



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 5

GZ. RV/3456-W/07

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der MJ, 1140, vom 17. Februar 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 16. Jänner 2007 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2001 bis 2005 entschieden:

Den Berufungen wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist x Staatsbürgerin und erzielt in Österreich nichtselbständige Einkünfte als Krankenschwester. Im Zuge der Arbeitnehmerveranlagungen für die Streitjahre wurde das beantragte Pendlerpauschale mit folgender Begründung nicht berücksichtigt:

„Für das Pendlerpauschale ist die nächstgelegene Wohnmöglichkeit maßgebend, welche im gegebenen Fall Ihre Dienstwohnung in Österreich ist. Somit kann das Pendlerpauschale keine Berücksichtigung finden“.

Daraufhin brachte die Bw. Berufungen ein, die wie folgt begründet wurden:

„Einige Freibeträge sind mir von dem Finanzamt nicht anerkannt worden und einige habe ich vergessen geltend zu machen. Es sind:

Pendlerpauschale

Der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2005 sowie 2001-2004 berücksichtigt das von mir geltend gemachte Pendlerpauschale nicht. Die Bescheidsbegründung ist rechtswidrig. Die Tatsache allein, dass mir mehrere Wohnsitze zur Verfügung stehen, reicht nicht dazu, die Berücksichtigung des Pendlerpauschales abzuweisen. Nach der ständigen Judikatur steht die Unterkunftsmöglichkeit am Dienstort der Berücksichtigung der Pendlerpauschale nicht entgegen. Ich verweise diesbezüglich auf den Kommentar zu der Randziffer 114 ff, zu § 16 EStG 1988, Seite 699, der kommentierten Ausgabe des Einkommensteuergesetzes 1988, bearbeitet von Dr. Werner Doralt, Universitätsprofessor für Finanz- und Steuerrecht in Wien: EINKOMMENSTEUERGESETZ, Teil 1 bis III, 3., Stand 1.1.1997, WUV-Universitätsverlag. Zitiert:

Randziffer 114: „Bei mehreren Wohnsitzen ist nach den LStR 1992 (RZ 155) die Entfernung von der Arbeitstätte zum nächstgelegenen Wohnsitz maßgeblich.

*Dagegen stellt das Gesetz nur darauf ab, welche Fahrtstrecke 'der Dienstnehmer zwischen Wohnung und Arbeitstätte „ im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurücklegt". Damit kann nur die im Lohnzahlungszeitraum **tatsächlich (überwiegend) genutzte Wohnung** gemeint sein (siehe auch Werner/Schuh, 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 überwiegend benützte Wohnsitz (E 19.9.1995, 91/14/0227, 1996, 188). Zum berufsbedingten Doppelwohnsitz siehe § 4 Tz 346 ff.*

Die tatsächlich und überwiegend genutzte Wohnung war meine Wohnung in Adr., X-Rep.. Das geltend gemachte Pendlerpauschale in der Höhe von ATS 34.560,00 / € 2.421,00 ist daher zu berücksichtigen.

Alleinverdienerabsetzbetrag

Wurde in dem angefochtenem Einkommensteuerbescheid 2005 (sowie 2004) nicht anerkannt. Wir haben 2 Kinder zu versorgen:

1. J.V., * 1986
2. J.L., * 1982 besuchte den ganzen 2005 Jahr UNI

Mein Mann, J.V., * 1956 verdient durchschnittlich 7.934,00 Tsch Kr. monatlich. Was unter der maßgebenden Verdienstgrenze von € 6.000,00 jährlich ist. Bestätigung siehe Beilage. Ich mache den Freibetrag von € 669,00 geltend.

Erwiderung der Abweisungsgründe:

Die Abweisung basiert auf unrichtigen Annahmen. Die Bescheidebegründung zählt einige Voraussetzungen auf, die bei mir angeblich nicht zutreffen, was unrichtig ist.

Es sind:

a) länger als 6 Monate im Kalenderjahr verheiratet sein.

Ich bin seit 03.11.1979 verheiratet.

b) Unbeschränkt steuerpflichtiger Ehegatte

Nach der Erklärung der Seite 4 des Formulars L1/2005 zu den Voraussetzungen der Berücksichtigung des Alleinverdienerabsetzbetrages ist die unbeschränkte Steuerpflicht des Ehegatten - wenn Antrag nach dem § 1 Abs. 4 EStG 1988 gestellt wird - nicht erforderlich. Das bedeutet, dass mein Ehegatte weder in Österreich wohnhaft sein, noch unbeschränkt steuerpflichtig sein muss, wie mir das Finanzamt vorwirft. Um die Bedenken über die Formalität der Antragstellung zu beseitigen, stelle ich hier den

Antrag:

Nach dem § 1 Abs. 4 EStG 1988 beantrage ich für das Jahr 2005 Behandlung einer unbeschränkt Steuerpflichtigen. Ich bin Tschechische Staatsbürgerin, d.h. eine EU-Bürgerin. Außerhalb Österreich habe ich kein Einkommen.

c) Nicht dauernd getrennt lebend

Wir - mein Ehemann und ich - leben nicht getrennt.

Wegen dem Erfüllen der Voraussetzungen ist der Alleinverdienerabsetzbetrag zu berücksichtigen."

Auswärtige Berufsausbildung des Kindes (§ 34 Abs. 4 EStG 1988) *(Betrifft nur die Jahre 2001-2004)*

Ich habe vergessen geltend zu machen.

Sohn VJ, *1986, studierte (anschließend nach Beendigung der Grundschule) auf der „Mittleren Privaten Fachschule GmbH“ in Adr.1. Schulrichtung: Handelsrecht, 57 KM von dem Familienwohntort Adr. entfernt. Unter der Woche nächtigte er dort. Wochenenden verbrachte er zu Hause. Schulzeugnis 2001/2002 siehe Beilage. Geltend gemachter Freibetrag:

(01.09.2001-31.12.2001) $4 \times 1.500,-- \text{ ATS} = 6.000,-- \text{ ATS}$

(1.1.2002/2003-31.12.2002/2003).... $12 \times 110,-- \text{ €} = 1.320,-\text{€}$

(01.01.2004- 31.08.2004) $8 \times 110,-\text{€} = 880,--\text{€}$

Das Finanzamt wies die Berufungen mittels Berufungsvorentscheidungen ab, welche wie folgt begründet wurden:

„Pendlerpauschale

Im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 19.9.1995, 91/14/0227 wird ausgeführt, dass im Falle des Vorliegens mehrerer Wohnsitze nur Fahrt- bzw. Wegstrecken zwischen dem nächstgelegenen Wohnsitz und dem Arbeitsort zu berücksichtigen sind. Die Judikatur des VwGH ist jedenfalls rechtsverbindlich.

Verfügt der Arbeitnehmer über eine Schlafstelle, so ist der Arbeitsweg von dieser Schlafstelle aus zu berechnen.

Auswärtige Berufsausbildung des Kindes

Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes gelten dann als außergewöhnliche Belastung, wenn im Einzugsbereich des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit besteht.

Gemäß § 1 der Verordnung des BM für Finanzen zur Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes, BGBl.Nr 624/1995 idGF, liegen Ausbildungsstätten, die vom Wohnort mehr als 80 km entfernt sind, nicht innerhalb des Einzugsbereichs des Wohnortes. Im konkreten Fall beträgt die Entfernung zum Schulort 57 km.

Alleinverdienerabsetzbetrag

Der Alleinverdienerabsetzbetrag steht zu, wenn ein(e) unbeschränkt Steuerpflichtige(r) mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet ist und von seinem unbeschränkt steuerpflichtigen Ehepartner nicht dauernd getrennt lebt. Gem. § 1 Abs. 2 EStG 1988 sind unbeschränkt steuerpflichtig jene Personen, die in Österreich einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben.

Nur beschränkt Steuerpflichtige haben die Möglichkeit einen Antrag gem. § 1 Abs. 4 EStG 1988 zu stellen.

