



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des G.M., vom 24. Juli 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land, vertreten durch N, vom 20. Juni 2006 betreffend Abweisung eines Antrages auf Gewährung der Familienbeihilfe für seine Tochter R ab Jänner 2004 bis Juli 2005 und für seinen Sohn E ab Februar 2004 bis Dezember 2005, entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

1) Aufhebungsbescheid vom 23. März 2005

Der an den Berufungswerber ergangene Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz vom 10. Mai 2004, in welchem der Antrag des Berufungswerbers auf Gewährung der Familienbeihilfe für seine Tochter R ab Jänner 2004 sowie für seinen Sohn E ab Dezember 2003 abgewiesen wurde, wurde durch die Berufungsentscheidung (Bescheid) des Unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Salzburg (in der Folge kurz: UFS, Salzburg) vom 2. gemäß § 289 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben. Um Wiederholungen zu vermeiden, wird hinsichtlich des Sachverhaltes – Punkt A) Gang des Verfahrens - auf diesen Bescheid verwiesen.

Im Erwägungsteil des Bescheides vom 2.. - Punkt A) Steuerrechtliche Rechtsgrundlagen, Rechtliche Würdigung und Ergebnis - ist unter anderem ausgeführt, dass folgende drei Problembereiche zu prüfen seien:

- Aufgrund des Berufungsverfahrens sei primär strittig, ob die so genannte Missionstätigkeit (Vollzeitmission) der beiden erwähnten Kinder in Amerika eine Berufsausbildung darstelle.
- Vorweg werde aber zu klären sein, ob der Aufenthalt der beiden Kinder in den USA ein ständiger und damit schädlich für den Anspruch auf Familienbeihilfe sei.
- Aufgrund des Alters und der vorliegenden Bestätigung des Arbeitsmarktservice könne für den Sohn E.G. unter Umständen auch der Tatbestand der Vormerkung beim AMS erfüllt sein.

1.1 Vorweg zu klärende Frage

Zu der vorweg zu klärenden Frage, ob der Aufenthalt der beiden Kinder in den USA ein ständiger und damit schädlicher für den Anspruch auf Familienbeihilfe sei, ist dem Bescheid des UFS, Salzburg vom 2. Folgendes zu entnehmen:

„a) Aufenthalt der Kinder in den USA

Wie erwähnt normiert § 5 Abs. 3 FLAG den Ausschluss des Anspruches auf Familienbeihilfe für Kinder, die sich ständig im Ausland aufhalten.

§ 5 Abs. 3 FLAG verlangt damit zusätzlich zum Erfordernis des Vorliegens einer Berufsausbildung als weitere Voraussetzung den ständigen Aufenthalt im Inland. Wenn eine Berufsausbildung im Ausland so lange dauert, dass sie nicht mehr als nur vorübergehend gelten kann, verliert sie die anspruchsbegründende Wirkung für den Bezug der Familienbeihilfe (vgl. VwGH vom 14. 09. 1981, 17/3471/80). Für die Prüfung eines ständigen Auslandsaufenthaltes ist die Fiktion für die Haushaltszugehörigkeit in § 2 Abs. 5 lit. b FLAG ohne Bedeutung. Diese Bestimmung ist davon unabhängig und kann nicht mit der Voraussetzung des gewöhnlichen Aufenthaltes im Inland in Verbindung gebracht werden (vgl. VwGH 20. 6. 2000, 98/15/0016).

Die Einschränkung im Hinblick auf den Aufenthalt im Ausland gilt nur dann, wenn sich das Kind außerhalb von EU und EWR aufhält (§ 53 FLAG in Verbindung mit der Verordnung (EWG) Nr. 1408/71 des Rates vom 14. Juni 1971) bzw. soweit nicht bestehende Staatsverträge die Gewährung von Familienbeihilfe für Kinder vorsehen, die sich ständig in einem anderen Staat aufhalten (§ 50g Abs. 2 FLAG). Mit den USA existiert kein solcher Staatsvertrag, weshalb die Einschränkung zu beachten ist.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist der ständige Aufenthalt im Sinn des § 5 Abs. 3 FLAG unter den Gesichtspunkten des Vorliegens eines gewöhnlichen Aufenthaltes nach § 26 Abs. 2 BAO zu beurteilen (vgl. VwGH 20. 6. 2000, 98/15/0016 und VwGH 19. 10. 1993, 93/14/0118, mit weiteren Nennungen). Demnach kommt es bezogen auf den Beschwerdefall darauf an, ob die beiden Kinder sich im Streitzeitraum Dezember 2003 bzw. Jänner 2004 bis Mai 2004 in den USA unter Umständen aufhielten, die erkennen ließen, dass sie an diesem Ort oder in diesem Land nicht nur vorübergehend verweilten. Diese nicht

auf den Mittelpunkt der Lebensinteressen abstellende Beurteilung ist nach objektiven Kriterien zu treffen, wobei es auf subjektive Momente nicht ankommt. Das Tatbestandsmerkmal "gewöhnlicher Aufenthalt" verlangt grundsätzlich die körperliche Anwesenheit. Eine Person kann damit zwar gleichzeitig über zwei oder mehrere Wohnsitze verfügen, es ist aber immer nur ein gewöhnlicher Aufenthalt denkbar (vgl. VwGH 13. 12. 1982, 17/1603/80 sowie Ritz, BAO², Tz 13 zu § 26).

Die Umstände müssen dafür sprechen, dass die Anwesenheit nicht nur vorübergehend sein soll, dass also eine gewisse sachlich-räumliche Beziehung zum Aufenthaltsort bestehen soll. Dabei werden die privaten und gesellschaftlichen Lebensverhältnisse sowie die geschäftlichen und sonstigen Betätigungen am Aufenthaltsort zu berücksichtigen sein, wobei aber rein subjektiven Absichten keine Bedeutung beigemessen werden darf. Ein Aufenthalt zu Urlaubszwecken, Kurzwecken und Erholungszwecken wäre typischerweise nicht geeignet, als ständig beurteilt zu werden (vgl. VwGH 31. 03. 1992, 87/14/0096 oder auch sinngemäß VwGH 26. 01. 1981, 1119/80). Der Aufenthalt muss nicht an einem einzigen Ort vollzogen werden, vielmehr genügt der Aufenthalt in einem bestimmten Gebiet (Stoll, BAO Kommentar, 336f).

Ab welcher Dauer ein Aufenthalt konkret als ständig zu beurteilen ist, ist den gesetzlichen Bestimmungen nicht eindeutig zu entnehmen. Es wird zwar nicht ausgeschlossen, die im § 26 Abs. 2 BAO für Zwecke der Beurteilung der unbeschränkten Abgabepflicht genannte Grenze von sechs Monaten zu Hilfe zu nehmen, es muss dabei aber beachtet werden, dass es dabei um etwas anderes geht. Die Grenze von sechs Monaten darf jedenfalls nicht so verstanden werden, dass eine geringere Aufenthaltsdauer einen gewöhnlichen Aufenthalt ausschließt. Nicht nur vorübergehend bedeutet jedenfalls nicht immer. Die Lösung von Grenzbereichen, bei denen wie hier eine Bindung zu zwei Orten bzw. Gegenden bestehen mag, kann durch die Untersuchung erfolgen, bei welchem Aufenthaltsort die äußeren (objektiven), mit dem Aufenthalt verbundenen, ihn bedingenden und formenden Umstände von größerem Gewicht für die Verbundenheit der Person mit dem Ort sind (Stoll, aaO, 337f).

Zum Aufenthalt von Kindern in den USA hat der VwGH zumindest zweimal entschieden und dabei festgestellt, dass ein Aufenthalt von einer Dauer von zwei Jahren jedenfalls schädlich sein kann.

- *So beurteilte er in einem Erkenntnis den sich über volle zwei Jahre erstreckenden Auslandsaufenthalt von minderjährigen Kindern des (damaligen) Beschwerdeführers in den USA (zusammen mit deren Mutter) als ständig und damit schädlich im Sinne dieser Gesetzesbestimmung. Er führte wörtlich aus, dass es nicht zweifelhaft sein könne, dass ein sich über volle zwei Jahre erstreckender Auslandsaufenthalt der Kinder des Beschwerdeführers als ständig im Sinne des (damaligen) § 5 Abs. 4 FLAG beurteilt werden*

muss. Ob und wie lange die Kinder in den USA eine Schule besucht haben, sei für diese Beurteilung bedeutungslos gewesen (VwGH 20. 10. 1993, 91/13/0175).

