

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Helga Woschank in der Beschwerdesache Bf, Adr1, über die Beschwerde vom 01.02.2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt C vom 29.01.2016, betreffend Einkommensteuer 2013 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Einkommensteuer für 2013 wird mit Euro - 724,00 festgesetzt, bisher war vorgeschrieben Euro - 570,00. Daraus resultiert eine Gutschrift iHv Euro 154,00.

Die Bemessungsgrundlagen sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

A) Folgendes ergibt sich aus der Aktenlage:

Die Beschwerdeführerin (im Folgenden kurz Bf.) erzielte im Streitjahr 2013 Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit.

Die Ehe der Bf. wurde gemäß § 55a EheG am 10.04.2014 – einvernehmlich - geschieden. Gemäß Punkt 6.) ("Ausgleichszahlungen") des Scheidungsvergleiches vom 10.04.2014 wurde eine Ausgleichszahlung zwischen den Parteien nicht vereinbart und wurde in diesem Punkt weiters festgehalten, dass der in einem vorstehenden Punkt genannte PKW zur Gänze mit Geld angeschafft wurde, welches die Bf. im Erbweg kurz vorher erlangt hatte. Ebenso hatte die Bf. die Kosten der Zahnsanierung ihres (Ex-)Gatten mit Geld finanziert, das ebenfalls aus dem geerbten Vermögen stammt, mit welchem die Bf. auch noch weitere Verbindlichkeiten ihres damaligen Gatten bedient hatte.

Laut KZ 245 der übermittelten Lohnzettel des Arbeitgebers bezog die Bf. in den Jahren 2011 bis 2014 Nettoeinkünfte (ohne Sonderzahlungen und vor Abzug der Lohnsteuer) im Ausmaß von € 16.466,36, € 18.020,55, € 18.889,58 und im Jahr 2014 € 19.675,81.

Mittels Beschlüssen vom 10.11.2014 setzte das Bezirksgericht für die beiden Töchter, (S, geb. 1990, und K, geb. 1996) monatliche Unterhaltszahlungen in Höhe von je Euro 326,00 ab 01.10.2014 fest.

Der erfolgten Abfrage im Zentralen Melderegister zufolge war die Bf. unter der Adresse des letzten gemeinsamen Familienwohnsitzes von 17.11.2010 bis 17.07.2013 hauptwohnsitzlich gemeldet.

Im Zuge der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2013 begehrte die Bf. die Berücksichtigung von Unterhaltszahlungen für die aus der inzwischen geschiedenen Ehe stammenden Töchter sowie von Krankheitskosten (Aufwendungen für Therapien, Medikamente,etc.) und von ihr für den Ex-Ehegatten geleistete Zahnarztkosten (Überweisungsbeleg vom 30.04.2013, Honorarnote vom 04.09.2013) als außergewöhnliche Belastungen. Denn bei Auszug aus dem gemeinsamen Familienwohnsitz im März 2013 wäre vereinbart worden sofort Unterhaltszahlungen für die beiden Töchter zu leisten.

Der übermittelten Bankauskunft zufolge überwies die Bf. monatliche Unterhaltszahlungen für die Tochter S ab April 2013 in Höhe von € 125,00 und für Tochter K ab Mai 2013 € 300,00.

Im Einkommensteuerbescheid vom 29.01.2016 wurden Kosten für Therapien, ärztlich verordnete Medikamente, Rezeptgebühren etc... als außergewöhnliche Belastung mit Selbstbehalt anerkannt (in Summe Euro 1.149,44), jedoch nicht die begehrten Aufwendungen für den Zahnersatz sowie kein Unterhaltsabsetzbetrag.

Mit **Beschwerde vom 01.02.2016** begehrte die Bf. die Berücksichtigung der von ihr getragenen Zahnsanierungskosten für ihren Exgatten sowie der von ihr geleisteten Unterhaltszahlungen.

In der **Beschwerdevorentscheidung vom 09.03.2016** zog das Finanzamt für die geltend gemachten Unterhaltskosten die Regelbedarfsätze heran und berücksichtigte einen Unterhaltsabsetzbetrag von Euro 277,40.

Begründend wurde ausgeführt:

"Die Unterhaltszahlungen für K und S wurden für das Jahr 2013 gerichtlich nicht festgesetzt, daher wurden die Regelbedarfsätze herangezogen.

