



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des JL, S, H, vom 26. Juni bzw. 14. Juli 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes X vom 16. Juni bzw. 6. Juli 2009 betreffend **Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2003 bis 2007**, betreffend **Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Zeiträume 2003 bis 2007** sowie betreffend **Festsetzung von Anspruchszinsen für die Jahre 2003 und 2004** entschieden:

- 1)** Den Berufungen gegen die **Wiederaufnahmbescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2003 bis 2007** wird Folge gegeben.
Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.
- 2)** Die Berufungen gegen die **Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2003 bis 2007** werden als unzulässig geworden zurückgewiesen.
- 3)** Die Berufungen gegen die **Bescheide betreffend Festsetzung von Anspruchszinsen für die Jahre 2003 und 2004** werden als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in der Folge kurz Bw) bezieht Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus seiner Tätigkeit als Beamter.

Für die berufungsgegenständlichen Zeiträume 2003 bis 2007 gab er jeweils fristgerecht eine Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung ab, im Rahmen welcher er die Berücksichtigung von Sonderausgaben beantragte.

Die **Veranlagung zur Einkommensteuer** erfolgte mit Bescheiden vom 16. März 2004 (2003), 18. März 2005 (2004), 24. Oktober 2006 (2005), 14. Juni 2007 bzw. 17. September 2007 (2006) und 27. November 2008 (2007), wobei als "steuerpflichtige Bezüge" im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit jene laut den vom Dienstgeber (Bundesdienst) jeweils bis Ende Februar des folgenden Kalenderjahres übermittelten Lohnzetteln in Ansatz gebracht wurden. Auf diesen Lohnzetteln war ein berücksichtigtes Pendlerpauschale in Höhe von 768,00 € (2003), 891,60 € (2004 und 2005), 981,00 € (2006) bzw. 1.030,50 € (2007) ausgewiesen worden. Die entsprechenden Einkommensteuerbescheide erwuchsen in Rechtskraft.

Am **19. Mai 2009** wurden für den Bw **berichtigte Lohnzettel** für die Jahre 2003 bis 2007 übermittelt, in denen ein Pendlerpauschale nicht mehr und insofern die Höhe der steuerpflichtigen Bezüge entsprechend erhöht ausgewiesen war.

Auf Grund dessen wurden vom Finanzamt die Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2003 bis 2007 mit **Bescheiden vom 16. Juni 2009 (2004 bis 2007) bzw. 6. Juli 2009 (2003)** **wiederaufgenommen**, wobei in der Begründung Folgendes ausgeführt wurde:

"Das Verfahren war gemäß § 303 (4) BAO wiederaufzunehmen, weil ein berichtigter oder neuer Lohnzettel übermittelt wurde. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitssgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit, und die Auswirkungen können nicht als geringfügig angesehen werden."

Zeitgleich ergingen **neue Einkommensteuerbescheide** für die berufungsgegenständlichen Jahre (für 2003 am 6. Juli 2009, für 2004 bis 2007 bereits am 16. Juni 2009), in denen nunmehr die wegen Nichtberücksichtigung des Pendlerpauschales auf den berichtigten Lohnzetteln höher ausgewiesenen steuerpflichtigen Bezüge in Ansatz gebracht wurden. Die anrechenbare Lohnsteuer hatte sich gegenüber den ursprünglichen Lohnzetteln nicht geändert.

Im Gefolge der Einkommensteuerbescheide 2003 und 2004 wurden außerdem am 16. Juni 2009 (2004) und 6. Juli 2009 (2003) **Anspruchsziens** in Höhe von 51,32 € (2003) bzw. 67,06 € (2004) festgesetzt.

Gegen die angeführten Wiederaufnahmebescheide, die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2003 bis 2007 sowie die Anspruchsziensbescheide für die Jahre 2003 und 2004 erhob der Pflichtige **Berufung** und begründete diese in seinem Berufungsschreiben vom 26. Juni

2009 (2004 bis 2007), der auf Grund eines Mängelbehebungsauftrages des Finanzamtes erfolgten Ergänzung betreffend Wiederaufnahme und Anspruchszinsen sowie dem Berufungsschreiben (2003) vom 14. Juli 2009 zusammenfassend im Wesentlichen folgendermaßen:

Zum Sachverhalt:

Er sei in S, H ständig wohnhaft (Wohnung). Seine Arbeitsstätte (Dienstort) sei das B L, x L, Mstraße (Dienstgeber bzw. bezugauszahlende Stelle: O L, Gstraße, x L). Die Entfernung Wohnort – Dienstort betrage ca. 43 km.

