



IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch Ri in der Beschwerdesache Bf.,
über die Beschwerden vom 16. April 2013 und 17. April 2013 gegen die
Bescheide der belangten Behörde Finanzamt FA vom 22. März 2013
betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2011 und 2012 zu Recht erkannt:

I.

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten
Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen
und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

II.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof
nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

1) Der Beschwerdeführer wurde mit Bescheid vom 30.7.2012 erklärungsgemäß zur Einkommensteuer für das Jahr 2011 veranlagt. Die Einkommensteuererklärung wurde sowohl elektronisch als auch im Postweg eingebracht. Der im Postweg eingereichten Erklärung waren Umsatzlisten des Bankkontos über Abbuchungen u.a. von 570 € monatlich an die Empfängerin Kindesmutter beigeschlossen. In der am 6.8.2012 elektronisch eingebrachten Beschwerde machte der Beschwerdeführer die Berücksichtigung tatsächlicher Kosten wegen der Behinderung der am xx.xx.1983 geborenen, nicht haushaltszugehörigen Tochter in Höhe von 6.840 € als außergewöhnliche Belastung geltend. Mit Beschwerdevorentscheidung vom 9.8.2012 wurde der Beschwerde stattgegeben, mit Berichtigungsbescheid gem. § 293b BAO vom 22.3.2013 wurde die Anerkennung der außergewöhnlichen Belastung wieder rückgängig gemacht. Gegen diesen Bescheid brachte der Beschwerdeführer am 16.4.2013 Beschwerde ein und führte begründend aus:

„Da meine behinderte erwachsene Tochter, geb. am xx.xx.1983, nicht selbsterhaltungsfähig ist, bin ich zu Unterhaltszahlungen in der Höhe von 570,- € monatlich verpflichtet. Wegen meiner Verpflichtung gewährt die Sozialhilfe Tirol keine Leistungen. Somit erspart sich die öffentliche Hand durch meine Unterhaltsleistungen die Sozialhilfe. Für meine Tochter, die bei ihrer Mutter lebt, erhalte ich weder Pflegegeld noch Familienbeihilfe. Für einen jährlichen Unterhaltsbetrag von 6.840,- € gewährt mir das Finanzamt einen Absetzbetrag von lediglich 350,40 €.

Gegen den neuerlich abgeänderten Bescheid lege ich hiermit Berufung ein.

Für ein gesundes Kind ist man zu Unterhaltszahlungen bis zur Beendigung der Berufsausbildung des Kindes verpflichtet. Für ein behindertes Kind ist man in Tirol lebenslänglich zu Unterhaltszahlungen verpflichtet. Diese Unterhaltsverpflichtung geht weit über das normale Maß einer „normalen Unterhaltsverpflichtung“ hinaus und stellt eine außergewöhnliche Belastung dar. Deshalb kann diese Verpflichtung steuerlich nicht genauso wie die „normale Unterhaltsverpflichtung“ behandelt werden.“

2) Betreffend das Jahr 2012 wurde die Berücksichtigung der tatsächlichen Kosten wegen der Behinderung eines Kindes als außergewöhnliche Belastung in gleicher Höhe bereits in der Erklärung vom 28.2.2013 beantragt. Die Abgabenbehörde versagte die Anerkennung dieser Begünstigung im Einkommensteuerbescheid vom 22.3.2013, weil Leistungen des gesetzlichen Unterhalts mit dem Unterhaltsabsetzbetrag abgegolten seien. Nur über das Ausmaß des gesetzlichen Unterhalts hinaus zusätzlich übernommene Aufwendungen könnten nach §§ 34 und 35 EStG 1988 berücksichtigt werden. Dagegen wurde auf elektronischem Weg am 17.4.2013 Beschwerde erhoben.

3) Mit Vorhalt vom 19.4.2013 forderte die Abgabenbehörde die Vorlage des Nachweises der Unterhaltsverpflichtung für die Tochter an, woraufhin der Beschwerdeführer das Antwortschreiben des Bezirksgerichtes Innsbruck vom 9.11.2009 und die Kopien des Spruchs des Beschlusses des Landesgerichtes Innsbruck vom 28.9.1999 zu GZ vorlegte. Danach wurde in teilweiser Stattgabe des Rekurses der ab 1.10.1998 zu leistende Unterhalt mit 7.900 S (zusätzlich 2.300 S) festgesetzt und das Mehrbegehren in Höhe von 1.700 S abgewiesen. Mit Schriftsatz vom 20.12.2013 hielt die Abgabenbehörde dem Beschwerdeführer vor, dass über die gerichtlich festgesetzten Unterhaltsbeträge hinausgehende Beträge nicht behauptet und nicht nachgewiesen wurden und der Unterhaltsabsetzbetrag gewährt worden ist. Im Schreiben vom 28.2.2014 wandte der Beschwerdeführer ein, der Unterhaltsabsetzbetrag sei im Verhältnis zu den Unterhaltszahlungen unzureichend, weitere Belege wurden nicht vorgelegt.

4) Am 22.1.2015 erließ die Abgabenbehörde Beschwerdeentscheidungen betreffend Einkommensteuer 2011 und 2012, in denen dem Antrag auf Anerkennung der Unterhaltszahlungen als Kosten wegen Behinderung der Tochter als außergewöhnliche Belastung nicht entsprochen wurde. Begründend führte die Abgabenbehörde aus, dass neben dem bei den Veranlagungen gewährten Unterhaltsabsetzbetrag gem. § 34 Abs. 7 EStG 1988 Unterhaltsleistungen nur insoweit abzugsfähig sind, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltspflichtigen selbst

eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden. Solche über die gerichtlich festgesetzten Unterhaltsleistungen hinausgehenden Beträge seien vom Beschwerdeführer weder behauptet noch nachgewiesen worden, weshalb die steuerliche Anerkennung der Unterhaltsleistungen mit dem Unterhaltsabsetzbetrag beschränkt sei. Die Beschwerdeentscheidung betreffend Einkommensteuer 2012 wurde in hier nicht gegenständlichen Punkten mit Bescheid vom 17.2.2015 gem. § 293b BAO berichtigt.

5) Der Beschwerdeführer brachte am 26.2.2015 einen Vorlageantrag ein und ergänzte diesen im Rahmen eines Mängelbehebungsverfahrens fristgerecht mit Schriftsatz vom 19.3.2015. Darnach richtet sich der Vorlageantrag gegen die Beschwerdeentscheidungen betreffend Einkommensteuer 2011 und 2012. Zur Begründung führte der Beschwerdeführer ergänzend aus, dass die steuerliche Anerkennung eines Absetzbetrages von 350,40 € bei jährlicher Unterhaltsverpflichtung in Höhe von 6.840,- € für die am xx.xx.1983 geborene, nicht selbsterhaltungsfähige Tochter in keinem Verhältnis stehe. Die in Tirol bestehende lebenslängliche Unterhaltsverpflichtung für ein behindertes Kind gehe weit über eine normale Unterhaltsverpflichtung für ein gesundes Kind bis zur Beendigung von dessen Berufsausbildung hinaus und könne steuerlich nicht wie eine normale Unterhaltsverpflichtung behandelt werden.

