



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 1

GZ. RV/0492-L/04

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des P.S., Beamter, K.-T., vom 24. November 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz, vom 28. Oktober 2003 betreffend Berichtigung gemäß § 293b BAO der Bescheide hinsichtlich Einkommensteuer für 2000 und für 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid betreffend Berichtigung gemäß § 293b BAO des Bescheides hinsichtlich Einkommensteuer für 2000 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der im angefochtenen Einkommensteuerbescheid angeführten Abgabe betragen:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2000	Einkommen	307.378,00 S	Einkommensteuer	59.799,02 S
			anrechenbare Lohnsteuer	-90.881,80 S
Gutschrift (gerundet)				- 31.083,00 S
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)				- 2.258,89 €

Die Berechnung der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Abgabe ist dem als Anlage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen, das einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bildet.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgabe ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist Beamter im Bundesministerium für Landesverteidigung (BMfLV) und erzielte im berufungsgegenständlichen Zeitraum noch Nebeneinkünfte aus einer Unterrichtstätigkeit.

In einer Beilage zur Einkommensteuererklärung für das Jahr 2000 machte der Abgabepflichtige unter der Bezeichnung "doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten" folgende Beträge als Werbungskosten bei den Einkünften aus nicht selbstständiger Arbeit geltend:

Kosten Zimmer: $12 \times 1.005,90 = 12.070,80$

Familienheimfahrten wöchentlich: $50 \times 2 \times 200 \text{ km} \times 4,90 \text{ S/km} = 98.000,00$

Summe: 110.070,80

Das Finanzamt veranlagte den Steuerpflichtigen zunächst erklärungsgemäß (Einkommensteuerbescheid vom 5.9.2001), wobei es die in der Einkommensteuererklärung für dieses Jahr geltend gemachten Werbungskosten iHv. 200.040,23 S zur Gänze berücksichtigte.

Am 28.10.2003 erließ das Finanzamt einen gem. § 293b BAO berichtigten Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2000 und berücksichtigte dabei bei den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit nur mehr Werbungskosten iHv. 136.600,00 S (Differenz gegenüber dem ursprünglichen Bescheid vom 5.09.2000: 63.440,00 S). In der Begründung zu diesem Berichtigungsbescheid wurde unter anderem ausgeführt: *"Es wurden irrtümlich falsche Bemessungsgrundlagen bei Kennzahl 277 (Werbungskosten) eingegeben"*.

In einer Beilage zur Einkommensteuererklärung für das Jahr 2001 machte der Abgabepflichtige als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit unter anderem folgende Aufwendungen geltend:

Kosten Kasernenzimmer: $12 \times 1.045,50 = 12.546,00$

Familienheimfahrten, wöchentlich: $50 \times 2 \times 200 \text{ km} \times 4,90 \text{ S/km} = 98.000,00 \text{ S}$

Summe: 110.546,00 S

Bei der Veranlagung für das Jahr 2001 berücksichtigte das Finanzamt zunächst die vom Abgabepflichtigen bei den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit geltend gemachten Werbungskosten iHv. 189.477,13 S zur Gänze (Einkommensteuerbescheid vom 8.10.2002).

In dem gem. § 293b BAO berichtigten Einkommensteuerbescheid für 2001 vom 28.10.2003 berücksichtigte das Finanzamt bei den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit nur mehr Werbungskosten iHv. 126.037,00 S (Differenz gegenüber dem Erstbescheid vom 8.10.2002 daher 63.440,00 S). Als Begründung wird in diesem Berichtigungsbescheid ausgeführt: *"Durch die Umrechnung der Beträge von Euro in Schilling bzw. von Schilling in Euro kann es zu geringfügigen Rundungsdifferenzen kommen"*.

Mit Eingabe vom 24.11.2003 (der Post übergeben am 1.12.2003) brachte der Abgabepflichtige rechtzeitig Berufung gegen die Berichtigungen zu den Einkommensteuerbescheiden für 2000 und 2001 ein und begründete diese wie folgt:

Die Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit würden ausschließlich als Nebentätigkeit iSd § 37 BDG erhalten und seien daher auch entsprechend versteuert worden. Er beantrage daher die Aufhebung der Berichtigungsbescheide und die Wiedererlassung der ursprünglichen Bescheide (vom 8.10.2002 und vom 5.09.2001).

