



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des G., vom 22. September 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes X. betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für 1999 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Bw. machte in der Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 1999 - soweit berufungsgegenständlich - unter den außergewöhnlichen Belastungen mit Selbstbehalt (ebenso wie bereits in der Erklärung für das Jahr 1998) folgende Angaben:

<i>Art der Belastung</i>	<i>Aufwendungen (Jahresbetrag)</i>
Unterhalt f. Exgattin	122.832,-- S
Kreditrückzahlung (Familienunterhalt)	94.351,-- S

Betreffend die Position "Unterhalt für Exgattin" legte der Bw. das Vormerkschreiben der Verrechnungsstelle Besoldung, Bes.Zahl. 9.../97, vom 21. August 1997 nachstehenden Inhalts vor:

"Die ha. am 6. August 1997 eingelangte Exekutionsbewilligung des Bezirksgerichtes Innere Stadt Wien vom 29. Juli 1997, GZ ..., wurde auf den Bezügen der verpflichteten Partei (Name des Bw.)

zum Vollzuge vorgemerkt. Die vollstreckbare Forderung der betreibenden Partei (Name der geschiedenen Gattin des Bw.)

in der Höhe von öS 40.944,-- Unterhaltsrückstand + öS 10.236,-- monatl. Unterhalt ab August 1997 + Kosten reiht an 3. Stelle.

(Regelung der Zahlbarstellung)

Vom Gegenständlichen wird der Dienstnehmer (der Bw.) u.e. in Kenntnis gesetzt werden."

Betreffend die Position "Kreditrückzahlung" legte der Bw. den von ihm mit der B.Bank abgeschlossenen Hypothekarkreditvertrag, Kredit-Konto-Nr. 328 ... 760, vom 16. September 1997 vor:

"Kreditbetrag S 1.100.000,00

Auszahlungsbetrag S 1.058.272,00

Die Rückzahlung des Kreditbetrages samt Zinsen, Nebengebühren und Barauslagen erfolgt in voraussichtlich 240 monatlich gleichen aufeinanderfolgenden Teilbeträgen von je S 7.974,00 beginnend ab 15.11.1997".

Mit der dieselbe Kreditkontonummer ausweisenden Besicherungsvormerkung der Verrechnungsstelle Besoldung, gerichtet an die B. Bank, wurde "die Verpfändung des Arbeitseinkommens des Kreditnehmers (Name des Bw.) als Besicherung Ihrer Forderung von S 1.950.688,-- zur Kenntnis genommen und unter Beachtung Ihrer Ermächtigung zur weiteren Auszahlung der Bezüge an den Bediensteten bis auf Widerruf an 3. Stelle vorgemerkt.

Die Zahlbarstellung auf Grund der bedingt erteilten Einziehungsermächtigung erfolgt über Ihr Ersuchen, insofern die ggst. Forderung fällig und der urkundliche Nachweis gemäß § 1 der Verordnung zum RGBI. 251/1897 im Original erbracht worden ist, durch die in der ho. Buchhaltung integrierte Besoldungsstelle.

In diesem Falle wolle – um eine ordnungsgemäße und richtige Abrechnung zu gewährleisten – die zum Vollzugszeitpunkt noch offene Gesamtrestforderung bekanntgegeben werden.

Hinsichtlich Abstattung bzw. Löschung der ggst. Forderung wäre die ha. Dienststelle rechtzeitig (das ist ein Monat vor Fälligkeit) in Kenntnis zu setzen."

Die Kontomitteilung betreffend dieses Konto weist die Gutschriften und Belastungen sowie die Salden zum Jahresbeginn und –ende (über S 1 Mio.) aus.

Vier weitere Schreiben der Bank an den Bw. enthalten die Änderungen der Rückzahlungsraten (25. Feber 1999: S 7.228,00; 26. Mai 1999: S 7.655,00; 15. Oktober 1999: S 7.952,00; 25. November 1999: S 8.398,00).

Das Finanzamt anerkannte die als außergewöhnliche Belastungen: "Unterhalt f. Exgattin" und "Kreditrückzahlung (Familienunterhalt)" geltend gemachten Aufwendungen nicht.

Die Begründung lautet: "Bezüglich Ihrer beantragten Aufwendungen für den Unterhalt der Ex-Gattin sowie Kreditrückzahlungen wegen Kosten der Lebensführung wird auf die Berufungsbegründung 1998 (gemeint: Berufungsentscheidungsbegründung für 1998) verwiesen."

Der Bw. erhob gegen diesen Einkommensteuerbescheid Berufung. Die Begründung lautet, soweit sie den Gegenstand der Berufung betrifft, wie folgt:

"Der Bescheid ist gesetzwidrig.

