



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., Adr.Bw., gegen die Bescheide des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach, betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2003 bis 2007, Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2003 bis 2007 sowie Einkommensteuervorauszahlungen für das Jahr 2009 entschieden:

Den Berufungen gegen die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2003 bis 2007 wird Folge gegeben. Die Bescheide werden aufgehoben.

Die Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2003 – 2007 werden als unzulässig geworden zurückgewiesen.

Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuervorauszahlungen für das Jahr 2009 wird Folge gegeben. Der Bescheid wird aufgehoben.

### **Entscheidungsgründe**

Die Berufungswerberin (Bw) bezog in den streitgegenständlichen Jahren Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

1. Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2003 bis 2007:

Mit Bescheiden jeweils datiert vom 1. Oktober 2004 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2003, vom 19. September 2005 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2004, vom

5. Oktober 2006 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2005, vom 4. Oktober 2007 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2006, vom 16. Oktober 2008 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2007 wurde die Bw erklärungskgemäß zur Einkommensteuer für die Jahre 2003 bis 2007 veranlagt und ua das vom Arbeitgeber in der Lohnverrechnung bereits berücksichtigte große Pendlerpauschale gewährt.

Im Zuge einer am 30.10.2008 durchgeführten Behördenanfrage aus dem Zentralen Melderegister wurde festgestellt, dass die Bw seit 2.1.1992 in Adr.2 mit Hauptwohnsitz und in Adr.Bw. seit 13.12.1994 mit Nebenwohnsitz gemeldet ist.

Aufgrund eines gem. § 143 BAO an den Arbeitgeber der Bw gerichteten Auskunftersuchen übermittelte dieser mit Schreiben vom 1. Dezember 2008 eine Kopie der Erklärung zur Berücksichtigung des Pendlerpauschales. Weiters teilte er mit, dass die Bw im Kabelwerk in Adr.AG. arbeitet. Vom 1.1.2003 bis 31.12. 2003 wurde Montag von 7:00 Uhr bis 16:30 Uhr, Dienstag bis Donnerstag von 7:00 Uhr bis 16:00 Uhr und Freitag von 7:00 Uhr bis 13:00 Uhr gearbeitet. Seit 1.1. 2004 besteht die Möglichkeit einer gleitenden Arbeitszeit, wobei eine Anwesenheit von 9:00 Uhr bis 15:00 Uhr notwendig ist.

Aufgrund der in Kopie übermittelten "Erklärung zur Berücksichtigung des Pendlerpauschales" ist ersichtlich, dass die Bw als Anschrift "*ihrer der Arbeitsstätte nächstgelegenen Wohnung*" die Adresse Adr.2 und als Entfernung 58 Kilometer angegeben hat.

Mit Bescheiden jeweils datiert vom 20. Jänner 2009 wurden die Verfahren betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2003 bis 2007 wiederaufgenommen. Begründend wurde jeweils ausgeführt:

*"Anlässlich einer nachträglichen Prüfung der Erklärungsangaben sind die in der Begründung zum beiliegenden Einkommensteuerbescheid angeführten Tatsachen und/oder Beweismittel neu hervorgekommen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO erforderlich machen. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit und die steuerlichen Auswirkungen können nicht als geringfügig angesehen werden."*

Nur auf dem Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2003 findet sich zusätzlich dazu die Anmerkung, dass auf die Begründung im Einkommensteuerbescheid verwiesen werde.

Mit gleichem Datum wurden auch neue Sachbescheide betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2003 bis 2007 erlassen. Begründend wurde ausgeführt, dass bei mehreren Wohnsitzen für das Pendlerpauschale die Entfernung zum nächstgelegenen Wohnsitz (siehe auch Erklärung zur Berücksichtigung des Pendlerpauschales "L 34" – Hinweis für Arbeitgeber) maßgebend sei. Laut ha. durchgeführten

Erhebungen (= zentrales Melderegister) sei die Bw seit 13.12.1994 bis laufend auch in Adr.Bw. gemeldet. Das bei der laufenden Lohnverrechnung berücksichtigte "große Pendlerpauschale" für die Fahrtstrecke von Adr.2 zur Arbeitsstätte Adr.AG. hätte daher aberkannt werden müssen. Es könne im gegenständlichen Fall nur das "große Pendlerpauschale" für die Strecke von Adr.Bw. nach Adr.AG. gewährt werden.

Mit Eingaben jeweils datiert vom 5. Februar 2009 erhob die Bw gegen die Jahre 2003 bis 2007 Berufung und stellte jeweils den Antrag auf völlige Aufhebung und Wiedereinsetzung in den vorherigen Stand.

