



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., WohnadresseBw., vertreten durch Steuerberater, vom 19. April 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs, vertreten durch Behördenvertreter, je vom 3. April 2007, betreffend Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2001 bis 2004 sowie betreffend Einkommensteuer der Jahre 2001 bis 2004 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) bezog in den Streitjahren 2001 bis 2004 ganzjährig und gleichzeitig lohnsteuerpflichtige Bezüge von der [1] A.GmbH und der [2] B.GmbH. Unter Zugrundelegung der von diesen beiden Arbeitgebern dem Finanzamt auf Grund von Lohnzetteln iSd § 84 EStG 1988 mitgeteilten steuerpflichtigen Bezüge (KZ 245), die je um ein vom Bw. beantragtes großes Pendler-Pauschale, für eine Fahrtstrecke von über 40 km, gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 (2001: jeweils S 24.480,00, 2002: jeweils € 1.470,00, 2003: jeweils € 1.470,00 und 2004: [1] € 1.581,00 und [2] € 1.692,00) vermindert worden waren, erfolgten die Berechnungen der Arbeitnehmerveranlagungen der Jahre 2001 bis 2004 erklärungsgemäß.

Die vom Finanzamt für die Jahre 2001 bis 2004 erlassenen Einkommensteuerbescheide erwuchsen in Folge in Rechtskraft.

Im Zuge des Berufungsverfahrens betreffend die Veranlagung der Einkommensteuer 2005 wurden vom Finanzamt laut Inhalte der vorgelegten Verwaltungsakten erstmals (neu) die Sachverhaltsergebnisse offenkundig, dass der Bw. bei beiden Dienstverhältnissen (A.GmbH und B.GmbH) an ein und derselben Arbeitsstätte, nämlich mit Dienstort in Betriebsadresse, tätig gewesen war, ferner diesem die Zurücklegung des Arbeitsweges (Wohnung - Arbeitsstätte - Wohnung) unter Verwendung von Massenbeförderungsmitteln zumutbar gewesen sei und die amtswegige Ermittlung der einfachen Wegstrecke bei Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels zwischen der Wohnung des Bw. in WohnadresseBw. und der angeführten Arbeitsstätte gerundet 39 km (Wegstrecke von der Wohnung zum Bahnhof X: 1,2 km, Fahrtstrecke Tarif-Km Bahn: 34 km, Wegstrecke vom Hauptbahnhof Y. zur Arbeitsstätte: 3,5 km) ergeben habe. Nach Ansicht des Finanzamtes hatte der Bw. für die beiden genannten Dienstverhältnisse demnach nur Anspruch auf Berücksichtigung "eines kleinen Pendlerpauschales" (Entfernungspauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG 1988), für eine einfache Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte von 20 bis 40 km. Diese Sach- und Aktenlage führte des Weiteren zur Schlussfolgerung des Finanzamtes, dass die beim laufenden Lohnsteuerabzug durch die beiden genannten Arbeitgeber dem Grunde und der Höhe nach zu Unrecht erfolgte "Doppelberücksichtigung eines großen Pendlerpauschales" beim Bw. unmittelbar in dessen Einkommensteuerveranlagung zu korrigieren und entsprechend nachzuversteuern sei.

Auf Grund dieser Feststellungen wurden vom Finanzamt je mit Datum vom 3. April 2007 Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend die Einkommensteuer für die Jahre 2001 bis 2004 gemäß § 303 Abs. 4 BAO erlassen und jeweils wie folgt begründet:

"Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 (4) BAO, weil Tatsachen neu hervorgekommen sind, die im abgeschlossenen 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 herbei geführt hätte."

Mit gleichem Datum wurden vom Finanzamt neue bzw. abgeänderte Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2001 bis 2004 erlassen, wobei für die Ermittlung des Gesamtbetrages der Einkünfte aus den Dienstverhältnissen des Bw. zu der A.GmbH und der B.GmbH, auf Grund von amtswegen korrigierter Lohnzettel, nunmehr jährlich lediglich "ein" kleines Pendlerpauschale für eine einfache Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte von 20 bis 40 km (2001: S 5.280,00, 2002 und 2003: jeweils € 384,00 sowie 2004: € 450,00) in Form von Werbungskosten iSd. § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG 1988 zur Berücksichtigung kam.

Diese neuen Sachbescheide gemäß § 307 BAO betreffend die Einkommensteuer der Jahre 2001 bis 2004 je vom 3. April 2007 wurden vom Finanzamt wörtlich wie folgt begründet:

"Im Zuge der Sachverhaltsermittlungen zu Ihrem Antrag auf Entscheidung über die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 durch den Unabhängigen Finanzsenat, ist neu hervorgekommen, dass bei beiden Dienstverhältnissen (A.GmbH und B.GmbH) Ihr Dienstort Betriebsadresse, ist. Bei beiden Dienstverhältnissen wurde das große Pendlerpauschale (öffentl. Verkehrsmittel nicht zumutbar) für eine einfache Wegstrecke von 40 - 60 km berücksichtigt. Tatsächlich ist jedoch nur 1x das kleine Pendlerpauschale (öffentl. Verkehrsmittel zumutbar) von 20 - 40 km zu berücksichtigen. Die Wiederaufnahme erfolgte unter Bedachtnahme auf die sich ergebende steuerliche Auswirkung. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen."

