



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 23. November 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 8. November 2005 betreffend Einkommensteuer 2004 entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

In der Einkommensteuererklärung für 2004 vom 25.4.2005 beantragte der verheiratete Berufungswerber (Bw) ua

- Kinder:
Sonderausgabenerhöhungsbetrag ab 3 Kinder;
Mehrkindzuschlag ;
er habe 3 Kinder, für die er oder sein Partner 2004 für mindestens sieben Monate die Familienbeihilfe bezogen hätte; im Jahr 2004 sei die Familienbeihilfe und Kinderabsetzbetrag ab Juli bis Jahresende überwiesen worden, obwohl er schon ab Anfang Mai dafür berechtigt gewesen sei, was er bereits Mai 2004 beantragt habe.

- Reisekosten iHv € 1.410,--

Kosten für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten iHv € 1.007,--

Erläuterung des Bw dazu: *„Weil ich meine zweite Arbeitsstelle in Budapest habe, sollte ich regelmäßig zwischen Wien und Budapest hin- und herfahren, außerdem, soll ich für mich in Budapest eine zweite Haushaltsführung leisten. Die unter Punkt 723 gegebene Summe ist nur 1/5 der tatsächlichen Kosten, die Reste gehören zu meiner Frau und meinen drei Kinder, die auch regelmäßig wegen ihren Studium nach Ungarn hin- und herfahren und in der Wohnung gehalten haben.“*

- Freiwillige Weiterversicherungen iHv € 1.803,92,--

Erläuterung des Bw dazu: *„Freiwillige Pensionsversicherungsbeiträge habe ich für meine Frau und mich am 26.10. und 27.12. bezahlt. Mein Teil davon (€ 1.686,27) berechtigt mich in Ungarn auf eine Steuerermäßigung von 509,86€, die ich schon beantragt, jedoch noch nicht bekommen habe. Zum Beitrag meiner Frau in Ungarn gehört in Ungarn keine Steuerermäßigung.“*

- Außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt: Summe der Unterhaltsleistungen für folgende unterhaltsberechtigte Kinder, die sich ständig im Ausland aufhalten und für die kein Kinder- oder Unterhaltsabsetzbetrag zusteht;

Geburtsdatum der Kinder

11.9.1981, Anzahl der Monate 4

26.4.1983, Anzahl der Monate 4

11.12.1984, Anzahl der Monate 4

Höhe gesamt: 600,--

Erläuterung des Bw dazu: *„Meine drei Kinder studieren noch, sie hatten ab Jänner bis Ende April 2004 ein Hauptwohnsitz in einem damals nicht EU Mitgliedstaat (Ungarn), wo ich für ihren Unterhalt ankomme“*

- Außergewöhnliche Belastung aG eigener Behinderung von 70%

Erläuterung des Bw dazu: *„Mein Behinderungsstatus ist ab 16. Juli 2004 geltend“*

Der Bw übermittelte am 20.10.2005 den Bescheid über die Behinderung von 70% ab 16. Juli 2004.

Das FA erließ am 8.11.2005 den Einkommensteuerbescheid 2004. Darin wurden Sonderausgaben iHv € 450,98,-- und ein Freibetrag wegen eigener Behinderung iHv € 363,00,-- anerkannt. Der Mehrkindzuschlag, die Reisekosten und Kosten für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten, die ag Belastung wegen Unterhaltsleistungen für die Kinder wurden nicht anerkannt; der Alleinverdienerabsetzbetrag wurde iHv € 364,--

gewährt; die Beträge für freiwillige Weiterversicherung wurden iHv 450,98,-- (Viertel der Aufwendungen) gewährt.

Als Begründung wurde ausgeführt:

"Hinsichtlich der Abweichungen gegenüber Ihrem Antrag wird auf die vorjährige Begründung verwiesen.

Die Begründung eines eigenen Haushaltes am Beschäftigungsort (ausschlaggebend ist Beschäftigung in Österreich) bei gleichzeitiger Beibehaltung des Familienwohnsitzes (doppelte Haushaltsführung) ist beruflich veranlasst, wenn der Familienwohnsitz vom Beschäftigungsort des Stpfl so weit entfernt ist, dass ihm eine tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden kann. Die Kosten für die Wohnung in Ungarn stehen in keinem Zusammenhang mit den österreichischen Einkünften und konnten daher nicht berücksichtigt werden. Der Mehrkindzuschlag steht für jedes ständig im Bundesgebiet lebende dritte und weitere Kind zu, für das Familienbeihilfe gewährt wird. Da diese Voraussetzungen nicht erfüllt sind, kann der beantragte Mehrkindzuschlag nicht anerkannt werden."