Die Unterhaltszahlungen für S iHv 1.125,- entsprechen zwei Monate volle Unterhaltszahlungen nach den Regelbedarfsätzen (Regelbedarfsatz monatlich Euro 528,- bezahlt monatlich ab April 2013 € 125,-). Für K beträgt der Regelbedarfsatz monatlich € 421,- - bezahlt ab Mai 2013 monatlich € 300,-, entspricht volle Unterhaltszahlung für sieben Monate. Ihre Therapiekosten bei Mag. B und Mag. A wurden bereits im Erstbescheid iHv € 835,50 plus Medikamente und Kosten Klinikum iHv € 313,94, gesamt € 1149,44 berücksichtigt.

Die Zahnnarztkosten für Ihren geschiedenen Gatten konnten nicht anerkannt werden, da Herr X eigene Einkünfte erzielte und für Ihre Kostentragung gem. § 34 ESTG 1988 das Merkmal der Zwangsläufigkeit fehlt."

Im fristgerecht eingebrachten **Vorlageantrag vom 14.03.2016** begehrte die Bf. die Anerkennung der - seitens des Finanzamtes letztlich noch unberücksichtigt gebliebenen - für den Exgatten geleisteten Aufwendungen in Höhe von Euro 8.750,00 für dessen Zahnsanierungskosten und Unterhaltszahlungen.

Hierzu führte die Bf. aus, sie habe sich Anfang März 2013 von ihrem damaligen Gatten getrennt, welcher über keinerlei finanzielle Rücklagen verfügte und selbst nicht in der monetären Lage gewesen war die anstehende Zahnsanierung selbst zu bezahlen.

Sie habe diesen Betrag aus ihren persönlichen Ersparnissen zur Verfügung gestellt.

Diese ihre Zusage zur Kostenübernahme sei Voraussetzung dafür gewesen, dass sich ihr damaliger Gatte mit einer einvernehmlichen Scheidung einverstanden erklärt habe. Dies ergäbe sich auch aus dem Scheidungsvergleich.

Eine einvernehmliche Scheidung anzustreben sei für die Bf. notwendig gewesen, um das bereits getrübte Verhältnis zu ihren beiden Töchtern, die bei ihrem Vater im Einfamilienhaus leben, nicht noch weiter zu verschlechtern.

Wie den einliegenden Belegen zu entnehmen sei, habe die Bf. vereinbarungsgemäß im Streitjahr anfallende Aufwendungen wie Nachhilfe (€ 177,00 überwiesen am 02.08.2013), Studiengebühr (€ 380,88 für S überwiesen am 25.01.2013) sowie eine Sprachreise nach England (€ 700,00 überwiesen am 16.09.2013 für Tochter K) neben den monatlich geleisteten Beträgen von € 125,00 für die Tochter S (ab April 2013) sowie in Höhe von € 300,00 für Tochter K ab Mai 2013 bezahlt.

Vom Bundesfinanzgericht wurde dem Finanzamt mit Schreiben vom 27.02.2017 per Mail zu Kenntnis gebracht, dass abweichend zur vom Finanzamt gewählten Vorgangsweise nicht die Regelbedarfsätze für die Berechnung des Unterhaltsabsetzbetrages herangezogen werden würden, weil die Bf. im Streitjahr 2013 kein höheres Einkommen als im Jahr 2014, dem Jahr der gerichtlichen Festsetzung des Unterhaltes für die beiden

Töchter, bezogen hatte, weshalb im Streitjahr 2013 nicht von einer höheren gesetzlichen Unterhaltsverpflichtung als im folgenden Jahr ausgegangen werden könne. Hierzu erfolgte keine Stellungnahme.

B) Über die Beschwerde wurde erwogen:

1.) Außergewöhnliche Belastungen (Krankheitskosten sowie Zahnersatzkosten für den Ehegatten):

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

Der Abzug einer solchen außergewöhnlichen Belastung bei Ermittlung des Einkommens setzt gemäß § 34 Abs. 1 leg.cit. voraus,

dass die Belastung außergewöhnlich ist (Abs. 2),

dass diese zwangsläufig erwächst (Abs. 3)

und dass sie die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigt (Abs. 4).

