

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. R in der Beschwerdesache AB, St.Nr. 000/0000, Adresse, über die Beschwerde vom 12.4.2011 gegen die Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2008 des FA FA vom 8.3.2011 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2008 werden geändert.

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

Die Fälligkeit der mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbeträge der Abgaben ist aus der Buchungsmittelung zu ersehen.

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

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

In den am 22.12.2010 bei der zuständigen Abgabenbehörde eingereichten Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung für die Jahre 2005 bis 2008 beantragte der Beschwerdeführer (Bf) für seine nicht haushaltsgehörige, am x.x.xxxx geborene Tochter C neben dem Unterhaltsabsetzbetrag Kosten für deren auswärtige Berufsausbildung. Die Frage nach der „Kostentragung in Prozent“ in den jeweiligen Antragsformularen beantwortete der Bf mit „überwiegend.“

Über Aufforderung des Finanzamtes, einen Beschluss des Bezirksgerichtes oder Jugendamtes für die zu leistenden Unterhaltszahlungen vorzulegen und einen Nachweis für die zusätzlichen Aufwendungen für das Studium der Tochter in Salzburg zu erbringen, übermittelte der Bf mit Schreiben vom 26.2.2011 Kopien des Teiles des Gerichtsbeschlusses betreffend Scheidungsverfahren, soweit er Unterhaltsleistungen betraf. Der Beschluss, dessen Ausfertigungsdatum nicht ersichtlich war, trug die Zahl 1 und erging auf Grund eines Rekurses des Bf gegen einen Beschluss vom 4.7.1994.

In diesem Schreiben führte der Bf aus, dass für das auswärtige Studium ein Pauschalbetrag zustehe und ein ziffernmäßiger Nachweis nicht erforderlich sei. Zusatzregelungen, die dazu führten, dass vom geldunterhaltpflichtigen Elternteil die gesonderte Kostentragung nachgewiesen werden müsse, während der haushaltsführende Elternteil erstens per Gesetz vom finanziellen Beitrag entbunden sei und zweitens die entsprechende Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung beantragen könne, obwohl er sie gar nicht trage, würden seines Erachtens dem Gleichheitsgrundsatz widersprechen. De facto trage er den entsprechenden Aufwand, weil die Unterhaltsleistung hoch genug angesetzt sei, zwischen verschiedenen Aufwänden nicht differenziert werde und vom anderen Elternteil ein wesentlich geringerer oder kein Unterhaltsbeitrag geleistet werde. Im Übrigen sei der entsprechende, nicht ziffernmäßig festgelegte Aufwand gerade durch das auswärtige Studium verursacht, weil die Tochter ohne dieses ohne finanzielle Unterhaltsverpflichtung im eigenen Haushalt durch Leistung des Naturalunterhaltes und ohne Mehraufwand des auswärtigen Studiums erhalten werden könnte.

Nach beigefügten Bankbestätigungen hatte der Bf für seine Tochter in den Kalenderjahren 2005 und 2006 sowie bis Juni 2007 monatliche Unterhaltszahlungen von 609,00 € und von Juli 2007 bis Dezember 2008 monatliche Zahlungen von 407,00 € geleistet.

In einer weiteren Beilage informierte die Tochter C den Bf mit Schreiben vom 26.10.2004 nicht nur über einen Wohnsitzwechsel ab 25.10.2004, sondern auch darüber, dass sowohl die Mutter als auch der Bf nunmehr eine Unterhaltsleistung von 20,67 % an sie zahlen würden; im Falle des Bf seien das 571,57 €.

Die Tochter führte in diesem Schreiben weiter an, dass die Familienbeihilfe bisher an ihre Mutter ausbezahlt worden sei und diese ihr das Geld für die Studiengebühren (zweimal jährlich 378,22 €) gegeben habe. Die Tochter fragte den Bf, ob diese Vereinbarung beibehalten werde, wenn er jetzt die Familienbeihilfe beziehen werde.

Im **Einkommensteuerbescheid 2005** vom 8.3.2011 wurden ein Unterhaltsabsetzbetrag für drei Monate und kein Pauschbetrag für die auswärtige Berufsausbildung der Tochter berücksichtigt.

Begründend führte das Finanzamt aus, dass der Unterhaltsbetrag nur für die Monate gewährt worden sei, in denen kein Familienbeihilfenbezug erfolgt sei.

