universität wien

DISSERTATION

Titel der Dissertation

„Unterhaltsleistungen im Steuerrecht –

Eine Untersuchung zum steuerlichen Korrespondenzprinzip auf innerstaatlicher, abkommens- und unionsrechtlicher Ebene“

Verfasserin

MMag. Martina Toifl

angestrebter akademischer Grad

Doktorin der Rechtswissenschaften (Dr. iur)

Wien, 2012

Studienkennzahl lt. Studienblatt:	A 083 101
Dissertationsgebiet lt. Studienblatt:	Rechtswissenschaften
Betreuer:	Univ.-Prof. Dr. Michael Tanzer

INHALTSVERZEICHNIS

A. ÜBERBLICK DER THEMENSTELLUNG 7

1. EINGRENZUNG DES UNTERSUCHUNGSGEGENSTANDS 7

2. ZENTRALE FRAGESTELLUNG UND AUFBAU DER ARBEIT 10

B. UNTERHALTSLEISTUNGEN IM INNERSTAATLICHEN RECHT 13

1. HISTORISCHE ENTWICKLUNG IM EINKOMMENSTEUERRECHT 13

1.1 ÜBERBLICK 13

1.2 BESTEUERUNG BEIM UNTERHALTSEMPFÄNGER 13

1.3 ABZUGSFÄHIGKEIT BEIM UNTERHALTSLEISTENDEN 14

1.3.1 ÜBERBLICK DER RECHTSGRUNDLAGEN 14

1.3.2 ABZUG ALS BETRIEBSAUSGABEN ODER WERBUNGSKOSTEN 15

1.3.3 ABZUG ALS SONDERAUSGABEN 17

1.3.4 ABZUG ALS AUßERGEWÖHNLICHE BELASTUNG 21

1.3.4.1 GEMEINSAME GRUNDLAGEN FÜR KINDES- UND EHEGATTENUNTERHALT 21

1.3.4.2 KINDESUNTERHALT 22

1.3.4.2.1 Rechtslage von 1953 bis 1988 22

1.3.4.2.2 Neuordnung mit EStG 1988 23

1.3.4.2.3 Rechtsentwicklung ab 1991 25

1.3.4.2.4 Nachbesserung bei Familienbeihilfe und Absetzbeträgen 27

1.3.4.2.5 Neuregelung für nicht-haushaltszugehörige Kinder 28

1.3.4.2.6 Im Ausland lebende Kinder 29

1.3.4.2.7 Nicht steuerpflichtige Unterhaltsverpflichtete 30

1.3.4.3 EHEGATTENUNTERHALT 31

1.3.4.3.1 Rechtslage von 1953 bis 1981 31

1.3.4.3.2 Entwicklung von 1982 bis 1987 34

1.3.4.3.3 Umfassende Neuregelung mit EStG 1988 38

2. RECHTSPRECHUNG DES VERFASSUNGSGERICHTSHOFS 39

2.1 DER VFGH ALS MOTOR DER GESETZLICHEN ENTWICKLUNG 39

2.2 VERFASSUNGSRECHTLICHE VORGABEN 40

2.2.1 SCHUTZ DES PRIVAT- UND FAMILIENLEBENS NACH ART. 8 EMRK 40

2.2.2 LEGALITÄTSPRINZIP UND BESTIMMTHEITSGRUNDSATZ 41

2.2.3 GLEICHHEITSSATZ NACH ART 7 B-VG 42

2.2.4 LEISTUNGSFÄHIGKEITSPRINZIP 46

2.3 JUDIKATUR DES VFGH ZU UNTERHALTSLEISTUNGEN 50

2.4 BESTEUERUNG BEIM UNTERHALTSEMPFÄNGER 50

2.5 ABZUGSFÄHIGKEIT BEIM UNTERHALTSLEISTENDEN 51

2.5.1 ABZUG ALS AUßERGEWÖHNLICHE BELASTUNG 51

2.5.1.1 GEMEINSAME GRUNDLAGEN FÜR KINDES- UND EHEGATTENUNTERHALT 51

2.5.1.2 KINDESUNTERHALT 52

2.5.1.2.1 Steuerliche Abzugsfähigkeit des Heiratsguts ... 52
2.5.1.2.2 Diskriminierung intakter Familien ... 53
2.5.1.2.3 Entwicklung der „Hälfteregel“ 1997 ... 57
2.5.1.2.4 Das Erkenntnis zu den haushaltszugehörigen Kindern ... 60
2.5.1.2.5 Das Erkenntnis zu den nicht haushaltszugehörigen Kindern ... 62
2.5.1.2.6 VfGH zu Unterhaltsleistungen an im Ausland lebende Kinder ... 65
2.5.1.3 EHEGATTENUNTERHALTT ... 67
2.5.1.4 DER VFGH ZU KINDES- VS EHEGATTENUNTERHALT ... 70
2.6 VERFASSUNGSRECHTLICHES GEBOT DER STEUERLICHEN BERÜCKSICHTIGUNG VON UNTERHALTSLEISTUNGEN? ... 73
2.6.1 ÜBERBLICK DER FRAGESTELLUNGEN ... 73
2.6.2 STEUERBEFREIUNG BEIM EMPFÄNGER ... 74
2.6.3 STEUERLICHES KORRESPONDENZPRINZIP VON VERFASSUNG WEGEN? ... 77
2.6.4 ABZUGSFÄHIGKEIT IN VOLLER HÖHE ODER DURCH ABSETZBETRÄGE ... 82
3. UNTERHALT IM ÖSTERREICHISCHEN STEUERRECHT ... 87
3.1 ÜBERBLICK ... 87
3.2 DER ZIVILRECHTLICHE UNTERHALT ... 87
3.2.1 KINDESUNTERHALT ... 87
3.2.2 EHEGATTENUNTERHALT WÄHREND AUFRECHTER EHE ... 88
3.2.3 EHEGATTENUNTERHALT NACH SCHEIDUNG ... 89
3.2.4 UNTERHALT IM EINGETRAGENE PARTNERSCHAFTEN GESETZ ... 90
3.2.5 SUBSIDIÄRE UNTERHALTSPFLICHTEN ... 91
3.2.6 ZUSAMMENFASSUNG UND WÜRDIGUNG ... 91
3.3 UNTERHALT IM EINKOMMENSTEUERRECHT ... 91
3.3.1 ÜBERBLICK DER RECHTSGRUNDLAGEN ... 91
3.3.2 BESTEUERUNG BEIM UNTERHALTSEMPFÄNGER ... 92
3.3.3 ABZUGSFÄHIGKEIT BEIM UNTERHALTSLEISTENDEN ... 93
3.3.3.1 GEMEINSAME GRUNDLAGEN FÜR KINDES- UND EHEGATTENUNTERHALT ... 93
3.3.3.1.1 Nichtabzugsfähige Aufwendungen nach § 20 Abs 1 Z 1 und Z 4 EStG ... 93
3.3.3.1.2 Art der Unterhaltsgewährung ... 96
3.3.3.1.3 Abgrenzung zu Schenkungen ... 97
3.3.3.1.4 Abgrenzung zu Renten und freiwilligen Zuwendungen ... 98
3.3.3.2 KINDESUNTERHALT ... 102
3.3.3.2.1 Abzug als außergewöhnliche Belastung? ... 102
3.3.3.2.2 Absetzbeträge für Kindesunterhalt ... 105
3.3.3.3 *EHEGATTENUNTERHALT* ... 105
3.3.3.3.1 Abzug als außergewöhnliche Belastung? ... 105
3.3.3.3.2 Absetzbeträge für Ehegattenunterhalt ... 106
4. ZUSAMMENFASSENDE ÜBERLEGUNGEN ZUM KORRESPONDENZPRINZIP IM INNERSTAATLICHEN RECHT ... 106

C. UNTERHALTSLEISTUNGEN IM INTERNATIONALEN UND EUROPÄISCHEN STEUERRECHT 113

1. ÜBERBLICK 113

2. BESTEUERUNG IN ANDEREN RECHTSORDNUNGEN 114

2.1 UNTERHALT IM DEUTSCHEN EINKOMMENSTEUERRECHT 114

2.1.1 KINDESUNTERHALT 114

2.1.2 EHEGATTENUNTERHALT 114

2.1.3 ZUSAMMENFASSUNG 117

2.2 UNTERHALT IM US-STEUERRECHT 117

2.2.1 VORBEMERKUNG ZUM BESTEUERUNGSSYSTEM 117

2.2.2 KINDESUNTERHALT 118

2.2.3 EHEGATTENUNTERHALT 119

2.2.4 ZUSAMMENFASSUNG 121

2.3 WEITERE AUSGEWÄHLTE LÄNDERVORSCHRIFTEN 122

2.3.1 KINDESUNTERHALT 122

2.3.2 EHEGATTENUNTERHALT 122

2.3.2.1 STEUERFREIHEIT KORRESPONDIERT MIT NICHTABZUGSFÄHIGKEIT 122

2.3.2.2 STEUERPFLICHT KORRESPONDIERT MIT ABZUGSFÄHIGKEIT 123

2.4 KORRESPONDENZPRINZIP IN ANDEREN RECHTSORDNUNGEN 124

3. UNTERHALT IM RECHT DER DOPPELBESTEUERUNGSABKOMMEN 125

3.1 DOPPELBESTEUERUNG BEI UNTERHALTSZAHLUNGEN UND FALLPRÜFUNGSSCHEMA 125

3.2 GRUNDBEGRIFFE DES DBA-RECHTS 129

3.2.1 ABKOMMENSBERECHTIGUNG 129

3.2.2 ANSÄSSIGKEITS- UND QUELLENSTAAT 135

3.2.3 VERMEIDUNG DER DOPPELBESTEUERUNG 136

3.2.4 DOPPELBESTEUERUNG UND ABKOMMENSRECHTLICHE DISKRIMINIERUNGSVERBOTE 137

3.2.5 ABKOMMENSRECHTLICHE VERTEILUNGSNORMEN 138

3.2.6 SUBJECT-TO-TAX-KLAUSELN UND KORRESPONDENZKLAUSELN 140

3.2.6.1 BEGRIFFE UND BEDEUTUNG FÜR UNTERHALTSLEISTUNGEN IM DBA-RECHT 140

3.2.6.2 SUBJECT-TO-TAX-KLAUSELN 141

3.2.6.3 ABKOMMENSPRAXIS ZU SUBJECT-TO-TAX-KLAUSELN 148

3.2.6.3.1 Vereinbarung von Subject-to-tax-Klauseln im Allgemeinen 148

3.2.6.3.2 Vereinbarung bei Unterhaltsleistungen 149

3.2.6.4 KORRESPONDENZKLAUSELN 152

3.2.6.5 KORRESPONDENZKLAUSELN IN DER DBA-PRAXIS 155

3.2.6.5.1 Vereinbarung von Korrespondenzklauseln im Allgemeinen 155

3.2.6.5.2 Vereinbarung bei Unterhaltsleistungen 156

3.3 UNTERHALT IM OECD-MUSTERABKOMMEN 157

3.3.1 ALLGEMEIN 157

3.3.2 UNTERHALTSZAHLUNGEN IN ART 20 OECD-MA („STUDENTEN“) 157

3.3.2.1 REGLUNGSINHALT UND –UMFANG 157

3.3.2.2 Auslegung der Begriffe „Unterhalt" und „Zahlungen" ... 160
3.3.2.3 Besteuerungsrecht ... 162
3.3.2.4 Abgrenzung zu anderen Verteilungsnormen ... 164
3.3.2.5 Beispielsfall zu Art 20 OECD-MA ... 165
3.3.3 Unterhalt in der Auffangnorm des Art 21 OECD-MA „Andere Einkünfte" ... 166
3.3.3.1 Regelungsinhalt und –Umfang des Art 21 MA ... 166
3.3.3.2 Einordnung von Unterhaltsleistungen ... 168
3.3.3.3 Abgrenzung zu anderen Verteilungsnormen ... 169
3.3.3.4 Beispielsfall zu Art 21 OECD-MA ... 170
3.4 Unterhalt im UN-Musterabkommen ... 170
3.5 Unterhalt im US-Musterabkommen ... 171
3.6 Unterhalt in der österreichischen Abkommenspraxis ... 172
3.6.1 Überblick ... 172
3.6.2 Abkommensübersicht zu Art 20 (Studenten) ... 173
3.6.3 Abkommensübersicht zu anderen Unterhaltsleistungen ... 174
3.6.4 Erläuterungen ... 176
3.6.4.1 Vorbemerkung ... 176
3.6.4.2 Gruppe 1: Übereinstimmung mit dem OECD-Musterabkommen ... 177
3.6.4.2.1 Gruppe 1 im Überblick ... 177
3.6.4.2.2 Anwendung Fallprüfungsschema auf Gruppe 1 ... 178
3.6.4.3 Gruppe 2: Vorrang der Besteuerung im Quellenstaat ... 179
3.6.4.3.1 Gruppe 2 im Überblick ... 179
3.6.4.3.2 Anwendung Fallprüfungsschema auf Gruppe 2 ... 180
3.6.4.4 Gruppe 3: Anlehnung an das UN-Musterabkommen ... 180
3.6.4.4.1 Gruppe 3 im Überblick ... 180
3.6.4.4.2 Anwendung Fallprüfungsschema auf Gruppe 3 ... 181
3.6.4.5 Gruppe 4: Keine Regelung mangels Auffangklausel ... 182
3.6.4.5.1 Gruppe 4 im Überblick ... 182
3.6.4.5.2 Anwendung Fallprüfungsschema auf Gruppe 4 ... 182
3.6.4.6 Gruppe 5: Durchsetzung der österreichischen DBA-Praxis ... 183
3.6.4.6.1 Gruppe 5 im Überblick ... 183
3.6.4.6.2 Anwendung Fallprüfungsschema auf Gruppe 5 ... 186
3.6.4.7 Gruppe 6: DBA mit Spezialregelung (AUS, D, USA) ... 187
3.6.4.7.1 DBA Australien ... 187
3.6.4.7.2 DBA Deutschland ... 188
a) Überblick zur Sonderregelung des Art 18 Abs 5 ... 188
b) Anwendung Fallprüfungsschema auf Unterhalt im DBA Deutschland ... 191
c) Auswirkung des Art 18 Abs 5 DBA Deutschland auf Grenzgänger ... 192
d) Fallbeispiele DBA Deutschland ... 193
3.6.4.7.3 DBA USA ... 195
a) Kindesunterhalt nach Art 18 Abs 4 DBA USA ... 195

b) Anwendung Fallprüfungsschema auf Art 18 Abs 4 DBA USA ... 197
c) Ehegattenunterhalt nach Art 18 Abs 3 DBA USA ... 198
d) Anwendung Fallprüfungsschema auf Art 18 Abs 3 DBA USA ... 200
e) Analyse der Abkommenspolitik nach dem DBA USA ... 201
f) Fallbeispiele DBA USA ... 203
3.7 Zusammenfassung der Ergebnisse zu Unterhalt im DBA-Recht ... 204
3.7.1 Besteuerungsrecht, Quellensteuer und Anrechnung ... 204
3.7.2 Korrespondenzprinzip bei Unterhaltsleistungen im DBA-Recht ... 207
4. Unterhaltsleistungen im europäischen Steuerrecht ... 212
4.1 DBA und Europäisches Recht ... 212
4.1.1 Verhältnis zwischen DBA-Recht, europäischem und nationalem Recht ... 212
4.1.2 Ansässigkeit und Staatsangehörigkeit im Unionsrecht ... 215
4.2 Unterhalt im DBA-Recht am Prüfstand des Unionsrechts ... 217
4.2.1 Prüfungsschema des EuGH auf dem Gebiet direkter Steuern ... 217
4.2.1.1 Überblick ... 217
4.2.1.2 Anwendungsbereich der Grundfreiheiten ... 218
4.2.1.3 Vergleichbarkeitsanalyse ... 219
4.2.1.4 Rechtfertigungsgründe ... 223
4.2.1.5 Kohärenz des nationalen Steuersystems als Rechtfertigungsgrund? ... 225
4.2.1.6 Abzugsposten für familiäre und persönliche Situation ... 231
4.2.2 Anwendung des EuGH-Prüfungsschemas auf Unterhaltszahlungen ... 232
4.2.2.1 Überblick der möglichen Ungleichbehandlungen ... 232
4.2.2.2 Ebene des Unterhaltsleistenden und steuerliche Korrespondenz ... 233
4.2.2.3 Ebene des Unterhaltsempfängers und steuerliche Korrespondenz ... 241
4.3 Zusammenfassung der Ergebnisse zu Unterhaltsleistungen im Unionsrecht ... 245
4.3.1 Besteuerungsrecht, Quellensteuer und Anrechnung ... 245
4.3.2 Korrespondenzprinzip bei Unterhaltsleistungen im europäischen Steuerrecht ... 246
D. WÜRDIGUNG ... 249
ANHANG
Abkürzungsverzeichnis ... 254
Literaturverzeichnis ... 257
Zusammenfassung ... 262
Abstract ... 263
Lebenslauf MMag. Martina Toifl ... 264

A. Überblick der Themenstellung

1. Eingrenzung des Untersuchungsgegenstands

Mit dem Begriff „Unterhalt“ verbindet man generell eine Natural- oder Geldleistung zur Sicherstellung des Lebensbedarfs oder zur Versorgung einer Person. Der Unterhaltsbegriff kann daran anschließend noch weiter unterteilt werden in freiwillige und verpflichtende Unterhaltsleistungen. Unterhaltsverpflichtungen können entweder auf vertraglicher Grundlage beruhen oder sich bereits aus dem Gesetz ergeben. Gesetzliche Unterhaltsleistungen sind meist innerhalb der Familie vorgesehen und stellen ein bedeutendes, von der Rechtsordnung anerkanntes soziales Versorgungsinstrument dar.

Zum Kreis der gesetzlichen Unterhaltsverpflichtungen zählen Unterhaltsleistungen an Ehepartner (während aufrechter Ehe und danach), Partner (im Sinne des Eingetragene Partnerschaften Gesetzes[1]) und der Kindesunterhalt an leibliche und adoptierte Kinder. Man spricht hier auch vom Familienunterhalt. Gesetzliche Unterhaltsrechte können aber auch zwischen weiteren Personen bestehen, wie zB Enkelkindern gegenüber den Großeltern. In der Folge wird nur auf den engeren Kreis der gesetzlichen Unterhaltsrechte, sprich gegenüber Ehepartnern/eingetragenen Partnern[2] einerseits und Kindern andererseits, Bezug genommen. Behandelt werden sowohl Natural- als auch Geldunterhaltsleistungen an diesen Personenkreis, die auch als Alimente bezeichnet werden.

Der österreichische Steuergesetzgeber verweist in den maßgeblichen Bestimmungen der steuerlichen Behandlung von Unterhaltsleistungen grundsätzlich auf den „gesetzlichen Unterhalt“. Allerdings ist der nach diesen Bestimmungen steuerlich beachtliche Unterhalt nicht unbedingt auf den „gesetzlichen“ im Sinne des zivilrechtlich zustehenden Unterhalts eingeschränkt: Zwar wird auch aus steuerlicher Sicht dem Grunde nach an zivilrechtliche Vorgaben angeknüpft; allerdings können auch über das Ausmaß des gesetzlichen Unterhalts hinaus gehende Leistungen, wie zB freiwillige Unterhaltsleistungen, steuerlich beachtlich sein. Während die gesetzlichen

[1] EPG, BGBl 135/2009, ab 1.1.2010.
[2] Die Verwendung des Wortes „Ehepartner“ oder „Ehegatte“ dient der besseren Lesbarkeit und schließt in dieser Arbeit den eingetragenen Partner ein.

Unterhaltsleistungen einen Schwerpunkt der Arbeit darstellen, wird an gegebener Stelle auch auf die Abgrenzung zu freiwilligen Unterhaltszahlungen einzugehen sein.

Dem Gesetzgeber stehen unterschiedliche Möglichkeiten der einkommensteuerlichen Behandlung von Unterhaltsleistungen zur Verfügung: entweder kann der Empfänger den Unterhalt zur Gänze oder zumindest teilweise steuerfrei vereinnahmen, oder er ist bei ihm – neben anderen Einkünften – regulär steuerpflichtig. Dem Unterhaltszahler kann die steuerliche Abzugsfähigkeit zur Gänze oder teilweise versagt oder zuerkannt werden. Die spiegelbildliche Kombination von entweder Steuerpflicht mit Abzugsfähigkeit oder Steuerfreiheit mit Nichtabzugsfähigkeit kann als Ausprägung eines in der Steuerrechtswissenschaft als steuerlichem Korrespondenzprinzip bezeichneten Grundsatz gesehen werden. Eine „Schieflage“ im Sinne einer nichtkorrespondierenden steuerlichen Behandlung entsteht, wenn die steuerliche Abzugsfähigkeit beim Unterhaltsleistenden mit der Steuerfreiheit beim Unterhaltsempfänger zusammentrifft oder vice versa die steuerliche Nichtabzugsfähigkeit mit der Steuerpflicht.

Ein Blick auf die Steuerrechtsordnungen verschiedener Länder zeigt, dass im Wesentlichen zwei Besteuerungssysteme vorherrschend sind: zum Einen die Steuerfreistellung von Unterhaltsleistungen beim Empfänger, während die Zahlungen auf Ebene des Leistenden steuerlich nicht (oder zumindest nicht in voller Höhe) abzugsfähig sind; zum Anderen die (gänzliche oder auf den gesetzlichen Unterhalt eingeschränkte) Steuerpflicht von Unterhaltszahlungen beim Empfänger und korrespondierende steuerliche Abzugsfähigkeit beim Leistenden. In der Arbeit wird in der Folge ein Überblick der steuerlichen Behandlung in einzelnen ausgewählten Ländern gegeben. In den nationalen Steuerrechtsordnungen wird damit aber in fast allen Ländern das steuerliche Korrespondenzprinzip zumindest als Leitlinie bei der steuerlichen Behandlung von Unterhaltsleistungen beim Unterhaltsleistenden und Unterhaltsempfänger eingehalten.

Zu Störungen dieses Korrespondenzprinzips kann es aber dennoch kommen, wenn Unterhaltsleistender und Unterhaltsempfänger in verschiedenen Staaten ansässig sind, die Unterhaltsleistungen nicht kongruent behandeln. Im äußersten Fall klafft die steuerliche Behandlung dergestalt auseinander, dass dem Unterhaltsverpflichteten in einem Staat kein (voller) steuerlicher Abzug zugestanden wird, während beim Empfänger im anderen Staat die Zahlungen voll steuerpflichtig sind oder vice versa die

steuerliche Abzugsfähigkeit in einem Staat mit der Steuerfreiheit im anderen Staat zusammentrifft. Darüber hinaus sehen manche Staaten eine Quellensteuer auf Unterhaltsleistungen in das Ausland vor. Deren Anrechenbarkeit hängt insbesondere auch davon ab, ob im Land des Empfängers eine Steuerpflicht überhaupt gegeben ist.

Fraglich ist in diesen grenzüberschreitenden Fällen aus steuerrechtlicher Sicht, ob das im innerstaatlichen Recht beider Staaten verwirklichte Korrespondenzprinzip allenfalls auch auf den grenzüberschreitenden Fall durchschlägt und, wenn ja, welche Konsequenzen sich daraus ergeben. Theoretisch kann die Beachtung eines so verstandenen Korrespondenzprinzips bereits durch das innerstaatliche Recht geschehen; praktisch wird dies aber, wenn überhaupt, erst durch die Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) oder von Unionsrecht erreichbar sein. Mit anderen Worten: Eine in dieser Arbeit untersuchte Frage wird sein, ob das in fast allen Ländern anerkannte steuerliche Korrespondenzprinzip bei Unterhaltsleistungen auch in grenzüberschreitenden Fällen durch DBA oder Unionsrecht verwirklicht werden kann.

DBA dienen der Vermeidung von Doppelbesteuerungen. Eine – zumindest wirtschaftliche – Doppelbesteuerung liegt auch dann vor, wenn Zahlungen in einem Staat nicht abgezogen werden dürfen, im anderen Staat aber steuerpflichtig sind. Eine in dieser Arbeit behandelte Frage ist daher, ob DBA eine allenfalls auftretende steuerliche (Mehrfach-) Belastung von grenzüberschreitenden Unterhaltsleistungen grundsätzlich hintanhalten können. Darüber hinaus können DBA grundsätzlich auch eine Doppelnichtbesteuerung verhindern, etwa wenn die Steuerfreistellung in einem Staat von der Steuerpflicht beim Empfänger im anderen Staat abhängig gemacht wird („subject-to-tax"-Klausel). Als Unterfall könnte auch die Steuerfreistellung in einem Staat nur unter der Bedingung der steuerlichen Nichtabzugsfähigkeit im anderen Staat gewährt werden. Eine solche Regelung in DBA wird in dieser Arbeit als Korrespondenzklausel bezeichnet. Eine solche Korrespondenzklausel hat zur Folge, dass das im innerstaatlichen Steuerrecht umgesetzte steuerliche Korrespondenzprinzip auch im DBA-Recht zur Leitlinie erhoben wird.

Für die Einordnung von Unterhaltsleistungen im DBA-Recht wird aber in dieser Arbeit zunächst im Lichte des OECD- Musterabkommens untersucht, ob diese unter eine (eigene) abkommensrechtliche Verteilungsnorm zu subsumieren sind oder allenfalls die Auffangnorm iSd Art 21 OECD-MA „Andere Einkünfte" greift. Zur Beantwortung dieser Frage ist der Unterhaltsbegriff im Abkommensrecht umfassend auszulegen.

Darauf aufbauend kann die Zuweisung der Besteuerungsrechte für Unterhalt festgestellt und eine allfällige Anrechenbarkeit von Quellensteuern untersucht werden.

Mit Blick auf die von Österreich abgeschlossenen DBA zeigt sich ein uneinheitliches Bild. Während manche von Österreich abgeschlossene DBA besondere Bestimmungen, sprich eigene Regelungen für Unterhaltsleistungen vorsehen (zB das DBA USA), folgen die meisten DBA dem OECD-Musterabkommen und nehmen zumindest explizit nicht auf Unterhaltsleistungen Bezug. Allerdings gibt es auch eine eigene österreichische DBA-Praxis, „Versorgungsrechtsansprüche", zu denen zumindest auf den ersten Blick auch Unterhaltsleistungen zählen, in einer eigenen Verteilungsnorm zu regeln. Sehr oft konnte diese österreichische Musterabkommensvorschrift jedoch bisher nicht gegenüber den bilateralen Verhandlungspartnern durchgesetzt werden. Dennoch wird darauf aber im Detail einzugehen sein.

Schließlich interessiert – wie bereits angedeutet – auch die Frage, ob das Unionsrecht im Lichte der EU-Grundfreiheiten eine steuerliche Diskriminierung grenzüberschreitender Unterhaltsleistungen innerhalb der EU verbietet. In der Rechtsprechung des EuGH auf dem Gebiet direkter Steuern waren grenzüberschreitende Unterhaltszahlungen und eine daraus resultierende mögliche Verletzung des steuerlichen Korrespondenzprinzips Gegenstand der Rechtssache *Schempp* im Jahr 2005. Vor dem Hintergrund dieser und weiterer Rechtsprechung des EuGH werden daher in dieser Arbeit auch die unionsrechtlichen Implikationen der steuerlichen Behandlung grenzüberschreitender Unterhaltszahlungen zu würdigen sein.

2. Zentrale Fragestellung und Aufbau der Arbeit

Im 1. Kapitel dieses Abschnittes A[3] wurde bereits angedeutet, dass in dieser Arbeit insbesondere die in Österreich anzuwendenden Vorschriften für grenzüberschreitende Unterhaltsleistungen im innerstaatlichen Steuerrecht, DBA-Recht und Unionsrecht und deren steuerliche Konsequenzen auf Ebene der Unterhaltsleistenden und Unterhaltsempfänger systematisch untersucht werden. Zugleich wird der alle drei Rechtsbereiche übergreifenden Fragestellung nachgegangen, ob ein steuerliches Korrespondenzprinzip generell oder konkret einen Maßstab für den Steuergesetzgeber darstellt. Wenn ein solcher Maßstab in einem Rechtsbereich identifiziert werden kann,

[3] Kapitelverweise beziehen sich in der Folge in dieser Arbeit stets auf den gleichen Abschnitt, falls nicht anders angegeben.

schließt sich daran die Frage an, ob es sich dabei auch um einen rechtlich, also zB verfassungs- oder unionsrechtlich verpflichtend einzuhaltenden Maßstab handelt.

Im folgenden Abschnitt B werden die österreichischen Rechtsgrundlagen zur steuerlichen Behandlung von Unterhalt dargelegt. Zum Einstieg werden im 1. Kapitel die historische Entwicklung der steuerlichen Behandlung von Unterhaltsleistungen in Österreich aufgerollt und in der Folge im 2. Kapitel die Rechtsprechung des VfGH und dessen Einfluss auf die steuergesetzliche Entwicklung chronologisch dargestellt. Zur besseren Übersichtlichkeit und vor dem Hintergrund divergierender Entwicklungen werden Ehepartner- und Kindesunterhalt jeweils in eigenen Unterkapiteln behandelt. Im 3. Kapitel wird die aktuelle österreichische Gesetzeslage zur steuerlichen Behandlung von Unterhalt auf Ebene des Unterhaltsempfängers und des Unterhaltsleistenden dargestellt. Dabei wird vor dem Hintergrund der im 1. und 2. Kapitel behandelten historischen Entwicklung und VfGH-Rechtsprechung auch überprüft, ob mit den derzeitigen steuerrechtlichen Regelungen zur Unterhaltsbesteuerung den verfassungsrechtlichen Anforderungen Genüge getan wird.

Anschließend erfolgt in Abschnitt C die Behandlung von Unterhaltsleistungen im internationalen und europäischen Steuerrecht. Dieser Abschnitt beginnt im 1. Kapitel mit einem Blick auf die steuerliche Behandlung von Unterhaltsleistungen in anderen Rechtsordnungen im Vergleich zu Österreich. Dabei wird als Grundlage für die weiteren Überlegungen zu grenzüberschreitenden Sachverhalten in den sich noch anschließenden Kapiteln 2 und 3 dieses Abschnitts auch zu fragen sein, ob die Besteuerungssystematik in Österreich auch in anderen Staaten verbreitet ist und inwiefern andere Länder das im österreichischen EStG verankerte Korrespondenzprinzip ebenfalls kennen.

Darauf folgt im 2. Kapitel die Analyse von Unterhaltsleistungen im DBA-Recht. Anschließend an einen Einstieg in das internationale Steuerrecht und Grundfragen der Doppelbesteuerung bei Unterhaltsleistungen wird in der Folge ein Fallprüfungsschema für den Zweck der weiteren Untersuchung entwickelt. Nach einem Blick auf das OECD-MA und das UN-MA werden die Bestimmungen für die Zuteilung der Besteuerungsrechte bei Unterhaltsleistungen im österreichischen DBA-Netz anhand von Gruppen untersucht. Anschließend werden ausgewählte österreichische DBA, und zwar jene mit Deutschland und den USA, näher analysiert. Abschließend wird der zusammenfassenden Fragestellung nachgegangen, ob das Abkommensrecht generell

oder in Einzelfällen eine korrespondierende Behandlung von grenzüberschreitenden Unterhaltsleistungen gebietet.

Im 3. Kapitel werden Unterhaltsleistungen im Unionsrecht untersucht. Nach einer Klärung des Verhältnisses zwischen innerstaatlichem Recht, DBA-Recht und Unionsrecht und Darlegung des Prüfungsschemas des EuGH bei der Anwendung der unionsrechtlichen Diskriminierungsverbote und Grundfreiheiten – speziell im Rahmen von DBA-rechtlichen Sachverhalten innerhalb der Gemeinschaft – steht die steuerliche Behandlung von grenzüberschreitenden Unterhaltszahlungen am Prüfstand des Unionsrechts. Anhand der bisherigen Rechtsprechung des EuGH auf dem Gebiet der direkten Steuern wird ein besonderes Augenmerk auf die Kohärenz als Rechtfertigungsgrund für steuerliche Diskriminierungen im Allgemeinen und bei Unterhaltsleistungen im Speziellen gelegt. Zum Abschluss wird untersucht, ob das Unionsrecht eine mögliche Verletzung des steuerlichen Korrespondenzprinzips bei EU-grenzüberschreitenden Unterhaltsleistungen verbietet.

B. Unterhaltsleistungen im innerstaatlichen Recht

1. Historische Entwicklung im Einkommensteuerrecht

1.1 Überblick

In diesem Kapitel soll die historische Entwicklung der ertragsteuerlichen Behandlung von Unterhaltsleistungen in Österreich dargestellt werden. Dieser Schritt erscheint wesentlich, um zum Einen die verfassungsrechtlichen Vorgaben für die steuerliche Behandlung von Unterhaltsleistungen untersuchen zu können, zum Anderen um die heutigen gesetzlichen Regelungen vor deren historischen Hintergrund verstehen zu können.

Vorweg ist anzumerken, dass der Steuergesetzgeber in den Regelungen zur steuerlichen Behandlung von Unterhaltsleistungen – sowohl Kindes- als auch Ehegattenunterhalt betreffend – in der Geschichte des EStG vielfach durch die VfGH-Judikatur zu gesetzlichen Änderungen gezwungen wurde. Zuweilen hat der Gesetzgeber jedoch auch ohne verfassungsgerichtlichen Anstoß die maßgeblichen steuergesetzlichen Bestimmungen geändert. Dabei sind gerade die Vorschriften zum steuerlichen Abzug von Unterhaltsaufwendungen angesprochen, die bei Kindes- und Ehegattenunterhalt eine unterschiedliche Entwicklung genommen haben.

In der Folge soll nach einem historischen Überblick über die Behandlung der Leistungen beim Unterhaltsempfänger im Detail auf die Entwicklung der steuerlichen Abzugsfähigkeit von Kindes- und Ehegattenunterhalt beim Leistenden eingegangen werden.

1.2 Besteuerung beim Unterhaltsempfänger

Der Blick auf die Geschichte des EStG seit 1953 zeigt, dass Unterhaltsleistungen beim Empfänger seit jeher steuerfrei gestellt waren. Bereits in § 22 EStG 1953[4] („Sonstige Einkünfte“) fand sich folgende Ausnahme von der Steuerpflicht wiederkehrender Bezüge: *„Ist die Zuwendung freiwillig oder an eine gesetzlich unterhaltsberechtigte Person gewährt, so ist sie nicht dem Empfänger zuzurechnen, wenn der Geber unbeschränkt steuerpflichtig ist“*.

[4] BGBl I/1954.

Mit Einführung des EStG 1972[5] wurde eine fast gleichlautende Bestimmung zu § 22 EStG 1953 in § 29 EStG 1972 eingefügt: Steuerpflichtig sind danach *„wiederkehrende Bezüge, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z. 1 bis 6 gehören. Werden die Bezüge freiwillig oder an eine gesetzlich unterhaltsberechtigte Person gewährt, so sind sie dem Empfänger nicht zuzurechnen."*

Mit dem EStG 1988 verblieb die Regelung in § 29 EStG und wurde aber im Wortlaut geändert: *[...] "Bezüge, die freiwillig oder an eine gesetzlich unterhaltsberechtigte Person gewährt werden, sind nicht steuerpflichtig."*

Im Gegensatz zum Wortlaut der derzeit gültigen Fassung des § 29 EStG *(„nicht steuerpflichtig"*) lautete die Bestimmung noch im EStG 1972, dass Bezüge, die an eine gesetzlich unterhaltsberechtigte Person gewährt werden, dem Empfänger *„nicht zuzurechnen"* seien. In den Materialien zum EStG 1988[6] wird diese Neuformulierung nicht thematisiert, weshalb davon ausgegangen werden kann, dass keine inhaltliche Änderung der steuerlichen Behandlung erfolgt ist, sondern lediglich eine terminologische Klarstellung.[7] Seit Einführung des EStG 1988 bis heute besteht die Regelung für Unterhaltsbezüge inhaltsgleich.

1.3 Abzugsfähigkeit beim Unterhaltsleistenden

1.3.1 Überblick der Rechtsgrundlagen

Ein steuerlicher Abzug von Unterhaltsaufwendungen auf Ebene des Leistenden könnte sich im österreichischen Einkommensteuerrecht auf den ersten Blick entweder als Betriebsausgaben, Werbungskosten oder als Sonderausgaben ergeben. Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind Ausgaben des Steuerpflichtigen zur Einkommenserzielung.[8]

Sonderausgaben sind jene Ausgaben, die vom Einkommen abzugsfähig sind, soweit sie nicht bereits Betriebsausgaben oder Werbungskosten darstellen. Sie sind nur aufgrund ausdrücklicher gesetzlicher Normierung steuerlich entweder in voller Höhe oder begrenzt abzugsfähig.[9] Während die betriebliche oder berufliche Veranlassung beim Betriebsausgaben- und Werbungskostenbegriff vorausgesetzt wird, handelt es sich bei

[5] BGBl 440/1972.
[6] Bericht des Finanzausschusses, GP XVII 621dB.
[7] *Tipke/J. Lang* EStG[18] § 9 Tz 524 führen zu § 22 Nr 1 dEStG aus, dass „nicht zurechenbar" im Sinne von „nicht steuerbar" zu verstehen sei; daraus sind jedoch mE keine näheren Aufsschlüsse zur Formulierung im EStG zu gewinnen.
[8] § 4 Abs 4 EStG idgF (Betriebsausgaben); § 16 Abs 1 EStG idgF (Werbungskosten).
[9] *Doralt/Renner* EStG[10] § 18 Tz 4.

Sonderausgaben um private Ausgaben (Einkommensverwendung).[10] Sind private Ausgaben nicht eigens als Sonderausgaben abzugsfähig, sind sie grundsätzlich als Kosten der Lebensführung (§ 20 EStG) nicht abzugsfähig.

Dem Abzug als Sonderausgaben nachgeordnet[11] können private Ausgaben des Steuerpflichtigen zuletzt – sofern nicht § 20 EStG ein Abzugsverbot normiert – als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig sein. An die Anerkennung von Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung werden besondere Anforderungen gestellt, auf die später näher einzugehen sein wird.[12]

1.3.2 Abzug als Betriebsausgaben oder Werbungskosten

Das EStG folgt im Hinblick auf die Gliederung der abzugsfähigen Ausgaben seit der Stammfassung von 1953 bis heute im Wesentlichen den gleichen Grundsätzen. Aufwendungen können zunächst als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abzugsfähig sein. Der Betriebsausgabenbegriff war im EStG seit 1953 bereits in § 4 Abs 4 EStG verankert und allgemein definiert als Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind. Diese Definition blieb mit dem EStG 1972 (auch nach EStG-Novelle 1974), bis mit dem EStG 1988 eine Erweiterung der Definition erfolgte (*„Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind“*).