6) Mit Schriftsatz vom 7.8.2018 wies der Beschwerdeführer auf die Entscheidung des VwGH zu Ra 2016/13/0053 hin und beantragte die Abänderung der angefochtenen Bescheide im Sinne dieser Rechtsprechung.

7) Das daraufhin vom Bundesfinanzgericht durchgeführte Ermittlungsverfahren erbrachte folgendes Ergebnis:

a) Die Abgabenbehörde übermittelte Auszüge aus der behördlichen Datenbank, wonach die Tochter des Beschwerdeführers an Meningomyelozele leidet und nach der Geburt operativ versorgt wurde. Im Alter von 6 Monaten wurde bei Hydrozephalus eine Shuntanlage gelegt. Bis zum 6. Lebensjahr trat nach ca. 30 Operationen eine deutliche Entwicklungsverzögerung ein. Im Alter von 9 Jahren brach der Cele erneut auf, es fanden eine operative Versorgung deswegen und weitere neurologische Operationen statt (Anlage einer Neo-Blase mit Stoma, suprapubische Fistel). Es sind eine 3-4x tägliche Katheterisierung und 2-malige digitale Stuhlausräumung notwendig sowie wöchentliche Blasenspülungen. Die alleinige Nutzung von Transportmitteln ist der Tochter nicht möglich, die Mutter fungiert als Sachwalterin (Untersuchung am 28.6.2005). Am 7.7.2005 wurde festgestellt, dass die Tochter voraussichtlich dauernd außerstande ist, sich selbst den Unterhalt zu verschaffen. Bereits im Gutachten vom 20.10.2001 wurden ein psychomentaler und psychomotorischer Entwicklungsrückstand, eine neurogene Störung der Harnblasen- und Mastdarmfunktion sowie das Erfordernis der vorhin erwähnten Maßnahmen festgestellt. Auch der Gesamtgrad der Behinderung in Höhe von 100 v.H. und die Unmöglichkeit der Selbstversorgung wurden festgestellt. Aus der Datenbank geht weiters hervor, dass Pflegegeld der Stufe 6 gewährt wird (Vermerk vom 3.2.2003 und 2.3.2009) und die Tochter durchgehend in Tagesbetreuungseinrichtungen untergebracht

war (Einrichtung A, ab 2003 in den Crea-Reha Werkstätten B, nunmehr C), zu denen Kostenbeiträge zu leisten waren.

b) Der Beschwerdeführer legte auf Vorhalt des Bundesfinanzgerichts vom 13.9.2018 eine Kopie des Kostenbescheides des Amtes der Tiroler Landesregierung vom 21.7.2010 vor, wonach gem. § 7 TRG die Kosten für den Besuch (intensiv) der Crea-Reha-Werkstätten D für den Zeitraum 1.9.2010 bis 31.8.2013 übernommen und mit B Sozialeinrichtungen verrechnet wurden. Der hierzu von der antragstellenden Tochter des Beschwerdeführers zu leistende Kostenbeitrag wurde mit dem Betrag von 295,50 € gem. § 20a Tiroler Rehabilitationsgesetz (im Folgenden: TRG) und mit dem Betrag von 171,00 € gem. § 20 TRG pro Monat festgelegt.

Mit Schriftsatz vom 15.8.2018 war bereits der Kostenbescheid betreffend den Zeitraum vom 1.9.2015 bis 31.8.2019 vorgelegt worden, in dem der Kostenbeitrag in einer Summe mit 471,-- € festgelegt und zur Angemessenheit des Betrages begründend ausgeführt wurde, dass die antragstellende Tochter des Beschwerdeführers ein monatliches Einkommen in Höhe von 570 € habe und ein Pflegegeld der Stufe 6 abzüglich des Erhöhungsbetrages der Familienbeihilfe in der Höhe von derzeit 1200 € beziehe. Der Kostenbeitrag gefährde daher trotz einer gewissen unvermeidlichen Einschränkung der finanziellen Möglichkeiten den angemessenen Unterhalt nicht.

Der Beschwerdeführer hat einen Auszug aus der Richtlinie des Landes Tirol für Kostenbeiträge für ambulante und stationäre Leistungen der Behindertenhilfe beigegeben, in der bei Inanspruchnahme einer Tagesstruktur ohne Wohnstruktur folgende Beitragssätze festgelegt sind: aus Pflegegeld 25%, aus Einkommen 30%, aus Unterhalt 1/3.

Aus den vorgelegten Unterlagen ergibt sich, dass sowohl im zunächst vorgelegten Bescheid betreffend den Zeitraum 1.9.2015 bis 31.8.2019 als auch im Bescheid betreffend den Streitzeitraum ein Kostenbeitrag zum Besuch der Tageseinrichtung in der Höhe von 30% des vom Beschwerdeführer geleisteten Unterhalts zur Vorschreibung gelangte. Die Unterhaltsleistung des Beschwerdeführers wurde dabei als eigenes Einkommen seiner Tochter behandelt.

Nach Punkt 1.2.2. des aktuellen Konzepts der Tagesstruktur von C GmbH, Soziale Dienst C (Internet-Abfrage vom 12.9.2018) werden Vormittags- und Nachmittagsjause sowie Mittagessen angeboten. Der Beschwerdeführer äußerte sich auf Vorhalt dieses Umstandes in Hinblick auf den Beschwerdezeitraum nicht.

c) Im Schriftsatz vom 15.8.2018 führte der Beschwerdeführer weiters aus, dass bei Pflegestufe 6 ein enormer Pflege- und Betreuungsaufwand bestehe, sodass das Pflegegeld und der (nach Leistung des Kostenbeitrages zu Tageseinrichtung) verbleibende Rest der Unterhaltszahlung nicht ausreichen werde, um die Leistungen der Kindesmutter und der sie unterstützenden Personen zu entschädigen. Der Beschwerdeführer selbst habe keine weiteren Unterlagen über die Verwendung der gerichtlich festgelegten Unterhaltszahlungen und er werde die Kindesmutter auch nicht mit der Beschaffung

von weiteren Nachweisen belasten. Im Schriftsatz vom 4.8. (richtig: 10.) 2018 führte der Beschwerdeführer ergänzend aus, dass es ihm, da die Tochter nicht bei ihm wohne, nicht möglich sei, weitere Nachweise für die Verwendung des von ihm bezahlten Unterhalts zu erbringen. Eine schwerstbehinderte 35-Jährige, die mit Pflegestufe 6 eingestuft worden sei, könne sich ihr Einkommen nicht selbst erwirtschaften. Da der Tochter vom Land Tirol keine Sozialhilfe für ihren Lebensunterhalt gewährt werde, müsse der Beschwerdeführer diese Aufgabe übernehmen.

