



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Angestellter, Adresse, gegen den Bescheid des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck betreffend **Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2005** entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der im angefochtenen Bescheid angeführten Abgabe betragen:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2005	Einkommen	€17.548,96	Einkommensteuer	€ 4.008,85
			- anrechenbare Lohnsteuer	-€ 6.953,81
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)				€ 2.944,96
				bisher € 4.995,03

Die Berechnung der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Abgabe sind dem als Anlage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber ist Angestellter.

Der Bw. erachtet sich durch den **Unterhaltsabsetzbetrag (€ 764,40** für zwei Kinder und für 12 Monate) in seinen Rechten verletzt (**Einkommensteuerbescheid vom 20.2.2006**) .

Die tatsächliche Unterhaltsleistung würde ein Vielfaches dieses Betrages betragen (gesamte Unterhaltsleistung im Jahre 2005 :**€ 9.696** für die beiden in Deutschland lebenden Kinder).

Weiters bezog der Bw. **deutsches Arbeitslosengeld** in Höhe von € 11.234,85 (€ 68,09 x 165 Tage). Dieses Arbeitslosengeld wurde bisher im Einkommensteuerbescheid 2005 nicht berücksichtigt.

In der **Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2005**, eingelangt beim Finanzamt Gmunden-Vöcklabruck am 13. Jänner 2006 , wurden unter dem Titel außergewöhnliche Belastung (Kennzahl 753) Unterhaltsleistungen für zwei Kinder und jeweils für 12 Monate beantragt.

Aus dem vorgelegten **Scheidungsurteil** des Amtsgerichtes R.. vom 6. Oktober 2005 (Antragstellerin S.E.M. gegen R.M wegen Ehescheidung) ergibt sich:

- 1. Die am 28.5.1993 vor einem Standesbeamten in R.. Heiratsbuch Nr. xyx geschlossene Ehe der Parteien wird geschieden.*
- 2. Vom Versicherungskonto Nr. xyxx des Antragsgegners beim Deutschen Rentenversicherung - Bund werden der Antragstellerin Renten- Anwartschaften in Höhe von 155,52 € monatlich - bezogen auf den 31.3.2005 - auf das Versicherungskonto Nr. xcx beim Deutschen Rentenversicherung- Bund übertragen. Gemäß § 5265 Abs.1 BGB kann die Ehe geschieden werden, denn sie ist gescheitert. Das Gericht hat sich durch Anhörung der Parteien davon überzeugt, dass die **Ehepartner seit März 2003**, somit mehr als 1 Jahr, getrennt voneinander leben und dass eine Bereitschaft zur Wiederaufnahme die ehelichen Lebensgemeinschaften nicht erkennbar ist.*

Als Belege für die effektive Leistung des Unterhalts gegenüber der ehemaligen Ehefrau sowie den zwei Kindern gegenüber wurden Überweisungsbelege vorgelegt.

z.B monatlicher Unterhalt (Dezember 2005):

Betrag in €	1.200,00
davon für Phi., geb. am 29.9.1993,	437,00
davon für A., geboren 1.1.1997;	371,00

davon für Ehefrau	392,00
-------------------	--------

Diese Unterhaltsleistungen würden schon **seit ca. 3 Jahren** (siehe Passus im Scheidungsurteil – **seit März 2003**) geleistet.

Im **Schriftsatz vom 14. Februar 2006** ersuchte die **Abgabenbehörde erster Instanz** weiters um Beantwortung von folgenden Fragen (Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen).

Der Berufungswerber wies in seiner schriftlichen Beantwortung darauf hin, dass er auf Grund seiner sehr hohen Unterhaltsleistungen und der Kosten für die bisher doppelte Haushaltsführung finanziell sehr unter Druck stehe, er sei daher auf eine schnelle Steuererstattung angewiesen und ersuche **um schnellstmögliche Bearbeitung**.

