



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 27. Oktober 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach vom 20. Oktober 2010 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2008 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) brachte am 27. August 2009 über Finanz Online eine Einkommensteuererklärung für das Jahr 2008 ein.

Nachdem der Einkommensteuerbescheid erklärungsgemäß veranlagt worden war, und im Rahmen einer Nachbescheidkontrolle die Bw. seitens des Finanzamtes mit Schreiben vom 16. Juli 2010 ersucht wurde, die geltend gemachten Werbungskosten (Gewerkschaftsbeiträge, Pendlerpauschale, Arbeitsmittel, Fachliteratur, Reisekosten, Aus- und Fortbildungskosten sowie Krankheitskosten) durch Vorlage geeigneter Unterlagen nachzuweisen, übermittelte die Bw. die abverlangten Unterlagen und führte aus, dass hinsichtlich der Berechnung des Pendlerpauschales ein Fehler unterlaufen sei. Die Bw. habe nämlich nicht berücksichtigt, dass sie nur bis 2. Juni 2008 an der U beschäftigt gewesen sei. Danach sei sie arbeitslos gewesen und seien die Fahrtkosten in Bezug auf den Lehrauftrag vom Oktober gesondert abgerechnet

worden. Weiters sei der Bw. aufgefallen, dass eine Honorarnote eines Arztes nicht angeführt worden sei, weshalb die Kosten nunmehr zu berücksichtigen seien.

Mit Bescheid vom 20. Oktober 2010 nahm das Finanzamt das Verfahren betreffend die Einkommensteuer für das Jahr 2008 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und erließ einen neuen Sachbescheid. Begründet wurde die Wiederaufnahme des Verfahrens damit, dass anlässlich der nachträglichen Überprüfung der Erklärungsangaben die in der Begründung zum beiliegenden Einkommensteuerbescheid angeführten Tatsachen und/oder Beweismittel neu hervorgekommen seien und die Wiederaufnahme des Verfahrens unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen verfügt worden sei.

Mit Schreiben vom 27. Oktober 2010 brachte die Bw. gegen den Wiederaufnahmbescheid das Rechtsmittel der Berufung ein und begründete dies damit, dass alle seitens des Finanzamtes abverlangten Unterlagen übermittelt worden seien und die Wiederaufnahme ohne jegliche weitere Kontaktaufnahme mit der Bw. erfolgt sei. Der Bescheid sei rechtswidrig, weil er betreffend die Festsetzung der Abgabe weder einen Spruch noch Begründung enthalte. Zudem sei das Recht auf Parteiengehör verletzt worden. Die Verletzung sei relevant, da die Bw. nach entsprechendem Vorhalt die Richtigkeit der Angaben hätte darlegen können. Zudem sei die Festsetzung einer Nachforderung von € 598,27 inhaltlich unrichtig. Die Nachforderung sei nicht bescheidmäßig erfolgt, sondern ergäbe sich lediglich aus der dem Bescheid beiliegenden Buchungsmittelung.

In weiterer Folge wies das Finanzamt im Rahmen einer Berufungsvorentscheidung die Berufung gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Einkommensteuer für das Jahr 2008 als unbegründet ab und führte im Wesentlichen aus, dass im Wiederaufnahmbescheid auf die Begründung des gleichzeitig erlassenen Einkommensteuerbescheides hingewiesen worden sei. Der Wiederaufnahmbescheid und der Sachbescheid seien zwei verschiedene Bescheide, die sowohl hinsichtlich ihrer Anfechtbarkeit im Rechtsmittelwege als auch hinsichtlich ihrer Behebbarkeit getrennt zu beurteilen seien. In der Begründung des Wiederaufnahmbescheides sei nicht nur der Gesetzeswortlaut des § 303 Abs. 4 BAO wiedergegeben worden, sondern sei auch auf die Darstellung der Wiederaufnahmegründe im Sachbescheid verwiesen worden. Somit sei der Begründungsteil im Einkommensteuerbescheid Bescheidbestandteil der Begründung des Wiederaufnahmbescheides geworden. Hinsichtlich der Verletzung des Parteiengehörs werde darauf hingewiesen, dass sich die Behörde ohnedies auf die vorgelegten Beweismittel gestützt habe. Dass die Finanzbehörde daraus nicht die für die Bw. gewünschten Schlussfolgerungen gezogen habe, verletze die Bw. nicht in ihrem Recht auf Parteiengehör, zumal die Behörde

keine Verpflichtung träfe, der Partei vor Bescheiderlassung das Ergebnis ihrer Beweiswürdigung mitzuteilen.