Zu 40% (2 Tage/Woche) arbeite er bei seiner Stamm-Dienststelle beim B L (= Dienstort). Überdies sei er (vorübergehend/bis auf Widerruf) dienstzugeteilt: 40% (2 Tage/Woche): B F, 20% (1 Tag/Woche): B P (vgl. Mitteilung des O's L vom 13. Mai 2009). An den dienstzugeteilten Tagen erhalte er Reisegebühren iSd RGV (= Dienstzuteilungsorte).

Zur Wiederaufnahme:

Der Anspruch des Bundes auf Einkommensteuer 2003 sei verjährt, da die Verjährungsfrist gemäß § 207 BAO fünf Jahre betrage.

Im Übrigen sei die Wiederaufnahme des Verfahrens offenbar aufgrund der (vorsichtshalber erstatteten) Mitteilung des Dienstgebers (O L) vom 13. Mai 2009 erfolgt, wonach sich ab Jänner 2003 die "Dienstorte" verändert hätten, sodass das Pendler-Pauschale rückwirkend einzustellen sei (Verwendungsdaten 40% B L, 40% B F, 20% B P). Diese Mitteilung sei nur insoweit richtig, dass Dienstort nach wie vor B L (zur Gänze) sei. Er sei lediglich dienstzugeteilt dem B F (40%) bzw. dem B P (20%); somit seien dies lediglich "Dienstzuteilungsorte".

§ 303 Abs. 4 BAO sehe die Wiederaufnahme nur aus bestimmten Gründen als zulässig an, nämlich bei Vorliegen der Voraussetzungen nach § 303 Abs. 1 lit. a und c BAO. Da die Mitteilung des Dienstgebers irrtümlich vom "Nichtzustehen des Pendlerpauschales" (Übermittlung eines neuen Lohnzettels) ausgehe, diese Gründe tatsächlich aber nicht zuträfen, lägen die Voraussetzungen für die Wiederaufnahme nicht vor. Auch unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitssgründen sei eine Wiederaufnahme zu verneinen. Ein überwiegendes Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung im Interesse auf Rechtsbeständigkeit sei nicht gegeben (Verweis auf die im Berufungsantrag zitierte Judikatur des VwGH). Ebenso könnten die Auswirkungen gerade noch als geringfügig angesehen werden.

Zur Einkommensteuer:

Hinsichtlich der Einkommensteuer 2003 wurde festgehalten, dass dieser Anspruch jedenfalls verjährt sei.

*Weiters wurde unter Bezugnahme auf die allgemeinen Voraussetzungen für die Gewährung des Pendler-Pauschales darauf hingewiesen, dass kennzeichnend für eine Fahrt im Zusammenhang damit sei, dass sie **mit dem Ziel unternommen werde, die Arbeitsstätte aufzusuchen bzw. von dieser in die Wohnung zurückzukehren**.*

Arbeitsstätte sei jener Ort, an dem der Arbeitnehmer für den Arbeitgeber regelmäßig tätig werde. Eine Wohnung sei im Sinne dieser Gesetzesstelle jener Ort, von dem aus sich der Arbeitnehmer regelmäßig zu seiner Arbeitsstätte begebe. Eine Arbeitsstätte liege auch dann vor, wenn "das vollständige Tätigwerden des Dienstnehmers" aufgrund einer Dienstzuteilung erfolge (Verweis auf VwGH-Judikatur).

*Ein **zusätzliches (zweites) Pendlerpauschale** stehe für ein weiteres Dienstverhältnis nur dann zu, wenn dadurch im Lohnzahlungszeitraum überwiegend das Zurücklegen zusätzlicher Wegstrecken (zwischen Wohnung und Arbeitsstätte) verursacht werde. In diesem Fall sei für die Zuerkennung des Pendlerpauschales bei jedem Dienstverhältnis die jeweilige Wegstrecke Wohnung – Arbeitsstätte maßgeblich (Verweis auf VwGH-Judikatur).*

Unbestritten sei überdies, dass auch für Teilzeitarbeitskräfte bei einer entsprechenden Wegstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte Anspruch auf ein Pendlerpauschale bestehe, unabhängig davon, ob diese tagtäglich oder an mehreren Tagen die Woche die Wegstrecke

zwischen Wohnung Arbeitsstätte zurücklegen (Praxis: Teilzeitarbeitskräfte arbeiten vermehrt jeweils (ganze) zwei oder drei Arbeitstage/Woche).