In der Vorjahrsbegründung des FA Wien 4/5/10 war betreffend außergewöhnlicher Belastung wegen Unterhaltsleistungen für die Kinder ausgeführt worden:

"Lt Rz 866 der LStRL 2002 darf ab der Volljährigkeit des Kindes keine außergewöhnliche Belastung gem § 34 Abs 7 Z 5 EStG 1988 berücksichtigt werden. ... Da im betreffenden Fall das Volljährigkeitsalter für alle drei Kinder bereits erreicht ist, konnten die als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Unterhaltszahlungen nicht berücksichtigt werden."

In der Berufung, beim FA eingelangt am 23.11.2005, wurde vorgebracht:

- "1. Mehrkindzuschlag: Gegenüber Ihrer Begründung wohnen meine Kinder seit 1. Juli ständig in Österreich (s. beigelegte Kopien der Meldezettel). Sie halten sich in Ungarn nur vorübergehend wegen Studiumszwecke auf. Deshalb bitte ich Sie, den Mehrkindzuschlag ab 1. Juli zu gewährleisten.*
- 2. Alleinverdienerabsetzbetrag: Dieser Betrag wurde ohne Kinder (364 €) berechnet. Da ich im Jahr 2004 Familienbeihilfe wegen meine drei Kinder über 8 Monaten bezogen habe, sollte dieser Absetzbetrag 889 € sein. Meine Frau ist nicht beschäftigt, sie hat keine Einkünfte.*
- 3. Freiwillige Weiterversicherung: Im Jahr 2004 habe ich für mich 1686,27 € und für meine nicht beschäftigte Frau 117,65 € geleistet. Laut mein Verständnis sind diese Beträge in vollem Ausmaß abzugsfähig, sie fallen nicht unter den Viertelungsregel.*
- 4. Fahrtkosten: Mein Anspruch für Fahrtkosten wurde nicht anerkannt und wurde auch nicht in ihrer Begründung erwähnt. Fahrtkosten stehen für Fahrten zwischen zwei Mittelpunkten der Tätigkeit zu, unabhängig davon, ob ein Mittelpunkt im Ausland liegt. Deshalb beanspruche ich nochmals die Anerkennung meiner Fahrtkosten.*

5. Außergewöhnliche Belastungen: Mein Anspruch auf Unterhaltsleistungen in dem Zeitraum von 1.1.2004 – 30.4.2004 (damals war Ungarn noch kein EU-Mitgliedstaat) für meine drei, damals und auch noch, studierende Kinder, die selbst keine Einkommen hatten und haben, wurde nicht anerkannt und wurde in der Begründung gar nicht erwähnt. Deshalb beanspruche ich nochmals diesen Betrag für den Zeitraum von 1.1.2004 – 30.4.2004.

6. Unter dem Punkt ag Belastungen habe ich vergessen mein Anspruch auf Unterhaltsleistungen für meine drei damals und auch noch studierende Kinder in dem Zeitraum von 1.5.2004 - 31.12.2004 (ab dem Zeitpunkt, in dem Ungarn schon ein EU-Land war) in dem Wert von 2014,12 € einzureichen. Ich sollte in Ungarn Unterhalt für meine Kinder leisten, weil sie vorübergehend wegen Studiumszwecke sich dort aufhalten müssen. Der Betrag enthält nur den Kostenanteil der Kinder."

Mit BVE vom 17.5.2006 wurde der Berufung teilweise stattgegeben. Der Alleinverdienerabsetzbetrag iHv € 889,--, die Reisekosten sowie Kosten für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten wurden zusätzlich zum Erstbescheid anerkannt; die Kosten für freiwillige Weiterversicherung wurden im Gegensatz zum Erstbescheid nicht anerkannt.

In der Bescheidbegründung wurde ausgeführt:

"Der Berufung wird teilweise stattgegeben.

1) Freiwillige Weiterversicherung:

Abzugsfähig sind nur Versicherungsprämien, die unter den Sonderausgabentatbestand gemäß § 18 Abs 1 Z 2 EStG 1988 fallen und an ein Versicherungsunternehmen bezahlt werden, deren Sitz oder Geschäftsleitung im Inland liegt. Die in Ungarn bezahlte freiwillige Pensionsvorsorge stellt daher keine abzugsfähige Sonderausgabe dar.

