

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat durch die Richterin N.N. in der Beschwerdesache des Beschwerdeführers gegen die Bescheide des Finanzamtes X . betreffend Einkommensteuer 2012 zu Recht erkannt:

Die Berufungen, nunmehr Beschwerden, werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die daraus resultierenden Abgaben sind den beiliegenden Berechnungsblättern zu entnehmen, welche einen integrierenden Bestandteil dieses Erkenntnisspruches bilden.

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

Entscheidungsgründe

Im anhängigen Verfahren war zu klären, in welcher Höhe der Beschwerdeführer (Bf) die Kosten der 2011/2012 geleisteten Unterhaltszahlungen für seine seit 2005 in Albanien lebende Tochter im Rahmen der Einkommensteuer- (ESt) Veranlagungen in Abzug bringen kann.

Das Finanzamt X (FA) berücksichtigte in den angefochtenen Bescheiden mit Verweis auf die Lebenshaltungskosten im Aufenthaltsstaat des Kindes monatlich einen Betrag von 50,- € bis zu dessen Erreichen der Volljährigkeit im August 2012 als außergewöhnliche Belastung nach § 34 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG).

Der Bf beantragte - unter Hinweis auf die aufrechte österreichische Staatsbürgerschaft seiner Tochter - die Berücksichtigung der gesamten, von ihm aufgrund eines Gerichtsbeschlusses aus dem Jahr 2005 geleisteten Unterhaltszahlungen (250,- €/Monat).

Es wurde erwogen:

I.) Der Bf, im Hauptberuf Beamter des österreichischen Bundesheeres, wurde mit Beschluss des Bezirksgerichts (BG) XY vom 3.Okt.2005 (Gz 1 P 99/999x) zur Leistung eines monatlichen Geldunterhalts von 250,- € für seine am tt.mm.1993 geborene Tochter

(Vorname) verpflichtet. Anlass für die gerichtliche Unterhaltsfestsetzung war der Umstand gewesen, dass die nach der Scheidung vom Bf wieder verehelichte Kindesmutter im Jahr 2005 samt der Tochter aus der ersten Ehe zum nunmehrigen Ehemann nach Albanien verzogen war, wo die Tochter lt. Aktenlage bis 2011 eine Privatschule besuchte bzw. anschließend ein Studium begann.

Der ständige Aufenthalt der Tochter in Albanien und die damit verbundene Nichtzugehörigkeit zum Haushalt des Bf im Verfahrenszeitraum ist zwischen den Verfahrensparteien ebenso unstrittig, wie die daraus resultierende Tatsache, dass für (Vorname) in den Jahren 2011/2012 weder österreichische Familienbeihilfe bezogen wurde, noch ein entsprechender Rechtsanspruch bestanden hätte.

Lt. Vorbringen des Bf, dem das FA nicht entgegengetreten ist, besitzt die Tochter bis heute die österreichische Staatsbürgerschaft.

Da die genannten Umstände durch das Verfahrensergebnis nicht in Frage gestellt werden, legt sie das BFG seiner rechtlichen Beurteilung im gegenständlichen Erkenntnis zugrunde.

Nach dem Inhalt des oa. Gerichtsbeschlusses vom 3.Okt.2005 wurde bei der Unterhaltsbemessung im Sinne der ständigen OGH-Judikatur berücksichtigt, dass „*die Unterhaltsberechtigten einerseits am Lebensstandard des in Österreich lebenden Elternteiles teilhaben sollen, anderseits aber der Unterhalt in einem angemessenen Verhältnis zu den durchschnittlichen Lebensverhältnissen und zur Kaufkraft ihres Aufenthaltslandes stehen müsse.*“ Im konkreten Fall seien – ausgehend von einem nach österreichischem Recht bzw. der hier geübten Rechtspraxis errechneten Anspruch – einerseits die wesentlich niedrigeren Lebenshaltungskosten in Albanien, anderseits aber auch die Kosten für die dort besuchte Privatschule sowie der Umstand berücksichtigt worden, dass sich das Kind in Albanien – gemessen an den örtlichen Verhältnissen – „*in einer durchausgehobenen Situation befindet*“.

