

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. W in der Beschwerdesache des Bf., G-Straße-xx, Gde X, über die Beschwerde vom 27. März 2022 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich, Postfach 260, 1000 Wien, vom 11. März 2022 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2020 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO im Umfang der Beschwerdevorentscheidung teilweise stattgegeben.

Im Hinblick auf die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe wird auf den Einkommensteuerbescheid 2020 (Beschwerdevorentscheidung gem. § 262 BAO) vom 1. April 2022 verwiesen.

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (in der Folge kurz: Bf.) bezog im Beschwerdejahr neben seinen Einkünften aus Gewerbebetrieb ganzjährig als Grenzgänger nach Z (AB AG, A-Straße-yy, GDe Y) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Nach elektronischem Einlangen seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2020 am 13. Februar 2022 wurde der Bf. mit Bescheid vom 11. März 2022 zur Einkommensteuer für das Jahr 2020 veranlagt.

Mit gegen diesen Einkommensteuerbescheid 2020 vom 11. März 2022 elektronisch übermittelter Beschwerde (elektronisch bei der Abgabenbehörde eingelangt am 27.3.2022) führte der Bf. unter Verweis auf die vorgelegten *“Unterlagen zum Lohn aus 2020“* Folgendes aus:

“Ich vermute, dass die beiden Sonderzahlungen nicht entsprechend berücksichtigt worden sind. 117.820 gemäß Lohnausweis wurden 14mal ausgezahlt. Unter dieser Prämisse ergibt sich ein Betrag in EUR von 92.922 ohne Sonderzahlungen. Abzüglich Wegstrecke und Krankenversicherung somit 86.335. Dies ergibt eine Einkommensteuer von 30.770 vor Abzug besonderer Posten. Diese sind Familienbonus zur Hälfte, Unterhalt, Verkehr und Pendlereuro. So ergeben sich 29.188. Davon wurden 5.152 im Ausland an die Behörde bezahlt. Ich bin Ihnen für Ihre Kontrolle und Anpassung sehr dankbar. Besteht die Möglichkeit, dass die Unterhaltszahlungen an die Mutter des Sohnes sowie den Sohn in voller Höhe berücksichtigt werden. Hier ist mehr als EUR 350 bezahlt worden.“

Das Finanzamt gab in der Folge der Beschwerde mit Einkommensteuerbescheid 2020 (Beschwerdevorentscheidung gem. § 262 BAO) vom 1. April 2022 teilweise statt; begründend führte es aus, dass im Zuge der Erstveranlagung die Werbungskosten (Pflichtbeiträge) laut Lohnausweis in unrichtiger Höhe in Ansatz gebracht worden seien. Steuerpflichtigen, die für ein Kind den vollen Unterhalt leisten würden, stehe gemäß § 33 Abs. 4 Z 3 EStG 1988 ein Unterhaltsabsetzbetrag in Höhe von 29,20 € monatlich zu. Höhere Kosten bzw. Absetzbeträge könnten daher nicht berücksichtigt werden.

Mit Anbringen (FinanzOnline) vom 17. April 2022 stellte der Bf. einen Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht, womit die Beschwerde wiederum als unerledigt galt. Im Vorlageantrag brachte der Bf. Nachstehendes vor:

“Es sind im Rahmen der Einkommenssteuererklärung 2020 die Unterhaltszahlungen, welche in diesem Jahr zum ersten Mal in voller Höhe geleistet worden sind, zu berücksichtigen als außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt. Sie entstehen gemäß der Unterhaltsvereinbarung zwangsläufig, es kann sich der Unterhaltsverpflichtung aus rechtlichen und sittlichen Gründen nicht entzogen werden, somit verpflichtend, sind außergewöhnlich, da höher als bei anderen Steuerpflichtigen, und beeinträchtigen die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich. Unter Berücksichtigung der Verfügbarkeit der Gelder der Unterhaltszahlungen wäre es denkmöglich, eine Wohnung zu kaufen anstatt zu mieten. Hiermit wird somit beantragt, im Rahmen der Einkommenssteuererklärung 2020 die Unterhaltszahlungen an den gemeinsamen Sohn und dessen Mutter in Höhe von total EUR 13.778 für das Jahr 2020 als außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt zu berücksichtigen. Hierdurch reduziert sich das Einkommen auf EUR 73.582. Die Einkommensteuer reduziert sich folgerichtig auf EUR 23.574, wobei Familienbonus und Verkehrsabsetzbetrag noch in Abzug zu bringen sind. Von den in dieser Form ermittelten Einkommensteuer von total EUR 23.234 wurden im Ausland bereits bezahlt EUR 5.152, wodurch eine ebenfalls gegenüber der Vorschreibung reduzierte Einkommensteuer von EUR 18.082 resultiert. Hiermit bitte ich um Berücksichtigung der Unterhaltszahlungen in der erklärten Form.“

Das Finanzamt legte in der Folge - wie auch dem Bf. mitgeteilt wurde - die im Spruch genannte Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Im Vorlagebericht vom 29. April 2022 nahm die Abgabenbehörde in Replik auf das Vorbringen des Bf. im Vorlageantrag und unter Verweis auf ihre Ausführungen in der Beschwerdeentscheidung insofern Stellung, als gemäß § 34 Abs. 7 Z 2 EStG Leistungen des gesetzlichen Unterhalts für ein Kind durch den Unterhaltsabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 4 Z 3 EStG abgegolten seien, und beantragte, dem gegenständlichen Vorlageantrag keine Folge zu geben.

Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat über die Beschwerde erwogen:

Sachverhaltsmäßig ist davon auszugehen, dass der Bf. im Beschwerdejahr als Grenzgänger nach Z nichtselbständig tätig war; er war ganzjährig bei der AB AG, A-Straße-yy, GDe Y, beschäftigt.

Der (von der Kindesmutter geschiedene) Bf. hat in seiner Einkommensteuererklärung für 2020 bzw. in seiner Beschwerde angegeben, dass er im Jahr 2020 an Unterhaltszahlungen (jährlich) 12.143,59 € (Höhe der monatlichen Unterhaltsverpflichtung: 1.011,96 €) für seinen minderjährigen (nicht seinem Haushalt zugehörigen) Sohn Bf-Kind (geb. am aa.bb.cccc) geleistet habe.

Der Sohn lebte mit seiner Mutter (Mutter-Kind) in deren (österreichischem) Haushalt in GDE H, N-Straße-hh. Der Mutter wurde für ihren Sohn Bf.-Kind im Beschwerdejahr ganzjährig die allgemeine Familienbeihilfe (samt Kinderabsetzbetrag) gewährt.

Die Abgabenbehörde hat dem Bf. im Beschwerdejahr antragsgemäß sowohl den halben Familienbonus im Betrage von 750,00 € ($125 \text{ €} \times 12 : 2$) als auch den (vollen) Unterhaltsabsetzbetrag iHv 350,40 € ($29,20 \text{ €} \times 12$) gewährt.

Im Vorlageantrag erklärte der Bf., dass die Unterhaltszahlungen im Beschwerdejahr zum ersten Mal in voller Höhe geleistet worden seien, und beantragte, Unterhaltszahlungen an den gemeinsamen Sohn und dessen Mutter iHv gesamt 13.778,00 € als außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt zu berücksichtigen.

Im Hinblick auf die Verwendung der Unterhaltszahlungen zur Deckung von Bedürfnissen des Sohnes bzw. der Kindesmutter wurden keine konkreteren Angaben gemacht oder Unterlagen vorgelegt.

Wie oben dargelegt, gab die Abgabenbehörde der Beschwerde mit Beschwerdeentscheidung vom 1. April 2022 insofern teilweise statt, als nunmehr die Werbungskosten (Pflichtbeiträge) in richtiger Höhe in Ansatz gebracht worden sind. Das Bundesfinanzgericht schließt sich der diesbezüglichen Vorgangsweise des Finanzamtes an und verweist auf die entsprechenden abgabenbehördlichen Ausführungen in der Beschwerdeentscheidung sowie auf den dieser Entscheidung angeschlossenen Lohnzettel.