Mit Schriftsatz vom 13. April 2007 (eingelangt am 19. April 2007) legte der steuerliche Vertreter des Bw. form- und fristgerecht Berufung gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2001 bis 2004 (alle ergangen am 3. April 2007) ein und führt darin im Wesentlichen aus, dass sein Mandant in allen Streitjahren unter der Anschrift WohnadresseBw., wohnhaft gewesen sei und dass diese (Bescheid-)Adresse dem Finanzamt bereits vor dem 1. Jänner 2001 bekannt gewesen sei. Des Weiteren sei auf Grund der beim Finanzamt abgegebenen Lohnzettel der A.GmbH und der B.GmbH sowie auch aus dem öffentlich zugänglichen Firmenbuchregister ersichtlich gewesen, dass beide Gesellschaften ihren Sitz und einzige Niederlassung in Betriebsadresse, gehabt hätten. Die Art und Höhe des von seinem Mandanten geltend gemachten Pendlerpauschales sei ebenfalls aus den übermittelten Lohnzetteln amtsbekannt gewesen. Die angefochtenen Wiederaufnahmebescheide würden ausführen, dass Tatsachen neu hervorgekommen seien, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden seien. Es sei nicht ersichtlich, welche Tatsachen für das Finanzamt neu hervorgekommen seien. Aus den Einkommensteuerbescheiden 2001 bis 2004, die in den Bescheidbegründungen inhaltsgleich auf die Wiederaufnahme eingehen, sei ausgeführt worden, dass die Wiederaufnahme unter Bedachtnahme auf die sich ergebende steuerliche Auswirkung vorzunehmen gewesen wäre. Eine sich auf steuerliche Auswirkungen stützende Begründung für eine Wiederaufnahme des Verfahrens sei als rechtswidrig zu werten. Eine Wiederaufnahme des Verfahrens dürfe nur dann vorgenommen werden, wenn Tatsachen neu hervorgekommen wären. Im gegenständlichen Verfahren seien jedoch keinerlei Tatsachen neu hervorgekommen. Für die gegenständlichen Streitjahre habe die Rechtsbeständigkeit daher Vorrang vor der Rechtsrichtigkeit. Es werde daher beantragt, sowohl die Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend die Einkommensteuerbescheide hinsichtlich der Jahre 2001 bis 2004 als auch in Folge mangels Vorliegens von Gründen für eine

amtswegige Wiederaufnahme die gleichzeitig erlassenen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2001 bis 2004 (neue Sachbescheide, alle vom 3. April 2007), aufzuheben.

Mit gesondertem Schriftsatz vom 16. April 2007 (eingelangt am 19. April 2007) legte der steuerliche Vertreter des Bw. auch Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide der Jahre 2001 bis 2004 (neue Sachbescheide, alle ergangen am 3. April 2007) ein.

Darin wies die steuerliche Vertretung des Bw. eingangs sachverhaltsdarstellend darauf hin, dass vom Finanzamt auf Grund des von seinem Mandanten im Herbst 2006 eingebrachten Rechtsmittels gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 im Wesentlichen nachfolgende Feststellungen getroffen worden seien, die zur Erlassung der nunmehr angefochtenen Einkommensteuerbescheide 2001 bis 2004 geführt hätten:

- a) die A.GmbH und die B.GmbH würden ihren Sitz in Betriebsadresse, haben,
- b) sein Mandant sei an dieser Arbeitsstätte tätig gewesen und
- c) die Entfernung zwischen Wohnort und Dienstort seines Mandanten betrage etwa 40 km.

In den angefochtenen neuen Sachbescheiden sei auf Basis dieser Feststellungen nunmehr vom Finanzamt ein kleines Pendlerpauschale für eine Fahrtstrecke von 20 - 40 km berücksichtigt worden. Dabei sei das Finanzamt auch von der Schlussfolgerung ausgegangen, dass seinem Mandanten die Zurücklegung dieser Fahrtstrecke unter Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels zumutbar gewesen wäre.

Gegen diese Ergebnisfeststellungen des Finanzamtes wurde im Wesentlichen eingewandt, dass erstens die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bei Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels und unter Berücksichtigung der Fußwege von der Wohnung zum Bahnhof bzw. vom Bahnhof zur Arbeitsstätte für seinen Mandanten gerundet 41 km (Wohnung X - Bahnhof X: 2 km, ÖBB-Tarif-Km Hbf. X - Hbf. Y.: 34 km, Hbf. Y. - Dienstort: 4,2 km = 40,2 km) betragen würde. Zweitens sei auch unberücksichtigt geblieben, dass sein Mandant schon seit der Schulzeit eine Gehbehinderung habe. Im Jahre 1997 und 1998 sei von seinem Mandanten der Versuch unternommen worden diese Gehbehinderung durch operative Eingriffe zu beheben bzw. zu verbessern. Seitdem habe sein Mandant zwei künstliche Hüftgelenke und könne längere Strecken nicht zu Fuß oder mit dem Fahrrad zurücklegen. Auf Grund der Entfernungen des Wohnsitzes vom Bahnhof sowie jener des Bahnhofes Y. zum Dienstort sei die Verwendung öffentlicher Verkehrsmittel seinem Mandanten daher nicht zumutbar gewesen. Daraus ergebe sich unzweifelhaft, dass seinem Mandanten ein großes Pendlerpauschale für eine Entfernung von 40 - 60 km zustehe, zumal eine Benützung öffentlicher Verkehrsmittel nicht zumutbar gewesen sei. Auch wurde wiederholt darauf hingewiesen, dass die vom Finanzamt gegenständlich gleichzeitig erlassenen Wiederaufnahmsbescheide auf Grund des Fehlens bzw. Hervorkommens neuer Tatsachen rechtswidrig seien und daher die nunmehr angefochtenen neuen Sachbescheide (alle vom