Die Legaldefinition der Betriebsausgaben weicht zwar von jener der Werbungskosten – die sich im EStG 1953 noch in § 9 EStG fand, seit dem EStG 1972 bis heute in § 16 EStG – ab. So wurden Werbungskosten seit 1953 final formuliert als *„Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen“*. Für die Frage des Abzugs einer Ausgabe als Werbungskosten würde es zwar aufgrund der finalen Definition – anders als in § 4 Abs 4 EStG für Betriebsausgaben – auf eine entsprechende Veranlassung nicht ankommen. Nach der hM entspricht eine solche unterschiedliche Betrachtungsweise aber weder der historischen Entwicklung noch dem Gleichheitssatz.[13] Daher wird zu Recht davon ausgegangen, dass sowohl der Betriebsausgaben- als auch der Werbungskostenbegriff kausal zu verstehen und die Voraussetzungen für den Abzug daher in beiden Fällen die Gleichen sind.[14] Auch die Judikatur des VwGH zu § 20 EStG bestätigt, dass die Grenze

[10] *Doralt/Renner* EStG[10] § 18 Tz 1.
[11] § 34 Abs 1 EStG.
[12] Vgl unten Kap 1.3.4.
[13] *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I[9] Tz 489.
[14] Vgl die Nachweise bei *Doralt/Kofler*, EStG[11] § 20 Tz 21.

zwischen Betriebsausgaben und Lebenshaltungskosten nicht anders gezogen werden darf als zwischen Werbungskosten und Lebenshaltungskosten.[15] Daher sehen auch die EStR bei der Umschreibung der Begriffe Betriebsausgaben und Werbungskosten im Wesentlichen gleichlautende Formulierungen vor.[16] Dies spricht für die folgenden Überlegungen dafür, dass es zwischen der Abzugsfähigkeit von Betriebsausgaben und Werbungskosten grundsätzlich keinen Unterschied gibt.[17] Nach der Rechtsprechung und Verwaltungspraxis ist daher das in § 4 Abs 4 EStG normierte Veranlassungsprinzip grundsätzlich auch für den Werbungskostenabzug zu beachten.[18]

Zusammengefasst bedeutet dies folgendes: Für den Abzug als Betriebsausgaben oder Werbungskosten gibt die berufliche Veranlassung einer Aufwendung den Ausschlag. Nur dann, wenn eine Ausgabe ausschließlich oder überwiegend beruflich veranlasst ist, ist sie im Hinblick auf ihre Eigenschaft zur Einkommenserzielung steuerlich abzugsfähig.[19]

Vor diesem gesetzlichen Hintergrund ist der steuerliche Abzug von Unterhaltsaufwendungen als Betriebsausgabe oder Werbungskosten fraglich. Denn Unterhaltsleistungen beziehen sich im Wesentlichen auf die private und nicht auf die berufliche Sphäre des Steuerpflichtigen. Eine berufliche Mitveranlassung mag zwar im Einzelfall gegeben sein, eine ausschließliche berufliche Veranlassung scheidet aber regelmäßig aus. Im Lichte dessen werden nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs[20] Rechtsgeschäfte zwischen nahen Angehörigen wie etwa die Mitarbeit von unterhaltsberechtigten Kindern im elterlichen Betrieb auch nur in dem Ausmaß anerkannt, in dem ein über die bürgerlich-rechtlichen Unterhaltsverpflichtungen hinausgehendes fremdübliches Vertragsverhältnis vorliegt.

In Bezug auf Kinderbetreuungskosten, die erforderlich sind, um einer Berufstätigkeit nachgehen zu können, erscheint die berufliche Veranlassung auf den ersten Blick gegeben. Diese Aufwendungen wurden nach der Verwaltungspraxis jedoch weder als Betriebsausgaben noch Werbungskosten anerkannt, und zwar mit der Begründung, dass

[15] VwGH 29.5.1996, 93/13/0013.
[16] Vgl Rz 1079 EStR zu Betriebsausgaben einerseits und Rz 4030 EStR zu Werbungskosten andererseits.
[17] *Doralt/Kofler*, EStG[11] § 20 Tz 5..
[18] Vgl *Lenneis* in *Jakom* EStG 2011 § 4 Tz 271; *Doralt* EStG[11] § 4 Tz 229.
[19] Sog. Veranlassungszusammenhang, vgl *Lenneis* in *Jakom* EStG 2011 § 4 Tz 272; *Doralt* EStG[11] § 4 Tz 230.
[20] Ua VwGH 27.2.1959, 1371/57; VwGH 4.9.1992, 91/13/0196.

sie zur Lebensführung zählen.[21] Es handelt sich daher genau genommen nicht um Unterhaltsaufwendungen, da Kinderbetreuungskosten nicht an den Unterhaltsberechtigten geleistet werden, sondern an eine Betreuungsperson oder – Einrichtung. Ab der Steuerveranlagung 2010 sind Kinderbetreuungskosten in eingeschränktem Umfang nach § 37 Abs 9 EStG als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig.

Im Ergebnis sind Unterhaltsleistungen auf Grundlage der vorstehenden Überlegungen bereits aus der Auslegung des Betriebsausgaben- bzw Werbungskostenbegriffs im Regelfall nicht unter die Ausgaben zur Einkommenserzielung, sprich Betriebsausgaben oder Werbungskosten, zu subsumieren. Kinderbetreuungskosten, die für die Ausübung einer Berufstätigkeit erforderlich sind, werden nach der Verwaltungspraxis den Aufwendungen der Lebensführung (nicht Unterhaltsaufwendungen) zugeordnet und sind nicht als Betriebsausgabe oder Werbungskosten anerkannt.

1.3.3 Abzug als Sonderausgaben

Sonderausgaben gem § 18 EStG sind Ausgaben, die der Privatsphäre des Steuerpflichtigen zuzurechnen sind, da sie mit den Einkunftsarten in keinem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen und daher weder Betriebsausgaben noch Werbungskosten sind.[22]

Aus dem Kreis der privaten Ausgaben eines Steuerpflichtigen lässt der Gesetzgeber nur wenige Ausgaben als steuerlich abzugsfähig zu. Mit § 20 EStG regelt eine eigene Vorschrift die „nichtabzugsfähigen Ausgaben“, zu denen ausdrücklich auch Unterhaltsleistungen zählen. In dieser Bestimmung des EStG werden private Ausgaben aufgezählt, die im Unterschied zu beruflichen Ausgaben grundsätzlich Einkommensverwendung darstellen. Allerdings sind diese taxativ aufgezählten Aufwendungen nur als Betriebsausgaben oder Werbungskosten jedenfalls nicht abzugsfähig, während die Abzugsfähigkeit als Sonderausgabe und/oder außergewöhnliche Belastung – wenn auch diesbezüglich kein Ausschluss normiert ist – grundsätzlich gewahrt bleibt. Darauf wird noch zurückzukommen sein.

[21] EStR Rz 4729; anders in Deutschland, wo erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten zu 2/3 bis max € 4.000 als Werbungskosten/Betriebsausgaben anerkannt sind. Die Begrenzung wird mit der unterstellten privaten Mitveranlassung solcher Aufwendungen begründet; ob dies verfassungsrechtlich gedeckt ist, hat derzeit der Bundesfinanzhof in einem Revisionsverfahren (Zahl X R 42/09) zu entscheiden.
[22] LStR 2001 Rz 429.

Zu den nichtabzugsfähigen Ausgaben im Sinne des § 20 EStG idgF zählen bereits seit dem EStG 1953 (damals noch in § 12 EStG, seit 1972 in § 20 EStG) nach Z 1 *„die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge. […]“*, nach Z 2 *„freiwillige Zuwendungen und Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen, auch wenn diese Zuwendungen auf einer besonderen Vereinbarung beruhen.“* In der Stammfassung des § 12 EStG 1953 beschränkte § 10 EStG 1953 den Sonderausgabenabzug mit Versicherungsprämien, die der Steuerpflichtige für seine Ehefrau und seine Kinder verausgabte. Unter die abzugsfähigen *„dauernden Lasten, die weder Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind noch mit den Einkünften in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, die bei der Veranlagung außer Betracht bleiben“* (§ 10 Abs 1 Z 1 EStG) wurden Unterhaltsleistungen – soweit ersichtlich – allerdings von der Verwaltungspraxis nicht subsumiert und wurde dies auch verfassungsrechtlich nie beanstandet. Dies mag auch daran gelegen haben, dass Unterhaltsleistungen nach dem EStG 1953 eine voll abzugsfähige außergewöhnliche Belastung darstellen konnten. Doch dazu mehr im nächsten Kapitel.

Im EStG 1972 wurde die Beschreibung der nicht abzugsfähigen Unterhaltsaufwendungen fast wörtlich in den neuen § 20 EStG übernommen und später im EStG 1988 beibehalten. Auch nach der geltenden Fassung des EStG sind gem § 20 Abs 1 Z 1 EStG die *„für den Haushalt des Steuerpflichtigen und den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge“* steuerlich nicht abzugsfähig. Nach § 20 Abs 1 Z 4 EStG sind *„freiwillige Zuwendungen und Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen“* nicht abzugsfähig, *„auch wenn die Zuwendungen auf einer verpflichtenden Vereinbarung beruhen.“* Auf den ersten Blick scheint es Überschneidungen, aber auch Unterschiede zwischen den Z 1 und Z 4 zu geben, weshalb eine nähere Auslegung und insbesondere Abgrenzung beider Vorschriften voneinander wesentlich erscheint. Dies auch deshalb, weil der Sonderausgabenabzug für Aufwendungen nach Z 4 – anders als für Z 1 – seit 1972 bis heute ausgeschlossen ist. Nur der Abzug als außergewöhnliche Belastung bleibt sowohl für Aufwendungen nach Z 1 als auch nach Z 4 aufrecht (§ 20 Abs 3 EStG idgF). Darüber hinaus interessiert die Intention des Gesetzgebers zur Regelung von Abzugsverboten für Unterhaltsleistungen in zwei unterschiedlichen Bestimmungen.

Nach der hM und Verwaltungspraxis ist je nach Höhe der Unterhaltszuwendungen entweder Z 1 oder Z 4 einschlägig. Konkret soll § 20 Abs 1 Z 4 EStG nur insoweit anzuwenden sein, als die Leistungen über den gesetzlichen Unterhalt hinausgehen.[23] Der VwGH hat in einem Erkenntnis aus dem Jahr 2006[24] implizit diese Meinung bestätigt. Im konkreten Fall ging es um die steuerliche Anerkennung eines Mietvertrags zwischen den Eltern als Vermieter und ihrem unterhaltsberechtigten Sohn als Mieter. In Auslegung des § 20 Abs 1 Z 1 EStG durch den VwGH sind Aufwendungen zur Befriedigung des Wohnbedürfnisses eines Unterhaltsberechtigten auch dann steuerlich nicht anzuerkennen, wenn diese in einen Mietvertrag „gekleidet" werden. Im konkreten Fall hat der VwGH jedoch auch die Anerkennung verneint, obwohl der gesetzliche Unterhalt bereits durch andere Leistungen erbracht wurde. Das Abzugsverbot begründete der VwGH mit dem Umstand, dass der Sohn die „Miete" von seinem Taschengeld bezahlt hatte, das ihm seine Eltern zuvor gegeben hatten. Abgesehen davon greife das Abzugsverbot des § 20 Abs 1 Z 1 EStG selbst dann, wenn der Steuerpflichtige eine fremdübliche Gestaltung gewählt habe, entscheidend sei der hinter der Wohnungsüberlassung stehende Zweck, der der Abdeckung eines Unterhaltsaufwands diene.

§ 20 Abs 1 Z 4 EStG hat der VwGH in diesem Fall als nicht einschlägig erachtet, dies aber nicht näher begründet.[25] In einer Urteilsbesprechung[26] wurde diese Tatsache damit gerechtfertigt, dass die Zurverfügungstellung der Wohnung an den Sohn keine über den gesetzlichen Unterhalt hinausgehende Leistung darstellt. Nur in diesem Fall wäre § 20 Abs 1 Z 4 EStG anzuwenden gewesen. Bestätigt wird diese Ansicht in der Literatur auch damit, dass im Falle entgeltlicher Leistungen an Unterhaltsberechtigte das Abzugsverbot des § 20 Abs 1 Z 1 EStG nicht greife.[27] Steht der Zuwendung des Unterhaltsverpflichteten eine Gegenleistung gegenüber, könne nur allenfalls Z 4 Anwendung finden. Konkret dann, wenn die Prüfung der „Gegenleistung" auf ihre wirtschaftliche Gleichwertigkeit mit der „Unterhaltsleistung" zum Ergebnis führt, dass

[23] *Doralt/Kofler* EStG[11] § 20 Tz 6/1.
[24] VwGH 30.3.2006, 2002/15/0141.
[25] Im Erk VwGH 16.12.1998, 93/13/0299 hat der VwGH in einem ähnlich gelagerten Sachverhalt nur § 20Abs 1 Z 1 EStG geprüft.
[26] *Twardosz*, VwGH: Keine Vermietung an Unterhaltsberechtigte, GeS 9/2006, 416-418.
[27] *Doralt/Kofler* EStG[11] § 20 Tz 105, 123 auch unter Hinweis auf die Jud des BFH.

sie als wirtschaftlich nicht gleichwertig anzusehen ist, greife das Abzugsverbot des § 20 Abs 1 Z 4 EStG.[28]

Im Ergebnis ergibt sich aus Literaturmeinung und Verwaltungspraxis das einheitliche Bild, § 20 Abs 1 Z 1 EStG sei für Leistungen in Höhe des gesetzlichen Unterhalts einschlägig, hingegen sei § 20 Abs 1 Z 4 EStG für den gesetzlichen Unterhalt betragsmäßig übersteigende Leistungen anzuwenden. Unklar bleibt aber, warum der Gesetzgeber in Z 4 dann ausdrücklich *„Zuwendungen an unterhaltsberechtigte Personen"* zusätzlich zu freiwilligen Zuwendungen anspricht; das Abzugsverbot für freiwillige Leistungen macht diese zusätzliche Benennung entbehrlich, zumal es sich auch bei Zuwendungen an unterhaltsberechtigte Personen in freiwilliger Höhe um „freiwillige Zuwendungen" handelt. Angesichts dessen könnte die gesonderte Nennung der *„Zuwendungen an unterhaltsberechtigte Personen"* als bloße Fleißaufgabe des Gesetzgebers gedeutet werden. Eine mögliche Begründung ist aber auch, dass freiwillige Leistungen grundsätzlich häufig an nahestehende Personen wie gesetzlich Unterhaltsberechtigte geleistet werden und deren Nennung daher nur klarstellende, jedoch keine darüber hinausgehende Bedeutung hat. Im Ergebnis scheint die Auslegung der hM zutreffend, dass Leistungen in Höhe des gesetzlichen Unterhalts unter Z 1 zu subsumieren sind, darüber hinausgehende freiwillige Leistungen – auch solche an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen – unter die Z 4.

Nur für Unterhaltsleistungen nach Z 1 – nicht jedoch für jene nach Z 4 – bleibt der Abzug als Sonderausgabe gem. § 20 Abs 3 EStG idgF (seit EStG 1972 inhaltsgleich) möglich. Allerdings ermöglicht § 18 EStG nicht den Sonderausgabenabzug für Unterhaltsleistungen selbst, sondern erklärt nur bestimmte Ausgaben, die der Steuerpflichtige für seine Familienangehörigen tätigt, wie etwa Versicherungsprämien oder den Kirchenbeitrag für abzugsfähig. Die unterschiedliche Rechtsfolge der Subsumtion einer Unterhaltsaufwendung unter Z 1 im Vergleich zu Z 4 ist daher im Anwendungsbereich äußerst gering.

Sowohl für Unterhaltsaufwendungen nach Z 1 als auch nach Z 4 bleibt der Abzug als außergewöhnliche Belastung iSd § 34 EStG idgF grundsätzlich aufrecht, insoweit nicht § 34 selbst eine Einschränkung oder ein Abzugsverbot normiert. Auf die Entwicklung der steuerlichen Absetzbarkeit von Unterhaltsleistungen als außergewöhnliche Belastung im EStG seit 1953 wird im nachfolgenden Kapitel im Detail eingegangen.

[28] So auch *Baldauf* in *Jakom* EStG 2011 § 20 Tz 80.

Der Anlass für gesetzliche Änderungen war nämlich insbesondere auf dem Gebiet der außergewöhnlichen Belastungen iSd § 34 EStG idgF oft die Aufhebung von Teilen des § 34 EStG durch den VfGH; teilweise erfolgten die gesetzlichen Neuerungen zwar auch „unerzwungen", zur besseren Nachvollziehbarkeit werden sie aber dennoch in einem Kontext mit den verfassungsgerichtlich „erzwungenen" Änderungen dargestellt.

1.3.4 Abzug als außergewöhnliche Belastung

1.3.4.1 Gemeinsame Grundlagen für Kindes- und Ehegattenunterhalt

In § 33 EStG 1953[29] war lediglich eine allgemeine Beschreibung von außergewöhnlichen Belastungen vorzufinden, wonach diese zur Abzugsfähigkeit außergewöhnlich sein, zwangsläufig erwachsen und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen müssen. Diese drei Kern-Merkmale der außergewöhnlichen Belastung bestehen im Wesentlichen bis heute unverändert. Deren nähere Ausgestaltung hat sich jedoch gewandelt, wie auch Rechtsvermutungen der Zwangsläufigkeit hinzugefügt und später wieder aufgehoben wurden.

Weiters musste nach § 33 Abs 2 EStG 1953 eine außergewöhnliche Belastung größer sein, *„als sie der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse und gleichen Familienstandes entstehen."* Nach Abs 3 der Vorschrift *„erwächst [dem Steuerpflichtigen] die außergewöhnliche Belastung zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann."*.

Diese ersten drei Absätze des § 33 EStG 1953 wurden nahezu wortgleich in § 34 EStG 1972[30] übernommen.

Mangels einer ausdrücklichen Erwähnung von Unterhaltsleistungen ließ diese Bestimmung offen, ob Unterhaltsleistungen an geschiedene Ehepartner oder an Kinder abzugsfähig sind. Für beide Gruppen sprechen Gründe dafür, die Außergewöhnlichkeit wie auch Zwangsläufigkeit dieser Aufwendungen zu bejahen und sie zum Abzug daher zuzulassen. In der Folge wird die Rechtsentwicklung getrennt für den Kindesunterhalt und den Ehegattenunterhalt dargestellt.

[29] BGBl 1/1954.
[30] BGBl 440/1972.

1.3.4.2 Kindesunterhalt

1.3.4.2.1 Rechtslage von 1953 bis 1988

Unterhaltsleistungen an im gleichen Haushalt lebende Kinder wurden mangels Eigenschaft der Aufwendungen als „außergewöhnlich“ und „zwangsläufig“ steuerlich als nicht abzugsfähig behandelt und wurde – soweit ersichtlich – höchstgerichtlich nie Gegenteiliges judiziert.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs waren Unterhaltsleistungen an uneheliche Kinder und an Kinder aus geschiedenen Ehen nach § 33 EStG 1953 ebenso grundsätzlich nicht abzugsfähig.[31] Die Verwaltungspraxis ließ diese Aufwendungen jedoch, entgegen der VwGH-Judikatur, unter bestimmten Voraussetzungen als außergewöhnliche Belastung zum Abzug zu. In den Lohnsteuererläuterungen 1978 heißt es dazu: *"Unterhaltsleistungen, die ein Steuerpflichtiger für ein uneheliches Kind oder für ein Kind aus einer geschiedenen Ehe erbringen muss, gelten grundsätzlich dann als außergewöhnliche Belastung, wenn dem Steuerpflichtigen kein Anspruch auf Familienbeihilfe zusteht. […] Das Ausmaß der außergewöhnlichen Belastung richtet sich nach der wirtschaftlichen Notwendigkeit, wobei die Bestimmungen des Bundesgesetzes über die Neuordnung des Kindschaftsrechtes vom 30. Juni 1977, BGBl. Nr. 403, zu beachten sind. Dieses Ausmaß soll grundsätzlich über die durch das Kind dem Beihilfenbezieher vermittelten steuerlichen Vorteile zuzüglich der üblichen, durch den getrennten Haushalt verursachten Mehraufwendungen nicht hinausgehen. In der Regel werden die dem Unterhaltsverpflichteten gerichtlich auferlegten Unterhaltsleistungen diesen Rahmen nicht übersteigen."*

Mit anderen Worten war daher der gerichtlich festgelegte Kindesunterhalt für uneheliche Kinder sowie für Kinder aus einer geschiedenen Ehe als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig, da er von der Verwaltungspraxis sowohl als zwangsläufig als auch als außergewöhnlich anerkannt wurde.

Strittig war lange Zeit die steuerliche Abzugsfähigkeit des Heiratsguts (§ 1218 ABGB bzw Heiratsausstattung nach § 1220 ABGB): während die Verwaltungspraxis dieses lange als abzugsfähig anerkannte, da es ebenfalls als Unterhaltsleistung an Kinder angesehen wurde, wurden diese Zahlungen 1983 durch Aufnahme einer entsprechenden

[31] VwGH 12.11.1986, 85/13/0090; *oV*, Steuerreform 1989 – Zweifelsfragen bei Werbungskosten und außergewöhnlichen Belastungen, Rechtsauffassung der Finanzverwaltung zu Problemen der Praxis, SWK 1989, A I 143.

Bestimmung in § 34 Abs 2 letzter Satz EStG[32] gesetzlich ausdrücklich für nicht abzugsfähig erklärt. Der Blick auf die Beweggründe des historischen Gesetzgebers zeigt, dass dieser der Meinung war, dass die Leistung eines Heiratsgutes (einer Heiratsausstattung) alle Elternteile mit heiratsfähigen Kindern betreffe, weshalb die Fiktion zulässig sei, dass solche Leistungen nicht außergewöhnlich seien.[33] Darüber hinaus dürfte auch eine beabsichtigte Verwaltungsvereinfachung für die Einführung dieser Bestimmung ein Motiv gewesen sein.

Der Ausschluss des Heiratsguts als abzugsfähige außergewöhnliche Belastung wurde jedoch 1987 vom VfGH aufgehoben.[34] Das Heiratsgut blieb damit bis zum Inkrafttreten des EStG 1988 steuerlich abzugsfähig, ebenso Unterhaltsleistungen an uneheliche Kinder und an Kinder aus geschiedenen Ehen.

Da sämtliche steuerlich abzugsfähigen Unterhaltsleistungen zugleich alle vom Empfänger steuerfrei vereinnahmt werden konnten, korrespondierte die steuerliche Behandlung nicht. Durch die Verknüpfung von steuerlicher Abzugsfähigkeit und Steuerfreiheit waren Unterhaltsleistungen an uneheliche Kinder und an Kinder aus geschiedenen Ehen somit lange Zeit doppelt steuerlich begünstigt.

1.3.4.2.2 Neuordnung mit EStG 1988

Mit dem EStG 1988[35] erfolgte eine umfangreiche Neuordnung des Systems der steuerlichen Berücksichtigung von Unterhaltsleistungen an Kinder, die im Ergebnis zu großen Einschränkungen insofern führte, als ab diesem Zeitpunkt (bzw entsprechend der konkreten Übergangsbestimmungen) Unterhaltsleistungen an Kinder, wie aber auch an Ehepartner – worauf in Kapitel 1.4.3.4 noch einzugehen sein wird – nur in Ausnahmefällen weiterhin steuerlich absetzbar blieben.

Die allgemeine Beschreibung der außergewöhnlichen Belastung wurde auch in § 34 EStG 1988 beibehalten: sie muss zur steuerlichen Anerkennung

- außergewöhnlich sein,
- zwangsläufig erwachsen und
- die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (§ 34 Abs 1 EStG 1988).

[32] IdF BGBl Nr 587/1983.
[33] Begründung durch den Finanz- und Budgetausschuss, 90 dB Sten.Prot. NR XVI. GP.
[34] VfGH 16.6.1987, G 52/87.
[35] BGBl Nr 400/1988, anzuwenden ab 1.1.1989.

Weiterhin war darüber hinaus – wie auch bereits seit dem EStG 1972 – erforderlich, dass die Belastung *„höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse und gleichen Familienstandes erwächst.“*[36]

Neu eingefügt wurde § 34 Abs 7 EStG 1988, wonach Unterhaltsleistungen ausdrücklich nur mehr dann abzugsfähig waren, wenn diese beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden, zB bei Tragung von Krankheitskosten für Kinder aus geschiedenen Ehen. Verglichen mit der Rechtslage vor Inkrafttreten des EStG 1988 waren daher ab 1.1.1989 sämtliche zuvor abzugsfähigen Kindesunterhaltsleistungen (zB des Heiratsguts oder Unterhaltsleistungen an uneheliche Kinder oder an Kinder aus geschiedenen Ehen) nicht mehr generell als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen.

Für die Aufwendungen im Zusammenhang mit der auswärtigen Berufsausbildung von Kindern wurde ein Pauschalbetrag von (monatlich) ATS 1.500 eingeführt.[37] Ein Nachweis tatsächlich anfallender Kosten musste nicht erfolgen. Die Berücksichtigung tatsächlich höherer Kosten war aber auch nicht zulässig. Nach Ansicht der Finanzverwaltung wurde die Maßnahme der Pauschalierung damit begründet, dass die Geltendmachung der Aufwendungen sowie die Nachprüfung durch das Finanzamt erleichtert werden solle und es wurde hervorgehoben, dass diese Regelung im allgemeinen für den Steuerpflichtigen von Vorteil sei, wenn sich auch im Einzelfall eine geringere Absetzbarkeit ergebe. Allerdings würde durch die mit der Steuerreform zugleich erfolgte Tarifsenkung ein gänzlicher oder teilweiser Ausgleich herbeigeführt.[38,39]

Außerdem wurde ein Pauschalbetrag von S 3.600 für Mehrkosten für behinderte Kinder in § 34 Abs 6 EStG eingeführt.

Der Erhaltung der Abzugsfähigkeit von Unterhaltsleistungen als außergewöhnliche Belastung mittels Vorauszahlung laufender Unterhaltsleistungen noch im Jahr 1988, dh noch unter der alten Rechtslage vor Inkrafttreten des EStG 1988 mit 1.1.1989, schob die Finanzverwaltung einen Riegel vor: diesen Vorauszahlungen (für 1989 und Folgejahre)

---

[36] § 34 Abs 2 EStG 1988.
[37] § 34 Abs 8 EStG 1988.
[38] Vgl *oV*, Steuerreform 1989 – Zweifelsfragen bei Werbungskosten und außergewöhnlichen Belastungen, Rechtsauffassung der Finanzverwaltung zu Problemen der Praxis, SWK 1989, A I 143.
[39] Zur verfassungsgesetzlichen Rechtfertigung der gesetzlichen Pauschalierungen vgl unten Kap 2.6.4.

fehle es am Merkmal der Zwangsläufigkeit, sie stellten daher keine außergewöhnlichen Belastungen dar.[40] Eine Vorausleistung des Heiratsguts (das bis zum 1.1.1989 ebenfalls als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig war) führte ebenfalls nicht zum gewünschten Erfolg der steuerlichen Abzugsfähigkeit nach alter Rechtslage, wenn die Hochzeit des Kindes nicht innerhalb der nächsten 12 Monate erfolgte und zudem gewichtige Gründe für die Vorleistung (zB Wohnraumbeschaffung) fehlten.[41]

Als Rechtfertigung für die Einführung der generellen Nichtabzugsfähigkeit von Unterhaltsleistungen an Kinder führen die EB[42] ins Treffen, dass die Unterhaltsleistungen beim Empfänger nicht steuerpflichtig seien. Dieser Zusammenhang zwischen Steuerfreiheit beim Empfänger und (Nicht-)Abzugsfähigkeit beim Leistenden wird als steuerliches „Korrespondenzprinzip“ bezeichnet. Allerdings hatten weder der Gesetzgeber noch der Verfassungsgerichtshof in den Jahrzehnten davor bemängelt, dass eine solche Korrespondenz bei Unterhaltsleistungen nicht vorhanden war.[43]

Die Nichtanerkennung von Unterhaltsleistungen als abzugsfähige außergewöhnliche Belastung mit Einführung des EStG 1988 blieb jedoch nicht lange in dieser Form bestehen, wie die Entwicklung der Rechtslage in den darauffolgenden Jahren zeigt.

1.3.4.2.3 Rechtsentwicklung ab 1991

§ 34 Abs 2 EStG idF EStG 1988 enthielt die Wendung, dass die Belastung, um außergewöhnlich zu sein, höher sein müsse als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen *„gleichen Familienstandes“* erwachse. Die Wortfolge *„gleichen Familienstandes“* wurde vom Verfassungsgerichtshof im Erkenntnis vom 12.12.1991, G 188/1991, als verfassungswidrig aufgehoben.[44] Die Verfassungswidrigkeit lag darin, dass nicht zwischen Ehepaaren mit Kindern und ohne Kindern differenziert wurde. Da der VfGH aber nicht unbedingt den (vollen) Abzug von Unterhaltslasten als geboten angesehen hat, war dem Gesetzgeber nun in Folge dieses VfGH-Erkenntnisses freigestellt, auf welche Art – ob durch Transferleistungen oder Absetzbeträge – er den Kindesunterhalt berücksichtigt. Mit anderen Worten: Der VfGH hat es dem Gesetzgeber ausdrücklich zugestanden, eine Berücksichtigung auch “nur“ über Transferleistungen

[40] Erlass des BMF vom 5.12.19883.IV/7/88, infas 1989 H 4, 29, Pkt 3.
[41] Ebenda, Pkt 4.
[42] Erläuternde Bemerkungen, ÖStZ 1988, 128.
[43] Vgl zum Korrespondenzprinzip näher unten Kap 2.6.3.
[44] Inkrafttreten mit 31. Dezember 1992.

wie etwa der Familienbeihilfe und überhaupt nicht mehr über das Steuerrecht vorzusehen.

Der Gesetzgeber war aufgrund des Erkenntisses des VfGH vom 12.12.1991 aber jedenfalls angehalten, die Familienbesteuerung gesetzlich neu zu regeln. Er wurde dabei, wie aus den amtlichen Erläuterungen zum Familienbesteuerungsgesetz 1992[45] hervorgeht, im Wesentlichen von folgenden Überlegungen geleitet:[46]

- einkommensunabhängige Behandlung aller Steuerpflichtigen mit gleicher Kinderzahl,
- Bedachtnahme auf die Grundsätze des bürgerlich-rechtlichen Unterhaltsrechts,
- Kombination von Absetzbeträgen und Beihilfen und
- Gleichstellung der Lebensgemeinschaft mit der Ehe.

Mit den gesetzlichen Neuregelungen wurde das Familienbeihilfensystem neu geordnet, der Kinder- und der Unterhaltsabsetzbetrag eingeführt, der Alleinverdienerabsetzbetrag angehoben und der Alleinerzieherabsetzbetrag neu geschaffen. Im Bereich der Absetzbeträge wurde eine „Kinderstaffel" eingeführt, die eine mit der Kinderzahl ansteigende Berücksichtigung von Kinderlasten zur Folge hatte. Unterhaltsverpflichteten, die Unterhalt an ein Kind leisteten, das nicht mit ihnen im gemeinsamen Haushalt lebte, stand keine Familienbeihilfe zu. Stattdessen wurde für diese Steuerpflichtigen ein spezieller Unterhaltsabsetzbetrag eingeführt, der der Höhe nach dem Kinderabsetzbetrag entsprach.[47] Zur Klarstellung, dass über die Absetzbeträge hinaus Unterhaltsleistungen nicht als außergewöhnliche Belastung abgezogen werden können, wurde in § 34 Abs 7 EStG ein Zusatz eingefügt, wonach Unterhaltsleistungen für Kinder durch die Familienbeihilfe sowie gegebenenfalls den Kinderabsetzbetrag oder den Unterhaltsabsetzbetrag abgegolten sind.

Im Ergebnis hat der Gesetzgeber mit dem Familienbesteuerungsgesetz 1992 die volle Abzugsfähigkeit von Kindesunterhaltslasten als außergewöhnliche Belastung nicht, wie es nach dem VfGH-Erkenntnis vom 12.12.1991 zumindest möglich gewesen wäre, wieder eingeführt. Hingegen hat er versucht, die Vorgaben des VfGH im Bereich der

[45] BGBl 1993/212.
[46] Vgl *oV*, Zur Neuordnung der Familienbesteuerung ab 1993, aus den amtlichen Erläuterungen, SWK 1992, T 39.
[47] Die einkommensunabhängige Auszahlung bewirkt ein Mindestmaß an Entlastungseffekten für jene Unterhaltsverpflichteten, bei denen Absetzbeträge aufgrund ihres Einkommens (fast) keine Auswirkungen hätten; vgl *oV*, Zur Neuordnung der Familienbesteuerung ab 1993, aus den amtlichen Erläuterungen, SWK 1992, T 39 (25 ff).

Transferleistungen und Absetzbeträge umzusetzen. Diese Möglichkeit hatte ihm der VfGH auch eröffnet.

Trotz Kritik der Fachwelt, die der Meinung war, den Vorgaben des VfGH werde nicht entsprochen, trat das Familienbesteuerungsgesetz 1992 wie geplant mit 1.1.1993 in Kraft. In einem eigenen Erlass[48] veröffentlichte das BMF seine Rechtsansicht zu den neuen Bestimmungen, um Zweifelsfragen, insbesondere zur Berechnung der Kinderstaffel bei der Familienbeihilfe und den Kinderabsetzbeträgen, zu klären. Des Weiteren regelte der Erlass die Modalitäten der Feststellung der Unterhaltsverpflichtung beim Unterhaltsabsetzbetrag: die Feststellung hat durch Vorlage des gerichtlichen Vergleichs oder, im Falle einer außergerichtlichen Einigung, des schriftlichen Vertrags zu erfolgen. Mangels eines solchen Dokuments war vom Empfänger des Unterhalts das Ausmaß des vereinbarten und des tatsächlichen Unterhalts schriftlich zu bestätigen.

Der Unterhaltsabsetzbetrag betrug ATS 350,- für das erste Kind, ATS 525,- (für das zweite) sowie ATS 700,- (für das dritte und jedes weitere Kind). Er war daher gleich hoch wie der Kinderabsetzbetrag und gleichermaßen – nach Kinderanzahl ansteigend – gestaffelt wie der Kinderabsetzbetrag, der gemeinsam mit der Familienbeihilfe ausbezahlt wurde.

1.3.4.2.4 Nachbesserung bei Familienbeihilfe und Absetzbeträgen

Die mit dem Familienbesteuerungsgesetz 1992 „nachgebesserte“ Rechtslage wurde vom VfGH[49,50] als nur teilweise seinen Anforderungen genügend erkannt. Die gebotene Entlastung von Unterhaltsverpflichteten könne zwar, wie vom Gesetzgeber umgesetzt, auch durch Transferleistungen herbeigeführt werden und müsse nicht unbedingt durch steuerliche Bestimmungen erfolgen. Allerdings müsse zumindest die Hälfte des an Kinder geschuldeten Unterhalts steuerlich entlastet sein (so genannte „Hälfteregel“). Die mit dem Familienbesteuerungsgesetz 1992 eingeführten Transferleistungen erachtete der VfGH der Höhe nach als nicht ausreichend, um diese „Hälfteregel“ zu erfüllen.[51]

[48] Erlass des BMF vom 8.1.1993, 07 0104/4-IV/7/93, abgedruckt in SWK 1993, A 156.
[49] VfGH 17.10.1997, G 168/96, G 285/96.
[50] VfGH 28.11.1997, G 451/97.
[51] Vgl *Beiser*, Einige Aspekte zur Familienbesteuerung, SWK 1998, S 212, mit Lösungsvorschlägen an die Adresse des Gesetzgebers.

Mit dem Familienpaket 2000[52] reagierte Gesetzgeber in Form einer Anhebung von Familienbeihilfe und Kinderabsetzbeträgen um rund ATS 500,- pro Monat und Kind.[53] Die nunmehr erhöhten Beträge hielten der Prüfung durch den Verfassungsgerichtshof[54] stand.

1.3.4.2.5 Neuregelung für nicht-haushaltszugehörige Kinder

Der Umstand, dass der Gesetzgeber mit dem Familienpaket 2000 zwar den Kinder-, nicht aber den Unterhaltsabsetzbetrag (ATS 350 pro Monat und Kind) erhöht hatte, wurde vom VfGH im Erkenntnis vom 27.6.2001[55] gerügt. Als Lösung schlug der VfGH jedoch nicht eine Anhebung des Unterhaltsabsetzbetrags vor, sondern eine Kürzung des zivilrechtlichen Geldunterhalts an Kinder um die Familienbeihilfe. Somit „reiche" der das Kind betreuende Elternteil einen Teil der Familienbeihilfe an den Geldunterhaltspflichtigen „weiter". Der VfGH ergänzte ein umfangreiches Berechnungsmodell, das er auch auf den konkreten Beschwerdefall anwandte.

Mit Aufhebung von Teilen des § 12a FLAG[56] durch den VfGH am 19.6.2002[57] wurde damit den Zivilgerichten vorgegeben, bei der Bemessung von Geldunterhalt künftig die Höhe des Anspruches um die dem Kind zustehende Familienbeihilfe zu kürzen. Konkret hatten von nun an die Zivilgerichte im Einzelfall zu entscheiden, ob und in welchem Ausmaß bei gegebenen Einkommensverhältnissen die Transferleistungen über den Unterhaltsabsetzbetrag hinaus zur Entlastung des Geldunterhaltspflichtigen berücksichtigt werden müssen.[58]

Der VfGH gab die Berechnungsmethode (vereinfacht) wie folgt vor: da die Hälfte des geschuldeten Unterhalts steuerlich berücksichtigt werden müsse, ist zunächst die Steuermehrbelastung des Unterhaltsverpflichteten zu ermitteln. Dabei ist ein Steuersatz von (maximal) 40% zugrunde zu legen. Von dem auf diese Weise errechneten Steuerbetrag (dh maximal 20% des geschuldeten Geldunterhalts) ist im nächsten Schritt der Unterhaltsabsetzbetrag abzuziehen. In weiterer Folge ist der verbleibende positive

---

[52] BGBl I 1998/79; ErlRV in ÖStZ 1998, 146.
[53] Vgl *Zorn*, Kindesunterhalt und Verfassungsrecht, SWK 2001, S 799; *Wilhelm*, Rettung der Familienbesteuerung durch die Familienbeihilfe? in ecolex 1998, 1.
[54] VfGH 30.11.2000, B 1340/00, zusammenfassend *oV*, Steuertarif und Beihilfenrecht – Familienpaket 2000 nicht verfassungswidrig, LVaktuell 2001, H2, 24.
[55] B 1285/00.
[56] Vgl *Kilches*, VfGH hebt § 12a FLAG auf – Streit um Familienbesteuerung beginnt, in FJ 2002, 304 ff.
[57] G 7/02.
[58] Vgl *Gitschthaler*, Familienbeihilfe und deren Anrechnung auf Kindesunterhaltsansprüche, in JBl 2003, 9 ff.. Die erstmalige zivilgerichtliche Aufarbeitung dieses Urteils erfolgte vom OGH in der Entscheidung vom 28.11.2002, 3 Ob 141/02k; vgl *Ruppe*, Familienbesteuerung und Verfassungsrecht, ÖStZ 2003, 148.

Saldo (Betrag, um den der errechnete Steuerbetrag den Unterhaltsabsetzbetrag überschreitet) von der Unterhaltsleistung in Abzug zu bringen.

Nach anfänglichen Unklarheiten der Berechnung – *Gitschthaler*[59] hat die meisten denkbaren Fälle detailreich erläutert – hat sich in der Zivilgerichtsbarkeit bis heute eine einheitliche Berechnungsmethodik und Anwendung der Vorgaben des VfGH durchgesetzt.