Entscheidungsgegenständlich sei, wie der Begriff "überwiegend" auszulegen sei. So habe der VwGH entschieden, dass bei Arbeitnehmern mit mehreren Dienstverhältnissen der Dienstnehmer Anspruch auf jenes Pendlerpauschale habe, welche Wegstrecke der Arbeitnehmer "überwiegend" zurücklege (Beispiel: Dienstgeber A: Entfernung 30 km/2 Tage/Woche, Dienstgeber B: 50 km/3 Tage/Woche. Dem Arbeitnehmer gebührt das Pendlerpauschale für die Wegstrecke 40 bis 60 km, da diese Wegstrecke vom Arbeitnehmer "überwiegend" zurückgelegt wird.)

Der Begriff "überwiegend" sei sohin dahingehend auszulegen, dass das Pendlerpauschale für jene Wegstrecke gebühre, die überwiegend, d.h. bei mehreren Dienstverhältnissen am öfteren zurückgelegt werde (Verweis auf VwGH – Möglichkeit, dass Pendlerpauschale bei mehreren Arbeitsverhältnissen sogar zweimal gebührt). Auf eine tagtägliche Zurücklegung der Wegstrecke "Wohnung – Arbeitsstätte" komme es jedenfalls nicht an (vgl. hiezu Teilzeitkräfte). Ebenso ließen die Regierungsvorlage und Begutachtungsentwürfe zum EStG 1988 nicht den Schluss zu, dass ein Pendlerpauschale dann nicht gebühren sollte, wenn die Wegstrecke – wie gegenständlich – lediglich an zwei Tagen die Woche zurückgelegt werde. Ebenso würden die Dienstreisen im dienstrechtlchen Sinne jeweils vom Dienstort (Arbeitsstätte) in L nach F bzw. P erfolgen.

Zu den Anspruchsziens:

Da – wie im Berufungsantrag ausgeführt – tatsächlich kein Anspruch auf Einkommensteuernachzahlung bestehet, würden auch keine Anspruchsziens anfallen.

Eventualantrag:

In einem Eventualantrag begehrte der Bw die Anerkennung des Pendlerpauschales für eine Fahrtstrecke zwischen 40 und 60 km im anteilmäßigen Ausmaß von 40 % der jeweils geltenden Höhe.

Tatsächlich lege er die Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte in L (Dienstort) an zwei Tagen pro Woche (= 40% der Woche) zu 100% und somit "überwiegend" zurück, sodass ein Anspruch von 40% in der jeweiligen Höhe tatsächlich zustünde. Eine gänzliche Streichung des Pendlerpauschales würde der Intention des Gesetzes widersprechen. Nach § 16 EStG gebührten Werbungskosten für Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen (gegenständlich: Arbeitsplatz). Das Pendlerpauschale solle Mehraufwendungen von Arbeitnehmern zumindest teilweise abgelten, die eine längere Fahrtstrecke Wohnung-Arbeitsstätte hätten (hiezu auch die Staffelung in § 16 EStG). Die Auslegung des Begriffs "überwiegend" mit "tagtäglich" wäre jedenfalls nicht verfassungskonform (Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes). Für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte an zwei Tagen die Woche fielen eben tatsächlich 40% der gemäß § 16 EStG "pauschalierten" Aufwendungen (Werbungskosten) an. Bei einer völligen Streichung des Pendlerpauschales würde davon ausgegangen werden, dass an zwei Tagen die Woche eben "keine" Aufwendungen anfallen, und somit der Intention des Gesetzes (Sicherung und Erhaltung des Einkommens) nicht entsprochen.

