



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende HR Dr. Putschögl und die weiteren Mitglieder HR Dr. Alfred Thallinger, Leopold Pichlbauer und Dr. Werner Loibl über die Berufung des Bw., vertreten durch B-GmbH, vom 21. Dezember 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes, vom 4. September 2007 betreffend Einkommensteuer 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit elektronisch eingereichter Einkommensteuererklärung 2005 beantragte der Berufungswerber (Bw.) u.a. die Berücksichtigung einer außergewöhnlichen Belastung für seine nicht haushaltszugehörige, bei der geschiedenen Ehegattin in Australien lebende, zehnjährige Tochter iHv. 14.173,48 €. Auf Grund der Rechtsprechung des VfGH seien Unterhaltsverpflichtungen gegenüber Kindern in solchen Fällen zumindest zur Hälfte keine Sache der privaten Lebensführung und müssten daher insoweit steuerlich als außergewöhnliche Belastung ohne weiteren Abzug gemäß § 34 Abs. 4 EStG (*Anmerkung: Selbstbehalt*) berücksichtigt werden. Die zu berücksichtigende außergewöhnliche Belastung betrage daher 50 % der bezahlten Unterhaltsverpflichtung, das sind 7.086,74 €.

Zur weiteren Begründung seines Begehrens führte der Bw. Folgendes aus:

„Der Verfassungsgerichtshof ist in seiner Entscheidung vom 4.12.2001, B 2366/00, davon ausgegangen, dass es verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden sei, die Gewährung der Familienbeihilfe an eine nahe Beziehung des Kindes zum Inland zu knüpfen. Auf der anderen Seite geht diese Entscheidung davon aus, dass es (im Hinblick auf die unbeschränkte Steuerpflicht) nicht angehe, Unterhaltsleistungen gegenüber solchen Kindern deswegen

steuerlich nicht zu berücksichtigen, weil die Kinder im Ausland leben. Dem Steuergesetzgeber stehe es im Entlastungswege frei, die Steuerentlastung nicht im Wege der Familienbeihilfe herbeizuführen. Aus diesem Grund kommt der Gerichtshof schließlich zum Ergebnis, dass das Einkommensteuergesetz – ungeachtet des § 34 Abs. 7 Z. 7 – eine Berücksichtigung solcher Unterhaltsleistungen als außergewöhnliche Belastung nicht ausschließe.

Aus den Grundsätzen des Verfassungsgerichtshofs in dieser Entscheidung lässt sich die Folgerung ableiten, dass Unterhaltsverpflichtungen gegenüber Kindern, welche im Ausland leben, zumindest zur Hälfte keine Sache der privaten Lebensführung sind und daher insoweit als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden müssen.“

Mit Einkommensteuerbescheid 2005 vom 4. September 2007 anerkannte das Finanzamt (FA) nicht die vom Bw. beantragte außergewöhnliche Belastung iHv. 7.086,74 €, sondern gewährte anstatt dessen den Unterhaltsabsetzbetrag iHv. 306,00 €. Als Begründung führte es aus:

„Unterhaltsleistungen für haushaltszugehörige Kinder im Ausland, bei denen der Anspruch auf Familienbeihilfe ausgeschlossen ist, sind hingegen als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen. Da laut Ihren Angaben Ihre Tochter nichthaushaltszugehörig ist, konnten die beantragten Aufwendungen nicht berücksichtigt werden. Es wurde jedoch der Unterhaltsabsetzbetrag berücksichtigt.“

Nach verlängerter Rechtsmittelfrist erhob der Bw. gegen diesen Bescheid Berufung mit folgender Begründung:

Das Finanzamt habe den gesetzlichen Unterhalt für seine minderjährige Tochter iHv. 14.173,48 € nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt. Diesen Betrag habe er auf Grund der Entscheidung der australischen „Child Support Agency“ zu bezahlen gehabt. Damit werde ein verfassungsmäßig zu gewährleistendes Recht, gesetzlichen Unterhalt für minderjährige Kinder zumindest zur Hälfte steuerfrei zu stellen, verletzt. Die steuerliche Entlastung dürfe von der Haushaltszugehörigkeit nicht abhängig gemacht werden.