Begründend wurde ausgeführt:

*"1.) Die amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens ist unzulässig, da keinerlei neue Tatsachen und Beweismittel vorliegen.*

*2.) Alle Umstände, welche zur Erlassung des seinerzeitigen Bescheides führten, waren bekannt und sind unter meiner redlichen Mitwirkung erhoben und gewürdigt worden.*

*3.) Neue Beweismittel wurden nicht genannt.*

*4.) Die Wiederaufnahme ist durch eine örtlich unzuständige Behörde erfolgt.*

*5) Somit wird der Grundsatz "res iudicata" verletzt*

*6) Eine ausreichende Begründung auf dem Verweis auf einem mir nicht vorliegenden Einkommensteuerbescheid kann nicht erkannt werden.*

*Weitere Beweismittel vorbehalten."*

Mit Eingabe vom 13. Februar 2009 reichte die Bw eine Ergänzung zu oa Berufung nach.

Begründend wurde ausgeführt:

*"1. Die amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens gründet sich auf nicht näher bestimmt, völlig unbekannte Beweismittel, die auch nicht genannt wurden, somit ein wesentlicher Mangel der Bescheidbegründung vorliegt und ich deshalb davon ausgehe, dass diese Wiederaufnahme des Verfahrens rechtswidrig ist und im noch durchzuführenden Verfahren vor dem VwGH meine Ansicht dazu bestätigt werden wird, zumal keinerlei neue Tatsachen vorliegen und ich stets am Abgabenverfahren nach meinen Möglichkeiten mitgearbeitet habe.*

*2. In der Begründung für den neuen ESt Bescheid 2003 wird lediglich auf den Umstand meiner "Meldung" nach den Bestimmungen des Meldegesetzes hingewiesen. Im Meldegesetz werden, ausschließlich polizeilich relevante Materien behandelt, die aus der Sache heraus nichts mit dem Abgabenverfahren der Finanzbehörden zu tun haben. Die Abgabenbehörden haben ihrerseits selbständig zu erheben und mir auch Gelegenheit zu geben, diese zu kennen und allenfalls dazu Stellung zu nehmen, was NICHT erfolgt ist und einen erheblichen Mangel im Verfahren darstellt.*

*3. Die Meldeverpflichtung hat aber verfahrensrelevant nichts mit dem festzustellenden Wohnsitz und gewöhnlichen Aufenthalt im Sinne des BAO zu tun, was im Verfahren festgestellt werden wird.*

*4. Nach dem Ableben meines Ehegatten habe ich meine Lebensinteressen zur Gänze nach Wien verlagert und das in meinem Eigentum stehende Haus in K. nur mehr zum Zweck von*

üblichen Wartungen betreten. Ein "Bewohnen" oder gar längerer Aufenthalt kommt für mich aus psychischen Gründen derzeit leider nicht mehr in Frage.

5. Dass überhaupt eine aufrechte Meldung in der Gemeinde D. besteht, habe ich erst durch den Bescheid des FA bemerkt und ist mir nach dem Ableben meines Mannes offensichtlich entgangen, mich in D. abzumelden, was ich per 26.01.2009 saniert habe.

6. Jedenfalls habe ich seit 1992 meinen gewöhnlichen Aufenthalt und Wohnsitz in Adr.2. Die Feststellungen des FA sind daher schlichtweg falsch. Alle Dokumente wie Pass und Führerschein, wurden in Wien ausgestellt (Kopie liegt bei) aber auch im Wählerverzeichnis bin ich in Wien eingetragen, was das FA zu erheben gehabt hätte und dann zu einem völlig anderen Bescheidinhalt gekommen wäre.

7. Weiters gebe ich an, dass ich die Fahrtstrecke zwischen meiner Wohnung in Adr.2 und meiner derzeitigen Arbeitsstätte in Adr.AG. täglich mit dem PKW zurücklege. Als Beweis lege ich, soweit vorhanden, die KFZ Daten meiner Fahrzeuge samt den gefahrenen Kilometern bei. Daraus ergibt sich, unter Berücksichtigung von arbeitsfreien Tagen (Urlaub, Feiertag usw) zweifelsfrei, dass ich durchschnittlich mehr als 2300 km im Monat gefahren bin. Die Fahrtstrecke Wien-Poysdorf – Wien sind 104 km. Ich kann also lückenlos den Beweis führen, dass ich täglich diese Wege absolviert habe und ich deshalb keine ungebührlichen Forderungen an die Steuerbehörden gestellt habe, sondern den rechtlich zustehenden Betrag beansprucht habe.

8. Und darüber hinaus hatte ich keine Möglichkeit auf Stellungnahme, Mitwirkung oder Parteiengehör.

Abschließend stellte die Bw nachstehende Anträge:

*Ersatzlose Aufhebung des angefochtenen Bescheides*

*Einstellung des Verfahrens*

*Erhebung aller relevanter Daten*

*Nennung allfälliger Personen, die verfahrensrelevante Angaben machten"*

Als Beweisstücke legte die Bw vor:

1. zwei Kopien eines Passes (einmal gültig bis 08.07.2009 und einmal bis 28.12.2018) einmal ausgestellt von der Bundespolizeidirektion Wien BPK Floridsdorf und einmal Magistrat Wien  
MBA 21

2. Kopie eines Führerscheines ausgestellt von der Bundespolizeidirektion Wien

3. Meldezettel vom 2. Jänner 1992: Hauptwohnsitz Adr.2; Nebenwohnsitz Adr.Bw.

Meldezettel vom 26. Jänner 2009 Abmeldung Nebenwohnsitz Adr.Bw.