1.3.4.2.6 Im Ausland lebende Kinder

Aus dem Familienlastenausgleichsgesetz ergibt sich, dass Kinder, die sich dauernd im Ausland aufhalten (zB bei in Österreich berufstätigen ausländischen Staatsbürgern, deren Familie im Heimatstaat geblieben ist), keinen Anspruch auf Familienbeihilfe haben (§ 5 Abs 4 FLAG).[60] Die Tatsache, dass der Familienbeihilfenanspruch eine Nahebeziehung zum Inland erfordert, wurde vom VfGH nicht beanstandet.[61] Begründet wurde dies vom VfGH ua damit, dass die Berücksichtigung einer Unterhaltsverpflichtung gegenüber im Ausland lebenden Kindern *„Sache des Einkommensteuerrechts“* sei.

Nach dem Gesetzeswortlaut des § 34 Abs 7 Z 1 EStG ab 1.1.2009 war die Geltendmachung von Unterhaltspflichten als außergewöhnliche Belastung (in voller Höhe) auch dann ausgeschlossen, wenn Ehepartner und Kind im Ausland lebten und keine Familienbeihilfe zustand. Diese Bestimmung hob der Verfassungsgerichtshof[62] mit Übergangsfrist zum 31.12.2010 auf. Im Unterschied zum oben zitierten Erkenntnis handelte es sich in diesem Fall um die Unterhaltsgewährung an ein nicht haushaltszugehöriges Kind, das im Haushalt des geschiedenen Ehegatten im Ausland lebte.

Mit dem Abgabenänderungsgesetz 2010[63] hat der Gesetzgeber auf dieses VfGH-Urteil reagiert und § 34 Abs 7 Z 2 EStG neu formuliert. Nunmehr sind Unterhaltsleistungen an im Ausland lebende nicht haushaltszugehörige Kinder nur dann nicht voll abzugsfähig, wenn sich die Kinder im EU/EWR-Raum aufhalten. Unterhalt für Kinder, die in

[59] Vgl *Gitschthaler*, JBl 2003, 10 f.
[60] Nur für vorübergehend im Ausland lebende Kinder wird uU die Familienbeihilfe gewährt, da in diesem Fall die Haushaltszugehörigkeit gewahrt bleibt, vgl Abschnitt 02.05 FLAG Durchführungsrichtlinien 2009.
[61] VfGH 4.12.2001, B 2366/00.
[62] VfGH 20.6.2009, G 13/09.
[63] BGBl 34/2010 vom 15.6.2010.

Drittländern leben, ist als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt abzugsfähig (ausländische Transferzahlungen kürzen diese entsprechend). In den EB zur RV wird dies wie folgt begründet. *„In Bezug auf nicht haushaltszugehörige Kinder im Inland hat der VfGH die bestehende Rechtslage als ausreichend angesehen, weil die (dem anderen Elternteil zufließende) Familienbeihilfe auf die Geldunterhaltsverpflichtung anzurechnen ist (vgl. VfSlg. 16562/2002). Da im Bereich der EU und der EWR-Staaten der andere Elternteil eine der österreichischen Familienbeihilfe entsprechende Kinderförderung erhält, wird in der Z 2 die Abgeltungswirkung durch den Unterhaltsabsetzbetrag auf Kinder, die sich im Inland oder im EU-/EWR-Raum aufhalten, beschränkt."*

Diese Begründung überzeugt mE nicht. Der Gesetzgeber unterstellt damit, dass in allen EU/EWR-Ländern ausreichende – und als Unterhaltsersatz anzusehende – Transferleistungen an Unterhaltsverpflichtete gewährt werden. Der geschiedene Ehemann ist, zugespitzt, steuerlich besser gestellt, wenn seine geschiedene Ehefrau mit dem gemeinsamen Kind nach Australien zieht als beispielsweise nach Deutschland – „je weiter weg, desto besser". Es bleibt abzuwarten, ob diese jüngste Novellierung des § 34 Abs 7 EStG vor dem Verfassungsgerichtshof Stand hält.

1.3.4.2.7 Nicht steuerpflichtige Unterhaltsverpflichtete

Der OGH hatte bereits in einem der zahlreichen Urteile, die im Gefolge der VfGH-Erkenntnisse vom 27.6.2001 und vom 19.6.2002 ergangen waren, zu entscheiden, ob auch bei einem in Österreich ansässigen Unterhaltsverpflichteten, der jedoch mangels steuerpflichtigen Einkommens nicht steuerpflichtig ist, eine steuerliche Entlastung – konkret die Kürzung des zivilrechtlichen Geldunterhalts um die Familienbeihilfe – zu erfolgen habe.[64]

In dem an den OGH herangetragenen Fall ging es um die Bemessung der Geldunterhaltspflicht eines Mannes mit Wohnsitz in Österreich für seine Söhne. Der Mann war als Angestellter einer internationalen Organisation (IAEO) von der Einkommensteuer befreit. Der OGH geht in seinem Urteil auf die Argumentation des VfGH in ständiger Rechtsprechung ein, dass es verfassungsrechtlich geboten sei, einen Steuerpflichtigen mit Kindesunterhaltspflichten steuerlich zu entlasten, und diese Entlastung durch eine Kürzung des Geldunterhalts um die Familienbeihilfe zu erfolgen

[64] OGH 6 Ob 108/02d vom 19.12.2002.

habe. Im konkreten Fall jedoch, so der OGH, habe der Unterhaltsverpflichtete keine Einkommensteuer zu bezahlen, weshalb auch keine steuerliche Entlastung seiner Geldunterhaltspflichten geboten sei.

Gegen diese Entscheidung wurden gemeinschaftsrechtliche Bedenken vorgebracht.[65]

1.3.4.3 Ehegattenunterhalt

1.3.4.3.1 Rechtslage von 1953 bis 1981

Zur steuerlichen Abzugsfähigkeit musste nach dem EStG 1953, ident zum Kindesunterhalt, die Belastung außergewöhnlich sein, zwangsläufig erwachsen sein, die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen und größer sein, als sie der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse und gleichen Familienstandes entstehen. Wie für den Kindesunterhalt geht aus dieser Formulierung auch für den Ehegattenunterhalt nicht eindeutig hervor, ob Unterhaltsleistungen an Ehegatten abzugsfähig sind.

Unterhaltsleistungen an Ehepartner bei aufrechter Ehe wurden in der Geschichte des EStG nie als steuerlich abzugsfähig anerkannt, da diese Aufwendungen nicht als außergewöhnlich und zwangsläufig galten. Dies obwohl auch bei aufrechter Ehe ein gesetzlicher Unterhaltsanspruch seit jeher gegeben war. Auf den Vergleich zwischen unterhaltsberechtigten Ehepartnern bei aufrechter Ehe mit geschiedenen Ehepartnern aus verfassungsrechtlicher Sicht wird in Kapitel 2.5.1.3 im Detail zurück zu kommen sein.

Unterhaltsleistungen an geschiedene Ehegatten waren hingegen unter bestimmten Voraussetzungen abzugsfähig. Die Verwaltungspraxis erkannte Unterhaltsleistungen an geschiedene Ehegatten bereits seit 1953 als außergewöhnlich und zwangsläufig an. Der Gesetzgeber kodifizierte diese Praxis erstmals im EStG 1972, indem er in § 34 Abs 3 EStG folgende Definition der Zwangsläufigkeit aufnahm: *„Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann“*. Im letzten Satz dieses Abs 3 wurde außerdem als Rechtsvermutung ergänzt: *„Unterhaltsleistungen an geschiedene Ehegatten gelten stets dann als zwangsläufig erwachsen, wenn der den Unterhalt leistende Ehegatte wieder verheiratet ist“*.

[65] Vgl *Novacek*, Nicht steuerpflichtiger Unterhaltsschuldner, Berücksichtigung von Unterhaltszahlungen für Kinder, in FJ 6/2010, 209 ff, mwN.

Entscheidend für die Einordnung von Unterhaltsleistungen an geschiedene Ehegatten als außergewöhnliche Belastung war damit die ausdrückliche gesetzliche Vermutung, solche Leistungen seien „zwangsläufig“[66]. Dies jedoch – nach der Rechtslage des EStG 1972 (vor der Novellierung 1974) – nur dann, wenn der Unterhaltsverpflichtete wiederverheiratet war und insoweit gegenüber dem neuen Ehepartner ebenfalls Unterhaltspflichten bestanden. Mit anderen Worten: Die sich aus einer Scheidung ergebenden Unterhaltsverpflichtungen waren nicht per se abzugsfähig, sondern nur unter der Voraussetzung, dass dem Geschiedenen aus einer danach eingegangen weiteren Ehe zusätzliche Unterhaltsverpflichtungen erwuchsen.

Der Hintergrund für die Kodifizierung dieser gesetzlichen Vermutung der Zwangsläufigkeit lässt sich auf die Judikatur des VwGH zurückführen. Dieser war in langjähriger Rechtsprechung davon ausgegangen, dass von einer Zwangsläufigkeit der Aufwendung dann nicht gesprochen werden könne, wenn sie sich als Folge eines Verhaltens darstellt, zu dem sich der Steuerpflichtige freiwillig entschlossen hat.[67] Aufgrund dieser Auffassung hat der VwGH Unterhaltsleistungen an den geschiedenen Ehegatten – vor Einfügung der Rechtsvermutung im letzten Satz mit dem EStG 1972 – dann nicht als zwangsläufig erwachsen angesehen, wenn die Ehe aus dem Verschulden des Steuerpflichtigen geschieden worden war.[68] Denn die Eigenschaft einer Verpflichtung als „zwangsläufig“ sei nur dann anzunehmen, wenn sich der Steuerpflichtige den Folgen dieses Verhaltens aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen konnte; dies könne aber bei einem schuldhaften Verhalten regelmäßig nicht gesagt werden.[69]

Auch nach einer einvernehmlichen Scheidung konnte aber mit guten Gründen nicht von einer „Zwangsläufigkeit“ der Unterhaltsaufwendungen gesprochen werden, da es sich dabei auch um eine freiwillig eingegangene Leistung handelt, der sich der Steuerpflichtige aber sehr wohl *„aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen entziehen“* hätte können. Denn einer einvernehmlichen Scheidung nach § 55a EheG geht ein gemeinsam gestelltes Scheidungsbegehren voraus, das als freier

[66] § 34 Abs 3 EStG idF EStG 1972.
[67] Vgl etwa VwSlg. 923 F/1954.
[68] Vgl zB VwGH 29. 1. 1962 Z 693/61.
[69] Vgl *Schimetschek*, Steuerliche Berücksichtigung von Unterhaltsleistungen an den geschiedenen Ehegatten, FJ 1988, 25.

Willensentschluss kausal für alle seine weiteren Konsequenzen anzusehen ist.[70] Diese Ansicht hat auch der VwGH vertreten. Selbst wenn daher aus rechtlicher Sicht bei einem in einvernehmlicher Scheidung festgelegten Ehegattenunterhalt von einem „gesetzlichen Unterhalt" auszugehen ist, bedeutete dies noch nicht, dass damit ein den Unterhalt bei aufrechter Ehe übersteigender Anspruch begründet wird, der steuerlich abzugsfähig wäre.[71]

Vor diesem Hintergrund hat sich der Gesetzgeber schließlich entschlossen, mit dem EStG 1972 eine rechtliche Vermutung der Zwangsläufigkeit aufzunehmen, damit Unterhaltsleistungen an geschiedene Ehegatten unabhängig davon, ob die Ehe wegen Verschuldens oder einvernehmlich geschieden wurde, zumindest im Fall der Widerverheiratung steuerlich als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig waren. Die VwGH-Judikatur, die die Zwangsläufigkeit solcher Aufwendungen generell verneint hatte, wurde damit seitens des Gesetzgebers „umschifft". Ab dem EStG 1972 war damit klar, dass es für das Vorliegen des Tatbestandsmerkmals der „Zwangsläufigkeit" nicht auf die Art des Zustandekommens der Ehescheidung – ob aus Verschulden oder auf andere Weise – ankommen könne. Unterhaltsleistungen an geschiedene Ehegatten waren vielmehr stets zwangsläufig, wenn der Steuerpflichtige (Unterhaltsverpflichtete) wieder verheiratet war.

Das Erfordernis der Wiederverheiratung wurde jedoch bald wieder fallen gelassen: Mit der ESt-Novelle 1974 wurde § 34 Abs 3 wie folgt gefasst: *„Leistungen des gesetzlichen Unterhaltes an geschiedene Ehegatten gelten als zwangsläufig erwachsen"*. Diese neue Formulierung entspricht auch – wie der VfGH selbst im Erkenntnis vom 18.03.1982, G 36/80ua erwähnt – der *„jahrzehntelangen Praxis der Finanzbehörden"*. Auf diese Judikatur des VfGH wird im folgenden 2. Kapitel dieses Abschnittes noch zurück zu kommen sein.

Die Zwangsläufigkeit aller Unterhaltsleistungen an geschiedene Ehegatten – ob wiederverheiratet oder nicht – wird damit ab 1974 gesetzlich fingiert. Die einzige Einschränkung bestand fortan darin, dass nur Leistungen des gesetzlichen Unterhalts als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig waren. Darüber hinausgehende Leistungen wurden von dieser Fiktion der „Zwangsläufigkeit" nicht erfasst, und zwar auch dann nicht, wenn sich der Unterhaltsverpflichtete im Rahmen eines gerichtlichen Vergleiches

[70] Vgl *Schimetschek*, Steuerliche Berücksichtigung von Unterhaltsleistungen an den geschiedenen Ehegatten, FJ 1988, 25.
[71] So VwGH 20.10.1982, 81/14/68.

freiwillig zu diesen über die gesetzliche Verpflichtung hinausgehenden Leistungen verpflichtet hat.[72]

Mit anderen Worten, auch ohne Rücksicht auf die Wiederverehelichung konnten damit Leistungen des gesetzlichen Unterhalts an den geschiedenen Ehegatten zwangsläufig und damit als außergewöhnliche steuerliche Belastung abzugsfähig sein.[73] Das tatsächliche Bestehen einer Doppelbelastung mit Unterhalt, sprich ob sich nach Wiederverheiratung aus zwei gesetzlichen Unterhaltspflichten eine mehrfache Belastung tatsächlich ergeben hat, wurde ab 1974 abgeschafft und war dann erst später ab 1.1.1983 wieder zu prüfen.[74]

Die Bestimmung des § 34 Abs 3 EStG 1972, wonach Unterhaltsleistungen an geschiedene Ehegatten stets zwangsläufig waren, war ab 1977 Gegenstand mehrerer Verfassungsbeschwerden und wurde auch die Novellierung dieser Bestimmung mit der EStNov 1974 schließlich über Antrag des VwGH an den VfGH zur Prüfung herangetragen.[75] Der Gesetzgeber fasste aber in den nächsten Jahren, bevor noch ein VfGH-Erkenntnis dazu ergangen war, die Abzugsfähigkeit von Ehegattenunterhalt als außergewöhnliche Belastung zwischenzeitlich noch weiter. So lautete § 34 Abs7 EStG ab 1. Juli 1978: *„Leistungen des gesetzlichen Unterhalts an den geschiedenen Ehegatten sowie Abgeltungsbeträge gemäß § 98 ABGB, die aus Anlass der Scheidung, Aufhebung oder Nichtigerklärung der Ehe gezahlt werden, gelten als zwangsläufig erwachsen“*. Damit war ab Inkrafttreten dieser Neufassung ausdrücklich auch die Abgeltung für die Mitwirkung des Ehegatten im Erwerb des anderen (§ 98 ABGB) als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig.

1.3.4.3.2 Entwicklung von 1982 bis 1987

Erst 1982 hob der VfGH schließlich die gesetzliche Vermutung der Zwangsläufigkeit in § 34 Abs 3 EStG als gleichheitswidrig auf, da es am Erfordernis der Doppelbelastung durch Wiederverheiratung des Unterhaltsverpflichteten mangle.[76] In Reaktion auf dieses VfGH-Erkenntnis machte der Steuergesetzgeber die vom VfGH gebotene Kehrtwende.

---

[72] *Schimetschek*, Steuerliche Berücksichtigung von Unterhaltsleistungen an den geschiedenen Ehegatten, FJ 1988, 25, unter Verweis auf die Rechtsprechung des VwGH, u.a. VwGH 23.4.1979, 2399/77, VwGH 8.4.1987, 86/13/0173.
[73] So *oV*, *oT*, SWK 1980, A I 240.
[74] Siehe unten Kap 1.3.4.3.2.
[75] Vgl *oV*, *oT*, SWK 1980, A I 240.
[76] VfGH 18.3.1982, G 36/80 ua.

Folgende Neufassung des zweiten Satzes des § 34 Abs 3 EStG ist mit 1.1.1983 in Kraft getreten:

„Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann. Leistungen des gesetzlichen Unterhalts an den geschiedenen Ehegatten gelten stets dann als zwangsläufig erwachsen, wenn der den Unterhalt Leistende sich wiederverehelicht hat und soweit gegenüber dem nunmehrigen Ehegatten eine Verpflichtung zur Leistung des gesetzlichen Unterhalts besteht. Abgeltungsbeträge gemäß § 98 ABGB, die aus Anlass der Scheidung, Aufhebung oder Nichtigerklärung der Ehe gezahlt werden, gelten als zwangsläufig erwachsen."

Leistungen des gesetzlichen Unterhaltes an den geschiedenen Ehegatten wurden daher nach Inkrafttreten dieser Neufassung ausdrücklich nur insoweit als außergewöhnlich und zwangsläufig erwachsen anerkannt, als auch gegenüber dem nunmehrigen Ehegatten eine gesetzliche Unterhaltspflicht bestand.

Konkret verlangte diese zumindest nach *Kryda „unklar formulierte"*[77] gesetzliche Neuregelung von den Abgabenbehörden die Feststellung des Unterhaltsanspruches während des Bestandes der neu eingegangenen Ehe, um das Ausmaß der Doppelbelastung ermitteln zu können. Insofern waren die Abgabenbehörden fortan an die Anwendung der Bestimmung des § 94 ABGB zur Lösung dieser steuerlichen Rechtsfrage verwiesen, der den Unterhaltsanspruch während einer aufrechten Ehe regelt. Erst dieser nach bürgerlich-rechtlichen Regeln ermittelte Anspruch des nunmehrigen Ehegatten auf gesetzlichen Unterhalt stellte jene Doppelbelastung dar, in deren Ausmaß die Leistung des Unterhalts an den geschiedenen Ehegatten steuerlich begünstigt war. Bestanden zusätzlich Unterhaltspflichten gegenüber Kindern, waren die unten näher darzulegenden entsprechenden Kürzungen vorzunehmen. [78]

Nach der Rechtsprechung des OGH zu dem seit 1.1.1976 in Kraft stehenden § 94 ABGB waren im Wesentlichen drei Fälle der rechtlichen Unterhaltsbemessung nach Wiederverheiratung zu unterscheiden, die dann auch der Berechnung der außergewöhnlichen Belastung zugrunde zu legen waren:

---

[77] So *Kryda*, Die Absetzbarkeit von Unterhaltsleistungen an den geschiedenen Ehegatten ab 1. Jänner 1983, SozSi 1983, 174.

[78] Vgl *oV*, *oT*, SWK 1983, A I 73, unter Verweis auf den Erlass des BMF vom 27.1.1983, GZ 07 0104/1-IV/7/83, veröffentlicht in AÖFV Nr 64/1983.

1. Der nunmehrige Ehegatte führt den Haushalt und hat keine eigenen Einkünfte: die Höhe des Unterhaltsanspruchs des den Haushalt führenden Ehegatten wurde von den Gerichten im Allgemeinen mit einem Drittel des Nettoeinkommens des Unterhaltspflichtigen bemessen.

2. Der nunmehrige Ehegatte ist berufstätig und die Einkommen zweier berufstätiger Ehegatten weisen im Wesentlichen eine verschiedene Höhe auf: es galt an sich die Drittel-Regelung, dh der Unterhaltsanspruch des den Haushalt führenden Ehegatten betrug ein Drittel des Nettoeinkommens des Unterhaltspflichtigen, wobei jedoch nach dem dritten Satz des § 94 ABGB eigene Einkünfte des Haushaltsführenden entsprechend anzurechnen waren, dh den „Drittelanspruch" kürzten. Voraussetzung einer solchen Kürzung war eine wesentlich verschiedene Höhe der Einkommen der beiden berufstätigen Ehegatten. Dadurch sollte für den weniger verdienenden Ehegatten sichergestellt werden, dass *„diesem die Deckung der den Lebensverhältnissen beider Ehegatten angemessenen Bedürfnisse"* ermöglicht wurden.[79]

3. Beide nunmehrigen Ehegatten sind berufstätig bei im Wesentlichen gleicher Einkommenshöhe: Die Gerichte gingen in der Unterhaltsbemessung zumeist so vor, dass zunächst das Familieneinkommen (Summe beider Einkommen) ermittelt wurde; 40% des Familieneinkommens müssen dem weniger verdienenden Ehegatten zukommen. Der Unterhaltsanspruch dieses weniger verdienenden Ehegatten ergab sich daher aus der Differenz zwischen dem Familieneinkommen und seinem eigenen Einkommen.

Kinder aus der neuen Ehe verminderten die Unterhaltspflicht gegenüber dem nunmehrigen Ehegatten, wobei die Bemessungsgrundlage für die Unterhaltspflicht in der Gerichtspraxis um 10% je Kind reduziert wurde.

Im Ergebnis war damit nach der Neufassung des § 34 Abs 3 EStG ab 1.1.1983 eine Doppelbelastung, die auch zu einer steuerlich anerkannten außergewöhnlichen Belastung führte, nur dann gegeben, wenn im Falle der Wiederverehelichung eine Unterhaltsverpflichtung bestanden hat, sprich wenn ein Ehegatte entweder über keine Einkünfte verfügte oder wenn die Einkommen zweier berufstätiger Ehegatten eine wesentlich verschiedene Höhe aufwiesen (Fälle 1 und 2 oben).

[79] OGH 16.3.1977, EvBl 1977 Nr. 219.

Der nach diesen Grundsätzen ermittelte Anspruch des nunmehrigen Ehegatten auf Unterhalt (allenfalls unter Berücksichtigung von Kindern aus der neuen Ehe) stellte – wenn er im Vergleich zu dem an den geschiedenen Ehegatten zu leistende Unterhalt niedriger oder gleich hoch war – jene Doppelbelastung dar, in deren Ausmaß die Leistung des gesetzlichen Unterhaltes an den geschiedenen Ehegatten steuerlich als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig war. Mit anderen Worten, das Ausmaß der Verpflichtung gegenüber dem nunmehrigen Ehegatten bestimmte die Höhe der Abzugsfähigkeit, begrenzt aber mit dem an den geschiedenen Ehegatten zu leistenden Unterhalt.

Beispiel:

Der mit C wiederverheiratete A leistet bei einem monatlichen Einkommen von € 2.000 an die geschiedene Ehegattin B € 600. Die nunmehrige Ehegattin C verfügt über ein Einkommen von € 700 monatlich. Das verbleibende Familieneinkommen beträgt € 1.400 zzgl. € 700, sohin € 2.100, wovon 40% (€ 840) abzüglich € 700, sprich € 140 dem nunmehrigen Ehegatten an Unterhalt zukommen muss. Dieser Betrag stellt jenes Ausmaß an Doppelbelastung dar, in deren Höhe die an die geschiedene Ehegattin B geleisteten Unterhaltsleistungen als außergewöhnliche Belastung steuerlich abzugsfähig waren. Wäre die Zahlung an die geschiedene Ehegattin B niedriger als € 140, wäre nur im Ausmaß der tatsächlichen Zahlung an B eine Doppelbelastung gegeben gewesen.[80]

Variante: Bestehen zudem Unterhaltsverpflichtungen gegenüber zwei Kindern mit der nunmehrigen Ehegattin, so sind Kürzungen im Ausmaß von 10% je Kind vorzunehmen. Dies bedeutet, dass vom Familieneinkommen von € 2.100 nur noch 20% (€ 420) dem nunmehrigen Ehegatten an Unterhalt zukommen muss. Da diese € 420 geringer als das monatliche Einkommen der C von € 700 sind, steht C kein Unterhaltsanspruch zu. Daher ergibt sich in dieser Variante aber auch keine Doppelbelastung und damit keine steuerliche Abzugsfähigkeit von Unterhaltszahlungen an die geschiedene Ehegattin B.

Zusammengefasst waren daher seit 1953 Unterhaltsleistungen an geschiedene Ehepartner steuerlich grundsätzlich als außergewöhnliche Belastung absetzbar. Ab 1.1.1983 allerdings war die Abzugsfähigkeit der Höhe nach mit dem Ausmaß der

[80] Vgl *Kryda*, Die Absetzbarkeit von Unterhaltsleistungen an den geschiedenen Ehegatten ab 1. Jänner 1983, SozSi 1983, 174.

Doppelbelastung mit Unterhaltspflichten (gegenüber dem geschiedenen und dem nunmehrigen Ehepartner) begrenzt.

1.3.4.3.3 Umfassende Neuregelung mit EStG 1988

Mit dem EStG 1988 erfolgte mit dem neuen § 34 Abs 7 Z 3 EStG eine ausdrückliche Ausnahme der steuerlichen Abzugsfähigkeit von Ehegattenunterhalt als außergewöhnliche Belastung: *„Unterhaltsleistungen für den (Ehe)Partner [..] sind durch den Alleinverdienerabsetzbetrag abgegolten“*. Da der Alleinverdienerabsetzbetrag gem § 33 Abs 4 EStG jedoch nur bei gemeinsamer Haushaltsführung der Ehegatten gewährt wird, könnten Unterhaltszahlungen an getrennt lebende Ehepartner eine außergewöhnliche Belastung darstellen. Daher wurde mit dem neuen § 34 Abs 7 Z 4 EStG ausdrücklich klargestellt, dass Unterhaltszahlungen nur dann abzugsfähig sind, wenn diese beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden, zB bei Tragung von Krankheitskosten für geschiedene Ehepartner.

Somit ist ab Inkrafttreten des EStG 1988 mit 1.1.1989 im Vergleich zur Rechtslage der Jahrzehnte davor ein gravierender Einschnitt in Form der generellen Nichtabzugsfähigkeit von Ehegattenunterhaltsleistungen als außergewöhnliche Belastung erfolgt. Die Diskussionen um die Merkmale der Zwangsläufigkeit und Außergewöhnlichkeit durch Wiederverheiratung des unterhaltsverpflichteten ehemaligen Ehepartners wurden damit beendet. Wie bei Kindesunterhaltsleistungen wurde die steuerlich abzugsfähige Vorauszahlung von Unterhaltsleistungen an ehemalige Ehepartner noch im Jahr 1988 mittels eines BMF-Erlasses unterbunden; solche Vorauszahlungen wurden nicht als zwangsläufig und daher auch nicht steuerlich abzugsfähig anerkannt. [81]

Nunmehr ist daher nach dem EStG 1988 für Ehegatten- und Kindesunterhalt die gleiche Rechtslage im Hinblick auf die steuerliche Nichtabzugsfähigkeit dieser Leistungen geschaffen worden. In den EB[82] wird für beide Arten von Unterhaltsleistungen in einer gemeinsamen Begründung angeführt, dass die Zahlungen auf Ebene des Empfängers nicht steuerpflichtig seien. Dies rechtfertige die Nichtabzugsfähigkeit beim Leistenden. Der Gesetzgeber zieht damit erstmals die korrespondierende Behandlung von Zahler und Empfänger von Unterhaltsleistungen begründend heran, die er nun sowohl für

[81] Erlass des BMF vom 5.12.1988, 3.IV/7/88, infas 1989 H 4, 29, Pkt 3.
[82] Erläuternde Bemerkungen, ÖStZ 1988, 128.

Kindes- als auch Ehegattenunterhalt verankert hat. Mit anderen Worten, das Korrespondenzprinzip wurde erstmals ohne jegliche Ausnahme vom Gesetzgeber kodifiziert.

Dass damit aber Unterhaltsleistungen an getrennt lebende oder geschiedene Ehepartner im Gegensatz zu Kindesunterhalt steuerlich gar nicht berücksichtigt werden konnten – für Kindesunterhalt erfolgt ein Ausgleich durch Transferleistungen und Absetzbeträge, für getrennt lebende Ehepartner wird nicht einmal ein Absetzbetrag oÄ gewährt – stand dann in der Folge aber wiederum auf dem verfassungsrechtlichen Prüfstand.[83] Auf die unterschiedlichen Ergebnisse des VfGH in seiner Rechtsprechung zur allenfalls unter gewissen Voraussetzungen gebotenen steuerlichen Entlastung von Unterhaltsleistungen an getrennt lebende oder geschiedene Ehegatten wird in Kapitel 2.5.1.3 im Detail einzugehen sein. Die Nichtabzugsfähigkeit von Ehegattenunterhalt als außergewöhnliche Belastung nach EStG 1988 wurde jedoch bis heute nicht geändert.

2. Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofs

2.1 Der VfGH als Motor der gesetzlichen Entwicklung

Im vorigen Kapitel 1 wurde bereits ersichtlich, dass die gesetzliche Entwicklung der steuerlichen Behandlung von Unterhaltsleistungen, insbesondere was das Ausmaß der steuerlichen Abzugsfähigkeit und die Höhe von Absetzbeträgen betrifft, stets stark von der Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofs beeinflusst war. Hauptsächlich dann, wenn der Steuergesetzgeber die steuerliche Berücksichtigung von Unterhaltsleistungen für Kinder oder Ehegatten eingeschränkt hat, wurde der VfGH angerufen.

In der Folge sollen nun die wesentlichen Erkenntnisse des Verfassungsgerichtshofs auf dem Gebiet der Besteuerung von Unterhaltsleistungen in chronologischer Reihenfolge aufgerollt werden. Angesichts der Begründungen und grundsätzlichen Aussagen des VfGH zur Berücksichtigung persönlicher Verhältnisse von Steuerpflichtigen wird dessen Rolle als „Motor“ der gesetzlichen Entwicklung veranschaulicht.

Vorweg wird zum besseren Verständnis auf die Maßstäbe der Prüfung gesetzlicher Normen durch den VfGH, sprich die für den Bereich der Familienbesteuerung wesentlichen verfassungsrechtlich gewährleisteten Rechte und das Prüfungsschema des VfGH auf dem Gebiet der direkten Steuern eingegangen.

[83] Vgl dazu im Detail unten Kap 4.2.3.1 iZm Erk des VfGH vom 10.6.1992, B 1257/91.

2.2 Verfassungsrechtliche Vorgaben

2.2.1 Schutz des Privat- und Familienlebens nach Art. 8 EMRK

Aus dem Katalog der verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechte könnte der in Art 8 EMRK verankerte Schutz des Privat- und Familienlebens für die Familienbesteuerung Bedeutung haben. Dieses Freiheitsrecht schützt die gesamte individuelle Persönlichkeitssphäre.[84]

Im Bereich des nach Art 8 EMRK gewährleisteten Rechts auf Schutz des Familienlebens ist es etwa geboten, eheliche und uneheliche Kinder gleich zu behandeln.[85] Ein Eingriff in dieses Recht könnte durch steuerrechtliche Bestimmungen beispielsweise dann erfolgen, wenn der Gesetzgeber hinsichtlich der Abzugsfähigkeit von Unterhaltsleistungen zwischen ehelichen und unehelichen Kindern differenziert. Dies war jedoch in der Geschichte des EStG bei Kindesunterhaltsleistungen nie der Fall.[86]

In der Judikatur des VfGH zur steuerlichen Berücksichtigung von Unterhaltsleistungen an Kinder und Ehegatten hat allerdings das nach Art 8 EMRK gewährleistete Recht auf Schutz des Familienlebens bisher keine Rolle gespielt. Soweit ersichtlich, wurden in der Rechtsprechung des VfGH zur Familienbesteuerung gesetzliche Normen stets nur am Gleichheitssatz gemessen. Der Verfassungsgerichtshof hat zwar etwa in seiner Judikatur für Kindesunterhaltsleistungen die „Hälfteregel" entwickelt, nach welcher zumindest die Hälfte des an Kinder geschuldeten Unterhalts steuerlich entlastet sein müsse. Der Gerichtshof stützte sich dabei jedoch ausschließlich auf das Gleichheitsgebot, ohne den Schutz des Familienlebens oder andere Freiheitsrechte in seiner Begründung anzuführen.[87,88]

Vor diesem Hintergrund scheinen das Recht auf Privat- und Familienleben wie auch die anderen Freiheitsrechte (Freiheit der Erwerbstätigkeit, Freizügigkeit der Person und des Vermögens, Freiheit des Aufenthalts, der Einreise und der Auswanderung etc) im Hinblick auf Unterhaltsleistungen keine näheren Aufschlüsse geben zu können. Daher

[84] Vgl *Walter/Mayer/Kucsko-Stadlmayer*, Grundriss[10], 695.
[85] EGMR 13.6.1976, *Marckx*, EuGRZ 1979, 454.
[86] Vgl oben Kap 1.3.4.2.
[87] Hälfteregel: VfGH vom 17.10.1997, G 168/96, G 285/96; im Detail vgl weiter unten zum Gleichheitssatz Kap 2.2.3.
[88] Die Gleichheits- und Freiheitsprüfung wird vom VfGH formal oft nicht getrennt, oder werden Freiheitsrechte stets auch am Gleichheitssatz geprüft; vgl *Pöschl*, Gleichheit vor dem Gesetz, 574, mwN; siehe dazu im Detail unten Kap 2.2.3.

bleibt eine nähere Untersuchung dieser Freiheitsrechte in der Folge ausgeklammert. Auf diese Freiheitsrechte wird nur insofern zurück zu kommen sein, als diese auch für die Auslegung des Gleichheitssatzes durch den VfGH eine immer bedeutendere Rolle gewonnen haben.[89]

2.2.2 Legalitätsprinzip und Bestimmtheitsgrundsatz

Das Legalitätsprinzip – als wesentlichem Element des rechtstaatlichen Prinzips – nach Art 18 B-VG besagt, dass jeder Akt der Verwaltung nur auf Grund der Gesetze ausgeübt werden darf. Des Weiteren wird aus dem Legalitätsprinzip, konkret aus Art 18 Abs 1, auch der Bestimmtheitsgrundsatz abgeleitet, wonach eine gesetzliche Bestimmung derart eindeutig formuliert sein muss, dass der Einzelne sein Verhalten auch danach richten kann. Damit ist mit dem Legalitätsprinzip auch der Gesetzgeber selbst angesprochen.[90]

Im Steuerrecht drückt sich das Legalitätsprinzip im Bereich der Vollziehung beispielsweise durch die Überprüfung von Ermessensfehlern der Vollziehung, sprich der Finanzbehörden, aus.[91] Diese Kontrolle obliegt neben dem VfGH auch dem Verwaltungsgerichtshof, der zugleich auf die Rechtskontrolle beschränkt ist, ohne reformatorisch entscheiden zu können. Der Verfassungsgerichtshof ist im Rahmen der Prüfung nach Art 144 B-VG als Sonderverwaltungsgerichtshof tätig.[92] Die Prüfung der formellen oder materiellen Verfassungswidrigkeit von Gesetzen erfolgt durch den VfGH auf Grundlage von Art 140 B-VG.[93]

In der Steuergesetzgebung selbst spielt mitunter die Unbestimmtheit gesetzlicher Bestimmungen eine Rolle, die jedoch durch verfassungskonforme Interpretation oder gleichheitskonforme Auslegung vermieden werden kann. Zu diesem Zweck sind alle Auslegungsregeln heranzuziehen, die als gleichwertig anzusehen sind.[94] Der VfGH hat mehrmals ausgesprochen, dass die Unbestimmtheit eines Gesetzes iSd Art 18 B-VG nicht mit Undeutlichkeit gleichzusetzen ist und ein undeutlich formuliertes Gesetz daher noch nicht automatisch verfassungswidrig sei.[95] Entscheidend ist, dass aus einem

[89] Vgl dazu im Detail *Pöschl*, Gleichheit vor dem Gesetz, 568 ff (574).
[90] Vgl *Walter/Mayer/Kucsko-Stadlmayer*, Grundriss[10], 283.
[91] Vgl zu Ermessensfehlern im Detail *Walter/Mayer/Kucsko-Stadlmayer*, Grundriss[10], 287.
[92] Vgl zur Verwaltungsgerichtsbarkeit näher *Walter/Mayer/Kucsko-Stadlmayer*, Grundriss[10], 451
[93] Vgl zum Verfahren im Detail *Walter/Mayer/Kucsko-Stadlmayer*, Grundriss[10], 532ff.
[94] Nach Ansicht des VwGH kommt der Wort- und der grammatikalischen Interpretation ein Vorrang zu, vgl zB VwGH 25.2.1994, 93/12/0203.
[95] Vgl VfGH 26.2.2009, G 128/08 mit Zit der Vorjudikatur.

objektiven Prüfungsmaßstab von einer fiktiven Vergleichsperson mit juristischen Fähigkeiten der verfassungskonforme Inhalt der Norm ermittelt werden kann.[96]

Im Hinblick auf die steuerliche Behandlung von Unterhaltsleistungen ist anzumerken, dass der seit dem EStG 1988 (in Kraft seit 1.1.1989) in § 34 Abs 7 EStG angeordnete Ausschluss der Abzugsfähigkeit als außergewöhnliche Belastung nie in diesem hohen Maße detailliert beschrieben war wie in der derzeitigen Fassung des Gesetzes. Die Darstellung der Rechtsprechung des VfGH wird aufzeigen, dass es in früheren Fassungen des Gesetzes durchaus Bestimmungen gegeben hat, die gegen das Bestimmtheitsgebot des Art 18 B-VG verstoßen haben könnten. Wie bereits zuvor bei den Freiheitsrechten, bleibt aber auch hier die vorwegnehmende Anmerkung, dass sich der Verfassungsgerichtshof in der Familienbesteuerung, darunter auch zu den Steuervorschriften von Kindes- und Ehegattenunterhalt, soweit ersichtlich, stets auf eine gleichheitsrechtliche Prüfung beschränkt hat.[97]

2.2.3 Gleichheitssatz nach Art 7 B-VG

Die steuerlichen Regelungen der Berücksichtigung von Unterhaltslasten an Kinder und Ehegatten sind nach ständiger Rechtsprechung des VfGH jedenfalls am Gleichheitssatz zu messen. Ein Spannungsverhältnis zum Gleichheitssatz könnte beispielsweise bei Unterhaltsverpflichtungen gegenüber Kindern entstehen, wenn verheiratete Paare mit Kindern im Vergleich zu kinderlosen Paaren aus steuerlicher Sicht (unzulässigerweise) gleich oder ungleich behandelt werden, oder wenn Unterhaltsleistungen an eheliche im Vergleich zu unehelichen Kindern differenziert behandelt werden.[98]

Zudem könnte auch bei Unterhaltsverpflichtungen gegenüber Ehegatten ein Spannungsverhältnis zum Gleichheitssatz entstehen, wenn beispielsweise Unterhaltsverpflichtungen gegenüber geschiedenen und aufrechten Ehepartnern aus steuerlicher Sicht (unzulässigerweise) gleich oder ungleich behandelt werden. Auch eine Differenzierung zwischen Ehe und Lebensgemeinschaft könnte auf gleichheitsrechtliche Bedenken stoßen. Eine solche Differenzierung im Bereich der Erbschaftssteuer stellt jedoch nach dem VfGH keinen Eingriff in den Gleichheitssatz dar. Der Gerichsthof begründete dies im Jahr 2006 wie folgt: *„Das Eingehen einer Ehe begründet eine umfassende eheliche Lebensgemeinschaft, die nur unter besonderen*

[96] Vgl *Toifl*, Der subjektive Tatbestand, 42 f.
[97] Vgl dazu im Detail die unten in Kapitel 2.5 dieses Abschnitts zitierte VfGH-Judikatur.
[98] Nach der Jud des VfGH kann eine unterschiedliche Behandlung ehelicher und unehelicher Kinder nur in sehr gewichtigen Gründen gerechtfertigt werden, vgl VfSlg 12.735/1991.

