

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch Einzelrichter in der Beschwerdesache über die Beschwerde vom 07.06.2016 gegen den Abweisungsbescheid der belangten Behörde Finanzamt Kirchdorf Perg Steyr vom 13.01.2012, betreffend Familienbeihilfe für den Zeitraum ab Dezember 2006 zu Recht erkannt:

- I. Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang:

Mit Schreiben vom 28.11.2011 brachte der Sachwalter der am tt.mm.1940 geborenen Beschwerdeführerin bei der belangten Behörde einen Antrag auf Zuerkennung von Familienbeihilfe und auf Gewährung des Erhöhungsbetrages zur Familienbeihilfe wegen erheblicher Behinderung für den Zeitraum ab 12/2006 ein. Aus dem Antrag geht hervor, dass

- die Beschwerdeführerin seit 2002 verwitwet ist und seitdem von der Pensionsversicherungsanstalt eine Witwenpension erhält, und dass
- die Beschwerdeführerin iSd § 6 Abs 5 FLAG 1967 einer Vollwaise gleichgestellt sei.

Ein in der Folge erstelltes ärztliches Sachverständigungsgutachten vom 23.12.2011 bescheinigte, dass die Beschwerdeführerin nicht dauernd außerstande sei, sich selbst den Unterhalt zu verschaffen (Gesamtgrad der Behinderung: 30%). Unter Bezugnahme auf dieses Gutachten und die Bestimmung des § 6 Abs 2 lit d FLAG 1967 erließ die belangte Behörde mit 13.1.2012 einen Abweisungsbescheid betreffend Familienbeihilfe für den Zeitraum ab Dezember 2006.

Den Darstellungen der belangten Behörde im Vorlagebericht zufolge wurde dieser Bescheid irrtümlicherweise an die Beschwerdeführerin selbst verschickt und erst (nach einer Urgenz des Sachwalters) mit 5.5.2016 (Beginn der Abholfrist) zu Handen des bestellten Sachwalters zugestellt.

Infolge der gegen den Abweisungsbescheid eingebrachten Beschwerde vom 6.6.2016 wurde neuerlich ein Sachverständigungsgutachten angefordert. Dieses Gutachten

vom 24.10.2016 bescheinigt das Vorliegen einer dauernden Erwerbsunfähigkeit der Beschwerdeführerin, sowie den Eintritt der dauernden Erwerbsunfähigkeit vor dem 21. Lebensjahr.

Die Beschwerde wurde von der belangten Behörde mit Beschwerdevorentscheidung vom 5.7.2017 als unbegründet abgewiesen. Begründend führt die belangte Behörde dazu wie folgt aus:

„ Aus der Aktenlage geht hervor, dass sie zweimal verheiratet waren. Die erste Ehe wurde 1972 geschieden. Während der aufrechten zweiten Ehe ist Ihr Gatte 2002 verstorben. Seit August 2002 erhalten Sie eine Witwenpension. Sie hatten während der aufrechten Ehe einen Unterhaltsanspruch gegenüber Ihrem Ehegatten, weswegen ein Anspruch auf Familienbeihilfe im Sinne d. §§ 6 Abs. 1, 6 Abs. 2 lit. d und 6 Abs. 5 FLAG 1967 ausgeschlossen war. Fällt nun durch den Tod des Ehemannes der Unterhaltsanspruch der Ehegattin weg – gleicht aber zugleich die Witwenpension pensionsversicherungsrechtlich den Unterhaltsausfall aus – steht nach der Intention der §§ 6 Abs. 2 lit. d, 6 Abs. 1 und 6 Abs. 5 FLAG 1967 ein Anspruch auf Gewährung der Familienbeihilfe auch nicht zu.

Hinsichtlich der erhöhten Familienbeihilfe ist auf § 8 Abs. 7 FLAG 1967 zu verweisen. Erhöhte Familienbeihilfe ist nach Maßgabe der Abs. 4-6 nur Vollwaisen zu gewähren, die nach § 6 Anspruch auf Familienbeihilfe haben. Da dies im Streitfall nicht zutrifft, war auch der Antrag auf Gewährung des Erhöhungsbetrages zur Familienbeihilfe abzuweisen.“

Mit Schreiben vom 26.7.2017 stellte der Vertreter der Beschwerdeführerin einen Antrag auf Vorlage der Beschwerde vom 6.6.2016 an das Bundesfinanzgericht. Darin wurde im Wesentlichen vorgebracht, dass eine Interpretation der Ausschlussbestimmung des § 6 Abs 1 lit b FLAG dahingehend, dass auch der Bezug der Witwenpension den Familienbeihilfenanspruch ausschließe, nicht vom Gesetzeswortlaut gedeckt sei. Zudem könne keine planwidrige Gesetzeslücke unterstellt werden. Erläuternd wurde dazu wie folgt ausgeführt:

„ Hätte der Gesetzgeber tatsächlich auch den Bezug einer Witwenpension als Ausschließungsgrund angesehen, wäre es ein Leichtes gewesen, dies auch ausdrücklich im Gesetzestext zu verankern, zumal die Witwenpension bzw. die Hinterbliebenenpension zum Zeitpunkt der Erlassung der entsprechenden Ausnahmebestimmung des § 6 Abs 1 litb bzw. § 5 Abs 3 Familienlastenausgleichsgesetz schon lange in der österreichischen Rechtsordnung verankert war.

