



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Berufungswerbers, vertreten durch LGB Wirtschaftstreuhand GmbH, Wirtschaftstreuhänder, 7100 Neusiedl, Franz-Liszt-Gasse 25-27, gegen die Bescheide des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart, vertreten durch Amtsdirektorin Eva Hoffmann, betreffend 1.) Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2002 und 2003 sowie betreffend 2.) Einkommensteuer für die Jahre 2002 und 2003 entschieden:

1. Der Berufung vom 19. Dezember 2007 gegen die Wiederaufnahmebescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2002 und 2003 vom 5. Dezember 2007 wird Folge gegeben.

Diese Bescheide werden aufgehoben.

Hierdurch scheiden die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2002 und 2003 vom 5. Dezember 2007 aus dem Rechtsbestand aus.

2. Die Berufung vom 19. Dezember 2007 gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2002 und 2003 vom 5. Dezember 2007 wird als unzulässig geworden zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) wohnt in D. und arbeitet in Wien 10.

Für die Jahre 2002 und 2003 wurde er vom Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart erklärungsgemäß zur Einkommensteuer veranlagt. Diese Bescheide erwuchsen in Rechtskraft.

Laut den diesen Bescheiden zugrunde liegenden Lohnzetteln wurde vom Arbeitgeber jeweils das Pendlerpauschale mit einem Betrag von 1.470 € berücksichtigt.

Mit Bescheiden vom 5. Dezember 2007 nahm das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart die Einkommensteuerverfahren für die Jahre 2002 und 2003 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf, da vom Arbeitgeber ein berichtigter Lohnzettel übermittelt worden sei.

Unter einem wurden Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2002 und 2003 erlassen, denen Lohnzettel zugrunde liegen, die eine Pendlerpauschale von 768 € ausweisen.

Mit Schreiben vom 19. Dezember 2007 erhob der Bw. durch seine steuerliche Vertreterin unter anderem Berufung gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2002 und 2003 sowie gegen die neu ergangenen Einkommensteuerbescheide für diese Jahre.

Es werde die ersatzlose Aufhebung der bekämpften Bescheide beantragt, „sodass die ursprünglichen Bescheide betreffend ESt 2002 vom 20.8.2003 und ESt 2003 vom 1.6.2004 wieder in Rechtskraft erwachsen.“

Die Verfahren seien deshalb wiederaufgenommen und neue Bescheide erlassen worden, da das Finanzamt der Ansicht sei, „dass dem Steuerpflichtigen das große Pendlerpauschale zur Abgeltung von Mehraufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und der Arbeitsstätte nicht zusteht, da die Fahrzeit mit öffentlichen Verkehrsmitteln unter 2 Stunden beträgt.“

„Die Fahrzeit beträgt sehr wohl mehr als zwei Stunden, wie aus den diesem Schreiben beigelegten Ausdrucken der Internetseite des Verkehrsverbundes Ost ersichtlich ist (morgens 2 Stunden 12 Minuten und abends 2 Stunden 35 Minuten bzw. 2 Stunden 44 Minuten). Die Ausdrucke betreffen das Jahr 2007, doch hat sich an den Fahrzeiten seit 2002 nichts geändert.“

Beigeschlossen waren die genannten Ausdrucke.

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 17. Jänner 2008 wurden die Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide 2002 und 2003 vom Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart als unbegründet abgewiesen.

„Gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 ist, wenn dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrstrecke nicht zumutbar ist, das erhöhte Pendlerpauschale zu berücksichtigen. Die Benützung des öffentlichen Verkehrsmittels gilt als nicht zumutbar, wenn bei einer einfachen Wegstrecke ab 40 km die Wegzeit von 2,5 Stunden überschritten wird.“

Laut Fahrplanauskunft (Verkehrsverbund Ost-Region) beträgt die Fahrtzeit unter 2,5 Stunden. Es besteht die Möglichkeit, mit öffentlichen Verkehrsmitteln Ihre Dienststelle rechtzeitig zu erreichen.“

Mit Schreiben vom 15. Februar 2008 wurde vom Bw. durch seine steuerliche Vertreterin die Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt.