3. April 2007) einer Rechtsgrundlage entbehren würden.

Es werde daher beantragt, die Einkommensteuerbescheide der Jahre 2001 bis 2004 (alle vom 3. April 2007) auf Grund fehlender Rechtsgrundlage aufzuheben. In Eventu wurde auch der Antrag gestellt das große Pendlerpauschale für 40 - 60 km anzuerkennen, zumal die Verwendung eines öffentlichen Verkehrsmittels nicht zumutbar gewesen sei.

Mit Bedenkenvorhalt vom 27. April 200 wurde der Bw. vom Finanzamt aufgefordert geeignete Beweismittel für sein Berufungsargument betreffend des Vorliegens der Unzumutbarkeit der Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, auf Grund des Bestehens einer dauernden starken Gehbehinderung, vorzulegen.

Mit Eingabe vom 16. Juli 2007 (Vorhaltsbeantwortung vom 12. Juli 2007) gab der steuerliche Vertreter über Auftrag seines Mandanten bekannt, dass in der Angelegenheit der Berufungen betreffend Einkommensteuer der Jahre 2001 bis 2004 keine weiteren Unterlagen dem Finanzamt vorgelegt werden könnten.

Mit Berufungsvorentscheidungen je vom 24. Juli 2007 wies das Finanzamt sowohl die Berufungen gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2001 bis 2004 als auch die Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide der Jahre 2001 bis 2004 als unbegründet ab.

Die Abweisung der Berufungen gegen die Verfahrenswiederaufnahmebescheide wurde im Wesentlichen damit begründet, dass vom Finanzamt als Wiederaufnahmegrund das Hervorkommen neuer Tatsachen, beruhend auf den zwei Feststellungen, nämlich erstens eines einheitlichen Dienstortes bei den in Rede stehenden Dienstverhältnissen und zweitens die (unrichtige) Berücksichtigung eines (doppelten) großen Pendlerpauschales durch die beiden Arbeitgeber für eine Fahrtstrecke von über 40 km herangezogen worden war. Auch seien die eingewandten Berufungsargumente, es wäre auf Grund der beim Finanzamt aufliegenden Lohnzettel amtsbekannt und auch aus dem öffentlich zugänglichen Firmenbuchregister ersichtlich gewesen, dass die beiden Dienstgeber des Bw. ihren Sitz und einzige Niederlassung in Betriebsadresse, gehabt hätten, unzutreffend. Dies deshalb, da aus den Lohnzetteln grundsätzlich nur die Anschrift des Arbeitgebers, nicht jedoch der tatsächliche Dienstort des Arbeitnehmers hervorgehe. Auch sei die Möglichkeit des Finanzamtes im Firmenbuch zur recherchieren, für die Beurteilung einer rechtmäßigen Wiederaufnahme des Verfahrens unmaßgeblich. Selbst ein allfälliges (im Gegenstandsfalle nicht zutreffendes) Verschulden der Behörde an der Nichtausforschung von Sachverhaltselementen schließe eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens nicht aus. Im Übrigen sei als Wiederaufnahmegrund zweifelsohne nicht die vom Bw. vermeinte sich ergebende steuerliche

Auswirkung angeführt worden, sondern es sei mit diesem Begründungselement die vom Finanzamt vorgenommene Ermessensübung begründet worden.

Zur Abweisung der Berufungen gegen die neuen Sachbescheide (Einkommensteuer 2001 bis 2004) wies das Finanzamt begründend darauf hin, dass die Anspruchsvoraussetzung für die Berücksichtigung des großen Pendlerpauschales nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 ua. darauf abstelle, dass dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstelle zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar sei. Ein derartiger Unzumutbarkeitsgrund liege gegenständlich nicht vor. Auch sei ein Nachweis für eine dauernde starke Gehbehinderung, der die Benützung eines Massenbeförderungsmittels unzumutbar machen würde, im Berufungsverfahren durch den Bw. nicht erbracht worden. Des Weiteren wurde erläuternd angemerkt, dass vom Finanzamt zur Entfernungsermittlung für die einfache Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte des Bw. ua. Wegstreckenabfragen aus dem Internetrouutenplaner (www.viamichelin.at) herangezogen worden waren und diese folgendes Ergebnis zeige: 1,2 km für die Wegstrecke von der Wohnung des Bw. zum Hbf. X, 34 km für die Bahnstrecke vom Hbf. X zum Hbf. Y. (lt. ÖBB Tarifikilometerangabe) und 3,5 km für die Wegstrecke vom Hbf. Y. zur Arbeitsstätte (= Wegstreckensumme: 38,7 km).