Mit Schreiben vom 19. Dezember 2010 brachte die Bw. einen Vorlageantrag ein. In der Begründung dazu wiederholte die Bw. ihr bisheriges Berufungsvorbringen und führte ergänzend aus, dass auch mit der Berufungsvorentscheidung über die mit dem Wiederaufnahmbescheid festgesetzte Einkommensteuerzahlung inhaltlich nicht abgesprochen, sondern auf den Einkommensteuerbescheid verwiesen worden sei. Die Bw. habe gemeinsam mit dem Wiederaufnahmbescheid vom 20. Oktober 2010 die Buchungsmittelung über einen Rückstand von € 598,27 sowie die Berufungsvorentscheidung vom 25. November 2010 und die Mahnung über den eingeforderten Betrag erhalten. Da die Bw. aber nur diese Bescheide bzw. die Buchungsmittelung bekommen habe, habe sie nicht gegen den Einkommensteuerbescheid berufen können. Weder der Wiederaufnahmbescheid noch die Berufungsvorentscheidung würden eine Begründung enthalten aus der hervorgehe, weshalb die Behörde die Ausgaben nicht anerkannt habe. Gerade die Begründung eines Bescheides müsse aber erkennen lassen, welcher Sachverhalt der Entscheidung zu Grunde gelegt worden sei, aus welchen Erwägungen die Behörde zu der Ansicht gelangt sei, dass gerade dieser Sachverhalt vorliege und aus welchen Gründen die Behörde die Subsumtion unter einen bestimmten Tatbestand für zutreffend erachte. Zudem müsse die Begründung eines Bescheides in der Weise erfolgen, dass der Denkprozess, der in der behördlichen Erledigung seinen Niederschlag finde, sowohl für den Abgabepflichtigen als auch im Fall der Anrufung des Verwaltungsgerichtshofes für diesen nachvollziehbar sei.

Zudem sei das Recht auf Parteiengehör verletzt worden und habe in diesem Zusammenhang auch der EuGH in der Rechtssache C-349/07 vom 18. Dezember 2008 ausgesprochen, dass dem Adressaten belastende Elemente, auf welche sich die Entscheidung stütze, zur Kenntnis zu bringen seien. Auch im österreichischen Recht befindet sich die Bestimmung des § 115 Abs. 2 BAO und bestimmt überdies § 161 Abs. 3 BAO, dass dem Abgabepflichtigen, wenn von der Erklärung abgewichen werden solle, die Punkte, in denen eine wesentliche Abweichung zu seinem Ungunsten in Frage komme, zur vorherigen Äußerung mitzuteilen seien. Weiters sehe § 183 Abs. 4 leg. cit. vor, dass den Parteien vor Erlassung des abschließenden Sachbescheides Gelegenheit zu geben sei, von den durchgeführten Beweisen und vom Ergebnis der Beweisaufnahme Kenntnis zu nehmen und sich dazu zu äußern.

Da der Wiederaufnahmbescheid in mehreren Punkten von der Einkommensteuererklärung abgewichen und dies der Bw. nicht mitgeteilt worden sei, sei schon aus diesem Grund der Bescheid fehlerhaft.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Bw. war im Jahr 2008 bis Anfang Juni an der U im Rahmen eines Dienstverhältnisses beschäftigt und hatte vom 20. bis 28. Oktober 2008 einen Lehrauftrag an der F.

Im übrigen Zeitraum des Jahres 2008 war die Bw. arbeitslos gemeldet und bezog Arbeitslosen- bzw. Krankengeld.

Am 27. August 2009 brachte die Bw. auf elektronischem Wege eine Einkommensteuererklärung ein und beantragte unter anderem das Pendlerpauschale, Gewerkschaftsbeiträge, Reisekosten sowie Aufwendungen für Fachliteratur und Fortbildungsmaßnahmen als Werbungskosten zu berücksichtigen.

In weiterer Folge erließ das Finanzamt auf Grund der erklärten Angaben einen entsprechenden Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008. Zum Zeitpunkt der Erstbescheiderlassung war dem Finanzamt nicht bekannt, dass die gesetzlichen Voraussetzungen für die Gewährung der Werbungskosten in der jeweils beantragten Höhe nicht vorlagen.