Personen, die in Österreich einen Wohnsitz haben, sind somit in Österreich ohnehin unbeschränkt steuerpflichtig, womit eine Optionserklärung gem. § 1 Abs. 4 EStG 1988 sinnwidrig wäre. Voraussetzung für den Alleinverdienerabsetzbetrag ist somit, dass der

Ehepartner in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig ist, was im Konkreten aber nicht zutrifft.“

In weiterer Folge brachte die Bw. einen Vorlageantrag mit folgender Begründung ein:

„Stellungnahme zu der Bescheidsbegründung vom 24.4.2007

I. Zu Pendlerpauschale

Die Behörde verletzt hier die Verfahrensvorschriften. Sie geht auf meine Berufungsbegründung nicht im Geringsten ein.

Die Behörde stützt ihre Bescheidsbegründung auf eine unrichtige Auslegung des Erkenntnisses vom Verwaltungsgerichtshof vom 19.9.1995, 91/14/0227, die der Auslegung von Dr. Werner Doralt, (Professor und Leiter des Institutes für Finanz- und Steuerrecht auf der UNI Wien) direkt widerspricht. Siehe Zitat weiter unten.

Weil die Behörde die Auslegung des Hrn. Prof. Doralt (die ich in der Berufungsbegründung bereits vorgelegt habe) ignoriert hat, wiederhole ich diese hier noch einmal:

Der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2001 berücksichtigt das von mir geltend gemachte Pendlerpauschale nicht. Die Bescheidsbegründung ist rechtswidrig. Die Tatsache allein, dass mir mehrere Wohnsitze zur Verfügung stehen, reicht nicht dazu, die Berücksichtigung des Pendlerpauschales abzuweisen. Nach der ständigen Judikatur steht die Unterkunftsmöglichkeit am Dienort der Berücksichtigung der Pendlerpauschale nicht entgegen. Ich verweise diesbezüglich auf den Kommentar zu der Randziffer 114 ff, zu § 16 EStG 1988, Seite 699, der kommentierten Ausgabe des Einkommensteuergesetzes 1988, bearbeitet von Dr. Werner Doralt, Universitätsprofessor für Finanz- und Steuerrecht in Wien: EINKOMMENSTEUER-GESETZ, Teil 1 bis III, 3., Stand 1.1.1997, WUV-Universitätsverlag. Zitiert:

*Randziffer 114: „Bei mehreren Wohnsitzen ist nach den LStR 1992 (RZ 155) die Entfernung von der Arbeitstätte zum nächstgelegenen Wohnsitz maßgeblich. Dagegen stellt das Gesetz nur darauf ab, welche Fahrtstrecke der Dienstnehmer zwischen Wohnung und Arbeitstätte „im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurücklegt“. Damit kann nur die im Lohnzahlungszeitraum **tatsächlich (überwiegend) genutzte Wohnung** gemeint sein (siehe auch Werner/ Schuh, 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 überwiegend*

benützte Wohnsitz (E 19.9.1995, 91/14/0227, 1996, 188). Zum berufsbedingten Doppelwohnsitz siehe § 4 Tz 346 ff.

Die tatsächlich und überwiegend genutzte Wohnung war meine Wohnung in Adr., X-Rep.. Das geltend gemachte Pendlerpauschale in der Höhe von **34.560,00 ATS** ist daher zu berücksichtigen.

Ergänzende Beilagen:

Stellungnahme des Institutes für Finanz- und Steuerrecht auf der UNI Wien vom 20. Dez. 2004, Beilage Seite **1**

Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 19.9.1995, 91/14/0227 (Volltext), Beilage Seite **2-7**

Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates Wien (UFSW), GZ RV/0578-W/05 vom 16.11.2006, betreffend: Pendlerpauschale für einen slowakischen Arbeitnehmer, der nahezu täglich **trotz mitbenutzter Kleinwohnung in Wien** zu seiner Familie nach Bratislava heimfährt. Beilage Seite **8-14**

Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates Wien (UFSW), GZ RV/0582-W/03 vom 21.07.2003, betreffend: Nicht nächste, sondern überwiegend genutzte Wohnung ist maßgebend für Pendlerpauschale (gegen Rz 2459 LStR 2002, zu Gunsten StPfl). Beilage Seite **15-20**

II. Zu der auswärtigen Berufsausbildung des Kindes (§ 34 Abs. 8 EStG 1988)

1. Ausbildungsstätte nicht innerhalb des Einzugsbereiches

Zu meiner Angabe über die Entfernung des Ausbildungsortes von dem Familienwohntort, 57 KM, bringe ich ergänzend vor:

Es handelt sich hier um Straßenkilometer nach dem Routenplaner aus dem INTERNET, siehe Beilage. Es gab keine direkte Verbindung mit den öffentlichen Verkehrsmitteln zwischen dem Familienwohntort (Adr.) und dem Ausbildungsort (Adr.1). Man muss einen Umweg mit 2 x Umsteigen wählen. Zeitaufwand übersichtlich:

Zeitaufwand	Zeitgebarung	Verkehrsmittel	Strecke	KM
5'	Gehen zu der Bushaltestelle in Adr.	zu Fuß	von Wohnhaus - Busbahnhof	-
5'	Warten		auf dem Busbahnhof Adr.	-
30'	Die Fahrt	Bus	Adr. - Adr.2 Bahnhof	19,37
10'	1. UMSTEIGEN Gehen zu dem	zu Fuß	im Ort Adr.2	-

	Bahnsteig/Bahnhof Adr.2 + Warten			
45'	Zugfahrt	Zug	Adr.2 - Adr.3	52,34
10'	2. UMSTEIGEN Gehen zu dem Busbahnhof in Adr.3 + Warten	zu Fuß	im Ort Adr.3	-
20'	Busfahrt	Bus	Adr.3 - Adr.1	17,25
10'	Gehen zu der Schule in Adr.1 + Warten auf Beginn des Unterrichtes	zu Fuß	im Ort Adr.1	-
Gesamtfahrzeit 135'				Gesamt- entfernung 88,96

Bemerkung: In der Realität wären noch die Wartezeiten zuzurechnen, die man bei dem Umsteigen nach den Fahrplänen in Kauf nehmen muss (das Warten auf den Zug-/Busanschluss), die hier nicht berücksichtigt wurden.

Wegen unzumutbar hohem Zeitaufwand für die Schulfahrt ist zu der Beurteilung, ob die Ausbildungsstätte innerhalb des Einzugsbereiches liegt oder nicht, § 1 des BGBl.Nr.624/1995 nicht anwendbar. Nicht die bloße Entfernung, sondern die Kriterien des § 2 des BGBl. Nr.624/1995 sind hier von Bedeutung:

§2

*(1) Ausbildungsstätten innerhalb einer Entfernung von 80km zum Wohnort gelten dann als nicht innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes gelegen, wenn die Fahrzeit vom Wohnort zum Ausbildungsort bzw. vom Ausbildungsort zum Wohnort mehr als je **eine Stunde** bei Benützung des schnellsten öffentlichen Verkehrsmittels beträgt. Wegzeiten von der Wohnung zur Einstiegstelle des öffentlichen Verkehrsmittels oder von der Ausstiegstelle zur Ausbildungsstätte bleiben jeweils für Wegstrecken bis 1500 m außer Ansatz.*

(2) Ausbildungsstätten innerhalb einer Entfernung von 80 km zum Wohnort gelten jedenfalls als innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes gelegen, wenn von diesen Gemeinden die tägliche Hin- und Rückfahrt zum und vom Studienort nach den Verordnungen gemäß § 26 Abs. 3 des Studienförderungsgesetzes 1992, BGBl.Nr. 305, zeitlich noch zumutbar ist.

*(3) Ausbildungsstätten innerhalb einer Entfernung von 80 km gelten als nicht im Einzugsbereich des Wohnortes gelegen, wenn Schüler oder Lehrlinge, die innerhalb von 25 km keine adäquate Ausbildungsmöglichkeit haben, für Zwecke der Ausbildung außerhalb des Hauptwohnortes eine Zweitunterkunft am Ausbildungsort **bewohnen** (z.B. Unterbringung in einem Internat).*

Resultat:

-) Nach dem § 1 BGBl.Nr.624/1995 liegt die Ausbildungsstätte nicht innerhalb des Einzugsbereiches (88,96 KM).
-) Nach dem § 2 Abs. 2 BGBl.Nr.624/1995 - wegen der längeren Fahrzeit als 1 Stunde (135 Minuten) - liegt die Ausbildungsstätte auch nicht innerhalb des Einzugsbereiches.
-) Nach dem § 2 Abs. 3 BGBl.Nr.624/1995 - wegen dem Wohnen am Ausbildungsort - liegt die Ausbildungsstätte innerhalb des Einzugsbereiches genauso nicht.

