



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien X. vom 6. Oktober 2009 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2008 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) legte seiner Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung 2008 folgende Ergänzung bei:

Von den beiden pensionsauszahlenden Stellen ... zahle ich zwar alle Steuern und Abgaben, also alle Abzüge, bekomme jedoch weniger als die Hälfte tatsächlich ausbezahlt, da meine Exgattin, Frau ... alles - nahezu bis zum Existenzminimum - exekutieren lässt.

Das Finanzamt berücksichtigte die angesprochenen Exekutionsbeträge an die Exgattin nicht als außergewöhnliche Belastung.

Das Rechtsmittel der Berufung wurde wie folgt begründet:

Entgegen dem im o.a. Bescheid angenommenen Betrag (€ 38.998,579) für das Jahr 2008 ist das Einkommen tatsächlich mit weniger als einem Drittel weitaus niedriger. Seitens meiner Exgattin wurde und werde ich bis auf monatlich € 900,-- gepfändet.

Mein Jahreseinkommen beträgt somit € 10.800,-- zuzügl. 13. / 14. Bezug im Jahre 2008.

Dieser Betrag für das Kalenderjahr 2008 wurde steuerlich weit überzahlt (mit den Abzügen

der auszahlenden Stellen). Ich beantrage hiemit Neuberechnung und Rückzahlung der Überzahlung.

Die zwangsweise an meine Exgattin fließenden Beträge sind auch von dieser zu versteuern.

Das Finanzamt erließ eine abweisende Berufungsvorentscheidung mit nachstehender Begründung:

"Der Steuerpflicht unterliegt das Jahreseinkommen. Bei Ermittlung der Bemessungsgrundlage können im Zuge der Veranlagung noch Ausgaben steuermindernd geltend gemacht werden. Welche Ausgaben sich steuermindernd auswirken, ist im Einkommensteuergesetz 1988 geregelt.

Zahlungen an die geschiedene Gattin - in Ihrem Fall Lohnnachzahlungen - sind laut EStG 1988 nicht absetzbar."

Der Vorlageantrag wurde vom Bw. mit folgender Begründung eingebracht:

"Die übermittelte Vorentscheidung ist insofern grob irrtümlich, da die Zahlungen an meine geschiedene Gattin keinesfalls Lohnnachzahlungen sind (wie diese Idee auch nur auftauchen konnte, ist für mich nicht nachvollziehbar) sondern es handelt sich um gerichtliche Unterhaltszahlungen, die gem. EStG bei mir in voller Höhe abzugsfähig sind und der Erhalt von meiner ehemaligen Gattin zu versteuern wäre.

Dass ich bis auf Euro 900,- monatlich von meiner Ex-Gattin aus diesem Grund geradezu existenzgefährdend gepfändet werde, habe ich in meinem Schreiben vom 09.11.2009 bereits angeführt und offensichtlich auch ausreichend nachgewiesen.

Dass ich mir mit monatlich 900,- Euro: a) weder einen Steuerberater leisten kann, der Ihnen meine Situation fachmännisch, verständlich und für Sie nachvollziehbar erklärt, noch b) eine Steuerschuld 4846,17 Euro begleichen kann, da ich die dieser Berechnung zugrunde liegenden Beträge nie tatsächlich erhalten habe, somit auch keinerlei Liquidität oder Spielraum für weitere Zahlungen gegeben ist, ist deutlich und am Tage liegend.

Ich beantrage somit - unter voller Aufrechterhaltung meines Schreibens vom 09.11.2009 ... die gegenständliche Vorschreibung auf meinem Steuerkonto endgültig zu stornieren."

Über die Berufung wurde erwogen:

Den eigenen Angaben des Bw. folgend ließ/lässt seine Exgattin die Bezüge des Bw. nahezu bis zum Existenzminimum (bis auf einen Betrag in Höhe von € 900,00) exekutieren.