Zur **doppelten Haushaltsführung** führte der Bw. aus:

„Sein Wohnsitz (eigenes Haus) habe sich im Jahre 2005 in T., befunden. Zur Beendigung seiner Arbeitslosigkeit habe er am 15. Juni 2005 eine Tätigkeit als Controller bei der C.AG in Adresse2, aufgenommen. Die Entfernung zwischen T. und O. betrage 260 km, sodass ein tägliches Pendeln nicht möglich gewesen sei. Aus diesem Grunde habe er auch in B. eine Wohnung angemietet, deren Kosten er im Rahmen der Steuererklärung geltend gemacht habe.

	jeweils €
Miete laut Mietvertrag 290,00 € x 6	1.740,00
Betriebskosten 163,62 € x 6 =	<u>981,72</u>
Summe: Mietkosten Juli bis Dezember 2005:	2721,72

Darüber hinaus habe er vom 15. Juni bis 17. Juni 2005 und vom 20. Juni bis 24. Juni 2005 in einer Pension in P. gewohnt, wofür er allerdings keine Belege mehr habe (6 Übernachtungen á 35,00 € = 210,00 €).

Familienheimfahrten

„Jeweils am Wochenende (Freitag) sei er nach T. gefahren, weil dort sein zu Hause gewesen sei (Eigenheim) und weil dort seine seit mehreren Jahren mit ihm verbundene Lebensgefährtin mit ihren Kindern wohne. 27 Heimfahrten von Juni bis Dezember

260 km x 27	= 7020 km x 0,356 € = 2499,12 €
-------------	---------------------------------

Diesen Betrag habe er in der Steuererklärung nicht geltend gemacht. Sofern dies möglich sei, ersuche er jedoch um Anrechnung. Die Belege z.B. Tankbelege etc. seien im Rahmen des Verkaufes seines Hauses bzw. im Rahmen des Auszuges zum Jahresende verloren gegangen. Ab 1. März 2006 befinde sich sein Hauptwohnsitz in Adresse³. Weiters angeschlossen waren der Dienstvertrag, der Mietvertrag, der Änderungsbescheid der Agentur für Arbeit in M. vom 2. Jänner 2005 (betreffend des Bezuges von Arbeitslosengeld, Höhe des Arbeitslosengeldes ab 1. Jänner 2005 68,09 €, Änderungsbescheid deswegen, weil das Bemessungsentgelt ab dem Zeitraum 1. Jänner 2005 von einem wöchentlichen auf einen täglichen Betrag umgestellt wurde). Meldebestätigung der Kinder und zwar: A. und Phi., A. 9 Jahre, Phi. 12 Jahre, beide leben sie bei der inzwischen geschiedenen Mutter in Adresse⁴. Beide Kinder gehen noch zur Schule. Weiters Beilage vom Einwohnermeldeamt, Gemeinde S., steuerliche Lebensbescheinigung für Kinder unter 18 Jahre, ausgestellt von 29.3.2004, Kind A.M. geboren am 1. Jänner 1997, wohnhaft in Adresse⁵, gemeldet seit dem 17. Februar 2000 und im ersten Grad mit Herrn R.M. (Bw.) verwandt. Sohn Phi. Macharzinski, geboren am 29.9.1983 in Adresse⁵, seit 17. Februar 2000 gemeldet und im ersten Grad mit Herrn R.M. verwandt. Beilage Anlage 4 :Aufstellung zu Sonderausgaben im Jahre 2001 habe der Berufungswerber in T.. ein 1000 m² großes Grundstück erworben und darauf ein Einfamilienhaus errichtet. In diesem Zusammenhang habe er bei der H.Bank zwei Darlehen aufgenommen, für die er auch die entsprechende Finanzamtsgebühr beim Finanzamt Gmunden Vöcklabruck entrichtet hätte. Somit sei dieser Vorgang bzw. seien die Kreditunterlagen beim Finanzamt aktenkundig. Die Summe der Sonderausgaben setzen sich aus allen Rückzahlungen von Darlehen und Zinsen, die er zur Errichtung des Einfamilienhauses in 2005 geleistet habe, zusammen. Im einzelnen seien dies Zins- und Tilgungsleistungen, Hauptkredit 1163,00 € mal 12 Monate = 13.956,00 €, Zinsleistung für revoltierenden Kredites mit Zinssatz 5,5% aus 58.000,00 € = 3.190,00 Summe Zins- und Tilgungsleistung für das neue Einfamilienhaus gesamt 17.146,00 €, das hieße, wenn Sie die Zinsleistungen des Kredites ebenfalls anerkennen könnten, würden sich die Sonderausgaben erhöhen. Da er sich das Haus auf Grund der hohen Unterhaltsleistungen und seines weit entfernten Arbeitsortes nicht mehr leisten könne, habe er das Haus zum Jahresanfang 2006 verkauft, das heißt entsprechende Abzugsbeträge würden im Jahre 2006 nicht mehr anfallen".

