



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, 4xxxA/M-StraßeNr. vom 18. Dezember 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz vom 24. November 2008 betreffend (1) Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2004 bis 2007 sowie (2) Einkommensteuer 2004 bis 2007 entschieden:

(1) Der Berufung vom 18. Dezember 2008 gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2004 bis 2007 wird Folge gegeben.

Diese Bescheide werden aufgehoben. Damit scheiden die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2004 bis 2007 vom 24. November 2008 aus dem Rechtsbestand aus.

(2) Die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2004 bis 2007 wird als unzulässig geworden zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

(1) Der Bw. ist als technischer Angestellter (Baustellenleiter) bei der RGmbH in 4yyyE-FStraße2 tätig.

(2) Der **Arbeitgeber** übermittelte **für die Jahre 2004 bis 2007** am 17. Jänner 2005 (für das Jahr 2004), am 20. Jänner 2006 (für das Jahr 2005), am 17. Jänner 2007 (für das Jahr 2006) und am 18. Jänner 2008 (für das Jahr 2007) **Lohnzettel** an dessen Betriebsfinanzamt, in denen er für Zwecke der Lohnsteuerermittlung entsprechend einer vom Bw. abgegebenen

Erklärung die Lohnsteuerbemessungsgrundlagen um ein Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG in folgender Höhe verminderte:

2004: € 836,00; 2005: € 972,00, 2006: € 1.071,00, 2007: € 535,50

(3) Der Bw. beantragte für die Jahre 2004 bis 2007 **Arbeitnehmerveranlagungen**, in denen er Sonderausgaben geltend machte. Vom (zuständigen Wohnsitz) Finanzamt wurden antragsgemäß für die Jahre 2004 bis 2007 am 14. Juli 2005 (betreffend das Jahr 2004), 18. April 2006 (betreffend das Jahr 2005), 23. Jänner 2007 (betreffend das Jahr 2006) und 25. März 2008 (betreffend das Jahr 2007) Einkommensteuerbescheide erlassen, die in Rechtskraft erwachsen sind.

(4) Gemäß den Akten des Finanzamtes setzte mit E-Mail vom 19. **November 2008** (AS 41) der zuständige Teamleiter des Betriebsfinanzamtes des Arbeitgebers das zu diesem Zeitpunkt für den Bw. zuständige Wohnsitzfinanzamt Linz davon in Kenntnis, dass im Zuge einer **GPLA-Prüfung** (= gemeinsame Prüfung der Lohnabgaben) beim Arbeitgeber für die Jahre 2003 bis 2007 festgestellt worden sei, dass beim Bw. die einfache Wegstrecke vom Wohnort P nach E nur 17,2 km betrage, weshalb lediglich das Pendlerpauschale für die Kategorie 2 bis 20 km zustehe und dass berichtigte Jahreslohnzettel in der GPLA-Software erstellt worden seien, die in den nächsten Tagen im Veranlagungsverfahren zur Verfügung stehen würden.

Im Abgabeninformationssystem des Bundes wurden über die GPLA - Prüfungssoftware am 18. November 2008 (mit dem angebrachten Zusatzvermerk „*LZ-DB: 20. 11. 2008; Ablage 18112008/BP/BP*“) die Lohnzetteldaten der Jahre 2004 bis 2007 dahingehend geändert als in den Jahren 2004 bis 2007 das Pendlerpauschale mit folgenden Beträgen angesetzt wurde :

Jahr 2004: € 222,75 (anstatt € 836,00)

Jahr 2005: € 243,00 (anstatt € 972,00)

Jahr 2006: € 270,00 (anstatt € 1.071,00)

Jahr 2007. € 148,50 (anstatt € 535,50)

(Anmerkung: Die geänderten Pendlerpauschalbeträge entsprechen – abgesehen vom Jahr 2007 – den jährlich zulässigen Pauschalbeträgen gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 („großes Pendlerpauschale“) für die Entfernung zwischen 2 und 20 km in der jeweils geltenden Fassung, während die im Klammervermerk angegebenen, vom Arbeitgeber berücksichtigten Beträge den jeweils jährlich zulässigen Pendlerpauschalbeträgen gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 für die Entfernung zwischen 20 und 40 km entsprechen. Der im Jahr 2007 von der GPLA angesetzte Betrag beträgt 50 % (für 6 Monate) des ab 1. 7. 2007 geltenden

Pauschalbetrages gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 für die Entfernung zwischen 2 und 20 km, der vom Arbeitgeber berücksichtigte Betrag hingegen 50 % (ebenso für 6 Monate) des bis 30. 6. 2007 geltenden Pauschalbetrages gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 für die Entfernung zwischen 20 und 40 km.)