Gerichtlich festgesetzten Unterhaltsbeiträgen für die Exgattin kann man sich aus tatsächlichen, rechtlichen und moralischen Gründen nicht entziehen. Sie wären daher als außerordentliche Belastungen zu berücksichtigen.

Die gegenteilige Auffassung in der Berufungsbegründung 1998 ist gesetzwidrig. Somit ist auch die im bekämpften Bescheid 1999 enthaltene Bezugnahme auf diese Berufungsbegründung (gemeint: Berufungsentscheidungs begründung) gesetzwidrig."

Das Finanzamt erließ eine abweisende Berufungsvorentscheidung mit der Begründung, dass Unterhaltszahlungen an den geschiedenen Ehegatten gemäß § 34 Abs. 7 EStG nicht als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen seien.

Der Bw. stellte einen Vorlageantrag und ergänzte sein Berufungsvorbringen wie folgt:

"Meine Begründung stützt sich auf § 34 Absatz 1 bis 4 EStG.

Die Berufungsvorentscheidung beruft sich auf § 34 Abs. 7 EStG. Dieser Absatz bezieht sich im wesentlichen auf Unterhaltszahlungen für Kinder, nur in Z. 3 wird der derzeitige Ehepartner erwähnt. Schon die Formulierung "sind durch den Alleinverdienerabsetzbetrag abgegolten" macht deutlich, dass hier keinesfalls ein früherer Ehepartner gemeint sein kann, da ja in diesem Fall die Voraussetzungen für einen Alleinverdienerabsetzbetrag nicht vorliegen. Noch deutlicher ist der definitorische Hinweis auf § 106, wo als Ehepartner eine Person bezeichnet ist, mit der der Steuerpflichtige verheiratet "ist", und nicht "war".

Weiters darf ich festhalten, dass die Höhe der Unterhaltszahlungen an meine geschiedene Gattin die von Abs. 4 geforderten 10% (12% minus 2% für zwei - 1999 - minderjährige Kinder) deutlich übersteigt."

Über die Berufung wurde erwogen:

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 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.

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.

Wiesner- Atzmüller- Grabner- Leitner- Wanke führen im EStG-Kommentar, Anm. 51 zu § 34 aus:

Gemäß § 34 Abs. 7 sind folgende Unterhaltsaufwendungen **nicht** im Rahmen der außergewöhnlichen Belastung **abzugsfähig**, soweit nicht gesetzliche Ausnahmen bestehen:

Unterhaltszahlungen an Kinder (im gemeinsamen Haushalt des Steuerpflichtigen oder in getrennten Haushalten),

Unterhaltsleistungen an den (Ehe)Partner und den **geschiedenen Ehegatten** (auch bei Wiederverheiratung [Hervorhebungen durch den Referenten]),

Unterhaltsleistungen an mittellose Angehörige und diesen vergleichbare Personen,

Leistung eines Heiratsgutes (1218 ff ABGB) bzw. einer Heiratsausstattung (§ 1220 ff ABGB),

Abgeltungsbeträge gemäß § 98 ABGB (nach ständiger Rechtsprechung weder Betriebsausgaben noch Werbungskosten).

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.

Die geltend gemachte außergewöhnliche Belastung "Unterhalt f. Exgattin" im Betrag von S 122.832,00 setzt sich laut dem vorgelegten Vormerkschreiben der Verrechnungsstelle Besoldung aus "öS 10.236,-- monatl. Unterhalt" zusammen, woraus sich für 12 Monate der obige Betrag in Höhe von $(S\ 10.236,00 \times 12 =)$ S 122.832,00 errechnet.

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.

Diese Rechtsansicht wurde im Übrigen auch von einem anderen Senat des unabhängigen Finanzsenates (unter der Zahl RV/1271-W/04) vertreten.

Betreffend die in der Erklärung als zweite Belastungsposition geltend gemachte "Kreditrückzahlung (Familienunterhalt)" wurde seitens des Finanzamtes ebenfalls auf die "Berufungsbegründung 1998 (gemeint: Berufungsentscheidungsbegründung für 1998) verwiesen". Diese Position wurde vom Bw. weder in der Berufung noch im Vorlageantrag erwähnt. Es kann daher davon ausgegangen werden, dass diese Position gar nicht berufungsgegenständlich ist und wird diesbezüglich lediglich der Vollständigkeit halber (die Richtigkeit dieser Annahme vorausgesetzt) auf die bezughabenden Ausführungen ab Seite 12, fünfter Absatz der Berufungsentscheidung vom 19. Feber 2003, Zl. RV/1498-W/02, hingewiesen.

Die Berufung musste daher als unbegründet abgewiesen werden.

Wien, am 20. Oktober 2004