Der Pauschbetrag für die auswärtige Berufsausbildung der Tochter C sei nicht berücksichtigt worden, da einerseits die Tochter nicht mehr im Haushalt des Bf wohne und für ihn somit kein Mehraufwand vorliege. Andererseits seien an die Tochter keine über den gesetzlichen Unterhalt hinausgehenden Zahlungen geleistet worden. Da keine derartigen Kosten getragen worden seien, sondern lediglich jene Unterhaltszahlungen geleistet worden seien, die auch ohne die auswärtige Berufsausbildung der Tochter angefallen wären, lägen die Voraussetzungen für die Gewährung des Pauschbetrages gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988 nicht vor.

In den **Einkommensteuerbescheiden 2006, 2007 und 2008**, alle vom 8.3.2011, wurde der Unterhaltsabsetzbetrag antragsgemäß (2006 und 2008 für 12 Monate, 2007 für sechs Monate) berücksichtigt; zur Nichtanerkennung des Pauschbetrages für die auswärtige Berufsausbildung der Tochter C ergingen gleich lautende Begründungen wie 2005.

Nach der Familienbeihilfendatenbank der Abgabenbehörde bezog der Bf für seine Tochter von November 2004 bis September 2005 und von April bis September 2007 Familienbeihilfe.

Einer Abfrage des Zentralen Melderegisters zufolge war die Tochter ab 25.10.2004 mit ihrem Hauptwohnsitz in Adresse1, und somit weder beim Vater noch bei der Mutter gemeldet. An der Wohnsitzadresse ihrer Mutter war sie von 25.10.2004 bis 2.3.2011 mit einem Nebenwohnsitz gemeldet.

In der gegen die Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2008 fristgerecht erhobenen **Berufung** erklärte der Bf,

- 1) sein Begehren auf Zuerkennung des Pauschbetrages für das auswärtige Studium seiner Tochter C aufrecht zu erhalten;
- 2) zusätzlich geltend zu machen, dass die Unterhaltszahlungen für seine Tochter so berücksichtigt würden, dass zumindest die Hälfte der aufgewendeten Beträge steuerfrei blieben.

Ad 1: Die Bescheide würden zwar vermeiden, anzugeben, auf Grund welcher Bestimmung die Ablehnung erfolgt oder welche Bestimmung nicht erfüllt sei, versuchten aber offensichtlich den Vergleich mit anderen Unterhaltspflichtigen, die zivilrechtlich zur Unterhaltsleistung verpflichtet seien, i.a. Geschiedene, womit die als verfassungswidrig aufgehobene Wortfolge „und gleichen Familienstandes“ wieder angewendet würde. Zitat aus B 2366/00: „*Der Gerichtshof hat dabei herausgestellt, dass der maßgebende Vergleich zwischen unterhaltspflichtigen und nicht unterhaltspflichtigen Einkommensbeziehern gleicher Einkommenshöhe anzustellen ist.*“

Geld habe kein Mascherl, und mittels der Prozentmethode, die nicht zwischen verschiedenen Unterhaltsanteilen differenziere, leiste er das Gleiche wie ein Steuerpflichtiger in intakter Familie, wenn nicht sogar mehr, weil bei diesem nicht überprüft werde, ob sein Aufwand der Prozentmethode genüge. Wenn dieser den Pauschbetrag gemäß § 34 Abs. 8 ohne weiteren Nachweis, nur auf Grund der sachlichen Begründung erhalte, verlange er im Sinne der Gleichbehandlung dasselbe.

Im Übrigen sei schon die Tatsache des auswärtigen Studiums Nachweis für seinen Aufwand, denn ohne dieses Studium oder ohne die räumliche Distanz könnte die Tochter mit geringerem Aufwand in seinem Haushalt leben.

Ad 2: Die Beschäftigung mit der Materie habe dazu geführt, dass er einige Entscheidungen zu § 34 Abs. 7 gefunden habe. Verschiedene Teile von Abs. 7 seien entweder schon außer Kraft gesetzt, oder ein amtswegiges Gesetzesprüfungsverfahren sei in die Wege geleitet worden. Er gehe davon aus, dass der Verfassungsgerichtshof

durchaus wisse, welche Bestimmungen zur Ablehnung der ggst. außergewöhnlichen Belastung herangezogen würden, und im Sinne seiner Einwendungen die betreffenden Textstellen außer Kraft gesetzt habe. Er verweise daher nur auf die entsprechenden Entscheidungen: G 13/09, G 168/96 zusammen mit G 285/96, B 2366/00, B 2348/97 und B 1257/91.

