

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden Mag. Peter Bilger und die weiteren Senatsmitglieder Yvonne Primosch, Mag. Wolfgang Bahl und Bernd Feldkircher in der Beschwerdesache Bf., gegen den Bescheid des Finanzamtes Bregenz vom 07.04.2015 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2012 bis 2014 zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2012 und 2013 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

2. Der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2014 wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer bekam mit Bescheid der Liechtensteinischen Alters- und Hinterlassenenversicherung Invalidenversicherung (AHV IV Liechtenstein) vom 09.07.2014 rückwirkend zum 01.04.2012 eine Invalidenrente in Höhe von 1.619,00 CHF im Monat zugesprochen. Zusätzlich zu dieser Rente erhielt er eine Kinderrente für seinen Sohn S. in Höhe von 324,00 CHF im Monat.

Die Nachzahlung der Invalidenrente für den Zeitraum April 2012 bis Juni 2014 erfolgte von der AHV IV Liechtenstein an die Pensionsversicherungsanstalt (PVA), die die Nachzahlung nach Abzug der vom Bf. bezogenen Ausgleichszahlung in Höhe von 12.002,54 Euro mit einem Betrag von 26.224,95 Euro auf ein Anderkonto des Sachwalters

des seit dem 12.03.2013 im Abschöpfungsverfahren befindlichen und besachwalteten Bf. einzahlte.

Die Kinderrente wurde auf Antrag der vom Bf. getrennt lebenden Mutter des Sohnes S. direkt an diese ausbezahlt.

In den Einkommensteuererklärungen 2012 bis 2014 erklärte der Bf. lediglich die Invalidenrente zur Steuer, nicht aber die Kinderrente.

Das Finanzamt hingegen unterzog in den Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 2012 bis 2014 unter Hinweis auf das Erkenntnis des Unabhängigen Finanzsenates vom 23.07.2012, RV/0482-F/10, die gesamte Rente, also auch die Kinderrente der Einkommensteuer.

In der gegen diese Bescheide am 22.04.2015 erhobenen Beschwerde wandte die Steuervertrittung des Bf. gegen die Besteuerung der Kinderrente ein, die zitierte Entscheidung des UFS sei nicht auf den beschwerdegegenständlichen Fall übertragbar, denn in dem dieser Entscheidung zugrunde liegenden Sachverhalt sei dem Kindesvater die Kinderrente gewährt worden, im Beschwerdefall hingegen sei die Kinderrente auf Antrag direkt an die Kindesmutter ausbezahlt worden.

Artikel 99 Abs. 4 der Verordnung zum Gesetz über die Alters- und Hinterlassenenversicherung (AHVV) berechtige den nicht rentenberechtigten Elternteil zur Stellung eines Antrages auf Auszahlung der Kinderrente, wenn die Eltern nicht mehr verheiratet seien oder getrennt lebten und die elterliche Sorge dem nicht rentenberechtigten Elternteil zustehe und das Kind bei diesem wohne. Diese Voraussetzungen seien im vorliegenden Fall erfüllt. Die Kinderrente sei von der Kindesmutter für den gemeinsamen Sohn bei der AHV IV Liechtenstein beantragt worden, die Eltern seien geschieden, der minderjährige Sohn wohne bei seiner Mutter. Weil die Kinderrente von der nicht rentenberechtigten Person ohne Zutun, ja sogar gegen den Willen des Rentenberechtigten beantragt werden könne, könne die Bestimmung des Art 99 Abs. 4 AHVV aus der Sicht des Bf. nicht nur als Auszahlungsbestimmung, sondern auch als Anspruchsbestimmung interpretiert werden.

Ferner sei zu berücksichtigen, dass bis einschließlich 31.08.2014 die Kinderrente iHv 324,00 CHF in den vom Abgabepflichtigen zu leistenden Unterhaltszahlungen (311,00 Euro) zur Gänze Deckung fänden und der Abgabepflichtige daher keinen höheren Betrag als Einkommen zu versteuern gehabt habe, als er zur Leistung von Unterhaltszahlungen verpflichtet gewesen sei. Ab 01.09.2014 sei die von der Kindesmutter von der AHV bezogene Kinderrente mit 324,00 CHF höher als der vom Bf. zu leistende monatliche Unterhaltsbetrag in Höhe von 180,00 Euro, wodurch der Bf. ab diesem Zeitpunkt Einkünfte zu versteuern gehabt hätte, die ihm einerseits nicht zuflößen und andererseits seine eigenen Unterhaltpflichten überstiegen.