(5) Mit Datum **24. November 2008** wurden **Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend die Einkommensteuern für die Jahre 2004 bis 2007** gemäß § 303 Abs. 4 EStG 1988 erlassen und beim Punkt Begründung folgendes angegeben:

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

Ebenfalls mit Datum 24. November 2008 ergingen **geänderte Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2004 bis 2007**. Diese unterscheiden sich von den Erstbescheiden ausschließlich darin, als entsprechend den geänderten Lohnzetteldaten durch den Lohnabgabenprüfer des Betriebsfinanzamtes des Arbeitgebers das Pendlerpauschale auf die (oben angeführten) Beträge vermindert wurde und sich im Ausmaß der Differenzbeträge das steuerpflichtige Einkommen der betreffenden Jahre erhöht hat.

Die Änderungen beim steuerpflichtigen Einkommen und den Einkommensteuern der Jahre 2004 bis 2007 stellen sich im Detail wie folgt dar:

	2004	2005	2006	2007
Erstbescheid vom geänderter Bescheid § 303 (4) BAO	14.07.2005 24.11.2008	18.04.2006 24.11.2008	23.01.2007 24.11.2008	25.03.2008 24.11.2008
	€	€	€	€
Steuerpflichtiges Einkommen darin berücksichtigtes Pendlerpauschale	19.457,78 836,00	22.263,48 972,00	23.860,67 1.071,00	24.192,33 535,50
Steuerpflichtiges Einkommen darin berücksichtigtes Pendlerpauschale	20.071,03 222,75	22.992,48 243,00	24.661,67 270,00	24.579,33 148,50
Einkommensteuer anrechenbare Lohnsteuer Festgesetzte Einkommensteuer Nachforderung	3.654,43 -3.680,68	3.869,07 -3.680,68	4.544,49 -4.591,33	4.823,94 -4.591,33
	-26,25	188,39	-46,84	232,61
				-42,91
				264,14
				-668,31
				307,05
				148,78

Ein ausdrücklicher Hinweis, in welchen Punkten und aus welchen Gründen das steuerpflichtige Einkommen und die Einkommensteuer berichtigt wurden, ist in den Einkommensteuerbescheiden nicht angebracht.

(6) Mit Schriftsatz vom **17. Dezember 2008** (eingelangt am 18. Dezember 2008) legte der Bw. **Berufung** gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuerbescheid für 2004, 2005, 2006 und 2007 sowie gegen die geänderten

Einkommensteuerbescheide (alle vom 24. November 2008) ein und führte darin folgendes aus:

„....Da meine berufliche Tätigkeit als Bauleiter flexible Arbeitszeiten erfordert, wäre für mich eine Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln unmöglich gewesen. Ich darf Sie darauf hinweisen, dass ich von meinem Wohnsitz in PK die schnellst mögliche Route im Morgen- und Abendverkehr benutzt habe. Nach langer und zeitaufwendiger Recherche konnte ich mit dem zuständigen Prüfer der Lohnabgaben meines Arbeitgebers vom Finanzamt A in Kontakt treten und erfahren, dass dieser die kürzeste Strecke mit einem Routenplaner vom Hauptwohnsitz zu meiner ehemaligen Arbeitsstätte ermittelt hat. Einen Routenplaner über die Bestimmung der kürzesten zumutbaren Dienststrecke entscheiden zu lassen, sehe ich als sehr fragwürdig an und bringe der Aussage des Prüfers große Skepsis entgegen.

Da in diesem Fall ohne mein Wissen und ohne Benachrichtigung bzw. Anhörung meinerseits Bescheide aufgesetzt werden, äußere ich schwere Bedenken über die Vorgehensweise durch das Finanzamt.

Fakt ist, dass für mich der Weg in die Arbeitsstätte durch unsere Bezirkshauptstadt P im Morgen- und Abendverkehr nicht zumutbar ist, da ich Zeitverluste zwischen 15-30 Minuten hinnehmen hätte müssen. Natürlich befahr ich die neu hergestellte Per Umfahrung um in die Arbeitsstätte zu kommen. Diese Umfahrung wurde errichtet um die schleppende Verkehrssituation in der Innenstadt von P zu entlasten. Sollten Sie dies überprüfen wollen, stehe ich Ihnen jederzeit für eine Probefahrt von meinem ehemaligen Wohnsitz zu meiner ehemaligen Arbeitsstätte zur Verfügung.“

Der Bw. beantragte im Falle einer Abweisung die Vorlage an den unabhängigen Finanzsenat und ersuchte weiters um Bekanntgabe sämtlicher Gesetzesstellen auf die sich das Finanzamt beziehe.