Mit Schriftsatz vom 3. August 2007 wurde gegen die vorgenannten Berufungsvorentscheidungen betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2001 bis 2004 und den (neuen) Einkommensteuerbescheiden der Jahre 2001 bis 2004 durch die steuerliche Vertretung des Bw. der Antrag auf Vorlage dieser Rechtsmittel an die Abgabenbehörde zweiter Instanz unter Anberaumung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Senat gestellt.

Mit Vorlagebericht vom 4. September 2007 legte das Finanzamt die Akten des Verwaltungsverfahrens zu den gegenständlichen Rechtsmittelfällen dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor und stellt darin den Antrag, die Berufungen des Bw. als unbegründet abzuweisen.

Im Hinblick auf die Berufungsentscheidung des UFS vom 22. April 2009, RV/0245-S/07, sowie die dagegen erhobene Amtsbeschwerde an den VwGH zur Zl. 2009/15/0119, erfolgte mit Bescheid vom 1. April 2010 eine Aussetzung des Verfahrens gemäß § 281 BAO.

Nachdem der Gerichtshof über diese Amtsbeschwerde mit Erkenntnis vom 26. April 2012 entschieden hatte, wurden die gegenständlichen Berufungsverfahren fortgesetzt, wobei der Bw. mit Vorhalt vom 22. Juni 2012 vom UFS-Referenten darüber in Kenntnis gesetzt wurde, dass im Lichte der Ausführungen des genannten VwGH-Erkenntnisses (2009/15/0119) und

der gegebenen Sach- und Aktenlage den Berufungsbegehren kein Erfolg beschieden sein könne.

Von Seiten des Bw. erfolgte zu diesem Bedenkenvorhalt keine schriftliche Stellungnahme und so erfolgte in Folge vom Senatsvorsitzenden am 3. September 2012 die Ladung der Verfahrensparteien zur mündlichen Berufungsverhandlung (§ 284 Abs. 4 BAO).

Mit Eingabe vom 24. September 2012 (Schriftsatz vom 21.09.2012) wurde von der steuerlichen Vertretung über Auftrag seines Mandanten der Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung mit Befassung des gesamten Berufungssenates zurückgenommen. Ergänzend wurde in diesem Schriftsatz ausgeführt, dass bezüglich der Berufungen zu den Wiederaufnahmebescheiden der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Einkommensteuer für die Jahre 2001 bis 2004, nach Ansicht des Bw. der Sachverhalt geklärt sei. Es handle sich bei der Beurteilung des gegebenen Sachverhaltes um eine Rechtsfrage, wofür ein weiteres Erscheinen als nicht hilfreich erscheine. Sein Mandant sei unverändert der Rechtsansicht, dass die ergangenen Wiederaufnahmebescheide keine taugliche Rechtsgrundlage für die Wiederaufnahme der Einkommensteuer 2001 bis 2004 bilden würden. Auch die neuen Einkommensteuerbescheide der Jahre 2001 bis 2004 würden keine Wiederaufnahmsgründe anführen.

Insgesamt gesehen liege daher weder bei den Wiederaufnahmebescheiden noch bei den neuen Sachbescheiden für die genannten Jahre eine verfahrensrechtlich taugliche Grundlage für die Wiederaufnahme vor und es werde aus diesen Gründen erstens die Aufhebung der Wiederaufnahmebescheide für die Jahre 2001 bis 2004 und zweitens die Aufhebung der auf Grund dieser Wiederaufnahmebescheide ergangenen geänderten Einkommensteuerbescheide der Jahre 2001 bis 2004, mittels einer Entscheidung durch einen Einzelbeamten, beantragt.

Über die Berufungen wurde erwogen:

1. Maßgebender Sachverhalt:

Unstrittig ist, dass die beiden Arbeitgeber (A.GmbH und B.GmbH) des Bw. dem Finanzamt für die Jahre 2001 bis 2004 je Lohnzettel (§ 84 EStG 1988) übermittelt haben, in denen auf Grund von Erklärungen (Formular L 34) des Bw. je ein großes Pendlerpauschale iSd. § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 für eine einfache Fahrtstrecke von über 40 km berücksichtigt worden war. Unter Zugrundelegung der von diesen beiden Arbeitgebern jährlich übermittelten Lohnzetteldaten (Steuerbemessungsgrundlagen) wurde der Bw. vom Finanzamt mit seinen lohnsteuerpflichtigen Einkünften erklärungsgemäß veranlagt. In Folge erwuchsen die vom Finanzamt gegenüber dem Bw. für die Jahre 2001 bis 2004 erlassenen Einkommensteuerbescheide in Rechtskraft.