- *In einem weiteren Beschwerdefall handelte es sich um einen annähernd dreijährigen Auslandsaufenthalt des Sohnes, wobei dieser den Wohnsitz seines Vaters während dessen Aufenthaltes in den USA teilte. Dabei hielt sich der Sohn während der (Sommer)Ferien bei der (damaligen) Beschwerdeführerin in Österreich auf, besuchte die Schule offenbar im Hinblick auf den Erwerb von Sprachkenntnissen für den beabsichtigten Besuch einer (österreichischen) höheren Lehranstalt für Tourismus und dürfte diese Ausbildung später auch tatsächlich in Österreich in Angriff genommen haben. Trotzdem beurteilte das Höchstgericht auch diesen Aufenthalt als schädlich (VwGH 20. 06. 2000, 98/15/0016).*

Im nun zu beurteilenden Fall deutet alles darauf hin, dass sich die Kinder während der Vollzeitmission ununterbrochen in den USA aufhalten (werden), da eine solche Unterbrechung auch nicht für nur wenige Tage vorgesehen ist. Die geplante ununterbrochene Aufenthaltsdauer dürfte damit im Falle der Tochter R.G. 18 Monate und im Falle des Sohnes E.G. zwei Jahre betragen. In dieser Zeit dürften die beiden Missionare auch fast rund um die Uhr und fast die ganze Woche mit Missionierungstätigkeiten befasst sein, bei denen der persönliche Kontakt zur Wohnbevölkerung und damit die körperliche Anwesenheit in den USA eine wesentliche Rolle spielt. Ein persönlicher Kontakt mit Personen im Herkunftsstaat Österreich dürfte - wenn überhaupt nur schriftlich und telefonisch - erwünscht sein. Die exakte Dauer des Aufenthaltstitels der Kinder für die USA ist nicht aktenkundig.

Es liegen damit sehr viele Hinweise auf einen ständigen Aufenthalt in den USA vor. Nur dann, wenn Umstände gegeben wären, die auf eine durch den Aufenthalt in den USA nicht unterbrochene, noch stärkere Bindung der volljährigen Kinder des Berufungswerbers in Österreich hindeuten, könnte deshalb davon ausgegangen werden, dass sich der gewöhnliche Aufenthalt der Kinder noch in Österreich befindet. Es wird im fortgesetzten Verfahren abschließend zu erheben sein, ob solche bisher nicht bekannten Gründe vorliegen. Sollten sich im Zuge des fortgesetzten Verfahrens keine weiteren berücksichtigungswürdigen Umstände mehr herausstellen, kann der Aufenthalt der beiden Kinder in den USA nicht mehr als nur vorübergehend beurteilt werden, weshalb ein Familienbeihilfenanspruch gemäß § 5 Abs. 3 FLAG ausgeschlossen wäre.

Das Vorliegen solcher Umstände wurde bisher im Wege der amtswegigen Ermittlungspflicht nicht abschließend untersucht.“

1.2 Zusammenfassende Beurteilung der Vollzeitmission als Berufsausbildung

Unter Punkt 5) des Erwägungsteiles des Bescheides des UFS, Salzburg vom 2.. –

Zusammenfassende Beurteilung der Vollzeitmission als Gesamtheit – , wird unter anderem ausgeführt, dass nur dann, wenn in dieser Zeit auch eine zielgerichtete Ausbildung absolviert

werde, die Beurteilung als Berufsausbildung denkbar sei. Dieser Teil der Ausbildung dürfe aber im Verhältnis zur gesamten Missionszeit im Ausland und vor allem im Verhältnis zur Bedeutung der praktischen Arbeit der Bekehrung und Gewinnung neuer Mitglieder nicht absolut in den Hintergrund treten. Für die Zeit der eigentlichen Bekehrungsarbeit könne - auch nach Ansicht des Berufungswerbers – schon jetzt eindeutig festgestellt werden, dass sie nicht unmittelbar mit einer zielgerichteten Ausbildung in den vom Religionsunterricht umfassten Bereichen gelten könne.

Diese Beurteilung sei auch schon für den Teil des Erlernens der für diese praktische Tätigkeit notwendigen Fremdsprache möglich. Auch sie stelle keine Berufsausbildung dar. Damit könnten schon jetzt an die zehn Stunden pro Tag als steuerlich irrelevant ausgeschieden werden. Es verbleibe damit nur mehr ein sehr kleiner zeitlicher Spielraum, der realistischerweise täglich für weitere Bildungsmaßnahmen zur Verfügung stehe. Um nun doch noch die ganze Missionszeit - in einheitlicher Betrachtungsweise – als Berufsausbildung beurteilen zu können, müsste die Zeit der Berufsausbildung in äußerst auffälliger Weise in den Vordergrund treten. Es könne dabei keinesfalls als ausreichend angesehen werden, wenn sich diese klar abgrenzbare Zeit inklusive eines außerhalb von "Lehrveranstaltungen" stattfindenden Studiums auf einen so kleinen und damit nicht mehr ins Gewicht fallenden täglichen Bereich reduziere, dass die gesamte Missionszeit nach der Verkehrsauffassung vom anderen Bereich der Bekehrungsarbeit überlagert werde.

1.3 Familienbeihilfenanspruch aufgrund der Vormerkung beim Arbeitsmarktservice

Hierzu wurde ausgeführt:

„Sollte sich im fortgesetzten Verfahren herausstellen, dass zwar eine Berufsausbildung nicht vorliegt aber sich zumindest der Sohn E.G. nicht ständig im Ausland aufgehalten hat, steht für diesen gern. § 2 Abs. 1 lit. f FLAG die Familienbeihilfe für den Beurteilungszeitraum Jänner deshalb zu, da er bis 12. Jänner 2004

- *beim Arbeitsmarktservice als Arbeitssuchender ohne Anspruch auf eine Leistung nach dem Arbeitslosenversicherungsgesetz oder eine Beihilfe zur Deckung des Lebensunterhaltes vorgemerkt war und*
- *er bis dahin das 21. Lebensjahr noch nicht vollendet hatte.“*

2) Weiteres Verfahren vor der Abgabenbehörde erster Instanz nach der Aufhebung und Zurückverweisung

2.1 Vorhalt an den Berufungswerber

In der Folge wurde dem Berufungswerber unter Hinweis auf den Akteninhalt aufgefordert Stellung zu nehmen, ob die Annahme der Abgabenbehörde erster Instanz zutreffend sei, dass sich R und E.G. während der 18-monatigen bzw. zweijährigen Vollzeitmission ab November

bzw. Dezember 2003 ununterbrochen in den USA aufgehalten hätten und deren ständiger Aufenthalt daher in den USA und nicht in Österreich gewesen sei. In Beantwortung dieses Vorhaltes führte der Berufungswerber aus, dass die Vertreterin der Abgabenbehörde erster Instanz richtig angenommen habe, dass die beiden Kinder R und E während ihrer Ausbildung in den USA nicht nach Hause gekommen seien. Dies würde allein schon wegen der relativ großen Entfernung sehr kostspielig sein. Übrigens gehe dies auch aus dem umfangreichen Bericht des UFS hervor! Die Tochter R sei seit 29. 07. 2005 wieder zurück in Österreich.

2.2 Telefonische Anfrage vom 20. 6. 2006

Das für die Bearbeitung der Berufung zuständige Organ der Abgabenbehörde erster Instanz hat sich am 20. Juni 2006 fernmündlich bei den Kindern des Berufungswerbers über die Dauer ihres Aufenthaltes in den USA erkundigt und folgenden Aktenvermerk über den Inhalt der Telefongespräche angefertigt:

„R.G. teilte telefonisch mit, dass ihre Vollzeitmission ursprünglich 18 Monate, d. h. vom 16. 12. 2003 bis 16. 6. 2005 gedauert habe. Der Missionspräsident habe jedoch aufgrund ihres Antrages die Vollzeitmission bis 29. 7. 2005 verlängert.