Die Ehe zwischen dem Bw. und seiner Exgattin wurde einvernehmlich nach § 55 a Ehegesetz am 9. Oktober 2002 geschieden. Am 20. Juni 2007 bewilligte das Bezirksgericht die beantragte Exekution gegen den Bw. als Verpflichteter wegen des betriebenen Anspruches

(ohne Nebenforderungen) in Höhe von € 27.000,00. Diese Feststellungen beruhen auf dem vom Bw. vorgelegten Exekutionsantrag - Forderungsexekution.

Gemäß § 34 Abs. 7 EStG 1988 gilt für Unterhaltsleistungen Folgendes:

1. Unterhaltsleistungen für ein Kind sind durch die Familienbeihilfe sowie gegebenenfalls den Kinderabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 4 Z 3 lit. a und c 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.
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.
3. Unterhaltsleistungen für den (Ehe)Partner (§ 106 Abs. 3) sind durch den Alleinverdienerabsetzbetrag abgegolten.
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.

Nach § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen.

§ 34 räumt dem unbeschränkt Steuerpflichtigen (§ 1 Tz 6) einen Rechtsanspruch auf Abzug außergewöhnlicher Belastungen bei der Ermittlung des Einkommens nach der im § 2 Abs 2 erster Satz vorgegebenen Reihung ein, wenn folgende im Gesetz aufgezählte Voraussetzungen sämtlich und gleichzeitig erfüllt sind:

- a) dem Steuerpflichtigen erwachsene Aufwendungen,
- b) die Außergewöhnlichkeit dieser Aufwendungen,
- c) die Zwangsläufigkeit dieser Aufwendungen,
- d) eine Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen und bis einschließlich der Veranlagung 1993
- e) ein Antrag des Steuerpflichtigen.

Ab der Veranlagung für das Kalenderjahr 1994 ... wurde durch Artikel I Z 20a StRG 1993, BGB. 818, die Voraussetzung der Antragstellung bei außergewöhnlichen Belastungen beseitigt.

Außergewöhnliche Belastungen sind daher in Hinkunft von Amts wegen zu berücksichtigen. Allerdings ist die Behörde wie bei sämtlichen im Interesse des Steuerpflichtigen gelegenen

Abzugsposten nicht zu besonderen Ermittlungen verpflichtet. Der Nachweis obliegt in erster Linie dem Steuerpflichtigen.

Schon das Fehlen einer einzigen dieser Voraussetzungen schließt die Anerkennung der geltend gemachten Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung aus und die Abgabenbehörde ist davon enthoben, zu prüfen, ob auch die anderen Voraussetzungen zutreffen oder nicht. (Hofstätter-Reichel, Einkommensteuer-Kommentar, III C, Tz. 1 zu § 34 Abs. 1).

Die Abzugsfähigkeit von Unterhaltsleistungen war in der Stammfassung des EStG 1988 grundsätzlich nicht mehr vorgesehen (Ausnahmen Abs. 6 und 8) und führte letztlich zum VfGH-Erkenntnis vom 12.12.1991, G 290/91 und damit zur Neuregelung der Familienbesteuerung überhaupt durch BGBl 312/1992. Unterhaltslasten sind im Rahmen des § 34 ab 1993 nach Abs. 7 idF der Z 7 Familienbesteuerungsgesetz zu beurteilen, gegebenenfalls auch nach den Abs. 6 und 8.

§ 34 Abs. 7 sowohl in der bis einschließlich 1992 geltenden Stammfassung, als auch in der seither geltenden Neufassung durch Z 7 Familienbesteuerungsgesetz 1992, BGBl 312, sind neues Recht und schränken die Abzugsfähigkeit von Unterhaltsleistungen als außergewöhnliche Belastung bedeutsam ein. Verblieben sind, von den in den Abs. 6 und 8 und im § 35 vorgesehenen Ausnahmen abgesehen, nur mehr Aufwendungen des Steuerpflichtigen, die beim Unterhaltsberechtigten - würde er sie selber tragen müssen - eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden. Auch diese Aufwendungen sind dann noch um den Selbstbehalt nach § 34 Abs. 4 zu kürzen.