Lt. Auskunft der Jugendwohlfahrtbehörde (JWB) der Bezirkshauptmannschaft XY hat der Bf die im oa. Gerichtsbeschluss vom 3.Okt.2005 festgesetzte Unterhaltsleistung aufgrund einer Einzelvereinbarung zwischen den Kindeseltern und der JWB regelmäßig und in unveränderter Höhe bis zur Volljährigkeit des Kindes im August 2011 an die JWB zur Weiterleitung an die Kindesmutter überwiesen (keine Unterhaltsvorschussregelung).

II.) Das im Verfahrenszeitraum geltende EStG sieht zur Berücksichtigung von Geldunterhaltskosten für nicht haushaltzugehörige Kinder, die dem Haushalt des Unterhaltspflichtigen keinen Familienbeihilfensanspruch vermitteln, grundsätzlich den Unterhaltsabsetzbetrag vor.

§ 33 Abs. 4 Z 3 EStG in der ab 31.12.2010 geltenden Fassung BGBI I 111/2010 bzw. BGBI I 112/2011 lautet, soweit für das anhängige Verfahren relevant:

„*Steuerpflichtigen, die für ein Kind, das nicht ihrem Haushalt zugehört (§ 2 Abs. 5 Familienlastenausgleichsgesetz 1967) und für das weder ihnen noch ihrem jeweils von*

ihnen nicht dauernd getrennt lebenden (Ehe)Partner Familienbeihilfe gewährt wird, den gesetzlichen Unterhalt leisten, steht ein Unterhaltsabsetzbetrag von 29,20 Euro monatlich zu.“....

Zugleich hat § 34 Abs. 7 EStG idF BGBI I 111/2010 und BGBI I 112/2011 folgenden verfahrensrelevanten Wortlaut:

„1....

2. Leistungen des gesetzlichen Unterhalts für ein Kind, das nicht dem Haushalt des Steuerpflichtigen zugehört und für das weder der Steuerpflichtige noch der mit ihm im gemeinsamen Haushalt lebende (Ehe)Partner Anspruch auf Familienbeihilfe hat und das sich im Inland oder in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes aufhält, sind durch den Unterhaltsabsetzbetrag gemäß § 33 Abs.4 Z 3 abgegolten.

3....

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.

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.“

Der zitierte Wortlaut des § 34 Abs. 7 Z 2 EStG ist Folge des Erkenntnisses vom 20.6.2009, G 13/09, mit welchem der Verfassungsgerichtshof (VfGH) die Vorgängerbestimmung des § 34 Abs.7 Z 2 EStG idF BGBI I 79/1998 als verfassungswidrig aufgehoben hatte, weil eine Beschränkung der steuerlichen Berücksichtigung von Unterhaltsleistungen für nicht haushaltzugehörige Kinder mit ständigem Aufenthalt im Ausland auf den Unterhaltsabsetzbetrag nach § 33 Abs. 4 Z 3 EStG in bestimmten Konstellationen als unzureichend erachtet wurde.

Das Erkenntnis ist vor dem Hintergrund der vorangegangenen VfGH-Judikatur zur Steuerfreiheit von Einkommensteilen, welche für gesetzliche Unterhaltsleistungen verwendet werden (müssen), zu sehen.

Nach dieser vorangegangenen Rechtsprechung des VfGH, auf die das Erkenntnis vom 20.6.2009, G 13/09 explizit Bezug nimmt, ist die Verringerung der steuerlichen Leistungsfähigkeit von Eltern durch die Notwendigkeit, aus dem erzielten Einkommen nicht nur den eigenen Lebensunterhalt zu bestreiten, sondern auch den Kindern Unterhalt zu leisten, nicht bloß Sache privater Lebensgestaltung oder persönlichen Risikos. Es bedarf daher einer angemessenen Berücksichtigung dieses Umstandes bei der Steuerbemessung. Dies auch im Fall getrennter Haushalte der Eltern und - bei im Inland unbeschränkt Steuerpflichtigen - selbst wenn sich die unterhaltsberechtigten Kinder

dauernd im Ausland aufzuhalten. Als angemessen erachtet der VfGH eine gesetzliche Regelung, aufgrund welcher zumindest die Hälfte der Einkommensteile, die zur Bestreitung des Unterhalts der Kinder erforderlich sind, im Effekt steuerfrei bleiben (wobei erhaltene Transferleistungen – seien es inländische oder ausländische – einzurechnen sind, wenn auch unter Umständen - etwa bei getrennter Haushaltsführung mit Auszahlung an den anderen Elternteil - nur teilweise). Dieser Vorgabe wird aus Sicht des VfGH mit einer (ausschließlichen) Beschränkung auf den Unterhaltsabsetzbetrag nach § 33 Abs. 4 Z 3 EStG nicht entsprochen.