Gegenständlich besteht nun noch Streit darüber, ob die Unterhaltszahlungen des Bf. im Streitjahr - über den Unterhaltsabsetzbetrag hinaus - als außergewöhnliche Belastungen (ohne Selbstbehalt) Berücksichtigung finden können.

Rechtlich ergibt sich Folgendes:

Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen ohne gleichwertige wirtschaftliche Gegenleistung gehören als Unterhaltsleistungen zur Einkommensverwendung und sind daher grundsätzlich *nicht* abzugsfähig (§ 20 Abs. 1 Z 1 bzw. § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988); sie können jedoch als außergewöhnliche Belastung in Betracht kommen.

Nach § 34 Abs. 1 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2 EStG 1988) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss außergewöhnlich sein, zwangsläufig erwachsen und sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen. Außerdem darf die Belastung weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

Gemäß § 34 Abs. 2 EStG 1988 ist die Belastung außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst. Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann (§ 34 Abs. 3 EStG 1988). Die Belastung beeinträchtigt wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (§ 2 Abs. 2 EStG 1988 in Verbindung mit § 34 Abs. 5 EStG 1988) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt. Der Selbstbehalt wird je nach Einkommen mit Prozentsätzen berechnet und vermindert sich um einen Prozentpunkt ua. für jedes Kind (§ 106 EStG 1988).

§ 34 Abs. 6 EStG 1988 enthält eine abschließende Aufzählung, welche außergewöhnlichen Belastungen ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes bei der Ermittlung des Einkommensteuertarifes zu berücksichtigen sind (Katastrophenschäden, Berufsausbildung nach Abs. 8, Aufwendungen der Kinderbetreuung im Sinne des Abs. 9, Mehraufwendungen für Personen mit erhöhter Kinderbeihilfe, Aufwendungen im Sinne des § 35 EStG 1988, welche anstelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden, Mehraufwendungen im Sinne des § 35 Abs. 1 EStG 1988 soweit sie die pflegebedingter Geldleistungen übersteigen), und eine Verordnungsermächtigung für den Bundesminister für Finanzen, welche auch erlaubt, festzulegen, welche Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung ohne Anrechnung auf den Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 zu berücksichtigen sind.

Gemäß § 34 Abs. 7 EStG 1988 in der im Streitjahr geltenden Fassung gilt für Unterhaltsleistungen auszugsweise Folgendes:

"1. Unterhaltsleistungen für ein Kind sind durch die Familienbeihilfe sowie gegebenenfalls den Kinderabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 3 abgegolten, und zwar auch dann, wenn nicht der Steuerpflichtige selbst, sondern sein mit ihm im gemeinsamen Haushalt lebender (Ehe)Partner (§ 106 Abs. 3) Anspruch auf diese Beträge hat.

2. Leistungen des gesetzlichen Unterhalts für ein Kind sind bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 33 Abs. 4 Z 3 durch den Unterhaltsabsetzbetrag abgegolten.

4. Darüber hinaus sind Unterhaltsleistungen nur insoweit abzugsfähig, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden. Ein Selbstbehalt (Abs. 4) auf Grund eigener Einkünfte des Unterhaltsberechtigten ist nicht zu berücksichtigen."