„Bezugnehmend auf die Entscheidungen des UFS vom 20.9.2006, RV/2256-W/05, veröffentlicht in ARD 5723/15/2006 führt der UFS in einem ähnlich gelagerten Fall aus, dass es „Absicht des historischen Gesetzgebers war, hinsichtlich der Unzumutbarkeit auch auf eine Relation zwischen den Fahrzeiten mit dem PKW und den Massenverkehrsmitteln abzustellen. Warum bei einer Fahrzeit mit dem PKW von 20 bis 25 Minuten erst die sechs- bis fünffache Fahrzeit mit öffentlichen Verkehr, nämlich mehr als 2 Stunden relevant sein soll, lässt sich weder aus dem Gesetz noch aus dem offenkundigen Ziel des Gesetzgebers, den Individualverkehr gegenüber dem öffentlichen Verkehr nicht zu fördern, in dieser Form entnehmen“ (ARD Nr. 5825 – 61. Jg. - 14.12.2007).

Im vorliegenden Fall beträgt die Fahrzeit mit dem PKW zwischen 45 und je nach Verkehrslage 60 Minuten – die Fahrzeit mit öffentlichen Verkehrsmitteln zwischen 2 Stunden 12 Minuten und 2 Stunden 35 Minuten bzw. 2 Stunden 44 Minuten (...).

Im vorliegenden Fall beträgt somit die Fahrzeit mit dem öffentlichen Verkehr mehr als das Doppelte der Fahrzeit im günstigsten Fall morgens und abends verlängert sich diese nochmals um mehr als eine halbe Stunde...“

Es werde daher die Gewährung des großen Pendlerpauschales beantragt, wobei Einverständnis mit einer Aussetzung zum Verfahren vor dem VwGH mit der Zahl 2006/15/0319 bestehe.

Im Finanzamtsakt sind in weiterer Folge Fahrzeitausdrucke aus der Fahrplanauskunft des VOR abgelegt, wonach bei Abfahrten in D. zwischen 5:56 Uhr und 7:26 Uhr die Gesamtfahrzeiten zwischen 1:57 Stunden und 2:15 Stunden betragen. Bei der Rückfahrt betragen die Gesamtfahrzeiten zwischen 16:14 Uhr und 18:20 Uhr zwischen 1:57 Stunden und 2:15 Stunden. Im Gegensatz zu den vom Bw. übermittelten Fahrplänen, die weitgehend die Zurücklegung der Strecke mit Bussen vorsehen, wird bei den Finanzamtsabfragen überwiegend von einer Kombination von Bahn und Bus ausgegangen. In D. ergibt sich eine berücksichtigte Gehzeit von der Wohnung zum Bahnhof von 24 bzw. 41 Minuten.

Ein Vorhalt dieser Ermittlungsergebnisse an den Bw. ist nicht ersichtlich.

Mit Bericht vom 19. März 2008 legte das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz die Berufung gegen die

Einkommensteuerbescheide 2002 und 2003 mit dem Bemerken vor, dass die Fahrzeit mit PKW zwischen 45 und 60 Minuten, hingegen die „reine Fahrzeit des öffentlichen Verkehrsmittels vom Bahnhof D. zum Firmensitz“ 1 Stunde 27 Minuten betrage, wobei auf die Entscheidung des UFS RV/2256-W/05 Bezug genommen werde.

Laut Internetroutenplaner www.viamichelin.at beträgt die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte 66 km, davon 44 km auf Schnellstraßen. Mit dem Auto sei diese Strecke in 45 Minuten zurücklegbar.

Mit Schreiben vom 30. April 2008 beantragte der Bw. gemäß § 276 Abs. 6 BAO, der Unabhängige Finanzsenat möge auch über die vom Finanzamt noch unerledigte Berufung gegen die Wiederaufnahmbescheide entscheiden (Vorlageerinnerung). Das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart habe bislang über die diesbezügliche Berufung nicht entschieden. „Da sich die Umstände, welche zur Erlassung des Erstbescheides geführt haben, nicht geändert haben und auch keinerlei neue Tatsachen hervorgekommen sind, ist kein Grund für die Wiederaufnahme des Verfahrens gegeben.“

Das Finanzamt äußerte sich zu der mit Vorhalt vom 20. Mai 2008 übermittelten Vorlageerinnerung nicht.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 303 BAO lautet:

„§ 303. (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 sonstwie 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 § 93 Abs. 3 lit. a BAO hat jeder Bescheid unter anderem eine Begründung zu enthalten, wenn er von Amts wegen erlassen wird.