Laut Aktenlage wurden dem Finanzamt im Berufungsverfahren des Bw. betreffend die Veranlagung der Einkommensteuer des Jahres 2005 erstmals auch neue Tatsachen bzw. Sachverhaltselemente zu den abgeschlossenen Einkommensteuerverfahren der Jahre 2001 bis 2004 bekannt. Im Zuge des angeführten Berufungsverfahrens ist für das Finanzamt neu hervorgekommen, dass der Bw. bei beiden Dienstverhältnissen (A.GmbH und B.GmbH) an ein und derselben Arbeitsstätte, nämlich mit Dienstort in Betriebsadresse, bereits in allen abgeschlossenen Veranlagungsjahren tätig gewesen war. Des Weiteren ergaben die amtswegigen Ermittlungsergebnisse, dass dem Bw. in den Lohnzahlungszeiträumen der in Rede stehenden Streitjahre die Zurücklegung des Arbeitsweges (Wohnung - Arbeitsstätte - Wohnung) unter Verwendung von Massenbeförderungsmitteln zumutbar gewesen sei und die einfache Fahrtstrecke, bei Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels zwischen der Wohnung des Bw. in WohnadresseBw., und der angeführten Arbeitsstätte, gerundet 39 km (Wegstrecke von der Wohnung zum Bahnhof X: 1,2 km, Fahrtstrecke Tarif-Km Bahn: 34 km, Wegstrecke vom Hauptbahnhof Y. zur Arbeitsstätte: 3,5 km) betragen habe.

Mit Bescheiden je vom 3. April 2007 nahm das Finanzamt die Verfahren betreffend die Einkommensteuer der Jahre 2001 bis 2004 gemäß § 303 Abs. 4 BAO von Amts wegen wieder auf und erließ gleichzeitig die neuen Sachbescheide nach § 307 BAO hinsichtlich der Einkommensteuer 2001 bis 2004 mit Abgabennachforderungen in Höhe von € 1.358,69 (2001), € 1.123,51 (2002), € 1.099,28 (2003) und € 1.215,54 (2004). Die jährlich gegenüber dem Bw. ausgesprochene Abgabennachforderung beruht darauf, dass in den abgeänderten (neuen) Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 2001 bis 2004 nunmehr jährlich lediglich "ein kleines Pendlerpauschale" für eine einfache Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte von 20 bis 40 km (2001: S 5.280,00, 2002 und 2003: jeweils € 384,00 sowie 2004: € 450,00) in Form von Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG 1988 zur Berücksichtigung kam.

Aus den gegenständlich mit den Wiederaufnahmebescheiden verbundenen bzw. gleichzeitig erlassenen neuen Sachbescheiden wurde zur amtswegigen Wiederaufnahme im Wesentlichen begründend ausgeführt, dass neu hervorgekommen sei, dass bei den Dienstverhältnissen des Bw. zur A.GmbH sowie zur B.GmbH eine örtliche Arbeitsstättenidentität (Dienst- bzw. Betriebsstandort in Betriebsadresse) bestanden habe. Von beiden genannten Arbeitgebern sei in den übermittelten Lohnzetteln für die Jahre 2001 bis 2004 je ein großes Pendlerpauschale iSd. § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 für eine einfache Fahrtstrecke von über 40 km demnach zu Unrecht berücksichtigt worden. Für die in Rede stehenden Dienstverhältnisse würde dem Bw. je Veranlagungsjahr zur Berücksichtigung von Fahrtkosten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte jedoch nur "ein kleines Pendlerpauschale" (öffentl. Verkehrsmittel zumutbar) für eine einfache Fahrtstrecke von 20 - 40 km iSd. § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG 1988 zustehen.

2. Berufungen gegen die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren:

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.

Als Tatsachen iSd § 303 BAO sind ausschließlich die mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände gemeint, 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 (VwGH 23.4.1998, 95/15/0108).

Die Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen hat den Zweck ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren, dem besondere Mängel im Tatsachenbereich anhaften, aus den im Gesetz (§ 303 Abs. 4 BAO) erschöpfend aufgezählten Gründen aus der Welt zu schaffen und damit seine Rechtskraft zu beseitigen.

Die Entscheidung über die Wiederaufnahme des Verfahrens steht gemäß § 305 Abs. 1 BAO der Abgabenbehörde zu, die den Bescheid in erster Instanz erlassen hat. Die Wiederaufnahme von Amts wegen ist nur auf Grund der gesetzlich vorgegebenen Wiederaufnahmegründe zulässig. 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 für die Entscheidung über die Wiederaufnahme zuständige Behörde.

[§ 307 Abs. 1 BAO](#) normiert, dass mit dem die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid unter gleichzeitiger Aufhebung des früheren Bescheides die das wiederaufgenommene Verfahren abschließende Sachentscheidung zu verbinden ist.

Nach Maßgabe des § 93 Abs. 3 lit. a BAO haben Bescheide ua. eine Begründung zu enthalten, sofern sie von Amts wegen oder auf Grund eines Parteienanbringens erlassen wurden, welchem nicht vollinhaltlich stattgegeben wurde. Erst die Begründung macht den Bescheid für den Abgabepflichtigen nachvollziehbar und kontrollierbar. Die Bescheidbegründung ist für einen effizienten Rechtsschutz des Abgabepflichtigen von grundlegender Bedeutung. Der Abgabepflichtige soll nicht rätseln müssen, warum ihm eine Abgabe vorgeschrieben wird (vgl. Ritz, BAO, Kommentar, 4. Auflage 2011, Tz 10 zu § 93 BAO).