Der Berufung beigelegt waren:

1. Meldebestätigungen, aus denen hervorgeht, dass der Bw. ab 29. September 2003 mit Hauptwohnsitz in 4xxxP, PK 35/2, ab 12. April 2007 mit Hauptwohnsitz in 4xxxAbeiP, OLNr.6x und ab 27. Juli 2007 mit Hauptwohnsitz in 4zzzX, KStraße11 gemeldet war. (Dazu wird angemerkt, dass mit dem Wohnsitzwechsel nach X das Finanzamt L örtlich zuständiges Finanzamt geworden ist).
2. Erklärung zur Berücksichtigung des Pendler-Pauschales (L 34) vom 16. Februar 2004 (AS 51 ff) in der unter Punkt 2. („*Nur ausfüllen, wenn die Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln an mehr als der Hälfte der Arbeitstage auf der überwiegenden Strecke nicht möglich oder zumutbar ist*“) als kürzeste Straßenverbindung (Autokilometerangabe) zwischen der der Arbeitsstätte nächstgelegenen Wohnung und der Arbeitsstätte eine Entfernung von 20 Kilometer eingetragen ist und als Grund für die Nichtbenützung des öffentlichen Verkehrsmittels angekreuzt ist, dass zu Arbeitsbeginn oder Arbeitsende an mehr als der Hälfte der Arbeitstage kein öffentliches Verkehrsmittel verkehrt.

(7) Nach Einlangen der Berufung führte das Finanzamt Abfragen im zentralen Melderegister sowie in Routenplanern durch. Dazu sind im Finanzamtsakt folgende Ausdrucke abgelegt:

1. Abfrage im zentralen Melderegister vom 28. Jänner 2009:

Die darin ausgewiesenen Meldedaten für die streitähnigen Zeiträume entsprechen den Angaben gemäß den übermittelten Meldebestätigungen. Ergänzend geht aus der Anfrage hervor, dass der Hauptwohnsitz ab 24. 11.2008 wieder nach AM, OLNr.6x, verlegt wurde.

2. Abfragen in Routenplanern vom 28. Jänner 2009:

a) www.viamichelin.at:

aa) *Abfahrt: AM , OLNr.6x; Ankunft: 4yyyE-FStraße2 ; Entfernung 21 km, Zeit 00h22 mit folgender Routenführung:*

OL (Durchfahrt) -> NL (Durchfahrt) -> JL -> LB (Durchfahrt) -> L-Straße -> LiStraße -> Z -> WZ-Süd -> OW/Wz -> F -> nach rechts auf B0 -> Durchfahrt HH -> HB -> B111 -> E

ab) *Abfahrt: P , PK 33; Ankunft: 4yyyE-FStraße2; Entfernung 17 km, Zeit 00h20 mit folgender Routenführung:*

PK -> TD (1 km) -> Durchfahrt TD (1,6 km) -> P (Durchfahrt über Gstraße, Hstraße, Hplatz, LiStraße , Z , WZ-Süd insgesamt rund 4 km) -> OW/Wz (1,4 km)-> F (0,5 km)-> nach rechts auf B0 , B0 (4 km) -> Durchfahrt HH -> HB (0,4 km) -> auf B111 (4 km) -> E bis Ziel (0,4 km)

b) <http://maps.google.com>:

Route PK 35, 4xxxP nach 4yyyE-FStraße2 ; 19,2 km – ca 22 Minuten mit folgender Routenführung:

Richtung Ost auf PK , nach rechts abbiegen, um auf PK zu bleiben, weiter auf To, rechts Richtung B0/To abbiegen (insgesamt rund 2,1 km-> auf B0 (12,4 km) -> bei B111 MHer Bundesstraße rechts abbiegen -> weiter auf B111 (4,1 km) -> bei FStraße links abbiegen (bis Ziel 0,6 km) –

Laut dem beigelegten Kartenausdruck wird mit dieser Routenführung das Stadtzentrum von P südlich umfahren.

c) <http://routenplaner.oeamtc.at>:

Routenempfehlung für: Start PK 35, 4xxxP ; Ziel: 4yyyE-FStraße2; Entfernung: 19,2 km; Dauer: 0:22 min mit folgender Routenführung:

PK Richtung To -> Ortseinfahrt To Richtung B0 MHer Ortsausfahrt To (insgesamt rund 2,1 km) -> B0 GrSTraße bis MH (rund 12,2 km) -> Richtung B111, Py -> auf B111 (Donaubrücke MH, Durchfahrt Py , Wp) rund 4,3 km -> Ausfahrt Kreisverkehr E bis Ziel 0,6 km

(Anmerkung: Diese vom ÖAMTC empfohlene Route, die ebenfalls nicht über das Stadtzentrum von P sondern über die davon südlich gelegene Umfahrung führt, deckt sich im Wesentlichen mit der Routenempfehlung von google maps).

Ein Vorhalt dieser Routenempfehlungen an den Bw. ist laut Finanzamtsakt nicht erfolgt.