Beilage Anlage 5 / außergewöhnliche Belastungen:

„Seit Jahren lebe der Berufungswerber von seinen Kindern und seiner geschiedenen Frau getrennt. Diese lebe mit den gemeinsamen Kindern in Adresse⁶, da seine Exfrau nicht *arbeitstätig* sei und nach deutschem Recht derzeit auch nicht arbeiten müsse, habe er auch Unterhalt für sie zu leisten. Der Ehegatten-Unterhalt sowie der Unterhalt für seine Kinder sei in Deutschland nach der "Düsseldorfer Tabelle" geregelt. Basis für die Höhe der

Unterhaltsleistungen sei sein Nettoeinkommen. Mit seinem Nettoeinkommen werde er in die Stufe 8 eingereiht – also in die Bandbreite zwischen 2500 und 2800 netto. Mit dieser Einstufung würden sich die Unterhaltsleistungen aus der Tabelle ablesen lassen.

Unterhaltsleistungen für seine Kinder im Ausland (Kennziffer 753) A. 9 Jahre, geboren 1.1.1997, 371,00 € monatlich x 12 = 4.452,00 € , Phi. 12 Jahre, geboren 29.9.1993, 437,00 € monatlich x 12 = 5.244,00 € Summe **Kindesunterhalt: 9696,00 €**; sonstige außergewöhnliche Belastungen (Kennziffer 735) Ehegatten Unterhalt **monatlich** gesamte Unterhaltsleistung Exfrau und Kinder **1220,00 €** abzüglich **monatlicher** Unterhalt für Kinder im Ausland **808,00 €** ergebe **monatlichen Unterhalt für die Exehfrau von 412,00 €** x 12 ergebe Jahresunterhalt Ehegattin **4944,00 €** (Anlage Düsseldorfer Tabelle Stand 1. Juli 2005). Diese neue Tabelle beruhe auf Koordinierungsgesprächen, die zwischen Richtern der Familiensenate des Oberlandesgerichtes Düsseldorf, Köln und Hamm sowie der Unterhaltskommission des Deutschen Familiengerichtstages i.v. unter Berücksichtigung des Ergebnisses einer Umfrage bei allen Oberlandesgerichten statt gefunden hätten. Diese Tabelle habe keine Gesetzeskraft, sondern stelle eine Richtlinie dar. Sie weise monatliche Unterhaltsrichtsätze aus, bezogen auf Unterhaltsverpflichtungen gegenüber einem Ehegatten sowie zwei Kindern . Bei einer größeren/geringeren Anzahl Unterhaltsberechtigter sind Ab- oder Zuschläge durch Einstufung in niedrigere/höhere Gruppen angemessen. Zur Deckung des notwendigen Mindestbedarfs aller Beteiligten einschließlich des Ehegatten sei gegebenenfalls eine Herabstufung bis in die unterste Tabellengruppe vorzunehmen. Reiche das verfügbare Einkommen auch dann nicht aus, erfolgt eine Berechnung nach Abschnitt C 2. Die Richtsätze der ersten Einkommensgruppe entsprechen dem Regelbetrag in Euro nach der Regelbetragsverordnung West, in der ab 1.7.2005 geltenden Fassung.

Im **Einkommensteuerbescheid vom 20. Februar 2006** (Zeitraum 2005) wurde der **Unterhaltsabsetzbetrag im Ausmaß von 764,40 €** gewährt.