Schon das Fehlen einer einzigen dieser Voraussetzungen schließt die Anerkennung der geltend gemachten Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung aus.

Die Belastung ist nach § 34 Abs. 2 EStG 1988 außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse sowie gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

Sie erwächst zwangsläufig (Abs. 3), wenn sich der Steuerpflichtige ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Die Belastung beeinträchtigt die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen vor Abzug der außergewöhnlichen Belastung zu berechnenden Selbstbehalt gemäß § 34 Abs. 5 EStG 1988 übersteigt.

Hinsichtlich der begehrten Krankheitskosten ist auszuführen, dass diese (Therapiekosten, Medikamente, Kosten Klinikum) im Ausmaß von € 1149,44 – ausgenommen die Aufwendungen für Zahnsanierungskosten des Exgatten – bereits im Erstbescheid Berücksichtigung fanden, jedoch den iSd § 34 Abs. 4 EStG 1988 zu berechnenden Selbstbehalt nicht überstiegen. Wie überdies festgestellt wurde, stammen einige der im Akt einliegenden Apothekenrechnungen aus dem Jahr 2011 sowie 2014. In Summe betrifft dies einen Betrag von € 112,55, welcher grundsätzlich keiner Berücksichtigung zugänglich ist, da diese Zahlungen nicht im Streitjahr 2013 geleistet wurden.

Der dem Bereich der „einvernehmlichen Scheidung“ zuzuordnende Rechnung über € 120,00 betreffend die „Paartherapie“ fehlt aus diesem Grund das Merkmal der Zwangsläufigkeit und ergäbe sich bei zusätzlicher Berücksichtigung dieses Aufwandes keine steuerliche Auswirkung, da auch in diesem Fall der Selbstbehalt nicht überschritten werden würde.

Wie Punkt 6.) ("Ausgleichszahlungen") des Scheidungsvergleiches vom 10.04.2014 zu entnehmen ist, wurde zwar eine Ausgleichszahlung zwischen den Parteien nicht vereinbart, aber weiters in diesem Punkt festgehalten, dass die Bf. die Kosten der Zahnsanierung ihres (Ex-)Gatten mit Geld finanzierte, welches aus einem geerbten Vermögen stammte und mit welchem die Bf. auch noch weitere Verbindlichkeiten ihres damaligen Gatten bedient hatte.

Damit war aber das laufende Einkommen der Bf. nicht belastet.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seiner Rechtsprechung wiederholt die Anerkennung einer außergewöhnlichen Belastung abgelehnt hat, wenn die Zahlung nicht aus dem laufenden Einkommen erfolgt ist (VwGH 22.3.2010, 2010/15/0005 ; VwGH 21.10.19999, 98/15/0201; VwGH 15.3.88, 87/14/0071).

Des Weiteren führte die Bf. im Vorlageantrag vom 14.03.2016) ins Treffen, dass sie sich Anfang März 2013 von ihrem damaligen Gatten getrennt habe und dieser über keinerlei finanzielle Rücklagen verfügte um die anstehende Zahnsanierung selbst zu bezahlen. Sie habe diesen Betrag aus ihren persönlichen Ersparnissen zur Verfügung gestellt. Diese ihre Zusage zur Kostenübernahme sei Voraussetzung dafür gewesen, dass sich ihr damaliger Gatte mit einer einvernehmlichen Scheidung einverstanden erklärt habe. Dies ergäbe sich auch aus dem Scheidungsvergleich.

Eine einvernehmliche Scheidung anzustreben sei für die Bf. notwendig gewesen, um das bereits getrübte Verhältnis zu ihren beiden Töchtern, die bei ihrem Vater im Einfamilienhaus leben, nicht noch weiter zu verschlechtern.

Damit ist aber das Schicksal dieses Beschwerdepunktes entschieden:

So wird im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 29.01.2002, 2001/14/0218, (unter Verweis auf das Erkenntnis vom 18.02.1999, 98/15/0036) ausgeführt,

"dass die Belastung dem Steuerpflichtigen dann zwangsläufig (§ 34 Abs. 3 leg. cit.) erwächst, 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 leg. cit. 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. Es entspricht der vom Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung (Verweis auf Erkenntnis vom 29.01.1991, 89/14/0088, mit weiteren Verweisen) vertretenen Auffassung, dass Aufwendungen, die sich als Folge einer Ehescheidung im Einvernehmen nach § 55a Ehegesetz darstellen, keine außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 EStG sein können, weil sie auf ein Verhalten zurückgehen, zu dem sich sowohl der eine als auch der andere Eheteil aus freien Stücken entschlossen haben muss."