4. Rechnung BMW vom 5.11.2002: Auto Wiener Kennzeichen;

5. Rechnung BMW vom 2.01.2004

6.Kopie Kaufvertrag Zweitauto Golf

7. Kopie Verkaufsvertrag Zweitauto Golf

Mit Berufungsvorentscheidungen jeweils datiert vom 19.02.2009 wurden die Berufungen gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2003 bis 2007 als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt:

*"Wiederaufnahme des Verfahrens:*

*Gemäß § 303 Abs 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen 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.*

*Die Wiederaufnahme des Verfahrens hat den Zweck, ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren, dem besondere Mängel anhaften, aus den im Gesetz erschöpfend aufgezählten Gründen aus der Welt zu schaffen und die Rechtskraft des Bescheides zu beseitigen. Sie soll ein bereits abgeschlossenes Verfahren wieder eröffnen, einen Prozess, der durch einen rechtskräftigen Bescheid bereits einen Schlusspunkt erreicht hat, erneut in Gang bringen (vgl. VwGH 20.6.1990, 90/16/0003 und VwGH 6.12.1990, 90/16/0155,0165).*

*Es kann nun sein, dass die Abgabenbehörde abgabenrechtlich bedeutsame Tatsachen nicht oder nicht vollständig ermittelt, weil sie den erhobenen Sachverhalt für ausreichend und weitere Tatsachenfeststellungen für unmaßgebend oder bedeutungslos hält. Diesfalls kann das spätere hervorkommen neuer entscheidungsbedeutsamer Tatsachen oder Beweismittel in Bezug auf diesen Sachverhalt einen Wiederaufnahmsgrund bilden, und zwar dann, wenn bisher unbekannt gebliebene Sachverhalte überhaupt oder in ihrem vollen Ausmaß erst später bewusst und bekannt werden (zB VwGH 14.3.1990,88/13/0011).*

*Selbst wenn der Behörde ein Verschulden an der Nichtfeststellung der maßgeblichen Tatsachen im Erstverfahren vorzuwerfen ist, bildet die spätere Feststellung einen Wiederaufnahmsgrund (Stoll, BAO Kommentar Band 3, 2932 und 2934 mwN). Es ist bei der amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens – im Gegensatz zur Antragswiederaufnahme – nicht erforderlich, dass die Tatsachen oder Beweismittel, die neu hervorkommen, ohne Verschulden von der die Wiederaufnahme verfolgenden Behörden bisher nicht geltend gemacht werden konnten.*

*Der Tatbestand des § 303 Abs. 4 BAO wurde insoweit bewusst im Gegensatz zu Abs. 1 verschuldensneutral formuliert. Selbst wenn also die Abgabenbehörde wegen des Unterlassens von entsprechenden Ermittlungen der Vorwurf der Nachlässigkeit, Oberflächlichkeit oder Sorgfaltsverletzung trifft, ist die Wiederaufnahme nicht ausgeschlossen. Wird daher ein Erstverfahren (nur) unter Zugrundelegung eines vom Abgabepflichtigen bekannt gegebenen Sachverhaltes durchgeführt und stellt sich erst später heraus, dass die Erklärungen des Abgabepflichtigen nicht vollständig waren, so ist eine spätere Wiederaufnahme des Verfahrens auf Grund der erst später festgestellten Tatsachen zulässig.*

*Dies gilt selbst dann, wenn für die Abgabenbehörde die Möglichkeit bestanden hätte, sich schon früher die entsprechenden Kenntnisse zu verschaffen und die Behörde diese Möglichkeit verschuldetermaßen nicht genützt hat (Stoll, BAO Kommentar band 3, 2934 mwN).*

*Damit ist die Frage des Vorliegens eines Wiederaufnahmegrundes bejaht. Dies gilt selbst dann, wenn für die Abgabenbehörde die Möglichkeit bestanden hätte, sich schon früher die entsprechenden Kenntnisse zu verschaffen und die Behörde diese Möglichkeit verschuldetermaßen nicht genützt hat (Stoll, BAO Kommentar Band 3, 2934 mwN).*

*Damit ist die Frage des Vorliegens eines Wiederaufnahmegrundes bejaht.*

*Nach dem Normzweck des § 303 Abs. 4 BAO ist in der Regel dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit zu geben (VwGH 30.02.2001, 99/14/0067).*

*In Ausübung des Ermessens, dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit den Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit zu geben, hat die Behörde von Amts wegen die Wiederaufnahme angeordnet.*

*Zuständigkeit des Finanzamtes:*

*Nach § 55 Abs 1 BAO ist für die Erhebung der Einkommensteuer natürlicher Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, grundsätzlich das Wohnsitzfinanzamt örtlich zuständig.*