Beilagen:

INTERNET-Ausdruck: Routenplaner für die Strecke (ohne Verbindung mit öff. Verkehrsmittel)

Familienwohntort (Adr.) - Ausbildungsort (Adr.1) ... 57,31 KM

Beilage Seite **21-22**

INTERNET-Ausdruck: Routenplaner für die Strecke (Bus)

Familienwohntort (Adr.) - Adr.2, Umstieg ... 19,37 KM

Beilage Seite **23**

INTERNET-Ausdruck: Routenplaner für die Strecke (Zug)

Adr.2, Umstieg - Adr.3 ... 52,34 KM

Beilage Seite **24**

INTERNET-Ausdruck: Routenplaner für die Strecke (Bus)

Adr.3 - Ausbildungsort (Adr.1) ... 17,25 KM

Beilage Seite **25**

BGBl. Nr.624/1995, Text, Beilage Seite **26**

2. Familienmahlzeiten

Wegen der großen Entfernung von 88,96 KM konnte mein Sohn an den Familienmahlzeiten nicht teilnehmen; sowie auch deswegen, dass es in Adr.1 oft Nachmittagsunterricht gab. Nach dem unten bezeichneten Erkenntnis des VwGHofes begründet dieser Umstand den Anspruch

auf das Anerkennen der strittigen außergewöhnlichen Belastung (**auswärtigen Berufsausbildung des Kindes** ohne Selbstbehalt).

Ergänzende Beilage:

Erk. des VwGH vom 27.05.1999, GZ 97/15/0043, Beilage Seite **27-32**

Folglich ist der Freibetrag für außergewöhnliche Belastung - auswärtige Berufsausbildung des Kindes (§ 34 Abs. 8 EStG 1988) - in dem Ausmaß nach dem Berufungstext anzuerkennen.

III. Zu Alleinverdienerabsetzbetrag

Voraussetzungen:

a) länger als 6 Monate im Kalenderjahr verheiratet sein.

Ich bin seit 03.11.79 mit J.V., geb. X.X.X., verheiratet. Das entsprechende Feld im Formular L1 habe ich auch so ausgefüllt.

b) Unbeschränkte Steuerpflicht des Ehemannes

Nach der Erklärung der Seite 4 des Formulars L 1 zu den Voraussetzungen der Berücksichtigung des Alleinverdienerabsetzbetrages ist die unbeschränkte Steuerpflicht des Ehegatten - wenn Antrag nach dem § 1 Abs. 4 EStG 1988 gestellt wird - nicht erforderlich.

Bei der Besteuerung meines Einkommens in Österreich nimmt das (Österreichische) Finanzamt meine unbeschränkte Steuerpflicht nur an. Demnach kann der Antrag gemäß § 1 Abs. 4 EStG 1988 nicht sinnwidrig sein, wie die Behörde meint. Um eine Klarheit zu verschaffen, stelle ich hiermit diesen Antrag:

Antrag

Ich, x und EU-Staatsbürgerin, beantrage für die Jahre 2004, 2005 und 2006 die unbeschränkt steuerpflichtige Behandlung. Ich habe in X kein Einkommen.

So erfülle ich und mein Ehemann die Voraussetzungen nach dem Text der Seite 4 des Formulars L1.

c) Nicht dauernd getrennt lebend

Wir, mein Ehemann und ich leben nicht getrennt, siehe Formular E 401, das ich im Familienbeihilfeverfahren (bei dem Finanzamt Z) vorgelegt habe.

d) Kinder

Wir haben 1 mj. Kind, für welches ich aus Österreich Familienbeihilfe (von dem Finanzamt Z) beziehe.

e) Einkommen des Ehemannes

Liegt (für die Anerkennung des Alleinverdienerabsetzbetrages) unterhalb des gesetzlichen Limits von 6.000,00 €. Zur Glaubhaftmachung lege ich eine Gehaltsbestätigung vom 24.03.2005 vor, die besagt, dass mein Ehemann monatlich 7.934,00 Tsch Kr. netto verdient. D.h. $7.934,- \times 12 / 28,2 = 3.376,17$ € jährlich.

Nachweisbeweis: Gehaltsbestätigung des Arbeitsgebers vom 24.3.2005,
Beilage Seite **33-35**.

Rechtswidrigkeit

Die Begründung der Abweisung des Alleinverdienerabsetzbetrages vom 24.04.2007 ist rechtswidrig. Sie verstößt vor allem gegen den EU-Gleichheitsgrundsatz.

Der Gesetzgeber verlangt für die Anerkennung des Alleinverdienerabsetzbetrages die unbeschränkte Steuerpflicht beider (Ehe)Partner. Nach dem § 33 Abs. (4) Z 1 ist „für Steuerpflichtige im Sinne des § 1 Abs. 4 EStG die unbeschränkte Steuerpflicht des (Ehe)Partners nicht erforderlich.“

Unrichtige Gesetzesauslegung der Behörde:

Die Auslegung der Gesetzesstelle - § 33 Abs (4) Z 1 EStG idgF - durch das Finanzamt wird bestritten. Es geht um folgenden Text:

„Für Steuerpflichtige im Sinne des § 1 Abs. 4 ist die unbeschränkte Steuerpflicht des (Ehe)Partners nicht erforderlich.“

Im Mittelpunkt steht die Auslegung des Begriffes „Steuerpflichtige im Sinne des § 1 Abs. 4“. Das Finanzamt ist der Meinung, dass durch die Bezeichnung „Steuerpflichtige im Sinne des § 1 Abs. 4“ die Steuerpflichtigen gemeint sind, die alle Eigenschaften haben, die in dem § 1 Abs. 4 vorkommen. Es sind:

1. EU-Staatsangehörigkeit
2. weder Wohnsitz noch einem gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich zu haben
3. Art der Einkünfte nach § 98 EStG
4. Diese Einkünfte unterliegen entweder zu 90% der österr. Einkommensteuer, oder sie betragen nicht mehr als 10.000,00 EURO im Jahr.

Ich bin der Meinung, dass die Bezeichnung der Steuerpflichtigen, die „weder einen Wohnsitz noch einen gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich haben“ nur zu dem Anfang des § 1 Abs. 4 gehört: „Auf Antrag werden **auch** Staatsangehörige von Mitgliedstaaten der EU ... als

unbeschränkt steuerpflichtig behandelt". Hinweisend finde ich hier das Wort „auch“, das sich zu dem § 1 Abs. 2 bindet. Mit dem „auch“ wird betont, dass nicht nur die Steuerpflichtigen, die in Österreich einen Wohnsitz oder Aufenthalt haben, sondern auch die, die in Österreich nicht wohnen (Pendler) beim Zutreffen von weiteren Eigenschaften auch in den Genuss der unbeschränkten Steuerpflicht kommen können. Die weiteren Eigenschaften bilden die Voraussetzung für die Anerkennung der Pendler als unbeschränkt Steuerpflichtige. Die Steuerpflichtigen, bei denen diese **weiteren Eigenschaften** zutreffen, sind m.E.

„Steuerpflichtige im Sinne des § 1 Abs. 4“. Die Gewährung des Alleinverdienerabsetzbetrages ist auf diese weiteren Eigenschaften geknüpft. Nicht darauf, dass der Steuerpflichtige in Österreich nicht wohnt.