Auch anlässlich der Erweiterung der Ausnahmebestimmung mit Bundesgesetzblatt Nr. 106/1980, vom 27.06.1980 auf Unterhaltsansprüche gegenüber früheren Ehegatten erfolgte keine Einbeziehung des Witwen/Witwerpensionsempfanges in die Ausschlussgründeliste.“

Im Vorlagebericht nahm die belangte Behörde dazu wie folgt Stellung:

„Die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat die grundsätzliche Zulässigkeit der Analogie auch im öffentlichen Recht wiederholt anerkannt. Voraussetzung hierfür

ist das Bestehen einer echten (dh. planwidrigen) Rechtslücke. Eine durch Analogie zu schließende Lücke kommt nur dann in Betracht, wenn das Gesetz anders nicht vollziehbar ist oder wenn das Gesetz in eine Regelung einen Sachverhalt nicht einbezieht, auf welchen - unter dem Gesichtspunkt des Gleichheitssatzes und gemessen an den mit der Regelung verfolgten Absichten des Gesetzgebers - ebendieselben Wertungsgesichtspunkte zutreffen, wie auf die im Gesetz geregelten Fälle und auf den daher - schon zur Vermeidung einer verfassungsrechtlich bedenklichen Ungleichbehandlung - auch dieselben Rechtsfolgen angewendet werden müssen (vgl. VwGH vom 17.10.2012, 2012/08/0050). Wenn auch der Terminus ‚Witwenpension‘ nicht explizit in der Ausschlussbestimmungen des § 6 Abs 1 lit b FLAG enthalten ist, so erschließt sich aus § 6 Abs 1 FLAG in Verbindung mit dem Unterhaltscharakter der Witwenpension, dass hier ein Sachverhalt nicht im Gesetz geregelt ist, auf welchen jedoch dieselben Wertungsgesichtspunkte zutreffen, wie auf den im Gesetz geregelten Fall des Ausschlusses durch einen bestehenden Unterhaltsanspruch, da beide Ansprüche die Versorgung der (hinterbliebenen) Ehefrau bezwecken. Es handelt sich daher um eine planwidrige Gesetzeslücke, die nach Ansicht der Finanzverwaltung sehr wohl durch Analogie zu schließen ist.“

Mit Schreiben vom 24.6.2019 teilte der Vertreter der Beschwerdeführerin dem Bundesfinanzgericht bezugnehmend auf den am 5.6.2019 zugestellten Vorhalt des Bundesfinanzgerichts mit, dass die Beschwerdeführerin im Zeitraum Dezember 2006 bis Mai 2016 von ihren Eltern keinen Unterhalt bezogen hat und auch nicht zur Gänze auf Kosten der öffentlichen Hand in Heim- oder Anstaltpflege untergebracht war. Dem Schreiben wurden zudem folgende Beweismittel beigelegt:

- Ablichtung des Bescheides der Pensionsversicherungsanstalt der Arbeiter vom 26.9.2002, womit der Beschwerdeführerin ab September 2002 die Witwenpension auf Basis der §§ 86, 258 Abs 1 und 264 ASVG zuerkannt wurde;
- Sachverständigengutachten Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen vom 24.10.2016.

Das obige Schreiben sowie die obige Beweismittel wurden der belangten Behörde mit Schreiben vom 8.7.2019 zur Kenntnis gebracht.

Mit Schreiben vom 12.7.2019 nahm die belangte Behörde zu den übermittelten Ermittlungsergebnissen wie folgt Stellung:

„ Aus der Aktenlage ergibt sich, dass der Bf. mit Bescheid vom 26.9.2002 ab September 2002 eine Witwenpension nach dem verstorbenen Ehegatten auf Grundlage der §§ 86, 258 Abs. 1 und 264 ASVG zuerkannt wurde. Dies steht aus Sicht der Abgabenbehörde einem Anspruch auf Familienbeihilfe gemäß § 6 Abs. 2 iVm § 6 Abs. 1 lit b FLAG eindeutig entgegen. Eine Prüfung der übrigen Anspruchsvoraussetzungen des § 6 Abs. 2 FLAG ist daher nicht erforderlich. In diesem Zusammenhang wird auf die bereits übermittelten Ausführungen im Vorlagebericht verwiesen, die vollumfänglich aufrechterhalten werden.“