*Nach § 55 Abs. 2 BAO ist Wohnsitzfinanzamt jenes Finanzamt, in dessen Bereich der Abgabepflichtige einen Wohnsitz oder in Ermangelung eines Wohnsitzes seinen gewöhnlichen Aufenthalt (§ 26 ) hat. Bei mehrfachem Wohnsitz im Bereich verschiedener Finanzämter gilt als Wohnsitzfinanzamt jenes, in dessen Bereich sich der Abgabepflichtige vorwiegend aufhält. Maßgebend für die Zuständigkeit sind die Verhältnisse zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung. Gem. § 73 BAO endet die Zuständigkeit eines Finanzamtes für die Erhebung von Abgaben mit dem Zeitpunkt, in dem ein anderes Finanzamt von den seine Zuständigkeit begründenden Voraussetzungen Kenntnis erlangt. Vom Übergang der Zuständigkeit ist der Abgabepflichtige in Kenntnis zu setzen.*

*Zum Zeitpunkt der Erlassung obiger Bescheide durfte die Behörde somit von der örtlichen Zuständigkeit ausgehen, zumal auf der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2007, die mit 15.10.2008 bei der Behörde eingereicht wurde der Wohnsitz im Sinne des § 55 Abs 2 BAO mit Adr.Bw. von Ihnen definiert wurde und ein anderes Finanzamt von den seine Zuständigkeit begründenden Voraussetzungen noch keine Kenntnis erlangt gehabt hatte.*

*Bescheidbegründung:*

*§ 307 Abs 1 BAO bestimmt, dass mit dem die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid unter gleichzeitiger Aufhebung des früheren Bescheides die das wieder aufgenommene Verfahren abschließende Sachentscheidung zu verbinden ist. Diese Verbindung setzt die Zulässigkeit eines neuen Sachbescheides voraus (Stoll, BAO, 2959).*

*Der Wiederaufnahmebescheid und der neue Sachbescheid sind aber zwei Bescheide, die jeder für sich einer Berufung zugänglich sind bzw der Rechtskraft teilhaftig werden können (Ritz, BAO3, 307 Tz 7 mwN). Auch hinsichtlich ihrer Behebbarkeit sind sie getrennt zu beurteilen (VwGH 17.9.1991, 88/14/0012). Laut Ritz, BAO3, 3 307 Tz 3 mwN, sind die Wiederaufnahmesgründe in der Begründung zum Wiederaufnahmebescheid ausdrücklich anzuführen.*

*Aus einer inhaltlichen Gesamt-Satzinterpretation heraus ist mit dem Wort "beiliegend" dem logischen Denkgesetzen entsprechend nur der das wiederaufgenommene Verfahren abschließende Sachbescheid zu verstehen gewesen sein.*

*Die Berufung war als unbegründet abzuweisen."*

Mit gleichem Datum ergingen abweisende Berufungsvorentscheidungen betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2003 bis 2007. Begründend wurde ausgeführt:

*"Gemäß § 16 Abs 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.*

*Werbungskosten sind nach Z 6 dieser Gesetzesstelle auch die Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, wobei für die Berücksichtigung dieser Aufwendungen gilt:*

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

*Beträgt die einfache Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, die der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurücklegt, mehr als 20 km und ist dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung eines Massenverkehrsmittel zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar, werden die im Gesetz angeführten Pauschbeträge berücksichtigt:*

*Durch Ihren Arbeitgeber wurde im Zuge der laufenden Lohnverrechnung das große Pendlerpauschale für eine einfache Wegstrecke ab 40 km berücksichtigt. Da die durchgeführten Erhebungen ergeben haben, dass Sie mehrere Wohnsitze haben. Bei Vorliegen mehrerer Wohnsitze sind nur die Fahrt- bzw Wegstrecken zwischen dem nächstgelegenen Wohnsitz und Arbeitsort zu berücksichtigen (VwGH 19.09.1995, 91/14/0227); siehe auch die Erklärung zur Berücksichtigung des Pndlerpauschales "L34"-Hinweis für den Arbeitnehmer.*

*Da dem melderechtlichem Vorgang lediglich Indizwirkung zukommt, so ist die Behörde unter Zugrundelegung des Sachverhaltes, dass Sie in den berufungsgegenständlichem Zeitraum in den Erklärungen zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung als Wohnsitzadresse Adr.Bw. im Sinne des § 55 Abs. 2 BAO (...in dessen Bereich sich der Abgabepflichtige vorwiegend aufhält...) definiert, zu Recht von der Annahme einer Deckung der Tatbestandsmerkmale der "nächstgelegenen Wohnung" als auch der überwiegend "angependelten Wohnung" ausgegangen.*

*Es war daher das Pendlerpauschale zu Recht insofern zu versagen, als die Fahrt Wohnung-Arbeitsstätte überwiegend vom Wohnsitz Adr.Bw. angetreten wurde.*

*Die Berufung war als unbegründet abzuweisen."*

Mit Eingabe vom 16. März 2009 stellte die Bw den Antrag zur Vorlage der Berufungsvorentscheidung zur Entscheidung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Mit Vorlageberichten jeweils datiert vom 27. März 2009 wurden die Berufungen betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2003 bis 2007 sowie gegen die Einkommensteuer für die Jahre 2003 bis 2007 dem UFS zur Entscheidung vorgelegt.