Der Satz des § 33 Abs. 4 Z 1 - „Für Steuerpflichtige im Sinne des § 1 Abs. 4 ist die unbeschränkte Steuerpflicht des (Ehe)Partners nicht erforderlich“ - bildet in der Auslegung des Finanzamtes (den Gleichheitsgrundsatz verletzend) aus den Pendlern eine Elite der in Österreich arbeitenden EU-Bürger, denen der Alleinverdienerabsetzbetrag gewährt wird. Die Auslegung des Finanzamtes halte ich deswegen für unrichtig, weil sie unter den ausländischen EU-Arbeitskräften, die ihren Wohnsitz im Ausland haben, eine Aufteilung vornehmen, je nachdem, ob sie Pendler oder Nichtpendler sind. Eine solche Aufteilung finde ich diskriminierend. Sie verletzt den verfassungsmäßigen Gleichheitsgrundsatz, sowie auch die EU-Anordnungen gleichen Inhalts. Ich verweise auf das präzedente Schumacker-Urteil. Das „Handbuch der Lohnabgaben, Band 1, EStG 1988, 6. Auflage, Stand 1.1.2005, Verlag LexisNexis, ARD Orac, Wien 2005“ führt unter Randziffer 3 zu § 1 EStG über das Schumacker-Urteil an:

„Nach dem so genannten „Schumacker-Urteil“ des EuGH 14.2.1995, C-297/93, ARD 4645/26/95, darf ein Staatsangehöriger eines EU-Mitgliedstaates der in einem anderen Mitgliedstaat, in dem er nicht wohnt, eine Tätigkeit ausübt, dort nicht höher besteuert werden, als vergleichbare Person, die in diesem Beschäftigungsstaat wohnt. Es besteht zumindest dann eine mittelbare Diskriminierung des Arbeitnehmers, wenn dieser sein Einkommen ganz oder fast ausschließlich aus der Tätigkeit im Beschäftigungsstaat erzielt und in seinem Wohnsitzstaat keine ausreichenden Einkünfte hat, um dort einer Besteuerung unterworfen zu werden, die seine persönliche Lage und seinen Familienstand berücksichtigt. Eine solche Diskriminierung verstößt gegen Art 48 EGV (jetzt Art 39 EG; Freizügigkeit der Arbeitnehmer) und gegen Art 52 EGV (jetzt: Art 43 EG) bzw. auf die dem Art 52 EGV analoge Bestimmung des Art 31 EWR-Abkommen(Niederlassungsfreiheit für selbständig Tätige und Unternehmer).“

Die Auslegung des Finanzamtes ist demnach eine sinnwidrige denkunmögliche Gesetzesanwendung. Alle Voraussetzungen für den Anspruch auf Alleinverdienerabsetzbetrag

sind erfüllt. Die Abweisung ist unbegründet. Der Alleinverdienerabsetzbetrag ist zu berücksichtigen."

Der Unabhängige Finanzsenat forderte die Bw. mittels Vorhalt auf, folgende Fragen zu beantworten und die angesprochenen Unterlagen vorzulegen:

1) Sie hatten laut Zentralem Melderegister vom 26.6.1998 bis 31.3.2005 Ihren Hauptwohnsitz in der H.Straße, xxx.W. und vom 31.3.2005 bis 4.6.2007 in der H.Gasse, xxx.W.. Seit 4.6.2007 haben Sie Ihren Hauptwohnsitz in einer Genossenschaftswohnung in der L.Gasse in xx.W.. Dies steht in Widerspruch zu Ihrer Behauptung in den Berufungen, dass der tatsächlich und überwiegend genutzte Wohnsitz die Wohnung in Adr., X-Rep., wäre. Wie oft haben Sie im Streitzeitraum monatlich in dieser Wohnung in der X-Rep. übernachtet? Wie oft haben Sie in Ihren Wohnungen in Wien übernachtet? Wozu brauchten Sie die Wohnungen in Wien? Wie groß waren bzw. sind die Wohnungen in Wien? Wer bewohnte diese Wohnungen? Wie oft im Monat hatten Sie im Streitzeitraum Nachtdienst?

Um Vorlage geeigneter Nachweise für die tatsächliche und überwiegende Nutzung der Wohnung in Adr. im Streitzeitraum wird ersucht.

2) Laut Zentralem Melderegister sind Sie geschieden. Trifft dies zu? Falls ja, seit wann leben Sie von Ihrem Ex-Mann getrennt?

Dieser Vorhalt wurde von der Bw. wie folgt beantwortet:

„1) Nebenwohnsitze in Wien

Laut dem UFS und dem Zentralmelderegister hatte ich in verschiedenen Zeiträumen in Wien hintereinander ab 26.06.1998 einige Wohnsitze. Sie wurden von mir irrtümlich bei den jeweiligen Anmeldungen als Hauptwohnsitze bezeichnet. Irrtümlich deswegen, weil ich bei der Bezeichnung (Hauptwohnsitz) glaubte, dass es sich ausschließlich um einen Bezug zu dem österreichischen Inland handelt. Da ich jeweils keinen anderen Wohnsitz in Österreich hatte, habe ich mir gedacht, dass das Kreuzen beim Hauptwohnsitz richtig ist. Diese Bezeichnungen sind jedoch unrichtig. Sie widersprechen dem wirklichen Sachverhalt.

In Wirklichkeit handelte es sich nur um meine Nebenwohnsitze, die ich für meine Anpassung an unregelmäßige Dienstzeiten nützte und nach wie vor nütze. Mein Hauptwohnsitz war und ist ein Haus in X auf der Adresse: Adr.4 Adr., X-Rep..

Bis 12.12.2006 gehörte das Haus meinem Ehemann (J.V.) und mir. Am 12.12.2006 haben wir das Haus unseren beiden Kindern (J.V., * Y.Y.Y. und J.L., * Z.Z.Z.) geschenkt. Siehe Schenkungsvertrag in der Beilage.

In diesem Haus wohnen wir weiter zu viert, wie vor der Schenkung. Während ich in Wien ab 03.11.1997 gearbeitet habe, habe ich unseren Haushalt in Adr. weiter geführt und um die drei Familienmitglieder (den Ehemann und beiden Kinder) gesorgt. Somit begründe ich die tatsächliche überwiegende Nutzung der Wohnung in Adr..

Damit werden meine zahlreichen Fahrten (das Pendeln) zwischen Arbeitsort (Wien) und dem Familienwohntort (Adr., X) begründet. Sämtliche Zeit außerhalb der Dienstzeit habe ich dort verbracht. Es handelte sich nicht ausschließlich um Freizeit, sondern eher um Arbeit im Haushalt. Demnach ist es äußerst glaubhaft, dass **es sich bei dieser tschechischen Adresse bei mir um den Mittelpunkt meiner Lebensinteressen und somit um meinen Hauptwohnsitz handelt.**

Nach der Beendigung des Studiums der Kinder (in den Jahren 2005 und 2006) habe ich aus Österreich für sie keine Familienbeihilfe mehr bezogen. Sie sind selbständig geworden, obwohl sie in dem Haus weiter wohnen.

In dem Streitzeitraum habe ich in X im Durchschnitt etwa 18-mal monatlich übernachtet. Jedenfalls öfter als in Wien.

Die Wohnungen (meistens Dienstwohnungen, eher Schlafstellen) in Wien waren 30 m² – 40 m² groß.

Die Wohnungen bewohnte ich in jedem der Fälle allein.

In den Jahren 2001 bis 2003 hatte ich 3 bis vier Tage pro Monat Nachtdienst.

In den Jahren 2004-2005 hatte ich keine Nachtdienste. Ich war jedoch bereit Nachtdienste zu übernehmen.

2) Geschieden, nicht getrennt

Ich bin seit 05.03.2007 zwar von meinem Ehemann geschieden, aber wir leben weiter nicht getrennt, sondern zusammen, auf der gleichen Adresse, wie bisher.“

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Pendlerpauschale

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

Werbungskosten sind gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 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 abgegolten (§ 33 Abs. 5 und § 57 Abs. 3).

Ist gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar, dann werden die weiters genannten Pauschbeträge berücksichtigt.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge nicht abgezogen werden.

Nach dem dem Erkenntnis des VwGH vom 19.9.1995, 91/14/0227, zu Grunde gelegenen Sachverhalt verfügte der Beschwerdeführer (Bf) am Arbeitsort über eine Garconniere.