Voraussetzungen wieder aufgelöst werden kann, und zieht eine Reihe von persönlichen Rechtswirkungen nach sich. Die Partner einer Ehe treffen insbesondere verschiedene Verpflichtungen, denen jeweils Rechtsansprüche des anderen Partners korrespondieren (§§ 90, 94 ff. ABGB). Partner einer nichtehelichen Lebensgemeinschaft sind derartigen Pflichten nach der derzeitigen Rechtslage nicht unterworfen; insbesondere sind sie einander nicht zu Unterhaltsleistungen verpflichtet; es steht ihnen überdies frei, die Gemeinschaft jederzeit aufzulösen […].“[99]

In Teilbereichen möge es zwar, so der VfGH weiter in diesem Erkenntnis, sachlich nicht mehr zu rechtfertigen sein, Ehe und Lebensgemeinschaften differenziert zu behandeln. Dies hänge von Art und Inhalt der gesetzlichen Regelung und dem jeweiligen Sachzusammenhang ab.[100] Gerade im Bereich der Erbschaftssteuer, so der VfGH, sei eine formale Anknüpfung an den Familienstand aber auch aus Praktikabilitätsgründen gewählt worden und daher verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden.[101] Dieses Erkenntnis aus dem Jahr 2006 zeigt, dass es nach dem derzeitigen Stand der gesellschaftlichen Entwicklung dem Gesetzgeber zumindest auf dem Gebiet der Erbschaftsteuer noch erlaubt ist bzw war, zwischen Ehe und Lebensgemeinschaft zu differenzieren. Inwieweit dies auch für die steuerliche Berücksichtigung von Unterhaltsverpflichtungen auf dem Gebiet der Einkommensteuer gültig ist, wird in der Folge noch näher untersucht.

Vorweg aber noch einige allgemeine Ausführungen zur Prüfung von Normen des EStG durch den VfGH. Der VfGH ist ganz generell ermächtigt, im Rahmen der Normenkontrolle nach Art 140 B-VG Gesetze, die verfassungsgemäß zustande gekommen sind, auf ihre Verfassungsmäßigkeit zu prüfen und im Falle der Verfassungswidrigkeit aufzuheben. Anders als etwa in Ungarn oder den Niederlanden, besteht diese Prüfungskompetenz auch für Normen des Steuerrechts im Allgemeinen und des EStG im Speziellen. Überdurchschnittlich oft beruft sich der VfGH dabei auf den Gleichheitssatz, ohne auf den ersten Blick speziellere Grundrechte auch in die Prüfung mit einzubeziehen. Dieser Befund gilt auch für die Rechtsprechung des VfGH zur steuerlichen Berückichtigung von Unterhaltsleistungen nach dem EStG.

[99] VfGH 12.10.2006, B 771/06.
[100] In ständiger Rechtsprechung des VfGH zur Haushaltsbesteuerung, VfGH Slg. 6516/1971, 5954/1969, 4239/1962, aber auch in anderem Zusammenhang (VfGH Slg. 6773/1972, 5750/1968, 4689/1964), hatte er ausgesprochen, dass das Eheverhältnis für sich keinen Anlass zur Differenzierung gegenüber Lebensgemeinschaften gibt, wenn es der besondere Sachzusammenhang erfordere.
[101] So der VfGH weiter im Erk 12.10.2006, B 771/06.

Im Rahmen der verfassungsgerichtlichen Normenkontrolle durch den VfGH ist zu beachten, dass diese zurückhaltend auszuüben ist und grundsätzlich nur groben Verstößen begegnet werden darf.[102] Der VfGH hält sich auch grundsätzlich an diese Vorgabe. Nicht außer Acht zu lassen ist nämlich ein gewisser Spielraum des Gesetzgebers, seine rechtspolitischen Vorstellungen oder Ziele zu verwirklichen, solange die Zielsetzungen vertretbar (im Sinne von begründbar[103]) sind und die Mittel geeignet erscheinen.[104] Gerade die historische Entwicklung der Familienbesteuerung zeigt aber, dass der VfGH in diesem Bereich mitunter für seine mangelnde Zurückhaltung kritisiert wurde. Konkret wurde dem VfGH vorgeworfen, unzulässigerweise in den rechtspolitischen Spielraum des Gesetzgebers einzugreifen. Darauf wird bei einzelnen in der Folge zu besprechenden Erkenntnissen noch zurück zu kommen sein.

Nicht jede gesetzlich unzulässige Gleich- oder Ungleichbehandlung ist vom VfGH als verfassungswidrig aufzuheben, sondern es ist stets zu prüfen, ob diese durch sachliche Gründe gerechtfertigt werden kann und, wenn ja, ob die Rechtfertigung auch verhältnismäßig ist. Einigkeit herrscht in Literatur und Judikatur darüber, dass ein behaupteter Eingriff eine gewisse Wesentlichkeitsgrenze (Schwellengewicht) zu überschreiten hat, da sich der Rechtsunterworfene durchaus Ungleichbehandlungen geringeren Ausmaßes gefallen lassen muss.[105]

Von der Literatur wurde das folgende dreistufige Prüfungsschema entwickelt:[106]

1. Sachgerechte Auswahl des Vergleichspaares: Auf dieser Stufe ist festzustellen, welche Regelungen (Normen) und welche Sachverhalte zu vergleichen sind; dies kann wesentlich für den Ausgang einer verfassungsrechtlichen Prüfung sein, da das „richtige" (im Sinne von gut ausgewählte) Vergleichspaar eine Weiche für die spätere Beurteilung der Begründetheit einer Gleich- oder Ungleichbehandlung sein kann. So spielte es bei der Beurteilung der Verfassungsmäßigkeit der Familienbesteuerung eine Rolle, ob in den Vergleich

[102] Vgl zum Wandel des VfGH zu verstärktem „judicial activism" seit den 1980er Jahren im Vergleich zu einer früheren „Demutshaltung" gegenüber dem Parlament *Berka*, Grundrechte, 498.
[103] Vgl die nähere Herausarbeitung bei *Pöschl*, Gleichheit vor dem Gesetz, 225. *Toifl* Der subjektive Tatbestand, 42 f, will die Grenze erst bei Fehlen eines „sachlich einleuchtenden Grundes" sehen.
[104] Vgl *Pöschl*, Gleichheit vor dem Gesetz, 222 mwN in FN 83.
[105] Vgl *Pöschl*, Gleichheit vor dem Gesetz, 230, die die vorzunehmende Interessensabwägung ausführlich beschreibt.
[106] Vgl idF *Berka*, Grundrechte, 510 f, der auch auf teilweise noch differenzierte Prüfungsschemata verweist.

Ehepaare mit Kindern und solche ohne Kinder einbezogen werden, oder ob besser verdienende Eltern mit weniger gut verdienenden Eltern verglichen werden.[107]

2. Sachlichkeitsprüfung: Beurteilung, ob für die gleiche oder unterschiedliche Behandlung des ausgewählten Vergleichspaares ein Rechtfertigungsgrund existiert. Dazu zählen die Legitimität des Regelungszwecks, und ob der Gesetzgeber dadurch allenfalls auftretende Ungleichbehandlungen in Kauf genommen hat.[108]
3. Verhältnismäßigkeit: Die Norm wird im Hinblick auf ihre Vertretbarkeit untersucht, dh sie muss auch angesichts eines legitimen Zieles verhältnismäßig sein. Teile der deutschen[109] und österreichischen[110] Literatur lehnen die Notwendigkeit dieser dritten Stufe vehement ab.

Im Ergebnis ist die Prüfung der Verfassungsmäßigkeit einer Norm am Gleichheitssatz von Interessensabwägungen (Wesentlichkeitsprüfung) und Wertungen geprägt, die in ihren jeweiligen zeitlichen und gesellschaftlichen Kontext eingebettet sind. Nachdem sich die rechtspolitischen Ziele des Gesetzgebers im Laufe der Zeit wandeln können, kann die gleichheitsrechtliche Beurteilung einer solchen Wandlung parallel dazu ausfallen oder auch nicht.[111] Darauf wird auch im Hinblick auf die steuerliche Berücksichtigung von Unterhaltsleistungen an Ehepartner und Kinder noch einzugehen sein.

Insgesamt lässt sich schlussfolgern, dass dem Gesetzgeber stets ein weiter rechtspolitischer Entscheidungsspielraum eingeräumt wird. Auch dem Steuergesetzgeber steht dieser Spielraum zur Verfügung, der sich insbesondere im Ziel einer sachgerechten Verteilung der Steuerlasten äußert.[112] Er kann dabei Wertungsspielräume nutzen, die auch vom Verfassungsgerichtshof anerkannt werden. Auf verfassungsrechtlichem Prüfstand stehen steuergesetzliche Regelungen mithin nur dann, wenn der Steuergesetzgeber bei Auswahl der Besteuerungsobjekte, bei der

[107] VfSlg 12.940/1991; auch darauf wird später nochmals zurückzukommen sein.
[108] Als legitim wurde vom VfGH zB das Ziel des Nachtarbeitsverbots für Frauen erachtet, nämlich jenes, Frauen vor den besonderen Belastungen zu schützen; vgl Vfslg. 11.774/1988, 13.038/1992. Daher durfte auch Frauen, die nachts arbeiten wollten, dies untersagt werden.
[109] Vgl *Hirschberg*, Verhältnismäßigkeit 111 ff.
[110] Vgl *Wiederin*, Aufenthaltsbeendende Maßnahmen, 98 mwN.
[111] Vgl zB zur Entwicklung der VfGH-Judikatur zur Geschlechtergleichberechtigung *Berka*, Grundrechte, S. 529f.
[112] In Österreich wurde jedoch, anders als in Deutschland, der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung nicht im Verfassungsrecht festgeschrieben.

Rechtsfolge oder bei der Festlegung des Spielraums für die Vollziehung tatsächlich und unsachlicherweise gleichheitswidrig agiert.[113]

Die Familienbesteuerung erscheint hierbei als Materie, die sowohl rechtspolitische Richtungsentscheidungen des Gesetzgebers geradezu herausfordert, als auch in der historischen Wandlung interessiert. Für beide Bereiche sei als Beispiel das zunehmende Auftreten von „Patchwork-Familien" in den letzen 20 Jahren genannt. Nicht zuletzt aus diesen Gründen wurde wohl die Verfassungsmäßigkeit der Familienbesteuerung öfters durch den VfGH in Prüfung gezogen.

2.2.4 Leistungsfähigkeitsprinzip

Das Leistungsfähigkeitsprinzip ist von seinem Grundgedanken auf den Gleichheitssatz zurückzuführen. Der Grundgedanke ist: Bei gleicher Leistungsfähigkeit ist eine einkommensteuerliche Gleichbehandlung verfassungsrechtlich geboten. [114]

Von Teilen der Lehre[115] wird beharrlich behauptet, das Leistungsfähigkeitsprinzip selbst existiere nicht als eine Art Zwischenstufe zwischen dem verfassungsrechtlichen Gleichheitssatz und dem einfachen Gesetzgeber, sondern die Steuergesetze seien stets direkt am Gleichheitssatz zu messen. Nach *Toifl*, der zwischen den divergierenden Meinungen zu vermitteln versucht, nicht zuletzt indem er die Unterschiede argumentativ auf ein Minimum reduzieren will, beschreibt das Leistungsfähigkeitsprinzip sehr wohl das vom einfachen Gesetzgeber geschaffene System des österreichischen Einkommensteuerrechts, nicht aber ein verfassungsrechtlich abgesichertes System.[116] Dazu gehöre auch die Möglichkeit des einfachen Gesetzgebers, begründetermaßen von diesem System abzugehen, indem er beispielsweise bestimmte Ausgaben (§ 20 EStG) als nicht abzugsfähig einstuft. Dieser Ansatz kann mit guten Gründen als Rechtfertigung dafür dienen, dass bestimmte Ausgaben der Privatsphäre einmal steuerlich abzugsfähig waren, es aber durch nachfolgende steuergesetzliche Änderungen zu einer Kehrtwende, dh einem Versagen der steuerlichen Abzugsfähigkeit gekommen ist. Die historische Entwicklung der

[113] Vgl *Toifl*, Der subjektive Tatbestand, 93.
[114] So VfGH 5.7.1994, 91/14/0064.
[115] *Gassner/Lang*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, Gutachten zum 14. Österreichischen Juristentag, III/1; krit. ua *Tipke*, Steuerrechtsordnung II^2 620 f.
[116] *Toifl*, Der subjektive Tatbestand, 99.

steuerlichen Berücksichtigung von Unterhaltsleistungen[117] kann dafür als Lehrbeispiel dienen.

Das Prinzip der persönlichen Leistungsfähigkeit wurde aus finanzwissenschaftlicher Sicht angesichts des Versuchs der Entwicklung eines rationalen Steuersystems als *ability-to-pay-approach* definiert.[118] Es besagt, dass jeder Steuerpflichtige entsprechend seiner individuellen Leistungsfähigkeit zum Steueraufkommen beitragen soll. Verwirklicht werden soll dies mittels der Besteuerung der vom Individuum am Markt realisierten Leistungsfähigkeit, also dem Nutzungspotential, das der Steuerpflichtige durch Leistungen am Markt umgesetzt hat und das ihm Einkünfte, sprich Geld oder geldwerte Vorteile, verschafft hat.[119]

Aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip ist das Nettoprinzip abzuleiten. In der Lehre wird allgemein das „objektive" vom „subjektiven" Nettoprinzip unterschieden.

Das „objektive Nettoprinzip" meint die grundsätzliche Abzugsfähigkeit von Aufwendungen zur Einkünfteerzielung; nur die Einnahmen abzüglich der Ausgaben, sohin der Gewinn dürfe als Saldogröße besteuert werden.[120] Von Relevanz ist nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip insofern die einkommensteuerliche Bemessungsgrundlage, als sich insbesondere auch die Frage stellt, welche Ausgaben die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen schmälern und daher als abzugsfähig – sprich die Steuerbemessungsgrundlage mindernd – anerkannt werden. Denn der Besteuerung soll nur das Einkommen unterworfen werden, über das der Steuerpflichtige auch tatsächlich frei verfügen kann.[121] Zentrale Frage in dieser Arbeit ist, unter welchen Voraussetzungen Unterhaltsverpflichtungen die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen schmälern und daher steuerlich abzugsfähig sein müssen. Mit *Doralt/Ruppe* spielt das Leistungsfähigkeitsprinzip letztendlich eine entscheidende Rolle im Zusammenhang mit der Beurteilung, welches Einkommen der Bemessung der Einkommensteuer zugrunde zu legen ist und wie das Einkommen zu besteuern ist. [122]

Das „subjektive Nettoprinzip" umschreibt einerseits die Notwendigkeit, unvermeidbare Aufwendungen der Privatsphäre ebenfalls steuerlich zu berücksichtigen. Darunter

[117] Vgl oben Kap 1.
[118] Nach *Beiser* handelt es sich daher nicht um eine Erfindung der Juristen; vgl Grundriss, 16.
[119] Vgl *Beiser*, Grundriss, 17 ff.
[120] Vgl *Beiser*, Grundriss 20 f.
[121] Vgl *Doralt*, EStG[11], § 34 Tz 1; *Doralt* bezeichnet den Abzug von Aufwendungen im Zusammenhang mit der Erzielung von Einkünften als „objektives Nettoprinzip".
[122] Vgl *Doralt/Ruppe*, 17 f.; BFH, BStBl 1988 I 814.

können auch Unterhaltsverpflichtungen auf Ebene des Leistenden fallen. Andererseits spielt für die Beachtung des „subjektiven Nettoprinzips" die Art der Besteuerung insofern eine Rolle, als der Einkommensteuertarif progressiv ausgestaltet ist und zudem ein Existenzminimum (derzeit € 11.000) steuerfrei bleiben soll, da der Steuerpflichtige erst nach Befriedigung seines persönlichen Lebensbedarfs über das (verbleibende) Einkommen tatsächlich verfügen kann.[123] Auch dies hat Bedeutung bei der Ausgestaltung der steuerlichen Behandlung von Unterhaltsleistungen, hier vor allem auf Ebene des Empfängers der Unterhaltsleistungen.

Von der Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofs wurde das Leistungsfähigkeitsprinzip jedenfalls als ein vom Gesetzgeber geschaffenes, grundlegendes Ordnungsprinzip erkannt. Ein Abgehen von einem solchen grundlegenden Ordnungsprinzip bedürfe, so der VfGH, jedenfalls einer sachlichen Rechtfertigung:[124]

„Von der Tarifgestaltung bis zur Ermöglichung des Abzuges außergewöhnlicher Belastungen von der Bemessungsgrundlage nimmt das Einkommensteuerrecht auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit Bedacht. Schon in seiner bisherigen Rechtsprechung ist der Verfassungsgerichtshof stets davon ausgegangen, daß die Bedachtnahme auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Einkommensteuerpflichtigen insofern geboten ist, als es einer sachlichen Rechtfertigung bedarf, wenn in einem Teilbereich von der Maßgeblichkeit der Leistungsfähigkeit abgegangen würde (vgl. VfSlg. 3334/1958 und 5740/1968; zur Vermögensteuer VfSlg. 8233/1978)."[125]

Prinzipiell sind im Einkommensteuerrecht Aufwendungen, die nicht mit der Erzielung der Einkünfte im Zusammenhang stehen, sondern die private Lebensführung betreffen, gem § 20 EStG nicht abzugsfähig. § 20 EStG stellt selbst Regeln auf, die eine Grenzziehung zwischen privaten, die Lebensführung betreffenden, und beruflichen Aufwendungen (Ausgaben) teilweise ermöglichen, zum anderen Teil aber auch rechtsbegründend vornehmen. Konkret hält § 20 Abs 1 Z 1 EStG fest, dass die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und den Unterhalt seiner Familie aufgewendeten Beträge nicht abzugsfähig sind, und ergänzt damit § 29 Z 1 EStG, wonach bestimmte

[123] Vgl *Doralt*, EStG[11], § 34 Rz 2.
[124] VfGH 12.12.1991, G 188, 189/91; ähnlich 17.10.1997, G 168/96; ebenso *Pöschl*, Gleichheit vor dem Gesetz, 598.
[125] VfGH G 188/91, 12.12.1991.

wiederkehrende Bezüge (ua Unterhalt) nicht steuerpflichtig sind.[126] § 20 Abs 1 Z 1 EStG schränkt aber nur den Sonderausgabenabzug dieser Aufwendungen nach § 18 EStG ein, der Abzug als außergewöhnliche Belastung nach § 34 EStG wird dadurch nicht ausgeschlossen.[127] Es stellt sich daher im Rahmen dieser Arbeit insbesondere die Frage, inwieweit es im rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers liegt, zumindest bestimmte Unterhaltsaufwendungen zum steuerlichen Abzug zuzulassen, obwohl diese auf den ersten Blick ausschließlich die private Lebensführung des Steuerpflichtigen betreffen.

Aus diesen Überlegungen ist bereits ersichtlich: Das Leistungsfähigkeitsprinzip steht stets im Spannungsverhältnis, Aufwendungen der privaten Sphäre über die Zuerkennung der steuerlichen Abzugsfähigkeit der Allgemeinheit zu überbürden, oder diese nur in engen Schranken zuzulassen. Vor diesem Hintergrund werden gerade bestimmte private Ausgaben nach § 20 EStG als steuerlich nicht abzugsfähig eingestuft, weil dies mit der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen nicht vereinbar wäre.[128] Dies könnte auch bei Unterhaltsaufwendungen dafür sprechen, diese nicht der Allgemeinheit zu überbürden, sondern als private Ausgaben den steuerlichen Abzug zu versagen.

Das Prinzip der Leistungsfähigkeit dient daher sowohl als Begründung dafür, dass gewisse private Aufwendungen abzugsfähig sein müssen (zB als außergewöhnliche Belastung), als auch zugleich dafür, anderen Privatausgaben die Abzugsfähigkeit zu versagen, weil die Verhältnismäßigkeit der Besteuerung sichergestellt sein muss. In dieses Spannungsfeld ist auch die steuerliche Berücksichtigung von Unterhaltsaufwendungen eingebettet.

Eine weitere vom VfGH angesprochene Spielart des Leistungsfähigkeitsprinzips zeigt sich in der Zulässigkeit von Pauschalierungen. Diese werden vom VfGH in ständiger Rechtsprechung als gerechtfertigte Maßnahme angesehen: *„Die Vermeidung aufwendiger Erhebungsmaßnahmen bei schwierig zu ermittelnden Sachverhalten durch Vornahme einer Pauschalierung ist geradezu ein Paradebeispiel einer einfacheren Vollziehung aus Gründen der Verwaltungsökonomie“*.[129] Zu Pauschalierungen zählen auch Absetzbeträge für Ehepartner und Kinder iSd § 33 EStG, die die Steuerschuld,

[126] Vgl *Doralt*, Grundriss[8], Rz 630.
[127] Vgl im Detail oben Kap 1.3.3.
[128] So VwGH 15.7.1998, 93/13/0205.
[129] VfSlg 9624/1983.

nicht bereits die Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer mindern. Konkret wird daher zu fragen sein, inwieweit es im rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers liegt, für Unterhaltsaufwendungen Pauschalierungen durch Absetzbeträge iSd § 33 EStG vorzunehmen.

2.3 Judikatur des VfGH zu Unterhaltsleistungen

Auf dem Gebiet der VfGH-Judikatur zur steuerlichen Berücksichtigung von Unterhaltsleistungen gibt es insbesondere seit dem Zeitpunkt, zu dem der Gesetzgeber begonnen hat, deren steuerliche Abzugsfähigkeit stark einzuschränken, viele Erkenntnisse. Den Beginn der Einschränkung der steuerlichen Abzugsfähigkeit von Unterhaltsleistungen durch den Gesetzgeber markiert das Inkrafttreten des EStG 1988 am 1.1.1989.[130]

Da der gesetzliche Ausschluss der Abzugsfähigkeit von Unterhaltsleistungen als Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Sonderausgaben bislang, soweit ersichtlich, nicht an den VfGH herangetragen wurde, ist das Thema der folgenden Kapitel insbesondere die VfGH-Judikatur zur Abzugsfähigkeit von Unterhaltsleistungen als außergewöhnliche Belastung. Zudem wird auch auf die VfGH-Judikatur zu den Absetzbeträgen für Kindes- und Ehegattenunterhaltsleistungen einzugehen sein, zumal diese, wie noch zu zeigen sein wird, zum Teil in einem untrennbaren Zusammenhang zur Abzugsfähigkeit als außergewöhnliche Belastung stehen. Schließlich wird auch noch auf Fragen zur verfassungskonformen Höhe staatlicher Transferleistungen im Wechselspiel mit der steuerlichen Abzugsfähigkeit einzugehen sein, die ebenfalls bereits mehrfach an den VfGH herangetragen wurden. Beginnen werde ich aber mit der Besteuerung beim Unterhaltsempfänger, weil sich auf hier – trotz der seit jeher gegebenen generellen Steuerfreiheit von Unterhaltsleistungen – gleichheitsrechtliche Fragen stellen könnten.

2.4 Besteuerung beim Unterhaltsempfänger

Der VfGH hat, soweit ersichtlich, bislang keine verfassungsrechtliche Begründung zur Steuerfreistellung von Unterhaltsleistungen beim Empfänger geliefert. Allerdings wurde die Verfassungskonformität der Steuerfreistellung von Unterhalt beim Empfänger bislang auch nie explizit an den VfGH herangetragen.

[130] Vgl dazu im Detail oben Kapitel 1.3.4.2.

Implizit hat der VfGH auch nicht den Ball aufgefangen, den ihm die Bundesregierung einmal[131] zugespielt hat, nämlich dass bei Kindern das Existenzminimum steuerfrei bleiben müsse. Der Verfassungsgerichtshof hat dazu im Urteil vom 12.12.1991[132] nur ausgeführt, dass man nicht bloß auf das „Existenzminimum des Kindes" – sohin den Unterhaltsempfänger „Kind" – Bedacht nehmen müsse, sondern vielmehr zu prüfen sei, ob Eltern mit Unterhaltspflichten gegenüber Kindern im Vergleich zu kinderlosen Steuerpflichtigen nachteilig besteuert würden. Der VfGH sieht daher das Vergleichspaar für die gleichheitsrechtliche Prüfung von Unterhaltspflichten nur auf Ebene der Unterhaltsleistenden, nicht auch bei den Unterhaltsempfängern angesiedelt.

Dieser Befund auf Ebene des Unterhaltsempfängers soll in der Folge nicht mehr näher hinterfragt werden. Die gleichheitsrechtliche Prüfung auf Ebene der Unterhaltsleistenden, nämlich im Zusammenhang mit der steuerlichen Abzugsfähigkeit von Unterhaltsleistungen an Kinder und an (geschiedene) Ehepartner hat jedoch eine wechselvolle Geschichte erfahren, die auch Aufschlüsse über die verfassungsrechtlich gebotene Berücksichtigung von Familienlasten im Allgemeinen gibt. Darauf ist in den folgenden Kapiteln im Detail einzugehen.

2.5 Abzugsfähigkeit beim Unterhaltsleistenden

2.5.1 Abzug als außergewöhnliche Belastung

2.5.1.1 Gemeinsame Grundlagen für Kindes- und Ehegattenunterhalt

Wie oben in Kapitel 1 ausgeführt, schloss das EStG 1953 zunächst den Abzug von Unterhaltsleistungen als außergewöhnliche Belastung nicht grundsätzlich aus, wenngleich sowohl die Abzugsfähigkeit von Kindes- als auch Ehegattenunterhaltslasten nicht ausdrücklich normiert war. Nach § 33 EStG 1953 war eine Ausgabe dann als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig, wenn sie größer war, *„als sie der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse und gleichen Familienstandes entstehen."* Zumindest nach der Verwaltungspraxis war dies bei Kindes- und Ehegattenunterhaltslasten regelmäßig der Fall.

[131] Im Verfahren G 189/91.
[132] G 189/91.

Mit der Verfassungskonformität dieser Bestimmung hat sich der VfGH in seinen Erkenntnissen vom 20. Juni 1964[133] und vom 19. Dezember 1974[134] befasst und diese als verfassungsgemäß beurteilt. Von diesen Erkenntnissen abgesehen, hat der VfGH in der Folge aber doch einige gesetzliche Regelungen zur steuerlichen Abzugsfähigkeit von Unterhaltsverpflichtungen als außergewöhnliche Belastung als gleichheitswidrig aufgehoben. Diese Erkenntnisse werden in der Folge im Detail dargestellt, wobei wiederum zwischen dem Kindes- und dem Ehegattenunterhalt getrennt wird.

2.5.1.2 Kindesunterhalt

2.5.1.2.1 Steuerliche Abzugsfähigkeit des Heiratsguts

Während Kindesunterhaltszahlungen nach dem EStG 1953 als außergewöhnliche Belastung anerkannt waren, wurde das Heiratsgut – das früher ebenfalls als Kindesunterhaltszahlung angesehen worden war – durch Aufnahme einer ausdrücklichen Bestimmung in § 34 Abs 2 letzter Satz EStG 1972 idF 1983 als nicht abzugsfähig erklärt. In der Folge hatte der VfGH bereits 1987 zu prüfen, ob dieser Ausschluss der Abzugsfähigkeit des Heiratsgutes verfassungswidrig ist. Mit Erkenntnis vom 18.06.1987[135] bejahte er die Gleichheitswidrigkeit mit folgender Begründung:

„Es steht dem Gesetzgeber sicherlich frei, Begünstigungen wie etwa die im §34 EStG 1972 enthaltenen zu schaffen […]. Es stünde dem Gesetzgeber auch frei, die in §34 EStG 1972 enthaltene Begünstigung als solche abzuschaffen, wenn er den damit verbundenen Einnahmenentfall oder den Verwaltungsaufwand als zu hoch erachtet. Wenn der Gesetzgeber aber die Begünstigung nach einem bestimmten - dem Sachlichkeitsgebot entsprechenden - System gewährt, bedarf ein Abweichen von einem solchen System (wie hier bei Heiratsgut und Ausstattung) abermals einer sachlichen Rechtfertigung […].“

Anders gesagt können der hohe Verwaltungsaufwand, der mit der Überprüfung der Voraussetzungen für die Abzugsfähigkeit des Heiratsgutes einhergeht, und die Missbrauchsanfälligkeit nicht als alleinige Begründung für die Sachlichkeit einer Regelung herangezogen werden, die das Heiratsgut generell von der steuerlichen Abzugsfähigkeit ausschließt. Der Gesetzgeber hat das Erkenntnis des VfGH vollinhaltlich anerkannt und § 34 Abs 2 letzter Satz EStG 1972 idF 1983 wieder

[133] VfGH Sammlung 4729.
[134] VfGH Sammlung 7467.
[135] C 316/85.

gestrichen. Das Heiratsgut blieb damit bis zum Inkrafttreten des EStG 1988 steuerlich abzugsfähig.

2.5.1.2.2 Diskriminierung intakter Familien

Nach § 34 Abs 2 EStG 1972 waren Unterhaltsleistungen an uneheliche Kinder und an Kinder aus geschiedenen Ehen steuerlich nicht ausdrücklich abzugsfähig, sie wurden aber von der Verwaltungspraxis als zwangsläufig und außergewöhnlich erachtet und zum steuerlichen Abzug zugelassen. Hingegen waren Unterhaltsleistungen an im gleichen Haushalt lebende Kinder bei aufrechter Ehe steuerlich nie abzugsfähig, da die oben zitierte Bestimmung die Wendung enthielt, dass eine Belastung, um außergewöhnlich zu sein, höher sein müsse als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen *„gleichen Familienstandes"* erwachse. Diese Wendung wurde von der Verwaltung so ausgelegt, dass bei aufrechter Lebensgemeinschaft mit dem Ehepartner und den Kindern Unterhaltslasten für Kinder im Verhältnis zu anderen Steuerpflichtigen nicht außergewöhnlich seien; nur bei anderem Familienstand – sprich nach Trennung oder Scheidung der Ehepartner und nachfolgend aufgelöster Haushaltsgemeinschaft mit den Kindern – sei eine Außergewöhnlichkeit gegeben.

Mit Erkenntnis vom 12.12.1991, G 188/91 und G 290/91 hob der VfGH die entsprechenden Bestimmungen des EStG 1972 und des EStG 1988 als verfassungswidrig auf,[136] da die Diskriminierung von Personen mit Unterhaltspflichten für Kinder gegenüber Personen ohne Unterhaltspflichten für Kinder gleichheitswidrig sei.[137] Mit anderen Worten, auch Unterhaltspflichten für Kinder bei intakter Familie müssen steuerlich abzugsfähig sein, wenn eine steuerliche Berücksichtigung nach einer Trennung vorgesehen ist.

Ausgangspunkt des Gesetzesprüfungsverfahrens G 188/91 war ein Vorarlberger Rechtsanwalt mit Obsorgepflichten für seine fünf im selben Haushalt lebenden Kinder. Im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung für die Jahre 1987 und 1988 wurde ihm die Berücksichtigung dieser Sorgepflichten als außergewöhnliche Belastung abgewiesen. Er führte eine verfassungswidrige Diskriminierung kinderreicher Familien mit steuerrechtlichen Mitteln ins Treffen. Unterhaltsverpflichtete Väter nicht mehr intakter Familien würden steuerrechtlich begünstigt, da deren Unterhaltslasten voll als

[136] Aufhebung von Teilen des § 34 Abs 2 sowie des § 34 Abs 7 EStG.
[137] Vgl dazu die Rechtsprechungsübersicht bei *Zorn*, Kindesunterhalt und Verfassungsrecht, SWK 2001, S 799.

außergewöhnliche Belastung berücksichtigt würden. Darüber hinaus erscheine es verfassungsrechtlich nicht zulässig zu sein, die zum Unterhalt ihrer Kinder verpflichteten Eltern – besonders wenn diese in aufrechter Ehe leben – diese Last im Wesentlichen allein tragen zu lassen. Eine Diskriminierung sei zudem jedenfalls dann gegeben, wenn die steuerliche Nichtanerkennung von Unterhaltspflichten im Ergebnis zu einer Besteuerung bis auf das Existenzminimum führe.[138]

Der Verfassungsgerichtshof folgte den Ausführungen des Beschwerdeführers im Ergebnis, indem er die Wortfolge *„und gleichen Familienstandes“* in § 34 Abs 2 EStG 1972 mit Erkenntnis vom 12.12.1991, G 188/1991, als verfassungswidrig aufhob.[139] Mit Streichung dieser Wortfolge wollte der VfGH dem Gesetzgeber ermöglichen, Kinderlasten – ob an haushaltszugehörige oder nicht haushaltszugehörige Kinder – als außergewöhnliche Belastung zum steuerlichen Abzug zuzulassen.

Im Grundsatz erkannte der Gerichtshof, dass der Gleichheitssatz des Art 7 Abs 1 B-VG die gleiche Besteuerung einer Person mit bestimmter Einkommenshöhe mit Unterhaltslasten für Kinder und einer anderen Person mit gleich hohem Einkommen, jedoch ohne Geldunterhaltslasten für Kinder, verbiete: Ungleiches dürfe nicht gleich behandelt werden.

Im Detail sah der Gerichtshof den Gleichheitssatz in dreifacher Beziehung verletzt:

1. In der Diskriminierung der Unterhaltspflicht für Kinder mit jener für geschiedene Ehegatten (§ 34 Abs 3 Satz 2 EStG 1972, wonach Unterhaltsleistungen an geschiedene Ehegatten als zwangsläufig anerkannt wurden): *„Der Verfassungsgerichtshof kann […] nicht erkennen, worin sich Unterhaltspflichten gegenüber mehreren Kindern von Unterhaltspflichten gegenüber mehreren - nämlich den gegenwärtigen und allfälligen früheren - Ehegatten unterscheiden sollen. Die in Prüfung gezogene Wortfolge scheint vielmehr schon deshalb gleichheitswidrig zu sein, weil sie in unsachlicher Weise - und damit willkürlich - den Abzug bestimmter familienrechtlicher Lasten ausschließt, während andere die Bemessungsgrundlage mindern.“*
2. In der Diskriminierung der Belastung durch Kinder mit anderen außergewöhnlichen Belastungen (§ 34 Abs 1 EStG); für beide galt nämlich, dass

[138] Vgl *oV*, Hohe Kinderanzahl könnte zu außergewöhnlicher Belastung führen, SWK 1991, T 33.
[139] Inkrafttreten mit 31. Dezember 1992.

die Belastung – neben den übrigen Merkmalen – größer sein müsse als sie der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleichen Familienstandes erwachse; der Gerichtshof sah eine unsachgerechte Ungleichbehandlung darin, dass das Kriterium der Außergewöhnlichkeit dann als nicht gegeben angesehen wurde, wenn eine Belastung eine große Gruppe von Steuerpflichtigen in einer spezifischen Situation in gleicher Weise trifft; man könne aber nicht verlangen, dass beispielsweise einem Steuerpflichtigen mit fünf Kindern – um das Kriterium zu erfüllen – höhere Belastungen erwachsen müssten als einem anderen Steuerpflichtigen mit ebenfalls fünf Kindern (arg: „und gleichen Familienstands", zu dem auch die Kinderanzahl zähle).

3. In der Diskriminierung der Leistungsfähigkeit unterhaltspflichtiger Eltern mit der Leistungsfähigkeit kinderloser Steuerpflichtiger: die Notwendigkeit, aus dem erzielten Einkommen (auch) den Kindern Unterhalt zu leisten, verringere die steuerliche Leistungsfähigkeit der Eltern und sei nicht bloß Sache privater Lebensgestaltung oder persönlichen Risikos. Als Begründung wird angeführt, dass Kinder unter dem besonderen Schutz der Gesetze stünden (§ 21 Abs 1 ABGB) und eine vielfältige Förderung durch die Gesellschaft – zu Recht – erhielten. Dass die Eltern diese Belastung vermeiden könnten – wohl gemeint, indem sie erst gar keine Kinder bekommen – könne den Eltern im Sinne der Vermeidbarkeit von Unterhaltsaufwendungen nicht entgegengehalten werden: *„Die Unterhaltspflicht trifft sie zwangsläufig und ihre Erfüllung dient auch den Interessen der Allgemeinheit."* Denn *„erst durch die Leistungen der folgenden Generation wird der weitere Fortbestand der Volkswirtschaft gesichert und die Versorgung im Alter ermöglicht"*. Darüber hinaus kann der Verfassungsgerichtshof auch kein öffentliches Interesse an einer Beschränkung der Kinderzahl erkennen.[140]

Der VfGH hat damit gleich drei Vergleichspaare identifiziert und deren Gleich- bzw Ungleichbehandlung als unsachlich und damit verfassungswidrig erkannt. Seine Begründung enthält Hinweise auf ein Interesse der Allgemeinheit daran, dass Kinder geboren und aufgezogen werden, wie auch auf den besonderen Schutz der Gesetze, unter dem Kinder stehen. Auf den gebotenen Schutz der Familie nach Art 8 EMRK geht der Gerichtshof in diesem Urteil zwar nicht explizit ein, obwohl ihm sogar der Beschwerdeführer dafür Anlass gegeben hätte. Dieser hatte neben einem Verstoß gegen

[140] Vgl *Holoubek/Lang*, Rechtsprechungsübersicht VfGH, ecolex 1991, 430.

den Gleichheitssatz auch ins Treffen geführt, dass die von ihm behauptete Diskriminierung kinderreicher Familien *„das Grundrecht auf Gründung einer Familie als substanzlose Floskel erscheinen“* lasse.[141] Im Ergebnis zeigt die Begründung des VfGH aber zumindest implizit, dass der Inhalt des Art 8 EMRK bei der Auslegung des Gleichheitssatzes Bedeutung hat.