## 2. Einkommensteuervorauszahlungen für das Jahr 2009:

Mit Bescheid vom 16. Oktober 2008 wurden die Vorauszahlungen an Einkommensteuer für das Jahr 2009 und Folgejahre mit € 2.553,85 festgesetzt. Begründend wurde ausgeführt, dass die für die Festsetzung der Vorauszahlungen maßgebliche Veranlagung das Jahr 2007 betreffe. Gemäß § 45 Abs 1 EStG 1988 sei daher die maßgebliche Abgabenschuld in Höhe von € 2.342,99 um 9,00% erhöht worden.

Mit Vorauszahlungsbescheid vom 20. Jänner 2009 betreffend die Vorauszahlungen an Einkommensteuer für 2009 und Folgejahre wurden diese mit € 3.389,38 festgesetzt. Begründend wurde ausgeführt, dass die für die Festsetzung der Vorauszahlungen maßgebliche Veranlagung das Jahr 2007 betreffe. Gemäß § 45 Abs 1 EStG 1988 sei daher die maßgebliche Abgabenschuld in Höhe von € 3.109,53 um 9,00% erhöht worden.

Mit Eingabe vom 13. Februar 2009 erhob die Bw gegen den oa Bescheid Berufung. Begründend wurde ausgeführt, dass sowohl die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Neufestsetzung der Einkommensteuer der Jahre 2003 bis 2007 als auch die Neufestsetzung der Einkommensteuer 2003 bis 2007, worauf sich die Festsetzung dieser Vorauszahlung als maßgebliche Veranlagung gründen würde, zu Unrecht erfolgt sei. Weiters werde ausgeführt, dass die Vorauszahlungsberechnung nur für Lohnsteuerpflichtige betreffend einer lohnsteuerpflichtigen Veranlagung von Einkünften unter bestimmten Voraussetzungen oder auf Antrag des Steuerpflichtigen zu erfolgen habe.

Die Festsetzung der Vorauszahlung und die Erhöhung um 9% sei daher nicht gerechtfertigt. Die entsprechenden Berufungen seien beim Finanzamt eingebracht worden und noch nicht rechtskräftig entschieden worden.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 19. Februar 2009 wurde die Berufung (vom 13. Februar 2009) gegen den oa Bescheid als unbegründet abgewiesen.

Begründend wurde ausgeführt:

*"Gemäß § 45 Abs 1 EStG idgF hat der Steuerpflichtige auf die Einkommensteuer Vorauszahlungen zu leisten. Für Lohnsteuerpflichtige sind die Vorauszahlungen nur in den Fällen des § 41 Abs 1 Z 1 und 2 im Kalenderjahr zumindest gleichzeitiger Bezug von zwei oder mehreren lohnsteuerpflichtigen Einkünften, die beim Lohnsteuerabzug gesondert besteuert wurden, -festzusetzen- Die Vorauszahlungen für ein Kalenderjahr wird wie folgt berechnet:*

*- Einkommensteuerschuld für das letztveranlagte Kalenderjahr abzüglich der ein behaltenen Beträge im Sinne des § 46 Abs 1 Z 2.*

*- der so ermittelte Betrag wird, wenn die Vorauszahlung erstmals für das dem Veranlagungsjahr folgende Kalenderjahr wirkt, um 4 %, wenn sie erstmals für ein späteres Kalenderjahr wirkt, um weitere 5% für jedes weitere Jahr erhöht.*

*Es war der Berechnung für das Jahr 2009 die Einkommensteuerschuld für das letztveranlagte Kalenderjahr (2007) zugrunde zu legen. Die Vorauszahlungen für 2009 werden automatisch bei Ergehen des Einkommensteuerbescheides für 2008 angepasst werden. Die Berufung war als unbegründet abzuweisen."*

In einer weiteren Bescheidbegründung wurden im Wesentlichen, die bereits in der oa Begründung gemachten Ausführungen wiederholt.

Mit Bericht vom 15. Mai 2009 wurde die Berufung gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuervorauszahlungen für das Jahr 2009 dem UFS zur Entscheidung vorgelegt.



---

***Über die Berufung wurde erwogen:***

1. Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2003 bis 2007:

Gemäß § 303 Abs 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des § 303 Abs 1 lit a und c BAO 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.