Unstrittig war im Beschwerdefall, dass der Bf im Lohnzahlungszeitraum nicht überwiegend vom 78 km entfernten Familienwohnsitz aus die Fahrten zur Arbeitsstätte angetreten hatte.

Die Fahrtstrecke vom Familienwohnsitz zum Ort der Arbeitsstätte sei nur zwei mal monatlich absolviert worden, womit zweifelsfrei davon ausgegangen werden konnte, dass die

Fahrtstrecke Wohnung und Arbeitsstätte im Lohnzahlungszeitraum nicht überwiegend

zurückgelegt worden war. Da diese Voraussetzung im Beschwerdefall nicht erfüllt war, wäre es ausreichend gewesen, wenn der VwGH allein aus diesem Grund die Nichtberücksichtigung des Pendlerpauschales als nicht rechtswidrig erkannt hätte. Dennoch hat der VwGH darüber

hinaus in einem obiter dictum die Auffassung vertreten, dass bei Vorliegen mehrerer

Wohnsitze - als solcher ist auch die Garconniere anzusehen, weil durch diese ungeachtet ihres Ausmaßes das Wohnbedürfnis des Bf am Arbeitsort befriedigt wird - nur Fahrt- bzw.

Wegstrecken zwischen dem nächstgelegenen Wohnsitz und dem Arbeitsort zu berücksichtigen sind.

Das Erkenntnis des VwGH vom 19.9.1995, 91/14/0227, ist im streitgegenständlichen Fall nicht

aufgrund eines vergleichbaren Sachverhalts anwendbar, sondern ausschließlich aufgrund der

vom VwGH als obiter dictum geäußerten Auffassung. Der Grund für diese als streng

anzusehende Auffassung liegt nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates darin, dass die

Fahrten Wohnung - Arbeitsstätte zwar einerseits berufliche veranlasste Fahrten sind,

andererseits aber durch die Pauschalierung der damit verbundenen Ausgaben eine besondere

Stellung im EStG einnehmen. Andere Berufsfahrten sind nach der Generalklausel gemäß § 16

Abs.1 EStG 1988 mit den tatsächlichen Fahrtkosten zu berücksichtigen. Kennzeichnend für die

Fahrten im Sinne des § 16 Abs. Z 6 EStG 1988 ist, dass sie mit dem Ziel unternommen

werden, die Arbeitsstätte aufzusuchen bzw. von dieser in die Wohnung zurückzukehren. In

aller Regel hat ein Arbeitnehmer nur eine Wohnung, sodass diesfalls kein Zweifel daran

bestehen kann, dass der Arbeitnehmer ausschließlich diese Strecke befährt. Steht aber dem

Arbeitnehmer am Beschäftigungsort neben seiner eigentlichen, außerhalb gelegenen Wohnung (Familienwohnsitz, Hauptwohnsitz) eine weitere Unterkunftsmöglichkeit zur Verfügung, eröffnet allein dieser Umstand ausreichend Zweifel, dass tatsächlich im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zwischen Arbeitsstätte und eigentlicher Wohnung gependelt wird, denn Pendeln zwischen Arbeitsstätte und eigentlichem Wohnsitz von genau 50 %, was bei durchschnittlich 20 Arbeitstagen in einem monatlichen Lohnzahlungszeitraum 10 Arbeitstage entspricht, reicht für die Zuerkennung des Pendlerpauschales noch nicht aus und bis zu diesem Ausmaß sind die Fahrten Wohnung - Arbeitsstätte noch immer ausschließlich mit dem Verkehrsabsetzbetrag abgegolten.

Aufwendungen, die in gleicher Weise mit der Einkunftserzielung wie mit der privaten Lebensführung zusammenhängen können, bei denen die Behörde aber nicht in der Lage zu prüfen ist, ob die Aufwendungen durch die Einkunftserzielung oder durch die private Lebensführung veranlasst worden sind, darf die Behörde nicht schon deshalb als Betriebsausgaben bzw Werbungskosten anerkennen, weil die im konkreten Fall gegebene Veranlassung nicht feststellbar ist. In Fällen von Aufwendungen, die ihrer Art nach eine private Veranlassung nahe legen, darf die Veranlassung durch die Einkunftserzielung vielmehr nur dann angenommen werden, wenn sich die Aufwendungen als für die betriebliche bzw berufliche Tätigkeit notwendig erweisen. Die Notwendigkeit bietet in derartigen Fällen das verlässliche Indiz der betrieblichen bzw beruflichen im Gegensatz zur privaten Veranlassung. Dem Abgrenzungskriterium der Notwendigkeit eines Aufwandes ist dann keine entscheidende Bedeutung beizumessen, wenn ein Aufwand seiner Art nach nur eine berufliche Veranlassung erkennen lässt (VwGH vom 30.5.2001, 95/13/0288, mHa E vom 28.10.1998, 93/14/0195). Verfügt daher ein Arbeitnehmer am Beschäftigungsort über eine Unterkunftsmöglichkeit, wie dies auch im vorliegenden Fall gegeben ist, erweisen sich die täglichen Fahrten zum Familienwohnsitz als nicht notwendig.

Im Gegensatz zu dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes Zl. 2006/13/0196 vom 17. Dezember 2008 zu Grunde liegenden Sachverhalt (vgl. die von der Bw. zitierte Berufungsentscheidung RV/0578-W/05 vom 16. 11. 2006, wonach dem Arbeitnehmer eine bloße Schlafstelle in einem Raum, den er mit Arbeitskollegen teilen musste, zur Verfügung stand) hatte die Bw. im vorliegenden Fall in den Streitjahren jeweils richtige Wohnungen in Wien, die 30 m² bis 40 m² groß waren und die sie alleine bewohnte. Es widerspricht der Lebenserfahrung, dass die als Krankenschwester berufstätige Bw. sich im Streitzeitraum trotz des Vorhandenseins dieser Wohnungen in Wien, welche ihr zur Alleinbenutzung zur Verfügung standen, überwiegend von ihrem Arbeitsort (2001: Klosterneuburg) zu ihrem Wohnsitz in Adr. , X nach ihren Angaben 90 km (pro Strecke) gependelt sei, anstatt in den nähergelegenen Wohnungen in Wien zu übernachten. Überdies hatte die Bw. in den Streitjahren laut

Zentralem Melderegister ihren Hauptwohnsitz in Wien. Daran vermag auch das Vorbringen in der Vorhaltsbeantwortung, dass diese Meldungen irrtümlich erfolgten, nichts zu ändern, da bei einem langjährigen Aufenthalt im Inland davon ausgehen ist, dass die Bw. über die Bedeutung des Begriffs „Hauptwohnsitz“ Bescheid wissen musste. Außerdem hatte die Bw. auch nicht (wie in dem dem VwGH-Erkenntnis ZI. 2006/13/0196 vom 17. Dezember 2008 zu Grunde liegenden Fall) Säuglinge bzw. Kleinkinder am Familienwohnsitz in Tschechien zu betreuen. Die Kinder der Bw. waren in den Streitjahren zwischen 15 – 19 Jahre (Sohn) bzw. 19 bis 23 Jahre alt und machten beide eine auswärtige Berufsausbildung, d.h. auch sie hielten sich wochentags nicht am Familienwohnsitz in Adr. auf. Der vorliegende Sachverhalt unterscheidet sich von jenem im VwGH-Erkenntnis ZI. 2006/13/0196 vom 17. Dezember 2008 auch insofern, als dieser Arbeitnehmer eine Wohnung gemeinsam mit zwei anderen slowakischen Staatsbürgern geteilt hat und diese (im Gegensatz zu den Wohnungen der Bw., welche diese alleine bewohnte) daher eine reine Schlafstelle war. Die Bw. wurde mittels Vorhalt vom 28. August 2008 die Gelegenheit zur Vorlage geeigneter Nachweise für die tatsächliche und überwiegende Nutzung der Wohnung in Adr. gegeben. Der Vorhaltsbeantwortung war nur der Schenkungsvertrag vom 12.12.2006 beigelegt, der jedoch keinen derartigen Nachweis darstellt. Ansonsten stellen die Ausführungen der Bw., dass sie im Streitzeitraum in X im Durchschnitt etwa 18 mal monatlich übernachtet habe, bloße Behauptungen dar. Da die Bw. somit nicht nachweisen konnte, dass sie im Streitzeitraum tatsächlich überwiegend zwischen ihrer Wohnung in Adr. und ihrer Arbeitsstätte in Wien gependelt ist, gelangt der Unabhängige Finanzsenat in freier Beweiswürdigung zum Schluss, dass die Bw. überwiegend in ihren jeweiligen Wohnungen in Wien übernachtet hat. Daher kann das beantragte Pendlerpauschale in den Streitjahren nicht anerkannt werden.