G 13/09 betreffe den Sachverhalt rückwirkend, die übrigen Erkenntnisse stammten aus Jahren vor den ggst. Einkommensteuerbescheiden und zeigten die Konstanz der Problematik über die Jahre. Die später erfolgte Aufhebung gemäß G 13/19 sei gemäß Art. 140 Abs. 7 B-VG so zu behandeln, als ob die als verfassungswidrig erkannte Norm bereits zum Zeitpunkt der Verwirklichung des dem Bescheid zu Grunde liegenden Tatbestandes nicht mehr der Rechtsordnung angehört hätte. Es sei noch bemerkt, dass die Rz (...) lediglich ein Auslegungsbehelf des BMF und nicht selbst das Gesetz seien. Im Sinne der zitierten Entscheidungen sei zu erwarten, dass bei Abweisung des Begehrens nach Berücksichtigung der Unterhaltsleistung als außergewöhnliche Belastung, sodass zumindest die Hälfte des für den Unterhalt erforderlichen Einkommens steuerfrei bleibe, der VfGH einem derartigen Antrag positiv gegenüber stehe. Vgl. dazu G 13/09 II 2.1 und vorletzter Absatz von II „kann die gesetzliche Unterhaltsverpflichtung (...) durch den Unterhaltsabsetzbetrag alleine (...)

Am bemängelten Sachverhalt, dass die Steuerentlastung in einem denkbar schlechten Verhältnis zu Unterhaltsleistungen stehe, habe sich nichts geändert. Konkret stehe ein monatlicher Unterhaltsabsetzbetrag von 25,50 € einem Unterhalt von 407,00 € bis 609,00 € gegenüber.

Die Richterin übermittelte dem Bf am 18.8.2016 ein Schreiben nachstehenden Inhaltes und ersuchte diesen um Stellungnahme und Vorlage der angesprochenen Unterlagen:

„Tatbestandsvoraussetzungen für die Berücksichtigung des Unterhaltsabsetzbetrages sind, dass das Kind nicht dem Haushalt des Steuerpflichtigen angehört, dass für dieses Kind weder der Steuerpflichtige noch sein mit ihm lebender (Ehe)Partner Familienbeihilfe beziehen und dass der Steuerpflichtige für das Kind den gesetzlichen Unterhalt leistet.

Für volljährige Kinder, für die - an sie selbst oder an Dritte - keine Familienbeihilfe ausbezahlt wird, steht ein Unterhaltsabsetzbetrag nicht zu (§ 34 Abs. 7 Z 5 EStG 1988; Doralt/Herzog, EStG¹⁴, § 33 Rz 41).

Mit dem in Ihrer Beschwerde angeführten Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 20.6.2009, G 13/09, wurde § 34 Abs. 7 Z 2 EStG 1988 idF BGBI. I 79/1998 als verfassungswidrig aufgehoben. In dieser Entscheidung bestimmte der Verfassungsgerichtshof, dass die Aufhebung dieser Gesetzesbestimmung mit Ablauf des 31.12.2010 in Kraft trat.

Das bedeutet, dass die vom Verfassungsgerichtshof aufgehobene Bestimmung mit Ausnahme für den Anlassfall bis zu diesem Zeitpunkt anzuwenden war (vgl. Art. 140 Abs. 7 B-VG).

Zum "Anlassfall" für diese Beschwerde siehe VfGH B 963/08 vom 20.6.2009.

Da Ihre Beschwerde die Zeiträume 2005 bis 2008 betrifft, wäre die (erst) mit Ablauf 31.12.2010 aufgehobene Gesetzesbestimmung noch anzuwenden.

Dessen ungeachtet wäre dieses Erkenntnis nicht geeignet, die Entscheidung über Ihre Beschwerde zu beeinflussen, weil es dort um die Berücksichtigung von Unterhaltsverpflichtungen gegenüber **im Ausland lebenden**, nicht haushaltzugehörigen Kindern ging, wogegen der VfGH in Bezug auf nicht haushaltzugehörige Kinder im Inland die bestehende Rechtslage als ausreichend ansah [vgl. auch Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 34 Anm. 52a (Stand: 1.9.2013, rdb.at)].