In einem die Wiederaufnahme verfügenden Bescheid sind daher auch die entscheidungsrelevanten Wiederaufnahmsgründe in der Begründung anzuführen. Dies ist

nicht zuletzt deshalb notwendig, weil nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 14.05.1991, 90/14/0262; 12.04.1994, 90/14/0044; 21.06.1994, 91/14/0165; 21.07.1998, 93/14/0187, 0188) sich die Berufungsbehörde bei der Erledigung der gegen die Verfügung der Wiederaufnahme gerichteten Berufung auf keine neuen Wiederaufnahmsgründe stützen kann. Sie habe lediglich zu beurteilen, ob die von der Abgabenbehörde erster Instanz angeführten Gründe eine Wiederaufnahme rechtfertigen (vgl. Ritz, BAO, Kommentar, 4. Auflage 2011, Tz 3 zu § 307 BAO).

Auch im vorliegenden Berufungspunkt steht außer Streit, dass die in Rede stehenden Wiederaufnahmebescheide nach § 303 Abs. 4 BAO einer Begründung mit entsprechender Nennung bzw. Anführung von Wiederaufnahmsgründen bedürfen, um gleichzeitig einen rechtmäßigen (neuen) Sachbescheid iSd § 307 BAO, als gemeinsames Verfahrensziel, erlassen zu können.

Nunmehr hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 26.04.2012, [2009/15/0119](#), zu einem Aufhebungsbescheid nach § 299 BAO unter Verweis auf seine Judikatur zur Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 BAO (VwGH 14.05.1991, [90/14/0262](#)) zum Ausdruck gebracht, dass wegen der engen rechtlichen Verknüpfung des Aufhebungsbescheides mit dem zugleich erlassenen Einkommensteuerbescheid (neuer Sachbescheid) ein Fehlen eines Verweises in der Begründung des Aufhebungsbescheides auf den neuen Sachbescheid kein wesentlicher inhaltlicher Mangel erblickt werden könne, sofern der sachlich herangezogene Aufhebungsgrund in Zusammenschau der miteinander verbundenen Bescheide - die gleichzeitig bzw. korrespondierend zu erlassen sind - ergründet werden könne.

Was "Sache" ist, orientiert sich am herangezogenen Wiederaufnahmsgrund des Finanzamtes. Die Beschränkung der Berufungsbehörde auf die "Sache" schließe es daher lediglich aus, die Wiederaufnahme des Verfahrens auf Grund von Tatsachen zu bestätigen, die vom Finanzamt nicht herangezogen worden waren.

Unter Beachtung der Überlegungen des Gerichtshofes im zitierten Erkenntnis ist daher vom Unabhängigen Finanzsenat im vorliegenden Berufungsfall zu erforschen, ob unter Zusammenschau der Begründungen der beiden miteinander verbundenen Bescheide (Wiederaufnahmebescheide und neue Sachbescheide je vom 3. April 2007) klar und eindeutig zu erkennen ist, worauf das Finanzamt seine Wiederaufnahme gestützt hat.

Im vorliegenden Berufungsfall ist unstrittig, dass der zur amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens erstinstanzlich herangezogene Wiederaufnahmegrund nicht in der Begründung der angefochtenen Verfahrensbescheide angeführt ist. Die zum Streitfall unter Punkt 1 wiedergegebenen Sachverhaltselemente zeigen allerdings auch die Tatsache

unmissverständlich auf, dass die gleichzeitig mit den Wiederaufnahmebescheiden (§ 303 BAO) erlassenen neuen Einkommensteuerbescheide (§ 307 BAO) die vom Finanzamt aufgegriffenen bzw. neu hervorgekommenen Wiederaufnahmetatbestände - Anspruchskriterien zur Berücksichtigung eines kleinen Pendlerpauschales - in schlüssiger Art und Weise begründend darlegen. Auch die gebotene Ermessensübung für die Wiederaufnahme der Verfahren wurde vom Finanzamt in den neu erlassenen Sachbescheiden begründet. Zweck und Ziel der in Rede stehenden verbundenen Bescheiderlassungen iSd §§ 303 und 307 BAO des Finanzamtes war es, insgesamt ein rechtmäßiges Veranlagungsergebnis bei der Einkommensteuerfestsetzung der Jahre 2001 bis 2004 zu erreichen. Die Zusammenschau der Begründungselemente in den angefochtenen Wiederaufnahmebescheiden mit jenen der angefochtenen neuen Sachbescheide lässt für den Unabhängigen Finanzsenat zudem auch zweifelsfrei erkennen, aus welchen rechtlichen Tatfeststellungen das Finanzamt die früheren Einkommensteuerbescheide als inhaltlich rechtswidrig erachtet und folglich diese Verfahren wieder aufgenommen hat. Evident ist auch, dass der steuerliche Vertreter des Bw. im Berufungsschriftsatz vom 13.04.2007 betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren den vom Finanzamt herangezogenen Wiederaufnahmegrund "Pendlerpauschale" anführt und Gegenargumente für das Hervorkommen neuer Tatsachen ua. auch unter Bezugnahme auf die neuen Sachbescheide vorträgt. Auch in den Berufungsvorentscheidungen je vom 24.07.2007 über die Berufungen gegen die Wiederaufnahmebescheide betreffend die Einkommensteuer der Jahre 2001 bis 2004 wurde vom Finanzamt die aufgegriffene Rechtswidrigkeit der ursprünglichen Einkommensteuerbescheide "Doppelberücksichtigung des großen Pendlerpauschales" als "Sache" gleichfalls sowohl wiederholend als auch ergänzend begründet. In Anbetracht dieser gegebenen Sach- und Aktenlage ist daher nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates im vorliegenden Streitfall nicht von einem "wesentlichen Verfahrensmangel" bezüglich der vom Finanzamt wiederaufgenommenen Verfahren und der dazu erlassenen Verfahrensbescheide auszugehen. Vom Unabhängigen Finanzsenat sind folglich die angefochtenen Verfahrensbescheide daher auch nicht mit der Begründung aufhebbar, das Finanzamt habe die Wiederaufnahme nicht ausreichend begründet.