Welche gesetzlichen Wiederaufnahmsgründe 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 (im Regelfall also die Abgabenbehörde erster Instanz). Aufgabe der Berufungsbehörde bei der Entscheidung über ein Rechtsmittel gegen eine amtswegige Wiederaufnahme durch ein Finanzamt ist es daher, zu prüfen, ob das Verfahren aus den vom Finanzamt gebrauchten Gründen wieder aufgenommen werden durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmsgründen zulässig gewesen wäre. Liegt der vom Finanzamt angenommene Wiederaufnahmsgrund nicht vor oder hat das Finanzamt einen Wiederaufnahmsgrund nicht benannt, muss die Berufungsbehörde den von ihr bekämpften Wiederaufnahmsbescheid des Finanzamts ersatzlos beheben (VwGH 19.9.2007, 2004/13/0108). Verstößt die Berufungsbehörde gegen diese Beschränkung auf die Sache des Berufungsverfahrens, belastet sie ihren Bescheid mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit (VwGH 16.11.2006, 2006/1470014; uva).

Sache, über die die Abgabenbehörde zweiter Instanz gemäß § 289 Abs 2 BAO zu entscheiden hat, ist bei einer Berufung gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen folglich nur die Wiederaufnahme aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen, also jenen wesentlichen Sachverhaltsmomenten, die das Finanzamt als Wiederaufnahmsgrund beurteilt hat. Unter Sache ist die Angelegenheit zu verstehen, die den Inhalt des Spruches des Bescheides der Abgabenbehörde erster Instanz gebildet hat. Die Identität der Sache, über die abgesprochen wurde, wird durch den Tatsachenkomplex begrenzt, der als neu hervorgekommen von der für die Wiederaufnahme zuständigen Behörde herangezogen wurde (VwGH 26.4.2007, 2002/14/0075; VwGH 22.11.2006, 2003/15/0141).

Für die Eignung einer neu hervorgekommenen Tatsache als Wiederaufnahmsgrund ist nicht dessen steuerliche Auswirkung, sondern der Umstand von Bedeutung, ob die Kenntnis dieser Tatsache allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im

Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte (VwGH 10.5.1977,2786/76, ÖStZB 1978,2.

Alle Wiederaufnahmsgründe sind "relative" Wiederaufnahmsgründe. Nicht schon ihre Verwirklichung, sondern erst die Verbindung mit einem möglicherweise anders lautenden Bescheid vermag die Wiederaufnahme zu rechtfertigen (vgl. Stoll, BAO Kommentar, § 303; Pkt.4). Daher ist schon im Wiederaufnahmeverfahren auf die materiellrechtliche Frage der möglichen Auswirkung auf den Sachbescheid einzugehen (VwGH 22.12.1965,2215/64). Ist die Möglichkeit eines Einflusses des geltend gemachten Wiederaufnahmsgrundes auf die Sachentscheidung, also die Möglichkeit einer geänderten Entscheidung bei Berücksichtigung des nunmehr hervorgekommenen Sachverhaltes zu verneinen, dann ist das rechtskräftig abgeschlossenen Verfahren nicht wieder aufzunehmen (VwGH 15.10.1979,2913f/78). Der Wiederaufnahmsgrund müsste demnach geeignet sein, in den neuen Sachbescheid einzufließen und sich auf den Spruch durchschlagen.

Zur materiellrechtlichen Vorfrage:

§ 16 Abs 1 Z 6 EStG 1988 regelt die Ausgaben des Stpfl für Fahrten zwischen "Wohnung und Arbeitsstätte"; eine Definition des Begriffes "Wohnung" wird an dieser Stelle nicht vorgenommen und findet sich im EStG auch nicht an anderer Stelle.

Die Kosten der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Arbeitsweg) sind gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 leg.cit grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag abgegolten, der allen aktiven Arbeitnehmern unabhängig von den tatsächlichen Kosten zusteht. Der Verkehrsabsetzbetrag wird automatisch bei der Veranlagung berücksichtigt.

Darüber hinaus stehen Werbungskosten in Form des Pendlerpauschales gemäß § 16 Abs 1 Z 6 EStG nur dann zu, wenn

- entweder der Arbeitsweg eine Entfernung von mindest 20 Kilometer umfasst ("kleines Pendlerpauschale") oder
- die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumindest hinsichtlich des halben Arbeitsweges nicht möglich oder nicht zumutbar ist und der Arbeitsweg mindestens 2 Kilometer beträgt ("großes Pendlerpauschale").

In zeitlicher Hinsicht müssen die entsprechenden Verhältnisse im Lohnzahlungszeitraum überwiegend gegeben sein.