Nach der genannten ständigen Rechtsprechung des VwGH können daher 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 Eheteil aus freien Stücken entschlossen haben muss.

Die Aufwendungen für die Bezahlung der Zahnsanierungskosten (wie ebenso jene für Paartherapie) können daher nicht als zwangsläufig im Sinne des § 34 Abs. 3 EStG 1988 angesehen werden.

Dieser Beschwerdepunkt ist daher abzuweisen.

2.) Unterhaltsabsetzbetrag:

Gemäß § 33 Abs. 4 Z 3 EStG1988 steht Steuerpflichtigen, die für ein Kind, das nicht ihrem Haushalt zugehört (§ 2 Abs. 5 Familienlastenausgleichsgesetz 1967) und für das weder ihnen noch ihrem jeweils von ihnen nicht dauernd getrennt lebenden (Ehe)Partner Familienbeihilfe gewährt wird, den gesetzlichen Unterhalt leisten, ein Unterhaltsabsetzbetrag von 29,20 Euro monatlich zu. Leisten sie für mehr als ein nicht haushaltzugehöriges Kind den gesetzlichen Unterhalt, so steht für das zweite Kind ein Absetzbetrag von 43,80 Euro und für jedes weitere Kind ein Absetzbetrag von jeweils 58,40 Euro monatlich zu. Erfüllen mehrere Personen in Bezug auf ein Kind die Voraussetzungen für den Unterhaltsabsetzbetrag, so steht der Absetzbetrag nur einmal zu.

Die Bf. hat Unterlagen beigebracht, insbesondere eine Bankbestätigung übermittelt, wonach sie nach dem Auszug aus dem Familienwohnsitz (laut Vorbringen im März 2013) vereinbarungsgemäß monatliche Überweisungen für die Tochter S von April 2013 bis Dezember 2013 in Höhe von € 125,00 und für die Tochter K von Mai 2013 bis Dezember 2013 in Höhe von € 300,00 tätigte.

Die am 02.08.2013 im Ausmaß von € 177,00 vom Konto der Bf. abgebuchte Nachhilfegebühr für Tochter S sowie die am 16.09.2013 in Höhe von € 700,00 für die Tochter K für eine Sprachreise nach GB geleisteten Zahlung ensind **nach** Auflösung des gemeinsamen Haushaltes erfolgt und als im Rahmen der die Bf. treffenden gesetzlichen

Unterhaltsverpflichtung geleistet anzusehen und in die Berechnung einzubeziehen, hingegen aber nicht jene Zahlungen, die während des Bestehens des gemeinsamen Haushaltes geleistet wurden.

Mit Beschlüssen des BG Villach vom 10.11.2016 erfolgte die Festsetzung von monatlichen Unterhaltsbeiträgen jeweils im Ausmaß von je € 326,00 für die beiden Töchter ab 1.10.2014. Laut Kennzahl 245 des Lohnzettels für 2014 bezog die Bf. in diesem Jahr Nettoeinkünfte (vor Abzug der Lohnsteuer) in Höhe von € 19.675,81 und im Streitjahr 2013 solche in Höhe von € 18.889,58.

Aufgrund dieses Umstandes, andere Einkünfte flossen der Bf. laut Aktenlage nicht zu, kann nun nicht davon ausgegangen werden kann, dass im Jahr 2013, als die beiden Töchter zudem ein Jahr jünger waren, höhere gesetzliche Unterhaltsverpflichtungen bestanden haben, sondern höchstens solche in Höhe der ab 01.10.2014 festgesetzten Beträge.

Aus diesem Grund wird für die Berechnung der Unterhaltsabsetzbeträge der gerichtlich festgesetzte Betrag und nicht der Ansatz der Regelbedarfssätze als zutreffend erachtet.