§ 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 zählt zu den Werbungskosten auch Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte.

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.

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 berücksichtigt:

Bei einer Fahrtstrecke von	
20 km bis 40 km	384,-- Euro jährlich
40 km bis 60 km	768,-- Euro jährlich
über 60 km	1.152,-- Euro jährlich

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 vorstehenden Pauschbeträge folgende Pauschbeträge berücksichtigt:

Bei einer Fahrtstrecke von	
----------------------------	--

2 km bis 20 km	210,-- Euro jährlich
20 km bis 40 km	840,-- Euro jährlich
40 km bis 60 km	1.470,-- Euro jährlich
über 60 km	2.100,-- Euro jährlich

Die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels ist nach der Verwaltungspraxis (Rz. 255 LStr 2002) nicht mehr zumutbar, wenn folgende Wegzeiten überschritten werden:

unter 20 km	eineinhalb Stunden
ab 20 km	zwei Stunden
ab 40 km	zweieinhalb Stunden

Die Wegzeit umfasst die Zeit vom Verlassen der Wohnung bis zum Arbeitsbeginn oder vom Verlassen der Arbeitsstätte bis zur Ankunft in der Wohnung, also Gehzeit oder Anfahrtszeit zur Haltestelle des öffentlichen Verkehrsmittels, Fahrzeit mit dem öffentlichen Verkehrsmittel, Wartezeiten usw. Stehen verschiedene öffentliche Verkehrsmittel zur Verfügung, ist bei Ermittlung der Wegzeit immer von der Benützung des schnellsten öffentlichen Verkehrsmittels (z.B. Schnellzug statt Regionalzug, Eilzug statt Autobus) auszugehen. Darüber hinaus ist von einer optimalen Kombination zwischen Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel (z.B. „Park and Ride“) auszugehen. Dies gilt auch, wenn dadurch die Fahrtstrecke länger wird.

Bei gleitender Arbeitszeit berechnet sich die Wegstrecke nach der optimal möglichen Anpassung von Arbeitsbeginn und Arbeitsende an die Ankunfts- bzw Abfahrtszeit des Verkehrsmittels, wobei die konkreten Möglichkeiten des Arbeitnehmers, Gleitzeit in Anspruch zu nehmen, zu berücksichtigen sind. Liegen Wohnort und Arbeitsstätte innerhalb eines Verkehrsverbundes, wird Unzumutbarkeit infolge langer Reisedauer nach Rz. 257 LStr 2002 im Allgemeinen nicht gegeben sein.

Der Unabhängige Finanzsenat hat in der vom Bw. zitierten und mit Amtsbeschwerde beim VwGH zur Zahl 2006/15/0319 angefochtenen Berufungsentscheidung (UFS [Wien], Senat 17 [Referent], 20.9.2006, RV/2256-W/05), – unter Hinweis auf *Doralt*, 9. Auflage, § 16 Tz. 105, und die Gesetzesmaterialien – Auffassung vertreten, die Benützung von Massenverkehrsmitteln sei auch dann unzumutbar, wenn die Fahrt mit diesen einerseits 90 Minuten überschreite und andererseits die Fahrt mit den Massenverkehrsmitteln mehr als drei Mal so lang dauere wie mit dem PKW (vgl. *Atzmüller/Lattner* in *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, MSA EStG [1.6.2007], § 16 Anm. 81).

Der Bw. wendete sich gegen die Wiederaufnahmbescheide ersichtlich mit der Begründung, dass keine im Spruch anders lautenden Sachbescheide zu ergehen hätten, weswegen die Wiederaufnahme des Verfahrens zu Unrecht erfolgt sei.

Ob er mit dieser Auffassung im Recht ist, kann vorerst dahingestellt bleiben.

