

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. R in der Beschwerdesache A gegen den am 6. März 2013 ausgefertigten Bescheid des Finanzamt B betreffend Einkommensteuer 2012 zu Recht erkannt:

- I. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.
- II. Bemessungsgrundlage und Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Erkenntnisses.
- III. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Der Beschwerdeführer hat in der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2012 die Berücksichtigung von Aufwendungen für Deutschkurse seiner Ehegattin in Höhe von 3.538,00 € als außergewöhnliche Belastung beantragt.
2. Die Abgabenbehörde anerkannte mit dem am 6. März 2013 ausgefertigten Einkommensteuerbescheid 2012 diese Aufwendungen nicht als außergewöhnliche Belastung, sie seien als Aufwendungen für die private Lebensführung nicht absetzbar.
3. Dagegen richtet sich die gegen den angefochtenen Bescheid am 3. April 2013 bei der Abgabenbehörde eingelangte Berufung des Beschwerdeführers. Darin bringt er vor, die Ausgaben für die Deutschkurse samt Prüfung seien ihm zwangsläufig erwachsen. Die Bezirkshauptmannschaft (Fremdenpolizei) habe seiner Frau verpflichtend vorgeschrieben, Deutschkurse erfolgreich abzulegen, um eine Aufenthaltsgenehmigung zu erwirken. Er habe nach fünfjähriger Beziehung am 2. Dezember 2011 in Thailand seine Frau geheiratet. Sie hätten beschlossen, dass seine Frau im April 2012 nach Österreich komme. All diese Umstände seien als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen.
4. Mit der am 10. Mai 2013 ausgefertigten Berufungsvorentscheidung wurde die Berufung von der Abgabenbehörde als unbegründet abgewiesen. Die Kosten seien

zur Erlangung des Aufenthaltstitels in Österreich für die Frau des Beschwerdeführers entstanden. Die Erlangung eines Aufenthaltstitels für einen Staat sei eine freiwillige Entscheidung. Die in diesem Zusammenhang anfallenden Kosten seien daher ebenfalls freiwillig. Freiwillig getätigte Aufwendungen seien nicht zwangsläufig erwachsen und stellten daher keine außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 EStG dar.

5. Der Beschwerdeführer beantragte mit Schreiben vom 22. Mai 2013 die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Ergänzend brachte er vor, er habe seine Frau am 2. Dezember 2011 geheiratet, sie sei am 1. April 2012 in Österreich eingereist und sie hätten seither einen gemeinsamen Haushalt in C. Ohne Absolvierung der Deutschkurse wäre nach sechs Monaten die automatische Abschiebung seiner Frau nach Thailand erfolgt. Aus diesem Grund seien die Ausgaben gemäß § 34 EStG als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen.

6. Die Abgabenbehörde hat die Beschwerde mit Bericht vom 4. April 2014 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt. Sie beantragte, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen. Die strittigen Aufwendungen seien Teil der Unterhaltsleistungen und daher gemäß § 34 Abs. 7 EStG 1988 iVm § 20 EStG 1988 nicht abzugsfähig.

II. Sachverhalt

Folgender Sachverhalt ist für das Bundesfinanzgericht entscheidungswesentlich, unbestritten und erwiesen:

1. Der Beschwerdeführer hat seine nunmehrige Ehefrau am 2. Jänner 2011 in Thailand geheiratet. Das Ehepaar hat den gemeinsamen Haushalt an der Adresse C. Die Ehefrau ist am 31. März 2012 mittels Visum D (Aufenthaltsvisum gemäß § 20 Abs. 1 Z 4 FPG in der für das Streitjahr geltenden Fassung), das ihr von der Österreichischen Botschaft in Bangkok ausgestellt wurde, über den Flughafen München nach Österreich eingereist.

2. Die Ehefrau des Beschwerdeführers hat nach ihrer Einreise in Innsbruck Deutschkurse (Integrationskurs A1/1 und A1/2) besucht und am 26. Juli 2012 die Prüfung des allgemein anerkannten Sprachzertifikats *Österreichisches Sprachdiplom (ÖSD) Deutsch A1 Grundstufe Deutsch 1* erfolgreich abgelegt sowie am 23. März 2013 den Test des ebenfalls allgemein anerkannten Sprachzertifikats *Österreichischer Integrationsfonds Niveaustufe A2* bestanden.