Laut telefonischer Auskunft von E.G. reiste er am 14. 11. 2003 mit dem Flugzeug in die USA. Die Vollzeitmission begann am 19. 11. 2003 und dauerte bis 4. 1. 2006. Er hat einen Antrag auf Verlängerung gestellt und seine Vollzeitmission ist von ursprünglich 24 Monaten um weitere sechs Wochen durch den Missionspräsidenten verlängert worden. Er war im Trainingszentrum in U. Am 16. 1. 2006 ist er dann aus den USA nach Österreich zurückgefliegen.“

2.3 Abweisung des Antrages auf Gewährung der Familienbeihilfe

Der Antrag auf Gewährung der Familienbeihilfe für die beiden Kinder R und E wurde abgewiesen. Es bestehe für R kein Anspruch auf Familienbeihilfe ab 01/2004 bis 07/2005 und für E bestehe kein Anspruch auf Familienbeihilfe ab 02/2004 bis 12/2005.

In der Begründung wurde unter anderem ausgeführt, dass mit Bescheid vom 2.. der Unabhängige Finanzsenat - Außenstelle Salzburg – den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 10. 05. 2004 betreffend Nichtgewährung von Familienbeihilfe für die Kinder R und E.G. gemäß § 289 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde 1. Instanz aufgehoben habe. Nach Durchführung der vom Unabhängigen Finanzsenat aufgetragenen, ergänzenden Ermittlungen sei das Finanzamt Salzburg-Land zur Auffassung gelangt, dass die Familienbeihilfe während der Vollzeitmission von Mitgliedern der Kirche J.C. nicht zuzuerkennen sei, weil eine Berufsausbildung im Sinne des FLAG 1967 aus folgenden Gründen nicht vorliege:

2.3.1 Keine Berufsausbildung

Für die Bestimmung des Begriffes Berufsausbildung gemäß § 2 Abs. 1 lit. b FLAG 1967 sei auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH) zurückzugreifen, da sich im Gesetz selbst keinerlei Definition dafür finde. Demnach seien unter Berufsausbildung jedenfalls alle Arten schulischer oder kursmäßiger Ausbildung zu zählen, in deren Rahmen noch nicht berufstätigen Personen ohne Bezugnahme auf die spezifischen Tätigkeiten an einem konkreten Arbeitsplatz für das künftige Berufsleben erforderliches Wissen vermittelt werde. Ziel einer Berufsausbildung sei es, die fachliche Qualifikation für die Ausübung des angestrebten Berufes zu erlangen. Das Ablegen von Prüfungen sei wesentlicher Bestandteil einer Berufsausbildung. Weiters verlange der VwGH für das Bejahren einer Berufsausbildung, dass die überwiegende Zeit des Kindes dafür in Anspruch genommen werde und sie einem geregelten Ausbildungsverfahren folge.

Von schulischer oder kursmäßiger Ausrichtung der Vollzeitmission könne nach Ansicht des Finanzamtes lediglich für die zu Beginn vorgesehenen drei Wochen im Trainingszentrum (Ausbildung als Missionar) ausgegangen werden. Da das Absolvieren von Sprachkursen mangels Erfüllung der oben genannten Voraussetzungen nur in Ausnahmefällen, wie z.B. Pflichtpraktikum im Rahmen eines universitären Sprachenstudiums, als Berufsausbildung anerkannt werde, könne der verlängerte Aufenthalt im Trainingszentrum zum Erlernen der Landessprache (bis zu neun Wochen) nicht als Zeit einer Berufsausbildung gewertet werden. Nach der Zeit im Trainingszentrum beginne die eigentliche Ausbildung zum Religionslehrer, nämlich die Missionstätigkeit. Den Ausführungen des UFS zufolge (Bescheid vom 2.) habe der Antragsteller selbst die eigentliche Missionstätigkeit als Privatleben bezeichnet. Abgesehen von der Haupttätigkeit in dieser Zeit, nämlich dem Bekehren neuer Mitglieder, oder der Leistung von Sozialdiensten seien pro Tag ca. eineinhalb Stunden Selbststudium, wöchentliche Treffen von jeweils ca. zwei Stunden mit anderen Missionaren und monatliche bzw. vierzehntägige Treffen mit dem Missionspräsidenten (jeweils ca. ein Tag) vorgesehen. Bei diesen Treffen mit dem Missionspräsidenten werde neben dem Unterricht zum Thema Heilige Fünf Schriften und weiteren Glaubensinhalten auch die so genannte Lehrerbildung, die die Vermittlung des Wissens über Präsentation und Unterricht zum Inhalt habe, durchgeführt. Ohne inhaltliche Qualifizierung, ob in diesen Einheiten eine Berufsausbildung vorliege, entspreche deren Umfang auf keinen Fall der vom VwGH geforderten überwiegenden Inanspruchnahme der Zeit des Kindes. Prüfungen seien grundsätzlich nicht vorgesehen.

Unbestritten sei, dass sich die Führung der Kirche H die Erfüllung der Vollzeitmission von allen männlichen Kirchenmitgliedern erwarte, Frauen werde dies freigestellt. Ab Kleinkindalter, speziell aber in der 12. Schulstufe würden die Kinder (Buben und Mädchen) auf die Vollzeitmission vorbereitet. Es sei daher davon auszugehen, dass die Vollzeitmissionare in erster Linie der Erfüllung einer religiösen Pflicht oder eines Brauches nachgingen. Dass sie

damit auch die Befähigung zum Religionslehrer in Österreich erwerben, stelle sohin nicht ein vordergründiges Motiv sondern einen bloßen Nebeneffekt dar. Trotz Aufforderung, sowohl an den Antragsteller als auch an den Vorstand der Kirche H in Österreich (im Wege über die Kanzlei G.K.) seien keine rechtsverbindlichen inhaltlichen Normen der Kirche bekannt gegeben worden, die die Ausbildung zum Religionslehrer regeln würden und festlegten, welche Voraussetzungen erfüllt sein müssten, dass damit jemand zum Religionslehrer in Schulen ernannt werden könne. Genau geregelte Ausbildungsabläufe seien jedoch für die Anerkennung einer Berufsausbildung unausweichlich. Für das Nichtbestehen eines geregelten Ausbildungsablaufes spreche die vorgesehene unterschiedliche Dauer der Vollzeitmission für Männer (24 Monate) und Frauen (18 Monate). Eine sachliche Begründung für die unterschiedliche Ausbildungsdauer zum gleichen Berufsbild sei nicht erbracht worden. Des weiteren werde im Schreiben der Kanzlei G.K. vom 16. 02. 2006 mitgeteilt, dass es dem jeweiligen Missionspräsidenten, der jeweils für drei Jahre bestellt sei, obliege, ob und in welchem Ausmaß Prüfungen abzulegen seien. Einheitliche Rahmenbedingungen als Grundlage der Entscheidung des Missionspräsidenten seien nicht genannt worden.

In diesem Zusammenhang sei auch die vom Beschwerdeführer aufgestellte Behauptung zu sehen, der VwGH habe in seinem Erkenntnis vom 27. 03. 2003, 99/15/0080, das Bestehen einer Berufsausbildung anerkannt und den bekämpften Rückforderungsbescheid deshalb aufgehoben. Vielmehr sei die Aufhebung des Bescheides auf Grund von Verfahrensmängeln erfolgt, da es die belangte Behörde unterlassen habe, kircheninterne Normen für die Zulassung als Religionslehrer zu ermitteln. Der VwGH habe keine inhaltliche Entscheidung getroffen.

Gemäß der kircheninternen, monatlich erscheinenden Zeitschrift L sei das Erlernen von Disziplin, Ausdauer und Geldeinteilung, fleißiges Arbeiten, der Umgang mit anderen Menschen und Kulturen wesentliches Ziel der Vollzeitmission. Dies werde allgemein auch als Erweiterung des Horizonts betrachtet. Nach Auffassung des Finanzamtes handle es sich dabei um das Aneignen von gewissen Fertigkeiten oder eines bestimmten Wissenstandes bzw. das Sammeln von Erfahrungen. Dies stelle für sich nach gängiger Rechtsprechung alleine jedoch keine Berufsausbildung dar, mögen solche Fähigkeiten auch für eine spätere berufliche Tätigkeit von Vorteil bzw. notwendig sein (z.B. Besuch der Fahrschule, Sprachkurs).