d) Mit Beschluss vom 9.10.2018 wurden der Abgabenbehörde die vom Beschwerdeführer beigebrachten Unterlagen und Angaben zur Kenntnis und Stellungnahme übermittelt. Wie bereits in der E-Mail vom 30.8.2018, mit der die Stellungnahme des bundesweiten Fachbereichs an das Bundesfinanzgericht weitergeleitet wurde, vertrat die Abgabenbehörde auch im Schriftsatz vom 22.10.2018 die Ansicht, dass es sich bei den gerichtlich festgelegten Unterhaltszahlungen um solche des laufenden Unterhalts handle und der Beschwerdeführer nicht nachgewiesen habe, dass er über die Unterhaltungspflicht hinausgehende behinderungsbedingte Aufwendungen bzw. Krankheitskosten für die Tochter geleistet habe. Aus der der Abgabenbehörde vorgelegten Kopie der ersten Seite des Gerichtsbeschlusses gehe nicht hervor, dass in den festgesetzten Beträgen die Abdeckung eines Sonderbedarfs enthalten ist, und die Höhe der festgesetzten monatlichen Unterhaltszahlungen liege nur unwesentlich über den Regelbedarfssätzen. An die Einkommensverhältnisse des Beschwerdeführers angelehnt, liege der zu leistende Unterhalt unter den von den österreichischen Gerichten bestimmten Prozentsätzen. Gemäß § 2 Abs. 5 der Richtlinie des Landes Tirol für Kostenbeiträge für stationäre Leistungen der Behindertenhilfe vom 6.4.2010 waren Alimente als eigenes Einkommen der Leistungsempfängerin zu werten und entspräche der zu leistende Kostenbeitrag lt. Bescheid vom 21.7.2010 den wirtschaftlichen Verhältnissen der Betroffenen. Da der Beschwerdeführer nicht nachgewiesen habe, dass er den Beitrag für die Behindertentagesstätte von seinen Einkünften bezahlt habe, sei die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

A) Sachverhalt

Der Beschwerdeführer ist Vater einer nicht seinem Haushalt zugehörigen volljährigen Tochter, die wegen der vorangeführten Behinderungen auf Dauer nicht selbsterhaltungsfähig ist und Pflegegeld der Stufe 6 bezieht. Die Tochter wohnte im Beschwerdezeitraum bei der Mutter und nahm den vom Land Tirol mit Bescheid vom 21.7.2010 bewilligten Intensiv-Besuch der Crea-Reha Werkstätten D, einer Einrichtung des B Sozialeinrichtungen, in Anspruch. Dabei handelte es sich um den Besuch einer Tagesstruktur ohne Beanspruchung einer Wohnstruktur im Sinne von § 7 Punkt B) der Richtlinie des Landes Tirol für Kostenbeiträge für ambulante und stationäre Leistungen der Behindertenhilfe. Nach § 20a TRG und § 20 TRG wurden der Tochter des Beschwerdeführers Kostenbeiträge in Höhe von 25 % des Pflegegeldes und 30 % des aus den Unterhaltszahlungen des Beschwerdeführers bestehenden eigenen Einkommens

vorgeschrieben (€ 295,50 und € 171,--). Das Angebot der Tagesstruktur umfasst auch die Verabreichung von Mittagessen und zwei Zwischenmahlzeiten. Über die weitere Verwendung der Unterhaltszahlungen zur Deckung von Bedürfnissen der Tochter wurden keine konkreteren Angaben gemacht oder Unterlagen vorgelegt.

Mit Beschluss des Landesgerichts Innsbruck 28.9.1999 wurden die vom Beschwerdeführer zu leistenden Unterhaltszahlungen mit ATS 7.900,-- monatlich festgesetzt. Dementsprechend leistete der Beschwerdeführer in den Beschwerdejahren 2011 und 2012 monatliche Unterhaltszahlungen in der Höhe von € 570,--, somit € 6.840 jährlich. In der Beschwerde betreffend Einkommensteuer 2011 und in der Einkommensteuererklärung 2012 beantragte der Beschwerdeführer, den jeweiligen Gesamtbetrag der Unterhaltsleistungen als außergewöhnliche Belastung aus dem Titel der Behinderung eines Kindes anstelle der Pauschbeträge anzuerkennen.

Dieser Sachverhalt steht außer Streit. Gegenstand des Beschwerdeverfahrens ist die Frage, ob und in welcher Höhe die gerichtlich festgesetzten Unterhaltszahlungen eine außergewöhnliche Belastung darstellen können. Die Abgabenbehörde verneint jegliche Berücksichtigung gerichtlich festgesetzter Unterhaltszahlungen als außergewöhnliche Belastung insoweit sie nicht als Sonderbedarf festgesetzt werden. Da über die gerichtlich festgesetzten monatlichen Unterhaltsleistungen hinaus vom Beschwerdeführer kein Beitrag zu den Aufwendungen der für die Betreuung der Tochter in der Crea-Reha Werkstätte geleistet worden sei, beantragte die Abgabenbehörde die Abweisung der Beschwerde. Der Beschwerdeführer hingegen vertritt unter Heranziehung der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes im Erkenntnis vom 31.3.2017, Ra 2016/13/0053, die Ansicht, dass ausgehend vom Grad der Behinderung der Tochter die gerichtlich festgesetzten Unterhaltszahlungen zur Gänze und auch ohne weiteren Nachweis als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen seien.

B) Rechtslage

1) Gem. § 33 Abs. 4 Z 3 EStG 1988 idF vor BGBl. I Nr. 112/2012 steht 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, ein Unterhaltsabsetzbetrag von 29,20 Euro monatlich zu. Gem. § 33 Abs. 4 Z 3 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 112/2012 steht Steuerpflichtigen, die für ein Kind den gesetzlichen Unterhalt leisten, 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 getrennt lebenden (Ehe-)Partner Familienbeihilfe gewährt wird.

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 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 folgende Voraussetzungen erfüllen:

1. Sie muss außergewöhnlich sein (Abs. 2).
 2. Sie muss zwangsläufig erwachsen (Abs. 3).
 3. Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4).
- Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

Gemäß § 34 Abs. 3 EStG 1988 erwächst die Belastung dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Gem. § 34 Abs. 7 Z 1 EStG 1988 sind Unterhaltsleistungen für ein Kind 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.