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist der Pauschbetrag nach § 34 Abs. 8 EStG 1988 nicht schon allein auf Grund der auswärtigen Berufsausbildung eines Kindes zu gewähren. Es müssen durch diese auswärtige Berufsausbildung auch Aufwendungen entstehen, die wegen des vorgesehenen Pauschbetrages allerdings nicht ziffernmäßig nachgewiesen werden müssen (vgl. VwGH 14.1.2003, 97/14/0055).

Trägt der den gesetzlichen Unterhalt leistende Elternteil die durch die auswärtige Berufsausbildung entstehenden Kosten zur Gänze oder teilweise, kann diese (anteilige) Kostentragung zB durch Festlegung eines höheren Unterhaltes mit Beginn des Studiums nachgewiesen werden (vgl. ebenfalls das oa. Erkenntnis vom 14.1.2003).

1) Laut den dem Bundesfinanzgericht vorliegenden Unterlagen bezogen Sie von November 2004 bis September 2005 und von April bis September 2007 Familienbeihilfe für Ihre Tochter C.

Wer bezog in der restlichen Zeit (Oktober 2005 bis März 2007 und Oktober 2007 bis Dezember 2008) Familienbeihilfe?

2) Wann legte Ihre Tochter die Matura ab, wann begann sie das Studium an der Universität in Salzburg und wann beendete sie dieses?

3) Einer Abfrage des Zentralen Melderegisters zufolge war Ihre Tochter ab 25.10.2004 mit ihrem Hauptwohnsitz in Adresse1, und von 25.10.2004 bis 2.3.2011 mit einem Nebenwohnsitz in Adresse2, gemeldet, wohnte daher weder bei Ihnen noch bei ihrer Mutter.

Wohnte Ihre Tochter in den Jahren 2005 bis 2008 entsprechend der Meldedaten tatsächlich in Adresse1?

Wer kam für die Kosten dieser Wohnung auf?

Hatte Ihre Tochter während ihrer Studienzeit auch ein Quartier an ihrem Studienort in Salzburg? Falls ja, wer kam für diese Kosten auf?

4) In welchem prozentuellen Ausmaß trugen Sie und Ihre geschiedene Frau in den Beschwerdejahren 2005 bis 2008 die Kosten für das Studium an der Universität Salzburg?

Belegen Sie Ihre Angaben durch geeignete Unterlagen.

5) Welche Gründe führten ab Juli 2007 zur Herabsetzung Ihrer monatlichen Unterhaltsleistungen von 609,00 € auf 407,00 €?"

Der Bf nahm zu den Ausführungen des Bundesfinanzgerichtes nicht Stellung und legte auch keine Nachweise vor.

Erwägungen

Eingangs ist festzuhalten, dass durch die Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012, BGBl. I 51/2012, ab 1. Jänner 2014 das Bundesfinanzgericht an die Stelle des Unabhängigen Finanzsenates getreten ist.

Nach § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Die vorliegende Berufung war am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängig, sodass sie als Beschwerde zu erledigen war.

Die gegenständliche Beschwerde wurde mit Beschluss des Geschäftsverteilungsausschusses des Bundesfinanzgerichtes vom 2.6.2016 wegen Pensionierung des zuständigen Richters neu zugeteilt.

Rechtliche Beurteilung

Nach § 161 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO) sind die Abgabenerklärungen zu prüfen (§ 115). Soweit nötig, sind die Abgabepflichtigen durch schriftliche Aufforderung zu veranlassen, unvollständige Angaben zu ergänzen und Zweifel zu beseitigen.

Reagiert die Partei auf solche Aufträge nicht, ist in freier Beweiswürdigung (§ 167) zu entscheiden.

Nach § 167 Abs. 2 BAO ist unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Der Nachweis bzw. die Glaubhaftmachung von Umständen, auf die sich eine Abgabenbegünstigung gründet, ist grundsätzlich Sache des Abgabepflichtigen.