2) Ag Belastung 1.1.2004 bis 30.4.2004 bzw 1.5.2004 bis 31.12.2004:

Lt. Rz 866 der LStRL 2002 darf ab der Volljährigkeit des Kindes keine ag Belastung gem § 34 Abs 7 Z 5 EStG 1988, welche eine Verfassungsbestimmung darstellt, berücksichtigt werden (...). Sie haben bei der Einkommensteuerveranlagung 2004 insgesamt für drei im Ausland lebende Kinder Unterhaltsleistungen geltend gemacht:

Kind 1 (geb. am 11.9.1982) – zum 31.12.2004 bereits 23 Jahre alt

Kind 2 (geb am 26.4.1983) – zum 31.12.2004 bereits 21 Jahre alt

Kind 3 (geb am 11.12.1984) – zum 31.12.2004 bereits 20 Jahre alt

Da im betreffenden Fall das Volljährigkeitsalter für alle drei Kinder bereits erreicht ist, konnten die als ag Belastung geltend gemachten Unterhaltszahlungen nicht berücksichtigt werden (vgl dazu auch die Erl v 29.6.2005)...".

In den Erl v 29.6.2005 hatte das damals zuständige FA ausgeführt:

"... dass die Anerkennung von 50% der Unterhaltsleistungen an im Ausland lebende

haushaltszugehörige Kinder für in Österreich unbeschränkt Steuerpflichtige, für die kein Anspruch auf österreichische Familienbeihilfe und Kinderabsetzbeträge besteht, auf die Judikatur des VfGH zurückzuführen ist. Der Anspruch auf Familienbeihilfe und Kinderabsetzbeträge endet in Österreich grundsätzlich mit der Volljährigkeit. Die Volljährigkeit der Unterhaltsberechtigten richtet sich grundsätzlich nach den nationalstaatlichen Bestimmungen. In Ungarn tritt die Volljährigkeit wie in Österreich mit der Erreichung des 18. Lebensjahres ein. Soweit auch nach österr. Recht kein Familienbeihilfenanspruch bzw. Anspruch auf Kinderabsetzbetrag zur Abdeckung von Unterhaltsleistungen an Kinder mehr besteht, geht auch die Qualität von Unterhaltsleistungen an im Ausland studierende, haushaltszugehörige Kinder, die gemäß § 2 Abs 5 FLAG vom Anspruch auf Familienbeihilfe ausgeschlossen sind, als außergewöhnliche Belastung verloren. Gemäß § 34 Abs 7 Z 5 EStG sind Unterhaltsleistungen an volljährige Kinder, die wegen einer Berufsausbildung nicht fähig sind, ihren Unterhalt selbst zu tragen, für die wegen ihres ständigen Aufenthaltes im Ausland keine Familienbeihilfe ausbezahlt wird, nicht als ag Belastung zu berücksichtigen. Für 2003 liegt für keines Ihrer Kinder die Voraussetzungen zur Geltendmachung von ag Belastungen vor. ...".

Der Mehrkindzuschlag wurde mit Bescheid vom 19.5.2006 gewährt.

Im Vorlageantrag vom 9.6.2006 brachte der Bw vor:

"...1. Freiwillige Weiterversicherung: Sie begründen Ihre Abweisung mit einem Gesetz, das vom 1988 stammt und bestätigt, dass der Sitz der Versicherungsanstalt in Österreich liegen soll. Diese Begründung stößt gegen das europäische Diskriminationsgesetz, welches auch in Österreich ratifiziert wurde...

2. Unter dem Punkt ag Belastungen habe ich für den Zeitraum von 1.1.2004 bis 30.4.2004 bzw 1.5.2004 bis 31.12.2004 Anspruch auf Unterhaltsleistungen für meine drei Kinder eingereicht. ... dass meine Kinder seit 1.7.2004 in Österreich wohnen und nicht im Ausland. Ihr Steuerbuch erwähnt auch Fällen, in welchen für volljährige Kinder die Unterhaltsleistungen absetzbar (im vollen Ausmaß) sind. Weiterhin bin ich verpflichtet, das Studium meiner Kinder zu leisten (sie studierten damals und studieren auch noch), deshalb kann die Volljährigkeit nicht ein ausschließendes Kriterium sein, um Unterhaltsleistungen geltend machen zu können...."