(8) Am **28. Jänner 2009** wurde die Berufung, die vom Finanzamt sowohl als gegen die Wiederaufnahme- als auch gegen die Einkommensteuerbescheide gerichtet qualifiziert wurde, dem unabhängigen Finanzsenat **vorgelegt**.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Maßgeblicher Sachverhalt:

Auf Sachverhaltsebene ist unstrittig, dass der Arbeitgeber des Bw. für die Jahre 2004 bis 2007 jeweils bis Ende Jänner des Folgejahres Lohnzettel an das Finanzamt übermittelte, in denen auf Grund einer Erklärung des Bw. ein Pendlerpauschale im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 6 c EStG 1988 (kurz „großes“ Pendlerpauschale) in der jeweils geltenden Fassung für die Kategorie 20 bis 40 km berücksichtigt wurde. Unter Zugrundelegung der übermittelten Lohnzetteldaten und den für diese Jahre eingereichten Arbeitnehmerveranlagungsanträgen wurden für die Jahre 2004 bis 2007 Einkommensteuerbescheide erlassen, die in Rechtskraft erwachsen sind.

Im Zuge einer im November 2008 beim Arbeitgeber des Bw. durchgeführten gemeinsamen Prüfung der Lohnabgaben (GPLA) im Sinne des § 86 EStG 1988 führte der Prüfer eine Routenplanerabfrage durch, in der die Entfernung zwischen dem in der Zeit vom 29. September 2003 bis 12. April 2007 maßgeblichen Wohnort PK und der Arbeitsstätte mit 17,2 km angegeben wird. Mit Hilfe der Prüfungssoftware wurden im Abgabeninformationssystem des Bundes die Lohnzetteldaten der Jahre 2004 bis 2007 dahingehend berichtet, als das vom Arbeitgeber berücksichtigte „große“ (im Falle einer Unzumutbarkeit der Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel zulässige) Pendlerpauschale für Entfernungen zwischen 20 und 40 km auf jene Beträge vermindert wurde, die gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit c EStG 1988 für Entfernungen zwischen 2 und 20 km zustehen.

Nach den (vom Betriebsfinanzamt des Arbeitgebers) veranlassten Lohnzetteldatenberichtigungen im November 2008 wurde vom zuständigen Wohnsitzfinanzamt des Bw. eine Wiederaufnahme der bereits rechtskräftigen

Einkommensteuerverfahren 2004 bis 2007 durchgeführt. In den mit Datum 24. November 2008 ergangenen, spruchmäßig auf § 303 Abs. 4 BAO gestützten Wiederaufnahmebescheiden betreffend die Einkommensteuern der Jahre 2004 bis 2007 wurde als Begründung angegeben, dass von einem Arbeitgeber neue bzw. berichtigte Lohnzettel übermittelt worden seien. Gleichzeitig wurden geänderte Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2004 bis 2007 mit jenen Pendlerpauschalbeträgen, die vom Betriebsfinanzamt des Arbeitgebers im Zuge der Lohnabgabenprüfung ermittelt und bei den Lohnzetteldaten entsprechend geändert wurden, angepasst.

2. Berufungen gegen die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren

Der Bw. wendet in der Berufung unter anderem allgemein „*schwere Bedenken gegen die Vorgangsweise des Finanzamtes, welches die Bescheide ohne sein Wissen und ohne Anhörung erlassen hätte*“ ein und erwähnt dazu ergänzend, dass „*er erst nach langer und zeitaufwendiger Recherche beim zuständigen Prüfer des Betriebsfinanzamtes seines Arbeitgebers den Grund für die Kürzung des Pendlerpauschales erfahren hätte*“.

Streitfrage ist - abgesehen von der Höhe des zu gewährenden Pendlerpauschales gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 - ob die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren rechtmäßig erlassen wurden.

Sind sowohl die Wiederaufnahmebescheide als auch die gemäß § 307 Abs. 1 BAO neu erlassenen Sachbescheide (die beide gesondert der Rechtskraft zugänglich bzw. anfechtbar sind) angefochten, ist nach ständiger Rechtsprechung (VwGH 22. 5. 1990, 87/14/0038) zuerst über die Rechtmäßigkeit der Wiederaufnahme abzusprechen.

Zur Wiederaufnahme normiert § 303 der Bundesabgabenordnung (BAO) folgendes:

“(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."

Gemäß § 305 Abs. 1 BAO obliegt die Entscheidung über die Wiederaufnahme des Verfahrens jener Abgabenbehörde, die den Bescheid in erster Instanz erlassen hat. Wenn – wie im gegenständlichen Fall aufgrund eines Wohnsitzwechsels – die örtliche Zuständigkeit zur Abgabenerhebung auf eine andere Abgabenbehörde (an das Finanzamt L) übergegangen ist, steht die Entscheidung über die Wiederaufnahme des Verfahrens der zuletzt örtlich zuständig gewordenen Abgabenbehörde erster Instanz zu (§ 305 Abs. 2 BAO).

Nach herrschender Ansicht (Ritz, BAO³, § 307, Tz. 2 mit den dort angeführten Judikaturverweisen) gehört der maßgebliche Wiederaufnahmetatbestand in den Spruch des Bescheides und sofern dieser Zweifel offen lässt, ist die Begründung als Auslegungsbehelf heranzuziehen.