Gemäß § 34 Abs. 7 Z 2 EStG 1988 idF vor BGBl. I Nr. 112/2012 sind 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, durch den Unterhaltsabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 4 Z 3 abgegolten.

Gem. § 34 Abs. 7 Z 2 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 112/2012 sind Leistungen des gesetzlichen Unterhalts für ein Kind bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 33 Abs. 4 Z 3 durch den Unterhaltsabsetzbetrag abgegolten.

Gem. § 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 sind darüber hinaus 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.

Gemäß § 34 Abs. 6, 4. Teilstrich EStG 1988 können Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Personen, für die gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 erhöhte Familienbeihilfe gewährt wird, soweit sie die Summe der pflegebedingten Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen, ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden.

Gemäß § 34 Abs. 6, 6. Teilstrich EStG 1988 trifft dies auch auf Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung zu, wenn die Voraussetzungen des § 35 Abs. 1 vorliegen,

soweit sie die Summe pflegebedingter Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen.

Nach § 34 Abs. 6 letzter Satz EStG 1988 kann der Bundesminister für Finanzen mit Verordnung festlegen, in welchen Fällen und in welcher Höhe Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung ohne Anrechnung auf einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 und ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung zu berücksichtigen sind.

2) Auf der Grundlage der Verordnungsermächtigungen in § 34 Abs. 6 letzter Satz EStG 1988 erging die Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idF BGBl. II Nr. 430/2010. Die Verordnung lautet auszugsweise:

§ 1. (1) Hat der Steuerpflichtige Aufwendungen

- durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung,
 - bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe-)Partners (§ 106 Abs. 3 EStG 1988),
 - ohne Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe-)Partners (§ 106 Abs. 3 EStG 1988), wenn dieser Einkünfte im Sinne des § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 von höchstens 6 000 Euro jährlich erzielt, oder
 - bei Anspruch des Steuerpflichtigen selbst oder seines (Ehe-)Partners auf den Kinderabsetzbetrag oder den Unterhaltsabsetzbetrag, durch eine Behinderung des Kindes (§ 106 Abs. 1 und 2 EStG 1988), für das keine erhöhte Familienbeihilfe gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 gewährt wird,
- so sind die in den §§ 2 bis 4 dieser Verordnung genannten Mehraufwendungen als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen.

(2) Eine Behinderung liegt vor, wenn das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) mindestens 25% beträgt.

(3) Die Mehraufwendungen gemäß §§ 2 bis 4 dieser Verordnung sind nicht um eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) oder um einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 zu kürzen.

§ 5. (1) Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für unterhaltsberechtigte Personen, für die gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 erhöhte Familienbeihilfe gewährt wird, sind ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten mit monatlich 262 Euro vermindert um die Summe der pflegebedingten Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) zu berücksichtigen.

(2) Bei Unterbringung in einem Vollinternat vermindert sich der nach Abs. 1 zustehende Pauschbetrag pro Tag des Internatsaufenthaltes um je ein Dreißigstel.

(3) Zusätzlich zum (gegebenenfalls verminderten) Pauschbetrag nach Abs. 1 sind auch Aufwendungen gemäß § 4 sowie das Entgelt für die Unterrichtserteilung in einer Sonder- oder Pflegeschule oder für die Tätigkeit in einer Behindertenwerkstätte im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen.

3) § 20 des Tiroler Rehabilitationsgesetzes (TRG) bestimmt:

Kostenbeitrag

(1) Der Behinderte hat entsprechend seinen wirtschaftlichen Verhältnissen, die gesetzlich unterhaltspflichtigen Personen haben im Rahmen ihrer Unterhaltspflicht dem Land zu den Kosten

- a) der Heilbehandlung,
- b) der Versorgung mit Körperersatzstücken, orthopädischen Behelfen und anderen Hilfsmitteln,
- c) der Beschäftigungs- und Arbeitstherapie (Ergotherapie),
- d) der Hilfe zur beruflichen Eingliederung nach § 9 Abs. 1 lit. b und c

einen Beitrag zu leisten. Als gesetzlich unterhaltspflichtige Personen im Sinne dieses Gesetzes gelten der Ehegatte (frühere Ehegatte) sowie die im ersten Grad Verwandten (Wahlverwandten) des Behinderten.

(2) Würde das Ausmaß des Kostenbeitrages die Kosten der Rehabilitationsmaßnahme erreichen, so darf diese nicht gewährt werden.

(3) Von der Einhebung eines Kostenbeitrages kann insoweit abgesehen werden, als dessen Einhebung den Erfolg der Rehabilitationsmaßnahme gefährden oder dem Ziel der Rehabilitationsmaßnahme widersprechen würde.

(4) Die Kostenbeitragspflicht des Behinderten geht gleich einer anderen Schuld auf den Nachlass des Behinderten über.

§ 20a TRG lautet:

Anrechnung von Pflegegeld

Werden dem Behinderten Leistungen nach dem Bundespflegegeldgesetz, BGBl. Nr. 110/1993, zuletzt geändert durch das Gesetz BGBl. I Nr. 111/2010, oder dem Tiroler Pflegegeldgesetz, LGBl. Nr. 8/1997, in der jeweils geltenden Fassung oder gleichartige Leistungen nach anderen Landesgesetzen gewährt, so sind diese Leistungen insoweit als Beitrag des Behinderten zu den Kosten der Rehabilitationsmaßnahme heranzuziehen, als sie nach ihrer Zweckbestimmung gleichartige Aufwendungen wie die Rehabilitationsmaßnahme abdecken. Dem Behinderten hat jedoch jedenfalls ein Betrag im Ausmaß von 20 v. H. des Pflegegeldes der Stufe 3 zu verbleiben.

4) Gemäß § 2 Abs. 4 der Richtlinie des Landes Tirol für Kostenbeiträge für stationäre Leistungen der Behindertenhilfe nach dem Regierungsbeschluss vom 6.4.2010 (im Folgenden: Richtlinie) hat eine Vorschreibung der Kostenbeiträge primär aus dem eigenen Einkommen des Menschen mit Behinderung zu erfolgen, wobei nach Absatz 5 der Bestimmung Alimente als eigenes Einkommen zu werten sind. Wenn der Mensch mit Behinderung kein eigenes Einkommen bezieht, ist der ihm gegenüber Unterhaltspflichtige mit bescheid zu verpflichten, einen Kostenbeitrag aus dem laufenden Unterhalt zu leisten.