Im Zuge einer Nachbescheidkontrolle stellte das Finanzamt fest, dass in der Summe der beantragten Gewerkschaftsbeiträge privat veranlasste Mitgliedsbeiträge enthalten waren sowie infolge der Beendigung des Dienstverhältnisses an der U Anfang Juni 2008 nicht die für den gesamten Berufungszeitraum beantragten Reisekosten als solche zu qualifizieren waren. Zudem traf die Behörde die Feststellung, dass es sich hinsichtlich der geltend gemachten Aufwendungen für Fachliteratur um nicht abzugsfähige Ausgaben im Zusammenhang mit Werken, die für die Allgemeinheit von Interesse sind, gehandelt hat und die beantragten Fortbildungskosten nicht zur Gänze beruflich veranlasst waren. Hinsichtlich des Pendlerpauschales stellte die Behörde fest, dass dieses für die Dauer des Beschäftigungsverhältnisses lediglich für die Entfernung „Wohnung-Arbeitsstätte“ im Ausmaß von 20 bis 40 km zu gewähren war.

In weiterer Folge nahm das Finanzamt das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2008 wieder auf und erließ einen entsprechenden Wiederaufnahmebescheid (vom 20. Oktober 2010) sowie einen neuen Sachbescheid (ebenfalls vom 20. Oktober 2010).

Beide Bescheide sowie die Buchungsmitteilung wurden im Zuge der automatisationsunterstützten Versendung durch das BRZ in einem Fensterkuvert der Bw. zugestellt.

Der Wiederaufnahmebescheid enthält sowohl einen Spruch als auch eine Begründung.

In der Begründung des Wiederaufnahmebescheides gibt das Finanzamt sowohl die gesetzliche Bestimmung des § 303 Abs. 4 BAO als auch jene des § 20 BAO wieder und verweist hinsichtlich der Wiederaufnahmegründe auf die Begründung des gleichzeitig erlassenen Sachbescheides.

Der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008 führt in seiner Begründung nachstehende Wiederaufnahmegründe an:

Für die Zeit vom 01.01.2008 – 02.06.2008 wurde das „kleine Pendlerpauschale“ ab 20 km gewährt.

Gewerkschaftsbeiträge etc.:

Mitgliedsbeiträge an die A und Z wurden nicht berücksichtigt – siehe Begründung zum Vorjahresbescheid.

Reisekosten:

Die beantragten Reisekosten wurden bis zum 02.06.2008 berücksichtigt.

Fortbildung:

Die beantragten Aufwendungen für Fortbildung zählen zu den nicht abzugsfähigen Ausgaben gem. § 20 EStG.

Die Bw. brachte lediglich gegen den Wiederaufnahmebescheid das Rechtsmittel der Berufung ein.

Der gleichzeitig mit dem Wiederaufnahmebescheid erlassene Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008 erwuchs in Rechtskraft, da gegen den betreffenden Sachbescheid nicht berufen wurde.

Die Höhe der seitens des Finanzamtes im wiederaufgenommenen Verfahren festgesetzten Pendlerpauschale wird von der Bw. nicht bestritten.

Gegenständlicher Sachverhalt ergibt sich aus der Aktenlagen sowie den Angaben der Bw..

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob der Wiederaufnahmebescheid unter Anführung der gesetzlichen Bestimmungen des § 303 Abs. 4 und § 20 BAO sowie unter Verweis auf die Begründung des gleichzeitig erlassenen Einkommensteuerbescheides ausreichend begründet ist sowie ob die im Einkommensteuerbescheid genannten Gründe geeignet waren, das Verfahren wiederaufzunehmen.

Wenn die Bw. vorbringt, sie habe lediglich den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2008 und gemeinsam mit diesem eine Buchungsmittelung über einen Rückstand in Höhe von € 598,27 bekommen, jedoch sei ein neuer Einkommensteuerbescheid nicht erlassen worden, so kann dem nicht gefolgt werden. Entgegen dem diesbezüglichen Vorbringen der Bw. ist im vorliegenden Fall vielmehr davon auszugehen, dass der „neue“ Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008 (vom 20. Oktober 2010) der Bw. sehr wohl gemeinsam mit der Buchungsmittelung und dem