Mit **Vorlagebericht** vom 28. Juli 2009 wurden die gegenständlichen Berufungen vom Finanzamt dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufungen wurde erwogen:

1) Zu den Berufungen gegen die Wiederaufnahmebescheide betreffend Einkommensteuer 2003 bis 2007:

Strittig war in diesem Zusammenhang zwischen den Parteien des Berufungsverfahrens die Berechtigung zur Wiederaufnahme der Verfahren, wobei der Bw generell darauf verwies, dass in seinem Fall die Voraussetzungen des § 303 Abs. 1 BAO nicht vorliegen würden und auch die Ermessensentscheidung nicht gerechtfertigt sei. Bezüglich des Jahres 2003 wurde zudem Verjährung eingewendet.

Die rechtliche Grundlage für die Wiederaufnahme des Verfahrens bildet die Bestimmung des **§ 303 der Bundesabgabenordnung** (BAO), die folgendermaßen lautet:

"(1) Dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens ist stattzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und

a) der Bescheid durch Fälschung einer Urkunde, falsches Zeugnis oder eine andere gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonst wie erschlichen worden ist, oder

b) Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten, oder

c) der Bescheid von Vorfragen abhängig war und nachträglich über eine solche Vorfrage von der hiefür zuständigen Behörde (Gericht) in wesentlichen Punkten anders entschieden wurde und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

(2) Der Antrag auf Wiederaufnahme gemäß Abs. 1 ist binnen einer Frist von drei Monaten von dem Zeitpunkt an, in dem der Antragsteller nachweislich von dem Wiederaufnahmsgrund Kenntnis erlangt hat, bei der Abgabenbehörde einzubringen, die im abgeschlossenen Verfahren den Bescheid in erster Instanz erlassen hat.

(3) Wenn die Zuständigkeit zur Abgabenerhebung auf eine andere Abgabenbehörde übergegangen ist, kann der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens auch bei der Abgabenbehörde erster Instanz eingebracht werden, die im Zeitpunkt der Antragstellung zur Abgabenerhebung zuständig ist.

(4) Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte."

Im gegenständlichen Fall wurde vom Finanzamt eine **Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen** nach **Abs. 4** der zitierten Gesetzesstelle durchgeführt.

Ein von Amts wegen erlassener Bescheid hat gemäß **§ 93 Abs. 3 lit. a BAO** unter anderem eine **Begründung** zu enthalten.

Diese lautete in den angefochtenen Wiederaufnahmebescheiden folgendermaßen:

"Das Verfahren war gemäß § 303 (4) BAO wiederaufzunehmen, weil ein berichtigter oder neuer Lohnzettel übermittelt wurde. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeit gründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit, und die Auswirkungen können nicht als geringfügig angesehen werden."

Fest steht, dass nach **§ 305 Abs. 1 BAO** die Entscheidung über die Wiederaufnahme des Verfahrens der Abgabenbehörde zusteht, die den Bescheid in erster Instanz erlassen hat.

In seinem **Erkenntnis vom 22.11.2006, 2003/15/0141**, hat der **Verwaltungsgerichtshof** in einem gleich gelagerten Beschwerdefall Folgendes ausgeführt:

"Die Wiederaufnahme von Amts wegen ist nur auf Grund der gesetzlich vorgegebenen Wiederaufnahmegründe zulässig. Welche gesetzlichen Wiederaufnahmegründe durch einen konkreten Sachverhalt als verwirklich 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.

*Gemäß § 289 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz außer in hier nicht interessierenden Fällen des Abs. 1 in der Sache selbst zu entscheiden. Sie ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen. Bei einer Berufung gegen eine Wiederaufnahme von Amts wegen durch das gemäß § 305 Abs. 1 BAO zuständige Finanzamt ist **Sache**, über welche 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 hat. Unter Sache ist in diesem Zusammenhang die Angelegenheit zu verstehen, die den Inhalt des Spruches des Bescheides der Abgabenbehörde erster Instanz gebildet hatte. Bei einem verfahrensrechtlichen Bescheid wie dem der Wiederaufnahme des Abgabenverfahrens von Amts wegen wird die Identität der Sache, über die abgesprochen wurde, durch den Tatsachenkomplex begrenzt, der als neu hervorgekommen von der für die Wiederaufnahme zuständigen Behörde zur Unterstellung unter den von ihr gebrauchten Wiederaufnahmetatbestand herangezogen wurde (vgl. das hg. Erkenntnis vom 26. Jänner 2006, 2002/15/0076, mwN).*