1. Kind	€ 25,50 x 12	€ 306,00
2. Kind	€ 38, 20 x 12	€ 458,40
Summe		€ 764,40

In der dagegen rechtzeitig erhobenen **Berufung** wurde Folgendes ausgeführt:

„Das österreichische Einkommensteuergesetz schließe in dessen § 20 Abs.1 Z.1 Aufwendungen für den Unterhalt von Familienangehörigen vom Abzug von den Einkünften aus. Zur Abgeltung gesetzlicher Unterhaltsverpflichtungen sehen die Einkommens-, Familienbesteuerungs- und Steuerreformgesetze Steuerabsetzbeträge vor, die auch im Zusammenhang mit der Familienbeihilfe zu sehen seien. Diese Regelungen reichen jedoch

nicht aus, um Unterhaltsverpflichtete mit Nichtunterhaltsverpflichteten gleich zustellen. Bereits im Jahre 1991 (Vfslg 12940/1991) und ein zweites Mal im Jahre 1997 beurteilte der Verfassungsgerichtshof die Frage, ob die Tatsache, dass Unterhaltsleistungen nicht vom Einkommen abgezogen werden dürfen, durch Steuerabsetzbeträge und Familienbeihilfe genügend aufgewogen würde. Der Gerichtshof sei in seiner Betrachtung vom Vergleich zwischen Unterhaltsverpflichteten und Nichtunterhaltsverpflichteten ausgegangen und sei zur Ansicht gekommen, dass Unterhaltsverpflichtete gegenüber Nichtunterhaltsverpflichteten benachteiligt seien, woraus sich ergäbe, dass die geltenden Bestimmungen gleichheitswidrig und somit nicht verfassungskonform seien. Der Verfassungsgerichtshof stellte fest, dass Unterhaltsleistungen gegenüber Kindern nicht bloß in die Sphäre privater Lebensgestaltung fallen würden. Er sei der Meinung, dass zumindest die Hälfte der Einkommensteile, die bereits zur Deckung des Unterhalts der Kinder erforderlich seien, im Effekt steuerfrei bleiben müssten. Weiters legte der Verfassungsgerichtshof fest, dass diese Steuerfreistellung in einer Weise erfolgen müsse, dass bei einem Vergleich der zur Verfügung stehenden Einkommensteile zwischen einem Unterhaltsverpflichteten und Nichtunterhaltsverpflichteten kein Unterschied in der Besteuerung bestehen dürfe, das hieße, dass eine Wirkung erzielt würde, die einem ausreichend hohen Freibetrag für Unterhaltsleistungen gleich komme. Der Verfassungsgerichtshof hat in seinen Urteilen eindeutig festgelegt, dass ein Unterhaltsverpflichteter zumindest hinsichtlich der Hälfte der Unterhaltskosten nicht schlechter gestellt sein dürfe als ein nicht Unterhaltsverpflichteter. Der in der Steuerberechnung angesetzte Unterhaltsabsetzbetrag in Höhe von 764,37 € entspreche jedoch nicht einmal 8% der vom Berufungswerber tatsächlich erbrachten Unterhaltsleistungen für seine Kinder und sei – entsprechend dem Verfassungsgerichtshofurteil aus 1991 bzw. 1997 – auf mindestens 50% anzuheben. Zu berücksichtigen sei außerdem, dass seine Kinder keine österreichischen Kinderbeihilfen beziehen würden, weil sie in Deutschland leben würden.

In der **Berufungsvorentscheidung vom 27. März 2006** wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Als Begründung wurde ausgeführt:

„Gemäß § 33 Abs.4 Z.3 lit.b EStG 1988 stehe es einem Steuerpflichtigen, der für ein Kind den gesetzlichen Unterhalt leiste, das nicht seinem Haushalt angehöre und für das weder ihm noch seinem Partner Familienbeihilfe gewährt werde, ein Unterhaltsabsetzbetrag von 25,50 € monatlich zu. Leistet er für mehr als ein nicht haushaltszugehöriges Kind den gesetzlichen Unterhalt, so steht ihm für das zweite Kind ein Unterhaltsabsetzbetrag von 38,20 € monatlich zu. Dies treffe auch für im Ausland lebende Kinder zu. Um eine unterschiedliche steuerliche Behandlung zu vermeiden, seien einheitliche Pauschalsätze bei der österreichischen Steuerberechnung eingeführt worden“.