In Reaktion auf das VfGH-Erkenntnis G 13/09 hat der Gesetzgeber zur Sicherstellung einer hinreichenden steuerlichen Berücksichtigung von Unterhaltsleistungen an sich ständig im Ausland aufhaltende Kinder (für welche weder die österreichische Familienbeihilfe noch der Kinderabsetzbetrag zusteht) mit den zuvor zitierten Bestimmungen der §§ 33 Abs. 4 Z 3 und 34 Abs. 7 Z 2 EStG idF BGBI I 111/2010 bzw. BGBI I 112/2011 ab 30. Dezember 2010 eine Rechtslage geschaffen, aufgrund welcher derartige Unterhaltsleistungen, im Sinne des VfGH-Erkenntnisses vom 4. Dezember 2001, B 2366/00 nach den allgemeinen Regeln des § 34 EStG als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden können.

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG in der für die Streitjahre geltenden Fassung sind bei der Ermittlung des Einkommens iSd § 2 Abs. 2 EStG von unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben iSd § 18 EStG allfällige außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Der Abzug setzt voraus, dass eine Belastung für den betreffenden Steuerpflichtigen außergewöhnlich ist, ihm zwangsläufig erwächst und dessen wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigt. Außerdem darf die Belastung weder den Betriebsausgaben, noch den Werbungskosten oder den Sonderausgaben zuzuordnen sein.

Gemäß § 34 Abs. 2 EStG ist eine Belastung außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse erwächst. Die Belastung erwächst einem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann (§ 34 Abs. 3 EStG). Die Belastung beeinträchtigt die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich, soweit sie einen Selbstbehalt übersteigt, der vom Einkommen des Steuerpflichtigen nach § 2 Abs. 2 iVm § 34 Abs. 5 EStG vor Abzug von außergewöhnlichen Belastungen zu berechnen ist (= Bemessungsgrundlage für den Selbstbehalt). § 34 Abs. 5 EStG normiert die Einrechnung von nach § 67 Abs. 1 und Abs. 2 EStG begünstigten besteuerten Einkommensteilen in die Bemessungsgrundlage für den Selbstbehalt.

Errechnet sich auf diese Weise ein Jahreseinkommen von 14.600,- € bis 36.400,- €, beträgt der Selbstbehalt 10% der dargestellten Bemessungsgrundlage. Der Prozentsatz vermindert sich um je einen Prozentpunkt, wenn dem Steuerpflichtigen der Alleinverdiener- oder Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht sowie für jedes Kind iSd § 106 EStG (§ 34 Abs. 4 EStG).

Unterhaltskosten unterliegen als außergewöhnliche Belastungen darüber hinaus der zitierten Verfassungsbestimmung des § 34 Abs. 7 Z 5 EStG, die nach der VfGH- und VwGH-Judikatur verfassungsrechtlich unbedenklich ist, da sie nicht gegen die Baugesetze der österreichischen Bundesverfassung verstößt (VfGH 4.10.2004, B 534/04 und 30.11.2004, B 866/04; VwGH 10.8.2005, 2004/13/0170). Unterhaltskosten für volljährige Kinder können daher keine Berücksichtigung im Rahmen der Einkommensbesteuerung von Unterhaltspflichtigen finden. Sie unterliegen dem allgemeinen Abzugsverbot für Unterhaltsleistungen nach § 20 Abs. 1 Z 1 bzw. Z 4 EStG.