Auch in der Entscheidung des UFS vom 4.12.2007 zu GZ RV/0199-K/07 bzw. RV/0766-K/07, der exakt derselbe Sachverhalt zu Grunde liegt, wird ausgeführt, dass allein der Bezug einer Witwenpension nach dem verstorbenen Ehegatten einen Anspruch auf Familienbeihilfe ausschließt. Dies ergebe sich aus der Bestimmung des § 258 ASVG, wonach Voraussetzung für den Anspruch auf Witwenpension das Bestehen eines Unterhaltsanspruches gegenüber dem Versicherten ist (vgl. OGH 10 Ob S II/06z). Eine laufend zu erfüllende Pensionsverpflichtung trete an die Stelle einer gleichartigen Unterhaltsverpflichtung (vgl. Selb, Glosse zu ZAS, 1991/6). Besteht somit während aufrechter Ehe ein Unterhaltsanspruch gegenüber dem Ehegatten und fällt dieser nun durch den Tod des Ehegatten weg, gleicht zugleich die Witwenpension pensionsversicherungsrechtlich den Unterhaltsausfall aus. Nach der Intention des Gesetzgebers stehe dieser Umstand jedenfalls dem Anspruch auf Familienbeihilfe entgegen.

Die Abgabenbehörde beantragt daher weiterhin die Abweisung der Beschwerde. “

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Feststellungen

Auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen wird folgender entscheidungswesentlicher Sachverhalt festgestellt:

Die am tt.mm. 1940 geborene Beschwerdeführerin ist laut Sachverständigengutachten aufgrund einer vor dem 21. Lebensjahr eingetretenen geistigen Behinderung dauernd außerstande, sich selbst den Unterhalt zu verschaffen. Der Grad der Behinderung beträgt laut Sachverständigengutachten vom 24.10.2016 50% ab 1.10.1954 bzw 60% ab 1.9.2002.

Seit dem Tod ihres Ehegatten im Jahr 2002 bezieht die Beschwerdeführerin von der Pensionsversicherungsanstalt der Arbeiter eine Witwenpension (Rechtsgrundlage: §§ 86, 258 Abs 1 und 264 ASVG).

Mit Schreiben vom 28.11.2011 wurde vom Sachwalter der Beschwerdeführerin die Zuerkennung von Familienbeihilfe und Gewährung des Erhöhungsbetrages zur Familienbeihilfe wegen erheblicher Behinderung für den Zeitraum ab 12/2006 beantragt.

Die Beschwerdeführerin hat im Zeitraum Dezember 2006 bis Mai 2016 von ihren Eltern keinen Unterhalt bezogen und war auch nicht zur Gänze auf Kosten der öffentlichen Hand in Heim- oder Anstaltpflege untergebracht.

Den vom Bundesfinanzgericht über FinanzOnline abgerufenen Lohnzetteln betreffend die Jahre 2006 bis 2016 zufolge hat die Beschwerdeführerin im streitgegenständlichen Zeitraum steuerpflichtige Bezüge (KZ 245) in folgender Höhe erhalten:

2006: 7.098,96 Euro

2007: 7.197,72 Euro
2008: 7.342,90 Euro
2009: 7.549,80 Euro
2010: 7.663,08 Euro
2011: 7.755,00 Euro
2012: 7.987,56 Euro
2013: 8.197,44 Euro
2014: 8.324,52 Euro
2015: 8.466,00 Euro
2016: 8.567,64 Euro

Das dem progressiven Einkommensteuertarif unterliegenden Einkommen der Beschwerdeführerin betrug somit in diesen Jahren nicht mehr als 8.725,- Euro.

2. Beweiswürdigung

Die obigen Sachverhaltsfeststellungen sind allesamt aktenkundig bzw ergeben sich diese aus den nicht der Aktenlage widersprechenden und auch von der belangten Behörde nicht widerlegten Ausführungen der Beschwerdeführerin bzw ihrer Vertreter.

Eine Unvollständigkeit oder Unschlüssigkeit des vorliegenden ärztlichen Sachverständigungsgutachtens vom 24.10.2016 ist für das Bundesfinanzgericht nicht erkennbar. Insbesondere bewegt sich der festgestellte Grad der Behinderung innerhalb der aus den Positionen Nr 03.01.03 und 03.06.01 der Anlage I zur Einschätzungsverordnung (Verordnung des Bundesministers für Arbeit, Soziales und Konsumentenschutz betreffend nähere Bestimmungen über die Feststellung des Grades der Behinderung vom 18. August 2010, BGBl II 2010/261, zuletzt geändert durch BGBl II 2012/251) ableitbaren Bandbreite.

Vor diesem Hintergrund durfte das Bundesfinanzgericht die obigen Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs 2 BAO als erwiesen annehmen.