Dabei sei von folgenden Grundsätzen in der Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofs auszugehen:

- „1. Die Notwendigkeit für Kinder Unterhalt zu leisten verringert die steuerliche Leistungsfähigkeit der Eltern. Dies ist nicht bloß Sache privater Lebensgestaltung oder persönlichen Risikos (VfGH 4.12.2001, BH 2366/00; VfSlg. 12940/1991).*
- 2. Der maßgebende Vergleich im Hinblick auf die verringerte steuerliche Leistungsfähigkeit ist zwischen unterhaltspflichtigen und nicht unterhaltspflichtigen Einkommensbezieher gleich hoher Einkommenshöhe anzustellen (VfGH 27.6.2001, B 1340/00; 4.12.2001, BH 2366/00; VfSlg. 14.992/1997).*
- 3. Im Ergebnis muss steuerlich (zumindest) die Hälfte des gesetzlichen geschuldeten Unterhalts nicht der Einkommensteuer unterworfen werden (VfGH 27.6.2001, B 1285/00; 30.11.2000, B 1340/00).*
- 4. Nach dem Konzept der Einkommensteuer werden natürliche Personen mit Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland der unbeschränkten Steuerpflicht unterworfen und mit ihrem Welteinkommen zur Steuer herangezogen. Bei dieser Variante der Steuerpflicht sind jene persönlichen Umstände, die die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen beeinträchtigen, grundsätzlich vom Wohnsitzstaat zu berücksichtigen (VfGH 4.12.2001, BH 2366/00).*

5. Die Mehrbelastung des alleinerziehenden Elternteils kann nicht rechtfertigen, die durch die Geldunterhaltsleistung bedingte Minderung der Leistungsfähigkeit des getrennt lebenden Elternteils nur in unzureichender Weise, nämlich durch den Unterhaltsabsetzbetrag, zu berücksichtigen (VfGH 19.6.2002 G 7/02; 27.6.2001 B 1285/00).

Die verfassungsmäßig gebotene steuerliche Entlastung in zumindest der Hälfte des gesetzlich geschuldeten Unterhalts kann für unterschiedliche Fallgruppen (haushaltszugehörige Kinder, nicht haushaltszugehörige Kinder, Kinder im Inland, Kinder im Ausland) durch unterschiedliche Methoden vorgenommen werden: Durch Transferleistungen (Familienbeihilfe, Kinderabsetzbetrag, Unterhaltsabsetzbetrag), durch die Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung oder durch eine Nebeneinandersetzen dieser Maßnahmen (vgl. VfGH 4.12.2001, B 2366/00).

1. Bei **Kindern im Inland** führen nach dem Familienpaket 2000 auf Grund der Anhebung von Kinderbeihilfe und Kinderabsetzbetrag diese Transferleistungen die gebotene steuerliche Entlastung herbei (VfGH 20.11.2000, B 1340/00, VfGH 27.6.2001, B 1285/00). Zuvor hatte der VfGH die Bestimmungen des § 34 EStG 1988 wegen Gleichheitswidrigkeit aufgehoben.

a) Bei **haushaltszugehörigen Kindern im Inland** reichen nach dem Familienpaket 2000 die genannten Transferleistungen im Ergebnis aus, "um eine Steuer zu erstatten, die von Verfassung wegen nicht hätte erhoben werden dürfen" (VfGH 20.11.2000, B 1340/00). Dies auch deswegen, da wegen des so genannten Unterhaltsstops die Höhe des gesetzlichen Unterhalts mit dem 2,5 fachen des Regelbedarfs begrenzt ist.

b) Bei **nicht haushaltszugehörigen Kindern im Inland** dienen die dem das Kind betreuenden Elternteil zufließenden Transferleistungen (Kinderbeihilfe und Kinderabsetzbetrag) auch der Entlastung des Unterhaltspflichtigen, falls bei höheren Einkommen der Unterhaltspflichtige durch den pauschalierten Unterhaltsabsetzbetrag nur unzureichend entlastet ist (VfGH 27.6.2001, B 1285/00 VfGH B.). Dazu hat der VfGH den zweiten Halbsatz 12a FLAG 1967 (keine Minderung des Unterhaltsanspruches des Kindes durch Familienbeihilfe) aufgehoben (VfGH 19.6.2002, G 7/02) und der gesetzliche Unterhalt wird bei höheren Einkommen um die dem betreuenden Elternteil zufließenden Transferleistungen derart gekürzt, dass der Unterhaltspflichtige entsprechend entlastet ist (OGH, Rechtssatz RS 0117016).