Wiederaufnahmebescheid zugestellt wurde, obgleich darüber kein dokumentarischer Zustellnachweis existiert. Dies vor allem deshalb, da seit Geltung der 1992 erlassenen verwaltungsinternen Verfahrensvorschrift über die Automatisierte Abgabenerhebung (VAA) die gemeinsame Versendung von Buchungsmitteilung und zu Grunde liegenden Abgabenbescheid bundesweite Verwaltungspraxis ist. Um individuelle Manipulationsfehler vor dem Versenden hintan zu halten, wurde laut Auskunft des BMF, Abteilung V/2 ein EDV-gesteuertes Sicherungssystem eingeführt und ab 1994 generell angewendet. Dieses bewirkt, dass eine systemwidrig vom Abgabenbescheid isoliert vorliegende Buchungsmitteilung zwecks Nachbearbeitung automatisch zu jener Abteilung der IT-Sektion gelangt, welche die allfällig fehlenden Bescheidausdrucke hinzufügt und das mit dem nun vollständigen Inhalt versehene Kuvert zur Versendung an den Adressaten freigibt. Bezogen auf den vorliegenden Fall ergab ein nochmaliges Nachfragen in der Abteilung V/2, dass sowohl der Wiederaufnahmebescheid als auch der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008 inklusive der Buchungsmitteilung gemeinsam in einem Fensterkuvert zur Versendung gelangt sind. In diesem Zusammenhang erteilte die Abteilung V/2 zudem die Auskunft, dass seitens des BRZ maximal 8 A4-Seiten in einem einzelnen Fensterkuvert versendet und erst ab der 9. zu versendenden A4-Seite diese und allfällig weitere Seiten in einem zweiten Briefumschlag kuvertiert werden würden. Im gegenständlichen Fall seien aber lediglich 7 Seiten (1 Seite Wiederaufnahmebescheid, 5 Seiten Einkommensteuerbescheid und 1 Seite Buchungsmitteilung) zur Versendung gelangt, weshalb davon ausgegangen werden könne, dass auch sämtliche Seiten in einem einzigen Briefumschlag kuvertiert worden seien. Das Vorbringen der Bw., sie hätte somit nur den Wiederaufnahmebescheid und die Buchungsmitteilung, nicht jedoch den dazugehörigen neuen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008 erhalten, erscheint somit unglaublich und stellt lediglich eine Schutzbehauptung dar. Wenngleich laut Auskunft des BMF individuelle Fehler im Bereich des Möglichen liegen, erscheint es nicht wahrscheinlich, dass gerade im vorliegenden Fall der Abgabenbehörde ein solcher systemwidriger Fehler unterlaufen ist und der gemeinsam mit dem Wiederaufnahmebescheid und der Buchungsmitteilung mitkuvertierte neue Einkommensteuerbescheid, aus welchem Grund und von wem auch immer, auf dem Weg vom Finanzamt zur Bw. entfernt wurde oder schon vorher verloren ging. Gegen ein derartiges Ereignis spricht nicht nur die Argumentation der Bw. in ihren Berufungsausführungen, wonach die Festsetzung der Nachforderung in Höhe von € 598,27 inhaltlich unrichtig sei, sondern auch das Vorbringen, der Wiederaufnahmebescheid sei in mehreren Punkten von der Einkommensteuererklärung abgewichen. Dies vor allem deshalb, da nur für den Fall der tatsächlichen Bekanntgabe des Einkommensteuerbescheides die Bw. auch von seinem Inhalt Kenntnis haben konnte bzw. festzustellen vermochte, in welchen Punkten der neu erlassene Einkommensteuerbescheid tatsächlich von der Erklärung

abgewichen ist. Da der Wiederaufnahmebescheid keinerlei Aussagen darüber trifft, welche Änderungen im Einkommensteuerbescheid vorgenommen wurden, kann die Abweichung gegenüber der Einkommensteuererklärung auch nur dem Einkommensteuerbescheid entnommen werden. Wenn sich nun die Bw. auf Abweichungen gegenüber der Einkommensteuererklärung bezieht, so ist dazu anzumerken, dass ihr auch der neu erlassene Sachbescheid bekannt war.

Im gegenständlichen Fall ist daher mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit davon auszugehen, dass der Bw. gemeinsam mit dem Wiederaufnahmebescheid und der Buchungsmitteilung auch der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008 (vom 20. Oktober 2010) zugegangen ist.

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

Normzweck des § 303 Abs. 4 BAO ist, ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren, dem besondere Mängel anhaften, aus der Welt zu schaffen und die Rechtskraft des konkreten Bescheides zu beseitigen.

Die Wiederaufnahme von Amts wegen ist nur aus den im Gesetz taxativ angeführten Wiederaufnahmegründen zulässig und im Falle des Vorliegens solcher Rechtsgründe ins behördliche Ermessen gestellt (vgl. "... ist zulässig ...").

Die Wiederaufnahmegründe des § 303 Abs. 4 BAO sind die des Absatzes 1 lit. a und lit. c sowie der gegenüber Absatz 1 lit. b bezüglich der Verschuldenskomponente modifizierte Neuerungstatbestand.

Die Entscheidung über die Wiederaufnahme des Verfahrens steht von hier nicht zutreffenden Ausnahmen abgesehen gemäß § 305 Abs. 1 erster Satz BAO grundsätzlich der Abgabenbehörde zu, die den Bescheid in erster Instanz erlassen hat.