In diesem richtungsweisenden Erkenntnis hat der VfGH auch aufschlussreiche Aussagen zur Art und Weise, wie der Gesetzgeber einen verfassungsgemäßen Zustand der Familienbesteuerung herzustellen habe, getroffen. Einerseits sind Familienlasten entsprechend zu berücksichtigen, andererseits hat der VfGH aber auch betont, dass es im Ermessen des Gesetzgebers liege, welche Maßnahmen er ergreift: *„Er kann den Tarif entsprechend gestalten, taugliche Frei- oder Absetzbeträge vorsehen und direkte Leistungen (z.B. aus dem Familienlastenausgleichsfonds) gewähren und diese oder andere Maßnahmen auch nebeneinander einsetzen. Soweit Teile des Einkommens durch die Wirkung der Familienbeihilfen von der Steuerbelastung freigestellt werden, ist dies ebenso zu berücksichtigen, wie bei der Feststellung der Höhe der besonderen Belastung der Eltern. Eine gleichmäßige Besteuerung unterhaltspflichtiger Eltern und nicht unterhaltspflichtiger Personen (der gleichen Einkommensstufe) verlangt auch nicht, daß der Gesetzgeber bei Bedachtnahme auf die tatsächlichen Unterhaltsleistungen (und der darauf entfallenden Steuer) etwa individuell-konkrete Leistungen oder Leistungspflichten berücksichtigen müßte (die in der Familiengemeinschaft regelmäßig gar nicht feststellbar sind). Vielmehr darf er von Durchschnittswerten ausgehen und der Bemessung der Steuer jenen Unterhalt zugrundelegen, der sich aus dem für die Besteuerung in Frage kommenden Einkommen unter Außerachtlassung steuerlich irrelevanter Einkommensteile oder Vermögenswerte typischerweise ergibt. Und er kann den gebotenen Lastenausgleich durch eine der unterschiedlichen Leistungsfähigkeit entsprechende unterschiedliche Verteilung der Steuerlast - also durch eine Umschichtung zulasten der nicht Unterhaltspflichtigen - zugleich aufkommensneutral gestalten.“*

Im Ergebnis wird daraus deutlich, dass der VfGH nicht die Notwendigkeit des (vollen) Abzugs von Unterhaltslasten als außergewöhnliche Belastung – sei es bei aufrechter Ehe oder nach Auflösung der Haushaltsgemeinschaft mit dem Ehepartner und den

[141] In Deutschland hat das BVerfG im Beschluss vom 29.5.1990, BvL 20/84 ua, hingegen dieses Prinzip ausdrücklich erwähnt und die Pflicht des Staates, Ehe und Familie durch geeignete Maßnahmen zu fördern, hervorgehoben.

gemeinsamen Kindern nach einer Trennung bzw Scheidung – als geboten ansieht. Vielmehr könne der Gesetzgeber auch durch Transferleistungen wie die Familienbeihilfe oder steuerliche Absetzbeträge geeignete Vorkehrungen treffen.[142] Vom VfGH wurde in diesem Erkenntnis auch noch offen gelassen, in welcher Höhe Kindesunterhalt steuerlich berücksichtigt werden müsse. Nicht zuletzt wird vom VfGH betont, dass aus der unterschiedlichen Leistungsfähigkeit von Steuerpflichtigen mit Kindern im Vergleich zu Steuerpflichtigen ohne Kinder eine Verschiebung der Steuerlast zu kinderlosen Steuerpflichtigen erfolgen könne.

Der Gesetzgeber reagierte auf das Urteil vom 12.12.1991 mit dem Familienbesteuerungsgesetz 1992[143]. Im Wesentlichen wurde mit dieser Reform das Familienbeihilfensystem neu geordnet, der Kindes- und Unterhaltsabsetzbetrag eingeführt, der Alleinverdienerabsetzbetrag erhöht und der Alleinerzieherabsetzbetrag neu geschaffen. Ein steuerlicher Abzug von Kindesunterhalt wurde hingegen nicht (wieder) eingeführt. Im Gegenteil wurde in § 34 Abs 7 EStG der Satz eingefügt, dass Unterhaltsleistungen für Kinder durch die Familienbeihilfe und gegebenenfalls den Kinderabsetzbetrag abgegolten sind.

2.5.1.2.3 Entwicklung der „Hälfteregel“ 1997

Der Gesetzgeber hat mit dem Familienbesteuerungsgesetz 1992 versucht, die wesentlichen Aussagen des Verfassungsgerichtshofs zum Kindesunterhalt im Urteil vom 12.12.1991 möglichst sorgfältig zu verarbeiten. So geht aus den EB[144] hervor, dass er gerade die Kinderstaffel im Bereich der Absetzbeträge, die in einer mit der Kinderzahl ansteigenden Berücksichtigung von Kinderlasten resultiert, *„als familienpolitische Maßnahme zu verstehen [sei], die sich in ihren konkreten Wirkungen an die durch den VfGH potentiell geschaffene Rechtslage annähert“*.[145]

In der Literatur wurden bereits nach Vorliegen des Gesetzesentwurfes zum Familienbesteuerungsgesetz 1992 Zweifel laut, ob damit allen vom VfGH erkannten Erfordernissen tatsächlich Genüge getan werde.[146] Insbesondere sei der Kinderabsetzbetrag als vom Einkommen unabhängige, absolute Größe vorgesehen, der

[142] Ähnlich das deutsche BVerfG, Beschluss vom 29.5.1990, BvL 20/84 ua.
[143] BGBl 1993/212.
[144] *oV*, Zur Neuordnung der Familienbesteuerung ab 1993, aus den amtlichen Erläuterungen, SWK 1992, T 39.
[145] Vgl ebenda.
[146] Vgl *Swoboda*, Familienbesteuerung weiterhin verfassungswidrig? RdW 1992 Heft 6, 225 ff (226); ähnlich kritisch *Ruppe*, RdW 1992, 412 ff.

VfGH hingegen habe ausgesprochen, dass das Einkommen für die Bemessung der steuerlichen Berücksichtigung von Unterhaltslasten zu berücksichtigen sei. Außerdem werde wiederum nur zwischen Unterhaltsverpflichteten umgeschichtet, jedoch nicht – wie vom VfGH gefordert – zwischen Steuerpflichtigen mit Unterhaltspflichten gegenüber Kindern und jenen ohne Kinderlasten. Insgesamt seien die geplanten gesetzlichen Maßnahmen zum einen unzureichend, zum anderen konträr zu den Vorgaben des Verfassungsgerichtshofs.[147]

Mit der einkommensunabhängigen Anhebung der Absetzbeträge für Kindesunterhalt hatte der Gesetzgeber gehofft, die vom VfGH eingemahnte horizontale Gleichheit zwischen Steuerpflichtigen mit Unterhaltspflichten gegenüber Kindern und kinderlosen Steuerpflichtigen, trotz der in der Literatur geäußerten Bedenken, angemessen hergestellt zu haben.[148]

Mit Beschluss vom 27.6.1996[149] leitete der VfGH allerdings bereits ein Gesetzesprüfungsverfahren im Hinblick auf die mit dem Familienbesteuerungsgesetz 1992 „nachgebesserte" Rechtslage ein. Diesmal sollten gleich mehrere Bestimmungen, nämlich die Wortfolge *„und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen"* in § 20 Abs 1 Z 1, § 33 Abs 1 Z 3, § 34 Abs 7 und § 57 Abs 2 Z 3 EStG der verfassungsrechtlichen Prüfung unterzogen werden. Zudem hatte sich der VfGH auch mit der Frage auseinandersetzen, ob die neuen Transferleistungen (nach dem Familienbesteuerungsgesetz 1992) ausreichen, die sich für den Steuerpflichtigen aus der Unterhaltspflicht ergebende Belastung angemessen – an Stelle einer steuerlichen Abzugsfähigkeit – abzugelten.

Mit den Erkenntnissen vom 17.10.1997[150] und vom 28.11.1997[151] sprach der VfGH aus, dass diese letzte Frage, ob die neuen Transferleistungen ausreichen, um die sich für den Steuerpflichtigen aus der Unterhaltspflicht ergebende Belastung angemessen – an Stelle einer steuerlichen Abzugsfähigkeit – abzugelten, zu verneinen sei: konkret werde die steuerliche Belastung durch Unterhaltsleistungen an Kinder durch das Familienbesteuerungsgesetz 1992 nur zum Teil mit Transferleistungen ausgeglichen.

---

[147] Vgl *Swoboda*, RdW 1992 Heft 6, 225 ff (226).
[148] Vgl *Sturn/Dujmovits*, Die Verfassungsmäßigkeit der Berücksichtigung von Kinderlasten, ÖStZ 1996, 497, mwN.
[149] B 7/95-9 vom 27.6.1996.
[150] G 168/96, G 285/96.
[151] G 451/97.

In der Urteilsbegründung verweist der VfGH einmal mehr auf das als Grundsatz des Ertragsteuerrechts geltende Leistungsfähigkeitsprinzip, und – unter Hinweis auf dazu ergangene Vorjudikatur[152] – darauf, dass es einer besonderen sachlichen Rechtfertigung bedürfe, wenn in einem Teilbereich des Ertragsteuerrechts von diesem Grundsatz abgegangen werde. Der Gerichtshof wiederholt im Wesentlichen seine frühere Aussage, dass Unterhaltslasten für Kinder die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen zweifelsfrei mindern, und dass es im rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers stünde, auf welche Weise er der so verminderten Leistungsfähigkeit Rechnung trage. Der VfGH im Erkenntnis vom 17.11.1997 wörtlich: „*Gegenstand des Prüfungsverfahrens ist also nicht die Verfassungsmäßigkeit von Maßnahmen der Familienförderung oder die Beurteilung der Frage, welches das beste System der Familienbesteuerung ist, sondern (nur) die Frage der Verfassungsmäßigkeit der steuerlichen Belastung jener Einkommensteile, die vom Steuerpflichtigen für Unterhaltsleistungen an Kinder verwendet werden müssen […]*“. Es sei geboten, dass Steuerpflichtige mit Unterhaltspflichten gegenüber Kindern nicht nachteilig gegenüber kinderlosen Steuerpflichtigen behandelt würden, da Kinder nicht bloß Sache privater Lebensgestaltung seien, wie ebenfalls im mehrfach zitierten Urteil vom 12.12.1991 näher dargelegt wurde. Ausgehend von dieser Überlegung sei es jedenfalls nicht sachgerecht, sämtliche Einkommensteile, die der Unterhaltsverpflichtete an seine Kinder weiterleiten muss, zu besteuern, da dieses Einkommen dem Unterhaltsverpflichteten gar nicht zur Verfügung stünde.[153]

Kernaussage der beiden VfGH-Erkenntnisse vom 17.10.1997 und vom 28.11.1997 und damit eine Weiterentwicklung seiner Judikatur aus den Jahren 1991 und 1992 ist die so genannte „Hälteregel“: es müsse zumindest die Hälfte des an Kinder geschuldeten Unterhalts steuerlich entlastet sein. Auch dies könne wiederum entweder durch steuerliche Bestimmungen oder durch Transferleistungen umgesetzt werden. Die Höhe der nach dem Familienbesteuerungsgesetz 1992 vorgesehenen Transferleistungen erachtete der Verfassungsgerichtshof jedoch nicht für ausreichend, um bei mittleren und höheren Einkommen die erforderliche steuerliche Entlastung im Sinne dieser Hälfteregel zu bewirken.[154]

[152] Vgl VfSlg 3334/1958, 5740/1968, 12940/1991, VfGH 24.1.1997, G 388-391/96 ua.
[153] G 168/96, G 285/96.
[154] Vgl *Beiser*, Einige Aspekte zur Familienbesteuerung, SWK 1998, S 212, mit Lösungsvorschlägen an die Adresse des Gesetzgebers.

Die Reaktion des Gesetzgebers auf diese beiden VfGH-Erkenntnisse war das Familienpaket 2000[155], mit dem eine Anhebung von Familienbeihilfen und Kinderabsetzbeträgen um rund ATS 500,- pro Monat und Kind erfolgte.[156] Der Unterhaltsabsetzbetrag wurde nicht angehoben, dies mit der Begründung[157], dass Unterhaltslasten an nicht haushaltszugehörige Kinder nicht der gleichen steuerlichen Entlastung bedürfen wie jene an haushaltszugehörige Kinder: der Umstand, dass ein Elternteil außerhalb des Kindeshaushaltes lebt und es dadurch zu einer geringeren Abgeltung von Unterhaltslasten kommt, sei Sache privater Lebensgestaltung.[158]

2.5.1.2.4 Das Erkenntnis zu den haushaltszugehörigen Kindern

Die durch das Familienpaket 2000 angehobenen Transferleistungen und die Frage, ob dadurch den verfassungsgesetzlichen Erfordernissen der Berücksichtigung von Kindesunterhaltslasten Genüge getan werde, waren aber bald wieder Gegenstand der Prüfung durch den Verfassungsgerichtshof.

Mit Erkenntnis vom 30.11.2000[159] erachtete der VfGH die gesetzlichen Regelungen von Familienbeihilfe und Kinderabsetzbeträgen für verfassungskonform. Er führt aus, dass mit der Regelung des § 34 Abs 7 Z1 EStG (Abgeltung der steuerlichen Abzugsfähigkeit von Unterhaltsleistungen durch die Gewährung von Familienbeihilfe und den Kinderabsetzbetrag) ein bestimmtes System der Familienbesteuerung gesetzlich verankert werden sollte*: „Wenn es dabei heißt, dass Unterhaltsleistungen für ein Kind durch die Familienbeihilfe und den Kinderabsetzbetrag 'abgegolten' sind, so versteht der Gerichtshof dies so, dass die von der Verfassung geforderte steuerliche Berücksichtigung der Unterhaltsleistungen für den Regelfall durch die genannten Transferleistungen erfolgt bzw. erfolgen soll […]".*

Der Gerichtshof spricht in diesem Urteil daher unmissverständlich aus, dass die beiden Transferleistungen Familienbeihilfe und Kinderabsetzbetrag die Steuerbelastung abgelten sollen, die sich aus der Nichtabzugsfähigkeit von Kindesunterhaltsleistungen als außergewöhnliche Belastung ergibt, und er diese Aufrechnung für zulässig erachte.

---

[155] BGBl I 1998/79; ErlRV in ÖStZ 1998, 146.
[156] Vgl *Zorn*, Kindesunterhalt und Verfassungsrecht, SWK 2001, S 799; *Wilhelm*, Rettung der Familienbesteuerung durch die Familienbeihilfe? ecolex 1998, 1.
[157] Laut den ErlRV, RV vom 24.3.1998, Nr. 1099 der Beilagen zu d. Stenogr. Prot. des Nationalrates, XX GP.
[158] *Kresbach*, Verweise auf das Privatleben in der Familienbesteuerung – recht, aber auch billig? FJ 1999, 88, kritisch mit beachtlichen Argumenten und möglichen Begründungen.
[159] B 1340/00; zusammenfassend *oV*, Steuertarif und Beihilfenrecht – Familienpaket 2000 nicht verfassungswidrig, LVaktuell 2001, H 2, 24.

Zur Begründung dieser Auffassung tätigt er auch nähere Aussagen zur Natur des Kinderabsetzbetrags und der Familienbeihilfe. Es wurde nämlich bereits in der Vorjudikatur mehrmals von den Beschwerdeführern oder der Bundesregierung Zweifel daran gehegt, ob die Familienbeihilfe überhaupt der steuerlichen Abgeltung von Unterhaltslasten diene. Diese Zweifel hat der VfGH nunmehr ausdrücklich verneint.

Nach Ansicht des VfGH ergibt sich aus den gesetzlichen Voraussetzungen des Kinderabsetzbetrags und seiner Eigenschaft als Steuerabsetzbetrag, der die tarifliche Einkommensteuer vermindert, sein Zweck, nämlich die steuerliche Abgeltung von Kindesunterhaltslasten. Daran ändere auch die Tatsache nichts, dass der Kinderabsetzbetrag gemeinsam mit der Familienbeihilfe ausbezahlt werde. Bei der Familienbeihilfe sieht der Gerichtshof den gleichen Zweck nicht als vordergründig erkennbar bzw eindeutig gegeben an. Er merkt aber an, dass die Familienbeihilfe stets in engem Zusammenhang mit jenen Bestimmungen des EStG gestanden sei, die die Berücksichtigung von Unterhaltslasten gegenüber Kindern regeln. Des Weiteren argumentiert er, dass der Familienbeihilfe die gleichen Anspruchsvoraussetzungen und selbe Auszahlungstechnik wie dem Kinderabsetzbetrag eigen sei: Anspruch auf den Kinderabsetzbetrag haben nur Steuerpflichtige, denen auch die Familienbeihilfe gewährt wird; der Kinderabsetzbetrag wird gemeinsam mit der Familienbeihilfe ausbezahlt.

Der Gerichtshof verkennt dabei nicht, dass die Familienbeihilfe – anders als der Kinderabsetzbetrag – nicht zum steuerlichen Eingriffsrecht, sondern zum sozial- bzw familienpolitischen Leistungsrecht zählt. „Berührungen“ zwischen diesen beiden Bereichen seien allerdings unvermeidlich. Man müsse daher hinnehmen, dass die Familienbeihilfe in unterschiedlichen Einkommensbereichen unterschiedliche Wirkungen entfalte: während sie in unteren Einkommensschichten überwiegend den Charakter einer Sozialleistung hat, wandelt sich ihre Eigenschaft in höheren Einkommensschichten hin zu einer Art Steuererstattung.[160] Die Familienbeihilfe solle aber ebenfalls im Grunde denjenigen entlasten, der die finanziellen Mittel für den Unterhalt des Kindes aufbringt.[161]

[160] Von *Zorn*, SWK 2001, S 799, als Janusköpfigkeit der Familienbeihilfe bezeichnet.

[161] Dies auch in Fällen, in denen der haushaltsführende Elternteil (ohne eigenes Einkommen) die Familienbeihilfe erhält. Die näheren Ausführungen dazu dürften damit erklärbar sein, dass im österreichischen EStG kein Familien- oder Realsplitting verankert ist; nach dem VfGH entspricht es aber der Lebenserfahrung, dass auch in solchen Fällen „im Effekt die finanzielle Belastung des

Diese Beschreibung des Zwecks der Familienbeihilfe entspricht nicht ganz der damals herrschenden Auslegung und den Motiven des Gesetzgebers. Blickt man auf die Gesetzesmaterialien des FLAG[162], sollte die Familienbeihilfe zur Gänze dem Haushalt zukommen, in dem das Kind betreut wird, und nicht der Person, die zwar Unterhalt an das Kind zu leisten verpflichtet ist, aber den Haushalt des Kindes nicht teilt. Sie wurde daher, auch in der ständigen Rechtsprechung des OGH[163], eher als Sozialbeihilfe denn als Unterhaltsbestandteil gesehen. Zum Zeitpunkt dieses VfGH-Erkenntnisses war auch gesetzlich in § 12a FLAG klargestellt, dass die Familienbeihilfe den Unterhaltsanspruch des Kindes nicht mindere.

Im Ergebnis betonte der VfGH im Erkenntnis vom 30.11.2000 aber nochmals, dass Kinder nicht bloß Sache privater Lebensgestaltung oder persönlichen Risikos seien, und daher eine steuerliche Berücksichtigung von Unterhaltslasten geboten sei. Nach Ansicht des Gerichtshofs waren aber die nunmehr gewährten beiden Transferleistungen Kinderabsetzbetrag und Familienbeihilfe geeignet, in ihrer Wirkung diese steuerliche Entlastung herbeizuführen. Auch der Höhe nach wurden die addierten – mit dem Familienbesteuerungsgesetz 2000 erhöhten – Beträge als verfassungskonform angesehen.

2.5.1.2.5 Das Erkenntnis zu den nicht haushaltszugehörigen Kindern

Unterhaltsleistungen an Kinder, die nicht im gleichen Haushalt wie der Steuerpflichtige lebten, waren nach § 34 Abs 7 Z 2 EStG in der seit 1.1.1993 gültigen Fassung durch den Unterhaltsabsetzbetrag (ab ATS 350 monatlich) abgegolten. Da diesen Steuerpflichtigen aber keine Familienbeihilfe gewährt wurde – sondern nur jenem Elternteil, mit dem das Kind im gemeinsamen Haushalt lebt – verfügten sie nur über den Unterhaltsabsetzbetrag und damit einen geringeren Ausgleich als Steuerpflichtige, die haushaltszugehörigen Kindern Unterhalt leisten mussten und zusätzlich auch Familienbeihilfe bekamen. Im Hinblick auf letztere Gruppe hatte der VfGH bereits erkannt,[164] dass Kinderabsetzbetrag und Familienbeihilfe zusammen einen auch der Höhe nach ausreichenden Ausgleich der Unterhaltsverpflichtungen böten. Offen war

einkommensbeziehenden Elternteils entsprechend gemindert wird“. Mit anderen Worten nimmt der VfGH ein fiktives gemeinsames Familieneinkommen an.

[162] RV 636 BlgNR XIV. GP 11.

[163] Nachweise bei *Gitschthaler*, Unterhaltsrecht, Rz 120; anders jedoch OGH in 10 Ob 508/94.

[164] Vgl voriges Kapitel 2.4.1.2.4.

danach aber noch, ob auch die alleinige Gewährung des Unterhaltsabsetzbetrages für nicht haushaltszugehörige Kinder aus verfassungsrechtlicher Sicht ausreichend sei.

In der Fachwelt war dieses Gefälle zwischen haushaltszugehörigen Kindern und nicht haushaltszugehörigen Kindern schon thematisiert worden und herrschte die Meinung vor, dass eine Geldunterhaltspflicht für nicht haushaltszugehörige Kinder von Verfassung wegen gar nicht steuerlich ausgeglichen werden müsse. Dass zwei Elternteile nämlich den gemeinsamen Haushalt auflösten, sei Sache privater Lebensgestaltung. Dieser Rechtsauffassung wurde vom Verfassungsgerichtshof jedoch im Erkenntnis vom 27.6.2001[165] eine Absage erteilt: der Unterhalt an nicht haushaltszugehörige Kinder bedürfe ebenso einer steuerlichen Entlastung wie der Unterhalt an haushaltszugehörige Kinder. Auch bei getrennt lebenden Eltern sei es verfassungsrechtlich geboten, Kindesunterhaltslasten gleichermaßen steuerlich zu berücksichtigen.

Zudem hat der VfGH in diesem Erkenntnis ausgesprochen, dass der gesetzlich verankerte Unterhaltsabsetzbetrag allein nicht ausreiche, um die Unterhaltspflichten gegenüber nicht haushaltszugehörigen Kindern enstprechend zu berücksichtigen, weil Steuerpflichtigen mit haushaltszugehörigen Kindern sowohl Familienbeihilfe als auch Kinderabsetzbetrag zustünden. Der VfGH fand schließlich eine Lösung, die im Schrifttum noch nicht vorgestellt worden war:[166] der zivilrechtliche Geldunterhalt des das Kind betreuenden Elternteils sei entsprechend zu kürzen, damit dadurch der das Kind betreuende Elternteil einen Teil der Familienbeihilfe an den Geldunterhaltspflichtigen „weiterreiche“. Der VfGH ergänzte dies um ein umfangreiches Berechnungsmodell, das er auch auf den konkreten Beschwerdefall anwandte.

Anders als noch im Erkenntnis vom 30.11.2000, erkannte der VfGH daher nunmehr, dass die Familienbeihilfe zwar in der Regel den Unterhalt des Kindes fördern und nicht den Unterhaltspflichtigen entlasten solle; im Einzelfall sei die Familienbeihilfe aber doch ein nötiger Ausgleich für die erhöhte Steuerbelastung. Die Entscheidung vom 27.6.2001 verpflichtet damit den Gesetzgeber, Kinderlasten bei getrennter Haushaltsführung steuer- und sozialversicherungsrechtlich insgesamt nicht stärker zu

[165] B 1285/00.
[166] Vgl *Zorn*, SWK 2001, S 799, zu einem Überblick der im Schrifttum vorgeschlagenen Lösungsansätze; allerdings hatte *Kresbach*, FJ 1999, 88 ff, bereits eine ähnliche Idee.

berücksichtigen als bei gemeinsamer Haushaltsführung.[167] Der VfGH musste nämlich mit diesem Lösungsansatz die bei getrennter Haushaltsführung dem Unterhaltsverpflichteten zustehenden Beträge – Unterhaltsabsetzbetrag und die um die Familienbeihilfe reduzierte zivilrechtliche Unterhaltsverpflichtung – den Beträgen, die bei gemeinsamer Haushaltsführung zustehen – nämlich Familienbeihilfe und Kinderabsetzbetrag – gegenüberstellen. Auch im Vergleich der beiden Gruppen miteinander hat er die jeweils gewährten Entlastungen als verfassungskonform angesehen.

Der Lösungsansatz des VfGH war vor allem auch deshalb bemerkenswert, als er den Zivilgerichten neue Richtlinien für die Bemessung des zivilrechtlichen Kindesunterhalts auferlegte: diese sollten künftig von der festzulegenden Unterhaltsverpflichtung die Familienbeihilfe in Abzug bringen. Die Zivilgerichtsbarkeit reagierte darauf größtenteils ablehnend:[168] die Kritikpunkte erstreckten sich vom Einwand, die Unterhaltsbemessung würde komplizierter, über den Vorwurf der Unzuständigkeit des VfGH (für Unterhaltsfragen seien die Zivilgerichte zuständig), bis hin zur Auffassung, die Zivilgerichte seien an die Ausführungen des VfGH nicht gebunden.

Die Hauptkritik der Fachwelt[169] und der Zivilgerichte war darauf gerichtet, dass die Entscheidung des VfGH im Widerspruch zum Familienlastenausgleichsgesetz stünde, wonach gem. § 12a FLAG die Familienbeihilfe nicht als eigenes Einkommen des Kindes gilt und dessen Unterhaltsanspruch nicht mindert. Eine verfassungskonforme Interpretation dieses Begriffsinhalts sei nicht möglich; nach dem Wortlaut des § 12a FLAG sei daher eine Umsetzung des VfGH-Erkenntnisses vom 27.6.2001 faktisch nicht möglich.

Vor diesem Hintergrund hatte sich der VfGH im Jahr 2002 mit Anträgen des OGH und anderer Gerichte auf Aufhebung des § 12a FLAG zu befassen. Mit Urteil vom 19.6.2002[170] hat dann der VfGH tatsächlich den Satzteil *„und mindert nicht dessen Unterhaltsanspruch“* in § 12a FLAG aufgehoben.[171] Damit war der Weg für die Zivilgerichte geebnet, bei der Bemessung von Geldunterhalt künftig die Höhe des

[167] Vgl *oV*, VfGH: Neues Erkenntnis zur Familienbesteuerung, in RdW 2002, 496f.
[168] Vgl *Zorn*, SWK 2001, S 799.
[169] Vgl etwa *Gitschthaler*, Familienbeihilfe und deren Anrechnung auf Kindesunterhaltsansprüche, in JBl 2003, 9; *Sporrer*, Bezahlt wird nicht oder die „Väterrechte-Fraktion“ läßt grüßen, in juridikum 2002, 74.
[170] G 7/02.
[171] Vgl *Kilches*, VfGH hebt § 12a FLAG auf – Streit um Familienbesteuerung beginnt, in FJ 2002, 304ff.

Anspruches um die dem Kind zustehende Familienbeihilfe zu kürzen.[172] Die vom VfGH vorgegebene Berechnungsmethode wird bis heute von den Zivilgerichten bei der Bemessung der Geldunterhaltspflichten für Kinder einheitlich angewendet.

2.5.1.2.6 VfGH zu Unterhaltsleistungen an im Ausland lebende Kinder

Bezüglich nicht haushaltszugehöriger Kinder, die sich dauernd im Ausland aufhalten, wurde längere Zeit kein Fall an den VfGH herangetragen. Auch für diese Gruppe sprechen im Lichte der VfGH-Judikatur der 1990er Jahre[173] gute Gründe dafür, dass eine steuerliche Berücksichtigung der Unterhaltsbelastung erforderlich ist, insbesondere dann, wenn weder dem Unterhaltsverpflichteten noch seinem (geschiedenen) Ehegatten ein Familienbeihilfenanspruch zustehen. Die Tatsache, dass der Familienbeihilfenanspruch eine Nahebeziehung zum Inland erfordert, wurde vom VfGH wie bereits oben[174] erwähnt nicht beanstandet.[175] Nach dem Gesetzeswortlaut des § 34 Abs 7 Z 3 EStG ab 1.1.2009 galten jedoch Unterhaltsleistungen an Kinder – auch solche ohne Anspruch auf Familienbeihilfe – stets mit dem Unterhaltsabsetzbetrag abgegolten.

Mit Erkenntnis vom 20.6.2009[176] hat der VfGH entschieden, dass eine steuerliche Entlastung des Unterhaltsverpflichteten – nicht nur durch den Unterhaltsabsetzbetrag – auch dann geboten sei, wenn im Ausland Transferzahlungen oder familienbezogene Entlastungen gewährt werden (diese kürzen die außergewöhnliche Belastung entsprechend). Diesem Urteil lag der folgende Sachverhalt zu Grunde: Ein in Österreich unbeschränkt steuerpflichtiger Vater leistete an seine Tochter, die mit der geschiedenen Ehefrau in Australien lebte, Kindesunterhalt im von der australischen „child support agency“ festgelegten gesetzlichen Ausmaß (monatlich umgerechnet rund € 1.400). Familienbeihilfe wurde dem Vater nicht gewährt, da seine Tochter – die ständig bei der Mutter in Australien lebte – als nicht seinem Haushalt zugehörig anzusehen war.

Der Beschwerdeführer rügte, dass eine durch den Unterhaltsabsetzbetrag allein gewährte steuerliche Berücksichtigung seiner Unterhaltslasten nicht ausreichend sei. Die Anerkennung der Unterhaltslasten als außergewöhnliche Belastung nach

[172] vgl oben Kap 1.3.4.2.5.
[173] Insb VfGH Erk vom 12.12.1991, G 188/91; VfGH 17.10.1997, G 168/96, G 285/96 und VfGH 28.11.1997, G 451/97.
[174] Kap 1.3.4.2.6.
[175] VfGH 4.12.2001, B 2366/00.
[176] G 13/09.

§ 34 Abs 7 EStG war ihm jedoch vom Finanzamt versagt worden. Er berief sich auf den Gleichheitssatz, da er im Verhältnis zu anderen Steuerpflichtigen, deren im Ausland lebende Kinder als haushaltszugehörig anzusehen waren, unsachlich schlechter behandelt würde. Diesen Vergleichspersonen war aufgrund der geltenden Rechtslage zwar ebenfalls ein Abzug der Unterhaltslasten als außergewöhnliche Belastung aufgrund § 34 Abs 7 EStG versagt, da diese Lasten durch die Familienbeihilfe und den Unterhaltsabsetzbetrag abgegolten sind. Für das Kind des Beschwerdeführers wurde aber keine Familienbeihilfe gewährt, da es ständig im Ausland lebte. Nach dem Gesetzeswortlaut sei aber – darauf berief sich der Beschwerdeführer – die Geltendmachung von Unterhaltspflichten als außergewöhnliche Belastung (in voller Höhe) dann nicht ausgeschlossen, wenn dem Leistenden weder Familienbeihilfe noch Kinderabsetzbetrag zustanden.

Die Bundesregierung führte in ihrer Stellungnahme an den VfGH aus, dass berücksichtigt werden müsse, ob der Unterhaltsverpflichtete Transferleistungen zwar nicht in Österreich, aber im Ausland erhielte. Dem entgegnete der Beschwerdeführer, dass – anders als in Österreich – im Ausland Transferleistungen nicht notwendigerweise dafür dienen, den Unterhaltsverpflichteten steuerlich zu entlasten; so seien in Australien an Stelle von Kinderbeihilfen nur einkommens- und unterhaltsunabhängige Transferleistungen vorgesehen.

Der Verfassungsgerichtshof sah eine verfassungsrechtlich erforderliche steuerliche Berücksichtigung von Unterhaltslasten allein durch den Unterhaltsabsetzbetrag für nicht ausreichend an und hob – da er eine gesetzeskonforme Interpretation von § 34 Abs 7 Z 2 EStG ausgeschlossen hat – diese Regelung mit einer Übergangsfrist zum 31.12.2010 auf.

Mit dem Abgabenänderungsgesetz 2010[177] hat der Gesetzgeber auf das VfGH-Urteil reagiert und § 34 Abs 7 Z 2 EStG neu formuliert. Nunmehr sind Unterhaltsleistungen an im Ausland lebende nicht haushaltszugehörige Kinder als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig, wenn sich die Kinder nicht im EU/EWR-Raum bzw der Schweiz[178] (dauerhaft oder vorübergehend) aufhalten und keine Familienbeihilfeanspruch besteht. Angesetzt werden kann aber nicht der volle, sondern nur der halbe Unterhaltsbetrag.[179]

[177] BGBl 34/2010 vom 15.6.2010.
[178] Die analoge Behandlung von Unterhaltszahlungen in die Schweiz zu jenen in den EU/EWR-Raum findet sich nicht im Gesetzestext, sondern wird in den Lohnsteuerrichtlinien Rz 866 angeordnet.
[179] LStR Rz 866.

Darüber hinaus sollen der angemessene Unterhaltsaufwand im Ausland und ausländische Familienleistungen zu berücksichtigen sein. Die Einleitung eines VfGH-Verfahrens zu dieser gesetzlichen Regelung bleibt abzuwarten; denn die Annahme, im EU/EWR-Raum und der Schweiz würden Transferleistungen, die der Familienbeihilfe vergleichbar sind, gewährt, im Drittland hingegen nicht – entbehrt mE jeder Grundlage. Zudem ist die Differenzierung zwischen der Schweiz und anderen Drittländern im Gesetzeswortlaut nicht gedeckt. Zudem ist fraglich, ob die Besserstellung eines Unterhaltsverpflichteten, dessen Kind nicht im EU/EWR-Raum bzw der Schweiz lebt, dem Gleichheitssatz standhält. Auch unionsrechtlich könnte diese Regelung eine Diskriminierung bedeuten.

2.5.1.3 Ehegattenunterhaltt

Nachdem die seit dem EStG 1953 sehr allgemein formulierten Voraussetzungen für die Abzugsfähigkeit außergewöhnlicher Belastungen in § 34 EStG offen ließen, ob auch Unterhaltsleistungen an geschiedene Ehepartner als solche anerkannt wurden, hat die Verwaltungspraxis diese soweit ersichtlich als steuerlich abzugsfähig anerkannt, ohne dass die Wiederverheiratung des Unterhaltsverpflichteten – sprich eine Doppelbelastung mit gesetzlichen Unterhaltsverpflichtungen – vorausgesetzt war. Diese Rechtslage wurde niemals an den VfGH zur Prüfung herangetragen.

Die Einfügung einer besonderen Voraussetzung für den Abzug von Ehegattenunterhalt bei geschiedener Ehe als außergewöhnliche Belastung erfolgte mit dem EStG 1972. Danach wurde nur für den Fall der Wiederverheiratung die gesetzliche Vermutung aufgestellt, dass Unterhaltsleistungen an geschiedene Ehegatten als zwangsläufig gelten (§ 34 Abs 3 EStG idF 1972). Ab 1972 kam es damit zu einer gesetzlich geregelten differenzierenden Behandlung von Unterhaltsleistungen an geschiedene Ehepartner, die nicht wiederverheiratet waren. Unterhaltsleistungen an geschiedene Ehegatten waren nur abzugsfähig, wenn der Unterhaltsleistende wiederverheiratet war. Mit anderen Worten, nur Steuerpflichtigen, die an zwei Personen, den früheren und den neuen Ehegatten, Unterhalt leisten mussten, stand nach Ansicht des Gesetzgebers des EStG 1972 ein Abzug als außergewöhnliche Belastung zu.

Bereits mit der EStG-Novelle 1974 rückte der Gesetzgeber jedoch vom Erfordernis der Wiederverheiratung wieder ab. Dies dürfte, wie selbst der VfGH[180] später bemerkte, als

[180] Im Erkenntnis vom 18.03.1982, G 36/80 ua.

Reaktion auf die Verwaltungspraxis zurück zu führen gewesen sein, auch Unterhaltsleistungen von nicht Wiederverheirateten als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen. Die rechtliche Vermutung der Zwangsläufigkeit des § 34 Abs 3 EStG 1972 als auch nach Novellierung 1974 war ab 1977 Gegenstand mehrerer Verfassungsbeschwerden.[181]

Die „praesumtio iuris", dass Unterhaltsleistungen an geschiedene Ehegatten stets steuerlich abzugsfähig seien, hielt noch im Jahr 1978 der Prüfung durch den Verfassungsgerichtshof stand: ein Ehemann hatte die Gleichheitswidrigkeit gerügt, da der Unterhalt, den er seiner Frau für die Tätigkeit im gemeinsamen Haushalt gebe, steuerlich nicht abzugsfähig sei. Der VfGH hat in seinem Erk. vom 29. Juni 1978[182] eine gleichheitswidrige Anwendung des § 34 EStG 1972 nicht erblickt, da dieser Fall – Unterhaltsleistungen bei aufrechter Ehe – nicht mit der Regelung des § 34 Abs 3 letzter Satz EStG vergleichbar sei. Eine außergewöhnliche Belastung verlange nämlich stets, dass diese Belastung nicht in den allgemeinen Verhältnissen aller Steuerpflichtigen begründet sei, sondern nur den besonderen Verhältnissen des einzelnen Steuerpflichtigen oder einer kleinen Minderheit von Steuerpflichtigen auferlegt sei.

Die Begründung des VfGH für die Verfassungsmäßigkeit der „Besserbehandlung" Geschiedener lautete daher mit anderen Worten, dass ein verheirateter Steuerpflichtiger mit Unterhaltspflichten gegenüber seiner Ehefrau kein außergewöhnlicher Fall sei, weil der Ehemann nicht zwangsläufig höhere Aufwendungen zu tragen habe, als der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse und gleichen Familienstandes erwachse.[183] Darüber hinaus stünde bei aufrechter Ehe und Haushaltsgemeinschaft seit dem EStG 1972 zum Ausgleich der Alleinverdienerabsetzbetrag zu.

Seit 1. Juli 1978 hatte § 34 Abs 3 letzter Satz EStG folgenden Wortlaut: *„Leistungen des gesetzlichen Unterhalts an den geschiedenen Ehegatten sowie Abgeltungsbeträge gemäß § 98 ABGB, die aus Anlass der Scheidung, Aufhebung oder Nichtigerklärung der Ehe gezahlt werden, gelten als zwangsläufig erwachsen"*. Diese Bestimmung war im Jahr 1982 am verfassungsgerichtlichen Prüfstand. Im gegenständlichen Sachverhalt hatte ein Mann, der von seiner Ehefrau getrennt lebte und ihr Unterhaltszahlungen im

[181] Vgl *oV*, *oT*, SWK 1980, A I 240.
[182] B 286/75, Slg. Nr. 8341/1978.
[183] Vgl *oV*, SWK 1979, A I 237.

gleichen Ausmaß wie im Falle einer Scheidung bezahlte, gerügt, dass er im Verhältnis zu geschiedenen Männern ungleich behandelt werde.

Anders als im Erkenntnis aus 1978, bejahte der Verfassungsgerichtshof hier die Vergleichbarkeit der Situation, nämlich jene Geschiedener mit Verheirateten, die getrennt leben. Die Rechtsvermutung der Zwangsläufigkeit bewirke undifferenziert eine Besserstellung der Geschiedenen, die nicht sachgerecht und damit gleichheitswidrig sei. Es stehe dem Steuergesetzgeber zwar frei, Begünstigungen wie die Rechtsvermutung der Zwangsläufigkeit (bei Unterhaltsleistungen an geschiedene Ehegatten) zu schaffen, dies aber stets unter Berücksichtigung des vom Gleichheitssatz gebotenen Sachlichkeitsgebots. Im konkreten Fall sei es unsachlich, den wirtschaftlich vergleichbaren Sachverhalt eines getrennt lebenden Verheirateten und eines Geschiedenen ungleich zu behandeln: beide leisteten Unterhalt an die (getrennt lebende bzw geschiedene) Frau. Nur der Geschiedene konnte die Unterhaltsleistungen als außergewöhnliche Belastung abziehen. Dass aber das Eheverhältnis für sich allein keine sachliche Rechtfertigung für eine steuerliche Differenzierung wirtschaftlich vergleichbarer Sachverhalte darstellt, habe der VfGH in ständiger Rechtsprechung, etwa zur Frage der Haushaltsbesteuerung[184], aber auch in anderem Zusammenhang[185] ausgesprochen.