Nach § 9 Abs. 1 IPRG, BGBI 1978/304 richtet sich das Personalstatut einer natürlichen Person nach dem Recht des Staates, dem diese Person angehört. Für Personen mit österreichischer Staatsbürgerschaft tritt die Volljährigkeit seit 1.Juli 2001 mit Vollendung des 18. Lebensjahres ein (§ 21 Abs. 2 ABGB idF BGBI I 135/2000).

III.) Auf Basis der festgestellten Sach- und der dargestellten Rechtslage ist der vom Bf im Verfahrenszeitraum nachweislich geleistete Geldunterhalt in der gerichtlich festgestellten Höhe von 250,- €/Monat zwangsläufig erwachsen und erfüllte für Zeiträume bis zum Erreichen der Volljährigkeit der Tochter am 15.August 2011 dem Grunde nach die Voraussetzungen für einen Abzug als außergewöhnliche Belastung nach den Kriterien des § 34 Abs.1 EStG.

Da die Bestimmung einen Ansatz von lediglich der Hälfte des verpflichtet geleisteten Geldunterhalts nicht vorsieht, entbehrt eine entsprechende Kürzung einer gesetzlichen Rechtsgrundlage. Allerdings unterliegen die strittigen Unterhaltszahlungen der Selbstbehaltregelung des § 34 Abs. 4 EStG. Sie wirken sich daher nur *insoweit* steuermindernd aus, als Zahlungen für den Zeitraum 1.Jänner bis 15.August 2011 den nach § 34 Abs. 4 EStG ermittelten Selbstbehalt des Jahres 2011 überstiegen haben.

Nach den – insoweit unstrittigen - Daten des angefochtenen ESt-Bescheides 2011 erzielte der Bf in diesem Jahr ein Einkommen iSd § 2 Abs.2 EStG von 20.232,30 €, das um darin berücksichtigte außergewöhnliche Belastungen von insgesamt 1.400,- € sowie um nach § 67 Abs. 1 bzw. Abs. 2 EStG besteuerte Einkommensteile von 3.495,93 € zu erhöhen ist (Lohnzettel Kz 220 abzüglich Kz 225). Das so ermittelte, adaptierte Jahreseinkommen des Bf für 2011 betrug 25.128,23 € und bildet die Bemessungsgrundlage für den Selbstbehalt nach § 34 Abs. 4 EStG.

Da beim Bf im Jahr 2011 die Voraussetzungen des § 106 EStG in Bezug auf zwei Kinder aus zweiter Ehe erfüllt waren, ist der Selbstbehalt mit 8% der dargestellten Bemessungsgrundlage zu berechnen und beträgt daher 2.010,25 €. Erst bei Überschreiten dieses Betrages konnten sich die geleisteten Unterhaltszahlungen für die in Albanien lebende Tochter nach der Grundregel des § 34 Abs. 1 EStG auswirken.

Nachdem die 2011 bis zur Volljährigkeit der Tochter (Vorname) zwangsläufig erwachsenen Unterhaltsleistungen des Bf den ermittelten Selbstbehalt nicht überstiegen (7,5 Monate

a` 250,- €), wirken sie sich auf die Einkommensbesteuerung des Bf in diesem Jahr allerdings nicht aus.

Da eine Berücksichtigung geleisteter Unterhaltszahlungen für Zeiträume ab Erreichen der Volljährigkeit, somit ab dem 15. August 2011, aufgrund der Verfassungsbestimmung des § 37 Abs. 7 Z 5 EStG nicht in Betracht kommt, bleibt im Ergebnis sowohl dem Rechtsmittel des Bf gegen den ESt-Bescheid 2011 als auch jenes gegen den ESt-Bescheid 2012 der Erfolg zur Gänze versagt.

Die in den Beilagen dargestellten Änderungen der Bemessungsgrundlagen und Einkommensteuerbeträge für 2011 und 2012 resultieren aus der Korrektur der in den angefochtenen Bescheiden ohne Abzug eines Selbstbehalts nach § 34 Abs. 4 EStG berücksichtigten Unterhaltskosten für die in Albanien lebende Tochter.

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.

Im vorliegenden Rechtsmittelverfahren wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, auf welche die angeführten Voraussetzungen zutreffen. Die Entscheidung folgt unstrittigen Grundsätzen des Abgabenrechts und der zitierten höchstgerichtlichen Judikatur.

Graz, am 22. September 2015