3. Für den Besuch der Deutschkurse sowie die Prüfungen sind im Jahr 2012 Aufwendungen in Höhe von 3.282,40 € für Fahrtkosten, Kurs- und Prüfungsgebühren angefallen, die der Beschwerdeführer im Rahmen seiner Beistands- und Unterhaltspflicht (§§ 90 und 94 ABGB) getragen hat. Vom Bund wurde ein Kostenzuschuss in Höhe von 362,50 € geleistet.

4. Die Ehefrau des Beschwerdeführers hatte im Streitjahr 2012 keine den Betrag von 6.000,00 € übersteigenden Einkünfte.

III. Rechtslage

1. Gemäß § 20 Abs. 3 EStG 1988 können Aufwendungen und Ausgaben im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 (Freiwillige Zuwendungen und Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen) nicht als Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988), Aufwendungen und Ausgaben im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 (Geld- und Sachzuwendungen, deren Gewährung oder Annahme mit gerichtlicher Strafe bedroht ist) können weder als Sonderausgaben noch als außergewöhnliche Belastung (§ 34 EStG 1988) abgezogen werden. Im übrigen können die bei den einzelnen Einkünften nichtabzugsfähigen Aufwendungen und Ausgaben bei Zutreffen der gesetzlichen Voraussetzungen als Sonderausgaben oder außergewöhnliche Belastungen abgezogen werden.
2. Laufende Unterhaltsleistungen für den Ehepartner sind grundsätzlich von einer Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung ausgeschlossen (VwGH 25.8.1998, 94/15/0028; VwGH 23.3.1999, 98/14/0133). Nach § 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 sind Unterhaltsleistungen beim Verpflichteten aber insoweit abzugsfähig, als sie zur Deckung von Aufwendungen geleistet werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden. Ein Selbstbehalt (§ 34 Abs. 4 EStG 1988) aufgrund eigener Einkünfte des Unterhaltsberechtigten ist nicht zu berücksichtigen.
3. Der Abzug von Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 EStG 1988 ist an folgende Voraussetzungen geknüpft:
 - a) Die Aufwendungen dürfen ihrer Art nach nicht Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Sonderausgaben darstellen.
 - b) Die Belastung muss außergewöhnlich, somit höher als jene sein, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse und gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.
 - c) Die Belastung muss zwangsläufig erwachsen. Zwangsläufigkeit liegt nicht vor, wenn dem Steuerpflichtigen Aufwendungen in Folge eines Verhaltens entstehen, zu dem er sich freiwillig entschlossen hat.
 - d) Die Aufwendungen müssen die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen wesentlich beeinträchtigen. Das ist dann der Fall, wenn die Aufwendungen den in § 34 Abs. 4 EStG 1988 festgesetzten Selbstbehalt überschreiten.
4. Das Tatbestandsmerkmal der Außergewöhnlichkeit ist typisierend so zu verstehen, dass es sich bei der Belastung nicht um eine im täglichen Leben übliche Erscheinung handeln darf (VwGH 3.11.1992, 92/14/0135; VwGH 22.3.2010, 2007/15/0256). Damit werden atypische, außerhalb der normalen Lebensführung gelegenen Belastungen von den typischerweise wiederkehrenden Kosten der Lebensführung abgegrenzt (*Fuchs in Hofstätter/Reichel*, Einkommensteuer-Kommentar zu § 24 Abs 2 bis 5 EStG, Tz 4). Die Aufwendungen dürfen nicht gewöhnlich sein, dh unter gleichen