Gemäß §§ 4 und 5 der Richtlinie wird der Kostenbeitrag aus dem Pflegegeld bzw. dem Einkommen des Menschen mit Behinderung der entsprechende Prozentsatz nach § 7 der

Richtlinie berechnet. Nach § 7 der Richtlinie gelten bei der im Beschwerdefall gegebenen Inanspruchnahme deiner Tagesstruktur ohne Beanspruchung der Wohnstruktur folgende Prozentsätze:

- aus Pflegegeld: 25%
- aus Einkommen: 30%
- aus Unterhalt: 1/3

5) Nach § 140 Abs. 1 ABGB idF vor BGBl. I Nr. BGBl. I Nr. 15/2013 haben die Eltern zur Deckung der ihren Lebensverhältnissen angemessenen Bedürfnisse des Kindes unter Berücksichtigung seiner Anlagen, Fähigkeiten, Neigungen und Entwicklungsmöglichkeiten nach ihren Kräften anteilig beizutragen. Nach Abs. 2 der Bestimmung leistet der Elternteil, der den Haushalt führt, in dem er das Kind betreut, dadurch seinen Beitrag. Darüber hinaus hat er zum Unterhalt des Kindes beizutragen, soweit der andere Elternteil zur vollen Deckung der Bedürfnisse des Kindes nicht imstande ist oder mehr leisten müsste, als es seinen eigenen Lebensverhältnissen angemessen wäre.

C) Erwägungen

1) a) Nach der dargestellten Gesetzeslage sind Unterhaltsleistungen für Kinder grundsätzlich mit der Familienbeihilfe, dem Kinderabsetzbetrag und dem Unterhaltsabsetzbetrag abgegolten. Unterhaltsleistungen zur Erfüllung der gesetzlichen Unterhaltungspflicht gegenüber einem Kind kämen zwar unter dem Gesichtspunkt der Zwangsläufigkeit grundsätzlich als außergewöhnliche Belastung in Betracht, denn es handelt sich um Belastungen, denen sich der Steuerpflichtige aus „rechtlichen Gründen nicht entziehen kann“. In § 34 Abs. 7 EStG 1988 werden diese allerdings abgesehen von den hier nicht zutreffenden Sonderfällen der auswärtigen Berufsausbildung (§ 34 Abs. 8 EStG 1988) und den Kinderbetreuungskosten (§ 34 Abs. 9 EStG 1988) insoweit weitgehend von der Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung ausgeschlossen, als der Gesetzgeber nur Aufwendungen für zwangsläufig getragene Kosten einer Erkrankung, Behinderung oder Pflegebedürftigkeit eines Kindes begünstigte. Beim Bezug erhöhter Familienbeihilfe sind diese Aufwendungen gem. § 34 Abs. 6 EStG 1988 ohne Selbstbehalt zu berücksichtigen. Ausgaben für eine Krankheit bzw. Behinderung von Kindern sind unabhängig von der Höhe des laufenden Unterhaltsanspruchs als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen (*Fuchs in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg), Kommentar zum EStG (20. Lfg 2018) § 34 Tz 55/1 Unterhaltsleistungen).

b) Die Abgabenbehörde vertritt die Rechtsansicht, dass mit einer zivilgerichtlichen festgesetzten Unterhaltszahlung stets nur der laufende Unterhalt geleistet werde, welcher nach § 34 Abs. 7 Z. 2 EStG 1988 durch den Unterhaltsabsetzbetrag abgegolten sei. Zu als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigenden Beträgen könnten nur darüber hinaus geleistete Zahlungen führen. Damit steht sie im Widerspruch zur geltenden Rechtsprechung (vgl. VwGH Ra 2016/13/0053, 31.3.2017), wonach aus der Tatsache, dass den Unterhaltszahlungen regelmäßig eine zivilrechtliche Verpflichtung zu Grunde

liegt, die – wie auch hier – in einem zivilgerichtlichen Verfahren geklärt werden kann, nicht abgeleitet werden kann, dass derartige Zahlungen nicht als außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt werden könnten. Für die Frage, ob Unterhaltszahlungen ganz oder teilweise als außergewöhnliche Belastung berücksichtigbar sind, kommt es nach Ansicht des Höchstgerichtes vielmehr darauf an, ob die Zahlungen der Bestreitung von Aufwendungen dienen, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würde (VwGH vom 24.4.2014, 2011/15/0180). Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn die Zahlungen zur Deckung etwa von Krankheitskosten (vgl. VwGH vom 28. Mai 1998, 94/15/0028, und vom 31. Jänner 2002, 96/15/0261) oder Kosten der Behinderung eines Kindes (VwGH vom 31. Jänner 2002, 96/15/0261) dienen, welche anders als Aufwendungen schlechthin (Unterhaltskosten) einer begünstigten Behandlung als außergewöhnliche Belastungen unterliegen.

c) Nicht erheblich kann nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts dabei sein, ob das Zivilgericht bei der Festsetzung des Unterhalts in Spruch oder Begründung einen allfällig mit den festgesetzten Unterhaltsleistungen abgedeckten Sonderbedarf ausdrücklich ausweist. Die Frage, ob die Unterhaltsleistungen der Deckung von Aufwendungen dienen, welche als Ausnahme zum allgemeinen Abzugsverbot als außergewöhnliche Belastungen abzugsfähig sind, stellt eine ausschließlich auf dem konkret vorliegenden Sachverhalt gegründete und nach steuerrechtlichen Grundsätzen zu lösende Frage dar. Eine Beweisregel, wonach die Annahme einer Aufwendung als eine solche iSd § 34 Abs. 7 Z. 4 EStG 1988 an zivilgerichtlich getroffene Aussagen darüber gebunden wäre, ob und inwieweit ein Sonderbedarf bei der Unterhaltsbemessung einbezogen wurde, besteht nicht.

Die Abgabenbehörde wendet hierzu in ihrer Stellungnahme vom 22.10.2018 ein, dass die Höhe der seit mehreren Jahren gleichgebliebenen Unterhaltszahlungen „unter den von den österreichischen Gerichten bestimmten Prozentsätzen“ und nur unwesentlich über den Regelbedarfssätzen liege. Diese pauschale Behauptung wurde weder im Allgemeinen näher ausgeführt noch bedachtnehmend auf die die Unterhaltspflicht beschränkende Leistungsfähigkeit des Unterhaltsverpflichteten (vgl. OGH vom 25.1.1994, 1 Ob 512/94) und die gebotene Anrechnung der Transferleistungen (VfGH 27.6.2001, B 1285/00) konkretisiert. Damit vermag die Abgabenbehörde auch nicht bezogen auf die von ihr vertretene Rechtsansicht darzutun, inwiefern die Unterhaltszahlungen nicht der Bestreitung begünstigter Aufwendungen gedient haben könnten.