*Aufgabe der Berufungsbehörde bei Entscheidungen über ein Rechtsmittel gegen die amtswegige Wiederaufnahme durch ein Finanzamt ist es daher, zu prüfen, ob dieses Verfahren **aus den vom Finanzamt gebrauchten Gründen** wieder aufgenommen werden durfte, **nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen***

Wiederaufnahmegründen zulässig gewesen wäre. Liegt der vom Finanzamt angenommene Wiederaufnahmegrund nicht vor (oder hat dieses die Wiederaufnahme tatsächlich auf keinen Wiederaufnahmegrund gestützt), muss die Berufungsbehörde den vor ihr bekämpften Wiederaufnahmbescheid des Finanzamtes ersatzlos beheben. Am Finanzamt liegt es dann, ob es etwa von der Berufungsbehörde entdeckte andere Wiederaufnahmegründe aufgreift und zu einer (auch) neuerlichen Wiederaufnahme heranzieht (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 2. Februar 2000, 97/13/0199)."

(Anmerkung: Fettdruck durch die ho. Berufungsbehörde)

Die vom Finanzamt herangezogenen Gründe für die Wiederaufnahme ergeben sich aus der **Begründung** der entsprechenden, die Wiederaufnahme verfügenden Bescheide.

Diese hat nämlich jedenfalls die **Wiederaufnahmegründe**, somit beispielsweise hinsichtlich des Neuerungstatbestandes das Neuherkommen bestimmt zu bezeichnender Tatsachen und Beweise zu enthalten, wobei auch die zeitliche Abfolge des Bekanntwerdens der maßgebenden Tatsachen und Beweismittel darzustellen wäre (vgl. zB VwGH 17.10.1984, 84/13/0054, 18.10.2007, 2002/14/0104; Ritz, Kommentar zur BAO, 3. Aufl., Wien 2005, Tz 3 zu § 307).

Keinesfalls reicht als Begründung etwa der Hinweis auf nicht näher dargestellte behördliche

Ermittlungen aus (vgl. zB VwGH 6.7.1990, 88/17/0059).

Die Verpflichtung zur Anführung der Wiederaufnahmegründe in der Begründung ist nicht zuletzt deshalb notwendig, weil sich – wie oben ausgeführt – nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (zB VwGH 14.5.1991, 90/14/0262; 21.7.1998, 93/14/0187, 0188; 18.10.2007, 2002/14/0104) die Berufungsbehörde bei der Erledigung der gegen die Verfügung der Wiederaufnahme gerichteten Berufung auf keine neuen Wiederaufnahmegründe stützen kann. Sie hat lediglich zu beurteilen, ob die von der Abgabenbehörde erster Instanz angeführten Gründe eine Wiederaufnahme rechtfertigen. "Neue" Wiederaufnahmegründe können (nach der Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides mit Berufungsentscheidung) neuerlich zu einer Verfügung der Wiederaufnahme durch die Abgabenbehörde erster Instanz führen (vgl. Ritz, a.a.O., Tz 3 zu § 307).

In den Begründungen der berufungsgegenständlichen Wiederaufnahmebescheide wird als Wiederaufnahmegrund jeweils angeführt, dass "***ein berichtigter oder neuer Lohnzettel übermittelt wurde***".

Aus einer Gegenüberstellung der berichtigten bzw. neuen Lohnzettel mit den ursprünglichen Lohnzetteln ist ersichtlich, dass die einzige Änderung jeweils das Pendlerpauschale betraf, woraus sich insgesamt (wegen nunmehriger Nichtberücksichtigung des Pendlerpauschales) eine Erhöhung der steuerpflichtigen Bezüge ergab. Die einbehaltene Lohnsteuer entspricht jener laut den Lohnzetteln, die den aufgehobenen Einkommensteuerbescheiden zugrunde gelegt wurden.

Wie und aus welchen Gründen es zu der Berichtigung des Lohnzettels kam, lässt sich der Begründung der Wiederaufnahmebescheide nicht entnehmen.