Art. 140 Abs. 7 B-VG lautet:

Ist ein Gesetz wegen Verfassungswidrigkeit aufgehoben worden oder hat der Verfassungsgerichtshof gemäß Abs. 4 ausgesprochen, dass ein Gesetz verfassungswidrig war, so sind alle Gerichte und Verwaltungsbehörden an den Spruch des Verfassungsgerichtshofes gebunden. Auf die vor der Aufhebung verwirklichten Tatbestände mit Ausnahme des Anlassfalles ist jedoch das Gesetz weiterhin anzuwenden, sofern der Verfassungsgerichtshof nicht in seinem aufhebenden Erkenntnis anderes ausspricht. Hat der Verfassungsgerichtshof in seinem aufhebenden Erkenntnis eine Frist

gemäß Abs. 5 gesetzt, so ist das Gesetz auf alle bis zum Ablauf dieser Frist verwirklichten Tatbestände mit Ausnahme des Anlassfalles anzuwenden.

Zu den Konsequenzen dieser Bestimmung wird, um Wiederholungen zu vermeiden, auf das Schreiben des Bundesfinanzgerichtes vom 18.8.2016 verwiesen.

1) Unterhaltsabsetzbetrag:

Nach § 33 Abs. 4 EStG 1988 in den für die Beschwerdejahre anzuwendenden Fassungen stehen zur Abgeltung gesetzlicher Unterhaltsverpflichtungen nachfolgende Absetzbeträge zu:

Z 3 lit. a) Einem Steuerpflichtigen, dem auf Grund des Familienlastenausgleichsgesetzes (FLAG) 1967 Familienbeihilfe gewährt wird, steht im Wege der gemeinsamen Auszahlung mit der Familienbeihilfe ab dem Jahr 2000 ein Kinderabsetzbetrag von monatlich 50,90 € für jedes Kind zu.

Der Kinderabsetzbetrag wird daher nicht im Rahmen der Lohnverrechnung oder Veranlagung berücksichtigt, sondern steht im Wege der gemeinsamen Auszahlung mit der Familienbeihilfe zu.

Z 3 lit b) Einem Steuerpflichtigen, der für ein Kind, das nicht seinem Haushalt zugehört (§ 2 Abs. 5 FLAG 1967) und für das weder ihm noch seinem von ihm nicht dauernd getrennt lebenden (Ehe)Partner Familienbeihilfe gewährt wird, den gesetzlichen Unterhalt leistet, steht ein Unterhaltsabsetzbetrag von 25,50 € monatlich zu.

Der Unterhaltsabsetzbetrag soll die gesetzlichen Unterhaltpflichten gegenüber nicht haushaltzugehörigen Kindern steuerlich berücksichtigen (vgl. auch § 34 Abs. 7 Z 2 EStG 1988). Die Notwendigkeit der steuerlichen Berücksichtigung von Unterhaltsleistungen gegenüber nicht haushaltzugehörigen Kindern ergibt sich auch aus der Judikatur des VfGH (vgl VfGH 12.12.91, G 290/91).

Ein Anspruch auf Familienbeihilfe besteht grundsätzlich nur für haushaltzugehörige Kinder (§ 2 Abs. 2 FLAG). Ein Kind gehört zum Haushalt einer Person, wenn es bei einheitlicher Wirtschaftsführung eine Wohnung mit dieser Person teilt. Gemäß § 2 Abs. 5 FLAG gilt die Haushaltzugehörigkeit nicht als aufgehoben, wenn das Kind sich nur vorübergehend außerhalb der gemeinsamen Wohnung aufhält, für Zwecke der Berufsausübung notwendigerweise am Ort oder in der Nähe des Ortes der Berufsausübung eine Zweitunterkunft bewohnt.

Eine Person, zu deren Haushalt das Kind nicht gehört, die jedoch die Unterhaltskosten für das Kind überwiegend trägt, hat gemäß § 2 Abs. 2 FLAG dann Anspruch auf Familienbeihilfe, wenn keine andere Person aufgrund der Haushaltzugehörigkeit des Kindes anspruchsberechtigt ist.

Nach § 34 Abs. 7 EStG 1988 in der für den Beschwerdezeitraum geltenden Fassung gilt für Unterhaltsleistungen Folgendes:

Z 1: Unterhaltsleistungen für ein Kind sind durch die Familienbeihilfe sowie gegebenenfalls den Kinderabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 4 Z 3 lit. a 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.