Umständen alle Steuerpflichtigen treffen (VwGH 13.12.1995, 93/13/0272). Die außergewöhnliche Belastung muss in den besonderen Verhältnissen des einzelnen Steuerpflichtigen begründet sein, wobei das Gesetz auf die Verhältnisse der Mehrzahl der Steuerpflichtigen abstellt (VwGH 30.1.1990, 88/14/0218). Der Steuerpflichtige ist mit anderen Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse zu vergleichen und nicht mit Steuerpflichtigen, die die gleiche Belastung zu tragen haben (*Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹¹, § 34 Tz 30). Neben den Einkommens- und Vermögensverhältnissen sind keine weiteren Sachverhaltselemente (beispielsweise in der Form, dass auch die besonderen Umstände des Einzelfalles beim vergleichbaren Personenkreis unterstellt werden) in den Vergleichsmaßstab einzubeziehen (VwGH 28.5.1980, 1104/78). Auch kommt es auf die Ursache des Aufwandes nicht an (VwGH 17.10.1991, 89/13/0211), die Außergewöhnlichkeit des den Aufwand auslösenden Ereignisses ist nicht von Bedeutung (VwGH 24.2.2000, 96/15/0197).

5. Zwangsläufig erwächst die Belastung einem Steuerpflichtigen, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann (§ 34 Abs. 3 EStG 1988). Freiwillig getätigte Aufwendungen finden nach § 34 EStG 1988 ebenso wenig Berücksichtigung wie Aufwendungen, die vom Steuerpflichtigen vorsätzlich herbeigeführt wurden oder die sonst die Folge eines Verhaltens sind, zu dem sich der Steuerpflichtige aus freien Stücken entschlossen hat (VwGH 4.2.1984, 83/14/0256; VwGH 12.4.1983, 82/14/0342; VwGH 25.10.1989, 89/13/0001; VwGH 4.4.1990, 89/13/0100; VwGH 23.5.1996, 95/15/0096; VwGH 26.9.2000, 99/13/0158; VwGH 31.3.2003, 98/14/0164; VwGH 23.2.2010, 2008/15/0104; VwGH 7.7.2011, 2008/15/0142; VwGH 25.9.2012, 2008/13/0216). Freiwilliges Verhalten ist aber dort unmaßgeblich, wo sich die Freiwilligkeit lediglich auf das Entstehen des familienrechtlichen Verhältnisses bezieht (VwGH 12.5.1980, 737/78; *Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹¹, § 34 Tz 37; *Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke*, Einkommensteuergesetz - EStG 1988, § 34 Rz 30; *Jakom/Vock* EStG, 2016, § 34 Rz 43). Der Grundsatz, dass das Merkmal der Zwangsläufigkeit bei freiwilligem Verhalten des Steuerpflichtigen die Anerkennung einer außergewöhnlichen Belastung ausschließt, hat des Weiteren seine Grenze dort, wo nach dem Urteil vernünftiger denkender Menschen ein unmittelbarer Kausalzusammenhang zwischen Ursache und schließlicher Folge nicht mehr gegeben ist (VwGH 12.9.1978, 2840/77).

6. Gemäß § 34 Abs. 4 EStG 1988 beeinträchtigt die Belastung wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (§ 2 Abs. 2 iVm Abs. 5 EStG 1988) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt. Der Selbstbehalt beträgt bei einem Einkommen von höchstens 7.300 € 6%, bei einem Einkommen von mehr als 7.300 € bis 14.600 € 8%, bei einem Einkommen von mehr als 14.600 € bis 36.400 € 10% und bei einem Einkommen von mehr als 36.400 € 12%. Der Selbstbehalt vermindert sich um je einen Prozentpunkt

- a) wenn dem Steuerpflichtigen der Alleinverdienerabsetzbetrag oder der Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht.

b) wenn dem Steuerpflichtigen kein Alleinverdiener- oder Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht, er aber mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet oder eingetragener Partner ist und vom (Ehe)Partner nicht dauernd getrennt lebt und der (Ehe)Partner Einkünfte im Sinne des § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 von höchstens 6.000 € jährlich erzielt.

c) für jedes Kind (§ 106 EStG 1988).