§ 307 Abs. 1 BAO normiert in diesem Zusammenhang, dass mit dem die Wiederaufnahme verfügenden Bescheid unter gleichzeitiger Aufhebung des früheren Bescheides die das wiederaufgenommene Verfahren abschließende Sachentscheidung zu verbinden ist. Diese Verbindungsanordnung ändert jedoch nichts daran, dass es sich beim Wiederaufnahme- und beim neuen Sachbescheid um eigenständige Bescheide handelt, die im Hinblick auf § 93 Abs. 3 lit. a BAO jeder für sich zu begründen, jeder für sich mit Berufung bekämpfbar sind und

unabhängig voneinander der Rechtskraft teilhaftig werden können (Ritz, BAO³ § 307 Rz. 7 mwN).

Welche gesetzlichen Wiederaufnahmegründe durch einen konkreten Sachverhalt als verwirklicht angesehen und daher als solche herangezogen werden, bestimmt bei der Wiederaufnahme von Amts wegen die gemäß § 305 Abs. 1 BAO zuständige Behörde (VwGH 04.03.2009, 2008/15/0327; VwGH 16.11.2006, 2006/14/0014; VwGH 26.01.2006, 2002/15/0076).

Nach herrschender Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind der konkret maßgebliche Wiederaufnahmetatbestand im Spruch (ua. Erkenntnisse vom 28.09.1998, 96/16/0135, vom 21.06.1994, 91/14/0165, bzw. vom 20.06.1990, 90/16/0003) und die Wiederaufnahmegründe in der Begründung des die Wiederaufnahme verfügenden Bescheides anzuführen (ua. Erkenntnisse vom 21.07.1998, 93/14/0187, vom 12.04.1994, 90/14/0044, bzw. vom 14.5.1991, 90/14/0262).

Die Angabe der Wiederaufnahmegründe im Begründungsteil des Wiederaufnahmebescheides ist nicht zuletzt deshalb notwendig, weil die Abgabenbehörde zweiter Instanz bei der Entscheidung über eine gegen die amtswegige Wiederaufnahme gerichtete Berufung ausschließlich zu prüfen hat, ob das Finanzamt das betroffene Verfahren aus den von ihm gebrauchten Gründen wiederaufnehmen durfte, nicht jedoch, ob die amtswegige Wiederaufnahme allenfalls (auch) aus anderen Wiederaufnahmegründen zulässig gewesen wäre.

Bei einer Berufung gegen eine Wiederaufnahme von Amts wegen durch das gemäß § 305 Abs. 1 BAO zuständige Finanzamt ist nämlich "Sache", über die die Abgabenbehörde zweiter Instanz gemäß § 289 Abs. 2 BAO zu entscheiden hat, nur die Wiederaufnahme aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen, also jene wesentlichen Sachverhaltsmomente, die das Finanzamt als Wiederaufnahmegrund beurteilt und danach dem gebrauchten Wiederaufnahmetatbestand unterstellt hat (ua. VwGH 26.01.2006, 2002/15/0076; VwGH 20.07.1999, 97/13/0131; VwGH 23.03.1999, 97/14/0069; VwGH 14.05.1991, 90/14/0262).

Aus dieser auf die erstinstanzliche Sache beschränkten Entscheidungsbefugnis der Abgabenbehörde zweiter Instanz folgt, dass anlässlich der Entscheidung über eine gegen eine amtswegige Wiederaufnahme gerichtete Berufung Wiederaufnahmegründe weder ausgetauscht noch nachgeschoben werden dürfen. Weitere rechtliche Konsequenz daraus ist, dass die fehlende Angabe von Wiederaufnahmegründen in der Begründung eines mit Berufung angefochtenen Wiederaufnahmebescheides in der Berufungsentscheidung und

aufgrund analoger Änderungsbefugnis auch in der Berufungsvorentscheidung nicht nachgeholt bzw. saniert werden kann.