Das Finanzamt hat im gegenständlichen Fall gemäß dem Bescheidspruch die Wiederaufnahme der Verfahren von Amts wegen auf § 303 Abs. 4 BAO gestützt. Mangels Hinweise auf das Vorliegen eines Tatbestandes im Sinne von § 303 Abs. 1 lit. a (Erschleichungstatbestand) oder lit. c (Vorfragentatbestand) beruft sich das Finanzamt somit auf neu hervorgekommene Tatsachen und/oder Beweismittel.

Wird von Amts wegen ein Bescheid erlassen hat dieser gemäß § 93 Abs 3 lit. a BAO auch eine Begründung zu enthalten.

Die vom Finanzamt herangezogenen Gründe für die Wiederaufnahme ergeben sich aus den im Punkt Begründung dargelegten Ausführungen in den die Wiederaufnahme verfügenden Bescheide, der wie folgt lautet:

"Das Verfahren war gemäß § 303 (4) BAO wiederaufzunehmen, weil von einem der Arbeitgeber ein berichtigter oder neuer Lohnzettel übermittelt wurde. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigskeitsgründen (§ 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."

Der VwGH hat im Erkenntnis vom 22.11.2006, 2003/15/0141, 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 Wiederaufnahmebescheid 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)."

Für die Beurteilung, ob die Abgabenbehörde erster Instanz zu Recht eine Wiederaufnahme durchgeführt hat, hat diese die Wiederaufnahmegründe im Bescheid darzustellen.

Stützt beispielsweise - wie im gegenständlichen Fall - das Finanzamt laut Bescheidspruch die Wiederaufnahme auf das Hervorkommen neuer Tatsachen und Beweismittel (Neuerungstatbestand) so hat sie die neu hervor gekommenen Tatsachen und Beweise in der Begründung konkret zu bezeichnen und dabei nach herrschender Ansicht und Rechtsprechung auch die zeitliche Abfolge des Bekanntwerdens der maßgebenden Tatsachen und Beweismittel darzustellen (vgl. z.B. VwGH 17.10.1984, 84/13/0054, 18.10.2007, 2002/14/0104; Ritz, Kommentar zur BAO³, Tz 3 zu § 307). Nach der Rechtsprechung ist zwar auch ausreichend, wenn die neu hervorgekommenen Tatsachen und Beweise in einem Betriebsprüfungsbericht

dargelegt sind, dies setzt aber voraus, dass der Wiederaufnahmbescheid ausdrücklich auf diesen Bericht verweist.

Keinesfalls reicht als Begründung etwa der Hinweis auf nicht näher dargestellte behördliche Ermittlungen aus (vgl. z.B. VwGH 6.7.1990, 88/17/0059).

Die Verpflichtung zur Anführung der Wiederaufnahmegründe in der Begründung ist nicht zuletzt deshalb notwendig, weil sich entsprechend der oben angeführten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (z.B. 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 bzw. diese nicht ersetzen darf. Sie hat ausschließlich zu beurteilen, ob die von der Abgabenbehörde erster Instanz angeführten Gründe eine Wiederaufnahme rechtfertigen. "Neue" Wiederaufnahmegründe können (nach Aufhebung des Wiederaufnahmbescheides mittels Berufungsentscheidung) neuerlich zu einer Verfügung der Wiederaufnahme durch die Abgabenbehörde erster Instanz führen (vgl. Ritz, a.a.O., Tz 3 zu § 307).

Für die berufungsgegenständlichen Wiederaufnahmbescheide ist zu beurteilen, ob mit der angeführten Begründung, dass "*ein berichtigter oder neuer Lohnzettel vom Arbeitgeber übermittelt wurde*", eine rechtswirksame Wiederaufnahme der bereits rechtskräftig gewordenen Einkommensteuerbescheide der Jahre 2004 bis 2007 verfügt werden konnte.

Die in der Begründung angegebenen „berichtigten bzw. neuen Lohnzettel“ unterscheiden sich von den vom Arbeitgeber übermittelten Lohnzetteln der einzelnen Jahre ausschließlich darin, dass der Pendlerpauschalbetrag in den einzelnen Jahren mit einem geringeren Betrag angesetzt ist und sich die steuerpflichtigen Bezüge im Ausmaß der Herabsetzung der Pendlerpauschalbeträge entsprechend erhöht haben. Unverändert blieben die ein behaltenen Lohnsteuerbeträge, diese entsprechen den Angaben in den (ursprünglichen) Meldungen des Arbeitgebers. Die Änderungen der Lohnzetteldaten erfolgten mittels Prüfungssoftware durch das Betriebsstättenfinanzamt des Arbeitgebers ohne vorherige Kontaktaufnahme mit dem betroffenen Dienstnehmer.

Weder in den Wiederaufnahmbescheiden noch in den geänderten Sachbescheiden sind nähere Hinweise darüber enthalten, aus welchem Grund es zu einer Berichtigung der Lohnzetteldaten gekommen ist.