§ 33 Abs. 4 Z 3 EStG 1988 lautet auszugsweise wie folgt:

"Steuerpflichtigen, die für ein Kind den gesetzlichen Unterhalt leisten, steht ein Unterhaltsabsetzbetrag von 29,20 Euro monatlich zu, wenn

- sich das Kind in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union, einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes oder in der Schweiz aufhält und*
- das Kind nicht ihrem Haushalt zugehört (§ 2 Abs. 5 Familienlastenausgleichsgesetz 1967) und*
- für das Kind weder ihnen noch ihrem jeweils von ihnen nicht dauernd getrenntlebenden (Ehe-)Partner Familienbeihilfe gewährt wird."*

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. zB VwGH 10.8.2005, 2001/13/0191, mwN) hat der Steuerpflichtige, der eine Begünstigung in Anspruch nimmt, selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen jener Umstände darzulegen, auf welche die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann, wobei die Gründe dafür einzeln anzuführen und zumindest glaubhaft zu machen sind. Den Steuerpflichtigen betrifft sohin auch die Behauptungs- und Beweislast über das Bestehen der Voraussetzungen für die Inanspruchnahme einer außergewöhnlichen Belastung.

Nach der dargestellten, im Übrigen auch verfassungskonformen (vgl. dazu auch Fuchs in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²¹, § 34 Tzen 47 ff, mwN) Gesetzeslage sind Unterhaltsleistungen für Kinder grundsätzlich mit der Familienbeihilfe, dem Kinderabsetzbetrag und eben mit dem Unterhaltsabsetzbetrag abgegolten.

Dem Bf. ist zwar zuzustimmen, dass Unterhaltsleistungen zur Erfüllung der gesetzlichen Unterhaltspflicht gegenüber einem Kind unter dem Gesichtspunkt der Zwangsläufigkeit grundsätzlich als außergewöhnliche Belastung in Betracht kämen, weil es sich dabei um Belastungen handelt, denen sich der Steuerpflichtige aus *"rechtlichen Gründen nicht entziehen kann"*. Allerdings schließt das Gesetz - wie oben dargestellt - in § 34 Abs. 7 EStG 1988

ausdrücklich Unterhaltsleistungen weitgehend als außergewöhnliche Belastung aus. Der in § 34 Abs. 7 EStG 1988 enthaltene Ausschluss von Unterhaltsleistungen gegenüber Kindern als außergewöhnliche Belastung betrifft vor allem die laufenden Unterhaltsleistungen (etwa Aufwendungen für Nahrung, Kleidung, Wohnung, Erholung, Freizeitgestaltung, medizinische Versorgung und Pflege), ua. aber auch einmalige aus dem Familienrecht entspringende Leistungen.

Sonderfälle regeln die Abs. 8 leg. cit. (auswärtige Berufsausbildung von Kindern) und Abs. 9 leg. cit. (Kinderbetreuungskosten); die oben dargestellte, für alle Fallgruppen der Unterhaltsleistungen an Kinder nach § 34 Abs. 7 Z 1, 2 und 5 EStG 1988 in § 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 normierte Ausnahme von den Abzugsverböten betrifft vor allem aus gesetzlichen (oder gegebenenfalls sittlichen) Gründen zwangsläufig getragene Kosten einer Erkrankung oder Pflegebedürftigkeit eines Kindes, aber auch Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung eines Kindes. Ausgaben für eine Krankheit bzw. Behinderung von Kindern sind damit unabhängig von der Höhe des laufenden Unterhaltsanspruchs als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen, wobei bei Kosten der Behinderung nach Maßgabe des § 34 Abs. 6 EStG 1988 (bei Bezug erhöhter Familienbeihilfe) auch ein Abzug des Selbstbehaltes nach § 34 Abs. 4 EStG 1988 unterbleibt.

Aus der Bestimmung des § 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988, wonach Unterhaltsleistungen *“darüber hinaus“* nur insoweit abzugsfähig sind, wird im Übrigen auch abgeleitet, dass über den in § 34 Abs. 7 EStG 1988 konkret angesprochenen Kindesunterhalt hinaus (laufende) Unterhaltszahlungen auch an andere Personen, wie etwa an die geschiedene Ehefrau, (sei es aus gesetzlichen oder sittlichen Gründen) nicht als außergewöhnliche Belastung abziehbar sind. Die Berücksichtigung von Unterhaltspflichten gegenüber (Ehe-)Partnern ist von Verfassungs wegen nicht geboten; die Frage, ob zwischen Ehegatten ein Unterhaltsanspruch besteht oder nicht, hängt (anders als beim Kindesunterhalt) von mannigfaltigen Umständen ab, die weitgehend der Disposition der Ehepartner unterliegen und insofern als Sache privater Lebensgestaltung oder persönlichen Risikos anzusehen sind (vgl. dazu auch Fuchs in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²¹, § 34 Tzen 47, 53 ff, mwN).