2. auswärtige Berufsausbildung von Kindern

Gemäß § 34 Abs. 8 EstG 1988 gelten Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes dann als außergewöhnliche Belastung, wenn im Einzugsbereich des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit besteht. Diese außergewöhnliche Belastung wird durch Abzug eines Pauschubetrages von 110 Euro pro Monat der Berufsausbildung berücksichtigt. (BGBl I 2001/59 ab 2002).

Der Pauschbetrag nach § 34 Abs. 8 zweiter Satz für eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes steht bei fehlenden Ausbildungsmöglichkeiten im Einzugsbereich des Wohnortes auch dann zu, wenn der Wohnort des Kindes im Ausland liegt (VwGH 28.5.1997, ZI: 96/13/0109; vgl. Doralt, EstG-Kommentar, § 34 Einzelfälle, Auswärtige Berufsausbildung (Kinder)).

Gemäß § 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes in der Fassung BGBl. II 2001/449 liegen Ausbildungsstätten, die vom Wohnort mehr als 80 km entfernt sind, nicht innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes.

Gemäß § 2 Abs. 1 dieser Verordnung gelten Ausbildungsstätten innerhalb einer Entfernung von 80 km zum Wohnort als innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes gelegen, wenn von diesen Gemeinden die tägliche Hin- und Rückfahrt zum und vom Studienort nach den Verordnungen gemäß § 26 Abs. 3 des Studienförderungsgesetzes 1992, BGBl. Nr. 305, zeitlich noch zumutbar sind. Abweichend davon kann nachgewiesen werden, dass von einer Gemeinde die tägliche Fahrzeit zum und vom Studienort unter Benützung der günstigsten öffentlichen Verkehrsmittel mehr als je eine Stunde beträgt. Dabei sind die Grundsätze des § 26 Abs. 3 des Studienförderungsgesetzes 1992, BGBl. Nr. 305, anzuwenden. In diesem Fall gilt die tägliche Fahrt von dieser Gemeinde an den Studienort trotz Nennung in einer Verordnung gemäß § 26 Abs. 3 des Studienförderungsgesetzes 1992, BGBl. Nr. 305, in der jeweils geltenden Fassung als nicht mehr zumutbar.

§ 2 Abs. 3 dieser Verordnung lautet: „Ausbildungsstätten innerhalb einer Entfernung von 80 km gelten als nicht im Einzugsbereich des Wohnortes gelegen, wenn Schüler oder Lehrlinge, die innerhalb von 25 km keine adäquate Ausbildungsmöglichkeit haben, für Zwecke der Ausbildung außerhalb des Hauptwohnortes eine Zweitunterkunft am Ausbildungsort bewohnen (zB Unterbringung in einem Internat)“.

Der Freibetrag für auswärtige Berufsausbildung wurde für den Sohn der Bw. nur für die Jahre 2001 bis 2004 beantragt, nicht jedoch für das Jahr 2005. Der Sohn der Bw., V, besuchte in den Jahren 2001 bis 2004 die „MPF“ in Adr.1, eine Schule, die mit einer inländischen berufsbildenden Schule vergleichbar ist. Darum war er in diesem Zeitraum Schüler und aufgrund der Tatsache, dass er am Ausbildungsort gewohnt hat, kommt die Bestimmung des § 3 der Verordnung BGBl. 1995/624 zur Anwendung und somit gilt die Ausbildungsstätte nicht im Einzugsbereich des Wohnortes gelegen.

Überdies konnte die Bw. im Vorlageantrag nachweisen, dass die tägliche Fahrzeit zum und vom Studienort unter Benützung der günstigsten öffentlichen Verkehrsmittel mehr als je eine Stunde beträgt. Deshalb wird auch für den Sohn der Bw. der Pauschbetrag in der beantragten Höhe gewährt.

Der Freibetrag für auswärtige Berufsausbildung für die Tochter der Bw. (L) wurde vom Finanzamt in der beantragten Höhe gewährt und wird vom Unabhängigen Finanzsenat ebenfalls anerkannt.

Deshalb wird der Pauschbetrag für auswärtige Berufsausbildung vom Unabhängigen Finanzsenat für die Jahre 2001 bis 2005 in folgender Höhe anerkannt:

Jahre	2001	2002	2003	2004	2005
Pauschbetrag für Sohn	ATS 6.000,-	€ 1.320,--	€ 1.320,--	€ 880,--	
Pauschbetrag für Tochter	ATS 18.000,-	€ 1.320,--	€ 1.320,--	€ 1.320,--	€ 1.320,--
Pauschbetrag gesamt	ATS 24.000,-	€ 2.640,--	€ 2.640,--	€ 2.200,--	€ 1.320,--

3. Alleinverdienerabsetzbetrag

Für die Jahre 2001 bis 2003 wurde der Alleinverdienerabsetzbetrag nicht beantragt. Somit ist die Zuerkennung des Alleinverdienerabsetzbetrages für die Jahre 2004 und 2005 strittig.

Gemäß § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 steht einem Alleinverdiener zur Abgeltung gesetzlicher Unterhaltsverpflichtungen ein Alleinverdienerabsetzbetrag zu. Dieser beträgt jährlich ohne Kind 364 €, bei einem Kind (§ 106 Abs. 1) 494 €, bei zwei Kindern (§ 106 Abs. 1) 669 €.

Dieser Betrag erhöht sich für das dritte und jedes weitere Kind (§ 106 Abs. 1) um jeweils 220 € jährlich. Alleinverdiener ist ein Steuerpflichtiger, der mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet ist und von seinem unbeschränkt steuerpflichtigen Ehegatten nicht dauernd getrennt lebt. Für Steuerpflichtige im Sinne des § 1 Abs. 4 EStG 1988 ist die unbeschränkte Steuerpflicht des (Ehe-)Partners nicht erforderlich. Alleinverdiener ist auch ein Steuerpflichtiger mit mindestens einem Kind (§ 106 Abs. 1), der mehr als sechs Monate mit einer unbeschränkt steuerpflichtigen Person in einer anderen Partnerschaft lebt.

Voraussetzung ist, dass der (Ehe-)Partner (§ 106 Abs. 3) bei mindestens einem Kind (§ 106 Abs. 1) Einkünfte von höchstens 6.000 € jährlich, sonst Einkünfte von höchstens 2.200 € jährlich erzielt.

Zunächst steht unbestritten fest, dass die Bw., eine x Staatsangehörige, seit dem 3.11.1979 verheiratet war. Sie ist seit Jahren als Krankenschwester im Inland beschäftigt. Seit dem 5.3.2007 ist sie von ihrem Ehemann geschieden, lebt aber (nach ihren Angaben in der Vorhaltsbeantwortung vom 29.10.2008 weiter nicht getrennt, sondern zusammen, auf der gleichen Adresse, wie bisher). In den Streitjahren 2001 bis 2005 war die Bw. somit noch verheiratet.

Voraussetzung für die Gewährung des Alleinverdienerabsetzbetrages ist gemäß § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 - neben der Erfüllung anderer Tatbestandsvoraussetzungen - grundsätzlich die unbeschränkte Steuerpflicht des Ehegatten des Steuerpflichtigen. Gemäß § 1 Abs. 2 EStG

1988 sind unbeschränkt steuerpflichtig jene natürlichen Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte.