Wie bereits in der **Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 15. Juli 2008, RV/0803-W/08**, zu einem gleich gelagerten Sachverhalt ausgeführt, vermag in einem solchen Fall der Hinweis auf den berichtigten bzw. neuen Lohnzettel allein die Wiederaufnahme des Verfahrens **nicht** zu begründen.

Andernfalls läge es im Belieben des Finanzamtes, eine Berichtigung eines Lohnzettels zu initiieren, und damit automatisch einen Verfahrenstitel zur Bescheidänderung zu erhalten (siehe zB auch UFS 15.2.2007, RV/0088-G/03).

Wiederaufnahmegründe sind **nur im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existente Tatsachen oder Beweismittel**, die später hervorkommen (nova reperta). Später entstandene Umstände (nova producta) sind keine Wiederaufnahmegründe (zB VwGH 23.9.1997, 93/14/0065; 20.11.1997, 96/15/0221).

"Tatsachen" im Sinne der zitierten Bestimmung des § 303 BAO sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis, als vom rechtskräftigen Bescheid zum Ausdruck gebracht, geführt hätte, wie etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen und Eigenschaften.

Neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung solcher Sachverhaltselemente sind keine Tatsachen. Die nachteiligen Folgen einer früheren unzutreffenden Würdigung oder Wertung des offen gelegten gewesenen Sachverhaltes oder einer fehlerhaften rechtlichen Beurteilung – gleichgültig durch welche Umstände veranlasst – lassen sich bei unveränderter Tatsachenlage nicht nachträglich im Wege der Wiederaufnahme des Verfahrens beseitigen (vgl. Ritz, a.a.O., Tz 7ff zu § 303).

"Beweismittel" sind Mittel zur Herbeiführung der Überzeugung vom Gegebensein oder Nichtzutreffen von Tatsachen, letztlich zur Herbeiführung eines Urteiles über einen rechtsbedeutsamen Sachverhalt (Stoll, BAO-Handbuch, Wien 1994, Bd. III, S. 2921). Solche Beweismittel stellen zum Beispiel Urkunden, Aufzeichnungen, Zeugenaussagen oder Sachverständigengutachten dar, wobei festzuhalten ist, dass durchgeführte Beweise gemäß § 183 Abs. 2 BAO den Parteien vor Erlassung eines Sachbescheides grundsätzlich zur Kenntnis zu bringen sind und Gelegenheit zur Äußerung zu geben ist.

Zu beachten ist im Zusammenhang mit der Berechtigung zur Wiederaufnahme auf Grund obiger Ausführungen aber vor allem der **Zeitpunkt des Entstehens des Beweismittels**. So stellt etwa ein nach Rechtskraft erstelltes Sachverständigengutachten **kein** "neu hervorgekommenes" Beweismittel dar. Stützt es sich allerdings auf Tatsachen, die "neu hervorgekommen" sind, so kommen diese Tatsachen als Wiederaufnahmegründe in Betracht (siehe Ritz, a.a.O., Tz 11 zu § 303).

Im gegenständlichen Fall führte das Finanzamt in seiner Begründung den Wiederaufnahmegrund eines "neuen oder berichtigten Lohnzettels" an.

Lohnzettel, die gemäß § 84 EStG 1988 vom Arbeitgeber zu erstellen und zu übermitteln sind, dienen **Kontrollzwecken** und sollen bewirken, dass bei einer Veranlagung die lohnsteuerpflichtigen Einkünfte in zutreffender Höhe erfasst werden (siehe Jakom, EStG-Kommentar, 2. Aufl., Wien 2009, Tz 1 zu § 84).

Der Lohnzettel stellt somit ein Beweismittel bezüglich der für die Erhebung von Abgaben maßgeblichen Daten dar.

Gemäß § 84 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 hat die Übermittlung der Lohnzettel elektronisch bis Ende Februar, im Fall der Unzumutbarkeit der elektronischen Übermittlung bis Ende Jänner des folgenden Kalenderjahres zu erfolgen.

Erfolgen nach Übermittlung eines Lohnzettels Ergänzungen des Lohnkontos, welche die Bemessungsgrundlagen oder die abzuführende Steuer betreffen, ist nach § 84 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988 ein berichtigter Lohnzettel innerhalb von zwei Wochen ab erfolgter Ergänzung an das Finanzamt der Betriebsstätte zu übermitteln.