d) Die Unterhaltspflicht iSd § 140 ABGB alte Fassung bzw. § 231 ABGB idF BGBl. I Nr. 15/2013 umfasst den Unterhaltsbedarf des nicht selbsterhaltungsfähigen Kindes bezogen auf den gesamten Lebensaufwand (Neuhauser in Schwimann/Neumayr (Hrsg), ABGB Taschenkommentar Aufl. 4 (2017) B. Gesetzlicher Kindesunterhalt, § 231, Tz 43). Die Angemessenheit des Unterhaltsbedarfs orientiert sich an den individuellen Kindesbedürfnissen (stRspr 2 Ob 569/94; 4 Ob 51/06p), die im konkreten Fall unter Berücksichtigung von Gesundheitszustand und Persönlichkeitsstruktur (den „Anlagen, Fähigkeiten, Neigungen und Entwicklungsmöglichkeiten“) des Kindes bestehen. Zu den

gesamten Lebensbedürfnissen gehören Nahrung, Kleidung, Wohnung (der anteilige Aufwand hierfür), medizinische Versorgung sowie der Aufwand für Betreuung, Erziehung, Ausbildung und für die Befriedigung von Freizeitbedürfnissen, insbesondere kultureller und sportlicher Art, einschließlich eines „Taschengeldes“ (8 Ob 82/13m; Gitschthaler, NZ 1992, 145; Hopf in Koziol/Bydlinski/Bollenberger (Hrsg), Kurzkommentar zum ABGB, § 231, Tz 2). Trägt der Vater einer unterhaltberechtigten Tochter daher zur Deckung der Aufwendungen wegen ihrer Behinderung oder Krankheit bei, so geschieht dies gerade in Erfüllung seiner Unterhaltspflicht. Die von der Abgabenbehörde in der Stellungnahme vom 22.10.2018 als Voraussetzung der Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung aufgestellte Forderung, der Beschwerdeführer hätte „über die Unterhaltspflicht hinausgehende behinderungsbedingte Aufwendungen bzw. geleistete Krankheitskosten der Tochter“ nachzuweisen, ist somit von vornherein nicht erfüllbar und daher unzulässig.

e) Zusammenfassend ist festzustellen, dass die vom Beschwerdeführer geleisteten Unterhaltszahlungen insoweit als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden können, als sie zur Deckung von gem. § 34 Abs. 7 Z. 4 EStG 1988 vom Abzugsverbot ausgenommenen Aufwendungen dienen. Der Beschwerdeführer vertritt in seinem Schriftsatz vom 7.8.2018 die Auffassung, der Verwaltungsgerichtshof habe in seinem Erkenntnis vom 31.3.2017, Ra 2016/13/0053, ausgesprochen, dass Unterhaltszahlungen für ein behindertes volljähriges Kind ohne Weiteres zur Gänze als außergewöhnliche Belastung abziehbar sind. Er übersieht dabei, dass das Höchstgericht in Z. 24 der Begründung zu diesem Erkenntnis ausdrücklich darauf hingewiesen hat, dass die Entscheidung auf der Basis der in der Amtsrevision nicht bekämpften Sachverhaltsfeststellungen des Bundesfinanzgerichts ergangen ist. Das Bundesfinanzgericht hat in dem durch diese Amtsrevision angefochtenen Erkenntnis vom 1.9.2016, RV/7104527/2015, festgestellt, dass nach dem von der Abgabenbehörde unbestrittenen Ergebnis des Ermittlungsverfahrens sämtliche an die Tochter geleisteten Zahlungen tatsächlich und ausschließlich der Bestreitung der aus der Behinderung erwachsenden Mehraufwendungen iSd § 34 Abs. 7 Z. 4 EStG 1988 und § 3 Abs. 6 EStG 1988 dienen. Die Tatsache allein, dass die vom Beschwerdeführer zu leistenden Unterhaltsleistungen an die volljährige Tochter deswegen zu zahlen waren, weil das Weiterbestehen der Unterhaltsverpflichtung auch nach Eintritt der Volljährigkeit aus der Behinderung des Kindes resultiert, vermag daher eine Behandlung der gesamten geleisteten Unterhaltszahlungen ohne Ansehung des Charakters der damit gedeckten Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung nicht zu begründen.

2) a) Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH vom 10.08.2005, 2001/13/0191 mwN) hat der Steuerpflichtige, der eine Begünstigung, somit auch eine Steuerermäßigung wegen außergewöhnlicher Belastung, 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 die Behauptungs- und Beweislast über das Bestehen

der Voraussetzungen für die Inanspruchnahme einer außergewöhnlichen Belastung. Dabei zu beachten ist jedoch, dass § 34 Abs. 7 Z. 4 EStG 1988 lediglich fordert, dass als außergewöhnliche Belastungen anzuerkennende Leistungen „zur Deckung“ von begünstigten Aufwendungen gewährt werden. Dass die den begünstigten Aufwendungen zugrunde liegenden Vertragsgeschäfte mit dem den Unterhalt leistenden Steuerpflichtigen als direktem Vertragspartner abgeschlossen werden müssten, lässt sich dem Gesetz nicht entnehmen.

b) Die Aktenlage ließ einen Schluss dahingehend, dass die Unterhaltsleistungen zur Gänze und ausschließlich der Deckung von begünstigten behinderungsbedingten Aufwendungen dienten, nicht zu, weshalb dem Beschwerdeführer Gelegenheit eingeräumt wurde, darzutun und zu belegen, ob und in welchem Umfang für die von ihm geleisteten Unterhaltszahlung die Voraussetzungen des § 34 Abs. 7 Z. 4 EStG 1988 gegeben sind.

c) Der Beschwerdeführer legte zum Beweis darüber, dass ihn eine außergewöhnliche Belastung treffe, den Bescheid des Amtes der Tiroler Landesregierung vom 21.7.2010 vor, worin der behinderten Tochter die Übernahme der Kosten für den Besuch (intensiv) der Crea-Reha Werkstätten D zugesagt und gleichzeitig ein Kostenbeitrag vorgeschrieben wurde, welcher sich aus dem aus Pflegegeld zu tragenden Teil von € 295,50 pro Monat und dem aus den Alimenten zu tragenden Teil von € 171,00 pro Monat zusammensetzt. Die Berechnung des Kostenbeitrages erfolgte in Anwendung von § 7 lit. B) der Richtlinie des Landes Tirol für Kostenbeiträge für stationäre Leistungen der Behindertenhilfe nach dem Regierungsbeschluss vom 6.4.2010, wonach der Beitragssatz aus Pflegegeld 25% und jener aus dem Einkommen 30% beträgt. Wie die Abgabenbehörde richtig darauf hinweist, bestimmt § 2 Abs. 5 der Richtlinie, dass Alimente als eigenes Einkommen der zu pflegenden Person zu werten ist. Dies ändert aber nichts daran, dass die vom Beschwerdeführer geleisteten Unterhaltszahlungen zur Deckung des auf sie entfallenden Anteiles am Kostenbeitrag dienen. Zum einen ist der auf die Alimente entfallende Anteil am Kostenbeitrag „aus eigenem Einkommen“ des Unterhaltsberechtigten von der Tatsache und der Höhe der geleisteten Alimente abhängig, zum anderen hindert auch die Nichtleistung von Alimenten bei bestehender Unterhaltungspflicht nicht eine Vorschreibung des Kostenbeitrages. Diese hat mittels Bescheid an den Unterhaltsverpflichteten selbst (§ 2 Abs. 6 der Richtlinie) zu erfolgen. Insoweit daher nach den Bestimmungen der Richtlinie die Alimente als eigenes Einkommen der zu pflegenden Person zu werten sind, bedeutet dies im Ergebnis lediglich eine verfahrensökonomische Vereinfachung des Verfahrens zur Leistung der Behindertenhilfe durch das Land Tirol und die Anwendung eines Beitragssatzes von 30% der geleisteten Alimente anstelle von 1/3 der Unterhaltsverpflichtung bei Nichtleistung und Direktvorschreibung. Da in der gesetzlichen Grundlage für diese Regelungen, der Bestimmung des § 20 TRG, gesetzlich unterhaltspflichtigen Personen ausdrücklich eine Kostenbeitragspflicht im Rahmen ihrer Unterhaltungspflicht auferlegt wurde, war dieser im zivilgerichtlichen Verfahren zur Festsetzung des Unterhalts bei der Unterhaltsbemessung auch Rechnung zu tragen.