2.3.2 Ständiger Aufenthalt der Missionare

Die Frage betreffend, wo sich während der Vollzeitmission der ständige Aufenthalt der Missionare befinde, vertrete das Finanzamt die Ansicht, dass dieser in Österreich liege. Dies deshalb, weil der Auslandsaufenthalt von Beginn an für eine begrenzte Zeit angetreten werde, grundsätzlich nicht länger als zwei Jahre dauere und vor allem, weil sich die Familie der Missionare weiterhin in Österreich befinde. Die VwGH Erkenntnisse, auf die vom UFS

verwiesen worden sind, würden jeweils Fälle betreffen, in denen sich das Kind zumindest mit einem Elternteil im Ausland befunden habe. Von Auslandsstudenten werde sehr wohl, zur Aufrechterhaltung der Haushaltszugehörigkeit zu den in Österreich lebenden Eltern, verlangt, dass sie die Ferienzeiten jeweils zu Hause verbringen. Während der Vollzeitmission seien jedoch keine Ferien bzw. Urlaube vorgesehen, sodass es nicht angebracht erscheine, auf dieses Kriterium abzustellen.

2.3.3 Weitere Fragen des UFS

Vom UFS sei die Beantwortung einiger Fragen, die unten stehend angeführt seien, als für die Abklärung des Sachverhaltes wesentlich genannt worden. Um diese Fragen eingehend beantworten zu können, sei dem Antragsteller ein Vorhalt übersandt worden. Das zuständige Ressort wandte sich über die Rechtsanwaltskanzlei G.K. an den Vorstand der Kirche H. Festgehalten werde, dass die Anfrage an die RA Kanzlei G.K. im Dezember 2004 erfolgt sei, eine Antwort – trotz Urgenzen - sei jedoch erst im Februar 2006 eingetroffen.

„Fragen des UFS (verkürzt) und Beantwortung der zuständigen Abt.:“

Ist eine entgeltliche Karriere im Rahmen des gesetzlichen Unterrichtes der Kirche H als Religionslehrer denkbar oder wird der Unterricht an Schulen gewöhnlich ehrenamtlich erteilt ? Gemäß den Ausführungen des UFS ist eine entgeltliche Tätigkeit im Rahmen der Kirche H bzw. des C möglich, wenn auch nur in sehr begrenztem Rahmen (derzeit 1 - 2 Personen in Österreich).

Lassen sich die Ausbildungsinhalte der Vollzeitmission eindeutig mit dem gesetzlichen Unterricht in Österreich in Verbindung bringen und vom Wissen, das für die Lehre in den Sonntagsversammlungen erforderlich ist, abgrenzen?

Sollte bei der Teilnahme an den Sonntagsversammlungen während der Vollzeitmission das gleiche Wissen erworben werden, wie dies auch "einfache" Kirchenmitglieder tun, ist vom Ausüben von Bräuchen zu reden und nicht vom Vorliegen einer Berufsausbildung.“

Die Fragen 2 und 3 zielten auf die Vorschriften ab, die die Berufsausbildung zum Religionslehrer der Kirche H regeln sollen. Sowohl dem Antwortschreiben des Antragstellers als auch der Stellungnahme der Kanzlei G.K. sei keine Antwort auf diese Fragen zu entnehmen. Es müsse daher angenommen werden, dass keine geregelten Vorschriften für die Ausbildung zum Religionslehrer existierten. Wie schon weiter oben dargestellt, sei für den VwGH ein geregeltes Ausbildungsverfahren eine wesentliche Voraussetzung für das Vorliegen einer Berufsausbildung. Die Kirche H habe sich in ihren Stellungnahmen wiederholt auf die verfassungsrechtlich gewährleistete Autonomie der Kirche berufen und deshalb konkrete Aussagen über Ausbildungsinhalte und -abläufe, die von angehenden Religionslehrern absolviert werden müssen, abgelehnt. Ausdrücklich werde seitens des Finanzamtes betont, dass die Autonomie der Kirche H in keinsten Weise in Frage gestellt werde und ihr

selbstverständlich die Auswahl geeigneter Religionslehrer und deren Ausbildung obliege. Nach Ansicht des Finanzamtes werde die Autonomie der Kirche aber auch nicht dadurch eingeschränkt, dass für die Beantwortung der Frage, ob es sich bei der Vollzeitmission um eine Berufsausbildung im Sinne des FLAG 1967 handle, die gleichen Maßstäbe angelegt würden, die für jede andere Berufsausbildung gelten. Die Inhalte der Vollzeitmission seien nach der Verkehrsauffassung sehr allgemein gehalten und würden vor allem dazu dienen, psychologische, didaktische, organisatorische und auch religiöse Fähigkeiten zu erweitern, die für die Bekehrungsarbeit erwachsener Menschen nützlich seien, womit aber nicht von einer Berufsausbildung für einen österreichischen Religionslehrer für Kinder und Jugendliche auszugehen sei.

Wie ausgeführt, handle es sich bei der Vollzeitmission vor allem um das Aneignen von gewissen Fertigkeiten und Sammeln von gewissen Erfahrungen. Die konkrete Ausbildung in Präsentation und Unterricht durch den Missionspräsidenten, die etwa vierzehntägig erfolge und jeweils ca. einen Tag in Anspruch nehme, sei nach Ansicht des Finanzamtes nicht speziell auf das Unterrichten von Kindern und Jugendlichen in Schulen ausgerichtet. Diese Fähigkeiten seien auch während der Vollzeitmission unerlässlich, siehe Schreiben der Kanzlei G.K. vom 23. 02. 2004 an die Abgabenbehörde erster Instanz. Das Sprachstudium sei als Privatleben zu werten, falls nicht zusätzliche Informationen diesbezüglich zu Tage treten würden. Das Sprachstudium sei dann zu absolvieren, wenn der Missionar der Sprache des Landes, in das er zur Absolvierung der Missionszeit versetzt werde nicht mächtig sei. Dies stelle natürlich eine Grundvoraussetzung für die Mission dar, vor allem deshalb, da den Missionaren keine Einflussnahme auf den Ort des Tätigwerdens zukomme. Dies werde von der Zentrale der Kirche in U bestimmt. Somit könne das Sprachstudium wie schon oben ausgeführt, nicht der Berufsausbildung zugerechnet werden. Die "Ausbildung im engeren Sinn" stehe während der Vollzeitmission zeitmäßig im Vordergrund (ca. 10 - 15 Stunden Bekehrungsarbeit, ca. zweieinhalb Stunden Studium). Die "Ausbildung im engeren Sinn" sei, wie schon dargestellt, unbestritten als Privatleben zu werten. Den Erhebungen zufolge (z.B. P), fänden sich keinerlei Hinweise darauf, dass man während der Vollzeitmission eine Ausbildung zum gesetzlichen Religionslehrer absolviere. Vielmehr fänden sich Aussagen wie "sehr oft unterbrechen Mitglieder ihre Berufsausbildung und geben diese Zeit freiwillig, um den Mitmenschen zu dienen." Eine gesetzliche Grundlage bzw. kircheninterne internationale Norm für das Erfordernis der Vollzeitmission für die Tätigkeit als Religionslehrer sei nicht genannt worden, ebenso wenig eine Erläuterung, warum die österreichischen Voraussetzungen diesbezüglich anscheinend sehr viel enger gestaltet seien.

Aufgrund der vorstehenden Ausführungen gehe das Finanzamt davon aus, dass die Vollzeitmission keine Berufsausbildung darstelle und der Antrag auf Gewährung der Familienbeihilfe für R und E sei daher abzuweisen.

2.4 Vorlageantrag vom 24. Juli 2006

Gegen die Abweisung der Berufung wurde eine „Berufung gegen den Abweisungsbescheid vom 20. 06. 2006“ eingebracht, die von der Abgabenbehörde erster Instanz als Antrag auf Vorlage an die Abgabenbehörde zweiter Instanz (UFS, Salzburg) gewertet wurde. In der Begründung wurde unter anderem ausgeführt, dass der Bescheid wegen seines Inhaltes rechtswidrig sei. Die erstinstanzliche Behörde sei der Ansicht, dass keine Berufsausbildung vorliege, was unrichtig sei.