Im Veranlagungsakt befindet sich ein Aktenvermerk des Finanzamtes vom 17.2.2004 folgendem Inhaltes:

"BVE 2000: lt. Lohnzettelvergleich sind die zusätzlichen Bezüge BMfLV (Unterrichtstätigkeit) für 2000 im Lohnsteuerverfahren nicht berücksichtigt. Diese Bezüge sind daher, wie 1999 einkommensteuerpflichtig. Diese Beträge wurden auch im Erstbescheid zur Einkommensteuer richtig erfasst. BVE für E 2000: Abweisung.

Dieser Sachverhalt wurde mit den Pflichtigen telefonisch besprochen.

BVE 2001 E: Unterrichtstätigkeit ist im LZ 2001 enthalten. Es wurden keine zusätzlichen Einkünfte mehr erklärt. Daher für 2001 keine Änderung. Abweisung"

In einer Berufungsvorentscheidung vom 19.2.2004 wies das Finanzamt die Berufung gegen den Berichtigungsbescheid hinsichtlich Einkommensteuer für 2000 ab und begründete dies im Wesentlichen wie folgt: Nach dem Ermittlungsverfahren habe sich ergeben, dass die Honorareinnahmen aus der zusätzlichen Tätigkeit beim BMfLV im Jahr 2000 noch nicht ins Lohnsteuerverfahren einbezogen worden seien. Diese Einkünfte seien daher richtigerweise, so wie in der Steuererklärung 2000 erklärt, zur Einkommensteuer heranzuziehen. Die Versteuerung im Wege der Lohnsteuer sei erst 2001 erfolgt. Die Berufung sei daher abzuweisen gewesen.

Ebenfalls mit Berufungsvorentscheidung vom 19.2.2004 wies das Finanzamt die Berufung gegen den Berichtigungsbescheid hinsichtlich Einkommensteuer für 2001 mit folgender Begründung ab: Die Bezüge aus der Nebentätigkeit iSd § 37 BDG seien im Jahreslohnzettel 2001 erfasst (Lohnsteuerverfahren). Es seien daher keine zusätzlichen Einkünfte mehr erklärt worden, der Vorbescheid erfahre keine Änderung. Die Berufung sei daher abzuweisen.

Mit einer als "Berufung" bezeichneten Eingabe, welche der Post am 19.3.2004 übergeben wurde, und die als Antrag auf Vorlage der Berufungen an die Abgabenbehörde zweiter Instanz zu werten ist, führte der Bw. im Wesentlichen aus:

Er wende sich gegen die Ablehnung seiner Berufungen gegen die Berichtigungsbescheide hinsichtlich Einkommensteuer für 2000 und 2001 jeweils vom 28.10.2003. Die erlassenen Berichtigungen gem. § 293b BAO zu den Einkommensteuerbescheiden für diese Jahre seien nach Ablauf einer Zwölfmonatsfrist erlassen worden. Zwischen dem ursprünglichen Einkommensteuerbescheid 2000 und dem Berichtigungsbescheid vom 28.10.2003 würde eine Zeitdauer von 25 Monaten und 23 Tagen liegen und zwischen der Erlassung des ursprüng-

lichen Einkommensteuerbescheides 2001 (vom 8.10.2002) und dem Berichtigungsbescheid zu diesem Einkommensteuerbescheid (vom 28.10.2003) würde eine Zeitdauer von 12 Monaten und 20 Tagen liegen.

In der Begründung zum Berichtigungsbescheid hinsichtlich Einkommensteuer für 2000 sei ausgeführt worden, dass die Honorareinnahmen aus der zusätzlichen Tätigkeit beim BMfLV im Jahr 2000 noch nicht ins Lohnsteuerverfahren einbezogen worden seien und daher richtigerweise – wie in der Steuererklärung 2000 erklärt – zur Einkommensteuer heranzuziehen seien. Der ursprüngliche Bescheid sei aber, wie in dessen Begründung angeführt, wegen einer falschen Bemessungsgrundlage bei KZL 277 (Werbungskosten) aufgehoben worden. Die Abweisung der Berufung mit der Begründung, dass die Versteuerung erst ein Jahr später erfolgte (statt 2000 erst 2001) sollte höchstens zu einer Zinsschuld für die um 12 Monate verspätete Versteuerung führen, niemals aber den gesamten Differenzbetrag ergeben. Inwieweit eine "falsche Bemessungsgrundlage bei KZL 277 "eingegeben" worden sei, könne nicht nachvollzogen werden.