Aufwendungen für Heiratsgut und -ausstattung ... sind ebenso wenig abzugsfähig wie Unterhaltszahlungen an Eltern und Großeltern (ungeachtet ihres gesetzlichen Unterhaltsanspruches - § 143 ABGB) oder einen geschiedenen Ehegatten. (Hofstätter-Reichel, aaO, Tz. 1 zu § 34 allgemein).

Die vom Gesetzgeber im § 34 Abs. 7 gewählte Umschreibung schließt es aus, nicht nur laufende Unterhaltszahlungen an den Ehegatten und eheliche Kinder, an geschiedene Ehegatten (wenn es sich nicht um die Bedeckung von Krankheitskosten handelt), Kinder aus geschiedenen Ehen, uneheliche Kinder, mittellose Eltern oder sonst nahe Angehörige, sondern auch einmalige, aus dem Familienrecht entspringende Leistungen, wie Abgeltungsbeträge nach § 98 ABGB, Heiratsgut und -ausstattung zum Abzug vom Einkommen nach § 34 geltend zu machen.

Von den Tatbeständen des § 34 Abs. 6 zweiter und dritter Rechtsfall abgesehen, erwähnen die Materialien ... und das Schrifttum ... einhellig als abzugsfähig verblieben *Krankheitskosten*, die vom Steuerpflichtigen für eheliche, außereheliche oder Kinder aus einer geschiedenen

Ehe, für den nicht verdienenden Ehegatten oder den mittellosen geschiedenen Ehegatten getragen werden. (Hofstätter-Reichel, Einkommensteuer-Kommentar, III C, Tz. 6 zu § 34 Abs 3).

Die geltend gemachte außergewöhnliche Belastung betrifft "Unterhaltszahlungen ... an die Exgattin", welche den Bw. laut dessen eigenen Angaben bis auf monatlich € 900,00 pfänden ließ.

Im Sinne der obigen Ausführungen handelt es sich um nicht abzugsfähige laufende Unterhaltszahlungen an die geschiedene Ehegattin.

Im Hinblick auf die klare gesetzliche Regelung des § 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 kann für nicht rechtswidrig gefunden werden, dass das Finanzamt dem Bw. die Anerkennung der geltend gemachten außergewöhnlichen Belastung versagt hat.

Vielmehr steht die Vorgangsweise des Finanzamtes mit der einhelligen Rechtsprechung des unabhängigen Finanzsenates (vgl. RV/1498-W/02 vom 19.2.2003, RV/1271-W/04 vom 13.9.2004, RV/2074-W/02 vom 20.10.2004, RV/007-L/04 vom 12.11.2004, RV/0358-W/04 vom 19.7.2005, RV/0356-I/06 vom 8.5.2007 und RV/3194-W/09) und des Verwaltungsgerichtshofes (28.11.2003, 2002/13/0077) im Einklang.

Die vom Bw an seine geschiedene Ehegattin geleisteten Unterhaltsbeiträge stellen *Einkommensverwendung* dar und können weder als Sonderausgaben noch (abgesehen von den angeführten Ausnahmefällen) als außergewöhnliche Belastung abgezogen werden (vgl. zB RV/0235-S/06 vom 12.2.2007).

Das Ansinnen des Bw., die Versteuerung der (Pensions)Beträge sei nicht von ihm, sondern von seiner ehemaligen Gattin vorzunehmen, steht mit den einkommensteuerrechtlichen Bestimmungen nicht im Einklang:

§ 2 Abs. 1 EStG 1988: Der Einkommensteuer ist das Einkommen zugrunde zu legen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat. Nach Abs. 2 dieser Bestimmung ist Einkommen der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs. 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18), und außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35) sowie der Freibeträge nach den §§ 104 und 105.

Gemäß § 2 Abs. 3 EStG 1988 unterliegen der Einkommensteuer nur:

Z. 4 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25).

Nach § 25 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit: Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis.