3. Rechtliche Beurteilung

Gemäß § 6 Abs 1 FLAG 1967 idF BGBl I 2001/68 haben Anspruch auf Familienbeihilfe „*auch minderjährige Vollwaisen, wenn*

- a) sie im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben,*
- b) ihnen nicht Unterhalt von ihrem Ehegatten oder ihrem früheren Ehegatten zu leisten ist und*
- c) für sie keiner anderen Person Familienbeihilfe zu gewähren ist.“*

Auch volljährige Vollwaisen haben gem § 6 Abs 2 lit d leg cit unter anderem dann Anspruch auf Familienbeihilfe, „*wenn auf sie die Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a bis c zutreffen und wenn sie (...) wegen einer vor Vollendung des 21. Lebensjahres oder während einer späteren Berufsausbildung, jedoch spätestens vor Vollendung des 27.*

Lebensjahres, eingetretenen körperlichen oder geistigen Behinderung voraussichtlich dauernd außerstande sind, sich selbst den Unterhalt zu verschaffen, und sich in keiner Anstaltpflege befinden“.

Gem § 6 Abs 5 leg cit haben „*Kinder, deren Eltern ihnen nicht überwiegend Unterhalt leisten und die sich nicht auf Kosten der Jugendwohlfahrtspflege oder der Sozialhilfe in Heimerziehung befinden, [...] unter denselben Voraussetzungen Anspruch auf Familienbeihilfe, unter denen eine Vollwaise Anspruch auf Familienbeihilfe hat (Abs. 1 bis 3).“*

Die im beschwerdegegenständlichen Fall maßgeblichen Abs 4 bis 7 des § 8 FLAG 1967 idF BGBI I 2002/105 lauten:

„(4) Ab 1. Jänner 2003 erhöht sich die Familienbeihilfe für jedes Kind, das erheblich behindert ist, monatlich um 138,3 €.

(5) Als erheblich behindert gilt ein Kind, bei dem eine nicht nur vorübergehende Funktionsbeeinträchtigung im körperlichen, geistigen oder psychischen Bereich oder in der Sinneswahrnehmung besteht. Als nicht nur vorübergehend gilt ein Zeitraum von voraussichtlich mehr als drei Jahren. Der Grad der Behinderung muß mindestens 50 vH betragen, soweit es sich nicht um ein Kind handelt, das voraussichtlich dauernd außerstande ist, sich selbst den Unterhalt zu verschaffen. Für die Einschätzung des Grades der Behinderung sind die Vorschriften der §§ 7 und 9 Abs. 1 des Kriegsopfersversorgungsgesetzes 1957, BGBI. Nr. 152 in der jeweils geltenden Fassung, und die diesbezügliche Verordnung des Bundesministeriums für soziale Verwaltung vom 9. Juni 1965, BGBI. Nr. 150 in der jeweils geltenden Fassung, anzuwenden. Die erhebliche Behinderung ist spätestens nach fünf Jahren neu festzustellen, soweit nicht Art und Umfang eine Änderung ausschließen.

(6) Der Grad der Behinderung oder die voraussichtlich dauernde Unfähigkeit, sich selbst den Unterhalt zu verschaffen, ist durch eine Bescheinigung des Bundesamtes für Soziales und Behindertenwesen auf Grund eines ärztlichen Sachverständigengutachtens nachzuweisen. Die diesbezüglichen Kosten sind aus Mitteln des Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen zu ersetzen.

(7) Die Abs. 4 bis 6 gelten sinngemäß für Vollwaisen, die gemäß § 6 Anspruch auf Familienbeihilfe haben.“

Strittig ist im beschwerdegegenständliche Fall, ob die von der Beschwerdeführerin bezogene Witwenpension unter den Tatbestand des § 6 Abs 1 lt b FLAG 1967 zu subsumieren ist und somit einen auf § 6 Abs 2 lit d iVm § 6 Abs 5 leg cit gestützten Eigenanspruch auf Familienbeihilfe ausschließt.

§ 6 Abs 1 lt b FLAG 1967 in der Stammfassung (BGBI 1967/376) machte einen Eigenanspruch von Vollwaisen auf Familienbeihilfe ua noch davon abhängig, dass „*sie nicht verheiratet sind*“ und stimmte insoweit mit § 5 Abs 3 FLAG 1967 idStF („*Kein Anspruch auf Familienbeihilfe besteht für Kinder, die verheiratet sind*“) überein. Den

Erläuterungen zur Regierungsvorlage zufolge (vgl ErläutRV 549 BlgNR XI. GP 15) lag der Bestimmung des § 5 Abs 3 FLAG 1967 idStF der Gedanke zugrunde, dass verheiratete Kinder keinen Anspruch auf Familienbeihilfe vermitteln sollen, „*weil sie durch ihre Eheschließung aus dem Familienverband ausgeschieden sind*“ und somit keine Last mehr für den Familienverband darstellen. Im Ergebnis traf diese Bestimmung jedoch gerade Fälle, in denen – wenn die Ehegatten zur Bestreitung ihres Unterhaltes nicht in der Lage sind und die Eltern somit weiterhin unterhaltsverpflichtet sind – die wirtschaftliche Belastung des bisher Anspruchsberechtigten trotz der Verehelichung des Kindes weiterbesteht (vgl VfGH 18.3.1980, G 35/79). Die genannte Bestimmung wurde mangels diesbezüglicher sachlicher Rechtfertigung vom VfGH als verfassungswidrig aufgehoben (VfGH 18.3.1980, G 35/79).