Dazu sei auszuführen, dass gemäß § 2 Abs. 1 lit. b FLAG 1967 idgF Anspruch auf Familienbeihilfe für volljährige Kinder, die das 26. Lebensjahr noch nicht vollendet haben bestehe, die für einen Beruf ausgebildet oder in einem erlernten Beruf in einer Fachschule fortgebildet würden, wenn ihnen durch den Schulbesuch die Ausübung ihres Berufes nicht möglich sei. Gemäß § 2 Abs. 1 Religionsunterrichtsgesetz, BGBl. 190/1949 idgF werde der Religionsunterricht in den im § 1 Abs. 1 leg. eil. genannten öffentlichen Schulen durch die betreffende gesetzlich anerkannte Kirche oder Religionsgemeinschaft besorgt, geleitet und unmittelbar beaufsichtigt. Gemäß § 3 Abs. 1 Religionsunterrichtsgesetz würden die Religionslehrer an den öffentlichen Schulen, an denen Religionsunterricht Pflichtgegenstand oder Freigegegenstand sei, entweder

- a) von der Gebietskörperschaft (Bund, Länder), die die Diensthoheit über die Lehrer der entsprechenden Schule ausübten, angestellt oder
- b) von der betreffenden gesetzlich anerkannten Kirche oder Religionsgesellschaft bestellt werden.

Gemäß § 4 Abs. 2 leg. c dürfen die Gebietskörperschaften nur solche Personen als Religionslehrer anstellen, die von der zuständigen kirchlichen (religionsgesellschaftlichen) Behörde als hiezu befähigt und ermächtigt erklärt worden sind. Gemäß § 5 Abs. 1 Religionsunterrichtsgesetz müssten die gemäß § 3 Abs. 1 lit. b leg. c von den gesetzlich anerkannten Kirchen und Religionsgesellschaften bestellten Religionslehrer die österreichische Staatsbürgerschaft besitzen und das Erfordernis der kirchlich (religionsgesellschaftlich) erklärten Befähigung und Ermächtigung erfüllen.

Die Kirche J.C. sei eine staatlich anerkannte Religionsgesellschaft (BGBl. 1), die durch den Österreichischen Kirchenvorstand vertreten werde. Der Österreichische Kirchenvorstand sei das allein befugte Organ die gemäß § 5 Abs. 1 Religionsunterrichtsgesetz erforderliche Befähigung zu erteilen. Diesbezüglich habe der Österreichische Kirchenvorstand festgelegt, dass die erfolgreiche Absolvierung einer Mission Voraussetzung für die Befähigung zum

Religionslehrer gemäß Religionsunterrichtsgesetz sei. Die "erfolgreiche Absolvierung" werde durch den jeweils zuständigen Missionspräsidenten durch die Ausstellung der Entlassungsurkunde schriftlich bestätigt.

Der Verwaltungsgerichtshof habe hiezu in einem gleich gelagerten Fall festgehalten (VwGH 27. 03. 2003, 99/15/0080):

"Erweist sich die Missionstätigkeit als Voraussetzung für die Lehrtätigkeit und besteht die Missionstätigkeit nicht bloß in praktischer Arbeit, sondern auch in einer zielgerichteten Ausbildung in den vom Religionsunterricht umfassten Bereichen, liegt eine Berufsausbildung im Sinne des § 2 Abs. 1 lit b FLAG 1967 vor. Daran ändert nichts, dass auch ein zweiter Bildungsweg über bestimmte Seminare eröffnet ist."

Tatsächlich bestehe die Missionstätigkeit auch in einer zielgerichteten Ausbildung. Dazu gehörten neben anderen Ausbildungsinhalten auch die Teilnahme an Lehrveranstaltungen, Ausbildungsseminaren, der Besuch der Sonntagsschule, das Studium der Heiligen Schriften und der Besuch der Priestertumsversammlung für Männer bzw. der Frauenhilfsvereinigung für Frauen. Die Inhalte würden dem Lehrstoff gemäß der Bekanntmachung des Bundesministers für Unterricht, Kunst und Sport vom 21. April 1988 betreffend den Lehrplan für den Religionsunterricht der Kirche J.C. an Pflichtschulen, mittleren und höheren Schulen, entsprechen. Zu ergänzen sei, dass der Ort des Missionsdienstes, also die Ausbildungsstätte, nicht vom Auszubildenden selbst gewählt werden könne, sondern von den dazu berufenen Würdenträgern der Kirche vorgegeben werde. Der Ort der Ausbildungsstätte sei also nicht selbst wählbar. Es liege daher auch eine Berufsausbildung im Sinn des § 2 Familienlastenausgleichsgesetzes vor. Die erstinstanzliche Behörde hätte daher die Erwägungen, die sie zu der Meinung veranlassten, dass keine Berufsausbildung vorliege, im Hinblick auf obige Ausführungen schlüssig darlegen müssen. Hätte sie dies getan, würde sie auch zum Ergebnis gekommen sein, dass eine Berufsausbildung vorliege. Es werde daher beantragt, dass der angefochtene Bescheid abgeändert werde und die Familienbeihilfe antragsgemäß gewährt werde, und nur vorsichtshalber auch die Aufhebung des Bescheids und die Zurückverweisung an die erstinstanzliche Behörde zur Verfahrensergänzung beantragt.

3) Verfahren vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz

Die Abgabenbehörde erster Instanz legte die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz (UFS, Salzburg) vor und verständigte den Berufungswerber von der Vorlage.

Dem Berufungswerber wurde vom Referenten des UFS, Salzburg der vom zuständige Organ der Abgabenbehörde erster Instanz angefertigte Aktenvermerk vom 20. Juni 2006 – hinsichtlich des Inhaltes wird auf Punkt 2.2 Telefonische Anfrage vom 20. 6. 2006 verwiesen – mit dem Ersuchen um Stellungnahme übersandt, ob die von seinen Kindern gegenüber der

Vertreterin der Abgabenbehörde erster Instanz gemachten Angaben betreffend der Dauer ihrer Missionstätigkeit in den USA den Tatsachen entsprechen oder nicht.

In Beantwortung dieses Vorhaltes führte der Berufungswerber zunächst aus, dass die Zeitangaben über die Dauer des Aufenthaltes der Kinder in den USA **richtig seien**. Weiters führte er aus, dass

„Bei aller gebührenden Hochachtung Ihrer ausführlichen Durchleuchtung meines Anliegens muss ich Sie allerdings darauf aufmerksam machen, dass Sie meiner Meinung nach bei aller Liebe zum Detail den Blick für das Wesentliche verloren haben. Ähnlich wie ein Bildhauer von Zeit zu Zeit sein Werk aus etwas Abstand betrachten muss um sicher zu gehen, dass bei der Detailbearbeitung nicht die Proportionen für das Gesamtwerk verloren gehen, so möchte ich Ihnen mit diesem Schreiben einmal den Blick für eine etwas andere Sicht öffnen.

Als staatlich anerkannte Kirche ist die Kirche J.C. mit ihren ca. 4000 Mitgliedern in Österreich eine relativ kleine aber nicht unbedeutende Gruppe von Christen. Die Gläubigen haben sich bei ihrer Taufe verpflichtet, dem Beispiel Jesu Christi nachzufolgen. Viele Familien in dieser Kirche haben mehr als nur ein oder zwei Kinder und sind bereit dafür Opfer in Kauf zu nehmen. Damit tragen diese Eltern unter anderem dazu bei, dass es auch in Zukunft Steuerzahler in Österreich geben wird. Wir haben fünf Kinder.

Diese Kirche finanziert sich selbst durch die Spenden Ihrer Mitglieder und beansprucht keinerlei finanzielle Unterstützung von Seiten des Staates. Alle Priester in dieser Kirche erfüllen ihren geistlichen Dienst ehrenamtlich. Die Religionslehrer für unsere Kinder und Jugendlichen werden aus den Reihen der Mitglieder berufen und von der Kirche entweder bezahlt, oder sie dienen ehrenamtlich. Die Religionslehrer mancher anderer Kirchen werden vom Staat bezahlt. Sämtliche Gemeindehäuser dieser Kirche werden durch Mittel der Kirche finanziert und auch von ihr erhalten. Kein einziger Cent an staatlicher Unterstützung wurde hierfür verlangt.