Bezogen auf den konkreten Fall schließt § 34 Abs. 7 EStG 1988 somit ausdrücklich aus, Aufwendungen für den laufenden Unterhalt eines Kindes bzw. einer geschiedenen Ehegattin als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen (vgl. dazu auch zB VwGH 15.4.1997, 95/14/0147; VwGH 28.5.1998, 94/15/0028; VwGH 28.11.2002, 2002/13/0077; VwGH 15.2.2006, 2002/13/0054). Die diesbezüglichen bf. Unterhaltsleistungen für seinen Sohn sind mit dem (bereits von Seiten der Abgabenbehörde unstrittig berücksichtigten) vollen Unterhaltsabsetzbetrag abgegolten.

Im konkreten Fall bestanden keine Anhaltspunkte (so wurde etwa im konkreten Fall auch kein Erhöhungszuschlag für ein erheblich behindertes Kind zusätzlich zur allgemeinen Familienbeihilfe an die Kindesmutter ausbezahlt) dafür, dass es sich bei den vom Bf.

geleisteten Unterhaltszahlungen nicht nur um laufenden Unterhalt, sondern auch um Kosten auswärtiger Berufsausbildung, für Katastrophenschäden, der Kinderbetreuung oder um Aufwendungen (wie Krankheitskosten oder Kosten in Zusammenhang mit einer Behinderung) handelte, die auch beim unterhaltsberechtigten Kind oder bei der geschiedenen Ehegattin selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellten. Vom Bf. wurde Derartiges im Übrigen auch nicht behauptet. In diesem Zusammenhang sei nochmals darauf hingewiesen, dass ein Abgabepflichtiger, der Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt wissen will, selbst das Vorliegen jener Umstände darzulegen hat, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann.

Im Hinblick auf etwaige vom Bf. getragene Unterhaltsleistungen, welche möglicherweise in direktem Zusammenhang mit einer Krankheit des Sohnes bzw. der geschiedenen Ehegattin gestanden sind (und damit auch beim Sohn bzw. der geschiedenen Ehegattin selbst außergewöhnliche Belastungen wären), sei noch erwähnt, dass sich solche Kosten erst dann einkommensmindernd auswirken würden, wenn der so genannte Selbstbehalt gemäß § 34 Abs. 4 EStG 1988 überschritten würde. Angesichts des doch hohen (vom Einkommen des Bf. abhängigen) Selbstbehaltes iHv 11.313,23 € war im konkreten Fall davon auszugehen, dass etwaige Krankheitskosten diesen wohl nicht überschritten hätten.

Da sohin eine Berücksichtigung der geltend gemachten Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 Abs. 7 EStG 1988 nicht möglich war, war dem diesbezüglichen Beschwerdebegehren ein Erfolg zu versagen und gesamthaft der Beschwerde im Umfang der Beschwerdeverentscheidung teilweise Folge zu geben.

Zulässigkeit der Revision:

Gemäß Artikel 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichts die ordentliche Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere, weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes uneinheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Beschwerdefall lagen keine Rechtsfragen vor, denen grundsätzliche Bedeutung zukam. Die im Beschwerdefall zu lösenden Rechtsfragen beschränkten sich einerseits auf Rechtsfragen, welche bereits in der bisherigen VwGH-Rechtsprechung beantwortet wurden und solche, welche im Gesetz eindeutig gelöst sind. Im Übrigen hing der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab. Eine (ordentliche) Revision ist damit nicht zulässig.

Gesamthaft war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 18. Jänner 2024