Die Berufung gegen den Berichtigungsbescheid hinsichtlich Einkommensteuer für 2001 sei mit der Begründung abgelehnt worden, dass die Bezüge aus der Nebentätigkeit iSd § 37 BDG im Jahreslohnzettel 2001 erfasst seien. In der Berichtigung des Einkommensteuerbescheides 2001 sei außer "durch die Umrechnung der Beträge von Euro in Schilling bzw. von Schilling in Euro kann es zu geringfügigen Rundungsdifferenzen kommen" keine Begründung angegeben. Eine Abgabennachforderung von 1.546,84 € sei sicherlich nicht als geringfügige Rundungsdifferenz anzusehen.

Noch weniger nachvollziehbar sei die Begründung zur Abweisung der Berufung mit der Begründung "die Bezüge aus der Nebentätigkeit iSd § 37 BDG sind im Jahreslohnzettel erfasst (Lohnsteuerverfahren). Es wurden auch keine zusätzlichen Einkünfte mehr erklärt. Der Vorbescheid erfährt keine Änderung. Die Berufung war daher abzuweisen".

Im Ermittlungsverfahren sei der ermittelten Stelle des Finanzamtes das Verlautbarungsblatt hinsichtlich Vergütungen für Nebentätigkeiten gem. § 25 Gehaltsgesetz zur Verfügung gestellt worden in dem es heiße: "Seit 1. Jänner 2001 werden Nebentätigkeitsvergütungen gem. § 25 Abs. 1 Z 4 EStG automatisch im Wege der Bundesbesoldung in die Lohnsteuerpflicht eingebunden. Eine Einkommensteuererklärung durch den Steuerpflichtigen ist somit nicht erforderlich".

Es erscheine daher konkludent, dass aus einer Nebentätigkeitsvergütung gem. § 25 Abs. 1 Z 4 EStG keine weitere Steuerpflicht erwachse.

Darüber hinaus ist aus dem Veranlagungsakt noch Folgenden zu entnehmen:

Im einem Aktenvermerk des Finanzamtes vom 17.05.2004 wird Folgendes festgehalten:
"Anlässlich einer Vorsprache des Herrn S. wurde der Stand des Verfahrens und die Rechtslage besprochen. Hr. S. wurde mitgeteilt, dass die Bescheidberichtigung zu Recht

erfolgte und daher der Berufung nicht stattgegeben werden könne. Herr S. wird bis zum 7.06.2004 bekannt geben, ob er die Berufung zurückzieht, oder aufrecht erhält"

Anlässlich der Erlassung der strittigen Berichtigungsbescheide verfasste der Sachbearbeiter des Finanzamtes Aktenvermerke mit folgendem Inhalt:

"§ 293b BAO f.2000

WK-Familienheimfahrten – dopp. HH.-Führung

<i>Zimmer Wien wie erklärt</i>	<i>12.070,80</i>	
<i>Höchstbetr. für Heimfahrten</i>	<i><u>34.560,00</u></i>	<i>(§ 124b/52)</i>
<i>Höchstgrenze</i>	<i><u>46.630,80</u></i>	
<i>erklärt</i>	<i>110.070,80</i>	
<i>Differenz</i>	<i><u>63.440.--</u></i>	
 <i>KZL 277 veranl.</i>	 <i>200.040,23</i>	
 <i>- zu hohe Fam.-Heimfahrten</i>	 <i><u>63.440.--</u></i>	
 <i>richtig KZL 277</i>	 <i><u>136.600,23"</u></i>	