Es werde daher beantragt, die an die Kindesmutter für den Zeitraum 01.04.2012 bis 31.12.2014 ausbezahlte Kinderrente nicht als Einkünfte des Bf. zu beurteilen, oder, in eventu, die an die Kindesmutter für den Zeitraum 01.09.2014 bis 31.12.2014

ausbezahlte Kinderrente in Höhe von 234,00 CHF im Monat nur im Ausmaß der gerichtlich festgestellten Unterhaltspflicht in Höhe von 180,00 Euro im Monat als Einkünfte beim Bf. zu veranlagen.

Das Finanzamt wies die Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung vom 28.04.2015 ab:

Kinderrenten nach dem liechtensteinischen IVG bzw. AHVG seien Zusatzrenten zur IV-Rente bzw. AHV-Rente des Rentenberechtigten und würden im Hinblick auf die Unterhaltspflicht für die Kinder gewährt. Anspruchsberechtigt seien nicht die Kinder, sondern der Rentenberechtigte.

Im Regelfall würden die Kinderrenten zusammen mit der Altersrente an die rentenberechtigte Person ausbezahlt. Steuerlich seien Kinderrenten aber auch dann dem Rentenberechtigten zuzurechnen, wenn die Auszahlung an den anderen, nicht rentenberechtigten Elternteil erfolge. Die Kinderrente solle ja die Unterhaltslast des Rentenberechtigten abgelten. Ein Antrag auf direkte Auszahlung der Kinderrente an den Elternteil, dem die Obsorge des Kindes zustehe und bei dem das Kind wohne, vermöge nicht zu bewirken, dass die Kinderrente auch steuerlich diesem anderen Elternteil zuzurechnen sei oder gar eine Zurechnung der Kinderrente an das Kind zu erfolgen hätte. Die Auszahlung der Kinderrente an den anderen Elternteil sei nur eine Einkommensverwendung des Rentenberechtigten, die keine Änderung der Anspruchsberechtigung und damit der steuerlichen Zurechnung zu bewirken vermöge. Mit einer solchen Auszahlung werde nur der privaten Unterhaltsverpflichtung entsprochen.

Mit Schreiben vom 23.05.2015 stellte die Steuervertretung des Bf. den Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht (Vorlageantrag) und Entscheidung durch den Senat. Erneut brachte sie vor, die Bestimmungen der Artikel 78 AHV und 99 AHVV seien Anspruchsbestimmungen und nicht nur Auszahlungsbestimmungen. Die Einbeziehung der Kinderrente in die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit des Bf. würde ferner dazu führen, dass er ab 1.9.2014 Einkünfte zu versteuern hätte, die seine Unterhaltspflicht überstiegen. Eine derartige Einbeziehung von fremden Einkünften in die Besteuerungsgrundlagen stelle einen verfassungswidrigen Eingriff in das Vermögen des Bf. dar und sei auch mit den Bestimmungen des Einkommensteuerrechts über die Einkünftezurechnung nicht zu vereinbaren, spreche § 19 EStG 1988 doch ausdrücklich vom „Zufluss“ der Einkünfte. Nach der Judikatur des VwGH müsse sich der Zufluss wirtschaftlich in einer Vermehrung des Vermögens des Steuerpflichtigen auswirken. Das bedeute, dass von einem steuerlich beachtlichen Zufluss nur gesprochen werden könne, wenn der Steuerpflichtige rechtlich und wirtschaftlich über die Einnahmen verfügen könne (so etwa VwGH 5.3.1986, 85/13/0085). Im Beschwerdefall könne von einem Zufluss im oben verstandenen Sinne allenfalls dann gesprochen werden, wenn die Kinderrente zunächst dem Bf. zugeflossen und von diesem zur Bedienung seiner Unterhaltspflichten verwendet worden wäre oder wenn die Kinderrente zwar direkt an das Kind oder an die Kindesmutter ausbezahlt worden wäre, diese Direktzahlung aber der Zustimmung des

Bf. bedurfte hätte. Dies sei im Beschwerdefall aber nicht geschehen und sähen Artikel 78 AHVG und 99 AHVV ein solche Mitwirkungsrecht des Versicherten gerade nicht vor.

Es werde daher der Antrag gestellt, die anzuwendenden ausländischen Bestimmungen in verfassungskonformer Weise so zu interpretieren, dass diese nicht zu einer Verletzung von verfassungsrechtlich gewährleisteten Rechten des Bf. führten.