2. Hinsichtlich von **Kindern im Ausland**, hat der VfGH in seiner Entscheidung vom 4.12.2001, BH 2366/00 festgestellt, dass es (a) nicht angehen könne, Unterhaltsleistungen gegenüber solchen Kindern deswegen nicht zu berücksichtigen, weil die Kinder im Ausland leben, auch wenn die Unterhaltsleistungen nach dem Recht des gewöhnlichen Aufenthalts zu beurteilen sind, (b) dass bei unbeschränkter Steuerpflicht, die persönlichen Umstände, die die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen beeinträchtigen, vom Wohnsitzstaat zu berücksichtigen sind, (c) dass hinsichtlich der verminderten Leistungsfähigkeit des Unterhaltspflichtigen der maßgebliche Vergleich zwischen unterhaltspflichtigen und nicht unterhaltspflichtigen Einkommensbeziehern gleicher Einkommenshöhe anzustellen ist, und dass (d) zumindest die Hälfte der Einkommensteile, die zur Bestreitung des Unterhalts erforderlich sind, im Effekt steuerfrei bleiben müssen. Fehlen entsprechende Transferleistungen oder werden sie in jenem Umfang verweigert, die zur Kompensation der aus der Nichtabzugsfähigkeit des Unterhalts steuerlichen Mehrbelastung erforderlich sind, kann die Unterhaltsleistung nach den allgemeinen Regeln des § 34 EStG 1988 als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden (VfGH 4.12.2001, B 2366/00).

Im Falle eines nicht haushaltszugehörigen Kindes im Inland wird, falls der pauschalierte Unterhaltsabsetzbetrag dazu nicht ausreicht, die gebotene steuerliche Entlastung des Unterhaltspflichtigen über die weiteren Transferzahlungen, wie oben ausgeführt, erreicht. Dadurch werden haushaltszugehörige und nicht haushaltszugehörige Kinder im Inland gleich

behandelt. Im Falle eines haushaltszugehörigen Kindes im Ausland wird in Folge der Entscheidung des VfGH vom 4.12.2001, die ein haushaltszugehöriges Kind betraf, bei Fehlen entsprechender Transferleistungen, der geleistete Unterhalt zur Hälfte als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt. Die wesentlichen unter (a) bis (d) im vorigen Absatz angeführten Feststellungen des VfGH vom 4.12.2001 sind jedoch unabhängig von der Haushaltszugehörigkeit des Kindes. Die verfassungsmäßig gebotene steuerliche Entlastung ist unabhängig von der Tatsache, ob ein Kind haushaltszugehörig ist oder nicht.

Daher ist auch im Falle eines nicht haushaltszugehörigen Kindes im Ausland eine entsprechende Berücksichtigung der Unterhaltsleistung geboten. Zur Erfüllung der verfassungsrechtlichen Pflicht zur steuerlichen Berücksichtigung der Unterhaltslasten im Ausmaß von zumindest der Hälfte des zu leistenden gesetzlichen Unterhalts ist demnach an Stelle des pauschalen Unterhaltsabsetzbetrages eine außergewöhnliche Belastung in dieser Höhe zu berücksichtigen.“

Weiters stellte der Bw. den Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat sowie auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Am 25. März 2008 wurde seitens der steuerlichen Vertretung des Bw., Fa. BGmbH, bekannt gegeben, dass auf die Abhaltung der mündlichen Verhandlung verzichtet werde.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 33 Abs. 4 Z 3 lit. b EStG 1988 i. d. F. BGBl. Nr. 2004/57 I steht einem Steuerpflichtigen, der für ein Kind, das nicht seinem Haushalt zugehört (§ 2 Abs. 5 Familienlastenausgleichsgesetz 1967) und für das weder ihm noch seinem von ihm nicht dauernd getrennt lebenden (Ehe)Partner Familienbeihilfe gewährt wird, den gesetzlichen Unterhalt leistet, ein Unterhaltsabsetzbetrag von 25,50 Euro monatlich zu. Leistet er für mehr als ein nicht haushaltszugehöriges Kind den gesetzlichen Unterhalt, so steht ihm für das zweite Kind ein Absetzbetrag von 38,20 Euro und für jedes weitere Kind ein Absetzbetrag von jeweils 50,90 Euro monatlich zu. Erfüllen mehrere Personen in bezug auf ein Kind die Voraussetzungen für den Unterhaltsabsetzbetrag, so steht der Absetzbetrag nur einmal zu.