Mit Erkenntnis vom 18.3.1982, G 36/80 ua, hob der VfGH daher die Wendung *„Leistungen des gesetzlichen Unterhalts an den geschiedenen Ehegatten sowie“* (§ 34 Abs 3 EStG idF ab 1978) und die zuvor ab 1974 gültige Fassung *„Leistungen des gesetzlichen Unterhaltes an geschiedene Ehegatten gelten als zwangsläufig erwachsen“* als verfassungswidrig auf.

Der Gesetzgeber reagierte darauf mit der Neufassung des zweiten Satzes des § 34 Abs 3 EStG. Ab 1.1.1983 galten Leistungen des gesetzlichen Unterhaltes an den geschiedenen Ehegatten ausdrücklich nur insoweit als außergewöhnlich und zwangsläufig erwachsen, als auch gegenüber dem nunmehrigen Ehegatten eine gesetzliche Unterhaltspflicht besteht.

Interessant erscheint dabei, dass der Gesetzgeber nicht – wie es nach dem VfGH-Erkenntnis vom 18.3.1982 auch möglich gewesen wäre – den geschiedenen Ehegatten mit dem getrennt lebenden Ehegatten in wirtschaftlich vergleichbarer Situation nunmehr

[184] Verweis auf VfGH Slg. 6516/1971, 5954/1969, 4239/1962.
[185] Verweis auf VfGH Slg. 6773/1972, 5750/1968, 4689/1964.

mit einschließt; im Gegenteil, in der Neufassung spricht der Gesetzgeber wiederum nur den geschiedenen Ehegatten an, und erlegt diesem weitere Einschränkungen der steuerlichen Abzugsfähigkeit seiner Unterhaltsverpflichtungen auf. Eine vom VfGH angedeutete Möglichkeit wäre nämlich auch gewesen, sowohl geschiedenen als auch getrennt lebenden Ehegatten, die Unterhaltspflichten erfüllen, die steuerliche Abzugsfähigkeit als außergewöhnliche Belastung zu versagen.

Zudem stellte die Neuregelung die Abgabenbehörden vor die Aufgabe, den Unterhaltsanspruch während des Bestandes der Ehe nach § 94 ABGB zu ermitteln, um das Ausmaß der Doppelbelastung bemessen zu können. Denn nur die Doppelbelastung mit Unterhaltspflichten war als außergewöhnliche Belastung steuerlich abzugsfähig. Kindesunterhaltsverpflichtungen kürzten die Doppelbelastung entsprechend.[186]

2.5.1.4 Der VfGH zu Kindes- vs Ehegattenunterhalt

Ab Inkrafttreten des EStG 1988 am 1.1.1989 waren Unterhaltsleistungen an geschiedene Ehegatten generell nicht mehr abzugsfähig.

Die EB[187] begründen den gänzlichen Ausschluss der Abzugsfähigkeit damit, dass die Unterhaltsleistungen beim Empfänger nicht steuerpflichtig seien. Die mangelnde Korrespondenz von Steuerpflicht und steuerlicher Abzugsfähigkeit bei Unterhaltsleistungen war vom VfGH jedoch nie erwähnt worden. In den an ihn herangetragenen Fällen hatte der VfGH vielmehr überhaupt keine Veranlassung gesehen, auch auf die Ebene des Unterhaltsempfängers – bei dem der Unterhalt stets steuerfrei war – abzustellen. So wurde eine gesetzliche Einschränkung der steuerlichen Abzugsfähigkeit, wie etwa die Beschränkung mit dem Ausmaß der Doppelbelastung bei Ehegattenunterhalt ab 1983, mit einer Gleichstellung wirtschaftlich vergleichbarer Sachverhalte begründet; ob eine Korrespondenz herzustellen sei, oder ob mit der Steuerfreiheit die korrespondierende fehlende steuerliche Abzugsfähigkeit mit einhergehen müsse, wurde nicht diskutiert.[188]

In der Folge wurde der VfGH jedoch mit der Frage befasst, ob der generelle Ausschluss der steuerlichen Abzugsfähigkeit von Ehegattenunterhaltszahlungen, ohne dass durch Absetzbeträge oder Transferleistungen ein Ausgleich geschaffen würde,

[186] *Kryda*, SozSi 1983, 174, unter Verweis auf den Erlass des BMF vom 27.1.1983, GZ 07 0104/1-IV/7/83, veröffentlicht in AÖFV Nr. 64/1983; vgl im Detail oben Kap 1.3.4.3.
[187] Erläuternde Bemerkungen, ÖStZ 1988, 128.
[188] Vgl zum Korrespondenzprinzip näher unten Kap 2.6.3.

verfassungskonform sei. Dies insbesondere im Vergleich zu Kindesunterhalt, zu dem der VfGH im Urteil vom 12.12.1991 erkannt hatte, dass dieser aus verfassungsrechtlichen Gründen steuerlich zu berücksichtigen sei. Für Kindesunterhalt waren in der Folge mit dem Familienbesteuerungsgesetz 1992 anders als für geschiedene Ehegatten Absetzbeträge eingeführt und Transferleistungen erhöht worden.[189] Nur bei aufrechter Ehe stand – je nach Kinderanzahl in gestaffelter Höhe – ein Alleinverdienerabsetzbetrag zu.

Ein halbes Jahr später, im Erkenntnis vom 10.6.1992[190], bestätigte der Verfassungsgerichtshof grundsätzlich die differenzierende Berücksichtigung von Ehegatten- im Vergleich zu Kindesunterhaltszahlungen. Er führte aus, dass der Unterhaltsanspruch von Ehegatten – anders als der Unterhalt für Kinder – von mannigfaltigen Umständen abhängt, die weitgehend der Disposition der Ehegatten unterlägen. Ehegattenunterhalt sei daher Sache privater Lebensgestaltung oder persönlichen Risikos. Folglich gebietet es das Verfassungsrecht nicht, Unterhaltslasten gegenüber (getrennten oder geschiedenen) Ehegatten steuerlich zu berücksichtigen oder durch Absetzbeträge oder Transferleistungen einen Ausgleich zu schaffen. Damit wird die unterschiedliche Wertung des VfGH zu Kindesunterhaltszahlungen im Vergleich zu Ehegattenunterhaltszahlungen deutlich.

Zu Kindesunterhalt hatte der VfGH im Erkenntnis vom 12.12.1991[191] den Grundsatz formuliert, dass Kinderlasten die persönliche Leistungsfähigkeit der Eltern verringern und nicht bloß Sache privater Lebensgestaltung oder persönlichen Risikos seien. Als Begründung war angeführt worden, dass Kinder der Allgemeinheit zugutekommen, als der Fortbestand der Volkswirtschaft durch sie gesichert werde. Auf welche Weise der Gesetzgeber die steuerliche Berücksichtigung bei Kindesunterhalt jedoch im Detail verwirkliche – sei es im Einkommensteuerrecht durch außergewöhnliche Belastungen, durch Transferleistungen oder auf andere Weise – bleibe ihm überlassen. Wesentlich sei nur, dass Kindesunterhalt die Leistungsfähigkeit ohne Zweifel mindere, und diese geminderte Leistungsfähigkeit – damit es zu keiner Ungleichbehandlung von

[189] Später weitete der VfGH die steuerliche Berücksichtigung von Kindesunterhalt noch weiter aus. Er entwickelte in zwei Erkenntnissen (Erk vom 17.10.1997 und vom 28.11.1997) die so genannte „Hälteregel“: es müsse zumindest die Hälfte des an Kinder geschuldeten Unterhalts steuerlich entlastet sein.
[190] B 1257/91.
[191] G 188/1991.

Steuerpflichtigen mit Kindern gegenüber Kinderlosen komme – vom Gesetzgeber entsprechend auszugleichen sei.

Zum Vergleich dieser beiden konträren Aussagen des VfGH zu Kindesunterhalt einerseits, zum Ehegattenunterhalt andererseits, erscheint es erforderlich, auf die genaue Begründung des VfGH im Erkenntnis vom 10.6.1992 näher einzugehen:

Im Rechtssatz dieses Erkenntnisses wird ausgeführt, dass es insbesondere Sache privater Lebensgestaltung sei, *„ob die Eltern beide berufstätig sind und sie für die Kinderbetreuung anderweitig sorgen oder ein Teil, statt erwerbstätig zu sein, die Hauptlast der Kinderbetreuung übernimmt“*. In der (kurzen) Urteilsbegründung wird zudem angemerkt, dass für den Fall, dass ein Elternteil erwerbstätig sei, diesem gegen den anderen Elternteil der Anspruch auf Haushaltsführung gegenüberstünde. Im Ergebnis wird daraus deutlich, dass es zwischen Ehegatten – anders als zwischen Eltern und Kindern – deren Disposition überlassen sei, wie sie die Lebensumstände und den Haushalt organisieren. Insofern könne nicht gefolgert werden, dass Unterhaltsleistungen zwischen Ehegatten steuerlich berücksichtigungswürdig seien. Anders sei dies bei Unterhaltsleistungen gegenüber Kindern, die nicht bloß Sache persönlichen Risikos und privater Lebensgestaltung seien. Die Vermeidbarkeit von Kindesunterhalt könnte den Eltern nicht entgegengehalten werden, sehr wohl hingegen die Vermeidbarkeit von Unterhalt gegenüber Ehegatten.

Dieser zugespitzte Vergleich kann wohl nur so gemeint sein, dass es – sobald ein Steuerpflichtiger Kinder hat – nicht nur unvermeidbar sei, diesen Unterhalt zu leisten, sondern diese Unterhaltsleistung auch der Volkswirtschaft zugutekomme. Dass eine Ehe für sich ebenfalls der Volkswirtschaft zugutekomme und daher steuerlich berücksichtigt werden müsse, kann hingegen aus dem Verfassungsrecht nicht abgeleitet werden. Es kann aber auch die Begründung hinsichtlich des Kindesunterhalts nur so gedeutet werden, dass die Entscheidung, ob jemand Kinder bekommt, sehr wohl Sache privater Lebensgestaltung oder persönlichen Risikos ist. Sobald aber Kinder in die Welt gesetzt wurden, besteht die Unterhaltsverpflichtung und kommen der Allgemeinheit daraus volkswirtschaftliche Vorteile (Sicherung der Pensionen, etc) zu, die auch von der Allgemeinheit durch einen Steuerabzug oder durch Transferleistungen ausgeglichen werden müssen.

Hingegen erscheint es bei der Ehe auch noch nach deren Eingehen (nicht erst in der Entscheidung für oder gegen die Ehe) im Bereich der persönlichen Lebensgestaltung oder des persönlichen Risikos zu liegen, ob es überhaupt zu Unterhaltspflichten kommt. Entscheiden sich nämlich beide Ehegatten für die Erwerbstätigkeit, „gestalten" sie also ihr Leben dahingehend, dass keiner nach Bürgerlichem Recht Geldunterhaltspflichten gegenüber dem anderen zu tragen hat, liegt dies in ihrer freien Entscheidung. Ist hingegen nur einer der Ehegatten berufstätig, habe man sich eben zu einer anderen Lebensgestaltung entschieden, und sei die dem berufstätigen Ehegatten erwachsende Unterhaltsverpflichtung aber dadurch noch nicht zwangsläufig. Diese muss daher auch nicht durch die Allgemeinheit, wie etwa durch die steuerliche Abzugsfähigkeit dieser Zahlungen, getragen werden.

Zusammengefasst hat der VfGH mit den beiden Erkenntnissen vom 12.12.1991 und vom 10.6.1992 klargestellt, dass Kindesunterhaltslasten von Verfassung wegen steuerlich berücksichtigungswürdig sind, Ehegattenunterhaltslasten hingegen nicht. Diese Argumentation wird auch durch die jüngste Rechtsprechung des VfGH zur Verfassungskonformität der Aufhebung des Alleinverdienerabsetzbetrags für Ehepartner bei aufrechter Ehe ohne Kinder (iSd § 106 Abs 1 EStG) bestätigt.[192] In diesem Erkenntnis verweist der Verfassungsgerichtshof auf seine bisherige Rechtsprechung, insbesondere das Erkenntnis vom 10.6.1992, wonach die als Folge privater Lebensgestaltung oder persönlichen Risikos auftretende Unterhaltspflicht von Ehegatten eben gerade nicht ähnlich der Unterhaltspflicht für Kinder zu berücksichtigen ist. Er führte vor diesem Hintergrund ins Treffen, dass die Einführung des Alleinverdienerabsetzbetrags ebenso wie dessen spätere Aufhebung eine verfassungskonforme Entscheidung des einfachen Gesetzgebers ist.

2.6 Verfassungsrechtliches Gebot der steuerlichen Berücksichtigung von Unterhaltsleistungen?

2.6.1 Überblick der Fragestellungen

Auf Grundlage der bisher herausgearbeiteten verfassungsrechtlichen Maßstäbe und der Judikatur des Verfassungsgerichtshofs soll nun der zusammenfassenden Fragestellung nachgegangen werden, ob die steuerliche Berücksichtigung von Unterhaltsleistungen an Kinder und Ehegatten verfassungsrechtlich geboten ist, oder ob es dem einfachen

[192] VfGH G 27/11-7 vom 29.9.2011.

Gesetzgeber frei steht, wie er Unterhaltsleistungen steuerlich behandelt, und zwar zum einen aus Sicht des Empfängers, zum anderen aus Sicht des Unterhaltsleistenden.

Dieser Themenkomplex soll in der Folge anhand von drei Teilfragen untersucht werden:

1. Ist die steuerliche Freistellung von Unterhaltsleistungen beim Empfänger verfassungsrechtlich geboten?[193]
2. Kann mit der Steuerfreistellung beim Empfänger die korrespondierende Nichtabzugsfähigkeit des Leistenden begründet werden, und umgekehrt?[194]
3. Ist angesichts der steuerlichen Freistellung beim Empfänger dennoch eine Anerkennung der Abzugsfähigkeit beim Leistenden
   a) in voller Höhe oder
   b) in „teilweiser" Höhe oder zumindest pauschal durch Absetzbeträge

   geboten?[195]

2.6.2 Steuerbefreiung beim Empfänger

Blickt man auf die Historie des Einkommensteuergesetzes, so waren Unterhaltsleistungen beim Empfänger seit jeher steuerfrei gestellt. Dies gilt sowohl für die österreichische als auch dem Grunde nach für die deutsche Rechtslage.[196] Aus verfassungsrechtlicher Sicht kann die Besteuerung von Unterhaltsleistungen beim Empfänger entweder geboten oder verboten sein oder es kann die Frage allein im rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers liegen.

In der deutschen juristischen Steuerliteratur wurde die Nichtbesteuerung von Unterhaltsleistungen beim Empfänger oft kritisiert: sie widerspreche einer am Leistungsfähigkeitsprinzip orientierten Besteuerung.[197] Nach den Vertretern der Quellentheorie hingegen war die Steuerfreistellung von Unterhaltsleistungen beim Empfänger stets geboten, weil gesetzliche Ansprüche – wie Unterhaltsansprüche – keine Steuererhebungsrechte begründen, damit auch keine Quelle, aus welcher

[193] Vgl Kap 2.6.2.
[194] Vgl Kap 2.6.3.
[195] Vgl Kap 2.6.4.
[196] Das Konzept findet sich bereits in dem für das deutsche Einkommensteuerrecht bedeutsamen PreußEStG 1891.
[197] Vgl *Gramlich/Treisch*, Korrespondenzprinzip, Unterhaltszahlungen und Einkommensbegriff, DB 21.11.1997, 2349 ff (2349) mit zahlreichen Nachweisen wie etwa *Tipke*, Bezüge und Abzüge im Einkommensteuerrecht, StuW 1980, 291 ff (295). In Deutschland ist das Leistungsfähigkeitsprinzip selbst – anders als in Österreich – verfassungsrechtlich abgesichert, Art 3 Abs 1 GG.

Einkommen fließen kann.[198] Anders nach der *Schanzsch´*en Reinvermögenszugangstheorie, die dem deutschen EStG 1920 zugrunde liegt: diese erfasst sämtliche Wertänderungen im Vermögen, gleichgültig, ob sie sich regelmäßig oder gelegentlich, oder aus welchem Anlass (beruflich/privat) sich diese ergeben. Somit fallen Unterhaltsleistungen als abgeleitetes Einkommen grundsätzlich ebenso in den Kreis der steuerpflichtigen Einkünfte. Dass diese dennoch stets steuerfrei gestellt waren, führen *Gramlich/Treisch* auf das Konzept der Haushaltsbesteuerung zurück: da das Haushaltseinkommen neben den Ehepartnern auch die Kinder mit einschließt, war es logisch, Unterhaltsleistungen nicht (doppelt) steuerpflichtig zu stellen. Zudem entstünde das unerwünschte Ergebnis, dass Kinder, die nicht mehr im gleichen Haushalt wie die Eltern wohnen, die Unterhaltsleistungen versteuern müssten. Auf Grundlage dieser Überlegungen wurde daher für Unterhaltsleistungen eine steuerliche Ausnahmeregelung – jene der Steuerfreiheit – getroffen.[199]

Aus diesen Überlegungen ist jedoch noch nicht ersichtlich, ob diese Steuerfreistellung verfassungsrechtlich auch entweder geboten oder verboten ist; es tritt lediglich die Ansicht zu Tage, dass die Steuerfreistellung von Unterhalt aus Praktikabilitätsüberlegungen – nicht aber aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip selbst – begründet werden kann.

Das deutsche Bundesverfassungsgericht hat im Jahr 1990 ausgesprochen, dass die Steuerfreistellung von Unterhalt bei Kindern verfassungsrechtlich nicht (zur Gänze) geboten sei: steuerfrei müsse nur das Existenzminimum (des Kindes) bleiben, darüber hinaus dürfte der Staat die Unterhaltsleistungen sehr wohl besteuern, worauf er aber verzichtet hat, womit *„das Nettoeinkommen der Eltern ungeschmälert der Familie als Bedarfs- und Versorgungsgemeinschaft verbleibt“*.[200]

Die österreichische Bundesregierung hat diese Überlegungen in ihrer Stellungnahme zum Verfahren G 189/91 ua (späteres Urteil des VfGH vom 12.12.1991) aufgenommen und in Anlehnung an das deutsche BVerfG argumentiert, dass nur das Existenzminimum eines Kindes steuerfrei bleiben müsse, und auch Berechnungen zu dessen Höhe angestellt. Es müsse nämlich auf eine allgemeine Vergleichsgröße Bedacht

[198] Die Vertreter der Quellentheorie, allen voran *Wagner/Fuisting*, zählten zum Einkommen nur die aus einer Einkommensquelle fließenden Erträge; vgl *Doralt/Renner*, EStG[8], § 2 Tz 2.
[199] Vgl *Gramlich/Treisch*, Korrespondenzprinzip, Unterhaltszahlungen und Einkommensbegriff, DB 21.11.1997, 2349 ff (2354).
[200] Vgl BVerfG-Beschluss vom 29.5.1990 – 1 BvL 20/84 / 1 BvL 26/84 / 1 BvL 4/86.

genommen werden, nicht auf den im Einzelfall zustehenden bürgerlich-rechtlichen Kindesunterhalt. Letzterer sei zum einen nicht mit dem einkommensteuerlichen Einkommensbegriff vergleichbar, zum anderen würde es zu gleichheitswidrigen Ergebnissen führen, da der gesetzliche Kindesunterhalt je nach sozialem Status der Familie höher oder niedriger wäre.

Der Verfassungsgerichtshof hat diese Gedanken wohl gewürdigt, nicht aber uneingeschränkt geteilt, indem er im Erkenntnis vom 12.12.1991[201] ausführt, dass man nach seiner Auffassung nicht bloß auf das „Existenzminimum des Kindes" abstellen dürfe, sondern vielmehr zu prüfen sei, ob Eltern mit Unterhaltspflichten gegenüber Kindern im Vergleich zu kinderlosen Steuerpflichtigen nachteilig besteuert würden. Ob der Unterhalt beim Empfänger steuerfrei sein müsse oder solle, darauf ist der Verfassungsgerichtshof weder in diesem noch in einem anderen Erkenntnis bisher eingegangen.

Aus den vorstehenden Überlegungen kann der Schluss gezogen werden, dass es verfassungsrechtlich nicht verboten sein dürfte, Unterhalt beim Empfänger steuerfrei zu stellen, umgekehrt jedoch auch nicht – zumindest nicht in voller Höhe – geboten. Soweit der gesetzliche Unterhalt über das Existenzminimum des Empfängers hinausgeht, ist daher eine Steuerfreistellung jedenfalls verfassungsrechtlich nicht mehr geboten. Die Steuerfreiheit des Existenzminimums ist allerdings ohnehin im allgemeinen Steuertarif des § 33 EStG verarbeitet und gilt generell für alle Steuerpflichtigen, nicht nur für Empfänger bürgerlich-rechtlicher Unterhaltsleistungen. Mit anderen Worten liegt die Steuerfreistellung oder Steuerpflicht von Unterhaltszahlungen beim Empfänger im rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers.

Mangels verfassungsrechtlichem Gebot spricht insbesondere die folgende rechtspolitische Überlegung für die Befürwortung des Ergebnisses der Steuerfreiheit von Unterhaltsleistungen beim Empfänger: die Gerichte stellen bei der Bemessung der gesetzlichen Unterhaltsansprüche (sowohl der Kinder als auch der Ehegatten) grundsätzlich auf das Einkommen des Unterhaltsverpflichteten ab. Im Sinne des Gleichheitssatzes sollen klarerweise Kinder gleichen Alters von ihren Eltern Unterhalt in jener Höhe zugesprochen bekommen, wie Kinder mit Eltern vergleichbarer Einkommenshöhe. Diesen Unterhalt sollen sie ohne Abzug bekommen, sprich

[201] G 188/91.

steuerfrei, denn es entstünde zweifellos ein zusätzlicher Erhebungsaufwand für die Gerichte, die individuelle Besteuerung der Unterhaltsleistung beim Empfänger jeweils festzustellen, und diese Überlegungen in die Bemessung des Unterhalts mit einfließen zu lassen. Bei (geschiedenen) Ehegatten mit Unterhaltsanspruch kann sich die individuelle Besteuerung ändern, abhängig vom Vorhandensein und der Höhe eigener steuerpflichtiger Einkünfte, wie etwa aus Erwerbsarbeit. Kinder verfügen meist über kein steuerpflichtiges Einkommen; selbst wenn sie neben der Schulpflicht oder dem Studium Einkünfte aus Erwerbsarbeit in geringem Ausmaß erzielen, gehen diese meist nicht über den Grundfreibetrag (steuerfreien Betrag bzw Existenzminimum, derzeit € 11.000) hinaus. Im Ergebnis müsste im Einzelfall – sowohl bei Ehegatten als auch Kindern als Unterhaltsberechtigten – der vom steuerlichen Einkommen des Unterhaltsverpflichteten abhängige Unterhaltsanspruch abgeleitet werden, was aus verwaltungsökonomischen Gründen nicht effizient wäre; auch deshalb, da es meist wohl zu keiner Steuerfestsetzung kommt, da beim Empfänger der allgemeine Steuerfreibetrag nicht überschritten wird.

Der Schluss liegt daher nahe, dass es wohl in Österreich seit jeher eine mit guten Argumenten untermauerte rechtspolitische Entscheidung des Gesetzgebers gewesen ist, Unterhaltsleistungen beim Empfänger – sowohl der (ehemaligen) Ehepartner als auch der Kinder – steuerfrei zu stellen. An dieser rechtspolitischen Entscheidung sollte daher auch weiter festgehalten werden.

2.6.3 Steuerliches Korrespondenzprinzip von Verfassung wegen?

Nach dem Ergebnis oben erscheint die Steuerfreistellung von Unterhaltsleistungen beim Empfänger mit guten Gründen zwar verfassungsrechtlich nicht geboten. Aus rechtspolitischen und verwaltungsökonomischen Gründen wird Unterhalt beim Empfänger in Österreich jedoch stets nicht besteuert.

Es bleibt daher zu untersuchen, ob die Steuerfreiheit von Unterhalt beim Empfänger als Argument dafür dienen kann, dem Unterhaltsverpflichteten die steuerliche Abzugsfähigkeit zu versagen. Umgekehrt ist auch zu fragen, ob das Versagen der steuerlichen Abzugsfähigkeit die Steuerfreistellung beim Empfänger bedingt. Mit anderen Worten, kann aus dem Verfassungsrecht oder aus den einfachen Steuergesetzen ein steuerliches „Korrespondenzprinzip“ – im Sinne der Verknüpfung der Steuerfreiheit

mit mangelnder Abzugsfähigkeit und umgekehrt – für Unterhaltsleistungen abgeleitet werden?

Ob ein steuerliches Korrespondenzprinzip geboten ist oder existiert, war in der österreichischen Literatur und Judikatur stets umstritten. So bezeichnet es etwa *Beiser*[202] als Systembruch, bei der Besteuerung von Unterhaltsverpflichteten auf die persönlichen Verhältnisse der Unterhaltsberechtigen abzustellen statt auf die Leistungsfähigkeit des Unterhaltsverpflichteten selbst. Er begründet dies mit dem Subjektcharakter der Einkommensteuer und dem Prinzip der persönlichen Leistungsfähigkeit und erachtete die Bestimmung des § 34 Abs 7 EStG, der Unterhaltsleistungen nicht als außergewöhnliche Belastung zum Abzug zulässt, daher auch gleich nach deren Einführung als verfassungswidrig.[203] *Wieser* versucht demgegenüber nachzuweisen, dass die Maßgeblichkeit des objektiven Zusammenhangs das Korrespondenzprinzip in Steuergesetzen verlange und vertritt die Ansicht, das Korrespondenzprinzip sei eine besondere Ausprägung der teleologischen Auslegungsmethode.[204] Auch der Verwaltungsgerichtshof hat im Jahr 1987 ein Korrespondenzprinzip in Steuergesetzen befürwortet: so hat er in einem Erkenntnis zu § 20 Abs 2 EStG, der den Abzug von Werbungskosten in Zusammenhang mit endbesteuerten Kapitalerträgen untersagt, ausgesprochen, dass diese Bestimmung *„Ausdruck des allgemeinen steuerlichen Rechtsgrundsatzes [sei], wonach fehlender Steuerpflicht auf der einen das Abzugsverbot auf der anderen Seite gegenübersteht.“*[205]

Im Hinblick auf die hier interessierende Verknüpfung ist jedoch anzumerken, dass der VwGH sich dabei auf ein und denselben Steuerpflichtigen bezogen hat, der Aufwendungen in Zusammenhang mit steuerfreien oder begünstigt besteuerten Einkünften nicht abziehen kann. Bei Unterhaltsleistungen geht es jedoch um eine intersubjektive Korrespondenz, nämlich die von Steuerfreiheit beim Empfänger mit der Abzugsfähigkeit beim Verpflichteten. Auch dazu hat sich der Verwaltungsgerichtshof jedoch in einem Fall aus 1988[206] bekannt und die „einheitliche“ steuerliche Behandlung (wie er die Korrespondenz bezeichnet) bei Empfänger und Leistendem sogar als Gebot dargestellt: in diesem Erkenntnis hat der VwGH Schadenersatzrenten nach

[202] *Beiser*, Eingeschränkte Abzugsfähigkeit von Unterhaltsleistungen nach § 34 Abs 7 EStG 1988 - Das Heiratsgut bleibt außergewöhnliche Belastung, RdW 1988, 208.
[203] *Ebenda*.
[204] *Wieser*, Teleologisches Korrespondenzprinzip versus Wort-/Begriffsauslegung (Teil I), in FJ 1994, 158ff.
[205] VwGH 10.02.1987, 86/14/0028.
[206] VwGH 14.6.1988, 87/14/0171, VwSlg 6332 F/1988.

§ 1327 ABGB[207] als steuerpflichtige wiederkehrende Bezüge nach § 29 Z 1 EStG erkannt und dies mit der Abzugsfähigkeit solcher Renten beim Leistenden begründet. Der VwGH berief sich dabei auf den OGH[208], der im Widerspruch zum Schrifttum[209] zur Auffassung gelangt war (unter Berufung auf den deutschen BFH[210]), dass es sich bei § 1327 ABGB um einen Schadenersatzanspruch, nicht aber um einen Unterhaltsanspruch handelt.

In der Zwischenzeit ist diese BFH-Judikatur überholt und werden Unterhaltsersatzrenten sowohl in Deutschland als auch von der österreichischen Verwaltungspraxis als steuerfreie Einkünfte anerkannt.[211] Dennoch interessiert das VwGH-Erkenntnis aus 1988 weiterhin im Hinblick auf die Ausführungen, die den VwGH von der Existenz eines einkommensteuerlichen Korrespondenzprinzips überzeugt scheinen lassen. Der VwGH zitiert eine Aussage des deutschen BFH in Befürwortung eines einkommensteuerlichen Korrespondenzprinzips, und übernimmt diese ungefiltert unter Hinweis auf die jeweils entsprechenden Stellen im österreichischen EStG: Zweck der Steuerfreistellung von Unterhaltsleistungen beim Empfänger sei die Vermeidung einer doppelten steuerlichen Belastung, die dadurch eintreten könnte, dass die im allgemeinen aus dem steuerpflichtigen Einkommen zu entrichtenden Unterhaltsleistungen beim Geber nicht abzugsfähig seien und beim Empfänger voll besteuert würden. Schadenersatzrenten, die als Ersatz für entgangenen Unterhalt gezahlt werden, seien hingegen beim Zahlenden steuerlich abzugsfähig (entweder als Betriebsausgabe oder Werbungskosten oder als dauernde Last nach § 18 Abs 1 Z 1 EStG); daher sei im Sinne einer korrespondierenden (laut VwGH „einheitlichen“) Beurteilung des Tatbestands auf beiden Seiten (sprich beim Zahlenden und beim Empfänger) bei Schadenersatzrenten nach § 1327 ABGB deren Steuerpflicht beim Empfänger geradezu geboten.

Im Ergebnis hat der Verwaltungsgerichtshof mit dieser Rechtsprechung die Existenz eines steuerlichen Korrespondenzprinzips, nicht nur auf Einnahmen/Ausgabenseite bei

[207] So genannte Unterhaltsersatzrente; im konkreten Fall war der Witwe des Unterhaltsverpflichteten eine monatliche Rentenzahlung für entgangenen Unterhalt zugesprochen worden, deren Steuerfreiheit jedoch vom VwGH abgelehnt wurde.
[208] OGH vom 23.4.1987, 8 Ob 77/86.
[209] Der OGH verweist auf *Stoll*, Rentenbesteuerung, 1967.
[210] BFH 19.10.1978, VIII R 9/77, BSTBl 1979 II S. 133.
[211] BFH 26.11.2008, X R 31/07; *Beiser*, BFH: Unterhaltsersatzrenten nicht einkommensteuerbar. Übertragbarkeit auf Österreich? RdW 2009, 298; wonach Unterhaltsersatzrenten beim Empfänger nicht steuerbar sind; Unterhaltsersatzrenten sind lt EStR Rz 7015 idF 2011 beim Empfänger nicht steuerpflichtig.

ein und demselben Steuerpflichtigen, sondern auch zwischen Steuerpflicht und Abzugsfähigkeit bei zwei verschiedenen Steuerpflichtigen bejaht. Dass diese Judikatur im Ergebnis mittlerweile überholt ist – Unterhaltsersatzrenten werden nach der neueren Rspr des dBFH[212] und auch nach der österreichischen Verwaltungspraxis[213] als steuerfrei und beim Geber als steuerlich nicht abzugsfähig behandelt – ändert nichts an dem Umstand, dass sich der VwGH in diesem Erkenntnis, soweit ersichtlich einmalig, zu einem im österreichischen EStG verankerten intersubjektiven Korrespondenzprinzip bekannt hat. Die aktuelle Rechtslage zu Unterhaltsersatzrenten entspricht wiederum dem Korrespondenzprinzip, allerdings in entgegen gesetzter Ausprägung, nämlich indem die Steuerfreiheit mit der steuerlichen Nichtabzugsfähigkeit bei zwei unterschiedlichen Steuersubjekten begründet wird.

Gramlich/Treisch[214] versuchen für die deutsche Rechtslage mit beachtlichen, vor allem steuersystematischen und historischen Argumenten nachzuweisen, dass die korrespondierende Behandlung der Unterhaltszahlungen (Steuerfreiheit beim Empfänger, Nichtabzugsfähigkeit beim Leistenden) kein allgemeiner Grundsatz des Einkommensteuerrechts sei. So habe der historische Gesetzgeber lediglich die Doppelbesteuerung von Unterhaltszahlungen der Eltern an ihre Kinder generell vermeiden und die Einmalbesteuerung von Unterhaltsleistungen sicherstellen wollen. Um dieses Ziel zu verwirklichen, habe er sich für die Nichtabzugsfähigkeit der Zahlungen bei den Eltern und die Nichtbesteuerung bei den Kindern entschieden. Sie kommen zu dem Schluss, dass das (deutsche) EStG keinen allgemeinen Grundsatz enthalte, dass der Geber Aufwendungen nur abziehen darf, wenn sie beim Empfänger besteuert werden, mit anderen Worten dem deutschen EStG kein Korrespondenzprinzip immanent sei. Zum gleichlautenden Ergebnis, nämlich dass es *„keine Korrespondenz zwischen verschiedenen Steuersubjekten“* im deutschen Einkommensteuerrecht geben könne, gelangt *J. Lang*[215] und begründet dies damit, dass eine solche intersubjektive Korrespondenz mit dem Grundsatz der Individualbesteuerung nicht vereinbar sei. Sehr wohl gebe es aber *„vom Gesetz ausdrücklich angeordnete Ausnahmen“*, zu denen auch die Korrespondenz von Steuerfreiheit und Abzugsverbot bei Unterhaltsleistungen im

[212] BFH 26.11.2008, X R 31/07.
[213] EStR 7015.
[214] *Gramlich/Treisch*, Korrespondenzprinzip, Unterhaltszahlungen und Einkommensbegriff, DB vom 21.11.1997, 2349-2354.

[215] Vgl *J. Lang* in *Tipke/J. Lang*[18], Steuerrecht, § 9 Tz 24 mwN.

deutschen EStG zähle.[216] Auch der deutsche Bundesfinanzhof[217] hat sich im Übrigen gegen ein allgemeines Korrespondenzprinzip im deutschen Einkommensteuerrecht ausgesprochen.

Der Verfassungsgerichtshof musste zwar mehrmals zum Korrespondenzprinzip Stellung nehmen, da es in einigen Verfahren aufgeworfen worden war.[218] Soweit ersichtlich hat er sich selbst aber bisher weder zu einem Gebot noch einem Verbot der Korrespondenz (iSd Verknüpfung der steuerlichen Abzugsfähigkeit mit der Steuerpflicht oder umgekehrt) bekannt, dieses zudem auch nicht als grundlegendes Prinzip der Einkommensteuer selbst anerkannt. Der VfGH zog lediglich den Schluss, dass nur dann, wenn eine steuergesetzliche Bestimmung die Korrespondenz als Tatbestandsvoraussetzung kenne, die Korrespondenz entsprechend zu beachten und einzuhalten sei.[219] Implizit hat sich der VfGH sogar gegen ein steuerliches Korrespondenzprinzip bei der Unterhaltsbesteuerung ausgesprochen: in seinen Erkenntnissen vom 12.12.1991[220] und vom 17.10.1997[221] spricht der VfGH von der „gebotenen Entlastung" Steuerpflichtiger mit Kindesunterhaltsverpflichtungen und entwickelt die so genannte „Hälfteregel", wonach zumindest die Hälfte des an Kinder geschuldeten Unterhalts steuerlich entlastet werden müsse. Der Gesetzgeber habe dafür entweder in den Steuergesetzen oder aber durch Transferleistungen entsprechend vorzusorgen. Vor dem Hintergrund der im EStG verankerten Steuerfreiheit der Unterhaltsverpflichtungen beim Empfänger spricht er sich damit sogar gegen eine steuerliche Korrespondenz, nämlich die Verknüpfung der Steuerfreiheit beim Empfänger mit dem Versagen der Abzugsfähigkeit beim Verpflichteten, aus.

Diese Überlegungen sprechen mE dafür, dass es nach der zutreffenden Ansicht des Verfassungsgerichtshofs im rechtspolitischen Entscheidungsspielraum des Steuergesetzgebers liegt, ob eine Versagung der steuerlichen Abzugsfähigkeit einerseits mit der Steuerfreiheit beim Empfänger korrespondierend verknüpft wird. Insofern Kindesunterhaltsleistungen betroffen sind, sei eine gewisse steuerliche Entlastung des Unterhaltsverpflichteten sogar geboten. Die Verneinung eines verfassungsrechtlich verankerten Korrespondenzprinzips hat der VfGH später nochmals bekräftigt, und zwar

[216] Ebenda.
[217] BFH BStBl 1989, 779, 189f.
[218] ZB VfGH vom 9.10.2002, G 112/02 ua; VfGH 12.03.2004, B 181/03.
[219] So VfGH zu § 20 Abs 1 Z 4 EStG, welche die Korrespondenz nicht als negatives Tatbestandsmerkmal beinhalte, in Erk vom 12.03.2004, B 181/03.
[220] G 188/91
[221] G 168/96, G 285/96.

hat er in seiner Entscheidung zur Rentenbesteuerung vom 7.12.2006[222] die Aufnahme des Korrespondenzprinzips in § 29 Z 1 EStG durch den Gesetzgeber eingeräumt, zugleich aber angemerkt: *„Indessen ist die Korrespondenz nicht so zu verstehen, dass die Steuerpflicht beim Berechtigten die Abzugsfähigkeit beim Verpflichteten voraussetzt oder dass der Entfall der Steuerpflicht notwendig die Abzugsfähigkeit hindert."*

Im Ergebnis erscheint daher nach der Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofs die Einhaltung oder Vermeidung einer Korrespondenz zwischen Abzugsfähigkeit und Steuerpflicht bei Unterhaltsleistungen weder geboten noch generell verboten. Der Verwaltungsgerichtshof hat zwar – anders als der Verfassungsgerichtshof – das Korrespondenzprinzip als Grundsatz des Einkommensteuerrechts erkannt. Dass das Korrespondenzprinzip aber auch verfassungsrechtlich geboten sei, hat der VwGH nicht behauptet. Daher sprechen mE die besseren Argumente dafür, dass der Steuergesetzgeber seinen rechtspolitischen Gestaltungsspielraum voll ausschöpfen kann, ob er für einen Regelungsbereich eine korrespondierende Behandlung beim Zahler und Empfänger vorsehen möchte.