Den Bedenken des VfGH wurde mit der Neufassung des § 5 Abs 3 (nunmehr § 5 Abs 2 FLAG 1967 idgF) und des § 6 Abs 1 lit b FLAG 1967 (BGBl 1980/269) Rechnung getragen. Den Gesetzesmaterialien zufolge (vgl ErläutRV 312 BlgNR XV. GP 3) sollte damit auch für Kinder, die bereits verheiratet sind, ein Anspruch auf Familienbeihilfe bestehen, wenn deren Unterhalt nicht vom Ehegatten zu leisten ist. Somit insbesondere dann, wenn der Ehegatte noch nicht selbsterhaltungsfähig ist. Ebenso sollte im Falle eines geschiedenen Kindes bei den Eltern (nur dann) ein Anspruch auf Familienbeihilfe gegeben sein, wenn diese mangels einer Unterhaltspflicht des geschiedenen Ehegatten des Kindes für dessen Unterhalt aufzukommen haben.

Überträgt man die in der oa Gesetzeshistorie zur Bestimmung des § 5 Abs 3 FLAG 1967 idF BGBl 1980/269 dokumentierten Überlegungen sinngemäß auf § 6 Abs 1 lit b FLAG 1967 (vgl in diesem Zusammenhang auch ErläutRV 312 BlgNR XV. GP 3: „Zu Art. I Z 3 (§ 6 Abs. 1): *Entspricht der Neufassung des § 5 Abs. 3.*“), kann grundsätzlich als eine wesentliche Voraussetzung für den Eigenanspruch von Vollwaisen auf Familienbeihilfe formuliert werden, dass kein Unterhaltsanspruch gegenüber einer anderen Person besteht und das Kind somit die wirtschaftliche Belastung betreffend seinen Unterhalt im Wesentlichen selbst zu tragen hat.

Dies bestätigt auch eine Zusammenschau mit den übrigen Bestimmungen des FLAG 1967:

So ist ein Eigenanspruch von Vollwaisen auf Familienbeihilfe gem § 6 Abs 1 lit b FLAG 1967 auch dann ausgeschlossen, wenn für sie einer anderen Person Familienbeihilfe zu gewähren ist. Dies ist einerseits dann der Fall, wenn die Vollwaise zum Haushalt einer Person gehört, im Verhältnis zu der die Vollwaise gem § 2 Abs 3 FLAG 1967 die Kindeseigenschaft erfüllt (zB Großmutter). Führt das Kind seinen eigenen Haushalt oder erfüllt es die Kindeseigenschaft im Verhältnis zu jener Person, mit der sie die Wohnung teilt, nicht, ist dies zudem der Fall, wenn eine Person die Unterhaltskosten für das Kind überwiegend trägt (vgl zur Systematik *Lenneis* in *Csaszar/Lenneis/Wanke*, FLAG § 6 Rz 3).

§ 6 Abs 2 lit d FLAG 1967 setzt zudem voraus, dass sich das Kind in keiner Anstaltpflege befindet, sodass eine gänzliche Tragung der Kosten für die Unterbringung durch die öffentliche Hand zu einem Verlust des Anspruchs auf Familienbeihilfe führt (vgl VwGH 22.12.2005, 2002/15/0181).

Auch § 6 Abs 5 FLAG 1967 setzt voraus, dass die Eltern dem Kind nicht überwiegend Unterhalt leisten (vgl dazu VwGH 27.1.2010, 2009/16/0087) und dass sich das Kind nicht auf Kosten der Jugendwohlfahrtspflege oder der Sozialhilfe in Heimerziehung befindet.

Die selbständige Tragung der Unterhaltskosten durch das Kind bzw die Vollwaise selbst ist somit dem Grunde nach Voraussetzung für die Geltendmachung des Eigenanspruchs auf Familienbeihilfe; bezieht die Vollwaise (zur Deckung ihrer Unterhaltskosten) eigene Einkünfte, dürfen jedoch die Einkommensgrenzen des § 6 Abs 3 FLAG 1967 nicht überschritten werden.