<i>"§ 293b BAO f.2001</i>		
<i>WK-Familienheimfahrten–dopp.HH.-Führung</i>		
<i>Zimmer in W.</i>	<i>12.546,--</i>	
<i>Höchstbetr. für Heimfahrten</i>	<i><u>34.560,--</u></i>	
	<i><u>47.106,--</u></i>	
<i>erklärt</i>	<i>110.546,--</i>	
<i>Differenz</i>	<i><u>63.440.--</u></i>	
<i>KZL 277 veranl.</i>	<i>189.477,--</i>	

- Heimfahrten Diff.	63.440,--	
richtig 277	<u>126.037,--</u>	

Nach Vorlage der Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat richtete dieser am 7.02.2005 ein Schreiben an den Bw., in welchem unter anderem ausgeführt wird:

"Erläuterungen zur Berichtigung der Einkommensteuerbescheide für 2000 und 2001 gem. § 293b BAO (Ergänzung der mangelhaften bzw. fehlenden Begründung der angefochtenen Bescheide):

Nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit c EStG 1988 sind die Kosten für Fahrten zwischen Wohnsitz am Arbeits-(Tätigkeits-) -ort und Familienwohnsitz (Familienheimfahrten) nicht abzugsfähig, soweit sie den höchsten in § 16 Abs. 1 Z 6 lit c EStG 1988 angeführten Betrag (das höchste so genannte Pendlerpauschale) übersteigen.

Das höchste Pendlerpauschale betrug gem. § 16 Abs. 1 Z 6 lit c EStG für das Jahr 2000 S 28.800,00 und gem. § 16 Abs. 1 Z 6 lit c in Verbindung mit § 124b Z 52 EStG für das Jahr 2001 S 34.560,00.

Da in den ursprünglichen Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 2000 und 2001 (vom 5.09.2001 bzw. vom 8.10.2002), entgegen den angeführten gesetzlichen Bestimmungen, die Kosten für die Familienheimfahrten in voller, von Ihnen geltend gemachter Höhe (von jeweils S 98.000,00) als Werbungskosten Berücksichtigung gefunden haben, hat das Finanzamt in den angefochtenen Berichtigungsbescheiden diese Kosten auf jeweils S 34.560,00 gekürzt (d.h. Minderung der insgesamt berücksichtigten Werbungskosten um jeweils S 63.440,00 in der Kennziffer 277 der Einkommensteuererklärungen: für das Jahr 2000 von S 200.040,00 auf S 136.600,00 und für 2001 von S 189.477,00 auf 126.037,00).

Da das höchst zulässige Pendlerpauschale für 2000 nach den oben angeführten Gesetzesstellen jedoch nicht (wie vom Finanzamt im berichtigten Bescheid angenommen) S 34.560,00, sondern nur S 28.800,00 betrug, wären die Werbungskosten für dieses Jahr richtigerweise (statt um S 63.440,00) um S 69.200,00 (auf insgesamt S 130.240,00) zu reduzieren gewesen. Es ist daher beabsichtigt, im Zuge der Entscheidung über die gegenständliche Berufung, die Werbungskosten für 2000 aus dem Titel Familienheimfahrten auf das genannte höchst zulässige Ausmaß zu kürzen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Mangelhaftigkeit der Begründung der angefochtenen, gem. § 293b BAO berichtigten Einkommensteuerbescheide für 2000 und 2001:

Strittig ist die Zulässigkeit der Berichtigung der Einkommensteuerbescheide für 2000 und 2001 gemäß § 293b BAO.

Der Bw. hat in den Einkommensteuererklärungen für die Berufungsjahre 2000 und 2001 jeweils S 98.000,00 als Werbungskosten unter dem Titel Familienheimfahrten wegen berufsbedingter doppelter Haushaltsführung bei seinen Einkünften aus nicht selbständiger Arbeit geltend gemacht. In den für die genannten Jahre zunächst erlassenen Einkommensteuerbescheiden sind diese Werbungskosten ungekürzt berücksichtigt worden (Bescheide vom 5.09.2001 bzw. vom 8.10.2002). In den angefochtenen Berichtigungsbescheiden hinsichtlich Einkommensteuer für 2000 und 2001, jeweils vom 28.10.2003, hat das Finanzamt die angeführten Werbungskosten für Familienheimfahrten auf jeweils S 34.560,00 gekürzt (d.h. Zurechnung von je S 63.440,00).

