



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vom 28. März 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 9. März 2006 betreffend Einkommensteuer 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (kurz: Bw) bezieht Pensionseinkünfte und betreibt ein Buchhaltungsbüro.

In der Einkommensteuererklärung für 2005 machte er die Alimentationszahlungen an die geschiedene Gattin im Gesamtbetrag von € 8.240,00 (8 x € 590,00 sowie 4 x € 880,00) als Sonderausgaben gemäß § 18 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 (Renten) geltend.

Im angefochtenen Bescheid verweigerte das Finanzamt den Zahlungen an die geschiedene Ehefrau die Anerkennung als Sonderausgaben.

Dagegen erhob der Bw fristgerecht Berufung und begründete dies wie folgt:

1. Die Alimente an einen geschiedenen Ehepartner seien als Einkünfte des Empfängers zu behandeln, da a) diese tatsächlich zufließen, b) der Empfänger die wirtschaftliche Verfügungsmacht erlange und c) die Alimente nach § 294 ASVG bei Zuerkennung einer Ausgleichszulage als Einkünfte bewertet werden.

2. Nach § 21 BAO seien die tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnisse der Besteuerung zugrunde zu legen.

3. Aus § 1 Abs. 1 EStG ergebe sich zwingend die Einzelbesteuerung, wonach jeder unbeschränkt Steuerpflichtige mit allen seinen inländischen Einkünften steuerpflichtig sei.

4. Art. 7 Abs. 1 BVG bestimme die Gleichbehandlung aller Bundesbürger ohne Unterschied des Standes, d.h. die gleichen Tatbestände würden die gleichen Rechtsfolgen ohne Ansehung der Person/des Standes bedingen.

Daraus ergebe sich, dass die Alimente zwar zunächst formell Teil der Pension seien, aber aufgrund der Gerichtsentscheidung monatlich an die geschiedene Ehegattin weiterzuleiten sind. Die monatlichen Alimente seien daher als Einkünfte bei der Empfängerin zu versteuern. Die Versteuerung beim Geber verstöße gegen das Gleichbehandlungsgebot des Art. 7 Abs. 1 BVG. Es werde daher beantragt, die bezahlten Alimente als Sonderausgaben zur berücksichtigen.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung ab und führte in seiner Begründung aus, dass nur die in § 18 EStG erschöpfend aufgezählten Aufwendungen steuerlich berücksichtigt werden könnten. Alimentationszahlungen an die geschiedene Gattin könnten zwar dauernde Lasten sein, diese seien aber nach § 20 Abs. 3 EStG nicht abzugsfähig. Der klare Inhalt des § 34 Abs. 7 Z 3 EStG schließe weiters aus, den laufenden Unterhalt für den geschiedenen Ehepartner als außergewöhnliche Belastung zu behandeln (unter Hinweis auf VwGH 23.03.1999, 98/14/0133). Ein verpflichtender Unterhalt stelle Einkommensverwendung dar, ein Verstoß gegen das Gleichbehandlungsgebot könne nicht erblickt werden.

Innerhalb offener Frist stellte der Bw den Antrag die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen und brachte ergänzend vor, dass der Hinweis auf § 34 Abs. 7 Z 3 EStG nicht zielführend sei, da diese Bestimmung nur für Ehepartner und Partnerschaften gelte.

Das Finanzamt legte die Berufung samt Verwaltungsakt mit dem Antrag auf Abweisung vor.

Der Bw legte der Berufsbehörde den gemäß § 55a EheG geschlossenen Scheidungsvergleich vor (Bezirksgericht Salzburg, GZ 4 C 91/96). Der Vergleich vom 19.09.1996 hatte im wesentlich folgenden Inhalt:

In Punkt 1. verpflichtete sich der Bw an seine geschiedene Gattin einen monatlichen Unterhaltsbeitrag in Höhe von S 8.000,00 und zwar 14 x im Jahr zu bezahlen. Dieser Unterhaltsbeitrag ist an die Nettopension des Bw gekoppelt. Die Punkte 2. und 3. halten fest, dass eheliches Gebrauchsvermögen, gemeinsame Ersparnisse oder Schulden nicht vorhanden

war. In Punkt 4. verpflichtete sich der Bw einen Beitrag zur Dachrenovierung der Eigentumswohnung der Ehefrau zu leisten. Mit dieser Vereinbarung waren alle wechselseitigen Ansprüche bereinigt und verglichen (Punkt 5.).

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 2 EStG 1988 lautet auszugsweise:

„ (1) Der Einkommensteuer ist das Einkommen zugrunde zu legen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.

(2) Einkommen ist der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs. 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) und außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35) sowie der Freibeträge nach den §§ 104 und 105.

(2a)

(2b)

(3) Der Einkommensteuer unterliegen nur:

- 1. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 21),*
- 2. Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 22),*
- 3. Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23),*
- 4. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25),*
- 5. Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 27),*
- 6. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 28),*
- 7. sonstige Einkünfte im Sinne des § 29.*

..... “

Das EStG kennt sieben Einkunftsarten (siehe oben § 2 Abs. 3 Z 1 bis 7). Sonstige Einkünfte gemäß § 29 (§ 2 Abs. 3 Z 7) sind ein Auffangtatbestand, der nur für solche Einkünfte in Betracht kommt, die nicht zu den übrigen sechs Einkunftsarten gehören; ein systematischer Zusammenhang der dort aufgezählten Tatbestände besteht nicht. Die Aufzählung ist erschöpfend. Mittelzuflüsse oder Vermögensvermehrungen, die nicht unter eine der sieben Einkunftsarten fallen, unterliegen somit nicht der Einkommensteuer (nicht einkommensteuerbare Vermögensvermehrungen), können aber anderweitig steuerlich erfasst werden (zB Schenkungssteuer; vgl. *Doralt*, EStG4, § 2 Tz 6).