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt steht fest.

Der Bw hat einen Wohnsitz in Wien, Österreich und einen Wohnsitz in Budapest, Ungarn. Er hat Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Österreich und in Ungarn.

Der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Bw befindet sich in Österreich.

Der Bw ist verheiratet und hat drei volljährige Kinder, welche in Budapest studieren.

Die Kinder sind am 11.9.1982, am 26.4.1983 und am 11.12.1984 geboren. Sie sind daher am 31.12.2004 23, 21 und 20 Jahre alt.

Die Gattin des Bw hat keine Einkünfte. Der Bw bezieht für die drei Kinder im Streitjahr ab 1.5.2004 Familienbeihilfe. Er ist für die Kinder unterhaltspflichtig.

Der Bw hat Aufwendungen für Reisekosten und Kosten für doppelte Haushaltsführung. Die Reisekosten für die Fahrten nach Ungarn sind ausschließlich für die Einkünfterzielung in Budapest notwendig. Die doppelte Haushaltsführung in Budapest ist ebenfalls ausschließlich für die Einkünfterzielung in Ungarn notwendig.

Der Bw zahlt in Ungarn Beiträge für freiwillige Pensionsversicherung für sich und seine Frau. Die Beiträge, die er für sich einzahlt, betreffen die ungarische Einkunftsquelle und können in Ungarn steuerlich berücksichtigt werden.

Die Beiträge, die er für seine Frau einzahlt, betreffen nicht die ungarische Einkunftsquelle. Es handelt sich dabei um den Betrag von € 117,65,--.

Der festgestellte Sachverhalt gründet auf folgender Beweiswürdigung.

Die persönlichen Verhältnisse des Bw sind aktenkundig und unbestritten.

Dass die Kinder des Bw in Budapest studieren, hat er selbst vorgebracht.

Dass der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Bw in Österreich liegt, folgt seinem Vorbringen und ist durch die Aktenlage gedeckt.

Dass die Reisekosten nach und die doppelte Haushaltsführung in Budapest der Erzielung der ungarischen Einkünfte des Bw dient, ergibt sich ua aus seinem eigenen Vorbringen, wonach er, weil er eine zweite Arbeitsstelle in Budapest habe, regelmäßig zwischen Wien und Budapest hin- und herfahren solle und eine zweite Haushaltsführung in Budapest haben solle. Hätte der Bw die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Budapest nicht, würden weder Fahrtkosten noch Kosten für eine zweite Haushaltsführung anfallen.

Dass die Beiträge für die freiwillige Pensionsversicherung, die der Bw für sich einzahlt, die ungarische Einkunftsquelle betrifft, ergibt sich aus seinem eigenen Vorbringen, wonach er diese Beträge in Ungarn steuermindernd geltend gemacht hat. Die Höhe der Beträge beruht auf den Angaben und Nachweisen des Bw.

Aus rechtlicher Sicht ist auszuführen wie folgt.

§ 1 Abs 2 EStG 1988 lautet:

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

Der Bw hat im Inland einen Wohnsitz und ist daher unbeschränkt steuerpflichtig. Der Besteuerung unterliegt daher grs das Welteinkommen.

Der Bw hat auch in Ungarn einen Wohnsitz. Er verfügt in beiden Staaten über eine ständige Wohnstätte.

Zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen ist daher das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Österreich und Ungarn, BGBl Nr 52/1976, heranzuziehen.

Art 4 Abs 2 lit a) DBA bestimmt:

"Ist nach Absatz 1 eine natürliche Person in beiden Vertragsstaaten ansässig, so gilt folgendes:

a) ... Verfügt sie in beiden Vertragsstaaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als in dem Vertragsstaat ansässig, zu dem sie die engeren familiären und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen)."

Der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Bw befindet sich im Inland. Er gilt daher als in Österreich ansässig.

Art 15 Abs 1 DBA lautet:

"... dürfen Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person für eine in dem anderen Vertragsstaat ausgeübte unselbständige Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn dass die Arbeit in dem anderen Vertragsstaat ausgeübt wird. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen in dem anderen Staat besteuert werden."