In seinem als "Widerspruch" bezeichneten **Schriftsatz vom 4. April 2006** (= Vorlageantrag) wurde vom Berufungswerber ausgeführt:

"Es werde in der Berufungsvorentscheidung nur unzureichend auf die Berufungsgründe eingegangen. Es werde lediglich der § 33 Abs.4 Z.3 lit.b EStG 1988 angeführt und es werde ganz allgemein auf einheitliche Pauschalsätze bei der Steuerberechnung hingewiesen. Die genannten Bestimmungen seien es aber, bei denen der Verfassungsgerichtshof in seinen Urteilen in den Jahren 1991 (Vfslg 12940/1991) und 1997 (Vfslg 14.992/1997) die nicht Verfassungskonformität festgestellt habe, weil es eine Ungleichbehandlung zwischen Unterhaltsverpflichteten und Nichtunterhaltsverpflichteten herbei führen und weil sie im Endergebnis nicht für alle Unterhaltsverpflichteten eine mindestens 50 prozentige steuermindernde Anrechnung vom geleisteten Unterhaltslasten für eigene Kinder vorsehen würden. Es gehe also um die Frage, warum die Finanzbehörde den Urteilen des Obersten Verfassungsgerichtes nicht Folge leiste, und zwar im Sinne einer Gleichbehandlung durch eine weitergehende Anerkenntnis von gezahlten Unterhaltsleistungen herstelle. In der Anlage wurde der (zusammengefasste) Leitsatz des Erkenntnisses des Verfassungsgerichtshofes 14.992/1997 angeschlossen. Aus diesem ergibt sich: „Leitsatz Aufhebung der die Familienbesteuerung betreffenden Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes 1988 wegen Widerspruchs zum Gleichheitsgrundsatz; Unterhaltsleistung an Kinder nicht bloß Sache privater Lebensgestaltung; Unsachlichkeit der Gleichbehandlung von Unterhaltspflichtigen und Nichtunterhaltspflichtigen Einkommensbeziehern; Kein Ausgleich der steuerlichen Belastung der zu Erfüllung der Unterhaltungspflicht erforderlichen Einkommensteile durch Transferleistungen; Steuerfreiheit zumindest der Hälfte des für den Unterhalt erforderlichen Einkommens geboten".

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 33 Abs.4 Z.3 lit b EStG 1988 steht einem Steuerpflichtigen, der für ein Kind den gesetzlichen Unterhalt leistet, das nicht seinem Haushalt zugehört und für das weder ihm noch seinem von ihm nicht dauernd getrennt lebenden Ehepartner Familienbeihilfe gewährt wird, ein Unterhaltsabsetzbetrag zu.

Die Höhe der zu gewährenden Unterhaltsabsetzbeträge ist gesetzlich (österreichische Rechtslage) wie folgt normiert:

1. Kind	€ 25,50
2. Kind	€ 38, 20
für jedes weitere Kind	€ 50,90

Auch für im Ausland lebende Kinder steht der Unterhaltsabsetzbetrag zu.

Nach den Intentionen des Gesetzgebers soll der Unterhaltsabsetzbetrag einen Anreiz für den Unterhaltsverpflichteten darstellen, zum Wohle des Kindes Unterhalt in der Höhe der Regelbedarfsätze zu leisten (Sicherstellung der Grundversorgung des Kindes).

Der Gesetzgeber reagierte und führte u.a. den Unterhaltsabsetzbetrag ein.

Auch Herzog/Jirecek formulieren im Steuerzahlerhandbuch 2005, S 35 unten, zum

Unterhaltsabsetzbetrag :

„Kritiker halten die Höhe des Unterhaltsabsetzbetrages für unzureichend, für den Verfassungsgerichtshof ist seine Höhe aber verfassungskonform.