§ 6 Abs 3 FLAG 1967 idF BGBl I 2001/68 lautet:

„ Für ein Kalenderjahr, das nach dem Kalenderjahr liegt, in dem die Vollwaise das 18. Lebensjahr vollendet hat und in dem sie ein zu versteuerndes Einkommen (§ 33 Abs. 1 EStG 1988) bezogen hat, das den Betrag von 8 725 Euro übersteigt, besteht kein Anspruch auf Familienbeihilfe, wobei § 10 Abs. 2 nicht anzuwenden ist. Bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens der Vollwaise bleiben außer Betracht:

- a) das zu versteuernde Einkommen, das vor oder nach Zeiträumen erzielt wird, für die Anspruch auf Familienbeihilfe besteht; hiebei bleibt das zu versteuernde Einkommen für Zeiträume nach § 2 Abs. 1 lit. d unberücksichtigt,*
- b) Entschädigungen aus einem anerkannten Lehrverhältnis,*
- c) Waisenpensionen und Waisenversorgungsgenüsse.“*

Aus dem ausdrücklichen Verweis auf das zu versteuernde Einkommen und auf die Bestimmung des § 33 Abs 1 EStG 1988 geht zum einen hervor, dass in diesem Zusammenhang einkommensteuerfreie Bezüge des Kindes außer Betracht zu bleiben haben. Zudem ist lediglich das zum progressiven Einkommensteuertarif zu versteuernde Einkommen bei der Ermittlung des Grenzwertes gem § 6 Abs 3 FLAG 1967 zu berücksichtigen; gesondert der Besteuerung unterliegende Einkommensteile (zB sonstige Bezüge innerhalb des Jahressechstels bei Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit) bleiben demgegenüber außer Betracht (vgl dazu auch *Lenneis* in *Csaszar/Lenneis/Wanke*, FLAG § 6 Rz 4 und *Kuprian* in *Csaszar/Lenneis/Wanke*, FLAG §§ 9 ff Rz 5 mwH).

Betreffend die im beschwerdegegenständlichen Fall strittige Frage nach der Einordnung einer Witwenpension in die Systematik des FLAG ist in diesem Zusammenhang zunächst festzuhalten, dass eine Witwen(Witwer)pension einkommensteuerrechtlich gem § 25 Abs 1 Z 3 lit a EStG 1988 zu den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit (Arbeitslohn) zählt (Pensionen aus der gesetzlichen Sozialversicherung; vgl dazu auch BFG 30.08.2017, RV/4100594/2013). Unterhaltsleistungen sind demgegenüber gemäß § 29 Z 1 zweiter Satz EStG 1988 als „Bezüge, die an eine gesetzlich unterhaltsberechtigte Person (...) geleistet werden“, nicht steuerpflichtig.

Nach der Maßgabe des § 6 Abs 3 FLAG 1967 ist demgemäß eine Witwen(Witwer)pension dann schädlich für den Anspruch auf Familienbeihilfe, wenn diese – allenfalls gemeinsam mit anderen steuerpflichtigen Einkünften – zu einem dem progressiven Einkommensteuertarif unterliegenden Einkommen der Vollwaise führt, das die in § 6 Abs 3 FLAG 1967 festgeschriebene Grenze überschreitet.

Aus der Gesetzessystematik ergibt sich somit, dass ein von einem (früheren) Ehegatten zu leistender Unterhalt als gem § 29 Z 1 zweiter Satz EStG 1988 nicht steuerbare Bezüge (unabhängig von der Höhe; vgl VwGH 16.12.2014, Ro 2014/16/0077) gem § 6 Abs 1 lit b FLAG 1967 einen Anspruch auf Familienbeihilfe ausschließt. Demgegenüber vermag eine Witwen(Witwer)pension nur nach der Maßgabe des § 6 Abs 3 FLAG 1967 einen Anspruch auf Familienbeihilfe auszuschließen.

Zu einem anderen Ergebnis könnte man – wie von der belangten Behörde argumentiert – nur dann kommen, wenn man die Bestimmung des § 6 Abs 1 lit b FLAG 1967 analog auch auf die vom Wortlaut dieser Bestimmung nicht erfassten Witwen(Witwer)pensionen anwendet.

Der belangten Behörde ist in diesem Zusammenhang zunächst zuzustimmen, dass eine Analogie iSd § 7 ABGB nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung auch im öffentlichen Recht grundsätzlich zulässig ist (zB VfGH 9.6.1984, B 407/80; VwGH 8.9.1998, 96/08/0207; VwGH 12.11.2008, 2008/12/0179; VwGH 17.10.2012, 2012/08/0050). Dies setzt nach der hg Rsp des VwGH allerdings das Bestehen einer Rechtslücke im Sinne einer planwidrigen Unvollständigkeit des Gesetzes voraus. Dazu führt der VwGH etwa in seinem E vom 8.9.1998, 96/08/0207 aus, dass eine durch Analogie zu schließende Lücke in Betracht komme, „*wenn das Gesetz anders nicht vollziehbar wäre*“ („technische Lücke“) oder wenn eine Analogie „*unter dem Gesichtspunkt des Gleichheitssatzes und gemessen an den mit der Regelung verfolgten Absichten des Gesetzgebers*“ geboten ist („teleologische Lücke“). Die Schließung einer teleologischen Lücke mittels Analogie diene der „*Vermeidung einer verfassungsrechtlich bedenklichen Ungleichbehandlung*“.