Viele unserer engagierten jungen Männer und Frauen erklären sich bereit im Alter von 19 bis 23 Jahren ihre reguläre Ausbildung zu unterbrechen und für 18 oder 24 Monate ins Ausland zu gehen um dort zu lernen die Lehre Jesu Christi zu lehren. Diese jungen Menschen finanzieren ihren Aufenthalt selbst oder werden von den Angehörigen unterstützt. Sie vertreten ihre Heimat Österreich in vielen Ländern dieser Erde. Sie möchten die Welt verbessern und bekommen für ihren Einsatz keinen Cent bezahlt. Sie kommen aber als gereifte, erfahrene und glaubensstarke junge Menschen in ihre Heimat zurück, bereit auch hier in ihrer Heimat einen nützlichen Beitrag zur Gesellschaft zu leisten. Auf solche junge Idealisten kann Österreich zählen. Einige dieser jungen Menschen entscheiden sich nach ihrer Rückkehr auch als vollzeitige, bezahlte Religionslehrer innerhalb der Kirche tätig zu werden.

Ist es so betrachtet nicht eine eher beschränkte Sichtweise, wenn man solchen Menschen auch noch die ihnen zustehende Familienbeihilfe strittig machen will, jahrelange Untersuchungen führt, die Eltern mit Detailfragen löchert und verhört, und eine Menge von Akten von hier nach dort und wieder zurück verschiebt um vielleicht doch ein „i – Tüpfelchen“ zu finden, das nicht an korrekter Stelle gesetzt ist? Ist es so gesehen nicht etwas kleinlich wenn eine Kirche, die den österreichischen Staat in keiner Weise finanziell belastet, dann auch noch um die Familienbeihilfe für ihre jungen Mitglieder während der Missionszeit kämpfen muss? Wie viele Millionen Euro wurden schon in abgewirtschaftete Staatsbetriebe investiert, und hier wird wegen einiger hundert Euro Familienbeihilfe für junge Menschen so ein Spektakel gemacht? Solche tatkräftigen jungen Menschen muss man doch mit offenen Armen aufnehmen und unterstützen wo es nur möglich ist. Was könnte Österreich besseres passieren, als viele solcher Staatsbürger sein Eigen nennen zu dürfen. Ich hoffe Sie können für einen Moment Ihre "Finanzbeamten Brille" ablegen um mit Ihren natürlichen Augen wirklich zu sehen und zu verstehen. In diesem Sinne würde ich mich freuen, wenn dieses Kapitel nach all den Jahren endlich positiv erledigt und abgeschlossen werden könnte."

Über die Berufung wurde erwogen:

Kinder, die sich ständig im Ausland aufhalten § 5 Abs. 3 FLAG 1967

A) Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes

Zur Verfassungsmäßigkeit des § 5 Abs. 4 Familienlastenausgleichsgesetz 1967 (FLAG 1967) - nunmehr § 5 Abs. 3 FLAG 1967 - hat der Verfassungsgerichtshof mehrfach Stellung genommen, zuletzt in seinem Erkenntnis vom 4. Dezember 2001, B 2366/00.

Gemäß § 2 Familienlastenausgleichsgesetz 1967 (FLAG 1967) haben Anspruch auf Familienbeihilfe Personen, die im Bundesgebiet einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben (und noch weitere, in den folgenden Bestimmungen des FLAG 1967 genannte Bedingungen erfüllen), für minderjährige Kinder sowie unter bestimmten Voraussetzungen für volljährige Kinder. Anspruchsberechtigt ist grundsätzlich die Person, zu deren Haushalt das Kind gehört (§ 2 Abs 2 FLAG 1967).

§ 5 Abs 4 FLAG 1967, idF BGBl. 201/1996, hat folgenden Wortlaut:

Kein Anspruch auf Familienbeihilfe besteht für Kinder, die sich ständig im Ausland aufhalten. Durch BGBl. I 142/2000 hat der Absatz 4 des § 5 mit Wirkung ab 1. Jänner 2001 die Bezeichnung "Absatz 3" erhalten.

Die Vorschrift des § 5 Abs 3 FLAG (idF BGBl. I 142/2000) bewirkt im Ergebnis, dass unbeschränkt steuerpflichtige Personen, die im Ausland lebenden Kindern gegenüber zu Unterhaltsleistungen verpflichtet sind, die auch in diesem Fall gebotene steuerliche Berücksichtigung der eingeschränkten Leistungsfähigkeit im Wege von Transferleistungen

nicht erhalten, da ihnen die Transferleistungen auch in jenem Umfang verweigert werden, in dem sie zur Kompensation der aus der Nichtabzugsfähigkeit des Unterhaltes resultierenden steuerlichen Mehrbelastung erforderlich sind. Dem Gesetzgeber steht es frei, die steuerliche Berücksichtigung von Familienlasten bei verschiedenen Fallgruppen nach verschiedenen Methoden vorzunehmen, wenn hierfür sachliche Gründe ins Treffen geführt werden können. Dass derartige Gründe bei sich ständig im Ausland aufhaltenden Kindern im Hinblick auf die Unterschiede in den tatsächlichen Lebensverhältnissen, die Besonderheiten der Beweislage und die jeweils zu berücksichtigende Rechtslage (etwa auch hinsichtlich im Ausland gewährter familienbezogener Leistungen) vorliegen, scheint dem Verfassungsgerichtshof (siehe Erkenntnis vom 4. Dezember 2001, B 2366/00) nicht zweifelhaft zu sein.

Für die hier diskutierte Fallgruppe der sich ständig im Ausland aufhaltenden Kinder ist einerseits der Anspruch auf Familienbeihilfe ausgeschlossen; andererseits lässt sich den Regelungen des EStG 1988 nicht entnehmen, dass damit die steuerliche Berücksichtigung der solchen (nicht volljährigen) Kindern gegenüber bestehenden Unterhaltsverpflichtung schlechthin ausgeschlossen wäre. Sie ist jedoch Sache des Einkommensteuerrechts. Ein verfassungsrechtlich begründeter Anspruch auf Gewährung der Familienbeihilfe ist nicht anzunehmen (VfGH vom 4. Dezember 2001, B 2366/00).

B) Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes

Gemäß § 5 Abs. 4 FLAG 1967 – nunmehr § 5 Abs. 3 FLAG 1967 - besteht kein Anspruch auf Familienbeihilfe für Kinder, die sich ständig im Ausland aufhalten, es sei denn, dass die Gegenseitigkeit durch Staatsverträge verbürgt ist. Mit den USA besteht kein die Gegenseitigkeit verbürgender Staatsvertrag (vgl. Burkert-Hackl-Wohlmann-Galletta, Kommentar zum Familienlastenausgleich, § 5 FLAG Anmerkung 5).

Zu § 5 Abs. 4 FLAG 1967 – nunmehr § 5 Abs. 3 FLAG 1967 - hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 8. Juni 1982, 82/14/0047, ausgesprochen, dass zur Auslegung des Begriffes des "ständigen Aufenthaltes" auf § 26 Abs. 2 BAO zurückgegriffen werden kann. Danach hat jemand den gewöhnlichen Aufenthalt im Sinne der Abgabenvorschriften dort, wo er sich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, dass er an diesem Ort oder in diesem Lande nicht nur vorübergehend verweilt. Diese Begriffsbestimmung lasse sich zwanglos auf das "sich ständig im Ausland Aufhalten" des § 5 Abs. 4 FLAG 1967 – nunmehr § 5 Abs. 3 FLAG 1967 - übertragen. Denn wer sich in einem Land unter erkennbaren Umständen aufhalte, dass er dort nicht nur vorübergehend verweile, von dem müsse bei objektiver Betrachtung angenommen werden, dass er sich in jenem Land ständig aufhalte (siehe VfGH vom 19. Oktober 1993, 93/14/0118). Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu § 5 Abs. 4 FLAG 1967 – nunmehr § 5 Abs. 3 FLAG 1967 – ist daher der ständige Aufenthalt im Ausland im Sinn des unter den Gesichtspunkten des