II. Sachverhalt

Der Bf. erhielt mit Bescheid vom 09.07.2014 rückwirkend zum 01.04.2012 eine Invalidenrente der Liechtensteinischen Alters- und Hinterlassenenversicherung Invalidenversicherung in Höhe von 1.619,00 CHF im Monat zugesprochen. Zusätzlich zu dieser Rente erhielt er eine Kinderrente für seinen im Jahr 1998 geborenen Sohn S. in Höhe von dreizehn Mal 324,00 CHF im Monat.

Die Kinderrente wurde auf Antrag seiner geschiedenen Ehefrau H direkt an diese ausbezahlt.

Der Bf. ist von seiner Frau seit dem Jahr 2012 geschieden, das gemeinsame Kind wohnt bei seiner Mutter.

Mit einer neuen Unterhaltsfestsetzung durch das Bezirksgericht Bludenz wurde der Unterhalt für S. unter Anrechnung der Familienbeihilfe für den Zeitraum 01.04.2012 bis 31.08.2013 mit 311,00 Euro im Monat, für den Zeitraum vom 01.09.2013 bis zum 31.08.2014 mit 324,00 Euro im Monat und ab 01.09.2014 mit 180,00 Euro im Monat festgesetzt. Die nachträgliche Unterhaltsbemessung erfolgte aufgrund der rückwirkenden Auszahlung der Kinderrente an die Kindesmutter. Der bei dieser Unterhaltsbemessung zu viel geleistete Unterhalt durch den Unterhaltsvorschuss und die Kinderrent in Höhe von 3.789,00 Euro war von der Kindesmutter an den Bf. zurückzuzahlen. Die Unterhaltsreduktion auf 180,00 Euro ergab sich aufgrund eines Eigeneinkommens des unterhaltsberechtigten Sohnes.

Für diese Feststellungen stützt sich das Gericht in freier Beweiswürdigung auf die übereinstimmenden Angaben der Parteien sowie auf den Bescheid der AHV IV betreffend die Kinderrente und das Protokoll vom 13.12.2014 des BG Bludenz und das Schreiben der BH Bludenz vom 13.11.2014, Zl. V-132-0647/2010 betreffend die neue Unterhaltsfestsetzung.

III. Rechtslage und rechtliche Würdigung

Gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 sind Personen, die im Inland ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben, unbeschränkt steuerpflichtig. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte.

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988 sind Pensionen aus einer ausländischen gesetzlichen Sozialversicherung, die einer inländischen Sozialversicherung entspricht, Einkünfte aus unselbständiger Tätigkeit.

Gemäß Art 60 des Liechtensteinischen Invalidenversicherungsgesetz (IVG) finden auf den Anspruch auf Kinderrente zur Invalidenrente die Bestimmungen des Gesetzes über die Alters- und Hinterlassenenversicherung betreffend Kinderrente zur Altersrente, insbesondere in Bezug auf die Altersgrenze des Kindes und hinsichtlich der Pflegekinder sinngemäß Anwendung.

Nach Art 56 Abs. 1 des Liechtensteinischen Alters- und Hinterbassenengesetzes (AHVG) haben Personen, welchen die Altersrente zusteht, für jedes Kind, das im Falle ihres Todes eine Waisenrente beanspruchen könnte, Anspruch auf eine Kinderrente zur Altersrente. Für Kinder in Ausbildung dauert der Anspruch jedoch in Abweichung zur Waisenrentenregelung längstens bis zum vollendeten 20. Altersjahr.

Gemäß Art. 78 Abs. 2 AHVG werden Kinderrenten zusammen mit der entsprechenden Altersrente an die rentenberechtigte Person ausbezahlt. Die Regierung kann abweichende Vorschriften über die Auszahlung von Kinderrenten für Kinder aus getrennten oder geschiedenen Ehen erlassen.

Die Liechtensteinische Regierung hat von dieser gesetzlichen Ermächtigung mit der Verordnung zum Gesetz über die Alters- und Hinterlassenenversicherung (AHVV) Gebrauch gemacht.

Nach Art. 99 Abs. 4 dieser Verordnung ist die Kinderrente auf Antrag dem nicht rentenberechtigten Elternteil auszuzahlen, wenn die Eltern des Kindes nicht oder nicht mehr miteinander verheiratet sind oder getrennt leben und dem nicht rentenberechtigten Elternteil die elterliche Sorge über das Kind zusteht und es bei ihm wohnt.