Art 22 Abs 1 DBA lautet:

"(1) Bezieht eine in einem Vertragsstaat ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und dürfen diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen in dem anderen Vertragsstaat besteuert werden, so nimmt der erstgenannte Staat, vorbehaltlich des Absatzes 2, diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus; dieser Staat darf aber bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder das übrige Vermögen dieser Person den Steuersatz anwenden, der anzuwenden wäre, wenn die betreffenden Einkünfte oder das betreffende Vermögen nicht von der Besteuerung ausgenommen wären."

Die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die der Bw in Ungarn bezogen hat, werden daher dort besteuert.

Österreich nimmt diese Einkünfte nach dem Methodenartikel von der Besteuerung aus, darf

aber den Progressionsvorbehalt anwenden (Befreiungsmethode mit Progressionsvorbehalt). Dies bedeutet, dass auch die Werbungskosten, die die Einkünfte in Ungarn betreffen und durch diese veranlasst sind, nur dort berücksichtigt werden können. Aufwendungen, die durch die Einkunftsquelle in Ungarn veranlasst sind und mit dieser in Zusammenhang stehen, dürfen in Österreich nicht berücksichtigt werden, da die Einkünfte in Ungarn von der inländischen Besteuerung ausgenommen sind.

Daraus folgt, dass die geltend gemachten Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung und die Fahrtkosten als Werbungskosten bei den inländischen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit nicht anerkannt werden können, da diese durch die ungarische Einkunftsquelle veranlasst sind und mit dieser in unmittelbarem Zusammenhang stehen (siehe oben).

Da die Höhe der für den Progressionsvorbehalt zu berücksichtigenden ungarischen Einkünfte nach österreichischem Recht zu berechnen ist, sind die Kosten für doppelte Haushaltsführung und die Fahrtkosten, da bei den ungarischen Einkünften betrieblich veranlasst, als Werbungskosten dort abzuziehen und mindern die im Wege des Progressionsvorbehaltes zu berücksichtigenden Einkünfte.

Diese betragen daher:

4.241,73,-- laut Bescheid

-2.417,00,-- zusätzliche Werbungskosten

1.824,73,--

Die Beiträge für die eigene freiwillige Pensionsversicherung des Bw. betreffen die ungarische Einkunftsquelle, da sie in Ungarn steuermindernd geltend gemacht werden (wurden). Eine nochmalige Berücksichtigung im Inland kommt daher nicht in Betracht.

Anderes gilt für die Beiträge, die der Bw für seine Gattin einzahlt. Diese Beträge betreffen nicht die ungarische Einkunftsquelle, sondern stellen im Inland Sonderausgaben dar. Da es sich um Beiträge in einem Mitgliedstaat der EU handelt, kann die Abzugsfähigkeit nicht mit mangelndem Sitz oder Geschäftsbetrieb im Inland verwehrt werden.

Der Betrag von € 117,65,-- wird daher als Sonderausgabe iSd § 18 EStG 1988 anerkannt, wobei dem Vorbringen des Bw, es handle sich um eine freiwillige Weiterversicherung, die in unbegrenzter Höhe abzugsfähig ist, gefolgt wird.

Der Mehrkindzuschlag ist nicht mehr strittig, da er mit Bescheid vom 19.5.2006 gewährt wurde.

Der Alleinverdienerabsetzbetrag wurde in der BVE zu Recht mit € 889,-- festgesetzt und ist nicht mehr strittig.

Die beantragten Unterhaltszahlungen für die Kinder können nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden.

Vom 1.1.2004 – 30.4.2004 ist auf die Bestimmung des § 34 Abs 7 Z 5 EStG 1988 (Verfassungsbestimmung) zu verweisen, wonach Unterhaltszahlungen an volljährige Kinder, für die keine Familienbeihilfe ausbezahlt wird, weder im Wege eines Kinder- oder Unterhaltsabsetzbetrages noch einer außergewöhnlichen Belastung zu berücksichtigen sind. Da die Kinder des Bw im Streitjahr unbestritten volljährig waren, kommt die zit. Bestimmung für den Zeitraum 1.1.2004 – 30.4.2004 zum Tragen.

Für den Zeitraum 1.1.2005 – 31.12.2004 können die beantragten Unterhaltszahlungen nicht gewährt werden, da der Bw ab 1.5.2004 Familienbeihilfe für alle Kinder erhielt.

Mit dem Bezug von Familienbeihilfe sind jedoch nach § 34 Abs 7 Z 1 EStG 1988 sämtliche Unterhaltsleistungen für ein Kind abgegolten.

Der Bescheid war abzuändern.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 16. Oktober 2007