Höchstgerichtliche Rechtsprechung:

Im Erkenntnis des **Verfassungsgerichtshofes zur Familienbesteuerung (B1285/00 vom 27. Juni 2001)** befasste sich der Verfassungsgerichtshof mit der Frage, ob die einkommensteuerlichen Regelungen zur Berücksichtigung von Unterhaltslasten gegenüber nicht haushaltszugehörigen Kinder (geschiedene Ehen, uneheliche Kinder) den Anforderungen entsprechen, die der Gerichtshof in seiner bisherigen Judikatur zur Familienbesteuerung aufgestellt hat. Die Rechtslage ist in diesem Bereich dadurch gekennzeichnet, dass die Transferleistungen, die der Gesetzgeber zur Berücksichtigung von Kinderlasten vorgesehen hat (Familienbeihilfe und Kinderabsetzbetrag), bei nicht haushaltszugehörigen Kindern dem haushaltsführenden Elternteil (in der Regel die Mutter) zustehen, während der geldunterhaltspflichtige Elternteil (in der Regel der Vater) lediglich eine Verminderung seiner Einkommensteuerschuld um den Unterhaltsabsetzbetrag in Höhe von 4200,00 S /pro Jahr (für das erste Kind – Rechtslage 2001) erfährt. Im erwähnten Erkenntnis kam der Gerichtshof zum Ergebnis, dass bei nicht haushaltszugehörigen Kindern der verfassungskonforme Zustand durch eine einschränkende Auslegung des §12a des Familienlastenausgleichsgesetzes erreicht werden kann und muss: Dem Geld- Unterhaltspflichtigen sind die dem haushaltsführenden Elternteil zukommenden Transferleistungen in dem Ausmaß auf die Unterhaltsleistung anzurechnen, das erforderlich ist, um (zusammen mit dem Unterhaltsabsetzbetrag) die Hälfte des geschuldeten Unterhaltes von der Einkommensteuer frei zu stellen. Praktisch bedeutete dies, dass die Gerichte in verfassungskonformer Auslegung des § 12a FLAG die Unterhaltsverpflichtungen entsprechend zu kürzen haben, wobei bei geringen Unterhaltsleistungen (und geringen Einkommen) diese Kürzung kaum ins Gewicht fällt und bei höheren Unterhaltsleistungen und Einkommen zwischen 10% und 15% des Unterhaltsbetrages liegt. Da das verfassungskonforme Ergebnis durch diese Anrechnung erreicht werden kann, hat der Gerichtshof zunächst darauf verzichtet, gesetzliche Bestimmungen in Prüfung zu ziehen. Ausdrücklich hielt der Gerichtshof fest, dass der

Gesetzgeber nicht gehalten ist, jenen Teil des Unterhaltes zu berücksichtigen, der allein als Folge der getrennten Haushaltsführung anfällt. Außerdem werde betont, dass es dem Gesetzgeber freisteht, eine solche Anrechnung im Rahmen des § 12a FLAG pauschalierend vorzunehmen und damit zu erleichtern.

