/66). Der Verfassungsgerichtshof hat klar zum Ausdruck gebracht, dass *„die Abgabenbehörde zwar die für die Abgabenerhebung relevanten tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln hat, deren Tätigkeit aber weitestgehend davon abhängig ist, dass der Abgabepflichtige seiner Verpflichtung zur Offenlegung aller für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände vollständig und wahrheitsgetreu nachkommt. Wäre eine Wiederaufnahme von Amts wegen nur möglich, wenn neu hervorgekommene Tatsachen und Beweismittel ohne Verschulden der Behörde im Verfahren nicht berücksichtigt worden sind, wäre die Abgabenbehörde gezwungen, in allen Fällen umfassende Ermittlungen durchzuführen, bevor sie eine Abgabe vorschreibt, und dürfte nie auf Grund unbedenklich scheinender Erklärungen der Abgabepflichtigen einen Abgabenbescheid erlassen. Dies würde die Behörde vor kaum lösbare Probleme stellen.“*

Die Verfügung der Wiederaufnahme liegt im Ermessen der Behörde (Ritz, BAO³, § 303, Rz 37). Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH (etwa vom 24.2.2000, 96/15/0129) ist die Ermessensübung zu begründen, und zwar unter Abwägung aller für die Ermessensübung relevanten Umstände. Bei einer Wiederaufnahme zu Ungunsten des Steuerpflichtigen ist in der Begründung der Ermessensentscheidung zu erläutern, aus welchen Gründen bei der vorzunehmenden Interessenabwägung den Gesichtspunkten der Zweckmäßigkeit gegenüber jenen der Billigkeit der Vorzug eingeräumt wurde (VwGH 21.3.1996, 94/15/0085).

Ziel ist ein in Summe rechtmäßiges Ergebnis, weshalb grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) zu geben ist (Ritz, BAO³, § 303, Rz 38).

Eine unrichtige Ermessensübung ist nach Aktenlage nicht erkennbar und wurde auch im Zuge des Berufungsverfahrens nicht eingewendet. Sowohl in den angefochtenen Bescheiden, als auch in der Berufungsvorentscheidung wurde die Ermessensübung ausführlich im obigen Sinne dargelegt.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 18. Mai 2010