Im gegenständlichen Fall wurden die **berichtigten bzw. neuen Lohnzettel**, die vom Finanzamt in der Begründung der Wiederaufnahmebescheide als Wiederaufnahmegrund angeführt wurden, erst am **19. Mai 2009** übermittelt.

Den ursprünglichen Veranlagungen waren noch die zu den damaligen Zeitpunkten vorliegenden (jeweils bis Ende Februar des folgenden Kalenderjahres übermittelten) Lohnzettel zu Grunde gelegt worden.

Es steht somit eindeutig fest, dass zu den Zeitpunkten der Erlassung der ursprünglichen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2003 bis 2007 die berichtigten Lohnzettel noch nicht existent gewesen und insofern **nicht als "neu hervorgekommene Beweismittel"** zu werten waren.

Vielmehr konnte auch hier allenfalls **nur die der Berichtigung zu Grunde liegende Tatsache**, dass die Voraussetzungen für die Gewährung des Pendlerpauschales ab 2003 nicht mehr gegeben waren, einen "neu hervorgekommenen" Wiederaufnahmegrund bilden.

Auf diese Tatsache, dass dem für die Einkommensteuerveranlagung zuständigen Finanzamt bereits in den Berufungszeiträumen bestandene Umstände, die der Gewährung des Pendlerpauschales entgegenstanden, erstmals bekannt wurden, wird aber weder in den angefochtenen Wiederaufnahmebescheiden noch in den gleichzeitig ergangenen Sachbescheiden Bezug genommen.

Mangels Hinweises auf einen solchen Wiederaufnahmegrund im Spruch bzw. der Begründung der angefochtenen Wiederaufnahmebescheide war es dem Unabhängigen Finanzsenat auf Grund der oben zitierten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes verwehrt, dessen Berechtigung zu prüfen.

Der vom Finanzamt tatsächlich herangezogene Wiederaufnahmegrund der Übermittlung berichtigter bzw. neuer Lohnzettel stellt jedoch auf Grund obiger Ausführungen keinen geeigneten Wiederaufnahmegrund gemäß § 303 Abs. 4 BAO dar, da es sich bei den betreffenden Lohnzetteln nicht um "neu hervorgekommene" Tatsachen oder Beweismittel handelte.

Da die bekämpften Wiederaufnahmebescheide – laut Inhalt des Spruches und Begründung – sich im gegenständlichen Fall daher auf keinen tauglichen Wiederaufnahmegrund stützten, die Rechtsmittelbehörde auf Grund obiger Ausführungen aber nicht befugt war, die fehlenden,

vom Finanzamt in den bekämpften Bescheiden nicht angeführten Wiederaufnahmegründe durch neue zu ersetzen bzw. solche erstmals anzuführen, war den Berufungen gegen die Wiederaufnahmebescheide Folge zu geben und diese ersatzlos aufzuheben.

Angemerkt sei an dieser Stelle abschließend, dass der in der Berufung vorgebrachte Einwand der **Verjährung** hinsichtlich der Abgabenfestsetzung für den Zeitraum **2003** im Hinblick auf die Bestimmung des § 209 Abs. 1 BAO, *wonach die Verjährungsfrist (im gegenständlichen Fall gemäß § 207 Abs. 2 BAO fünf Jahre) durch innerhalb der Verjährungsfrist nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruchs oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen um ein Jahr verlängert wird*, dem Berufungsbegehren nicht zum Erfolg verhelfen hätte können, da die Erlassung des ursprünglichen Einkommensteuerbescheides 2003 am 16. März 2004 jedenfalls eine solche Amtshandlung dargestellt hatte (siehe hiezu auch Ritz, a.a.O., Tz 2 zu § 209).

2) Zu den Berufungen betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2003 bis 2007:

Mit der ersatzlosen Aufhebung der Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2003 bis 2007 scheiden die vom Finanzamt in Verbindung mit der Wiederaufnahmeverfügung neu erlassenen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2003 bis 2007 gemäß **§ 307 Abs. 3 BAO** aus dem Rechtsbestand aus und die Verfahren treten in die Lage zurück, in der sie sich vor der Wiederaufnahme befunden haben.

Dies bedeutet konkret, dass die vor der bekämpften Verfahrenswiederaufnahme in Geltung gestandenen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2003 bis 2007 wieder aufleben.