Gemäß § 34 Abs. 7 Z 2 EStG 1988 i. d. F. BGBl. Nr. 2003/71 I gilt für Unterhaltsleistungen folgendes:

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.

Der gegenständlichen Berufungsentscheidung ist folgender Sachverhalt zu Grunde zu legen:

Der Bw. war im Berufszeitraum für seine nicht haushaltszugehörige, bei der geschiedenen Ehegattin in Australien lebende Tochter unterhaltspflichtig und hatte auf Grund einer Entscheidung der australischen „Child Support Agency“ den gesetzlichen Unterhalt in Höhe

von 14.173,48 € zu bezahlen. Für die in Australien lebende Tochter des Bw. bestand kein Anspruch auf Familienbeihilfe in Österreich.

Der Bw. machte die Hälfte des oben angeführten gesetzlichen Unterhalts unter Hinweis auf die Judikatur des Verfassungsgerichtshofes als außergewöhnliche Belastung geltend.

Das FA hingegen anerkannte nicht die vom Bw. beantragte außergewöhnliche Belastung iHv. 7.086,74 €, sondern gewährte anstatt dessen den Unterhaltsabsetzbetrag iHv. 25,50 € monatlich bzw. insgesamt für das Berufungsjahr 306,00 €.

Dagegen erhob der Bw. unter Hinweis auf die Judikatur des Verfassungsgerichtshofes Berufung und machte geltend, durch den Bescheid des FA werde er in einem verfassungsmäßig zu gewährleistenden Recht, gesetzlichen Unterhalt für minderjährige Kinder zumindest zur Hälfte steuerfrei zu stellen, verletzt. Die steuerliche Entlastung dürfe von der Haushaltszugehörigkeit nicht abhängig gemacht werden.

In den Punkten 1. bis 5. des ersten Teils der Berufung zitiert der Bw. Erkenntnisse des Verfassungsgerichtshofes, wobei die Punkte 1 bis 4 allgemeine Feststellungen enthalten betreffend die steuerlich zu berücksichtigende Verringerung der Leistungsfähigkeit der Eltern; den hierbei anzustellenden maßgebenden Vergleich zwischen unterhaltspflichtigen und nicht unterhaltspflichtigen Einkommensbezieher gleich hoher Einkommenshöhe; die Steuerfreistellung zumindest der Hälfte des gesetzlich geschuldeten Unterhalts sowie der Verpflichtung der steuerlichen Berücksichtigung einer Beeinträchtigung der Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen durch den Wohnsitzstaat.

Lediglich Punkt 5. enthält den Hinweis auf das Erkenntnis des VfGH vom 19.6.2002, wo konkret ausgeführt wird, dass die Mehrbelastung des alleinerziehenden Elternteils nicht rechtfertigen könne, die durch die Geldunterhaltsleistung bedingte Minderung der Leistungsfähigkeit des getrennt lebenden Elternteils nur in unzureichender Weise, nämlich durch den Unterhaltsabsetzbetrag, zu berücksichtigen (VfGH 19.6.2002 G 7/02; 27.6.2001 B 1285/00).

Hierbei ist allerdings zu berücksichtigen, dass der Verfassungsgerichtshof diese Aussage im Zusammenhang mit § 12a Familienlastenausgleichsgesetz (FLAG) und der nach Ansicht des Gerichtshofes gebotenen Anrechnung der Familienbeihilfe auf den Unterhalt getroffen hat.

In diesem Erkenntnis (vom 19.6.2002 G 7/02) weist der Verfassungsgerichtshof darauf hin, dass (nur) ein Teil der Zivilgerichte bei der Auslegung des § 12a des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 den zulässigen Weg der teleologischen Reduktion bei der Unterhaltsbemessung gegangen sind und den Unterhalt um die Familienbeihilfe gekürzt haben. Um den verfassungsmäßigen Zustand herzustellen, hat er mit diesem Erkenntnis die

Wortfolge „und mindert nicht dessen Unterhaltsanspruch“ der Bestimmung des § 12a FLAG im Rahmen seiner Rechtsbereinigungsfunktion als verfassungswidrig aufgehoben. Damit ist die Familienbeihilfe zumindest insoweit anzurechnen, als ihr die Funktion einer steuerlichen Abgeltung der Mehrbelastung des Unterhaltsverpflichteten zukommt.