2.6.4 Abzugsfähigkeit in voller Höhe oder durch Absetzbeträge

Im Einkommensteuergesetz wird nur bestimmten der Privatsphäre des Steuerpflichtigen zuzurechnenden Ausgaben ein Abzug von der Steuerbemessungsgrundlage zuerkannt. So sind beispielsweise freiwillige Krankenversicherungsbeiträge als Sonderausgaben nach § 18 EStG („Topf-Sonderausgaben") begrenzt steuerlich abzugsfähig. § 20 Abs 3 EStG schließt den Sonderausgabenabzug anderer der Privatsphäre zuzuordnender Ausgaben (wie freiwilliger Leistungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen iSd § 20 Abs 1 Z 4 EStG) aus, nicht aber von Ausgaben für den Haushalt und den Unterhalt der Familie Sinne des § 20 Abs 1 Z 1 EStG, einschließlich Leistungen des gesetzlichen Unterhalts.

Die Berücksichtigung von Unterhaltsleistungen (nach Z 1 und Z 4 des § 20 Abs 1 EStG) als außergewöhnliche Belastung iSd § 34 EStG ist durch § 20 Abs 3 EStG allerdings nicht ausgeschlossen. Letztere Bestimmung soll dem Grundgedanken des Leistungsfähigkeitsprinzips Rechnung tragen, da der Steuergesetzgeber hier – in engem Rahmen und unter verschiedenen Voraussetzungen – die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen zu einem gewissen Grad anerkennt und daher auch bestimmte, der

[222] B 242/06.

privaten Sphäre zurechenbare Ausgaben des Steuerpflichtigen als die Steuerbemessungsgrundlage mindernd zulässt. Die Hoffnung, Unterhaltsleistungen seien als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig, wird jedoch mit Blick auf § 34 Abs 7 EStG vernichtet, als dort ausdrücklich festgelegt ist, dass weder Unterhaltsleistungen an Kinder noch jene an Ehegatten als abzugsfähig anerkannt werden. Diese gelten durch die dort genannten Absetzbeträge als „abgegolten".[223]

Im Lichte des „subjektiven Nettoprinzips" als Teilaspekt des Leistungsfähigkeitsprinzips könnte man an der geltenden Rechtslage kritisieren, dass Unterhaltsleistungen für (Ehe)Partner oder Kinder als unvermeidbare Privatausgaben die Steuerbemessungsgrundlage kürzen „müssen". Unterhaltsverpflichtungen mindern unstrittig das Einkommen und damit die persönliche Leistungsfähigkeit, als deren zentraler Indikator das Einkommen gilt. Der Steuerpflichtige muss den Unterhalt, den er seinem Kind oder Ehepartner zu leisten verpflichtet ist, grundsätzlich aus seinem Einkommen bestreiten, das er am Markt erwirtschaftet hat.

Entscheidend ist aber aus der Sicht des Verfassungsgerichtshofs auf der Sachlichkeitsebene, ob Unterhaltsleistungen als private Ausgaben tatsächlich „unvermeidbar" sind, sprich ob sie dem Steuerpflichtigen zwangsläufig im Sinne des § 34 EStG erwachsen. Er beruft sich dabei auf den VwGH, der in langjähriger Rechtsprechung[224] argumentierte, dass es für die Unvermeidbarkeit einer Ausgabe darauf ankomme, ob sich der Steuerpflichtige selbst in die Lage gebracht hat, diese tätigen zu müssen. Wenn jemand sich nämlich aus freien Stücken im Rahmen seiner persönlichen Lebensführung zu einer Handlung, die zu privaten Ausgaben führt, entschlossen hat, liege dies in seinem persönlichen Risiko und die Ausgaben könnten nicht – im Wege der steuerlichen Abzugsfähigkeit – der Allgemeinheit überbürdet werden.

Auf dieser Argumentation aufbauend hat der VfGH im Jahr 1991[225] entschieden, dass Unterhaltsleistungen an Kinder nicht bloß Sache privater Lebensführung oder persönlichen Risikos seien. Kinder stünden nach § 21 Abs 1 ABGB unter dem besonderen Schutz der Gesetze und die Erfüllung der Unterhaltspflicht komme auch der

[223] Die Nichtabzugsfähigkeit gilt im Wesentlichen seit dem EStG 1988; vgl oben Kap 1.3.4.
[224] Vgl etwa VwSlg 923 F/1954; VwGH 29.1.1962 Z 693/61 zu Unterhaltsleistungen an geschiedene Ehegatten, die dann nicht zwangsläufig seien, wenn die Ehe aus dem Verschulden des Steuerpflichtigen geschieden worden war. Nach der damaligen Fassung des § 34 EStG war der Abzug von Unterhaltsleistungen als außergewöhnliche Belastung dem Grunde nach möglich gewesen.
[225] VfGH 12.12.1991, G 188/91 ua; vgl im Detail oben Kap 2.5.1.2.2.

Allgemeinheit zugute. Er hat ausgesprochen, *„daß es an sich im rechtspolitischen Gestaltungsfreiraum des Gesetzgebers liegt, mit welchen Mitteln er das Ziel des Familienlastenausgleichs zu erreichen sucht, ob nämlich etwa durch Transferzahlungen in Form von Familienbeihilfen oder durch Kinderfreibeträge oder durch Kinderabsetzbeträge; es dürfte dem Gesetzgeber hiebei grundsätzlich überlassen sein, ob er jeweils eine dieser Maßnahmen allein trifft oder ob er diese Maßnahmen kombiniert, ferner ob er die Frei- oder Absetzbeträge pauschaliert oder nicht."*[226] Unterhaltsleistungen gegenüber (geschiedenen) Ehepartnern müssen aus Sicht des Verfassungsgerichtshofs[227] hingegen steuerlich nicht berücksichtigt werden, da sie – im Gegensatz zum Unterhaltsanspruch von Kindern – von vielfältigen Umständen abhängen, die weitgehend der Disposition der Ehegatten unterliegen.

In den Erkenntnissen vom 17.10.1997[228] und vom 28.11.1997[229] hat der VfGH zudem die so genannte „Hälfteregel" entwickelt, wonach zumindest die Hälfte des an Kinder geschuldeten Unterhalts steuerlich entlastet werden muss.

Im Erkenntnis vom 27.6.2001[230] hat der VfGH erkannt, dass die „Hälfteregel" auch auf Kindesunterhaltsleistungen bei getrennter Haushaltsführung der (geschiedenen) Ehepartner anzuwenden sei. Während bei gemeinsamer Haushaltsführung Familienbeihilfe und Kinderabsetzbetrag zustehen, ist dem Unterhaltsverpflichteten, der nicht im gemeinsamen Haushalt mit dem Kind lebt, als Ersatz neben dem Unterhaltsabsetzbetrag auch eine um die Familienbeihilfe reduzierte zivilrechtliche Unterhaltsverpflichtung zuzusprechen. Damit werde die vom VfGH entwickelte „Hälfteregel" zur steuerlichen Entlastung von Kindesunterhalt erfüllt.

Zusammengefasst hat der VfGH daher in der Einschränkung der steuerlichen Berücksichtigung von Kindesunterhalt durch Transferleistungen (wie zB Absetzbeträge, Familienbeihilfe etc) keine Verletzung des Gleichheitssatzes erkannt. Dies spiegelt sich auch in der derzeitigen Rechtslage wider, wonach nur in Fällen, in denen den Unterhaltsverpflichteten keine Familienbeihilfe oder Geldtransferleistungen im EU/EWR-Raum bzw der Schweiz zustehen, Unterhaltslasten in voller Höhe gem. § 34 Abs 7 EStG steuerlich abzugsfähig sind. Dieses Ergebnis erscheint im Lichte der

[226] VfGH 12.12.1991, G 188/91, G 189/91.
[227] VfGH 10.6.1992, B 1257/91.
[228] G 168/96, G 285/96.
[229] G 451/97.
[230] B 1285/00.

ständigen Rechtsprechung des VfGH zur steuerlichen Berücksichtigung von Kindersunterhaltsleistungen zwar sachgerecht, ist aber im Hinblick auf die Differenzierung zwischen EU/EWR und Schweiz im Vergleich zu Drittstaaten möglicherweise verfassungs- und unionsrechtlich zu beanstanden. Nach der Verwaltungspraxis[231] werden Unterhaltszahlungen in die Schweiz – mE aus dem Gesetzestext nicht gedeckt – analog zu Unterhaltszahlungen in EU/EWR-Staaten behandelt. Darüber hinaus sollen nach der Verwaltungspraxis im Drittstaat gewährte eventuelle Familienleistungen für das Ausmaß des Unterhaltsabzugs relevant sein, eine explizite Kürzung des absetzbaren Betrags um ausländische Familienleistungen wird aber nicht angeordnet. Und zuletzt wird eine steuerliche Korrespondenz von Leistendem und Empfänger bei Unterhaltszahlungen in Drittstaaten nicht verwirklicht, da Unterhaltseinkünfte nicht zum Kreis der in § 98 EStG taxativ aufgezählten Einkünfte bei beschränkter Steuerpflicht zählen.

Beim Ehegattenunterhalt wird dem Gesetzgeber von Verfassung wegen keinerlei steuerliche Entlastung des Unterhaltsleistenden auferlegt. Die Begründung des VfGH insbesondere im Erkenntnis vom 10.6.1992[232] beinhaltete im Kern die Überlegung, dass die Rechtsfolge, ob es zwischen Ehegatten (während aufrechter Ehe und danach) zu Unterhaltsleistungen kommt, von Umständen abhängt, die in der Gestaltungsfreiheit jedes Ehepaares liegen. Angesichts dessen verbleibt dem Steuergesetzgeber für die steuerliche Behandlung der ehelichen Unterhaltspflicht nach Trennung oder Scheidung mE mit guten Gründen weitgehende Gestaltungsfreiheit. [233]

Im Ergebnis bleibt dem Gesetzgeber in der Familienbesteuerung ein weiter rechtspolitischer Entscheidungsspielraum. Ehegattenunterhalt müsste aus verfassungsrechtlicher Sicht gar nicht steuerlich entlastet werden. Kindesunterhalt muss zumindest zur Hälfte steuerlich entlastet sein, was nach Ansicht des VfGH in der geltenden Rechtslage – zumindest was Kinder unbeschränkt steuerpflichtiger Eltern betrifft – durch Gewährung von steuerlichen Absetzbeträgen und die Transferleistung der Familienbeihilfe hinreichend umgesetzt ist. Dem Gesetzgeber steht es frei, ob zudem oder anstelle dessen die Entlastung durch den steuerlichen Abzug als zB

[231] LStR Rz 866.
[232] B 1257/91.
[233] Dennoch wurde dem Alleinverdiener nach der bis zum 31.12.2010 geltenden Rechtslage ein Alleinverdienerabsetzbetrag zuerkannt, auch wenn keine Kinder vorhanden waren. Diese Möglichkeit wurde mit dem BBG 2011 unter Hinweis auf die Judikatur des VfGH, Erk vom 10.6.1992, 1257/91, abgeschafft (Aufhebung von § 34 Abs 7 Z 3 EStG). Hier hat sich der Gesetzgeber mit der Umsetzung der Rechtsansicht des VfGH also fast 20 Jahre Zeit gelassen.

außergewöhnliche Belastung gewährt wird. Gegen diese Nichtanerkennung ist aus verfassungsrechtlicher Sicht solange nichts einzuwenden, als durch die Kombination von Absetzbeträgen und Transferleistungen der Kindesunterhalt im Regelfall zumindest zur Hälfte steuerlich entlastet wird.

3. Unterhalt im österreichischen Steuerrecht

3.1 Überblick

Nach der Darstellung der gesetzlichen und verfassungsgerichtlichen Entwicklung des Besteuerungssystems für Unterhaltsleistungen soll in diesem Abschnitt untersucht werden, ob die aktuelle Gesetzeslage und Regelungssystematik den verfassungsrechtlichen Anforderungen genügen. In diesem Zusammenhang werden auch die steuerliche Behandlung des gesetzlichen Unterhalts im Vergleich zu Zahlungen, die den gesetzlichen Unterhalt übersteigen und freiwillige (vertragliche) Unterhaltszahlungen an andere als die gesetzlichen Unterhaltsempfänger (Renten/Fruchtgenuss) ausgeführt.

Im Hinblick auf die steuerlichen Vorschriften zu den gesetzlichen Unterhaltszahlungen ist vorweg der Kreis der zivilrechtlichen Unterhaltsempfänger zu behandeln.

3.2 Der zivilrechtliche Unterhalt

3.2.1 Kindesunterhalt

Der gesetzliche Kindesunterhalt wird in den §§ 140ff ABGB geregelt. Erfasst werden hiervon alle Kinder, eheliche wie uneheliche (§ 166 S 2 ABGB), minderjährige wie volljährige, denn der Begriff „Kind" bezeichnet im Unterhaltsrecht nur das rechtliche Abstammungsverhältnis.[234] Adoptivkinder haben gem § 182 Abs 1 ABGB dieselben Rechte gegenüber ihren Wahleltern, einschließlich des Rechts auf Unterhalt, das im Adoptionsvertrag nicht abbedungen werden kann.[235] Stiefkinder haben nach geltendem Recht keinen Unterhaltsanspruch gegen ihren Stiefelternteil.[236]

Nach § 140 Abs 1 ABGB haben die Eltern[237] zur Deckung der ihren Lebensverhältnissen angemessenen Bedürfnisse des Kindes unter Berücksichtigung seiner Anlagen, Fähigkeiten, Neigungen und Entwicklungsmöglichkeiten *„nach ihren*

[234] Vgl *Schwimann/Kolmasch*, Unterhaltsrecht³ (2004) 5.
[235] Vgl *Stabentheiner* in *Rummel*³ § 182 ABGB Tz 1a.
[236] Vgl *Fischer-Czermak*, Patchworkfamilien: Reformbedarf im Unterhaltsrecht? EF-Z 2007/30/51; für den Fall der Nichtgewährung des Kindesunterhalts durch einen unterhaltsverpflichteten leiblichen Elternteil (der nicht im gemeinsamen Hauhalt lebt) könnte eine vertragliche Unterhaltsleistung mit dem Stiefelternteil (der das Stiefkind in den gemeinsamen Haushalt aufgenommen hat) vereinbart werden; die Einführung einer gesetzlichen Unterhaltspflicht des Stiefelternteils ist derzeit nicht absehbar.
[237] Im Sinne des Gleichheitssatzes unterscheidet das Gesetz nicht zwischen Vater und Mutter, § 137 Abs 3 ABGB.

Kräften anteilig" beizutragen. Das geltende Kindesunterhaltsrecht ist damit vom Gleichverpflichtungsgrundsatz beider Elternteile getragen.

Der Unterhaltsanspruch setzt sich aus der Zurverfügungstellung der notwendigen Geldmittel einerseits und der persönlichen Betreuung des Kindes andererseits zusammen. Aus Abs 2 des § 140 ABGB wird die Vorstellung des Gesetzgebers deutlich, dass die üblichen Betreuungsleistungen den Geldleistungen gleichwertig sind: Die Verpflichtung zur Leistung von Geldunterhalt trifft grundsätzlich jenen Elternteil, der seinen Unterhaltsbeitrag nicht bereits durch Betreuungsleistungen erfüllt. Der andere, also jener Elternteil, der den Haushalt führt, in dem er das Kind betreut, leistet dadurch seinen Beitrag. Er hat darüber hinaus zum Unterhalt des Kindes beizutragen, soweit der andere Elternteil zur vollen Deckung der Bedürfnisse des Kindes nicht imstande ist oder mehr leisten müsste, als es seinen Lebensverhältnissen angemessen wäre.[238]

3.2.2 Ehegattenunterhalt während aufrechter Ehe

Gemäß § 94 Abs 1 ABGB haben Ehegatten während aufrechter Ehe grundsätzlich anteilig zur Deckung ihrer angemessenen Bedürfnisse „nach ihren Kräften" (Anspannungsgrundsatz) beizutragen. Jenem Ehegatten, der den gemeinsamen Haushalt führt, steht ein Unterhaltsanspruch zu, da sein Beitrag zum Unterhalt bereits durch die Haushaltsführung gewährleistet ist.[239]

Die Höhe des Unterhalts richtet sich nach den Umständen des Einzelfalls, wobei die von der zweitinstanzlichen Judikatur entwickelten generalisierenden Regeln (Prozentsätze) als Orientierungshilfen in gleichartigen Fällen vom OGH übernommen wurden.[240] Verfügen beide Ehegatten über ein eigenes Einkommen, so steht dem weniger verdienenden Ehegatten danach ein Unterhaltsanspruch in Höhe von 40% des Nettofamilieneinkommens abzüglich seiner eigenen Einkünfte zu. Je unterhaltsberechtigtem Kind sind 10% in Abzug zu bringen. Einem Ehegatten ohne eigenes Einkommen steht ein Unterhaltsanspruch in Höhe von 33% des Nettoeinkommens des anderen Ehegatten zu.[241]

---

[238] Vgl *Stabentheiner* in *Rummel*[3] § 140 ABGB Tz 10.
[239] Vgl *Stabentheiner* in *Rummel*[3] § 94 ABGB Tz 1-8; zum Anspannungsgrundsatz insb § 94 Tz 2.
[240] OGH 26. 9. 1991, 8 Ob 635/90 ua.
[241] Vgl *Stabentheiner* in *Rummel*[3] § 94 ABGB Tz 5.

Bezüglich der Art der Unterhaltsleistung regelt § 94 Abs 3 ABGB, dass der Unterhalt bei aufrechter ehelicher Haushaltsgemeinschaft auf Verlangen des unterhaltsberechtigten Ehegatten ganz oder zum Teil in Geld zu leisten ist, soweit ein solches Verlangen nicht unbillig ist. Für den Fall der Aufhebung des gemeinsamen Haushalts bleibt der Unterhaltsanspruch grundsätzlich bestehen, es sei denn, die Inanspruchnahme wäre rechtsmissbräuchlich.[242]

3.2.3 Ehegattenunterhalt nach Scheidung

Die Unterhaltsansprüche der Ehegatten nach Scheidung sind in den §§ 66ff EheG geregelt und können auf Ansprüchen aufgrund Urteils (zB § 66 EheG), Feststellung (§ 68, 68a EheG) oder gerichtlichen Vergleichs (§ 55a, allenfalls iVm § 69 Abs 2 und 3 EheG) beruhen.

Der bürgerlich-rechtliche nacheheliche Unterhaltsanspruch ist grundsätzlich vom Verschuldensprinzip beherrscht und Ausdruck der Nachwirkungen der Fürsorgepflicht während aufrechter Ehe.[243] Hinsichtlich der Bemessung des Unterhaltsanspruchs ist zusammengefasst zwischen verschuldensunabhängiger Scheidung (§ 68a Abs 1 und 2 EheG) und nach Vorliegen von besonderen Gründen wie zB schwerwiegender Eheverfehlungen iSd § 68a Abs 3 EheG zu differenzieren. Die Höhe des verschuldensunabhängigen Unterhalts bemisst sich insbesondere nach dem Lebensbedarf und unter Berücksichtigung eigener Erwerbsmöglichkeiten des Unterhaltsberechtigten, wobei in der Literatur nach wie vor Uneinigkeit darüber herrscht, ob oder um wieviel niedriger der Unterhaltsanspruch im Vergleich zu jenem bei aufrechter Ehe sei.[244]

Der Unterhaltsberechtigte verliert sein Recht auf Unterhalt gegen den geschiedenen Ehegatten grundsätzlich bei Eingehen einer neuen Ehe.[245] Bei Eingehen einer neuen Lebensgemeinschaft hält der OGH – trotz kritischer Stimmen der Lehre – an seiner ständigen Rechtsprechung fest, wonach dieses Ereignis zu einem Ruhen des Unterhaltsanspruchs führe.[246]

---

[242] Vgl *Stabentheiner* in *Rummel*[3] § 94 ABGB Tz 15.
[243] Vgl *Hopf/Kathrein*, Eherecht[2] § 66 EheG Tz 3.
[244] Vgl *Stabentheiner* in *Rummel*[3] § 68a EheG tz 11.
[245] Vgl *Stabentheiner* in *Rummel*[3] § 75 EheG Tz 1.
[246] Vgl zum Meinungsstand *Stabentheiner* in *Rummel*[3] § 75 EheG Tz 2.

Für die Art der Unterhaltsgewährung geschiedener Ehegatten legt § 70 EheG die Zahlung einer Geldrente fest, wobei der Berechtigte gem. § 70 Abs 2 EheG bei Vorliegen eines wichtigen Grundes[247] auch eine Kapitalabfindung verlangen kann, wenn der Verpflichtete dadurch nicht unbillig belastet wird.

Abschließend sei erwähnt, dass ein Unterhaltsanspruch des geschiedenen Ehegatten des Weiteren gegenüber den Erben des Unterhaltsverpflichteten besteht. Für Bestehen und Bemessung dieses Anspruchs sind jedoch alle Zuwendungen, die der Ehegatte aufgrund letztwilliger Verfügung oder gesetzlicher Erbfolge erhält, einzurechnen und eigenes Vermögen sowie eigener Erwerb des Ehegatten entsprechend zu berücksichtigen.[248]

3.2.4 Unterhalt im Eingetragene Partnerschaften Gesetz

Mit 1.1.2010 ist das Eingetragene Partnerschaften Gesetz[249] in Kraft getreten, das die Begründung, Wirkung und Auflösung gleichgeschlechtlicher Partnerschaften regelt. Gemäß § 2 EPG können sich zwei Personen gleichen Geschlechts zu einer Lebensgemeinschaft auf Dauer mit gleichen Rechten und Pflichten verbinden.

§ 12 EPG regelt die Unterhaltspflichten während aufrechter Partnerschaft, die nahezu wortgleich den Bestimmungen für Ehepartner in § 94 ABGB entsprechen. Für die Beantragung einer einvernehmlichen Aufhebung einer eingetragenen Partnerschaft gem § 15 Abs 5 EPG ist eine schriftliche Vereinbarung beider Partner erforderlich, in der sie die unterhaltsrechtlichen Beziehungen und vermögensrechtlichen Ansprüche dem Gericht unterbreiten oder diese Vereinbarung vor Gericht schließen. Wird eine eingetragene Partnerschaft auf Antrag eines Partners, zB wegen Verschuldens des anderen Partners iSd § 15 Abs 1 EPG, aufgehoben, ist über die Schuld im Gerichtsurteil gem § 17 Abs 1 EPG abzusprechen und ergeben sich daraus unterhaltsrechtliche Ansprüche, die in § 20 EPG geregelt sind. Diese Unterhaltsansprüche sind ebenfalls jenen nach §§ 66ff EheG nachgebildet und orientieren sich zum einen am Verschulden, zum anderen am Mangel an eigenen Erwerbsmöglichkeiten. Eine Befristung auf drei Jahre durch das Gericht ist für den zweiten Fall gem § 20 Abs 4 EPG vorgesehen, insoweit eine eigene Sicherung des Unterhalts durch den Unterhaltsberechtigten erwartet werden kann.

---

[247] Ein wichtiger Grund kann sowohl in der Sphäre des Unterhaltsbelasteten als auch –Verpflichteten bestehen, vgl *Stabentheiner* in *Rummel*[3] § 70 EheG Tz 3.
[248] § 796 iVm § 94 ABGB.
[249] EPG, BGBl 135/2009, ab 1.1.2010

3.2.5 Subsidiäre Unterhaltspflichten

Subsidiäre Unterhaltspflichten sind im ABGB ebenfalls festgelegt: Soweit die Eltern zur Leistung des Unterhalts nicht imstande sind, besteht ein Unterhaltsanspruch der Kinder gegenüber den Großeltern nach § 141 ABGB; vice versa besteht im Bedarfsfall ein Unterhaltsanspruch der Eltern und Großeltern gegenüber ihrem Kind bzw Enkelkind nach § 143 ABGB.

3.2.6 Zusammenfassung und Würdigung

Im Ergebnis wird aus den Unterhaltsregelungen des Bürgerlichen Rechts deutlich, dass der Gesetzgeber stets versucht, ein möglichst weites Spektrum an Lebensrealität und Bedarfssituationen abzudecken. Er geht davon aus, dass die Unterhaltsleistungen durch Familienarbeit und Erwerbsarbeit grundsätzlich gleichrangig zu werten sind. Zudem soll eine Absenkung des Lebensstandards nach Scheidung oder Auflösung der eingetragenen Partnerschaft vermieden werden. Bemerkenswert ist die Anlehnung der unterhaltsrechtlichen Ansprüche getrennter Partner nach dem EPG an jene nach Ehescheidung, die in Österreich im Vergleich zu anderen Ländern einzigartig erscheint.

3.3 Unterhalt im Einkommensteuerrecht

3.3.1 Überblick der Rechtsgrundlagen

Das Einkommensteuergesetz sieht keine eigenständige Definition des Unterhaltsbegriffs vor, sondern verweist an mehreren Stellen auf den gesetzlichen Unterhalt nach Bürgerlichem Recht. Konkret finden sich solche Verweise in 20 Abs 1 Z 1 und Z 4 EStG (Nichtabzugsfähige Aufwendungen) und in § 29 Z 1 EStG (Wiederkehrende Bezüge); außerdem benennt § 33 EStG den Begriff des gesetzlichen Unterhalts bei der Regelung des Unterhaltsabsetzbetrags. Die steuerliche Behandlung gesetzlicher Unterhaltsleistungen wird in der Folge zunächst aus Sicht des Unterhaltsempfängers und anschließend aus Sicht des Leistungsverpflichtenden dargestellt. Darüber hinaus sind die einkommensteuerliche Behandlung unterhaltsähnlicher Leistungen an andere als gesetzliche Unterhaltsempfänger und freiwillige Leistungen, letztere insbesondere im Hinblick auf die Abgrenzung zu Schenkungen zu untersuchen.

3.3.2 Besteuerung beim Unterhaltsempfänger

Unterhaltsleistungen sind in der Aufzählung der Einkunftsarten des § 2 Abs 3 EStG in den ersten sechs Einkunftsarten nicht genannt. In § 3 EStG (Steuerbefreiungen) sucht man den Begriff des Unterhalts ebenfalls vergeblich.

Es verbleibt folglich die Prüfung, ob Unterhaltsleistungen unter die subsidiäre[250] siebte Einkunftsart, „Sonstige Bezüge" nach § 29 EStG, zu subsumieren sind, wobei auf den ersten Blick § 29 Z 1 (wiederkehrende Bezüge) und § 29 Z 3 (Einkünfte aus Leistungen) in Betracht kommen könnten. Innerhalb der Bestimmung ist Z 1 gegenüber Z 3 vorrangig.[251]

Gemäß § 29 Z 1 EStG, der nur wiederkehrende Bezüge erfasst, sind freiwillige Bezüge oder Bezüge, die an eine gesetzlich unterhaltsberechtigte Person geleistet werden, nicht steuerpflichtig. Die Begriffsbestimmung deckt sich mit der Auslegung des § 20 Abs 1 Z 4 EStG (nichtabzugsfähige Aufwendungen).

Strittig ist, ob Rentenzahlungen, die mittels gerichtlichen Urteils als Ersatz für entgangenen Unterhalt zugesprochen werden, nach § 29 Z 1 EStG steuerpflichtig sind, weil sie als Schadenersatz, nicht als gesetzlicher Unterhalt geleistet werden.[252] Nach der Verwaltungspraxis sind auch Leistungen, *„die Pflegeeltern zur Erleichterung der mit der Pflege eines Kindes verbundenen (Unterhalts-)Lasten (bspw. Pflegegeld und damit in Zusammenhang stehende Sonderzahlungen, Ausstattungsbeiträge, Bekleidungsbeiträge) nach den einzelnen Jugendwohlfahrtsregelungen gewährt werden"*, nicht als Entlohnung für die Pflegeleistung, sondern als weiterverrechneter Unterhalt anzusehen und daher ebenfalls steuerfrei.[253] Dieser Sonderfall kann mE nur mit einer speziellen steuerlichen Erleichterung gerechtfertigt werden, die aus dem sozialpolitischen Motiv gewährt wird, die Übernahme von Pflegeelternschaften zu fördern. Denn nach dem Gesetzeswortlaut kann nur der Unterhaltsberechtigte als Empfänger den gesetzlichen Unterhalt steuerfrei vereinnahmen. Aus den in den EStR genannten Lasten können allenfalls die direkt den Kindern zugutekommenden Leistungen wie zB Bekleidungsbeiträge als von den Pflegeeltern für die Kinder vereinnahmter gesetzlicher Unterhalt angesehen werden. Das Pflegegeld als Entgelt für

[250] *Doralt*, EStG[8], § 29 Tz 3.
[251] Vgl *Kanduth-Kristen*, *Jakom* EStG 2011, § 29 Tz 1.
[252] Bejahend *Doralt/Kofler*, EStG[11] § 20 Tz 122; aA *Beiser*, Unterhaltsersatzrenten in der Einkommensteuer, ÖStZ 2001, 606.
[253] EStR Rz 6606 unter Hinweis auf die Jud des VwGH 14.6.1995, 93/12/0189.

die Übernahme der Pflegeelternschaft unter § 29 Z 1 EStG zu subsumieren, ist hingegen mE vom Gesetzeswortlaut nicht gedeckt.

Sofern Unterhaltsleistungen nicht wiederkehrend, sondern einmalig gezahlt werden (zB als Unterhaltsabfindungen), könnte eine Steuerpflicht nach § 29 Z 3 EStG in Betracht kommen. Über den Begriff der „Leistungen" des § 29 Z 3 EStG findet sich im Einkommensteuergesetz keine Legaldefinition. Klar erscheint, dass eine Leistung sowohl in einem positiven Tun, einem Unterlassen, einem Dulden oder auch in einem Verzicht bestehen kann und ein Leistungsaustausch erforderlich ist.[254] Da es Unterhaltsleistungen an einer Gegenleistung mangelt, kommt eine Besteuerung nach dieser Bestimmung folglich nicht in Betracht.

Im Ergebnis sind daher im österreichischen EStG weder einmalige noch laufende Unterhaltszahlungen einkommensteuerpflichtig.

3.3.3 Abzugsfähigkeit beim Unterhaltsleistenden

3.3.3.1 Gemeinsame Grundlagen für Kindes- und Ehegattenunterhalt

3.3.3.1.1 Nichtabzugsfähige Aufwendungen nach § 20 Abs 1 Z 1 und Z 4 EStG

Grundsätzlich kommt eine Abzugsfähigkeit von Ausgaben, die nicht der beruflichen Sphäre zuzurechnen sind, als Sonderausgaben oder als außergewöhnliche Belastung in Betracht. Gewisse zwangsläufige private Ausgaben sollen sich nach Maßgabe des Leistungsfähigkeitsprinzips steuermindernd auswirken.[255] Die Abzugsfähigkeit als Sonderausgabe kann durch § 20 EStG (Nichtabzugsfähige Aufwendungen) eingeschränkt oder ausgeschlossen sein, während die Möglichkeit des Abzugs als außergewöhnliche Belastung iSd § 34 EStG von § 20 EStG grundsätzlich unberührt bleibt.

Für steuerpflichtige wiederkehrende Bezüge iSd § 29 EStG wie zB Renten ist korrespondierend zur Steuerpflicht beim Empfänger ein Sonderausgabenabzug auf Ebene des Leistenden grundsätzlich möglich. Unterhaltsleistungen werden zwar in § 29 EStG geregelt, sind jedoch dort als nicht steuerpflichtig verankert. Vor diesem Hintergrund ist § 20 Abs 1 Z 4 EStG zu lesen, wonach *„freiwillige Zuwendungen und*

[254] *Doralt*, EStG[8], § 29 Tz 35 f mwN; bestätigt durch VwGH 2.9.09, 2005/15/160.
[255] Vgl *Beiser*, Steuern, S. 51.

Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen" steuerlich nicht abzugsfähig sind, *„auch wenn die Zuwendungen auf einer verpflichtenden Vereinbarung beruhen."*.

Die Norm des § 20 Abs 1 Z 4 EStG ist von § 20 Abs 1 Z 1 EStG abzugrenzen, wonach *„die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge"* nicht abgezogen werden dürfen. Nach der Verwaltungspraxis handelt es sich bei diesen nicht abzugsfähigen Beträgen um Aufwendungen, die ihre Ursache in der Privatsphäre des Steuerpflichtigen haben, bzw deren Zweck auf die Privatsphäre des Steuerpflichtigen gerichtet ist.[256]

Zu den gesetzlich unterhaltsberechtigten Personen zählen jene, die im Bedarfsfall gegenüber dem Zuwendenden einen Unterhaltsanspruch nach bürgerlichem Recht geltend machen könnten.[257] Mit anderen Worten sind vom Kreis der gesetzlich Unterhaltsberechtigten auch Personen umfasst, die zB Unterhalt von einem Leistungsverpflichteten noch nicht verlangen können, etwa weil andere Verwandte vorrangig unterhaltsverpflichtet sind.[258]

Das EStG stellt somit nicht auf die konkrete, sondern die abstrakte Unterhaltsverpflichtung ab. So ist beispielsweise das Enkelkind den Großeltern gegenüber gesetzlich unterhaltsberechtigt, obwohl seine Eltern vorrangig unterhaltspflichtig sind und (solange) sie dieser Unterhaltspflicht auch nachkommen. Dennoch sind auch freiwillige Leistungen der Großeltern an das Enkelkind gem. § 20 Abs 1 Z 4 EStG steuerlich nicht abzugsfähig und beim Kind gem § 29 Z 1 EStG nicht steuerpflichtig.[259] Fraglich und an späterer Stelle näher zu untersuchen ist die Abgrenzung solch freiwilliger Zuwendungen – die als Zahlungen abstrakt Unterhaltsverpflichteter einzustufen sind – zu Schenkungen oder anders gefragt, wann liegt (noch) eine einkommensteuerfreie freiwillige Zuwendung eines abstrakt Unterhaltsverpflichteten vor, wann eine Schenkung.

Wie in Kapitel 3.2 dargestellt, zählen zum Kreis der Unterhaltsberechtigten iSd ABGB[260] leibliche Kinder gem. § 140 ABGB, Adoptivkinder gem § 182 ABGB, der Gatte während aufrechter Ehe (§ 94 EStG) und nach Scheidung bei Ansprüchen

[256] So EStR Rz 4702.
[257] EStR Rz 4834.
[258] EStR Rz 4834; BFH 30.1.1974, I R 16/72, BFHE 111, 36; aA UFS 24.1.2005,
[259] EStR Rz 4834.
[260] Vgl die Aufzählung bei *Doralt/Kofler* EStG[11], § 20 Tz 116.

aufgrund Urteils (zB § 66 EheG), Feststellung (§ 68, 68a EheG) oder gerichtlichen Vergleichs (§ 55a, allenfalls iVm § 69 Abs 2, 3 EheG)[261], eingetragene Partner nach dem EPG, Enkelkinder (§ 141 ABGB, Eltern (§ 143 ABGB) und Großeltern (§ 143 ABGB). Der Ehegatte hat einen gesetzlichen Unterhaltsanspruch auch gegenüber den Erben des Unterhaltsverpflichteten (§ 796 iVm § 94 ABGB).[262] Nicht erfasst sind der (frühere) Lebensgefährte oder Verlobte oder Geschwister.[263]

Nach *Doralt*[264] ist die Bezeichnung der „Familienangehörigen" in Z 1 weiter als jene der „unterhaltsberechtigten Person" in Z 4. Dies deshalb, da man zu den Familienangehörigen auch etwa Onkel und Tanten, Nichten und Neffen zählen könnte, die aber nicht zum Kreis der gesetzlich unterhaltsberechtigten Personen zählen.

Darüber hinaus ist keiner der beiden Begriffe, also weder der „Familienangehörige" der Z 1 noch die unterhaltsberechtigte Person der Z 4, deckungsgleich mit den „nahen Angehörigen" des § 25 BAO.[265] Zu den „nahen Angehörigen" zählt nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs ein weiterer Personenkreis als zu den „Familienangehörigen", und zwar beispielsweise auch der Schwiegervater[266], Schwager[267], Verlobte, Lebensgefährte[268] und das Stiefkind[269].

Unter das Abzugsverbot des § 20 Abs 1 Z 4 EStG fallen somit sowohl Zahlungen aufgrund einer gesetzlichen Unterhaltspflicht als auch (familiär bedingte) freiwillige Zuwendungen. Nach der hM[270] ist § 20 Abs 1 Z 1 EStG für Leistungen in Höhe des gesetzlichen Unterhalts anzuwenden. Auf freiwillige Zuwendungen an unterhaltsberechtigte Personen, die den gesetzlichen Unterhalt übersteigen, ist § 20 Abs 1 Z 4 EStG anzuwenden.[271]

---

[261] Vgl zur Gleichstellung mit dem gesetzlichen Unterhalt zB OGH 23.10.2003, 6 Ob 113/03s, JBl 2004, 456.
[262] Vgl VwGH 15.3.1988, 87/14/0194; VwGH 15.1.1991, 90/14/0204.
[263] Vgl *Stabentheiner* in *Rummel*[3], § 42 Rz 9 mwN.
[264] *Doralt/Kofler* EStG[11], § 20 Tz 105 unter Hinweis auf VwGH E 30.3.2006, 2002/15/0141.
[265] Vgl EStR Rz 1129 zu einem Überblick des von der Jud des VwGH erweiterten Kreises der Angehörigen iSd § 25 BAO.
[266] VwGH 25.10.1994, 94/14/0067.
[267] VwGH 20.11.1990, 89/14/0090.
[268] VwGH 16.11.1993, 90/14/0179; VwGH 29.7.1997, 93/14/0056.
[269] VwGH 29.1.1991, 89/14/0088.
[270] Vgl *Doralt/Kofler* EStG[11] § 20 Tz 105 mwN.
[271] Vgl zur Abgrenzung im Detail oben Kap 1.3.3.

Ausgeschlossen ist gem § 20 EStG der Abzug als Betriebsausgabe[272] gem § 4 EStG bzw Werbungskosten nach § 16 EStG wie – für Unterhaltsleistungen iSd § 20 Abs 1 Z 4 EStG – auch der Sonderausgabenabzug nach § 18 EStG. Nicht ausgeschlossen ist sowohl für Leistungen nach Z 1 als auch nach Z 4 gem § 20 Abs 3 EStG der Abzug als außergewöhnliche Belastung iSd § 34 EStG.

Im Ergebnis werden aufgrund der Vorschriften der § 20 Abs 1 Z 1 und Z 4 EStG sowohl Unterhaltszahlungen in Höhe der gesetzlichen Verpflichtung wie auch freiwillige Zahlungen an Unterhaltsberechtigte unter die privaten und damit nicht abzugsfähigen Ausgaben des Steuerpflichtigen eingeordnet.

3.3.3.1.2 Art der Unterhaltsgewährung

Für die Eigenschaft einer Zahlung als Unterhalt ist es irrelevant, auf welchem Rechtstitel diese beruht, und ob diese Zahlung freiwillig oder aufgrund einer Verpflichtung erfolgt; so zählen dazu etwa nach der Rechtsprechung auch Unterhaltsleistungen, die der Erbe des ursprünglich Unterhaltsverpflichteten als Nachlassverbindlichkeit zu erfüllen hat.[273] Auch dann, wenn Unterhalt an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen in die äußere Form von Einkünften gekleidet wird, ändert dies nichts an dessen Eigenschaft und den Rechtsfolgen, insbesondere der Nichtabzugsfähigkeit beim Leistenden iSd § 20 Abs 1 Z 4 EStG.