Das Vorliegen einer sog technischen Lücke ist im vorliegenden Fall unter Berücksichtigung der oa Erwägungen des Bundesfinanzgerichts jedenfalls auszuschließen. Die belangte Behörde argumentiert jedoch unter Verweis auf VwGH 17.10.2012, 2012/08/0050, dass von einer teleologischen Lücke auszugehen sei. So erschließe sich „*aus § 6 Abs 1 FLAG in Verbindung mit dem Unterhaltscharakter der Witwenpension, dass hier ein Sachverhalt nicht im Gesetz geregelt ist, auf welchen jedoch dieselben Wertungsgesichtspunkte zutreffen, wie auf den im Gesetz geregelten Fall des Ausschlusses durch einen bestehenden Unterhaltsanspruch, da beide Ansprüche die Versorgung der (hinterbliebenen) Ehefrau bezwecken*“.

Wie das Bundesfinanzgericht im Rahmen seiner rechtlichen Würdigung bereits ausgeführt hat, ergibt sich aus der Gesetzessystematik, dass ein von einem (früheren) Ehegatten zu leistender Unterhalt (unabhängig von der Höhe) gem § 6 Abs 1 lit b FLAG 1967 einen Anspruch auf Familienbeihilfe ausschließt, während eine Witwen(Witwer)pension als

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25 Abs 1 Z 3 lit a EStG 1988) nur nach der Maßgabe des § 6 Abs 3 FLAG 1967 einen Anspruch auf Familienbeihilfe auszuschließen vermag.

Mit dem Verweis auf den dem sozialversicherungsrechtlichen Anspruch auf eine Witwen(Witwer)pension zugrundeliegenden Zweck der Versorgung des Hinterbliebenen alleine vermag die belangte Behörde verfassungsrechtliche Bedenken gegen diese unterschiedliche Behandlung von Witwen(Witwer)pensionen und Unterhaltsansprüchen nicht darzutun. Liegen bei einem Vergleichspaar sowohl wesentliche Gemeinsamkeiten als auch wesentliche Unterschiede vor, ist eine Ungleichbehandlung nach der Maßgabe des Art 7 Abs 1 Satz 1 B-VG nämlich erlaubt; verfassungsrechtlich bedenklich ist eine Ungleichbehandlung somit erst dann, wenn wesentliche Unterschiede fehlen (vgl *Pöschl*, Gleichheit vor dem Gesetz 155 f mwN).

Vor diesem Hintergrund hat ein weitgehenderer Vergleich der zivilrechtlichen Regelungen betreffend die Unterhaltpflicht mit den sozialversicherungsrechtlichen Regelungen betreffend die Witwen(Witwer)pension zu erfolgen.

Die gesetzlichen Regelungen betreffend die Unterhaltpflicht der Ehegatten finden sich im Wesentlichen in § 94 ABGB. Gem § 94 Abs 1 ABGB haben die Ehegatten „*nach ihren Kräften und gemäß der Gestaltung ihrer ehelichen Lebensgemeinschaft zur Deckung der ihren Lebensverhältnissen angemessenen Bedürfnisse gemeinsam beizutragen.*“ Gem § 94 Abs 2 ABGB leistet der Ehegatte, der den gemeinsamen Haushalt führt, dadurch seinen Beitrag iSd § 94 Abs 1 ABGB und hat an den anderen einen Anspruch auf Unterhalt, wobei eigene Einkünfte angemessen zu berücksichtigen sind. Weiters steht gem § 94 Abs 2 letzter Satz ABGB auch einem Ehegatten ein Unterhaltsanspruch gegen den anderen zu, wenn er wegen physischen oder psychischen Unvermögens keinen Beitrag leisten kann (vgl *Koziol – Welser/Kletečka*, Bürgerliches Recht I¹⁴ Rz 1520).

Nach der Rsp beträgt die Höhe des Unterhaltsanspruches eines einkommenslosen Ehegatten idR 33% vom Nettoeinkommen des Unterhaltpflichtigen; der Unterhaltsanspruch eines verdienenden Ehegatten beträgt nach der Rsp idR 40% vom gemeinsamen Einkommen abzüglich des eigenen Verdienstes (vgl *Koziol – Welser/Kletečka*, Bürgerliches Recht I¹⁴ Rz 1518 mwN). Dabei handelt es sich allerdings nur um Orientierungswerte, die bei atypischer Sachlage einer Anpassung an die tatsächlichen Verhältnisse bedürfen (vgl *Lenneis* in *Csaszar/Lenneis/Wanke*, FLAG § 6 Rz 12 mwN). Bei der Berechnung des Unterhaltsanspruches ist zudem zu berücksichtigen, dass der den Unterhalt schuldende Teil alle Kräfte anzuspannen hat, um seiner Verpflichtung zur Leistung des Unterhalts nachkommen zu können (Anspannungsgrundsatz; vgl dazu *Smutny* in *Kletečka/Schauer*, ABGB-ON^{1.06} § 94 Rz 34 ff mwN); er muss alle persönlichen Fähigkeiten, insb seine Arbeitskraft, so gut wie möglich einsetzen. Tut er dies nicht, wird er so behandelt, als bezöge er Einkünfte, die er bei zumutbarer Erwerbstätigkeit hätte erzielen können (*Smutny* aaO).