Gemäß **§ 273 Abs. 1 lit. a BAO** ist eine Berufung **zurückzuweisen**, wenn die Berufung nicht zulässig ist.

Da mit Berufung nur Bescheide anfechtbar sind, ist eine solche auch **unzulässig**, wenn der Bescheid nicht mehr dem Rechtsbestand angehört (siehe Ritz, a.a.O., Tz 2 und 6 zu § 273).

Wie oben dargelegt, sind die angefochtenen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2003 bis 2007 durch die ersatzlose Aufhebung der diesen zu Grunde liegenden Wiederaufnahmebescheide gemäß § 307 Abs. 3 BAO **ex lege** aus dem Rechtsbestand ausgeschieden.

Die dagegen gerichtete Berufung wurde somit unzulässig und war gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO zurückzuweisen.

Festzuhalten ist an dieser Stelle allerdings, dass in einem allfälligen weiteren Verfahren im Gefolge einer Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer, die sich auf die

im gegenständlichen Verfahren neu hervorgekommenen tatsächlichen Verhältnisse bezüglich der Rechtmäßigkeit der Gewährung des Pendlerpauschales (= neue Tatsachen!) stützt, nach ho. Ansicht das Ausmaß der überwiegend in einem Lohnzahlungszeitraum zurückgelegten Wegstrecken zu den einzelnen Arbeitsstätten maßgeblich sein wird. Ein Arbeitnehmer kann nämlich auch über mehrere Arbeitsstätten verfügen (siehe hiezu zB UFS 7.3.2007, RV/0233-I/06).

Zu beachten wäre in diesem Zusammenhang auch, dass allfällige steuerfreie Fahrtkostenersätze des Dienstgebers gemäß § 22 Abs. 3 der Reisegebührenvorschrift 1955 die entsprechenden Aufwendungen und in weiterer Folge die pauschalierten Werbungskosten (Pendlerpauschale) schmälern würden.

3) Zu den Berufungen betreffend Anspruchszinsen 2003 und 2004:

Gemäß **§ 205 Abs. 1 BAO** sind Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen (Abs. 3), nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen (**Anspruchszinsen**).

Nach dem Normzweck des § 205 BAO gleichen Anspruchszinsen die Zinsvorteile bzw. Zinsnachteile aus, die für den Abgabepflichtigen dadurch entstehen, dass für eine bestimmte Abgabe der Abgabenanspruch immer zum selben Zeitpunkt – hier für die Einkommensteuer 2003 und 2004 mit Ablauf der Jahre 2003 und 2004 – entsteht, die Abgabenfestsetzung aber zu unterschiedlichen Zeitpunkten erfolgt.

Anspruchszinsenbescheide sind zwar mit Berufung anfechtbar. Der Zinsenbescheid ist aber an die im Spruch des zur Nachforderung oder Gutschrift führenden Bescheides ausgewiesene Nachforderung bzw. Gutschrift gebunden. Wegen dieser Bindung ist der Zinsenbescheid nicht (mit Aussicht auf Erfolg) mit der Begründung anfechtbar, dass der maßgebende Einkommensteuerbescheid inhaltlich rechtswidrig sei.

Erweist sich der Stammabgabenbescheid nachträglich als rechtswidrig und wird er entsprechend abgeändert (oder aufgehoben), so wird diesem Umstand mit einem an den Abänderungsbescheid (Aufhebungsbescheid) gebundenen Zinsenbescheid Rechnung getragen. Es erfolgt daher keine Abänderung des ursprünglichen Zinsenbescheides, sondern **ergeht ein weiterer Zinsenbescheid** (Gutschriftszinsen als Folge des Wegfalls einer rechtswidrigen Nachforderung, weil nunmehr ohne Grundlage eines entsprechenden bzw. wegen Wiederauflebens des ursprünglichen Stammabgabenbescheides).

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Festsetzung von Anspruchszinsen für die Jahre 2003 und 2004 ist daher – unabhängig vom Ausgang der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide dieser Jahre (vgl. Ritz, a.a.O., Tz 32ff zu § 205; UFS 14.2.2008, RV/0043-I/07; UFS 13.6.2008, RV/0115-F/08) – als unbegründet abzuweisen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 18. September 2009