Z 2: Leistungen des gesetzlichen Unterhalts für ein Kind, das nicht dem Haushalt des Steuerpflichtigen zugehört und für das weder der Steuerpflichtige noch sein mit ihm im gemeinsamen Haushalt lebender (Ehe)Partner Anspruch auf Familienbeihilfe hat, sind durch den Unterhaltsabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 4 Z 3 lit. b abgegolten.

Z 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.

Z 5: (Verfassungsbestimmung) Unterhaltsleistungen an volljährige Kinder, für die keine Familienbeihilfe ausbezahlt wird, sind außer in den Fällen und im Ausmaß der Z 4 weder im Wege eines Kinder- oder Unterhaltsabsetzbetrages noch einer außergewöhnlichen Belastung zu berücksichtigen.

Die Zuerkennung des Unterhaltsabsetzbetrages für ein Kind ist daran geknüpft, dass es nicht dem Haushalt des Antragstellers angehört und dass der Antragsteller für dieses Kind keine Familienbeihilfe bezieht. Weitere Voraussetzung ist, dass der Steuerpflichtige für dieses Kind den gesetzlichen Unterhalt leistet.

Für volljährige Kinder, für die keine Familienbeihilfe ausgezahlt wird, steht der Unterhaltsabsetzbetrag nicht zu (§ 34 Abs. 7 Z 5).

In Österreich ist, wie oa, von Verfassung wegen geboten, die durch die Unterhaltsverpflichtung gegenüber Kindern bewirkte Minderung der Leistungsfähigkeit des Unterhaltsverpflichteten einkommensteuerlich zu berücksichtigen; die Familienbeihilfe dient aus einkommensteuerlicher Sicht ua. der steuerlichen Berücksichtigung dieser geminderten Leistungsfähigkeit (vgl. die Erkenntnisse des VfGH vom 30.11.2000, B 1340/00, und vom 26.6.2001, B 1285/00).

§ 34 Abs. 7 Z 5 EStG 1988 normiert aber (als Verfassungsbestimmung) ausdrücklich, dass Unterhaltsleistungen an jene Kinder, die volljährig sind und für die keine Familienbeihilfe ausbezahlt wird, außer in den Fällen und im Ausmaß der Z 4 (zB Krankheitskosten der Kinder) weder im Wege eines Kinder- oder Unterhaltsabsetzbetrages noch einer außergewöhnlichen Belastung zu berücksichtigen sind. Es erweist sich daher als systemkonform, dass ein volljähriges Kind, für welches keine Familienbeihilfe (mehr) bezogen wird, keine weitergehende einkommensteuerliche Entlastung bewirkt (VwGH 23.9.2010, 2010/15/0155).

2) Auswärtige Berufsausbildung:

Nach § 34 Abs. 6 EStG 1988 können folgende Aufwendungen ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden:

(...) Kosten einer auswärtigen Berufsausbildung nach Abs. 8.

Die Bestimmung des § 34 Abs. 8 EStG 1988 in der für die Beschwerdejahre maßgeblichen Fassung BGBI. I Nr. 71/2003 lautet:

Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes gelten dann als außergewöhnliche Belastung, wenn im Einzugsbereich des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit besteht. Diese außergewöhnliche Belastung wird durch Abzug eines Pauschbetrages von 110,00 € pro Monat der Berufsausbildung berücksichtigt.

Berufsausbildungskosten eines Kindes können als Teil der Unterhaltsleistung grundsätzlich keine Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung finden; diese Aufwendungen sind mit der Familienbeihilfe und dem Kinderabsetzbetrag abgegolten (VwGH 22.12.2004, 2003/15/0058; VwGH 26.6.2013, 2011/13/0114). Eine Ausnahme bilden die Fälle der auswärtigen Berufsausbildung.

§ 34 Abs. 8 EStG 1988 trifft somit eine Regelung für jene Mehraufwendungen im Rahmen der Unterhaltspflicht, die durch die auswärtige Berufsausbildung erwachsen (VwGH 22.11.2012, 2010/15/0069).

Die Gewährung des Freibetrages ist nicht auf Kinder im Sinne des § 106 EStG 1988 eingeschränkt (der Bezug von Familienbeihilfe ist daher nicht Voraussetzung; vgl. VwGH 26.6.2013, 2012/13/0076).