Dem Bw. ist zuzugestehen, dass die Begründung der gem. § 293b BAO berichtigten Einkommensteuerbescheide für 2000 und 2001 äußerst mangelhaft ist: Im berichtigten Bescheid für 2000 befindet sich nur ein Hinweis auf eine irrtümliche Eingabe einer unrichtigen Bemessungsgrundlage bei den Werbungskosten; welche Werbungskosten konkret berichtigt wurden und in welcher Höhe eine Änderung vorgenommen wurde, geht aus dieser Begründung in keiner Weise hervor. Im Berichtigungsbescheid für 2001 fehlt überhaupt ein Hinweis auf die Korrektur der strittigen Werbungskosten, es ist lediglich ein Hinweis auf mögliche Rundungsdifferenzen bei der Umrechnung von Schilling in Euro enthalten. Auf diese Begründung wurde die Bescheidberichtigung jedoch tatsächlich nicht gestützt.

Offenbar infolge der mangelhaften Begründung der Berichtigungsbescheide war der Bw. der Meinung, dass die vorgenommenen Berichtigungen in den angefochtenen Bescheiden seine Einkünfte aus einer Nebentätigkeit im Sinne des § 37 BDG betrafen, weil seine Berufung vom 24.11.2003 nur diesbezügliche Einwendungen enthält.

In den Berufungsvorentscheidungen des Finanzamtes vom 19.02.2004 ging das Finanzamt nur auf die Einwendungen des Bw. betreffend seine Einkünfte auf Nebentätigkeiten iSd § 37 BDG ein, erläuterte aber wieder nicht die tatsächlichen Gründe für die Berichtigung der Einkommensteuerbescheide 2000 und 2001 (nämlich die Kürzung der zu berücksichtigenden Werbungskosten hinsichtlich der Kosten für Familienheimfahrten).

Im Aktenvermerk des Finanzamtes vom 17.05.2004 wird zwar festgehalten, dass anlässlich einer persönlichen Vorsprache des Bw. mit diesem der Verfahrensstand und die Rechtslage besprochen wurden, die konkrete Begründung für die strittigen Bescheidänderungen und die betragsmäßige Darstellung der vorgenommenen Änderungen ist darin aber nicht enthalten, sodass nicht nachvollzogen werden kann, ob dem Bw. die tatsächlichen Änderungsgründe bekannt gegeben wurden.

Zwar ist aus internen Aktenvermerken des Finanzamtes jeweils vom 23.10.2003 die genaue Berechnung der in den gegenständlichen Berichtigungsbescheiden vorgenommenen Änderungen bei den Werbungskosten betreffend die Kosten für Familienheimfahrten ersichtlich, die Bekanntgabe der Inhalte dieser Vermerke an den Bw. ist jedoch aus der Aktenlage nicht ersichtlich.

Die geschilderte Vorgangsweise des Finanzamtes stellt ohne Zweifel einen Mangel in der Begründung der angefochtenen berichtigten Einkommensteuerbescheide für 2000 und 2001 dar, weil dem Bw. die eigentlichen Berichtigungsgründe nicht in nachvollziehbarer Weise mitgeteilt wurden.

Allerdings ist dies im Bedenkenvorhalt der Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 7.02.2005 geschehen (sh. Punkt 1 "Erläuterungen zur Berichtigung der Einkommensteuerbescheide für 2000 und 2001 gem. § 293b BAO [Ergänzung der mangelhaften bzw. fehlenden Begründung der angefochtenen Bescheide]"), in welchem die rechtlichen Gründe und die betragsmäßigen Auswirkungen der Änderungen in den Berichtigungsbescheiden in ausführlicher Weise dargestellt wurden.

Begründungsmängel im erstinstanzlichen Verfahren können nach maßgeblicher Literatur und nach der Judikatur der Höchstgerichte im Rechtsmittelverfahren saniert werden können (siehe Ritz, BAO-Kommentar, 2. Auflage, Tz. 16 zu § 93 und die dort zitierte Judikatur sowie Stoll, BAO-Kommentar, Band 1, Seite 973), sodass die Mangelhaftigkeit der Begründung der angefochtenen Bescheide durch den oben angeführten Bedenkenvorhalt des Unabhängigen Finanzsenates vom 7.02.2005 beseitigt wurde.