Der Begriff "Wohnung" in § 16 Abs. 1 EStG 1988 wird in der Entscheidungspraxis des Unabhängigen Finanzsenates unterschiedlich ausgelegt:

In den Entscheidungen des UFS [Wien], Senat 5 [Referent], 22.4.2003, RV/0506-W/03; UFS [Innsbruck], Senat 3 [Referent], 31.3.2004, RV/0436-I/02; UFS [Wien], Senat 5, 9.5.2003, RV/3657-W/02, wurde die auch Rz. 259 LStR 2002 entsprechende Rechtsansicht vertreten, bei Bestehen mehrerer Wohnsitze sei für das Pendlerpauschale die Entfernung zum nächstgelegenen Wohnsitz maßgebend und bei Bestehen einer Schlafstelle (am oder in der Nähe des Arbeitsplatzes) der Arbeitsweg von der Schlafstelle aus zu berechnen. Diese – in der vorliegenden Entscheidung nicht geteilte Rechtsansicht – würde wegen der Wohnung der Bw in Wien die Versagung des Pendlerpauschale bewirken.

In den Entscheidungen des UFS [Wien], Senat 7 [Referent], 11. 2. 2003, RV/0824-W/02, und UFS [Wien], Senat 7 [Referent], 21. 7. 2003, RV/0582- W/03, wurde die Auffassung vertreten, bei Bestehen mehrerer Wohnsitze sei auf jenen Wohnsitz abzustellen, von dem im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Fahrten zur Arbeitsstätte angetreten bzw. wohin von der Arbeitsstätte zurückgekehrt worden ist. Dies jedenfalls dann, wenn ein besonderer Grund vorliegt, die Fahrt zur (bzw. von der) Arbeitsstätte vom (bzw. am) entfernteren statt vom (bzw. am) näheren Wohnsitz zu beginnen (bzw. zu beenden). Ein derartiger Grund werde insbesondere darin zu erblicken sein, wenn es sich bei der entfernteren Wohnung um den "Familienwohnsitz" handelt.

Hingegen hat der Unabhängige Finanzsenat in den Entscheidungen des UFS [Wien], Senat 6 [Referent], 14. 3. 2005, RV/1301-W/04; UFS [Wien], Senat 11 [Referent], 3.8.2004, RV/4108-W/02, und UFS [Wien], Senat 5 [Referent], 25.1.2005, RV/0583-W/04, ohne dass besondere Gründe im Sinne der vorgenannten Entscheidungen vorliegen müssen, allein auf die tatsächlichen Verhältnisse im Lohnzahlungszeitraum abgestellt und das Pendlerpauschale anhand der in diesem Zeitraum tatsächlich zurückgelegten Strecken ermittelt.

Hier wird die in letztgenannten Entscheidungen zum Ausdruck kommende Rechtsansicht geteilt.

Dem eindeutigen Gesetzeswortlaut zufolge ist bei der "Wohnung" im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 nicht von der der Arbeitsstätte nächstgelegenen Wohnung auszugehen, sondern von jener Wohnung, von der im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Fahrten zur Arbeitsstätte angetreten bzw. wohin von der Arbeitsstätte zurückgekehrt wird. Der Gesetzgeber stellt beim Pendlerpauschale ausschließlich auf die tatsächlichen - und nicht auf fiktive - Verhältnisse ab.

Was das in den Lohnsteuerrichtlinien zitierte Erkenntnis des VwGH vom 19.9.1995, 91/14/0227, anlangt, ist darauf zu verweisen, dass der dort vom Gerichtshof entschiedene Sachverhalt ein gänzlich anderer war: In dem dortigen Verfahren fuhr der Beschwerdeführer

nur zwei Mal im Monat von der Familienwohnung zur Arbeit und trat ansonsten den Weg zur Arbeit von einer in der Nähe der Arbeitsstätte gelegenen Garconniere aus an. Der Gerichtshof hat zutreffend darauf verwiesen, dass die Fahrtstrecke zwischen der für das Pendlerpauschale relevanten Wohnung und Arbeitsstätte überwiegend zurückgelegt werden muss, was bei einem zwei Mal monatlichen Fahren nicht der Fall sei.

Lediglich in einem obiter dictum hat der VwGH unter Hinweis auf Doralt, EStG, 2. Auflage, § 16 Tz. 112, ausgesprochen, dass bei Vorliegen mehrerer Wohnsitze nur Fahrt- bzw. Wegstrecken zwischen dem nächstgelegenen Wohnsitz und dem Arbeitsort zu berücksichtigen sind.

Diesem obiter dictum wird hier nicht gefolgt.

Nach dem eindeutigen Wortlaut des Gesetzes ist für die Gewährung des Pendlerpauschales nach § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 maßgebend die "Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, die der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurücklegt" und keine andere.

Auch Doralt, vom VwGH als Belegstelle herangezogen, vertritt in der aktuellen, 6. Auflage seines Kommentars zu Einkommensteuer (in § 16 Tz. 114) unterdessen eine andere Auffassung als der Gerichtshof und die Lohnsteuerrichtlinien:

"... Entgegen den LStR stellt das Gesetz nur darauf ab, welche Fahrtstrecke der Dienstnehmer zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurücklegt hat". Damit kann nur die im Lohnzahlungszeitraum tatsächlich (überwiegend) genutzte Wohnung gemeint sein (siehe auch Werner/Schuch, Abschn 6 Tz 128 und ÖStZ 1975, 138). Der VwGH knüpft ebenfalls an die im Lohnzahlungszeitraum „überwiegend“ zurückgelegte Fahrtstrecke an; gleichzeitig hält er zwar auch den nächstgelegenen Wohnsitz für maßgeblich, doch war dies im Entscheidungsfall auch der im Lohnzahlungszeitraum überwiegend benutzte Wohnsitz (E 19.9.1995, 91/14/022/, 1996, 188)..."