IV. Rechtliche Beurteilung

1. Die Abgabenbehörde stützt ihre Entscheidung im angefochtenen Bescheid sowie im Vorlageantrag darauf, dass die strittigen Aufwendungen Teil der Unterhaltsleistungen und daher gemäß § 34 Abs. 7 EStG 1988 iVm § 20 EStG 1988 nicht abzugsfähig seien. Dieser Rechtsansicht steht einerseits § 20 Abs. 3 EStG 1988 entgegen, wonach Unterhaltsleistungen (anders als verbotene Geld und Sachzuwendungen) nicht vom Abzug als außergewöhnliche Belastung ausgeschlossen werden (Punkt III.1.) und andererseits § 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1998, der unter bestimmten Voraussetzungen Unterhaltsleistungen dezidiert zum Abzug zulässt (Punkt III.2.). Entscheidend dafür ist, dass sie zur Deckung von Aufwendungen geleistet werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden. Die Kriterien der Außergewöhnlichkeit und der Zwangsläufigkeit müssen daher beim Berechtigten vorliegen. Für das Kriterium der Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Berechnung des Selbstbehaltes gemäß § 24 Abs. 4 EStG 1988) sind gemäß § 34 Abs. 7 Z 4 letzter Satz EStG 1988 dagegen nur die Einkünfte des Verpflichteten maßgeblich.

2. Als Drittstaatsangehörige ist die Ehefrau des Beschwerdeführers im Jahr 2012 nach Österreich eingereist (Punkt II.1.). Sie hatte für Österreich ein Aufenthaltsvisum (Visum D für einen Aufenthalt bis zu sechs Monaten) gemäß § 20 Abs. 1 Z 4 Fremdenpolizeigesetz (FPG). Drittstaatsangehörige sind verpflichtet, bei Antragstellung auf erstmalige Erteilung eines Aufenthaltstitels gemäß § 8 Abs. 1 Z 8 Niederlassungs- und Aufenthaltsgesetz (NAG), Kenntnisse der deutschen Sprache nachzuweisen (Grundsatz *Deutsch vor Zuzug* iSd § 21a Abs. 1 NAG). Der Nachweis dieser Sprachkenntnisse hat durch Vorlage eines allgemein anerkannten Sprachzertifikats zu erfolgen. Als allgemein anerkannte Sprachzertifikate gelten gemäß § 9b Abs. 2 der Durchführungsverordnung zum Niederlassungs- und Aufenthaltsgesetz (NAG-DV) jene des *Österreichischen Sprachdiploms (ÖSD)*, des *Goethe Instituts*, des *Österreichischen Integrationsfonds* und der *Telc GmbH*. Kann das Aufenthaltstitelverfahren nicht binnen der Frist von sechs Monaten ab Einreise (Visum D) positiv abgeschlossen werden, ist der weitere Aufenthalt in Österreich unrechtmäßig. Drittstaatsangehörige, die nicht freiwillig ausreisen, werden im Rahmen eines fremdenpolizeilichen Verfahrens zur Ausreise aufgefordert, sofern sie dieser Aufforderung nicht nachkommen, erfolgt die Ausweisung. Eine solche fremdenpolizeiliche Maßnahme führt gemäß § 11 Abs. 1 Z 5 NAG überdies dazu, dass ein

neuerlicher Aufenthaltstitel nicht mehr erteilt werden darf, wenn eine Überschreitung der Dauer des erlaubten visumpflichtigen Aufenthalts im Zusammenhang mit § 21 Abs. 6 NAG vorliegt.