Der Pauschbetrag steht nicht alleine auf Grund der auswärtigen Berufsausbildung zu; vielmehr müssen dadurch tatsächlich entsprechende Mehraufwendungen dem Grunde nach erwachsen, die allerdings nicht ziffernmäßig nachzuweisen sind (VwGH 14.1.03, 97/14/0055).

Bei mehreren Unterhaltspflichtigen ist der Pauschbetrag von 110,00 € im Verhältnis der tatsächlichen Kostentragung für die Berufsausbildung aufzuteilen.

Durch den Pauschbetrag sollen erhöhte Aufwendungen auf Grund der Auswärtigkeit, wie etwa Fahrt- und Unterbringungskosten, aber auch Aufwendungen, die aus der mangelnden Möglichkeit der Teilnahme an den Familienmahlzeiten erwachsen, abgegolten werden (VwGH 22.12.04, 2003/15/0058; VwGH 31.5.00, 2000/13/0075).

Der Finanzamtsvertreter wies in seinem Vorlagebericht zutreffend darauf hin, dass ein durch das auswärtige Studium veranlasster erhöhter Aufwand durch die Leistung eines höheren Unterhaltes mit Beginn des Studiums der Tochter erbracht werden kann (VwGH 14.1.2002, 97/14/0055).

Unter dem „Wohnort“ ist die Ortsgemeinde zu verstehen, in der sich der Familienwohnsitz befindet (dh der Ort, an dem der Unterhaltsberechtigte die Möglichkeit hat, an der familiären Haushaltsführung und Verpflegung teilzunehmen).

Anwendung dieser Rechtslage auf den vorliegenden Sachverhalt:

1) Unterhaltsabsetzbetrag:

Der Bf bezog nach der Aktenlage für seine am x.x.xxxx geborene Tochter von November 2004 bis September 2005 und von April bis September 2007 Familienbeihilfe.

Die Mutter hatte bis Oktober 2004 Familienbeihilfe bezogen. Für die restliche Zeit des Beschwerdezeitraumes (Oktober 2005 bis März 2007 und Oktober 2007 bis Dezember 2008) war in der entsprechenden Datenbank der Abgabenbehörde ein Familienbeihilfenbezug nicht dokumentiert.

Neben dem Bezug von Familienbeihilfe (inklusive gleichzeitig ausbezahlttem Kinderabsetzbetrag) ist die Berücksichtigung des Unterhaltsabsetzbetrages nicht möglich (§ 33 Abs. 4 Z 3 lit. b EStG 1988), weshalb das Finanzamt dem Bf für die Monate des Familienbeihilfenbezuges zu Recht keinen Unterhaltsabsetzbetrag zuerkannte.

Die Tochter war im Beschwerdezeitraum bereits volljährig und vermittelte nach den aufliegenden Unterlagen für die restlichen Monate des Beschwerdezeitraumes keinen Familienbeihilfenanspruch. Der Gewährung des Unterhaltsabsetzbetrages für die verbleibenden Monate stand die gesetzliche Bestimmung des § 34 Abs. 7 Z 5 EStG 1988 entgegen, weshalb trotz nachgewiesener Unterhaltszahlungen ein Unterhaltsabsetzbetrag nicht berücksichtigt werden konnte.

2) Auswärtige Berufsausbildung:

Die Tochter des Bf war im Beschwerdezeitraum zu keinem Zeitpunkt an seiner Wohnadresse gemeldet. Der behördlichen Meldung kommt lediglich Indizfunktion zu; entscheidend sind die tatsächlichen Verhältnisse.

Wegen des in den Akten aufliegenden Briefes der Tochter vom 26.10.2004, in welchem diese als Absender die Adresse in Adresse1, nannte und den Bf informierte, ab jetzt eine neue Adresse zu haben, war davon auszugehen, dass die Meldedaten den tatsächlichen Verhältnissen entsprachen. Die Tochter befand sich daher im maßgeblichen Zeitraum nicht im gemeinsamen Haushalt mit dem Bf (und auch nicht mit ihrer Mutter), sondern hatte ihren Wohnsitz getrennt von ihren Eltern.

Die Tatbestandsvoraussetzung der „Berufsausbildung (...) außerhalb des Wohnortes“ lag daher nicht vor (vgl. UFS 4.3.2008, RV/0450-L/07). Der zur Gegenäußerung übermittelten Annahme des Bundesfinanzgerichtes, die Tochter habe in den Beschwerdejahren ihren Wohnort weder beim Bf noch bei ihrer Mutter, sondern vielmehr einen von ihren geschiedenen Eltern getrennten Wohnort gehabt, trat der Bf nicht entgegen.