In Entsprechung der vom steuerlichen Vertreter des Bw. wiederholt eingewandten Vorwürfe, die erlassenen Wiederaufnahmebescheide des Finanzamtes würden auf Grund des Fehlens tauglicher Wiederaufnahmegründe rechtswidrig sein, galt daher gleichfalls zu prüfen, ob das Finanzamt die strittigen Verfahren aus den in den angefochtenen Bescheiden als "neu hervorgekommene Tatsachen" bezeichneten Gründen wieder aufnehmen durfte.

Wie einleitend dargelegt wurde führte der steuerliche Vertreter des Bw. diesbezüglich ins Treffen, dass dem Finanzamt bei Erlassung der seinerzeitigen Einkommensteuerbescheide alle abgabenrechtlich bedeutsamen Sachverhaltsumstände, wie zum Beispiel die Wohnadresse des

Bw., die örtlichen Niederlassungen der Dienstgeber des Bw. (laut Lohnzettel, Erkundigungen im Firmenbuchregister), zur Berücksichtigung des nunmehr in Streit stehenden Pendlerpauschales amtsbekannt gewesen seien.

Dieser Argumentationslinie der steuerlichen Vertretung kann vom Unabhängigen Finanzsenat nicht gefolgt werden. Dies deshalb, da bei der amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens es nicht erforderlich ist, dass die Tatsachen oder Beweismittel, die neu hervorkommen, ohne Verschulden der die Wiederaufnahme verfügenden Behörde bisher nicht geltend gemacht werden konnten. Der Tatbestand des § 303 Abs. 4 ergibt sich vielmehr verschuldensneutral. Dies bedeutet, dass auch ein allfälliges erstinstanzliches Verschulden an der Nichtfeststellung der maßgeblichen Tatsachen (Beweismittel) im Erstverfahren eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen nicht von vornherein ausschließt. Selbst wenn also das Finanzamt wegen des Unterlassens von entsprechenden Ermittlungen der Vorwurf der Nachlässigkeit, Oberflächlichkeit oder Sorgfaltsverletzung trifft, was laut der zu beurteilenden Sach- und Aktenlage auf den vorliegenden Streitfall nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates nicht zutrifft (siehe dazu auch die ausführliche Begründung des Finanzamtes laut Berufungsvorentscheidung vom 24.07.2007), ist die Wiederaufnahme von Amts wegen nicht ausgeschlossen.

Für die Beurteilung der Zulässigkeit der Verfahrenswiederaufnahme war daher vom Finanzamt gegenständlich jeweils ausschließlich der Tatsachenbereich aus der Sicht der ursprünglichen Einkommensteuerveranlagungsverfahren heranzuziehen. Die Begründungselemente im vorliegenden Fall (vgl. Punkt 1: Darstellung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes) verweisen als neue Tatsache im obigen Sinn, dass auf Grund der Erhebungsfeststellungen anlässlich des Berufungsverfahrens E-2005 die Tatumstände (Anspruchsgrundlagen bzw. -voraussetzungen) neu hervorgekommen sind, wonach dem Bw. in den Veranlagungsjahren der Jahre 2001 bis 2004 lediglich ein "kleines Pendlerpauschale" zusteht. Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates waren alle vom Finanzamt entscheidungserheblich aufgegriffenen neuen Sachverhaltstatbestände für die maßgebende Beurteilung des in Rede stehenden "kleinen Pendlerpauschales" in den wiederaufzunehmenden Verfahren der Jahre 2001 bis 2004 laut Akt- und Sachlage zweifelsfrei nicht bekannt. Die Rechtsansicht des Finanzamtes, dass die angeführten neu hervorgekommenen Kenntnisumstände betreffend die Anspruchsbegründung auf Zuerkennung eines "kleinen Pendlerpauschales" als Wiederaufnahmegründe zulässig gewesen waren, wird vom Unabhängigen Finanzsenat bestätigt. Angesichts der dargelegten Ausführungen sowie der Verschuldensneutralität der amtswegigen Wiederaufnahme geht in diesem Zusammenhang folglich auch das Vorbringen des steuerlichen Vertreters des Bw., dass dem Finanzamt die entscheidungsrelevanten Sachverhalte zur Frage der Anspruchsvoraussetzungen für die Berücksichtigung des in Rede

stehenden Pendlerpauschales auch durch die übermittelten Lohnzetteldaten der beiden Dienstgeber des Bw. bekannt gewesen seien, ins Leere.