Einkünfte werden dem Steuersubjekt zugerechnet, das auf eigene Rechnung den Steuertatbestand auf Grund seiner Dispositionsfähigkeit durch Leistungserbringung am Markt erfüllt. Entscheidend ist die Disposition (Verfügungsmacht) über den Einsatz des Leistungspotentials, also das wirtschaftliche Bewirken derjenigen Leistung, durch die der Steuertatbestand verwirklicht ist. Das Beziehen des Einkommens ist von der Einkommensverwendung zu unterscheiden. Das Einkommen ist bezogen (und zuzurechnen), wenn der Steuerpflichtige über das Leistungspotential disponiert hat und die Leistung im Rahmen der Einkunftsarten erbracht hat. Der Begriff 'bezogen' in § 2 Abs. 1 erfasst sowohl die Einkünfte als auch das Einkommen. Die weitere Verwendung des Einkommens ändert an der Zurechnung der Einkünfte nichts mehr, wie immer sie gestaltet wird. Sollen dagegen Einkünfte auf einen anderen Steuerpflichtigen verlagert werden, muss ihm die Dispositionsbefugnis über den Einsatz des Leistungspotentials (idR rechtlich) übertragen und die Leistung von ihm erbracht werden (Laudacher, Jakom, 37f zu § 2).

Im Lichte dieser Ausführungen bedarf es keiner weiteren Erläuterungen, dass die von der Exgattin des Bw. angestrebte Exekution von Unterhaltsforderungen bei den pensionsauszahlenden Stellen nicht zu einem Wechsel des Steuersubjektes vom Bw. hin zur Exgattin führen vermag.

Aus einem weiteren Blickwinkel kann eine Anerkennung der geltend gemachten außergewöhnlichen Belastung nicht erfolgen:

Die Scheidung war eine einvernehmliche nach § 55 a Ehegesetz.

Gemäß Abs. 3 der zitierten Gesetzesstelle (§ 34 EStG 1988) erwächst die Belastung dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann. Die Zwangsläufigkeit eines Aufwandes ist stets nach den Umständen des Einzelfalles zu prüfen. Schon aus der Wortfolge "wenn er (der Steuerpflichtige) sich ihr ... nicht entziehen kann" ergibt sich mit aller Deutlichkeit, dass freiwillig getätigte Aufwendungen nach § 34 EStG 1988 ebenso wenig Berücksichtigung finden können wie Aufwendungen, die auf Tatsachen zurückzuführen sind, die vom Steuerpflichtigen vorsätzlich herbeigeführt wurden, oder die sonst die Folge eines Verhaltens sind, zu dem sich der Steuerpflichtige aus freien Stücken entschlossen hat (VwGH vom 18.2.1999, 98/15/0036).

Wurde das Verfahren (der einvernehmlichen Scheidung) durch einen Vergleich beendet, sind freiwillig sämtliche aus dem ehelichen Verhältnis entsprungenen Ansprüche zwischen den Parteien bereinigt und verglichen worden.

Nach der vom Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung vertretenen Auffassung können Aufwendungen, die sich als Folge einer Ehescheidung im Einvernehmen nach § 55a Ehegesetz darstellen, keine außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 EStG 1988 sein,

weil sie in jedem Fall auf ein Verhalten zurückgehen, zu dem sich sowohl der eine als auch der andere Ehepartner aus freien Stücken entschlossen haben muss. Die Zahlung eines Unterhaltsbetrages an seine geschiedene Ehegattin ist daher die Folge der von ihm freiwillig herbeigeführten Ehescheidung im Einvernehmen nach § 55a Ehegesetz. Die geleistete Zahlung kann daher auch aus diesem Grund von vornherein nicht als zwangsläufig im Sinne des § 34 Abs. 3 EStG 1988 angesehen werden.

Die Berufung musste daher als unbegründet abgewiesen werden.

Wien, am 12. Oktober 2010