§ 34 Abs. 8 trifft eine Regelung für jene Mehraufwendungen im Rahmen der Unterhaltspflicht, die wegen der Auswärtigkeit der Berufsausbildung erwachsen.

Mehraufwendungen liegen etwa dann vor, wenn durch den auswärtigen Schulbesuch die Teilnahme an den Familienmahlzeiten zu den üblichen Essenszeiten nicht möglich ist. Da die Tochter aber einen eigenen Haushalt führte, konnten unter diesem Titel schon rein begrifflich keine Mehraufwendungen anfallen und stand der Pauschbetrag nach § 34 Abs. 8 EStG 1988 für eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes nicht zu.

Ergänzend war darauf zu verweisen, dass der Familienbeihilfenbezug des Bf von Jänner bis September 2005 und von April bis September 2007 dieser Auffassung nicht entgegen stand. Anspruchsvoraussetzung für den Familienbeihilfenbezug ist nämlich, wie o.a. nicht nur die Haushaltzugehörigkeit, sondern auch die überwiegende Kostentragung.

Auf Grund des in der Beschwerde angeführten Erkenntnisses des VfGH vom 17.10.1997 (G 168/96, G 285/96) wurden der Kinderabsetzbetrag und die Familienbeihilfe zur Herstellung eines verfassungskonformen Zustandes der Höhe nach neu geregelt. Mit dem neuerlichen Erkenntnis vom 27.6.2001 (B 1285/00) entschied der VfGH, dass das verfassungskonforme Ergebnis bei geldunterhaltspflichtigen Personen einerseits durch die – gegebenenfalls von den Gerichten bei der Unterhaltsbemessung zu berücksichtigende – Kürzung der Unterhaltpflicht (durch teilweise Anrechnung der Transferleistungen) und andererseits durch die Gewährung des Unterhaltsabsetzbetrags erreicht wird. Der VfGH sah demzufolge keinen Anlass, die bestehenden gesetzlichen Bestimmungen (nochmals) einer Prüfung zu unterziehen (Jakom/Kanduth-Kristen, EStG, 2016, § 33 Rz 52).

Dementsprechend bezog sich der VwGH in seiner Entscheidung vom 8.2.2007, 2006/15/0108, auf die Erkenntnisse des Verfassungsgerichtshofes vom 27. Oktober 2001, B 1286/00, und vom 19. Juni 2002, G 7/02, und befand, dass das verfassungskonforme Ergebnis einer hinreichenden Berücksichtigung der Kinderlasten dadurch erreicht werde, dass der Geldunterhaltspflichtige einerseits durch eine Kürzung seiner Unterhaltpflicht (teilweise Anrechnung der Transferleistungen) und andererseits durch die Gewährung des Unterhaltsabsetzbetrages insgesamt jene Entlastung erfahre, die erforderlich sei, um die Steuermehrbelastung abzugelten, die im jeweiligen Fall durch die Nichtabzugsfähigkeit der Hälfte des Unterhaltes entstehe. Aus den genannten Erkenntnissen des Verfassungsgerichtshofes ergebe sich, dass in Fällen getrennter Haushaltsführung die auf Grund der Unterhaltszahlungen erforderliche steuerliche Entlastung im Wesentlichen nicht im Steuerrecht und nicht im Zuge der Transferleistungen besorgt werde. Die den konkreten Verhältnissen gerecht werdende Zuordnung der Transferleistungen sei daher im Fall getrennter Haushaltsführung der Eltern eine Frage der Bemessung des Geldunterhaltes.

Für die Anerkennung der tatsächlichen Unterhaltszahlungen oder, wie dem Bf offenbar vorschwebte, einer Steuerfreistellung zumindest der Hälfte des für den Unterhalt erforderlichen Einkommens, bot die bestehende Rechtslage daher keinen Raum.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die 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 nicht einheitlich beantwortet wird.

Die im vorliegenden Fall relevanten Rechtsfragen sind bereits ausreichend durch die zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, von der die gegenständliche Entscheidung nicht abweicht, geklärt, sodass eine Revision nicht zulässig ist.

Linz, am 3. Oktober 2016