Vorliegens eines gewöhnlichen Aufenthaltes nach § 26 Abs. 2 BAO zu beurteilen (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 19. Oktober 1993, 93/14/0118, mwN, sowie VwGH vom 10. August 2005, 2004/13/0170 und 15. November 2005, 2002/14/0103). Das Tatbestandsmerkmal "gewöhnlicher Aufenthalt" verlangt eine körperliche Anwesenheit. Die Umstände (Absicht hat dabei keine Bedeutung) müssen ferner dafür sprechen, dass Anwesenheiten nicht nur vorübergehend sein sollen, dass also eine gewisse sachlich-räumliche Beziehung zum Aufenthaltsort bestehen soll; die Lebensverhältnisse, geschäftliche Betätigung am Aufenthaltsort usw. werden zu berücksichtigen sein (Stoll, Bundesabgabenordnung, Handbuch, Wien 1980, Seiten 72 und 73, und die darin zitierte Judikatur). Die Annahme eines gewöhnlichen Aufenthaltes im Sinn der Abgabenvorschriften setzt somit nicht einmal einen mehr als sechs Monate dauernden Aufenthalt voraus. Vielmehr kann ein gewöhnlicher Aufenthalt auch bei einer kürzeren Aufenthaltsdauer vorliegen, sofern nur der Aufenthalt unter Umständen genommen wird, die erkennen lassen, dass es sich nicht nur um ein bloß vorübergehendes Verweilen handelt. Dies gilt auch dann, wenn letztlich aus ursprünglich nicht vorherzusehenden Gründen die tatsächliche Dauer des Auslandsaufenthaltes kürzer ausgefallen ist (siehe VwGH vom 31. März 1992, 87/14/0096 VwGH unter Hinweis auf das Erkenntnis vom 11. Februar 1972, 735/70). Andererseits kann aber auch bei einem sieben bis achtmonatigen Aufenthalt nicht schon allein aufgrund der Dauer von einem ständigen Aufenthalt gesprochen werden. Es ist auf die Umstände des Einzelfalles abzustellen (siehe VwGH 19. Oktober 1993, 93/14/0118). Ein Aufenthalt in dem genannten Sinn verlangt, wie bereits ausgeführt, grundsätzlich körperliche Anwesenheit. Daraus folgt, dass eine Person nur einen gewöhnlichen Aufenthalt haben kann (vgl. beispielsweise das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 13. Dezember 1982, 17/1603/80, sowie Ritz, BAO², § 26, Tz 13). Um einen gewöhnlichen Aufenthalt aufrecht zu erhalten, ist aber keine ununterbrochene Anwesenheit erforderlich. Abwesenheiten, die nach den Umständen des Falles nur als vorübergehend gewollt anzusehen sind, unterbrechen nicht den Zustand des Verweilens und daher auch nicht den gewöhnlichen Aufenthalt (vgl. z.B. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 31. März 1992, 87/14/0096), was im gegenständlichen Verfahren aber ohnehin nicht gegeben ist, da bei beiden Kindern ein durchgehender Aufenthalt im Ausland vorlag.

C) R und E haben sich ständig im Ausland aufgehalten

Im gegenständlichen Verfahren ist, wie auch der Entscheidung des UFS, Salzburg vom 2. zu entnehmen ist, vorrangig zu prüfen, ob der Aufenthalt der beiden Kinder in den USA ein ständiger war und damit ein Ausschließungsgrund für den Anspruch auf Familienbeihilfe vorliegt oder nicht.

Es ist **unbestritten**, dass sich

- die Tochter R in der Zeit vom 16. Dezember 2003 bis 29. Juli 2005 und damit über **19 Monate** in den USA aufgehalten hat um ihrer Missionstätigkeit nachzukommen sowie
- der Sohn E in der Zeit vom 18. November 2003 bis 16. Jänner 2006 und damit über **25 Monate** in den USA aufgehalten hat um seiner Missionstätigkeit nachzukommen.

Demnach kommt es bezogen auf das gegenständliche Verfahren darauf an, ob sich die Tochter R und der Sohn E in den USA unter Umständen aufgehalten haben, die erkennen ließen, dass sie in diesem Land (USA) nicht nur vorübergehend verweilten. Diese nicht auf den Mittelpunkt der Lebensinteressen abstellende Beurteilung ist nach **objektiven Kriterien** zu treffen, wobei es auf subjektive Momente nicht ankommt. In diesen Zeiträumen haben sich die Kinder des Berufungswerbers ständig in den USA aufgehalten und sind während dieser Zeit auch nicht nach Österreich gekommen, wie dies der Berufungswerber in seinem Schriftsatz vom 3. September 2005 auf diesbezügliches Ersuchen der Abgabenbehörde erster Instanz bestätigte. Betrachtet man den Aufenthalt der Kinder in den USA in ihrer Gesamtheit, so haben sich sowohl R als auch E ständig in den USA aufgehalten und unter Umständen dort aufgehalten, die erkennen lassen, dass sie in diesem Lande nicht nur vorübergehend verweilten. Ausgehend von den Ausführungen in dem Bescheid des UFS, Salzburg vom 2.. begann der Aufenthalt in den USA mit einer **neunwöchigen** Vorbereitung auf die Missionstätigkeit. In diesen neun Wochen wurde

- das Studium der für die Kirche relevanten fünf heiligen Schriften geübt,
- ein Sprachstudium in Englisch absolviert,
- Seminare über die Vermittlung der Glaubensinhalte besucht, und
- Sport (Leibesertüchtigung) betrieben, sowie **weitere Ausbildungen**, wie
- täglich ein einstündiges Sprachstudium,
- das Selbststudium der heiligen Schrift,
- der Besuch von Gruppenseminaren,
- dem Unterricht durch den Missionspräsidenten, und
- der Besuch des Sonntagsunterrichts absolviert.

Nach Beendigung der **neunwöchigen** Vorbereitung begann bei beiden Kindern die eigentliche Missionstätigkeit, die R in Utah (Einsatzgebiet: U.S.) und E in Arizona (Einsatzgebiet: A.R.) absolvierten. Welche Aufgaben ein **Missionar/in** hat und welche Tätigkeiten im Rahmen der **Mission** zu erfüllen hat, wurde in dem Bescheid des UFS, Salzburg vom 2.. unter Punkt B) Sachverhalt; c) Missionstätigkeit basierend auf der 63-

seitigen Unterlage mit dem Titel "Handbuch für Missionare" - Stand 1987, 1990 ausführlich dargelegt und zusammengefasst wie folgt beschrieben:

- Ein **Missionar** ist ein Mitglied der Kirche, das berufen ist, den Völkern der Erde das Evangelium zu verkünden. Die Missionsarbeit hat in der Kirche H eine lange Tradition. Die Mitglieder der Kirche betrachten es als Vorzug, diese Missionstätigkeit ausüben zu können.
- Die **Missionsarbeit** der Kirche H ist ein Charakteristikum der weltweiten Kirche und basiert auf dem biblischen Prinzip des Aussendens von jeweils zwei Missionaren. Die Missionare sind deshalb immer paarweise unterwegs und verbringen die gesamte Missionszeit mit einem zweiten Missionar, mit dem sie auch die ganze Zeit ein Zimmer teilen (siehe Handbuch für Missionare).
- Die Kirche H verkündet aktiv die Lehre vom wiederhergestellten Evangelium Jesu Christi. Dazu bedient sie sich der Missionare, die diese Tätigkeit als Ehrenamt unbezahlt ausüben. Auf der ganzen Welt sind über 60.000 Missionare (Stand 2003) tätig.
- Bei den meisten Missionaren handelt es sich um junge, ledige Männer und Frauen zwischen 19 und 21 Jahren, die eineinhalb Jahre (Frauen) oder zwei Jahre (Männer) lang ganztags im Einsatz sind.
- Die Missionare bringen das Evangelium den Menschen, die daran interessiert sind. Außerdem leisten sie Dienst im Gemeinwesen. Einige Missionare haben Sonderaufgaben im medizinischen Bereich, bei der Wohlfahrt oder Ähnlichem.
- L , eine offizielle monatliche Zeitschrift der Kirche H mit religiösen Unterweisungen, Nachrichten der Kirche und inspirierten Botschaften für Mitglieder der Kirche und Familien beantwortet die Frage, wie man seinen Freunden begreiflich machen kann, warum man auf Mission gehen möchte, etwa auszugsweise so:
- Es wird festgehalten, dass wer auf Mission war, meistens erzählt, was er gelernt hat, und das sind in der Regel Disziplin, fleißiges Arbeiten, der Umgang mit anderen Menschen, Geldeinteilung und Ausdauer. L rät, seinen Freunden zu erzählen, dass viele Missionare außerdem eine Fremdsprache lernen und in einem anderen Land leben. Die meisten Menschen würden dies als Erweiterung ihres Horizontes betrachten (L Oktober 2001, 17).