Das Finanzamt ist in den angefochtenen Bescheiden von der unbeschränkten Steuerpflicht der Bw. in Österreich ausgegangen. Der UFS folgt dieser Rechtsansicht. Eine Option in eine unbeschränkte Steuerpflicht im Sinne des § 1 Abs. 4 EStG ist ausgeschlossen, weil die Bw. im Inland bereits gemäß § 1 Abs. 2 EStG unbeschränkt steuerpflichtig ist.

Die Bw. hat in den Streitjahren keine anderen Einkünfte als aus ihrer Tätigkeit aus nichtselbständiger Arbeit erzielt. Der Ehegatte der Bw. hatte unbestritten in den Streitjahren im Inland weder einen Wohnsitz noch einen gewöhnlichen Aufenthalt.

3.1. Prüfung der unbeschränkten Steuerpflicht der Ehegattin kraft abgeleitetem Wohnsitzes

Gemäß § 3 der Zweitwohnsitz-Verordnung, BGBl. II 528/2003, begründet eine Benutzung des inländischen Wohnsitzes des unbeschränkt steuerpflichtigen (Ehe-)Partners, von dem der Abgabepflichtige nicht dauernd getrennt lebt, auch einen zur unbeschränkten Steuerpflicht führenden Wohnsitz des anderen (Ehe-)Partners.

Der Wohnsitz iSd VO kann nämlich für beide Ehegatten, die in aufrechter Ehe leben, immer nur einheitlich beurteilt werden. Benützt daher auch nur ein Ehegatte die Wohnung im Inland länger als 70 Tage, dann ergibt sich daraus für beide Ehegatten eine unbeschränkte Steuerpflicht. (Doralt, EStG 9, § 1 TZ 27/18 mwH; sowie LStR 2002 RZ 772b).

Jedenfalls liegt eine unbeschränkte Steuerpflicht des Ehegatten dann vor, wenn er den in Österreich gelegenen Wohnsitz der Bw. benutzen durfte und für ihren gelegentlichen Wohnbedarf auch benützt hat (VwGH, E. 3.11.2005, 2002/15/0102; ARD 5663/11/2006).

Nachdem die Bw. die Wohnungen in Wien jedoch in jedem der Fälle allein bewohnt hat (siehe Vorhaltsbeantwortung vom 29.10.2008) kommt eine unbeschränkte Steuerpflicht des Ehegatten auf Grund eines von der Bw. abgeleiteten Wohnsitzes im Inland nicht weiter in Betracht.

3.2. Überprüfung der Gemeinschaftswidrigkeit des § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 hinsichtlich der Tatbestandsvoraussetzung "unbeschränkt steuerpflichtiger Ehegatte":

Vom Unabhängigen Finanzsenat wird ein Verstoß gegen das EU-Diskriminierungsverbot iVm der Grundfreiheit der Arbeitnehmerfreizügigkeit gemäß Artikel 39 EGV und der Freizügigkeit des Aufenthaltes gemäß Artikel 18 EGV geprüft. Vorweg ist festzustellen, dass die direkten Steuern grundsätzlich in die Zuständigkeit der einzelnen Mitgliedstaaten fallen. Der EuGH hat

jedoch wiederholt darauf hingewiesen, dass diese ihre Zuständigkeit unter Wahrung des Gemeinschaftsrechtes auszuüben haben. Die im Gründungsvertrag der Europäischen Gemeinschaften enthaltenen Grundfreiheiten sind daher auch im Einkommensteuerrecht zu beachten (vgl. ua. EuGH 14.2.1995, Rs C-279/93, Schumacker).

Weiters ist festzustellen, dass die Grundfreiheiten im EGV unmittelbar anzuwenden sind, dh., der Einzelne kann sich gegenüber dem Mitgliedstaat darauf berufen, selbst wenn keine näheren Vorschriften aufgrund von sekundärem Gemeinschaftsrecht vorliegen. Hierzu ist anzumerken, dass unmittelbares Gemeinschaftsrecht auch von den nationalen Verwaltungsbehörden, somit auch vom Finanzamt und vom Unabhängigen Finanzsenat, zu beachten ist (vgl. VwGH 21.6.1999, 97/17/0501). So hat der EuGH etwa im Urteil vom 29. April 1999, Rs C-224/97, Ciola, Randnummern 26 ff, festgestellt, dass die Bestimmungen des Vertrages zur Gründung der Europäischen Gemeinschaften in der Rechtsordnung jedes Mitgliedstaates unmittelbar gelten und das Gemeinschaftsrecht dem nationalen Recht vorgeht. Sie erzeugen daher Rechte zugunsten der Betroffenen, die die nationalen Behörden zu achten und zu wahren haben, sodass ihnen entgegenstehende Bestimmungen des innerstaatlichen Rechts aus diesem Grunde unanwendbar werden. So unterliegen zum einen nicht nur die nationalen Gerichte, sondern auch alle Träger der Verwaltung einschließlich der Gemeinden und der sonstigen Gebietskörperschaften der Verpflichtung, jede entgegenstehende Bestimmung des nationalen Rechts unangewendet zu lassen.

Die Vertragsbestimmungen über die Freizügigkeit und die zu ihrer Durchführung erlassenen Maßnahmen sind nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH nicht auf Tätigkeiten anzuwenden, die keine Berührung mit irgendeinem der Sachverhalte aufweisen, auf die das Gemeinschaftsrecht abstellt, und die mit keinem relevanten Element über die Grenzen eines Mitgliedstaates hinausweisen. Jedoch fällt nach dieser Rechtsprechung jeder Gemeinschaftsbürger, der von seinem Recht auf Freizügigkeit der Arbeitnehmer Gebrauch gemacht und in einem anderen Mitgliedstaat eine Berufstätigkeit ausgeübt hat, unabhängig von seinem Wohnort und seiner Staatsangehörigkeit unter die Vertragsbestimmungen (vgl. EuGH-Urteil vom 26. Jänner 1999, Rs C-18/95, Terhoeve, Randnummern 25 und 26).

Da die Bw. in den Streitjahren ausschließlich in Österreich berufstätig war und sich ihr Familienwohnsitz gemeinsam mit ihrem Ehegatten aber in X befand, konnte sie sich somit auf Artikel 39 und Artikel 18 EGV berufen. Es war daher zu prüfen, ob § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 hinsichtlich des Tatbestandsmerkmals "von seinem unbeschränkt steuerpflichtigen Ehegatten" gegen Artikel 39 oder Artikel 18 EGV verstößt oder nicht.

Artikel 39 EGV lautet:

(1) Innerhalb der Gemeinschaft ist die Freizügigkeit der Arbeitnehmer gewährleistet.

(2) Sie umfasst die Abschaffung jeder auf der Staatsangehörigkeit beruhenden unterschiedlichen Behandlung der Arbeitnehmer der Mitgliedstaaten in Bezug auf Beschäftigung, Entlohnung und sonstige Arbeitsbedingungen.

(3) Sie gibt - vorbehaltlich der aus Gründen der öffentlichen Ordnung, Sicherheit und Gesundheit gerechtfertigten Beschränkungen - den Arbeitnehmern das Recht,

a) sich um tatsächlich angebotene Stellen zu bewerben;

b) sich zu diesem Zweck im Hoheitsgebiet der Mitgliedstaaten frei zu bewegen;

c) sich in einem Mitgliedstaat aufzuhalten, um dort nach den für die Arbeitnehmer dieses Staates geltenden Rechts- und Verwaltungsvorschriften eine Beschäftigung auszuüben;

d) nach Beendigung einer Beschäftigung im Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaats unter Bedingungen zu verbleiben, welche die Kommission in Durchführungsverordnungen festlegt.

(4) Dieser Artikel findet keine Anwendung auf die Beschäftigung in der öffentlichen Verwaltung.

Gemäß Artikel 18 EGV hat jeder Unionsbürger das Recht, sich im Hoheitsgebiet der Mitgliedstaaten vorbehaltlich der in diesem Vertrag und in den Durchführungsverordnungen vorgesehenen Beschränkungen und Bedingungen frei zu bewegen und aufzuhalten.