Weitere Rechtsentwicklung

Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 19.6.2002 VfGH G7/02

Leitsätze

1. In § 12a FLAG wird die Wortfolge "und mindert nicht dessen Unterhaltsanspruch" als verfassungswidrig aufgehoben.
2. Die dem Kind gegenüber geschuldete Unterhaltsleistung muss bei einer Steuer, deren Belastungskonzept die Erfassung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nach dem Prinzip der Individualbesteuerung zum Ziel hat, in ausreichender Weise steuermindernd (beim Unterhaltspflichtigen) berücksichtigt werden.
3. Die einkommenssteuerliche Entlastung des gegenüber Kindern zivilrechtlich unterhaltspflichtigen Elternteiles muss auch im Falle getrennt lebender Eltern gewährleistet sein. Dass im Fall getrennt lebender Elternteile die Unterhaltsbelastung gegenüber Kindern eine Frage der privaten Lebensgestaltung sei, trifft nicht zu.
4. Verfassungsrechtlich bedenklich wäre es, wenn Kinderlasten bei getrennter Haushaltsführung steuer- und transferrechtlich insgesamt eine stärkere Berücksichtigung erfahren würden als bei gemeinsamer Haushaltsführung.
5. Der Gesetzgeber hat für die erforderliche steuerliche Berücksichtigung – spätestens mit dem Budgetbegleitgesetz 1998 – den indirekten Weg gewählt und die steuerliche Mehrbelastung durch (erhöhte) Transferzahlungen (Familienbeihilfe, Kinderabsetzbetrag) kompensiert. Damit hat der Gesetzgeber in Kauf genommen, dass ein Teil dieser Transferzahlungen in bestimmten Situationen und in unterschiedlicher Höhe nunmehr nicht für die Kinder bestimmt ist, sondern der steuerlichen Entlastung der Unterhaltspflichtigen dient. Der Verfassungsgerichtshof teilte nicht die Auffassung, dass die steuerliche Entlastung auf Kosten der Kinder erfolgt; für diese sind bei einer solchen Konzeption der steuerlichen Berücksichtigung von Unterhaltslasten die (erhöhten) Transferzahlungen insoweit von vornherein nicht gedacht.
6. Es finden sich keine sachlichen Gründe dafür, dass die Beeinträchtigung der steuerlichen Leistungsfähigkeit des Unterhaltsverpflichteten, die bei gemeinsamer Lebensführung durch die Transferleistungen Familienbeihilfe und Kinderabsetzbetrag berücksichtigt wird, bei getrennter Haushaltsführung nur durch Gewährung des Unterhaltsabsetzbetrages und damit regelmäßig

in unzureichendem Ausmaße berücksichtigt wird. Die Transferleistungen sind im Prinzip für die gebotene steuerliche Entlastung des Geldunterhaltspflichtigen geeignet. Das verfassungsrechtlich gebotene Ergebnis der steuerlichen Entlastung des Unterhaltspflichtigen kann durch eine (teilweise) Anrechnung der Transferleistungen (Familienbeihilfe und Kinderabsetzbetrag) auf die Unterhaltspflicht erzielt werden.

7. § 12a FLAG ist einer teleologischen Reduktion zugänglich, wonach die Familienbeihilfe den Unterhalt in jenem Ausmaß kürzen kann, welches die erforderliche steuerliche Entlastung des Unterhaltspflichtigen darstellt. Zwischen einer teleologischen Reduktion, die den Wortlaut einer Norm im Hinblick auf den Gesetzeszweck einschränkend liest, um ein verfassungskonformes Ergebnis zu erreichen, und einer strikten Interpretation einer solchen Vorschrift, die dann logischerweise zum Ergebnis der Verfassungswidrigkeit der fraglichen Norm führen muss, besteht notwendigerweise ein gewisser Beurteilungsspielraum.

8. Wenn das vom VfGH angestrebte Ziel der Herstellung eines verfassungskonformen Zustandes mit Hilfe der teleologischen Reduktion des § 12a FLAG angesichts der bei den Zivilgerichten entstandenen Judikaturdivergenz - ein Teil der Zivilgerichte hat den Weg der teleologischen Reduktion des § 12a FLAG nicht beschritten – nicht erreicht werden kann, hält es der Verfassungsgerichtshof in Wahrnehmung seiner Rechtsbereinigungsfunktion für geboten, den verfassungsmäßigen Zustand durch Aufhebung der Norm selbst herzustellen.

9. Auch nach Aufhebung des § 12a FLAG darf nicht die gesamte Familienbeihilfe auf den Unterhalt angerechnet werden. Die Anrechnung darf nur dann und insoweit erfolgen, als der Familienbeihilfe die Funktion einer Abgeltung der steuerlichen Mehrbelastung des Unterhaltsverpflichteten zukommt.

Weitere Ausführungen zu § 33 Abs.4 Z.3 lit.b EStG 1988 –Unterhaltsabsetzbetrag:

Der Unterhaltsabsetzbetrag stellt einen **Pauschalbetrag** dar (gestaffelt nach der Anzahl der Kinder). Die Berücksichtigung des Unterhaltsabsetzbetrages erfolgt im Veranlagungsverfahren.