Dem UFS liegt eine von der Kirche H herausgegebene 63-seitige Unterlage mit dem Titel "Handbuch für Missionare" - Stand 1987, 1990 vor. In dieser Broschüre finden sich folgende Themen:

Überschrift	Handbuch für Missionare - Anleitungen auszugsweise	Seite(n)
Ihre Berufung	Der Herr möchte, dass sich jeder Mensch bekehrt. Durch Ihre	3 - 6

	Bekehrungsarbeit können Sie den Menschen helfen. Halten Sie sich beim Missionieren an das "Verpflichtungsmuster" (Hinweis auf eine, nicht vorliegende Unterlage mit der Bezeichnung "Anleitung für die Missionare") Bereiten Sie die Menschen darauf vor; fordern Sie auf, sich dazu zu verpflichten, dass sie sich schließlich taufen lassen.	
Missionsarbeit	Halten Sie sich, um gute Missionsarbeit zu leisten, an das Verpflichtungsmuster, und konzentrieren Sie sich dabei auf die folgenden wichtigen Punkte: FINDEN, BELEHREN: Nehmen Sie die Lektionen durch (dieser Teil enthält einen Hinweis auf eine weitere, nicht vorliegende Unterlage mit der Bezeichnung "Anweisungen für die Lektionen") TAUFE und EINGLIEDERN	7 - 13
Der Aufbau der Mission	Der Missionspräsident hat zwei Assistenten. Die Mission ist in Zonen und Distrikte aufgeteilt.	14
Missionarregeln	Dieser Teil enthält Anweisungen zu den Themen AUFTRETEN, KLEIDUNG und ÄUßERE ERSCHEINUNG, TAGESPLANUNG, SONN und FEIERTAGE, VORBEREITUNGSTAG, BEZIEHUNG zu den MITMENSCHEN; LANDESGESETZE und LANDESSITTEN, DIENST an der ALLGEMEINHEIT, WOHNUNG, FASTEN, GESUNDHEIT und SICHERHEIT, FINANZEN und FAHRZEUGGEBRAUCH	15 - 46
Heilige Handlungen des Priestertums	Dieser Teil befasst sich mit der Anführung von Richtlinien für Handlungen des religiöse Handlungen	46 – 62
Zum Abschluss	Studieren Sie die Verhaltensmuster und Anregungen in diesem Handbuch, damit Sie den Anforderungen Ihrer Mission gerecht werden. Halten Sie sich an diese Richtlinien für Ihre Sicherheit und Ihr Wohlbefinden.	62 - 63

Der Tages- und Wochenablauf eines/einer Missionars/Missionarin wurde in dem Bescheid des UFS, Salzburg vom 2.. – Seite 31 – dargelegt und gestaltet sich wie folgt:

	Tag 1 bis Tag 6	Tag 7
00.00 bis 07.00 Uhr	Nachtruhe	Nachtruhe

07.00 bis 08.00 Uhr	Studium im „dualen Lernsystem“	Studium im „dualen Lernsystem“
08.00 bis 09.00 Uhr	Selbststudium	Selbststudium
09.00 bis 12.00 Uhr	Missionieren	von 9.00 bis 17.00 Uhr Persönlicher Vorbereitungstag
12.00 bis 13.00 Uhr	Mittagessen	
13.00 bis 17.00 Uhr	Missionieren	
17.00 bis 18.00 Uhr	Abendessen	Abendessen
18.00 bis 21. 00 Uhr	Missionieren	Missionieren
21.00 bis 22.00 Uhr	Planung des nächsten Tages	Planung des nächsten Tages
22.00 bis 00.00 Uhr	Nachtruhe	Nachtruhe

Aus diesem Tages- und Wochenablauf ergibt sich, dass der der/die Missionar/Missionarin seinen Tagesablauf penibel plant in dem der persönliche Kontakt zur Wohnbevölkerung seines/ihrer Einsatzgebietes im Zentrum seiner/ihrer Bemühungen steht um damit seiner/ihrer Berufung nachzukommen. Auch das einstündige Sprachstudium, das Selbststudium der heiligen Schrift, der Besuch von Gruppenseminaren, der Unterricht des Missionspräsidenten sowie der Besuch des Sonntagsunterrichts setzt die persönliche Anwesenheit des/der Missionars/Missionarin voraus. Damit ist aber der Missionar/die Missionarin während der gesamten Missionszeit in den USA körperlich anwesend. Ein persönlicher Kontakt mit Personen im Herkunftsstaat Österreich ist - wenn überhaupt nur schriftlich oder telefonisch möglich – sofern dies überhaupt während der Missionszeit erwünscht ist, da bereits anlässlich der Berufung zur Leistung der Mission ausdrücklich darauf hingewiesen wird, dass von einem Missionar/einer Missionarin erwartet wird, dass er/sie all seine/ihre Zeit und Aufmerksamkeit dem Dienst des Herrn widmet und seine/ihre persönlichen Angelegenheiten zurückstellt um das wesentliche Ziel der Vollzeitmission - das Erlernen von Disziplin, Ausdauer und Geldeinteilung, fleißiges Arbeiten, der Umgang mit anderen Menschen und Kulturen, wie dies in der kircheninternen, monatlich erscheinenden Zeitschrift L ausgeführt wird – zu erfüllen.

Nach Ansicht des Referenten des UFS, Salzbug haben sich daher

- die beiden Kinder des Berufungswerbers – R und E – objektiv betrachtet über **19 Monate** bzw. über **25 Monate** ständig in den USA aufgehalten, weil
- die Umstände sprechen dafür, dass die Anwesenheit nicht nur vorübergehend war, und

- sie sich unter Umständen in den USA aufgehalten haben die erkennen ließen, dass sie in diesem Land (USA) nicht nur vorübergehend verweilten, weil
- auf Grund der Erfüllung der Vollzeitmission sowie einer von beiden Kindern beantragten Verlängerung eine gewisse sachlich-räumliche Beziehung zu ihrem Aufenthaltsort (Einsatzgebiet) bestanden hat, und
- sie in diesen über **19 Monate** bzw. über **25 Monate** dauernden Aufenthalt in den USA daher ihren **gewöhnlichen Aufenthalt** in ihrem Einsatzgebiet und damit in den USA hatten, weil
- **subjektiven Absichten** keine Bedeutung beizumessen ist.

Der Ansicht der Abgabenbehörde erster Instanz, dass sich der ständige Aufenthalt der Missionare in Österreich befindet, weil der Auslandsaufenthalt von Beginn an für eine begrenzte Zeit angetreten worden sei, wird vom Referenten des UFS, Salzburg unter Hinweis auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes nicht geteilt.

Denn die im § 2 Abs. 5 lit b FLAG für die Haushaltszugehörigkeit bei auswärtiger Berufsausübung aufgestellten Fiktionen – und auf diese nimmt offenbar die Rechtsansicht der Abgabenbehörde erster Instanz Bezug –, hat für die gegenständliche Prüfung eines ständigen Auslandsaufenthaltes im Sinne des § 5 Abs. 4 FLAG 1967 – nunmehr § 5 Abs. 3 FLAG 1967 – **keine Bedeutung** siehe (VwGH 20. 6. 2000, 98/15/0016).

Die Berufung gegen die Abweisung des Antrages auf Gewährung der Familienbeihilfe für die Tochter R ab 1/2004 bis 7/2005 und für den Sohn E ab 2/2004 bis 12/2005 war abzuweisen, weil sich beide Kinder während dieses Zeitraumes objektiv betrachtet ständig in den USA aufgehalten haben und daher **ein Ausschließungsgrund** vorlag, der eine Prüfung, ob die Erfüllung der Vollzeitmission eine Berufsausbildung ist oder nicht, erübrigte.

Salzburg, am 9. Jänner 2009