Die Begründung von Wiederaufnahmeverfügungen hat also (je Bescheid) die maßgeblichen Wiederaufnahmegründe und außerdem die für die Ermessensübung entscheidenden Überlegungen zu enthalten (VwGH 18.10.2007, 2002/14/0104; VwGH 17.10.1984, 84/13/0054; VwGH 09.07.1997, 96/13/0185), wobei jedoch eine mangelhafte Ermessensbegründung im Unterschied zum Vorgesagten im Berufungsverfahren saniert werden kann (ÖStZ 1995, 359). Wird ein Wiederaufnahmbescheid iSd. § 303 Abs. 4 BAO beispielsweise auf den Neuerungstatbestand gestützt, so ist demnach in seiner Begründung das Neuherkommen bestimmt zu bezeichnender Tatsachen/Beweismittel, die zeitliche Abfolge des Bekanntwerdens der Tatsachen bzw. Beweismittel sowie die Bedeutsamkeit derselben für eine Bescheidänderung darzulegen.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes reicht als Begründung für eine Wiederaufnahme von Amts wegen auch aus, wenn im Wiederaufnahmbescheid auf andere Dokumente (etwa auf die Begründung eines anderen Bescheides oder auf Feststellungen einer abgabenbehördlichen Prüfung, die darüber aufgenommene Niederschrift und den Prüfbericht) verwiesen wird, sofern dem Bescheidadressaten des Wiederaufnahmbescheides der Inhalt des/der verwiesenen Dokumente(s) bekannt ist, und daraus die Wiederaufnahmegründe auch tatsächlich hervorgehen (VwGH 19.09.2007, 2004/13/0108; VwGH 26.4.2007, 2002/14/0075; VwGH 18.9.2003, 99/15/0262; VwGH 17.12.2002, 97/14/0023; VwGH 25.9.2002, 97/13/0123; VwGH 26.5.1998, 93/14/0233; Ritz, BAO³ § 93 Rz. 15).

Keine ausreichende Begründung für eine Wiederaufnahme iSd. § 303 Abs. 4 BAO ist jedoch beispielsweise der Hinweis auf behördliche Ermittlungen (ua. VwGH 06.07.1990, 88/17/0059) oder die bloße Wiedergabe des Gesetzeswortlautes des § 303 Abs. 4 BAO (ua. UFS 25.06.2010, RV/1913-W/09; UFS 22.04.2010, RV/2765-W/09; UFS 05.10.2009, RV/1027-L/06; UFS 17.12.2008, RV/1149-L/07; UFS 13.08.2007, RV/0060-F/06; UFS 31.05.2006, RV/0200-F/03).

Wenn die Bw. nun mit den Ausführungen in ihrem Berufungsschreiben vermeint, der Wiederaufnahmbescheid sei mangels Vorliegens einer entsprechenden Begründung rechtswidrig, so kann diesem Vorbringen nicht gefolgt werden. Wie sich aus dem der Bw. zweifelsfrei zugegangenen Wiederaufnahmbescheid ergibt, verweist dieser in seiner Begründung sehr wohl auf die gesetzlichen Bestimmungen des § 303 BAO sowie § 20 BAO und nennt gleichzeitig unter Hinweis auf die Begründung des Einkommensteuerbescheides (vom 20. Oktober 2010) jene Gründe, welche für die Wiederaufnahme des Verfahrens

ausschlaggebend waren. Wie bereits oben ausführlich dargelegt, ist mit an Sicherheit grenzenden Wahrscheinlichkeit davon auszugehen, dass der Bw. – entgegen ihrem diesbezüglichen Vorbringen – der betreffende Einkommensteuerbescheid auch tatsächlich zugegangen ist. Gleichzeitig damit geht aber die Argumentation der Bw., es sei in Folge der fehlenden Bescheidbegründung mangels Zustellung des Einkommensteuerbescheides aus dem Wiederaufnahmebescheid nicht erkennbar, welcher Sachverhalt der Entscheidung zu Grunde gelegt worden sei und aus welchen Erwägungen die Behörde zu der Ansicht gelangte, dass gerade dieser Sachverhalt vorliege bzw. aus welchen Gründen die Behörde die Subsumtion unter einen bestimmten Tatbestand für zutreffend erachte, ins Leere und ist nicht geeignet eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Wiederaufnahmebescheides aufzuzeigen.

Entsprechend der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes wird der in der Begründung eines Wiederaufnahmebescheides enthaltene Verweis auf andere Bescheidbegründungen – so wie im vorliegenden Fall auf die Begründung des Einkommensteuerbescheides – als ausreichend angesehen, eine Wiederaufnahme des Verfahrens rechtmäßig zu verfügen, zumal seitens der Abgabenbehörde erster Instanz im Sachbescheid die Wiederaufnahmegründe klar und eindeutig benannt wurden. Wenn die Bw. in diesem Zusammenhang weiters vorbringt, gegenständlicher Wiederaufnahmebescheid sei auch deshalb rechtswidrig, zumal er keinen Spruch betreffend die Festsetzung der Abgabe enthalte, so ist diesem Vorbringen entgegenzuhalten, dass gegenständlicher Wiederaufnahmebescheid sehr wohl einen Spruch enthält, mit welchem – entgegen der Meinung der Bw. – jedoch nicht über die Festsetzung der Abgabe abzusprechen, sondern die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2008 zu verfügen war.