Darüber hinaus wird in der Vorlageerinnerung (§ 276 Abs. BAO) ins Treffen geführt, dass sich die Umstände, die zur Erlassung des Erstbescheides geführt haben, nicht geändert hätten und auch keinerlei neue Tatsachen hervorgekommen seien, sodass kein Grund für die Wiederaufnahme der Verfahren gegeben gewesen sei.

Die Entscheidung über die Wiederaufnahme des Verfahrens steht gemäß § 305 Abs. 1 BAO der Abgabenbehörde zu, die den Bescheid in erster Instanz erlassen hat.

In seinem Erkenntnis vom 22.11.2006, 2003/15/0141, hat der Verwaltungsgerichtshof unter anderem – zu einem dem gegenständlichen Wiederaufnahmbescheid vergleichbar textierten Wiederaufnahmbescheid - ausgeführt:

„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.“

Gemäß § 289 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz außer in hier nicht interessierenden Fällen des Abs. 1 immer 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 Wiederaufnahmsgrund 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). "

„Tatsachen“ im Sinne des vorzitierten § 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 hätten, 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, Bundesabgabenordnung, Kommentar, 3. Auflage, § 303 BAO Tz. 7 ff).

Wie jeder andere Bescheid bedarf auch der die Wiederaufnahme verfügende Bescheid einer Begründung (§ 93 BAO).

Die Begründung des Wiederaufnahmebescheides hat 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 dazustellen wäre (vgl. zB VwGH 17.10.1984, 84/13/0054; VwGH 18.10.2007, 2002/14/0104; siehe auch Ritz, a.a.O., § 307 BAO Tz. 3).

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 – wie oben ausgeführt - nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. z.B. VwGH 14.5.1991, 90/14/0262; VwGH 12.4.1994, 90/14/0044; VwGH 21.6.1994, 91/14/0165; VwGH 21.7.1998, 93/14/0187, 0188; VwGH 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 habe 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) – auch hier ist auf das zitierte Erkenntnis des VwGH vom 22.11.2006, 2003/15/0141 zu verweisen - neuerlich zu einer Verfügung der Wiederaufnahme durch die Abgabenbehörde erster Instanz führen. Sollte hingegen nachträglich ein Ereignis eingetreten sein, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruches hat, käme eine Abänderung nach § 295a BAO in Betracht.

Nun wird als Wiederaufnahmegrund in den angefochtenen Bescheiden lediglich angegeben, „Das Verfahren war gemäß § 303 (4) BAO wiederaufzunehmen, weil von einem Ihrer Arbeitgeber (pensionsauszahlenden Stellen) ein berichtigter oder neuer Lohnzettel übermittelt wurde.“

Die einzige Änderung der beiden Lohnzettel betrifft das Pendlerpauschale.

Dass die Lohnverrechnung unter Berücksichtigung des geänderten Pendlerpauschales vom Arbeitgeber neu aufgerollt worden wäre, lässt sich diesen Lohnzetteln nicht entnehmen. Die einbehaltene Lohnsteuer entspricht jener laut den Lohnzetteln, die den aufgehobenen Einkommensteuerbescheiden zugrunde gelegten wurden.

Es liegt offenbar auch kein irrtümlich unrichtig ausgestellter Lohnzettel, der bestimmte, im Lohnzahlungszeitraum bestanden habende Tatsachen unzutreffend wiedergibt (z.B. dass der Steuerpflichtige aktiver Arbeitnehmer und nicht Pensionist war) vor.

Wie und aus welchen Gründen es zu der Berichtigung des Lohnzettels kam, lässt sich weder aus der Begründung der Wiederaufnahmebescheide noch aus den vorgelegten Akten entnehmen.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenats vermag in diesem konkreten Fall der Hinweis auf den berichtigten 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.

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

Im gegenständlichen Fall stützt das Finanzamt seine Wiederaufnahme allein darauf, dass jeweils ein neuer Lohnzettel übermittelt worden sei.

Damit hat das Finanzamt jedoch keinen tauglichen Grund für eine Wiederaufnahme des Verfahrens dargetan.

Nur im Zeitpunkt der Bescheiderlassung bereits existente Tatsachen bzw. Beweismittel können Wiederaufnahmegründe darstellen.