Art. 99 Abs. 4 AHV gilt auch für die Nachzahlung von Kinderrenten. Kann der rentenberechtigte Elternteil nachweisen, dass er die behördlich festgesetzte Unterhaltpflicht gegenüber dem Kind erfüllt hat, steht ihm die Nachzahlung zu, höchstens jedoch im Umfang der monatlich als Unterhaltpflicht erbrachten Leistungen.

Einnahmen sind gemäß § 19 Abs. 1 EStG 1988 in jenem Jahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. Abweichend davon gelten Nachzahlungen von Pensionen, über deren Bezug bescheidmäßig abgesprochen wird, als in dem Kalenderjahr zugeflossen, für das der Anspruch besteht bzw. für das sie getätigkt werden.

Von einem Zufluss im Sinne des § 19 Abs.1 EStG kann nach Lehre und Rechtsprechung nur gesprochen werden, wenn der Steuerpflichtige rechtlich und wirtschaftlich über die Einnahmen verfügen kann. Ein Zufluss muss sich wirtschaftlich in einer Vermehrung des Vermögens des Steuerpflichtigen niederschlagen (vgl. VwGH 8.9.1992, 88/14/0076; VwGH 29.4.2010, 2007/15/0293; Jakom/Vock, EStG 2016, § 19 Tz 7 und 8).

Der Tatbestand des Zufließens ist auch dann erfüllt, wenn der Betrag einer im Voraus bestimmten Verwendung zugeführt worden ist. Ein Zufluss ist daher auch dann erfolgt,

wenn die Auszahlung von Arbeitslohn deshalb unterbleibt, weil diese Mittel unmittelbar zur Abdeckung bereits bestehender Verpflichtungen des Arbeitnehmers verwendet werden (VwGH 30.5.2989, 86/14/0062).

Auch gepfändete Einnahmen, auf die der Pfandgläubiger unmittelbar zugreift, sind dem Pfandschuldner zugeflossen. Sie fließen nach herrschender Lehre und Rechtsprechung dem Exekutionsschuldner in dem Zeitpunkt zu, in dem sie bei seinem Gläubiger eingehen und damit eine Verminderung seiner Schuld bewirken (vgl. Quantschnigg/Schuh, Einkommensteuerhandbuch, EStG 1988, § 19 Tz 10; UFS 25.01.2012, RV/0966, 0967-W/11). Ebenso steht ein Schuldenregulierungsverfahren einem Zufluss nicht entgegen (UFS 12. 5. 2004, RV/0180-I/04).

Das weitere Schicksal, das die einmal zugeflossenen Beträge beim Empfänger haben, hat auf die Tatsache des Zufließens keinen Einfluss (VwGH 15.9.1067, 0618/67).

Unter den Voraussetzungen des Art. 99 Abs. 4 AHVV kann die Kinderrente auf Antrag zwar an die nicht rentenberechtigte Person ausbezahlt werden. Dies ändert aber nichts daran, dass nur der Stammrentenberechtigte einen Anspruch auf die Kinderrente hat und nicht das Kind und auch nicht die Kindesmutter. Die Rente wird zwar wegen des Kindes ausbezahlt, nicht aber an das Kind. Nach Artikel 56 Abs. 1 AHVG haben ausdrücklich nur jene Personen einen Anspruch auf die Kinderrente, denen eine Altersrente zusteht, während Artikel 99 AHVV nur die Art der Auszahlung regelt (vgl. dazu auch die Überschrift "*Art der Auszahlung*" zu Artikel 99 AHVV). Im Falle des Art. 99 Abs. 4 AHVG kann der nicht rentenberechtigte obsorgeberechtigte Elternteil lediglich die Auszahlung der Rente an ihn beantragen, während der Anspruch beim Rentenberechtigten verbleibt.

Dem Einwand der Steuervertretung, aus Art. 99 Abs. 4 AHVV sei ein Anspruch des nicht rentenberechtigten Elternteiles abzuleiten, kann daher nicht gefolgt werden.

Es trifft zwar zu, dass die Auszahlung der Rente an den nicht rentenberechtigten Elternteil im Falle des Art. 99 Abs. 4 AHVG auch ohne Zustimmung und sogar gegen den Willen des rentenberechtigten Elternteiles erfolgen kann. Ein Zufluss an den Rentenberechtigten ist damit aber nicht ausgeschlossen. Denn auch in diesem Falle wird eine Vermögensvermehrung beim Rentenberechtigten insoweit bewirkt, als er dadurch von Unterhaltspflichten befreit wird. Auch nach der Rechtsprechung des Obersten Gerichtshofes wird mit der Auszahlung der Kinderrente an die Mutter des Kindes die Unterhaltspflicht des Vaters erfüllt und liegt nicht etwa ein Eigeneinkommen des Kindes vor (vgl. OGH 30.11.2010, 10Ob74/10w).