2) Zulässigkeit der Berichtigung der Einkommensteuerbescheide für 2000 und 2001 gem. § 293b BAO

Die Bestimmung des § 293b BAO lautet:

"Die Abgabenbehörde kann auf Antrag einer Partei (§ 78) oder von Amts wegen einen Bescheid insoweit berichtigen, als seine Rechtswidrigkeit auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen beruht."

Unzutreffend ist der Einwand in der als Vorlageantrag zu wertenden Eingabe des Bw. vom 18.03.2004, dass Bescheidberichtigungen gem. § 293b BAO nur bis zum Ablauf einer Frist von zwölf Monaten zulässig wären.

Nach § 302 Abs. 1 BAO sind nämlich Abänderungen Zurücknahmen und Aufhebungen von Bescheiden, soweit nichts anderes bestimmt ist, bis zum Ablauf der Verjährungsfrist zulässig (siehe auch Ritz, a.a.O., Tz. 18 zu § 293b). Da hinsichtlich der Berichtigung von Bescheiden gem. § 293b BAO diesbezüglich keine abweichende Regelung existiert, sind solche Berichtigungen bis zum Ablauf der gem. § 207 Abs. 2 BAO fünf Jahre betragenden Verjährungsfrist zulässig.

Nach der Bestimmung des § 208 Abs. 1 lit a BAO beginnt die Verjährungsfrist in den Fällen des § 207 Abs. 2 BAO mit Ablauf des Jahres zu laufen, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist. Zuzufolge der Bestimmung des § 4 Abs. 2 lit a Z 2 entsteht für zu veranlagende Abgaben, wie etwa die Einkommensteuer, der Abgabenanspruch mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird. Im gegenständlichen Fall hat somit die Verjährungsfrist für die Festsetzung der Einkommensteuer für 2000 im Jahr 2001 begonnen

und endet mit Ablauf des Jahres 2005, jene für die Festsetzung der Einkommensteuer für 2001 hat im Jahr 2002 begonnen und endet mit Ablauf des Jahres 2006. Demnach sind die angefochtenen Berichtigungsbescheide vom 28.10.2003 in beiden Fällen zulässiger Weise innerhalb der Verjährungsfrist ergangen.

Zur Frage, wann eine offensichtliche Unrichtigkeit im Sinne der zitierten Gesetzesbestimmung vorliegt, hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 16. Dezember 2003, 2003/15/0110, Folgendes ausgesprochen:

Die Bestimmung des § 293b BAO setzt voraus, dass die Abgabenbehörde den Inhalt einer Abgabenerklärung übernimmt, wobei diesem Inhalt eine offensichtliche Unrichtigkeit zugrunde liegt.

Dies wird dann zu bejahen sein, wenn die Abgabenbehörde bei ordnungsgemäßer Prüfung der Abgabenerklärung die Unrichtigkeit hätte erkennen müssen, ohne ein weiteres Ermittlungsverfahren durchzuführen. Die Unrichtigkeit kann sowohl in einer unzutreffenden Rechtsauffassung als auch in einer in sich widersprüchlichen oder eindeutig gegen menschliches Erfahrungsgut sprechenden Sachverhaltsdarstellung zum Ausdruck kommen (vgl. E 1. Juli 2003, 97/13/0230). Ob eine offensichtliche Unrichtigkeit im Hinblick auf die übernommene Rechtsauffassung vorliegt, ist anhand des Gesetzes und vor allem auch der dazu entwickelten Rechtsprechung zu beurteilen. Bestünde behördlicherseits bei entsprechender Prüfung von vornherein die Gewissheit, dass die in der Abgabenerklärung vertretene Rechtsansicht unrichtig ist, so liegt aus der Sicht der Abgabenbehörde eine offensichtliche Unrichtigkeit vor (vgl. E 16. Mai 2002, 98/13/0180, ÖStZB 2002/632).

Das Vorliegen einer offensichtlichen Unrichtigkeit ist nach dieser Rechtsprechung somit aus Sicht der Behörde zu beurteilen. Sie liegt demnach vor, wenn sie ohne nähere Untersuchungen im Rechtsbereich und ohne Ermittlungen im Tatsachenbereich deutlich erkennbar ist.