Der unabhängige Finanzsenat hat in den Berufungsentscheidungen vom 15. Juli 2008, RV/0803-W/08, und vom 18. September 2009, RV/0809-L/09 zu gleich gelagerten Sachverhalten (beide wurden nicht durch Amtsbeschwerden angefochten) bereits wiederholt

festgestellt, dass der bloße Hinweis auf übermittelte berichtigte bzw. neue Lohnzettel allein die Wiederaufnahme eines Verfahrens nicht zu begründen vermag, da es andernfalls im Belieben des Finanzamtes läge, eine Berichtigung eines Lohnzettels zu initiieren, und damit automatisch einen Verfahrenstitel zur Bescheidänderung zu erhalten (siehe z.B. auch UFS 15.2.2007, RV/0088-G/03).

Der Senat schließt sich der in den zitierten Entscheidungen vertretenen Rechtsansicht an:

Wiederaufnahmegründe sind nur solche Tatsachen oder Beweismittel, die im Zeitpunkt der Bescheiderlassung bereits bestanden haben, aber erst später hervorgekommen sind (nova reperta), wobei im Falle einer amtswegigen Wiederaufnahme nicht von Relevanz ist, ob die Behörde daran ein Verschulden trifft. Erst später entstandene Umstände (nova producta) kommen als Wiederaufnahmegründe jedoch nicht in Betracht (z.B. VwGH 23.9.1997, 93/14/0065; 20.11.1997, 96/15/0221).

Dabei kommen als "Tatsachen" im Sinne der zitierten Bestimmung des § 303 BAO 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 in Betracht.

Neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung solcher Sachverhaltselemente hingegen sind keine neuen Tatsachen. Die nachteiligen Folgen einer früheren unzutreffenden Würdigung oder Wertung eines bereits offen gelegt 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" dienen der 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.

Von wesentlicher Bedeutung ist im Zusammenhang mit der Berechtigung zur Wiederaufnahme auf Grund obiger Ausführungen der Zeitpunkt, wann ein derartiges Beweismittel entstanden ist. So stellt etwa ein nach Rechtskraft erstelltes Sachverständigengutachten kein "neu

hervorgekommenes" Beweismittel dar. Stützt sich ein solches allerdings auf Tatsachen, die "neu hervorgekommen" sind, so kommen allfällige bereits bestandene, später bekannt gewordene Tatsachen als Wiederaufnahmegründe in Betracht (siehe Ritz, a.a.O., Tz 11 zu § 303). Dies setzt aber voraus, dass die neu hervorgekommenen Tatsachen als Wiederaufnahmegrund erkennbar sind.

Wie in den Sachverhalten der oben angeführten Berufungsentscheidungen des Unabhängigen Finanzsenates führen die Bescheide nur die „Übermittlung neuer oder berichtigter Lohnzettel vom Arbeitgeber“ als Wiederaufnahmegrund an und betrafen die Änderungen der Lohnzettel Korrekturen beim Pendlerpauschale. Durch Gegenüberstellung der in den Einkommensteuerbescheiden angegebenen Lohnzetteldaten war zwar nachvollziehbar, dass die im Wiederaufnahmbescheid angeführte Lohnzettelberichtigung das Pendlerpauschale betraf, aus welchen Gründen es zu dieser Änderung gekommen ist (bzw. welche neu hervorgekommenen Tatsachen dieser zugrunde liegen) ist weder in der Begründung der Wiederaufnahmbescheide noch in der geänderten Sachbescheide angegeben.

Tatsachenkomplex stellt gemäß den Angaben in den Wiederaufnahmbescheiden auch im gegenständlichen Fall ausschließlich die Übermittlung von neuen Lohnzetteln dar. Bei einem Lohnzettel handelt es sich um ein Beweismittel bezüglich der für die Erhebung von Abgaben maßgeblichen Daten dar.

§ 84 Abs. 1 Z. 1 EStG 1988 verpflichtet den Arbeitgeber Lohnzettel zu erstellen und (und abgesehen von den in Z. 3 angegebenen Sonderfällen) bis Ende Februar des Folgejahres an die Abgabenbehörden bzw. Sozialversicherungsanstalten zu übermitteln. Die Übermittlung dient Kontrollzwecken und soll bewirken, dass im Falle einer Veranlagung die Lohnsteuerpflichtigen Einkünfte in zutreffender Höhe erfasst werden (siehe Jakom, EStG-Kommentar, 2. Aufl., Wien 2009, Tz 1 zu § 84).