Wenn die Bw. in der Berufung weiters ausführt, es läge zudem eine Verletzung des Parteiengehörs vor, da der Bw. vor Erlassung des Wiederaufnahmebescheides keine Gelegenheit gegeben worden sei, ihre Rechte und rechtlichen Interessen geltend machen zu können, so ist dem entgegenzuhalten, dass eine solche Verletzung nicht vorliegt. Dies deshalb, da die Bw. im Rahmen der Nachbescheidkontrolle selbst angab, die Pendlerpauschale zu hoch berechnet zu haben.

Gleichzeitig ist im vorliegenden Fall aber auch in Bezug auf die Rechtmäßigkeit der erfolgten Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2008 zu überprüfen, ob die im Einkommensteuerbescheid (vom 20. Oktober 2010) genannten Gründe geeignet waren, das diesbezügliche Verfahren wiederaufzunehmen.

Im vorliegenden Fall ist der Behörde erst durch die seitens der Bw. im Verfahren zur Nachbescheidkontrolle gemachten Angaben sowie vorgelegten Belegen, die tatsächlich zu gewährende Höhe des Pendlerpauschales bekannt geworden. Zum Zeitpunkt der

Erstbescheiderlassung hatte das Finanzamt weder Kenntnis von genauen Wohnort der Bw. noch Folge dessen von der Länge der Fahrtstrecke „Wohnung – Arbeitsstätte“. Sämtliche diesbezüglichen Umstände waren im Zeitpunkt der Bescheiderlassung bereits existent und geeignet einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeizuführen. Erst als Folge der im Zuge der Nachbescheidkontrolle seitens der Bw. übermittelten Belege ist der Behörde der genaue Wohnort der Bw. bekannt geworden, um folglich die genaue Länge der Fahrtstrecke „Wohnung-Arbeitsstätte“ und in weiterer Folge die Höhe des Pendlerpauschales berechnen zu können. Damit sind Tatsachen und Beweismittel im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO neu hervorgekommen, die die Behörde zur Wiederaufnahme des Verfahrens berechtigen.

Wie sich aus der Begründung des Wiederaufnahmebescheides im Zusammenhang mit jener des Einkommensteuerbescheides ergibt, nennt das Finanzamt als einen der Wiederaufnahmegründe die Höhe des Pendlerpauschales und führt dazu konkret aus, dass für die Zeit vom 1. Jänner 2008 bis 2. Juni 2008 das kleine Pendlerpauschale ab 20 km zu gewähren gewesen sei. Der herangezogene Wiederaufnahmegrund wurde somit unter Bezugnahme auf die Begründung des Einkommensteuerbescheides im Wiederaufnahmebescheid klar benannt und wird im Übrigen seitens der Bw. auch nicht bestritten. So gab die Bw. im Zuge der Nachbescheidkontrolle selbst an, dass bei der Bemessung der Höhe des Pendlerpauschales ein Fehler unterlaufen sei, als sie diese auf eine volle Jahress Dienstzeit berechnet habe, ohne jedoch zu berücksichtigen, dass die Bw. nur bis Anfang Juni 2008 beschäftigt gewesen sei und die Fahrtkosten an die F extra abgerechnet worden seien.

Bei der Beurteilung der Zulässigkeit der amtswegigen Wiederaufnahme handelt es sich - wie bereits oben ausgeführt - um eine Ermessensentscheidung. Von zentraler Bedeutung für die Ermessensübung ist die Berücksichtigung des Zweckes der das Ermessen einräumenden Norm. Zweck des § 303 BAO ist es, eine neuerliche Bescheiderlassung dann zu ermöglichen, wenn Umstände gewichtiger Art hervorkommen. Ziel ist daher immer ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis (VfGH 6.12.1990, B 783/89, VwGH 2.4.1990, 89/15/0005, VfGH 30.9.1997, B 2/96, VwGH 22.3.2000, 99/13/0253). Daher ist bei der Ermessensübung grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit zu geben. Für die Wiederaufnahme des Verfahrens spricht somit vor allem der Grundsatz der Gleichheit der Besteuerung, wonach alle Abgabepflichtigen nach den Abgabenvorschriften gleichmäßig behandelt werden sollen. Bliebe im gegenständlichen Berufungsfall der Erstbescheid in Rechtsbestand, so würden alle anderen Abgabepflichtigen, deren Sachverhalte von Beginn an richtig subsumiert wurden, gegenüber dem Bw. benachteiligt werden.