Der § 20 Abs. 1 Z 2 lit e EStG in der für die berufungsgegenständlichen Jahre gültigen Fassung lautet:

"Bei den einzelnen Einkünften dürfen nicht abgezogen werden: Kosten der Fahrten zwischen Wohnsitz am Arbeits-(Tätigkeits-)ort und Familienwohnsitz (Familienheimfahrten), soweit sie den auf die Dauer der auswärtigen (Berufs-)Tätigkeit bezogenen höchsten in § 16 Abs. 1 Z 6 lit c angeführten Betrag übersteigen."

Das höchste so genannte Pendlerpauschale gem. § 16 Abs. 1 Z 6 lit c EStG betrug für das Jahr 2000 S 28.800,00 und gem. § 16 Abs. 1 Z 6 lit c in Verbindung mit § 124b Z 52 EStG für das Jahr 2001 S 34.560,00.

Für den Beschwerdefall ist somit festzustellen, dass im Hinblick auf den klaren Wortlaut des Gesetzes - ohne nähere Untersuchungen im Rechtsbereich und ohne Ermittlungen im Tatsachenbereich - kein Zweifel bestehen konnte, dass die Kosten für Familienheimfahrten nur bis zu dem im § 16 Abs. 1 Z 6 lit c EStG normierten höchsten - für das jeweilige Jahr

geltende - Pendlerpauschale (bis zum Betrag des höchsten Pendlerpauschales gem. § 16 Abs. 1 Z 6 lit c EStG) als Werbungskosten berücksichtigt werden können.

Die Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2000 und 2001 brachten daher eine offensichtlich unrichtige Rechtsauffassung zum Ausdruck, nämlich die Zulässigkeit der Berücksichtigung der vom Bw. in diesen Steuererklärungen geltend gemachten Kosten von je S 98.000,000 für Familienheimfahrten ohne betragsmäßige Begrenzung. Solcherart lag den Einkommensteuer-Veranlagungen für 2000 und 2001 laut Bescheiden vom 5.09.2001 und vom 8.10.2002 die Übernahme einer offensichtlich unrichtigen Rechtsauffassung aus den Abgabenerklärungen zugrunde. Die Berichtigung dieser Bescheide gemäß § 293b BAO durch das Finanzamt mit dem angefochtenen Bescheid vom 28. Oktober 2003 erfolgte daher zu Recht.

Wie schon im Vorhalt der Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 7.02.2005 zum Ausdruck gebracht, hat das Finanzamt im angefochtenen berichtigten Einkommensteuerbescheid für 2000 entgegen den oben angeführten gesetzlichen Bestimmungen die steuerliche Abzugsfähigkeit der Kosten für Familienheimfahrten als Werbungskosten nicht mit dem höchsten für das Jahr 2000 zulässigen Pendlerpauschale (dies waren S 28.000,00) sondern mit jenem für das Jahr 2001 geltenden (nämlich mit S 34.560,00) begrenzt.

Die Abzugsfähigkeit der in Rede stehenden Kosten für 2000 war daher entsprechend der angeführten gesetzlichen Bestimmungen im Zuge der gegenständlichen Berufungsentscheidung mit S 28.800,00 zu begrenzen. Dies ergibt gegenüber dem angefochtenen Berichtigungsbescheid für 2000 einen um S 5.760,00 verminderten Betrag an abzugsfähigen Werbungskosten. Die Berechnung der für dieses Jahr insgesamt als Werbungskosten abzugsfähigen Beträge bei den nicht selbständigen Einkünften stellt sich demnach wie folgt dar:

Werbungskosten laut angefochtenem Bescheid für 2000:	S 136.600,00
Minderung laut Berufungsentscheidung	S 5.760,00
Werbungskosten 2000 laut Berufungsentscheidung	<u>S 130.840,00</u>

Aus den angeführten Gründen war die Berufung gegen die gem. § 293b BAO berichtigten Bescheide hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2000 und 2001 abzuweisen. Der angefochtene Bescheid betreffend das Jahr 2000 war darüber hinaus in der dargestellten Weise abzuändern.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 9 März 2005