Hingegen bilden nach der Bescheiderlassung neu entstandene Tatsachen (sogenannte *novae causae supervenientes*) oder später zustandegekommene Beweismittel keine geeignete Grundlage für eine Wiederaufnahme des Verfahrens (vgl. UFS [Wien], Senat 7, 17.7.2006, RV/0429-W/06, ebenfalls zu einem übermittelten berichtigten Lohnzettel).

Dass dem für die Einkommensteuerveranlagung zuständigen Finanzamt bereits in den Berufungszeiträumen bestanden habende Umstände – etwa die Fahrzeiten mit Massenverkehrsmitteln zwischen Wohnung und Arbeitsstätte – (und damit Umstände, die der Gewährung des „großen“ Pendlerpauschales entgegen stehen können) erstmals bekannt wurden, wird in den angefochtenen Bescheiden (weder in den Wiederaufnahmebescheiden noch in den gleichzeitig ergangenen Sachbescheiden) nicht behauptet.

Da die berichtigten Lohnzettel allein keine geeignete Begründung für eine Wiederaufnahme des Verfahrens darstellen, war der Berufung gegen die Wiederaufnahmebescheide Folge zu geben.

Die unzulässig gewordene Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide war daher zurückzuweisen.

Für ein allfälliges weiteres Verfahren wird zum einen bemerkt, dass vorerst nicht ersichtlich ist, aus welchen Gründen sowohl vom Finanzamt als auch vom Bw. bei einer voraussichtlichen Entfernung Wohnung – Arbeitsstätte von 66 km jeweils von einem Pendlerpauschale für Fahrtstrecken von 40 km bis 60 km (768 €) - und nicht von jenem für Fahrtstrecken über 60 km (1.152 €) - ausgegangen wird.

Zum anderen ist darauf hinzuweisen, dass sich der Sachverhalt, der der zitierten Berufungsentscheidung (UFS [Wien], Senat 17 [Referent], 20.9.2006, RV/2256-W/05) zugrunde liegt, hinsichtlich der Relation der Fahrzeiten mit dem PKW und mit Massenverkehrsmitteln nicht unwesentlich von dem in diesem Verfahren vorgetragenen unterscheidet.

Bei einer vom Finanzamt vorerst angenommenen (dem Bw. aber bislang nicht vorgehaltenen) Gesamtfahrzeit mit öffentlichen Verkehrsmitteln von zwischen 1:57 Stunden bis 2:15 Stunden und einer vom Bw. vorgetragenen Fahrzeit mit dem PKW von zwischen 45 und 60 Minuten – die jedenfalls zu den typischen Verkehrsstoßzeiten bei der zu befahrenden Strecke kaum zu knapp bemessen sein dürfte – kann fraglich sein, ob überhaupt eine Unzumutbarkeit der Verwendung öffentlicher Verkehrsmittel im Sinne der Entscheidung vom 20.9.2006 vorliegt. Selbst in der- in der Praxis wenig wahrscheinlichen - Optimalfahrzeitenvariante von 45 Minuten läge das Dreifache der Fahrzeit mit dem Auto bei 2:15 Stunden und überschritte daher – die Richtigkeit der Annahme des Finanzamtes unterstellt - auch nicht im Sinne der Entscheidung vom 20.9.2006 die Zumutbarkeitsgrenze.

Hinzu kommt, dass sich bei einer Verkehrsmittelkombination („Park and ride“) die Fahrzeit mit dem Massenverkehrsmittel nach den Ausführungen des Finanzamts im Vorlagebericht auf 1:27 Stunden (plus Autofahrzeit Wohnung – Bahnhof) reduziert, während im Verfahren zu RV/2256-W/05 eine sinnvolle „Park and ride“-Kombination nicht möglich war.

Es werden in einem allfälligen weiteren Verfahren jedenfalls vom Finanzamt - unter Wahrung des Parteiengehörs - Feststellungen über die tatsächlichen Fahrzeiten mit den einzelnen Verkehrsmitteln im Streitzeitraum zu treffen sein.

Wien, am 15. Juli 2008