Durch die den Steuererklärungen beigelegten Bankauszüge, aus denen die laufenden Überweisungen des gerichtlich festgesetzten Unterhalts hervorgehen, und die Vorlage des Bescheides des Amtes der Tiroler Landesregierung über die Vorschreibung der Kostenbeiträge zum Besuch der Crea-Reha Werkstätten ist im Zusammenhalt mit der Gesetzeslage somit ausreichend dargetan, dass der Beschwerdeführer durch die Leistung des gerichtlich festgesetzten Unterhalts im Umfang des auf die Alimente entfallenden Kostenbeitrages zur Deckung von Aufwendungen beigetragen hat, die wegen der Behinderung der Tochter entstanden sind. Weitere behinderungsbedingte Aufwendungen, zu deren Deckung die Unterhaltsleistungen dienten, wurden nicht benannt oder belegt.

3) Wie vorstehend ausgeführt, sind Unterhaltsleistungen für Kinder gem. § 34 Abs. 7 Z. 1 und 2 EStG 1988 grundsätzlich mit der Familienbeihilfe, dem Kinderabsetzbetrag und dem Unterhaltsabsetzbetrag abgegolten. Dies gilt unabhängig davon, ob das Kind volljährig ist und bejahendenfalls aus welchem Grund das Kind nicht selbsterhaltungsfähig ist. Der Verfassungsgerichtshof entschied in seinem Erkenntnis vom 27.6.2001, B 1285/00, dass die Berücksichtigung der Unterhaltspflicht geldunterhaltspflichtiger Personen durch die – gegebenenfalls von den Gerichten bei der Unterhaltsbemessung zu berücksichtigende – Kürzung der Unterhaltspflicht (durch teilweise Anrechnung der Transferleistungen) und andererseits durch die Gewährung des Unterhaltsabsetzbetrages verfassungskonform ist (BFG vom 03.10.2016, RV/5100819/2011 mwN). Zur Begründung führte das Höchstgericht aus (RS): Die zulässige Pauschalierung der Berücksichtigung von Kinderlasten nimmt auf Unterschiede in der Belastung der Eltern, die sich aus deren jeweils gegebenen Lebensverhältnissen oder den individuellen Bedürfnissen der Kinder ergeben, keine Rücksicht. Sind solcherart für jedes unterhaltsberechtigten Kind dieselben Leistungen vorgesehen, so fällt auch der Umstand, dass die Eltern getrennt leben, diesen als Sache privater Lebensgestaltung oder persönlichen Risikos zur Last. Ob und in welchem Ausmaß bei gegebenen Einkommensverhältnissen und angesichts der durch die getrennte Haushaltsführung verwirklichten Risiken und in Kauf genommenen Nachteile die Transferleistungen über den Unterhaltsabsetzbetrag hinaus zur Entlastung des Geldunterhaltspflichtigen berücksichtigt werden müssen, haben die Gerichte bei der Unterhaltsbemessung im Einzelfall zu entscheiden.

Das in § 34 EStG 1988 festgelegte grundsätzliche Abzugsverbot von Unterhaltsleistungen erweist sich somit als verfassungskonform, sodass Unterhaltsleistungen nur im Umfang der in dieser Bestimmung normierten Ausnahmen als steuermindernd zu berücksichtigen sind. Der durch den Beschwerdeführer erhobene Einwand des Missverhältnisses zwischen der Summe der geleisteten Unterhaltszahlungen und der Höhe des Unterhaltsabsetzbetrages geht daher ebenso ins Leere wie der Hinweis darauf, dass die Tochter zufolge der Unterhaltszahlungen des Beschwerdeführers keine Sozialhilfe für den Lebensunterhalt erhalte.

4) Der Beschwerdeführer führt wiederholt ins Treffen, dass seine 35-jährige Tochter schwerstbehindert, mit der Pflegestufe 6 (von insgesamt 7 Stufen) eingestuft und der Pflege- und Betreuungsaufwand daher enorm und kostenintensiv sei.

Damit spricht er jene Ausnahmeregeln an, welche eine Berücksichtigung von behinderungs- und krankheitsbedingten Aufwendungen über den Unterhaltsabsetzbetrag hinaus ermöglichen. Nach § 34 Abs. 6, 4. Teilstrich EStG 1988 können Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Personen, für die gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 erhöhte Familienbeihilfe gewährt wird, ohne Selbstbehalt abgezogen werden, allerdings nur insoweit, als sie die Summe der pflegebedingten Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen. Der nachgewiesene auf die Alimente entfallende Kostenbeitrag an das Land Tirol betrug im Beschwerdezeitraum monatlich 171,00 € und jährlich 2.052 €. Das Pflegegeld betrug rückgerechnet aus dem mit 25% darauf entfallenden Kostenbeitrag 1.182 € monatlich, sohin 14.184 € jährlich (lt. Eintrag in der abgabenbehördlichen Datenbank vom 2.3.2009 bezog die Tochter des Beschwerdeführers bereits in 2009 Pflegegeld der Stufe 6 in Höhe von 1.242 € abzüglich der erhöhten Familienbeihilfe), nach Abzug des Kostenbeitrages verblieben demnach 886,50 € monatlich bzw. 10.638 € jährlich. Der nachgewiesene auf die Alimente entfallende Kostenbeitrag an das Land Tirol überstieg sohin nicht die pflegebedingten Geldleistungen, weshalb eine Berücksichtigung des Kostenbeitrages zum Besuch der Werkstätte durch die Tochter nach dieser Gesetzesstelle nicht möglich ist.