Unter keine der sieben Einkunftsarten fällt zB der Familienunterhalt (vgl. *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG, § 2 Anm 28).

Nach § 18 Abs. 1 Z. 1 erster Satz EStG 1988 sind Renten und dauernde Lasten, die auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhen, bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind.

Für Renten und dauernde Lasten, die als angemessene Gegenleistung für die Übertragung von Wirtschaftsgütern geleistet werden, enthält § 18 Abs. 1 Z. 1 EStG besondere Regelungen.

Nach § 20 Abs. 1 Z. 4 erster Satz EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften freiwillige Zuwendungen und Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen, auch wenn die Zuwendungen auf einer verpflichtenden Vereinbarung beruhen, nicht abgezogen werden.

Nach § 20 Abs. 3 erster Satz EStG 1988 können Aufwendungen und Ausgaben im Sinne des Abs. 1 Z. 4 nicht als Sonderausgaben (§ 18) abgezogen werden.

Zuwendungen zur Erfüllung einer gesetzlichen Unterhaltspflicht stellen Einkommensverwendung dar und sind nicht als Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Sonderausgaben abzugsfähig (vgl. *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG, § 20 Anm 73).

Zum obligatorischen Inhalt einer Vereinbarung gemäß § 55a EheG zählen auch die unterhaltsrechtlichen Beziehungen der Ehegatten (vgl. *Stabentheiner* in *Rummeß*, § 55a EheG Rz 14).

Gemäß § 69a EheG ist der auf Grund einer Vereinbarung nach § 55a Abs. 2 geschuldete Unterhalt einem gesetzlichen Unterhalt gleichzuhalten, soweit er den Lebensverhältnissen der Ehegatten angemessen ist.

Vor dem Hintergrund der dargestellten Rechtslage ergibt sich nun folgendes:

Im Berufungsfall ist nach dem Inhalt des Vergleiches vom 19.09.1996 nicht zweifelhaft, dass die in Rede stehende Rentenvereinbarung einer Vereinbarung über die unterhaltsrechtlichen Beziehungen anlässlich der einvernehmlichen Scheidung der Ehe (§ 55a EheG) zuzuordnen ist.

Damit ist aber das Schicksal der Berufung entschieden. Die vom Bw an seine geschiedene Ehegattin geleisteten Unterhaltsbeiträge stellen Einkommensverwendung dar und können nicht als Sonderausgaben abgezogen werden.

Der Vollständigkeit halber wird angemerkt, dass die monatlichen Zahlungen auch nicht als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 EStG berücksichtigt werden können.

§ 34 EStG 1988 räumt dem unbeschränkt Steuerpflichtigen einen Rechtsanspruch auf Abzug außergewöhnlicher Belastungen bei der Ermittlung des Einkommens ein, wenn folgende, im Gesetz aufgezählte Voraussetzungen gleichzeitig erfüllt sind:

1. Sie müssen außergewöhnlich sein (Abs. 2).
2. Sie müssen zwangsläufig sein (Abs. 3).

3. Sie müssen die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4).

Schon das Fehlen einer einzigen dieser Voraussetzungen schließt die Anerkennung der geltend gemachten Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung aus, und die Abgabenbehörde ist davon enthoben, zu prüfen, ob auch die anderen Voraussetzungen zutreffen oder nicht (vgl. VwGH vom 18.02.1999, 98/15/0036).

Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen zwangsläufig (§ 34 Abs. 3 leg. cit.), wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann. Die Zwangsläufigkeit eines Aufwandes ist stets nach den Umständen des Einzelfalles zu prüfen. Schon aus der Wortfolge "wenn er (der Steuerpflichtige) sich ihr nicht entziehen kann" ergibt sich mit aller Deutlichkeit, dass freiwillig getätigte Aufwendungen nach § 34 leg. cit. ebenso wenig Berücksichtigung finden können wie Aufwendungen, die auf Tatsachen zurückzuführen sind, die vom Steuerpflichtigen vorsätzlich herbeigeführt wurden, oder die sonst die Folge eines Verhaltens sind, zu dem sich der Steuerpflichtige aus freien Stücken entschlossen hat. Es entspricht der vom Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 29. Jänner 2002, 2001/14/0218, mit weiteren Nachweisen) vertretenen Auffassung, dass Aufwendungen, die sich als Folge einer Ehescheidung im Einvernehmen nach § 55a Ehegesetz darstellen, keine außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 EStG sein können, weil sie auf ein Verhalten zurückgehen, zu dem sich sowohl der eine als auch der andere Ehepartner aus freien Stücken entschlossen haben muss. Der erkennende Berufungssenat sieht sich nicht veranlasst, von dieser Rechtsmeinung abzugehen, da die Gründe, aus denen sich der Steuerpflichtige zum Abschluss des Vergleiches veranlasst sieht, an der Freiwilligkeit der eingegangenen Verpflichtung nichts ändert (vgl. auch Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 6. Oktober 2005, RV/0204-F/03).

Der angefochtene Bescheid entspricht daher der Rechtslage, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Salzburg, am 12. Februar 2007