Die Rechtmäßigkeit von Ermessensentscheidungen ist aber auch unter Bedachtnahme auf die Bestimmungen des § 20 BAO zu beurteilen. Entsprechend dieser Bestimmung 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 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. Eine derartige Interessensabwägung verbietet bei Geringfügigkeit der neu hervorgekommenen Tatsachen die Verfügung der Wiederaufnahme, wobei die Geringfügigkeit an Hand der steuerlichen Auswirkungen der konkreten Wiederaufnahmegründe und nicht auf Grund der steuerlichen Gesamtauswirkung zu beurteilen ist. Im gegenständlichen Berufungsfall führte der genannte Wiederaufnahmegrund zu einer Reduzierung der Höhe des ursprünglich geltend gemachten Pendlerpauschales von € 588,00 auf € 265,96, sodass nicht von einer geringfügigen steuerlichen Auswirkung ausgegangen werden kann. Zudem hätte die Bw. bereits im Zeitpunkt der Abgabe der Einkommensteuererklärung erkennen müssen, dass ihr in Folge der Beendigung des Dienstverhältnisses mit 2. Juni 2008 das Pendlerpauschale für die restlichen Monate des Jahres 2008, in denen sie arbeitslos meldet war und Arbeitslosen- bzw. Krankengeld bezog, gar nicht mehr zugestanden wäre - zumal auch die während der Tätigkeit an der F angefallenen Fahrtkosten gesondert abgerechnet wurden – und diesfalls die entsprechende Höhe des Pendlerpauschales zu erklären gewesen wäre. Eine solche Vorgangsweise wäre auch zumutbar und angemessen gewesen. Tatsächlich wurde jedoch die betreffende Höhe des Pendlerpauschales der Behörde gegenüber erst im Zuge der seitens des Finanzamtes durchgeführten Nachbescheidkontrolle richtig gestellt und erlangte die Behörde erstmalig zu diesem Zeitpunkt Kenntnis davon.

Ein weiteres Argument für die Wiederaufnahme des Verfahrens liegt auch im allgemeinen öffentlichen Interesse an der Abgabeneinbringung. Die Nichterfassung der im Zeitpunkt des Erstbescheides unerklärt gebliebenen Einkünfte bewirkt einen nicht geringfügigen Ausfall von Steuereinnahmen, der von der Allgemeinheit zu Gunsten der Bw. zu tragen wäre.

Auf Grund dieser Erwägungen ist es daher nicht als unbillig anzusehen, der Herstellung der Rechtsrichtigkeit gegenüber dem Prinzip der Rechtssicherheit den Vorrang einzuräumen.

Da somit bereits die Richtigstellung der Höhe des Pendlerpauschales einen tauglichen Grund zur Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2008 darstellt, erübrigt es sich auf die in der Begründung des Einkommensteuerbescheides genannten weiteren Wiederaufnahmegründe im Einzelnen konkret einzugehen.

Wie bereits oben ausgeführt, normiert § 307 Abs. 1 BAO, dass mit dem die Wiederaufnahme verfügenden Bescheid unter gleichzeitiger Aufhebung des früheren Bescheides die das wiederaufgenommene Verfahren abschließende Sachentscheidung zu verbinden ist. Diese Verbindungsanordnung ändert jedoch nichts daran, dass es sich beim Wiederaufnahme- und beim neuen Sachbescheid um eigenständige Bescheide handelt, die im Hinblick auf § 93 Abs. 3 lit. a BAO jeder für sich zu begründen, jeder für sich mit Berufung bekämpfbar sind und unabhängig voneinander der Rechtskraft teilhaftig werden können. Für den gegenständlichen Fall bedeutet dies nun, dass insoweit in der vorliegenden Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid inhaltliche Rechtswidrigkeiten des mit dem gleichzeitig erlassenen Einkommensteuerbescheid festgesetzten Nachforderungsbetrages bekämpft werden, die diesbezüglichen Ausführungen ins Leere gehen. Diesfalls wäre es nämlich an der Bw. gelegen gewesen, im Rahmen einer gesondert gegen den Einkommensteuerbescheid gerichteten Berufung jene Gründe vorzubringen, welche nach Meinung der Bw. dem mit diesem Bescheid festgesetzten Nachforderungsbetrag entgegengestanden wären. Tatsächlich wurde jedoch seitens der Bw. gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008 kein Rechtsmittel eingebracht. Die in der Berufung zum Wiederaufnahmebescheid gemachten Ausführungen in Bezug auf die inhaltliche Rechtswidrigkeiten des mittels dem Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008 festgesetzten Nachforderungsbetrages sind daher auch nicht geeignet, zu einer anderslautenden Entscheidung in Bezug auf die Wiederaufnahme des Verfahrens führen zu können.

Die Berufung gegen den die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2008 verfügenden Bescheid war daher als unbegründet abzuweisen.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 25. Mai 2012