Zusammenfassend gilt aus der Sicht des Unabhängigen Finanzsenates festzuhalten, dass das Finanzamt in Erkenntnis der nunmehr gegebenen neuen Sachverhalts- bzw. Tatumstände, bei richtiger Rechtsanwendung, demnach daher bereits bei der ursprünglichen Bescheiderlassung der Einkommensteuerveranlagungen der Jahre 2001 bis 2004 zur Berücksichtigung von Fahrtkosten des Bw. zwischen Wohnung und Arbeitsstätte jährlich nur "ein kleines Pendlerpauschale" (öffentl. Verkehrsmittel zumutbar) für eine einfache Fahrtstrecke von 20 - 40 km iSd. § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG 1988 anerkennen hätte dürfen. Im gegenständlichen Berufungsfall wurde vom Finanzamt als Grund zur Wiederaufnahme von Amts wegen zu Recht das "kleine Pendlerpauschale" als "Sache" je Streitjahr herangezogen.

Auf Grund dieser zu beurteilenden Sach- und Rechtslage, und insbesondere unter Bedachtnahme auf die - gemessen an der jährlichen steuerlichen Auswirkung - nicht bloß geringfügige Rechtswidrigkeit, hatte das Finanzamt von dem nach § 303 Abs. 4 BAO iVm. § 20 BAO eingeräumten Ermessen, zu Recht, positiv Gebrauch gemacht. Von einem Ermessensmissbrauch bzw. einer Unbilligkeit der Ermessensübung zu Lasten des Bw. kann daher im vorliegenden Streitpunkt nicht gesprochen werden.

Aus den dargelegten Erwägungen waren die Berufungen gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2001 bis 2004 als unbegründet abzuweisen.

3. Berufungen gegen die (neuen) Einkommensteuerbescheide:

Wie bereits eingangs geschildert, ist im gegenständlichen Berufungspunkt strittig, welches Pendlerpauschale nach § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 bei der Berechnung der Arbeitnehmerveranlagungen der Jahre 2001 bis 2004 als Werbungskosten zu berücksichtigen ist.

Gemäß [§ 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988](#) sind Werbungskosten auch Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Für die Berücksichtigung dieser Aufwendungen gilt:

Diese Ausgaben sind bei einer einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bis 20 km grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5 und § 57 Abs. 3) abgegolten (leg. cit. lit. a).

Beträgt die einfache Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, die der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurücklegt, mehr als 20 km und ist die Benützung

eines Massenbeförderungsmittels zumutbar, dann werden zusätzlich Pauschbeträge - gestaffelt nach der Entfernung - berücksichtigt ("kleine" Pendlerpauschale nach lit. b).

Ist dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar, dann werden anstelle der Pauschbeträge nach lit. b die höheren Pauschbeträge nach lit. c ("großes" Pendlerpauschale) berücksichtigt.

Ob die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel als "zumutbar" oder aber als "unzumutbar" zu beurteilen ist, hängt von den jeweiligen Sachverhalts Umständen des Einzelfalles ab.

Die diesbezüglichen Ermittlungsergebnisse des Finanzamtes, die für den Unabhängigen Finanzsenat in schlüssiger Art und Weise auf Grund der Aktenlage nachvollziehbar sind, haben ergeben, dass in den Streitjahren 2001 bis 2004 die einfache Fahrtstrecke zwischen der Wohnung des Bw. in WohnadresseBw., und seiner Arbeitsstätte in Betriebsadresse, gerundet 39 km (Wegstrecke von der Wohnung zum Bahnhof X: 1,2 km, Fahrtstrecke Tarif-Km Bahn: 34 km, Wegstrecke vom Hauptbahnhof Y. zur Arbeitsstätte: 3,5 km) beträgt. Die vorstehend angeführten Entfernungsangaben der zu beurteilenden Wegstrecken, mit Ausnahme der Fahrtstrecke ÖBB-Bahn, beruhen auf Routenplanabfragen des Finanzamtes im Internet und folglich vermochten die vom steuerlichen Vertreter des Bw. eingewandten Entfernungsermittlungsdifferenzen, welche gerundet 41 km ergaben, nicht zu überzeugen. Des Weiteren steht laut Aktenlage unstrittig fest, dass dem Bw. in allen Lohnzahlungszeiträumen der in Rede stehenden Streitjahre die Zurücklegung des Arbeitsweges (Wohnung - Arbeitsstätte - Wohnung) unter Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar gewesen war, zumal der Bw. im Berufungsverfahren den Nachweis einer dauerhaften Gehbehinderung nicht zu erbringen vermochte.

Die im vorliegenden Streitfall zu beurteilende Sach- und Aktenlage hat demnach keinen tauglichen Anspruchsgrund des Bw. für die Zuerkennung eines "großen Pendlerpauschales", aufgezeigt. Vielmehr ergibt sich unter Zugrundelegung des unter Punkt 1 angeführten maßgebenden Sachverhaltes für den Unabhängigen Finanzsenat, dass dem Bw. in den Veranlagungsjahren 2001 bis 2004 lediglich das "kleine Pendlerpauschale" gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG 1988 in der jeweils gültigen Höhe für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bei einer Fahrtstrecke von 20 bis 40 km zusteht. Die vom Finanzamt gegenständlich erlassenen neuen Sachbescheide (§ 307 BAO) sind daher im Ergebnis mit keiner Rechtswidrigkeit behaftet.

Die Berufungen gegen die neuen Einkommensteuerbescheide der Jahre 2001 bis 2004 waren daher als unbegründet abzuweisen.

Klagenfurt am Wörthersee, am 18. Oktober 2012