Während aufrechter Ehe im gemeinsamen Haushalt ist der Unterhalt grundsätzlich (großteils) in natura zu leisten (vgl *Smutny* in *Kletečka/Schauer*, ABGB-ON¹⁰⁶ § 94 Rz 61). Zwar kann der Unterhaltsberechtigte gem § 94 Abs 3 Satz 1 ABGB grundsätzlich verlangen, dass der Unterhalt in Geld zu leisten ist; dies jedoch nur, sofern dieses Verlangen nicht unbillig wäre. Unbilligkeit liegt insbesondere dann vor, wenn bei aufrechter Haushaltsgemeinschaft das Wohnbedürfnis des Unterhaltsberechtigten in natura abgedeckt wird (vgl *Koziol – Welser/Kletečka*, Bürgerliches Recht I¹⁴ Rz 1517 mwN).

Im Vergleich dazu stellt die im ASVG in § 258 geregelte Witwen(Witwer)pension als Hinterbliebenenpension eine ausschließliche Geldleistung der Pensionsversicherungsanstalt dar. Zudem ergibt sich das Ausmaß der Witwen(Witwer)pension nach der Maßgabe des § 264 ASVG aus einem Hundertsatz der Pension des (der) Versicherten. Dabei kommt es durch das Abstellen auf den tatsächlichen Pensionsanspruch des Verstorbenen insbesondere nicht zu einer Berücksichtigung des bei der Bemessung des Unterhaltsanspruches zur Anwendung gelangenden Anspannungsgrundsatzes.

Zwar ist der belangten Behörde dahingehend zuzustimmen, dass der Zweck der Hinterbliebenenpension darin besteht, die ausbleibenden Unterhaltsleistungen des verstorbenen Versicherten zu ersetzen (vgl *Sonntag*, ASVG¹⁰ § 258 Rz 1). Der gegenüber der Pensionsversicherungsanstalt bestehende Anspruch des Hinterbliebenen ist jedoch vor dem Hintergrund obiger Ausführungen aufgrund wesentlicher Unterschiede weder dem Grunde nach noch der Höhe nach mit dem gesetzlichen Unterhaltsanspruch gegenüber dem Ehegatten gleichzusetzen.

Vor diesem Hintergrund kann das Bundesfinanzgericht keine dem verfassungsrechtlichen Gleichheitsgebot widersprechende Ungleichbehandlung darin erkennen, wenn der Unterhaltsanspruch gegenüber dem (früheren) Ehegatten unabhängig von seiner Höhe gem § 6 Abs 1 lit b FLAG 1967 einen Anspruch auf Familienbeihilfe ausschließt, während eine Witwen(Witwer)pension in Übereinstimmung mit der einkommensteuerrechtlichen Qualifikation als dem progressiven Tarif unterliegender Einkommensbestandteil nach der Maßgabe des § 6 Abs 3 FLAG 1967 beurteilt wird. Eine analoge Anwendung des § 6 Abs 1 lit b FLAG 1967 auf Witwen(Witwer)pensionen kommt daher nicht in Betracht.

Aus den vorliegenden Lohnzetteln für die Jahre 2006 bis 2016 geht hervor, dass die Beschwerdeführerin die in § 6 Abs 3 FLAG 1967 idF BGBI I 2001/68 vorgesehene Einkommensgrenze im Jahr 2006 und den darauf folgenden Jahren (bis einschließlich 2016) nicht überschritten hat, sodass der Beschwerdeführerin gemäß § 6 Abs 2 lit d iVm § 6 Abs 5 FLAG 1967 insoweit der Anspruch auf Familienbeihilfe zusteht. Zudem werden die in den Abs 4 bis 7 des § 8 FLAG 1967 idF BGBI I 2002/105 genannten Voraussetzungen für die Gewährung einer erhöhten Familienbeihilfe erfüllt.

Da die Familienbeihilfe gem § 12 FLAG 1967 nicht mit Bescheid zuzuerkennen ist, sondern vom Wohnsitzfinanzamt lediglich eine Mitteilung auszustellen ist, war der angefochtene Abweisungsbescheid aufzuheben.

4. Zulässigkeit der Revision

Gemäß § 25a Abs 1 VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art 133 Abs 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen.

Gegen eine Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß Art 133 Abs 4 B-VG 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.

Zu der Frage, ob der Tatbestand des § 6 Abs 1 lt b FLAG 1967 analog auf Witwen(Witwer)pensionen anzuwenden ist, liegt eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht vor, weshalb gemäß § 25a Abs 1 VwGG spruchgemäß zu entscheiden war.

Linz, am 17. Juli 2019