Es ergeben sich folgende Beträge:

$$S: 125,00 \times 9 = 1.125 \text{ plus } 177,00 = 1.302,00 : 326 = 3,99 \text{ Monate} = 4 \text{ Monate}$$

$$K: 300,00 \times 8 = 2.400 \text{ plus } 700,00 = 3.100,00 : 326 = 9,5 \text{ Monate}$$

Für Tochter K wurden definitiv ab Mai 2013 Unterhaltszahlungen geleistet, sodass für maximal 8 Monate ein Unterhaltsabsetzbetrag zustehen kann.

Folglich errechnet sich ein Unterhaltsabsetzbetrag von Euro 408,80 ($29,20 \times 8 = 233,60$, plus Euro $43,80 \times 4 = 175,20$).

Hierzu wird angemerkt, dass für die Anwendung des Erhöhungsbetrages auf das temporäre Nebeneinander zweier oder mehrerer Ansprüche abgestellt wird und nicht, ob es sich bei einem Kind um das erst- oder zweitgeborene handelt (siehe UFS vom 02.10.2012, RV/2372-W/12).

Nach § 106a Abs.1 EStG 1988 beträgt für ein Kind im Sinne des § 106 Abs. 1 der Kinderfreibetrag 220 Euro jährlich, wenn er von einem Steuerpflichtigen geltend gemacht wird sowie 132 Euro jährlich pro Steuerpflichtigen, wenn er für dasselbe Kind von zwei (Ehe-)Partnern, die mehr als sechs Monate im Kalenderjahr in einem gemeinsamen Haushalt leben, geltend gemacht wird oder wenn einem anderen nicht im selben Haushalt lebenden Steuerpflichtigen für dasselbe Kind ein Kinderfreibetrag nach Abs. 2 zusteht.

Gemäß § 106a Abs. 2 steht für ein Kind iSd § 106 Abs. 2 ein Kinderfreibetrag in Höhe von € 132 Euro jährlich zu.

Laut § 106 Abs. 2 gelten als Kinder auch solche, für die dem Steuerpflichtigen mehr als sechs Monate ein Unterhaltsabsetzbetrag nach § 33 Abs. 4 Z 3 zusteht. Dies trifft auf Tochter K zu.

Wenn der Unterhaltsabsetzbetrag für mehr als sechs Monate zusteht, dann steht auch der Kinderfreibetrag im Ausmaß von je 132 Euro dem Unterhaltsleistenden zu.

Der Kirchenbeitrag im Ausmaß von € 61,15 fand ebenfalls Berücksichtigung.

Insgesamt war daher der Beschwerde teilweise Folge zu geben.

C.) Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die ordentliche 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.

Da mit dem streitgegenständlichen Erkenntnis nicht über Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung abzusprechen war und nicht von der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abgewichen wird, ist die ordentliche Revision nicht zulässig.

D.) Berechnung der der Einkommensteuer

Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit	Alle Beträge in Euro
laut KZ 245 des Lohnzettels: 18.889,58	18.757,58
Pauschbetrag für Werbungskosten - 132,00	
Sonderausgaben:	
Viertel der Personenversicherungen	- 730,00
Kirchenbeitrag	- 61,15
Außergewöhnliche Belastungen	

Aufwendungen vor Abzug des Selbstbehaltes	
§ 34 (4) EStG 1988	1.149,44
Selbstbehalt	-1.149,44
Kinderfreibetrag für ein nicht haushaltzugehöriges Kind gem. § 106a Abs. 2 EStG1988	- 132,00
Einkommen	17.834,43
Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt: (17.834,43 – 11.000,00) x 5.110,00/ 14.000,00	2.494,57
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge:	2.494,57
Unterhaltsabsetzbetrag	- 408,80
Verkehrsabsetzbetrag	- 291,00
Arbeitnehmerabsetzbetrag	- 54,00
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge:	1.740,77
Die Steuer für die sonstigen Bezüge beträgt:	
0% für die K 620,--	0,00
6 % für die restlichen 2.597,68	155,86
Einkommensteuer	1.896,63
Anrechenbare Lohnsteuer (KZ 260)	- 2.620,50
Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG1988	-0,13
Festgesetzte Einkommensteuer	- 724,00
Bisher war vorgeschrieben	- 570,00
Abgabengutschrift	154,00

Klagenfurt am Wörthersee, am 31. Mai 2017