Auch wenn dabei keine direkte Zahlung an den Rentenberechtigten erfolgt und er auch der Auszahlung an den anderen Elternteil nicht zustimmen muss, wird er mit der Auszahlung der Kinderrente an diese dennoch von einer Unterhaltsschuld befreit. Diese Befreiung ist als Zufluss zu werten. Auch bei einer Lohnpfändung fließt der Lohn nicht direkt an der Lohnberechtigten. Dennoch gilt der Lohn als diesem zugeflossen, weil er mit der Pfändung von einer Schuld befreit wird. Die Auszahlung der Kinderrente an den anderen Elternteil kann nicht anders behandelt werden.

Die Bestimmung der Art. 99 AHVV ist auch nicht mit Art. 22 Abs. 2 des Schweizer AHVG vergleichbar. Danach kann die Ehefrau des Rentenberechtigten die halbe Ehepaar-Altersrente beanspruchen. Erklärt die Ehefrau sich in diesem Sinne, hat sie einen eigenen Rentenanspruch in Höhe der Hälfte der Rente. Der Rentenberechtigte muss diesem Antrag nicht zustimmen. Wird die Rente aufgrund eines solchen Antrages unmittelbar an die Ehefrau des Rentenberechtigten ausbezahlt, kann nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 27.04.1981, 2299/79, nicht von einem Zufluss an den Rentenberechtigten gesprochen werden. Im Unterschied zum Beschwerdefall hat hier die Ehefrau aber einen eigenen Anspruch auf die Hälfte der Rente und tritt beim Rentenberechtigten dadurch eine Vermögensminderung und nicht wie im Beschwerdefall auch eine Vermögensvermehrung durch eine Schuldbefreiung ein.

Für den Beschwerdefall bedeutet dies, dass die Kinderrente dem Bf. in dem Maße zugeflossen ist, in dem er von seiner Unterhaltspflicht gegenüber seinem Sohn befreit wurde. Eine derartige unterhaltspflichtbefreiende Wirkung trat jedenfalls für die Zeit vom 01.04.2012 bis zum 31.08.2014 ein. In diesem Zeitraum lag die monatliche Kinderrente unter den neu festgesetzten monatlichen Unterhaltsleistungen. Ab 01.09.2014 lag die monatliche Kinderrente aber über der monatlichen Unterhaltsleistung und trat eine unterhaltspflichtbefreiende Wirkung nur bis zur Höhe der Unterhaltspflicht ein. Die darüber liegenden Beträge führten zu keiner Vermögensvermehrung bzw. Unterhaltsschuldbefreiung beim Bf. und waren diesem nicht zuzurechnen.

Konkret waren das 404,00 Euro, errechnet aus der Differenz zwischen der monatlichen Kinderrente ab 01.09.2014 und der monatlichen Unterhaltsleistung ab 01.09.2014 wie folgt: $324 \text{ CHF} \times 13 : 12 = 351 \text{ CHF} \times 0,800097 = 281 \text{ Euro} - 180 = 101 \times 4 = 404 \text{ Euro}$. Nur in dieser Höhe war die Kinderrente 2014 dem Bf. nicht zugeflossen und waren die Einkünfte 2014 um diesen Betrag zu verringern.

Das vom Finanzamt zitierte Erkenntnis des Unabhängigen Finanzsenates vom 23.07.2012, RV/0482-F/10, ist in diesem Fall nicht einschlägig, weil dem in diesem zitierten Erkenntnis zugrunde liegenden Sachverhalt die Kinderrente dem Rentenberechtigten ausbezahlt und daher auch tatsächlich diesem zugeflossen war.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

IV. 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.

Zur Frage, wem eine aufgrund der liechtensteinischen AHV IV unmittelbar an den nicht rentenberechtigte Elternteil ausbezahlte Kinderrente zugeflossen ist, besteht keine höchstgerichtliche Rechtsprechung. Es liegt daher eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor und ist eine (ordentliche) Revision an den Verwaltungsgerichtshof daher zulässig.

Feldkirch, am 4. April 2017