Artikel 39 EGV enthält seinem Wortlaut nach lediglich ein absolutes Diskriminierungsverbot in Bezug auf Beschäftigung, Entlohnung und sonstige Arbeitsbedingungen aufgrund der Staatsbürgerschaft. Die Bestimmung über den Alleinverdienerabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 erscheint prima vista nicht gegen die Grundfreiheit der Arbeitnehmerfreizügigkeit zu verstoßen, weil ein Alleinverdienerabsetzbetrag jedem unbeschränkt steuerpflichtigen Staatsangehörigen eines Mitgliedstaates der Europäischen Union zusteht, dessen (Ehe-)Partner ebenfalls in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig ist; also in Österreich einen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat.

Der EuGH betrachtet steuerliche Maßnahmen aber selbst dann als diskriminierend, wenn zwar eine steuerliche Vorschrift nicht unmittelbar an die Staatsangehörigkeit anknüpft, aber die Gefahr besteht, dass sich eine steuerliche Regelung besonders zum Nachteil von Staatsangehörigen anderer Mitgliedstaaten auswirkt. Die Vorschriften über die Gleichbehandlung verbieten daher nicht nur offensichtliche Diskriminierungen aufgrund der Staatsangehörigkeit, sondern auch alle versteckten Diskriminierungen, die durch die Anwendung anderer Unterscheidungsmerkmale tatsächlich zum gleichen Ergebnis führen könnten (vgl. etwa EuGH 14.2.1995, Rs C-279/93, Schumacker, Randnummer 26).

Darüber hinaus hat der EuGH in seiner jüngeren Rechtsprechung das Diskriminierungsverbot zu einem Beschränkungsverbot erweitert. Danach sollen sämtliche Vertragsbestimmungen über die Freizügigkeit den Gemeinschaftsangehörigen die Ausübung jeder Art von Berufstätigkeit im gesamten Gebiet der Gemeinschaft erleichtern und stehen Maßnahmen entgegen, die die Gemeinschaftsangehörigen benachteiligen könnten, wenn sie im Gebiet eines anderen Mitgliedstaates eine wirtschaftliche Tätigkeit ausüben wollen. Vorschriften, die einen Staatsangehörigen eines Mitgliedstaates daran hindern oder davon abhalten, sein Herkunftsland zu verlassen, um von seinem Recht auf Freizügigkeit Gebrauch zu machen, stellen daher eine Beschränkung dieser Freiheit dar, auch wenn sie unabhängig von der Staatsangehörigkeit der betroffenen Arbeitnehmer Anwendung finden.

Weiters ist zu prüfen, ob das jedem Unionsbürger zuerkannte Recht, sich im Hoheitsgebiet der Mitgliedstaaten frei zu bewegen und aufzuhalten, durch eine offensichtliche oder versteckte Diskriminierung beeinträchtigt wird. Eine ungerechtfertigte Benachteiligung bei der Ausübung der Aufenthaltsfreiheit gemäß Artikel 18 EGV könnte darin bestehen, dass unbeschränkt Steuerpflichtigen, die in einem anderen EU-Staat ihren gemeinsamen Haushalt mit dem (Ehe-)Partner haben, kein Alleinverdienerabsetzbetrag zusteht, weil in diesem Fall der (Ehe-)Partner nicht unbeschränkt steuerpflichtig ist.

Da die Bw. ihre Einkünfte ausschließlich in Österreich bezogen hat, kann Tschechien als Wohnsitzstaat ihre persönlichen und familiären Verhältnisse nicht bei der Besteuerung berücksichtigen. Die Bw. hat aber in diesem Fall unmittelbar aus dem Gemeinschaftsrecht Anspruch darauf, dass bei der Besteuerung in Österreich ihre persönliche und familiäre Lage in gleicher Weise, wie bei einem unbeschränkt Steuerpflichtigen, der im Inland den gemeinsamen Familienwohnsitz mit dem (Ehe-)Partner hat, berücksichtigt wird und ihm dieselben Steuervergünstigungen gewährt werden (EuGH 14.2.1995, Rs C-279/93, Schumacker). Noch deutlicher ist das Urteil des EuGH vom 16. Mai 2000, Rs C-87/99, Zurstrassen: Eine nationale Regelung verstößt gegen Gemeinschaftsrecht, wenn sie eine steuerliche Vergünstigung von der Voraussetzung abhängig macht, dass beide Ehegatten im Inland wohnen, und deshalb diese Vergünstigung einem Arbeitnehmer verweigert, der im Inland wohnt und dort nahezu das gesamte Einkommen erzielt, weil seine Ehegattin in einem anderen Mitgliedstaat wohnt.

Eine Maßnahme, die die Freizügigkeit der Arbeitnehmer oder die Freizügigkeit des Aufenthaltes beeinträchtigt, ist nach der Rechtsprechung des EuGH nur dann zulässig, wenn sie einen berechtigten Zweck verfolgt, der mit dem Vertrag vereinbar ist, und aus zwingenden Gründen des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist. In einem derartigen Fall muss die Anwendung einer solchen Maßnahme auch geeignet sein, die Verwirklichung des in Rede stehenden Zweckes zu gewährleisten, und darf nicht über das hinausgehen, was zur

Erreichung des Zweckes erforderlich ist (vgl. zB. EuGH 17.3.2005, Rs C-109/04, Kranemann, Randnummer 33). Ein derartiger Rechtfertigungsgrund ist im gegenständlichen Fall nicht erkennbar.

Im Lichte der obzitierten Rechtsprechung des EuGH besteht aus der Sicht des Unabhängigen Finanzsenates kein Zweifel an der Gemeinschaftswidrigkeit des § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 hinsichtlich der Tatbestandsvoraussetzung "unbeschränkt steuerpflichtiger Ehegatte". Im Sinne der sog. "acte-clair" Doktrin bedurfte es zur Beurteilung dieser Frage auch keiner Vorabentscheidung des EuGH (vgl. Schweitzer/Hummer, Europarecht, 5. Auflage, Rz 529), weil diese Rechtsfrage durch die vorzitierten Urteile des EuGH (Schumacker und Zurstrassen) bereits eindeutig geklärt ist. Mit dieser Ansicht folgt der Unabhängige Finanzsenat der Berufungsentscheidung des UFS vom 5. September 2006, RV/1190-W/06 sowie RV/0545-I/06 vom 11. Juni 2007.

Die Erfüllung der übrigen Tatbestandsvoraussetzungen des § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 für die Gewährung des Alleinverdienerabsetzbetrages stand nicht im Streit und ihr erklärungsgemäßes Vorliegen war als glaubhaft zu erachten. Die Bw. ist seit dem 3. November 1979 verheiratet. Eine aufrechte Ehe spricht grundsätzlich gegen eine dauernd getrennte Lebensführung. Mehrere Wohnsitze oder die polizeiliche Meldung an einem anderen Wohnsitz bewirken keine dauernde Trennung. Vielmehr ist entscheidend, ob der Steuerpflichtige bei aufrechter Ehe tatsächlich in Gemeinschaft mit seinem Ehegatten lebt oder nicht (VwGH 22.10.1997, 95/13/0161). Dauernd getrennt leben Ehegatten dann, wenn ein Ehegatte die gemeinsame eheliche Wohnung verlässt, um forthin auf Dauer sein Leben in einer anderen Wohnung zu verbringen. Eine auswärtige Berufstätigkeit eines Ehegatten bewirkt keine dauernde Trennung, wenn er in mehr oder weniger regelmäßigen Abständen an den gemeinsamen Familienwohnsitz zurückkehrt, um dort gemeinsam mit seinem Ehegatten zu leben (VwGH 15.2.1984, 83/13/0153). Auch das für eine aufrechte Ehe essentielle gemeinsame Wirtschaften war als gegeben anzunehmen, lagen doch keine dagegen sprechenden Anzeichen vor.

Für die Jahre 2004 und 2005 war der Bw. somit in unmittelbarer Anwendung des Gemeinschaftsrechtes der Alleinverdienerabsetzbetrag zu gewähren.

Die Berechnung der Einkommensteuer für die Streitjahre ist den beiliegenden Berechnungsblättern zu entnehmen, die ein Bestandteil des Spruches dieser Berufungsentscheidung bilden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 5 Berechnungsblätter

Wien, am 23. März 2009