Konkreter Fall

Wendet man diese Grundsätze der höchstgerichtlichen Rechtssprechung und der Gesetzeslage für das Jahr 2005 auf den konkreten Berufungsfall an, ergibt sich Folgendes:

Der Unterhaltsabsetzbetrag wurde im **gesetzlichen** Ausmaß gewährt (€ 764,40).

Die **tatsächlichen** Unterhaltsleistungen für die in Deutschland lebenden Kinder konnten aufgrund der vorher geschilderten österreichischen Rechtslage (**einheitliche Pauschalsätze** - nach Anzahl der Kinder gestaffelt) nicht anerkannt werden .

Werbungskosten (Familienheimfahrten)

Die Berücksichtigung der aus diesem Titel geltend gemachten Kosten (Miete, Betriebskosten, beruflich bedingte Fahrtkosten) erfolgte bereits im Erstbescheid vom 20.2.2006.

Sonderausgaben

Auch diesbezüglich wird auf den Erstbescheid vom 20.2.2006 (Hinweis auf gesetzliche Limitierung :€ 730,00) verwiesen.

Weitere außergewöhnliche Belastungen

Auch in der Nichtanerkennung der übrigen außergewöhnlichen Belastungen kann der Unabhängige Finanzsenat keine Rechtswidrigkeit erblicken (vgl. ebenfalls Erstbescheid vom 20.2.2006).

Einbeziehung des deutschen Arbeitslosengeldes (Abänderung)

(€ 11.234,85 für 165 Tage)

Grundsätzlich besteht für den Bw. aufgrund seines österreichischen Wohnsitzes unbeschränkte Steuerpflicht (Besteuerung des „Welteinkommens“).

Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen

Die entsprechenden Bestimmungen des Doppelbesteuerungsabkommens mit Deutschland (**BGBl III 2002/182**) lauten:

Artikel 18 Abs. 2

Ruhegehälter, Renten und ähnliche Zahlungen

(1) Erhält eine in einem Vertragsstaat ansässige Person Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen oder Renten aus dem anderen Vertragsstaat, so dürfen diese Bezüge nur im erstgenannten Staat besteuert werden.

(2) Bezüge, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus der gesetzlichen Sozialversicherung des anderen Vertragsstaats erhält, dürfen abweichend von vorstehendem Absatz 1 **nur in diesem anderen Staat** besteuert werden.

Damit wäre dem Wohnsitzstaat das „Besteuerungsrecht“ entzogen ist („Quellenstaatsprinzip“):

Die Einkünfte (deutsches Arbeitslosengeld nach dem Sozialgesetzbuch III, § 116 ff) werden dem Vertragsstaat zugewiesen, **aus dessen gesetzlichen Sozialversicherungssystem** (*hier: deutsches Sozialversicherungssystem*) sie stammen.

Der einzige Bezug zu Deutschland liegt in der Auszahlung des deutschen Arbeitslosengeldes (Zufluss in Österreich). Andere (deutsche) Einkünfte sind nach der Aktenlage nicht ersichtlich.

Der **Artikel 23 Abs. 2 lit d DBA BGBl III 2002/182** vom 20.8.2002 (ab 2003) erlaubt jedoch dem Wohnsitzstaat die „Besteuerung“ des Arbeitslosengeldes unter **allgemeinen Progressionsvorbehalt**. Diese Auffassung deckt sich auch mit der Ansicht Wassermeyers (Vorsitzender am Bundesfinanzhof in München) in SWI, 4/2000, S 150 Pkt. 2 zu Art 18 Abs. 2 in Vbdg. mit Art.23 Abs. 1).

Zur allgemeinen Problematik der Besteuerung des ausländischen Arbeitslosengeldes bei „Grenzgängern“ (z.B. österreichische Arbeitnehmer in Grenznähe mit Arbeitsort Deutschland – der Bw. ist kein „Grenzgänger“) wird auf Holzapfel in SWI 2006, 56 hingewiesen (Steuerpflicht des ausländischen Arbeitslosengeldes ?, Lösungsansätze über das Doppelbesteuerungsabkommen (Steuerfreistellung , allerdings **mit Progressionsvorbehalt**)). Aus den angeführten Gründen war daher die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 25. Oktober 2006