3. Angesichts des Umstandes, dass der Ehefrau ohne Vorlage der entsprechenden Sprachzertifikate innerhalb der sechs Monate nach ihrer Einreise die Ausweisung durch die Fremdenpolizei drohte, ist das für die Anerkennung einer außergewöhnlichen Belastung geforderte Merkmal der Zwangsläufigkeit bezüglich der vom Beschwerdeführer getragenen Aufwendungen gegeben. Das Bundesfinanzgericht teilt nicht die von der Abgabenbehörde bereits in der Berufungsvorentscheidung angezogene und in ihrem Schriftsatz vom 16. Dezember 2016 bekräftigte Rechtsansicht, die Belastungen könnten nicht zwangsläufig sein, da es sich bei den strittigen Aufwendungen um Folgekosten freiwilliger Entscheidungen handle, nämlich dem Entschluss, zu heiraten und nach Österreich einzureisen. Vorerst gilt es zu berücksichtigen, dass freiwilliges Verhalten dort unmaßgeblich ist, wo sich die Freiwilligkeit auf das Entstehen familienrechtlicher Verhältnisse bezieht (Punkt III.5.). Als Argument gegen die Zwangsläufigkeit reicht es daher nicht aus, den Grund für die strittigen Aufwendungen im freiwilligen Entschluss zur Knüpfung des Ehebandes zu sehen. Auch kann nicht jedes freiwillige Verhalten, das für die strittigen Aufwendungen nach der *Conditio-sine-qua-non*-Formel ursächlich war, der Anerkennung einer außergewöhnlichen Belastung abträglich sein, gibt es doch grundsätzlich keine Aufwendungen, für die nicht mehr oder weniger freiwillige Entschlüsse des Steuerpflichtigen ursächlich wären. Entscheidend ist die Frage, ob dem Steuerpflichtigen nach der normalen Lebenserfahrung eines objektiven Dritten vorgeworfen werden kann, dass er die Aufwendungen getragen hat, obwohl es ihm möglich war, ihnen auszuweichen. Nun wäre es dem Beschwerdeführer und seiner Ehefrau ohne freiwilligen Entschluss zur Ehe und Einreise nach Österreich möglich gewesen, den strittigen Aufwendungen für die Deutschkurse auszuweichen. Dass sie sich, wohl im Hinblick auf eine gedeihliche Entwicklung der Ehe, diesen nicht entzogen haben, macht ihnen das Bundesfinanzgericht nicht zum Vorwurf. Letztlich ist auch nicht die Eheschließung oder die Einreise nach Österreich sondern der für die Ehegattin des Beschwerdeführers außergewöhnliche Umstand, ohne rechtzeitigen Nachweis geeigneter Deutschkenntnisse von der Ausweisung bedroht zu sein, die wesentliche Ursache, aus der die Belastungen zwangsläufig erwachsen sind.

4. Die für Fahrtkosten, Kurs- und Prüfungsgebühren angefallenen Aufwendungen in Höhe von 3.282,40 € sind um den Kostenzuschuss des Bundes in Höhe von 362,50 € zu kürzen. Zusammen mit den unstrittigen, bereits im Erstbescheid anerkannten Krankheitskosten in Höhe von 936,87 € ergeben sich daher Aufwendungen vor Abzug des Selbstbehaltes in Höhe von 3.856,77 €. Die Bemessungsgrundlage für den Selbstbehalt beträgt 18.577,96 € (Gesamtbetrag der Einkünfte von 18.880,82 abzüglich Sonderausgaben von 302,86 €), der Selbstbehalt errechnet sich davon gemäß § 34 Abs. 4 EStG 1988 mit 9% und beträgt demzufolge 1.672,02 €, da dem Beschwerdeführer 2012 kein Alleinverdiener- oder Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht, er aber mehr als

sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet war, von der Ehefrau nicht dauernd getrennt lebte und diese keine den Betrag von 6.000,00 € übersteigenden Einkünfte erzielte. Im Kalenderjahr 2012 haben daher außergewöhnliche Belastungen in Höhe von 2.184,75 € die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Beschwerdeführers wesentlich beeinträchtigt.

5. Somit erweist sich die Beschwerde als begründet, der angefochtene Bescheid war gemäß § 279 Abs. 1 BAO abzuändern.

V. Zulässigkeit einer Revision

Nach Art 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes die Revision an den Verwaltungsgerichtshof zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Die Rechtsfrage, unter welchen Voraussetzungen Unterhaltsleistungen als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig sind, ist durch die zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ausreichend beantwortet (Punkt III.). Die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist demzufolge nicht zulässig. Zur außerordentlichen Revision an den Verwaltungsgerichtshof siehe nachstehende Rechtsbelehrung.

Innsbruck, am 9. Jänner 2017