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

Auch im gegenständlichen Berufungsfall lagen den ursprünglichen Einkommenssteuerveranlagungen aufgrund der Arbeitnehmerveranlagungsanträge die bis zu den jeweiligen Erstveranlagungszeitpunkten (bzw. jeweils bis Ende Februar des folgenden Kalenderjahres) übermittelten Lohnzettel des Arbeitgebers zu Grunde. Eine Änderung dieser Lohnzetteldaten erfolgte nachträglich durch die GPLA-Prüfung im November 2008, erst zu

diesem Zeitpunkt sind diese neuen Beweismittel entstanden. Mit anderen Worten, zu den Zeitpunkten der Erlassung der ursprünglichen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2004 bis 2007 waren die als Wiederaufnahmegrund herangezogenen berichtigten Lohnzettel noch nicht existent und sind insofern auch nicht als "neu hervorgekommene Beweismittel" anzusehen.

Die der Berichtigung zu Grunde liegende, dem Finanzamt mittels E-Mail vom 18. November 2008 zur Kenntnis gebrachte Tatsache, dass die einfache Wegstrecke lediglich 17,2 km betragen würde, könnte einen "neu hervorgekommenen" Wiederaufnahmegrund bilden.

Auf diese Tatsache, nämlich dass dem für die Einkommensteuerveranlagung zuständigem Finanzamt (bzw. aufgrund des Wohnsitzwechsels neu zuständig gewordenen Finanzamt) bereits in den Jahren 2004 bis 2007 bestandene Umstände, die zu einem niedrigeren Pendlerpauschale in den relevanten Lohnzahlungszeiträumen geführt hätte, erstmals bekannt geworden wären, wird aber weder in den angefochtenen Wiederaufnahmbescheiden noch in den gleichzeitig ergangenen Sachbescheiden Bezug genommen.

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

Der vom Finanzamt tatsächlich herangezogene Wiederaufnahmegrund, dass berichtigte bzw. neue Lohnzettel vom Arbeitgeber übermittelt worden seien, stellt – abgesehen davon, dass eine Übermittlung seitens des Arbeitgebers nicht erfolgt ist - auf Grund obiger Ausführungen keinen geeigneten Wiederaufnahmegrund gemäß § 303 Abs. 4 BAO dar, da es sich bei den betreffenden Lohnzetteln nicht um ein "neu hervorgekommenes" Beweismittel handelte und neu hervorgekommene Tatsachen als Wiederaufnahmegründe nicht angeführt wurden.

Schließlich wird festgehalten, dass erst die Begründung den Bescheid für den Abgabepflichtigen nachvollziehbar und kontrollierbar macht. Der Abgabepflichtige soll nichträtseln müssen, warum ihm eine Abgabe vorgeschrieben wird (Ritz, BAO³, § 93, Tz. 10).

Da die bekämpften Wiederaufnahmbescheide - 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 Wiederaufnahmbescheide Folge zu geben und diese ersatzlos aufzuheben.

3. Zu den Berufungen betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2004 bis 2007:

Mit der ersetzen Aufhebung der Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2004 bis 2007 scheiden die vom Finanzamt in Verbindung mit der Wiederaufnahmeverfügung neu erlassenen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2004 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 2004 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 2004 bis 2007 durch die ersetzen Aufhebung der diesen zu Grunde liegenden Wiederaufnahmbescheide 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.

Für ein allfälliges weiteres Verfahren (neuerliche Wiederaufnahme der Verfahrens, die sich ausdrücklich auf die im gegenständlichen Berufungsverfahren neu hervorgekommenen Verhältnisse hinsichtlich der Rechtmäßigkeit des für die Entfernung von mehr als 20 km zustehenden Pendlerpauschales stützt) wird angemerkt:

§ 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 normiert zu den als Werbungskosten abzugsfähigen Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Pendlerpauschale) folgendes:

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

b) 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 als Pauschbeträge (Angabe der jeweils in den berufungsgegenständlichen Streitjahren geltenden Pauschalbeträge) berücksichtigt:

Bei einer Fahrtstrecke von 20 km bis 40 km jährlich 450,00 € (bis 31. 12. 2005), € 495,00 (1. 1. 2006 bis 30. 6. 2007), 546,00 € (1.7.2007 bis 30.6.2008)

40 bis 60 km jährlich 891,00 € (bis 31. 12. 2005), € 981,00 (1. 1. 2006 bis 30. 6. 2007), 1.080,00 € (1.7.2007 bis 30.6.2008)

über 60 km jährlich 1.332,00 € (bis 31. 12. 2005), € 1.467,00 (1. 1. 2006 bis 30. 6. 2007), 1.614,00 € (1.7.2007 bis 30.6.2008)

c) 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 folgende Pauschbeträge berücksichtigt:

Bei einer einfachen Fahrtstrecke von

2 km bis 20 km jährlich 243,00 € (bis 31. 12. 2005), € 270,00 (1. 1. 2006 bis 30. 6. 2007), 297,00 € (1.7.2007 bis 30.6.2008)

20 km bis 40 km jährlich 972,00 € (bis 31. 12. 2005), € 1.071,00 (1. 1. 2006 bis 30. 6. 2007), 1.179,00 € (1.7.2007 bis 30.6.2008)