Es ist nach Meinung des UFS nicht maßgeblich, ob eine dem Arbeitnehmer am Arbeitsplatz oder in der Nähe des Arbeitsplatz zur Verfügung stehende Schlafstelle die Kriterien einer "Wohnung" erfüllt; es kommt einzig und allein darauf an, von wo weg der überwiegende Weg zur Arbeit angetreten wurde bzw. wohin der Arbeitnehmer überwiegend zurückgekehrt ist, wobei eine Schlafstelle aber jedenfalls keine „Wohnung“ ist (vgl. etwa VwGH 28.10.2008, 2006/15/0145; 17.12.2008, 2006/13/0196).

Wenngleich § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 von Fahrten zwischen „Wohnung“ und Arbeitsstätte spricht, wird nach dem Gesetzeszweck in Zusammenhang mit dem Pendlerpauschale auf den

jeweils tatsächlich verwendeten Nächtigungsort – unabhängig von dessen Wohnsitzqualität - abzustellen sein:

Legt der Arbeitnehmer die Fahrtstrecke zwischen seinem Wohnsitz und der Arbeitsstätte im Lohnzahlungszeitraum nicht überwiegend zurück, sondern begibt er sich überwiegend von einer im Nahebereich der Arbeitsstätte gelegenen Nächtigungsmöglichkeit aus zur Arbeit, steht ihm das Pendlerpauschale nicht zu, und zwar nicht deswegen, weil eine allfällige Schlafstelle zu einem Wohnsitz wird, sondern weil das Tatbestandsmerkmal der überwiegenden Zurücklegung der Strecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nicht erfüllt ist.

In Bezug auf die vom Finanzamt durchgeführte Wiederaufnahme der Verfahren ergeben sich nachstehende entscheidungsrelevante Aspekte:

Das Finanzamt hat in ihrem Bescheid als Wiederaufnahmsgrund nachstehende Tatsache als neu hervorgekommen angeführt:

*"Laut ha. durchgeführten Erhebungen (= Zentrales Melderegister) sind Sie seit 13.12.1994 bis laufend auch in Adr.Bw. gemeldet."*

Die Eintragung dieser Adresse in das Zentrale Melderegister ist zwar aus der Sicht des Finanzamtes als neu hervorgekommen Tatsache zu bewerten, jedoch handelt es sich nicht um einen Wiederaufnahmsgrund, der geeignet ist, einen – im Hinblick auf das Pendlerpauschale - im Spruch anders lautenden Bescheid herbeizuführen.

Dies deswegen, weil das bloße Wissen des Finanzamtes um die Tatsache, dass die Bw seit 13.12.1994 bis laufend auch in Adr.Bw. gemeldet ist, für die Frage, von wo weg die Bw im jeweiligen Lohnzahlungszeitraum tatsächlich ihren Arbeitsweg überwiegend angetreten ist, unmaßgeblich ist, da den Meldungen im Zentralen Melderegister im Zusammenhang mit der Berücksichtigung des Pendlerpauschales lediglich Indizwirkung zukommt.

Die Kenntnis der als Wiederaufnahmsgrund herangezogenen Tatsache erweist sich nämlich – wie oben dargelegt – für die rechtliche Beurteilung der Frage, ob die Bw einen Anspruch auf das Pendlerpauschale hat, als unmaßgeblich und ist folglich auch nicht geeignet einen neuen Sachbescheid zu begründen.

Daher sind die Wiederaufnahmsbescheide stattgebend aufzuheben, wodurch die zugleich erlassenen Einkommensteuerbescheide vom 20. Jänner 2009 außer Kraft treten; dadurch sind die gegen Letzteren gerichteten Berufungen unzulässig geworden und zurückzuweisen.

2. Einkommensteuervorauszahlungen für das Jahr 2009:

Für die am 20. Jänner 2009 erfolgte Festsetzung der Vorauszahlungen von Einkommensteuer war die Veranlagung des Jahres 2007 mit Bescheid vom 20. Jänner 2009 der Anlass. Da dieser mit vorliegender Berufungsentscheidung weggefallen ist, fällt auch der Anlass weg den Einkommensteuervorauszahlungsbescheid vom 20. Jänner 2009 zu erlassen. Dieser ist daher aufzuheben. Der Bescheid betreffend Einkommensteuervorauszahlungen 2009 und Folgejahre vom 16. Oktober 2008 tritt damit wieder in Kraft.

Es war daher aus oa Gründen spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 4. März 2010