5) § 5 der auf der Grundlage der Verordnungsermächtigungen in § 34 Abs. 6 letzter Satz EStG 1988 ergangene Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idF BGBl. II Nr. 430/2010, stellt eine *lex specialis* zu § 34 EStG 1988 dar. Auch wenn die Anwendung der Verordnung nicht explizit beantragt wurde, so sind deren Bestimmungen anzuwenden, wenn sie für den Steuerpflichtigen günstiger sind (vgl. *Müller* in SWK Heft-Nr. 8/1998, 239, Pkt. 2.3).

Gemäß § 5 Abs. 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idF BGBl. II Nr. 430/2010, sind Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für unterhaltsberechtigte Personen, für die gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 erhöhte Familienbeihilfe gewährt wird, ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten mit monatlich 262 Euro vermindert um die Summe der pflegebedingten Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) zu berücksichtigen. Nach Abzug des auf das Pflegegeld entfallenden Kostenbeitrages zum Besuch der Werkstätte durch die Tochter verblieb ein den Pauschbetrag übersteigendes monatliches Pflegegeld in Höhe von 886,50 €. Der Pauschbetrag nach § 5 Abs. 1 EStG 1988 kann daher nicht in Abzug kommen.

Gemäß § 5 Abs. 3 der Verordnung ist u.a. auch das Entgelt für die Tätigkeit in einer Behindertenwerkstätte im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen. Der vom Amt der Tiroler Landesregierung vorgeschriebene Kostenbeitrag betrifft die Aufwendungen für den Besuch (intensiv) der Crea-Reha Werkstätten D, die vom C GmbH (vormals: B) betrieben werden. Aus dem Internetauftritt zu C Innsbruck geht hervor, dass die von der Tochter des Beschwerdeführers besuchte „Tagesstruktur“ für Menschen mit hohem Unterstützungsbedarf die Möglichkeit bietet, mit der Unterstützung von

fachlich qualifizierten Assistent_innen und angepasst an die individuellen Bedürfnisse und Stärken tätig zu sein. Das Angebot umfasst die Möglichkeit von Tagesstruktur in kleinen Gruppen mit verschiedenen Schwerpunkten wie Holzverarbeitung, textiles Werken, Arbeit mit Ton und Keramik, Schmuckherstellung, Hausmeisterei. Die Produkte werden verkauft, sie können angefragt und bestellt werden (www.Internetadresse mit Verzweigung in die Untermenü-Punkte Produkte, Angebote und Projekte). Daraus ergibt sich, dass die von der Tochter des Beschwerdeführers besuchte Tagesstruktur als eine Behindertenwerkstätte im Sinne von § 5 Abs. 3 der Verordnung anzusehen ist. Der auf die Unterhaltszahlungen entfallende Kostenbeitrag in Höhe von € 2.052 kann daher ohne Anrechnung einer pflegebedingten Geldleistung (VwGH vom 16.11.2010, 2008/15/0232) und gem. § 34 Abs. 6 EStG 1988 ohne Selbstbehalt als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden. Im Rahmen der Tagesstruktur wird Verpflegung mit Mittagessen und zwei Zwischenmahlzeiten angeboten. Da sich im Bereich des Beschwerdeführers an den für die Tochter zu tragenden Aufwendungen dadurch nichts ändert, ist eine Haushaltersparnis nicht in Abzug zu bringen.

6) Betragsmäßige Auswirkungen:

| | 2011 | | 2012 | |
|--|--------------|--------------------|--------------|--------------------|
| Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit | | | | |
| Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug | 86.805,53 € | | 89.727,76 € | |
| Pendlerpauschale lt. Lohnzettel | 0,00 € | | 0,00 € | |
| Pendlerpauschale lt. Veranlagung | -3.672,00 € | | -3.672,00 € | |
| Sonstige Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag | -13.716,29 € | | -15.045,43 € | |
| Pauschbetrag für Werbungskosten | -132,00 € | 69.285,24 € | -132,00 € | 70.878,33 € |
| Gesamtbetrag der Einkünfte | | 69.285,24 € | | 70.878,33 € |
| Sonderausgaben | | | | |
| Pauschbetrag für Sonderausgaben | | -60,00 € | | -60,00 € |
| Zuwendungen gem. § 18 (1) Z. 7 EStG 1988 | | -230,00 € | | -184,00 € |
| Außergewöhnliche Belastungen | | | | |
| Tatsächliche Kosten aus der Behinderung eines Kindes | | -2.052 € | | -2.052,00 € |
| Kosten für die auswärtige Berufsausbildung von Kindern | | -1.320,00 € | | -1.320,00 € |
| Kinderfreibeträge für haushaltszugehörige Kinder gem. § 106a Abs. 1 EStG 1988 | | -440,00 € | | -440,00 € |
| Kinderfreibetrag für ein nicht haushaltszugehöriges Kind gem. § 106 Abs. 2 EStG 1988 | | -132,00 € | | -132,00 € |

| | | | | |
|---|--|--------------------|--|--------------------|
| Einkommen | | 65.051,24 € | | 66.690,33 € |
| Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt (65.051,24 – 60.000) x 0,5 + 20.235,00 bzw. (66.690,33 – 60.000) x 0,5 + 20.235,00 | | 22.760,62 € | | 23.580,17 € |
| Steuer vor Abzug der Absetzbeträge | | 22.760,62 € | | 23.580,17 € |
| Alleinverdienerabsetzbetrag | | -669,00 € | | --- |
| Unterhaltsabsetzbetrag | | -350,40 € | | -350,40 € |
| Verkehrsabsetzbetrag | | -291,00 € | | -291,00 € |
| Grenzgängerabsetzbetrag | | -54,00 € | | -54,00 € |
| Steuer nach Abzug der Absetzbeträge | | 21.396,22 € | | 22.884,77 € |
| Gem. § 67 (1) und (2) EStG 1988 6% von 12.291,56 € / 12.733,34 € | | 737,49 € | | 764,00 € |
| Steuer für Einkünfte aus Kapitalvermögen (besonderer Steuersatz von 25%) | | 31,13 € | | 49,41 € |
| Einkommensteuer | | 22.164,84 € | | 23.698,18 € |
| Ausländische Steuer | | -10.444,31 € | | -10.800,27 € |
| Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG 1988 | | +0,47 € | | +0,09 € |
| Festgesetzte Einkommensteuer | | 11.721,00 € | | 12.898,00 € |

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.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof wird nicht zugelassen, weil sie nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG zukommt. Insbesondere weicht das Erkenntnis nicht von der oben zitierten und als einheitlich zu wertenden Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab.

Innsbruck, am 5. März 2019