Gleichzeitig hat der Verfassungsgerichtshof in diesem Erkenntnis jedoch ausdrücklich darauf hingewiesen, dass es verfassungsrechtlich bedenklich wäre, wenn Kinderlasten bei getrennter Haushaltsführung steuer- und transferrechtlich insgesamt eine stärkere Berücksichtigung erfahren würden als bei gemeinsamer Haushaltsführung.

Der Unterhaltsabsetzbetrag sollte nach den erläuternden Bemerkungen zum Familienbesteuerungsgesetz 1992, BGBl. 312/1992, nicht die gesamten Kindesaufwendungen, die ohnehin der dem Beihilfenbezieher ausbezahlte Kinderabsetzbetrag abgilt, sondern bloß den im Vergleich zu einer gemeinsamen Haushaltsführung zusätzlichen Aufwand abgelden.

Aus diesem Grunde wurde auch beim so genannten Familienpaket, BGBl. I 79/1998 der Unterhaltsabsetzbetrag nicht angehoben.

In den erläuternden Bemerkungen wurde dies folgendermaßen begründet:

„Eine Berücksichtigung der Unterhaltslasten außerhalb des Kindeshaushaltes lebender Elternteile hätte überdies kaum verständliche Konsequenz. Es käme nämlich dadurch gegenüber der Einfachabgeltung der Unterhaltslasten bei gemeinsamer Haushaltsführung zu einer Mehrfachabgeltung dieser Lasten bei getrennter Haushaltsführung. Die besondere Unverständlichkeit läge darin, dass gerade (erst) die Aufgabe der gemeinsamen Haushaltsführung durch die Eltern diese Mehrfachförderung auslöst.“

Auch im gegenständlichen Fall wurde die durch die getrennte Haushaltsführung für den Bw. entstandene Mehrbelastung durch Zuerkennung des Unterhaltsabsetzbetrages steuerlich berücksichtigt. Die zusätzliche Anerkennung als außergewöhnliche Belastung würde die angeführte Mehrbelastung doppelt wirksam werden lassen, was jedoch gesetzlich nicht vorgesehen ist.

Die weiteren Ausführungen des Bw., insbesondere betreffend das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 4.12.2001, B 2366, wonach die Unterhaltsleistungen nach den allgemeinen Regeln des § 34 EStG berücksichtigt werden können, gehen ins Leere, da dieses Erkenntnis den Fall eines **haushaltszugehörigen** Kindes im Ausland behandelt.

Der Sachverhalt des gegenständlichen Falles ist mangels Haushaltszugehörigkeit der Tochter des Bw. mit jenem, der genannten Entscheidung des VfGH zu Grunde liegenden Sachverhalt, nicht vergleichbar. Nach § 2 Absatz 5 FLAG gehört ein Kind zum Haushalt einer Person dann, wenn es bei einheitlicher Wirtschaftsführung eine Wohnung mit dieser Person teilt.

Im gegenständlichen Fall ist „Haushaltszugehörigkeit“ der Tochter zum Bw. unbestritten nicht gegeben.

Außerdem sind nach dem klaren Wortlaut des § 34 Abs. 7 Z 2 EStG 1988 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, durch den Unterhaltsabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 4 Z 3 lit. b abgegolten.

Nach der letztgenannten Bestimmung sind für die Abgeltung von bestehenden Unterhaltslasten für nicht haushaltszugehörige Kinder einheitliche Pauschbeträge vorgesehen. Voraussetzung für die Gewährung dieser Pauschbeträge ist die Leistung des gesetzlichen Unterhalts. Dies gilt auch für ständig im Ausland lebende Kinder (VfGH 4.12.2001, B 2366/00).

Im vorliegenden Fall sind die im Gesetz normierten Voraussetzungen für die Gewährung des Unterhaltsabsetzbetrages für ein Kind erfüllt. Für eine darüber hinausgehende Berücksichtigung der Unterhaltslasten des Bw. sieht das Gesetz keinen Spielraum vor.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 8. April 2008