40 bis 60 km jährlich 1.692,00 € (bis 31. 12. 2005), € 1.863,00 (1. 1. 2006 bis 30. 6. 2007), 2.052,00 € (1.7.2007 bis 30.6.2008)

über 60 km jährlich 2.421,00 € (bis 31. 12. 2005), € 2.664,00 (1. 1. 2006 bis 30. 6. 2007), 2.931,00 € (1.7.2007 bis 30.6.2008)

Mit dem Verkehrsabsetzbetrag und den Pauschbeträgen nach lit. b. und c. sind alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten. Für die Inanspruchnahme der Pauschbeträge hat der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber auf einem amtlichen Vordruck eine Erklärung über das Vorliegen der Voraussetzungen der lit b und c abzugeben. Der Arbeitgeber hat die Erklärung des Arbeitnehmers zum Lohnkonto zu nehmen. Änderungen der Verhältnisse für die Berücksichtigung dieser Pauschbeträge muss der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber innerhalb eines Monats melden. Die Pauschbeträge sind auch für Feiertage sowie für Lohnzahlungszeiträume zu berücksichtigen, in denen sich der Arbeitnehmer im Krankenstand oder auf Urlaub (Karenzurlaub) befindet...."

Bei der Ermittlung der maßgeblichen Fahrtstrecke ist nach dem VwGH (16. 7. 1996, 96/14/002, 96/14/003) unter Fahrstrecke im Sinne des § 16 Abs. 1 Z. 6 lit. c EStG 1988 jene zu verstehen, deren Benutzung mit dem Kfz nach dem Urteil gerecht und billig denkender Menschen für die täglichen Fahrten eines Pendlers sinnvoll ist. Es ist dies jene kürzeste

Strecke, die ein Arbeitnehmer für tägliche Fahrten vernünftigerweise wählt, wobei auch auf die Sicherheit und Flüssigkeit des Verkehrs sowie auf die Vermeidung von Lärm und Abgasen im Wohngebiet Bedacht zu nehmen ist. Überflüssige Umwege und aus persönlicher Vorliebe gewählte Strecken haben außer Betracht zu bleiben. Die Entfernung laut den in den Akten aufliegenden Routenplanerabfragen, die eine Streckenführung südlich vom Stadtzentrum von P empfehlen, weisen Entfernung unter 20 km aus. Im Rahmen des Parteiengehörs wird dem Bw. die Gelegenheit zur Stellungnahme bzw. zur Bekanntgabe der von ihm gewählten Strecke (mit der von ihm angegebenen Entfernung von 20 km) einzuräumen sein.

Diesbezüglich wird auf die jüngere Judikatur des UFS (Entscheidung vom 3. 5. 2011, RV/2733-W/10) verwiesen. Der UFS ist darin zur Ansicht gelangt, dass Tageskilometerzähler von Autos aufgrund verschiedener Faktoren nicht immer exakt die befahrene Strecke angeben und daher nicht als geeignetes Beweismittel zur Feststellung der Länge des Arbeitsweges mit einem PKW anzusehen sind und in einem Fall, in dem sämtliche herangezogenen Internet-Routenplaner eine Weglänge von unter 20 km ausweisen und von der Partei keine anderen Beweismittel als die Entfernungsangabe am Tachometer ihres Pkw vorgelegt hat eine Weglänge von unter 20 km festzustellen ist und die amtswegige Einholung eines Sachverständigengutachten zur Weglänge nicht geboten ist.

In einem allfälligen weiteren Verfahren wird nicht nur zu überprüfen sein, für welche Fahrtstrecke in den streitigen Jahren ein Pendlerpauschale zusteht, sondern auch für welche Lohnzahlungszeiträume im Streitjahr 2007 ein Pendlerpauschale zu gewähren ist. Vom Arbeitgeber wurde im Jahr 2007 offensichtlich für den Lohnzahlungszeitraum Jänner bis Juni das „große Pendlerpauschale“ für die Entfernung zwischen 20 und 40 km (nämlich 50% des bis 30. Juni 2007 geltenden Jahresbetrages von € 1.071,00 = € 535,50) berücksichtigt, während die GPLA-Prüfung den Jahreslohnzettel 2007 dahingehend berichtet hat, in dem das „große Pendlerpauschale“ für die Entfernung zwischen 2 und 20 km mit 50% des für Zeiträume ab 1. Juli 2007 geltenden Jahresbetrages von € 297,00 = € 148,50) angesetzt hat. Dabei wird insbesondere darauf Bedacht zu nehmen sein, ob und welche Änderungen sich aus dem Wohnsitzwechsel nach 4xxxAbeiP, OLNr.6x (für die Zeit vom 12. April 2007 bis 27. Juli 2007) ergeben haben. Gemäß der in den Finanzamtsakten aufliegenden Routenplanerabfrage wird die Entfernung zwischen 4xxxAbeiP, OLNr.6x und 4yyyE-FStraße2 mit mehr als 20 km angegeben.

Linz, am 1. Juli 2011