In Verbindung mit Unterhaltsleistungen sind als besondere Erscheinungsformen etwa die familienhafte Mitarbeit (im elterlichen Betrieb) oder die Mitarbeit als Ausfluss der ehelichen Beistandspflicht zu nennen.[274] Im Ergebnis werden Vergütungen für beide genannten Tätigkeiten nur unter sehr strengen Anforderungen steuerlich anerkannt, sprich der Betriebsausgabenabzug gewährt. Wesentlich erscheint in beiden Fällen, dass ein über die bürgerlich-rechtlichen Verpflichtungen hinaus gehendes (fremdübliches) Vertragsverhältnis vorliegt. Nicht abzugsfähig ist beispielsweise die Bezahlung von Taschengeld an die volljährige, verheiratete Tochter für die Mithilfe im elterlichen Gewerbebetrieb auf rein familienhafter Basis.[275]

---

[272] Nach der UFS-Rechtsprechung stellt der Abzug von Unterhaltszahlungen als Betriebsausgabe sogar eine offensichtliche Unrichtigkeit in einer Steuererklärung dar, die der Berichtigung gem. § 293b BAO zugänglich ist, so UFS 27.04.2006, RV/1471-W/05.
[273] Umstr; vgl *Doralt/Kofler* EStG[11], § 20 Tz 105; *Doralt*, EStG[8] § 29 Tz 12;
[274] §§ 90 und 98 ABGB; vgl im Detail EStR Rz 1142ff.
[275] VwGH 27.2.1959, 1371/57, ähnlich auch VwGH 4.9.1992, 91/13/0196.

Auf Ebene des Empfängers nicht steuerpflichtig wie auch auf Ebene des Leistenden spiegelbildlich nicht abzugsfähig sind beispielsweise auch Renten an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen (ohne angemessene Gegenleistung) und überhöhte Zahlungen oder zu niedrige Einnahmen im Verhältnis zu unterhaltsberechtigten Personen.[276]

Es bleibt daher zu untersuchen, ob eine freiwillige Leistung oder die Leistung von gesetzlichem Unterhalt überhaupt durch ein Rechtsgeschäft verdrängt werden kann. Nach der Verwaltungspraxis sind freiwillige Zuwendungen auch dann nicht anzuerkennen, wenn sich im Einzelfall durch betriebliche Erwägungen mit veranlasst sind.[277] Unterhaltszuwendungen in rechtsgeschäftlichem Kleid sind nur dann anzuerkennen, wenn sie unter gleichwertiger wirtschaftlicher Gegenleistung erbracht werden bzw eine eindeutige oder ausschließliche berufliche Veranlassung gegeben ist.[278]

Im Umkehrschluss bedeutet dies aber, dass zwischen Unterhaltsverpflichtetem und Unterhaltsempfänger sehr wohl steuerlich anerkannte Rechtsbeziehungen vorliegen können. Bei freiwilligen Leistungen schließt dies der Wortsinn in Verbindung mit der mangelnden wirtschaftlichen Begründung aus.

Insgesamt wird es für die Anerkennung von Rechtsgeschäften zwischen unterhaltsberechtigten Personen auf das Gesamtbild der Verhältnisse ankommen. Darüber hinaus muss den erhöhten Anforderungen an Rechtsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen iSd § 25 BAO, sprich äußerer Erscheinungsform, Vertragsinhalt und die vereinbarter (fremdübliche) Gegenleistung, Genüge getan werden.

3.3.3.1.3 Abgrenzung zu Schenkungen

Vom Umfang gesehen sind alle Leistungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen vom Unterhaltsbegriff erfasst, sprich nicht nur notwendige, sondern auch darüber hinausgehende Zahlungen.[279] Die Einkommensteuerrichtlinien liefern weitere Hinweise zur Unterhaltshöhe, als sie zwischen Unterhalt im engeren und Unterhalt im weiteren Sinn unterscheiden, die aber letztendlich gleich (sprich steuerlich nicht abzugsfähig)

[276] Vgl *Doralt/Kofler*, EStG[11], § 20 Tz 119ff.
[277] EStR Rz 4832.
[278] EStR Rz 4833.
[279] VwGH 28.5.2002, 98/14/0157.

behandelt werden; nach der Verwaltungspraxis[280] ist unter Unterhalt „*nicht nur*“ Unterhalt im engeren Sinn wie eine Zahlung für Miete, Bekleidung, Ernährung uÄ zu verstehen; Unterhalt im weiteren Sinn ist ebenso davon betroffen, der auch Aufwendungen für die Erholung (Urlaube, Wochenendausflüge etc), für die Freizeitgestaltung (Sport, Hobbys, kulturelle Veranstaltungen etc), für die ärztliche Versorgung, ebenso wie für Gegenstände des höchstpersönlichen Gebrauches (Brille, Uhr, Hörgeräte) umfasst.[281]

Anders als das Einkommensteuergesetz spricht das Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz in der Befreiungsbestimmung des § 15 Abs 1 Z 9 vom „angemessenen Unterhalt“. § 15 Abs 2 ErbStG definiert, dass „angemessen“ nur eine den Vermögensverhältnissen und der Lebensstellung des Bedachten entsprechende Zuwendung sei. Eine darüber hinaus gehende Zuwendung sei in vollem Umfang steuerpflichtig.[282]

Im Ergebnis wird für einkommensteuerliche Zwecke davon auszugehen sein, dass die maßgeblichen Bestimmungen für Unterhalt – anders als im ErbStG – nicht nur angemessene Leistungen (der Höhe nach) betreffen, sondern generell alle Leistungen an unterhaltsberechtigte Personen. Da die Erbschafts- und Schenkungssteuer nach Aufhebung der Grundtatbestände durch den Verfassungsgerichtshof[283] seit 1.8.2008 nicht mehr erhoben wird, erübrigt sich an dieser Stelle eine nähere erbschafts- und schenkungssteuerliche Beurteilung von „unangemessenen“ Unterhaltsleistungen. Für unentgeltliche Zuwendungen ab 1.8.2008 über das Maß der gesetzlichen Unterhaltspflichten greift unter Umständen (bei Überschreiten der Betragsgrenzen) die Schenkungsmeldeverpflichtung nach § 221a BAO.[284]

3.3.3.1.4 Abgrenzung zu Renten und freiwilligen Zuwendungen

Im Unterschied zu Unterhaltszahlungen sind andere regelmäßige Zuwendungen an Personen, gegenüber denen keine gesetzliche Unterhaltspflicht besteht, nach § 18 Abs 1 Z 1 EStG uU als Sonderausgaben abzugsfähig. Als mögliche Sonderausgabe

[280] EStR 4703.
[281] EStR Rz 4703.
[282] Vgl zB UFS Wien vom 13.4.2007, GZ. RV/0355-W/07, wonach es keine absolute Obergrenze des angemessenen Unterhalts gebe, aber eine für den Einzelfall zu bestimmende (Luxus-)Playboygrenze nicht überschritten werden dürfe.
[283] VfGH 7.3.2007, G 54/06 ua (Erbschaftssteuer) und VfGH 15.6.2007, G 23/07 ua (Schenkungssteuer); BGBl I 2007/9 und 2007/39.
[284] Vgl *Rief*, Das neue Schenkungsmeldegesetz, NetV 2008, 125 (125).

sind in dieser Bestimmung *„Renten und dauernde Lasten, die auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhen“*, angesprochen. Im konkreten Zusammenhang interessieren einerseits Renten, die anlässlich der Übertragung von Wirtschaftsgütern geleistet werden, wie zB der Fruchtgenuss, andererseits auch freiwillige Rentenzahlungen und Rentenlegate.

Renten sind regelmäßig wiederkehrende, auf einem einheitlichen Verpflichtungsgrund beruhende Leistungen, deren Dauer vom Eintritt eines ungewissen Ereignisses, vor allem dem Tod einer Person, abhängt.[285] Der Begriff deckt sich nach hM zwar nicht mit dem wiederkehrenden Bezug des § 29 Z 1 EStG, der weiter zu verstehen ist.[286] Grundsätzlich sind aber alle nach § 29 Z 1 EStG steuerpflichtigen wiederkehrende Bezüge als Sonderausgaben nach § 18 Abs 1 Z 1 EStG abzugsfähig, womit der Gesetzgeber eine korrespondierende Behandlung von Leistendem und Verpflichtetem verankert hat. Diese Symmetrie wird bei Unterhaltszahlungen, die nach § 29 Z 1 EStG nicht steuerpflichtig sind, in umgekehrter Ausprägung verwirklicht, indem mit der Steuerfreiheit das Abzugsverbot nach § 20 Abs 1 Z 4 EStG korrespondiert.

Für die Beurteilung der Abzugsfähigkeit einer Rente sind zwei Gruppen zu unterscheiden:

1. Renten aus Anlass der Übertragung von Wirtschaftsgütern
2. Renten unabhängig von der Übertragung von Wirtschaftsgütern

Zu 1. Renten aus Anlass der Übertragung von Wirtschaftsgütern

Werden Renten als Gegenleistung für die Übertragung eines Betriebes oder Einzelwirtschaftsguts (zB Grundstücks) vereinbart, kann eine Kaufpreis-, Unterhalts- oder gemischte Rente vorliegen.[287] Es ist dabei stets der Rentenbarwert – der sich aus der Rentenhöhe und dem Alter des Berechtigten errechnet – dem Wert des übertragenen Wirtschaftsguts gegenüberzustellen. Bei einem Rentenbarwert von mindestens der Hälfte des Wertes des übertragenen Wirtschaftsguts bis 125% des Wertes liegt insgesamt eine Kaufpreisrente vor. Die Vereinbarung einer Kaufpreisrente gilt als entgeltlich und die Renten sind ab Überschreiten des Rentenbarwertes beim Berechtigten Einkünfte nach § 29 Z 1 EStG und vice versa ab diesem Zeitpunkt beim Verpflichteten Sonderausgaben. Unterschreitet der Rentenbarwert 50% des Wertes des

[285] EStR Rz 7003.
[286] *Doralt*, EStG[9] § 29 Tz 12.
[287] Vgl EStR Rz 7014 ff.

übertragenen Wirtschaftsgutes oder überschreitet er 200% davon, ist die Übertragung zur Gänze als unentgeltlicher Vorgang zu werten und liegt eine Unterhaltsrente vor. Trotz Verwendung des Wortes „Unterhalt" kommt es für diese Beurteilung nicht darauf an, ob zwischen Berechtigtem und Verpflichtetem (abstrakte) bürgerlich-rechtliche Unterhaltsansprüche bestehen. Die Rechtsfolge der Vereinbarung einer Unterhaltsrente ist die Nichtabzugsfähigkeit beim Verpflichteten, beim Empfänger sind die Einnahmen nicht steuerbar. Beträgt der Rentenbarwert zwischen 125% und 200% des Wertes des übertragenen Wirtschaftsgutes, ist die Rente aufzuspalten.[288]

Zu 2. Renten unabhängig von der Übertragung von Wirtschaftsgütern

Zu dieser Gruppe zählen einerseits sonstige Renten, wie beispielsweise Schadens- oder Unfallrenten. Rechtsfolge der Vereinbarung einer solchen Rente ist die Steuerpflicht beim Empfänger nach § 29 Z 1 EStG (ab der ersten Rentenzahlung) und korrespondierend dazu die steuerliche Abzugsfähigkeit beim Verpflichteten nach § 18 Abs 1 Z 1 EStG. Eine Unterhaltsersatzrente, die an Stelle einer sonst bestehenden Unterhaltsverpflichtung tritt, ist hingegen weder steuerlich abzugsfähig beim Leistenden noch steuerpflichtig beim Empfänger.[289]

Außerdem sind unter die Gruppe der Renten, die unabhängig von der Übertragung von Wirtschaftsgütern geleistet werden, Rentenlegate, Renten in Erfüllung einer Nachlassverbindlichkeit und freiwillige Renten zu subsumieren.

Bei einem Rentenlegat handelt es sich um testamentarisch angeordnete periodische Zahlungen, die nicht mit der Übertragung von Wirtschaftsgütern zusammen hängen und dem Rentenverpflichteten vom Erblasser zugunsten einer Person auferlegt werden. Nach der Judikatur[290] und Verwaltungspraxis[291] handelt es sich dabei um sofort steuerwirksame wiederkehrende Bezüge nach Art einer sonstigen Rente. Vice versa ist diese Zahlung auf Ebene des Verpflichteten steuerlich als Sonderausgabe nach § 18 Abs 1 Z 1 EStG abzugsfähig. Anders ist die Rechtsfolge, wenn der Erbe des Unterhaltsverpflichteten einen Unterhaltsanspruch als Nachlassverbindlichkeit zu erfüllen hat: in diesem Fall sind die Unterhaltsaufwendungen nach § 20 Abs 1 Z 4 EStG steuerlich nicht abzugsfähig und beim Empfänger steuerfrei.[292] Aus dieser

[288] Vgl EStR Rz 7052 ff.
[289] EStR Rz 7015; vgl zur diesbezüglichen Judikatur oben Kap 2.6.3.
[290] VwGH 22.3.2010, 2008/15/0092
[291] EStR Rz 7016.
[292] Umstr; vgl *Doralt/Kofler*, EStG[11] § 20 Tz 105; siehe auch oben Kap 3.3.3.1.2 mwN.

Differenzierung ergibt sich, dass es auf die Anordnung durch den Erblasser ankommt, welche steuerliche Rechtsfolge die Unterhaltsverpflichtung auslöst. Denn bei Rentenlegaten ist der Rechtsgrund der Leistungen entscheidend – sprich die Anordnung als Vermächtnis – mögen auch gesetzliche Unterhaltspflichten ein Motiv gewesen sein.[293] Nachlassverbindlichkeiten, zu denen auch Unterhaltspflichten zählen können, treffen den Erben hingegen nicht aufgrund einer Anordnung des Erblassers, sondern unmittelbar aufgrund des Gesetzes. Denn der Erbe übernimmt nach § 548 ABGB mit der Einantwortung die *„Verbindlichkeiten, die der Erblasser aus seinem Vermögen zu leisten gehabt hätte"*[294], somit die Erblasserschulden. Die Unterscheidung für einkommensteuerliche Zwecke zwischen einer durch Legat auferlegten Unterhaltsverpflichtung einerseits (Steuerpflicht) und einer vererbten Unterhaltsverpflichtung andererseits (Steuerfreiheit) wird vom VwGH in ständiger Rechtsprechung judiziert[295]. Es ist aber anzumerken, dass sowohl eine Unterhaltsverpflichtung als Nachlassverbindlichkeit wie auch durch Rentenlegat dazu führen (können), dass Zahlungen zwischen zwei Personen geleistet werden, zwischen denen – ohne den Erblasser als verbindendes Element – weder abstrakte noch konkrete gesetzliche Unterhaltsansprüche bestünden. Wohl deshalb wird die Differenzierung für steuerliche Zwecke in der Literatur – mE zu Recht – kritisiert.[296]

Wir die Unterhaltsverpflichtung nicht von Gesetz wegen „ererbt", könnte der Erblasser den Erben entweder mit einem Rentenlegat belasten oder seinem Erben noch zu Lebzeiten das Versprechen abnehmen, nach seinem Ableben für eine bestimmte Person zu sorgen. In letzterem Fall liegen beim Empfänger freiwillige Bezüge vor, die nach § 29 Z 1 (erster Fall) EStG nicht steuerpflichtig sind (und beim Erben steuerlich nicht abzugsfähig). Diese Unstimmigkeit zwischen einer Unterhaltsrente als Legat und einer freiwilligen Unterhaltsrente kann durch folgenden Fall veranschaulicht werden:

Fall: Der Vater (Erblasser) setzt seinen Sohn als Universalerben ein und verpflichtet den Sohn in einem Rentenlegat zur Leistung einer lebenslangen monatlichen „Unterhaltsrente" an den Großonkel.

[293] EStR Rz 7016.
[294] § 548 ABGB.
[295] VwGH 15.3.1988, 87/14/0194; VwGH 15.1.1991, 90/14/0204; ebenso UFS Wien 19.9.2007, RV/1384-W/05.
[296] Vgl. *Doralt/Kofler*, EStG[11], § 20 Tz 105.

Variante: Der Vater (Erblasser) setzt seinen Sohn als Universalerben ein. Ohne dies im Testament zu erwähnen, nimmt er seinem Sohn noch zu Lebzeiten das Versprechen ab, für den mittellosen Großonkel in der Form zu sorgen, dass er ihm monatlich eine „Unterhaltsrente" leiste.

Lösung: Sowohl im Grundfall als auch in der Variante ist der Erbe (Sohn) gegenüber seinem Großonkel weder konkret noch abstrakt unterhaltsverpflichtet.[297] Die Steuerfolge ist jedoch unterschiedlich: während die Rentenzahlungen im Grundfall (Rentenlegat) steuerwirksame Einkünfte und beim Sohn als Sonderausgaben abzugsfähig sind, stellen in der Variante die aufgrund des Versprechens „freiwillig" geleisteten Rentenzahlungen weder steuerpflichtige Einkünfte dar noch sind sie als Sonderausgaben beim Sohn abzugsfähig.

Angesichts dieser konträren Rechtsfolgen erscheint es fraglich, ob die steuerliche Unterscheidung zwischen Unterhaltszahlungen aufgrund eines Rentenlegats und freiwilligen Unterhaltszahlungen sachlich gerechtfertigt ist. Begründbar erscheint diese Differenzierung damit, dass freiwillige Zahlungen auf keiner rechtlichen Verpflichtung beruhen und beim Empfänger stets steuerfrei vereinnahmt werden können. Mit anderen Worten liegt die Sachlichkeit der Differenzierung mE darin, dass die Abzugsfähigkeit mit der Steuerpflicht beim Empfänger korrespondiert. Mangels steuerlicher Abzugsfähigkeit von freiwilligen Unterhaltsleistungen an den Großonkel entfällt auch korrespondierend die Steuerpflicht beim Großonkel. Umgekehrt ist zwar die aufgrund des Rentenlegats geleistete Unterhaltsrente an den Großonkel steuerlich abzugsfähig, im Gegenzug aber beim Großonkel steuerpflichtig. Ein solches Korrespondenzprinzip ist zwar, wie oben[298] ausgeführt, verfassungsrechtlich nicht geboten, aber eben auch nicht verboten.

3.3.3.2 Kindesunterhalt

3.3.3.2.1 Abzug als außergewöhnliche Belastung?

Als Ausdruck des Leistungsfähigkeitsprinzips ist der Kerngedanke der Vorschrift des § 34 EStG, dass bestimmte Aufwendungen des Steuerpflichtigen, die dessen privater

[297] Der Großonkel zählt nicht zum Kreis der nach ABGB unterhaltsberechtigten Personen, vgl oben Kap 3.2.
[298] Kap 2.6.3.

Lebensführung zuzurechnen sind, unter gewissen Voraussetzungen als einkommensmindernd anerkannt werden.[299]

Das Abzugsverbot für Unterhaltsleistungen nach § 20 EStG schließt den Abzug als außergewöhnliche Belastung nach § 34 EStG nicht aus. Ein Abzug scheitert jedoch scheitert zumeist an § 34 Abs 7 EStG. Dieser bestimmt für Kindesunterhaltsleistungen wörtlich:

„(7) Für Unterhaltsleistungen gilt folgendes:

1. Unterhaltsleistungen für ein Kind sind durch die Familienbeihilfe sowie gegebenenfalls den Kinderabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 3 abgegolten, und zwar auch dann, wenn nicht der Steuerpflichtige selbst, sondern sein mit ihm im gemeinsamen Haushalt lebender (Ehe)Partner (§ 106 Abs. 3) Anspruch auf diese Beträge hat.

2. Leistungen des gesetzlichen Unterhalts für ein Kind,

- das nicht dem Haushalt des Steuerpflichtigen zugehört und

- für das weder der Steuerpflichtige noch der mit ihm im gemeinsamen Haushalt lebende (Ehe)Partner Anspruch auf Familienbeihilfe hat und

- das sich im Inland oder in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes aufhält, sind durch den Unterhaltsabsetzbetrag gemäß § 33 Abs 4 Z 3 abgegolten.

[…]

4. Darüber hinaus sind Unterhaltsleistungen nur insoweit abzugsfähig, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden. Ein Selbstbehalt (Abs. 4) auf Grund eigener Einkünfte des Unterhaltsberechtigten ist nicht zu berücksichtigen.

5. (Verfassungsbestimmung) Unterhaltsleistungen an volljährige Kinder, für die keine Familienbeihilfe ausbezahlt wird, sind außer in den Fällen und im Ausmaß der Z 4 weder im Wege eines Kinder- oder Unterhaltsabsetzbetrages noch einer außergewöhnlichen Belastung zu berücksichtigen.“

[299] Vgl *Doralt/Ruppe*, Grundriss I[8], Rz 647.

In der Terminologie fällt auf, dass der Gesetzgeber einmal von „Leistungen des gesetzlichen Unterhalts“, an anderer Stelle von „Unterhaltsleistungen“ spricht. Nach der Rechtsprechung des VwGH sind von „Unterhaltsleistungen“ nach der Z 4 kraft Größenschlusses auch Zahlungen erfasst, die nicht in Erfüllung einer zivilrechtlichen Verpflichtung erbracht werden.[300]

Zusammengefasst sind daher Unterhaltsleistungen an Kinder, denen Familienbeihilfe gewährt wird, weder in voller Höhe noch teilweise als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig.[301] Halten sich die Kinder im EU/EWR-Ausland auf, nimmt der Gesetzgeber an, dass sie eine der Familienbeihilfe vergleichbare Transferleistung beziehen. Für diese Gruppe steht dem Unterhaltsleistenden nur der Unterhaltsabsetzbetrag nach § 33 Abs 4 Z 3 EStG zu. Darüber hinaus können Aufwendungen für diese Kinder nur dann als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht werden, wenn sie beim Unterhaltsverpflichteten selbst eine solche darstellen würden (§ 34 Abs 7 Z 4 EStG). Im Hinblick auf Unterhaltsleistungen für Kinder, denen keine Familienbeihilfe gewährt wird, ist je nach deren Alter, Haushaltszugehörigkeit und Aufenthaltsstaat wie folgt zu differenzieren:

- Handelt es sich um volljährige Kinder, die sich im Inland aufhalten, sind die Unterhaltsleistungen gemäß 34 Abs 7 Z 5 EStG steuerlich zur Gänze nicht abzugsfähig.

- Sind Unterhaltsempfänger als haushaltszugehörig anzusehende Kinder, die sich vorübergehend im Ausland aufhalten und denen deshalb keine österreichische Familienbeihilfe gewährt wird (zB bei in Österreich berufstätigen ausländischen Staatsbürgern, deren Familie vorläufig im Heimatstaat geblieben ist), sind die Unterhaltsleistungen in voller Höhe als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig.

- Wird der Unterhalt an nicht haushaltszugehörige Kinder, die sich nicht im Nicht-EU/EWR-Ausland (Drittland), gezahlt, ist dieser voll abzugsfähig, und zwar unabhängig davon, ob diese Kinder im Ausland Transferleistungen erhalten (diese vermindern allenfalls den abzugsfähigen Betrag). Nach der Verwaltungspraxis kann die Hälfte des Unterhaltsaufwands als

[300] VwGH 29.1.2003, 99/13/0179; 28.3.00, 99/14/0307; *Baldauf*, *Jakom* EStG 2010, § 34 Tz 67; vgl oben Kapitel 1.3.
[301] Die Wendung „abgegolten“ (gemeint durch Absetzbeträge) bedeute dies „*offenbar*“, so der VfGH bissig in seiner Urteilsbegründung des Erk G 13/09 vom 20.6.2009.

außergewöhnliche Belastung abgezogen werden, wobei für das tatsächliche Ausmaß des abzugsfähigen Betrags eventuelle ausländische Familienleistungen und der ausländische Unterhaltsaufwand zu berücksichtigen sind; jedenfalls können aber € 50/Monat und Kind abgezogen werden.[302]

3.3.3.2.2 Absetzbeträge für Kindesunterhalt

Nach § 33 Abs 3 EStG steht Steuerpflichtigen, denen Familienbeihilfe für ihr Kind gewährt wird, ein Kinderabsetzbetrag in Höhe von € 58,40 pro Monat und Kind zu. Dieser Kinderabsetzbetrag wird gemeinsam mit der Familienbeihilfe ausbezahlt. De facto handelt es sich daher um eine Transferleistung und nur gesetzesterminologisch um einen Absetzbetrag.

Für nicht haushaltszugehörige Kinder, für die keine Familienbeihilfe gewährt wird und deren Kinder sich im Inland oder im EU/EWR-Ausland aufhalten, steht nach § 33 Abs 4 Z 3 ein (nach Kinderanzahl gestaffelter) Unterhaltsabsetzbetrag zu. Seit 2009 steht dem Steuerpflichtigen darüber hinaus der Kinderfreibetrag des § 106a EStG zu.

Des Weiteren sind Kosten einer auswärtigen Berufsausbildung eines Kindes gem § 34 Abs 8 EStG abzugsfähig (Abgeltung durch einen monatlichen Pauschalbetrag von € 110,-). Außerdem sind Kosten der Kinderbetreuung gem. § 34 Abs 9 abzugsfähig und gibt es eine Abgeltung von Mehraufwendungen für Personen, für die erhöhte Familienbeihilfe bezogen wird.

3.3.3.3 *Ehegattenunterhalt*

3.3.3.3.1 Abzug als außergewöhnliche Belastung?

In der aktuell gültigen Fassung des § 34 Abs 7 EStG werden Ehegattenunterhaltszahlungen nicht ausdrücklich erwähnt. Mit Gültigkeit bis einschließlich der Einkommensteuerveranlagung 2010 war in der nunmehr aufgehobenen Z 3 des § 34 Abs 7 EStG verankert, dass Unterhaltsleistungen an Ehepartner durch den Alleinverdienerabsetzbetrag abgegolten sind. Dies konnte nur für den Ehepartner bei aufrechter Haushaltsgemeinschaft gültig sein, da andernfalls der Alleinverdienerabsetzbetrag nicht gewährt wurde.

[302] LStR Rz 866.

Die Aufhebung der Z 3 des § 34 Abs 7 EStG mit BGBl 111/2010 erfolgte im Zuge der Abschaffung des Alleinverdienerabsetzbetrags für Ehepartner ohne im gemeinsamen Haushalt lebende Kinder. Fraglich ist daher, ob nach Abschaffung der Z 3 Ehegattenunterhaltszahlungen nunmehr wieder (voll) als außergewöhnliche Belastung absetzbar sein sollen. Dies ist jedoch zu verneinen. § 34 Abs 7 Z 4 EStG wurde bereits bisher so ausgelegt, dass eine Absetzbarkeit von Ehegattenunterhalt als außergewöhnliche Belastung in voller Höhe nicht möglich ist, und zwar für alle Unterhaltsleistungen an (Ehe)Partner, während aufrechter oder geschiedener Ehe, sowohl laufende als auch einmalige Zuwendungen. Aufwendungen für Ehepartner können nur dann als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht werden, wenn sie beim Unterhaltsverpflichteten selbst eine solche darstellen würden (§ 34 Abs 7 Z 4). Auch Unterhaltsleistungen an den dauernd getrennt lebenden Ehepartner, den Lebensgefährten bzw Partner iSd EPG sowie an mittellose oder in Not geratene Angehörige sind nicht abzugsfähig.[303]

Vor diesem Hintergrund kann aus der Aufhebung der Z 3 des § 34 Abs 7 EStG nicht gefolgert werden, dass Ehegattenunterhaltszahlungen, wenn kein Alleinverdienerabsetzbetrag gewährt wird, nunmehr wieder abzugsfähig sein sollten. Im Gegenteil wurde dies bereits bisher und wird auch in der geltenden Rechtslage durch die Z 4 ausdrücklich ausgeschlossen; die nunmehr aufgehobene Z 3 hatte mE nur klarstellende Bedeutung.

3.3.3.3.2 Absetzbeträge für Ehegattenunterhalt

Dem alleinverdienenden[304] (Ehe)Partner steht der Alleinverdienerabsetzbetrag gem § 33 Abs 4 Z 1 EStG zu, der je nach Kinderanzahl zwischen € 494 und € 669 (bei zwei Kindern, zuzüglich € 220 für jedes weitere Kind) beträgt. Der Alleinverdienerabsetzbetrag für Ehepartner ohne Kinder wurde letztmalig mit der Veranlagung 2010 gewährt.[305]

4. Zusammenfassende Überlegungen zum Korrespondenzprinzip im innerstaatlichen Recht

[303] Vgl *Baldauf*, *Jakom* EStG 2010, § 34, Tz 66 mwN aus der Judikatur.
[304] Der andere Ehepartner darf „dazuverdienen", jedoch gewisse Einkommensgrenzen, abhängig von der Kinderanzahl, nicht überschreiten.
[305] Aufhebung mit BBG 2011, BGBl 111/2011, dies „auch um die Berufstätigkeit von Frauen zu fördern", so die Erläuterungen zum Begutachtungsentwurf.

In diesem Abschnitt B. wurde herausgearbeitet, dass der österreichische Steuergesetzgeber im Wesentlichen jenem Besteuerungssystem folgt, wonach Unterhaltsleistungen im Grunde auf Ebene des Unterhaltsverpflichteten steuerlich gem § 20 Abs 1 EStG nicht abzugsfähig sind und korrespondierend beim Empfänger nach § 29 Z 1 EStG nicht steuerpflichtig sind.

Der steuerliche Nachteil auf Ebene des Unterhaltsverpflichteten, der aus dem Versagen der steuerlichen Abzugsfähigkeit resultiert, wird bei Kindesunterhalt durch Transferleistungen wie die Familienbeihilfe und durch die Gewährung von Absetz- und Freibeträgen teilweise ausgeglichen.

Nach derzeitiger Rechtslage gibt es nur zwei Ausnahmen, in denen Unterhaltslasten auf Ebene des Unterhaltsverpflichteten steuerlich als außergewöhnliche Belastung in voller Höhe, auch ohne Selbstbehalt iSd § 34 Abs 4 EStG, abgesetzt werden können:

1. Unterhaltsleistungen an haushaltszugehörige Kinder, die sich vorübergehend im Ausland aufhalten (denen keine österreichische Familienbeihilfe gewährt wird), zB bei in Österreich berufstätigen ausländischen Staatsbürgern, deren Familie im Heimatstaat geblieben ist und
2. Unterhaltsleistungen an nicht haushaltszugehörige Kinder, die im Nicht-EU/EWR-Ausland (Drittland) leben, unabhängig davon, ob sie im Ausland Transferleistungen erhalten.

In beiden Fällen kommt es in Österreich zu keiner Besteuerung beim Unterhaltsempfänger, da dieser jeweils im Ausland ansässig ist und daher in Österreich schon aus diesem Grund keine Steuerpflicht gegeben ist. Im Ergebnis korrespondiert damit hier die steuerliche Behandlung von Unterhaltsleistendem und Unterhaltsempfänger daher insoweit nicht, als trotz voller Abzugsfähigkeit beim Unterhaltsverpflichteten im Inland keine Steuerpflicht beim Empfänger als Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit vorliegen muss.

In der Geschichte des österreichischen EStG war aber ganz generell ohnehin nicht immer ein Korrespondenzprinzip anzutreffen. So war zwar niemals eine Steuerpflicht beim Empfänger vorgesehen. Allerdings war nach dem EStG 1953 bis einschließlich der Rechtslage nach dem EStG 1972 die Abzugsfähigkeit von Unterhaltsleistungen an geschiedene Ehepartner und an Kinder aus geschiedenen Ehen als außergewöhnliche Belastung, zumindest unter gewissen Voraussetzungen, nicht eingeschränkt. Die

gesetzliche Entwicklung hat erst durch die Rechtsprechung des VfGH zu Unterhaltsleistungen und der Frage, ob das Verfassungsrecht eine steuerliche Berücksichtigung dieser Lasten überhaupt gebietet – insbesondere in den Achtziger- und Neunzigerjahren des letzten Jahrhunderts – eine wechselvolle Entwicklung genommen, die in die heutige Rechtslage gemündet ist.

De facto hat sich aus einer früheren Großzügigkeit im Hinblick auf die steuerliche Abzugsfähigkeit als außergewöhnliche Belastung – lange Jahre hinweg nicht-korrespondierend mit der seit 1953 verankerten Steuerfreiheit beim Empfänger – eine Einschränkung der steuerlichen Absetzbarkeit auf Absetzbeträge und Transferleistungen ergeben. Dies gilt für alle Unterhaltszahlungen an gesetzliche Unterhaltsempfänger – ob in Höhe des gesetzlichen Unterhalts oder darüber hinaus als freiwilliger Unterhalt – mit Ausnahme der Regelungen für im Ausland ansässige Kinder, denen keine Familienbeihilfe gewährt wird. Damit besteht nunmehr ein System, das letztendlich auch vom VfGH als verfassungskonform beurteilt wurde. Nicht letztgültig geklärt ist derzeit lediglich die Abgrenzung freiwilliger Unterhaltszahlungen über den gesetzlichen Unterhalt hinaus zu Schenkungen.

Im österreichischen Einkommensteuergesetz ist bei Unterhaltsleistungen somit derzeit einfachgesetzlich in den meisten Fällen das steuerliche Korrespondenzprinzip verwirklicht. Das EStG stellt zudem nicht auf den Rechtsgrund der Unterhaltszahlung ab bzw darauf, ob dieser auf einer rechtlich verpflichtenden Grundlage beruht (anders zB die USA[306]). Für alle Unterhaltsleistungen, ob im Ausmaß des zivilrechtlich zustehenden Unterhalts oder darüber hinausgehend als freiwillige Unterhaltszahlungen, gelten die gleichen Grundsätze.

Abgesehen von Unterhaltsleistungen ist ein steuerliches Korrespondenzprinzip auch an anderen Stellen des EStG vorgesehen. So wird ein Zusammenhang zwischen steuerfreien Einnahmen und steuerlicher Nichtabzugsfähigkeit etwa auch in § 20 Abs 2 EStG hergestellt. Danach dürfen bei der Einkunftsermittlung Aufwendungen und Ausgaben, *„soweit sie mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen“* oder endbesteuerten (bzw mit 25% begünstigt besteuerten) Kapitalerträgen in Zusammenhang stehen, nicht abgezogen werden. Anders als bei § 29 Z 1 iVm § 20 Abs 1 EStG handelt es sich hier allerdings um ein und denselben Steuerpflichtigen (subjektbezogene Korrespondenz) und keine intersubjektive Korrespondenz, die zwischen dem Leistenden und dem

[306] Siehe näher unten Abschnitt C, Kapitel 2.2

Empfänger von Einkünften hergestellt werden soll. Ähnliches wie für § 20 Abs 2 EStG gilt auch für § 11 Abs 4 KStG, wonach der Fremdkapitalzinsenabzug für den Erwerb von Beteiligungen iSd § 10 KStG nunmehr stark eingeschränkt ist (die Erträge aus solchen Beteiligungen sind gem § 10 KStG steuerfrei). Während nach der Rechtslage 2005 bis 2010 Zinsen im Zusammenhang mit dem fremdfinanzierten Erwerb von Beteiligungen ausdrücklich für steuerlich abzugsfähig erklärt wurden (Ausnahme vom generellen Abzugsverbot des § 12 Abs 2 KStG), sind nach der ab 1.1.2010 anzuwendenden Fassung des § 11 Abs 4 KStG Zinsen für den Erwerb von steuerfreien Konzernbeteiligungen vom Steuerabzug ausgeschlossen.

Auch das deutsche Steuerrecht kennt eine Korrespondenz zwischen Steuerpflicht und steuerlichem Abzug, eine gesetzliche Verankerung erfolgte bisher jedoch nur in Einzelfällen. Die korrespondierende Behandlung bei Unterhaltsleistungen nach deutschem EStG wird unten in Abschnitt C, Kapitel 2.1 behandelt. Blickt man auf andere Vorschriften des deutschen Ertragssteuerrechts, findet sich eine weitere Stelle, die eine korrespondierende steuerliche Behandlung vorschreibt: so wurde 2007 im deutschen KStG ein Korrespondenzprinzip bei verdeckten Gewinnausschüttungen und verdeckten Einlagen eingeführt.[307] Im Kern sieht die Bestimmung des § 8b Abs 3 dKStG vor, dass eine Freistellung von verdeckten Gewinnausschüttungen und wirtschaftlich vergleichbaren Einnahmen davon abhängig gemacht wird, ob diese das Einkommen der leistenden Körperschaft nicht gemindert haben. Die Bestimmung umfasst auch Auslandssachverhalte, in denen für die Feststellung des Besteuerungsanspruchs in Deutschland an den Steuerabzug beim ausländischen Leistenden angeknüpft wird. In diesem Fall ist wiederum die korrespondierende Behandlung von Leistendem und Empfänger von Einkünften angesprochen, konkret von Gesellschaft und Gesellschafter.

Im Ergebnis ist eine einfachgesetzliche Verankerung des Korrespondenzprinzips sowohl im österreichischen als auch deutschen Ertragssteuerrecht an einigen Stellen vorzufinden. Abgesehen vom hier interessierenden Thema der Unterhaltsleistungen ist eine steuerliche Korrespondenz jedoch äußerst selten intersubjektiv – sprich als Verbindung der steuerlichen Abzugsfähigkeit beim Leistenden mit der Steuerpflicht beim Empfänger oder vice versa – ausdrücklich vorgesehen. Implizit ergibt sich dies

[307] Vgl dazu im Detail *Becker/Kempf/Schwarz,* Neue Steuerfallen im internationalen Steuerrecht, DB 8/2008, 370-378.

aber oft dadurch, dass Betriebsausgaben bzw Werbungskosten beim Leistenden vorliegen, die beim Empfänger zu (Betriebs-)Einahmen führen.

Die aktuelle österreichische Gesetzeslage zur (mangelnden) steuerlichen Abzugsfähigkeit von Unterhaltsleistungen dürfte nach der ständigen Rechtsprechung des VfGH verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden sein. Denn wie oben[308] dargestellt, ist die steuerliche Berücksichtigung von Unterhaltsleistungen an Kinder verfassungsrechtlich zwar geboten, während Unterhaltsleistungen gegenüber dem (ggf dauernd getrennt lebenden) Ehegatten verfassungsrechtlich nicht berücksichtigt werden müssen.[309] Eine korrespondierende Behandlung von Unterhaltsleistendem und Unterhaltsempfänger hat der VfGH aber nie vorgegeben. Im Hinblick auf Kindesunterhaltszahlungen spricht er sich sogar gegen eine korrespondierende Behandlung von Leistendem und Empfänger aus, indem er – die Steuerfreiheit beim Empfänger wohl in Kauf nehmend – eine gewisse steuerliche Entlastung beim Leistenden für geboten erachtet. Ob der Gesetzgeber diese Entlastung aber steuergesetzlich umsetzt oder lediglich durch Transferleistungen wie insbesondere die Familienbeihilfe und den Kinderabsetzbetrag den nötigen Ausgleich schafft, liegt in seinem rechtspolitischen Entscheidungsspielraum.[310]

Unstimmig erscheint auf den ersten Blick der Umstand, dass Rentenzahlungen aufgrund eines Rentenlegats im Gegensatz zu freiwilligen Rentenzahlungen steuerlich abzugsfähig sind. Andererseits sind Einkünfte aus einem Rentenlegat vice versa beim Empfänger auch einkommensteuerpflichtig, weshalb die Differenzierung gegenüber freiwilligen Renten aus verfassungsrechtlicher Sicht nicht zu beanstanden sein dürfte. Vor diesem Hintergrund überzeugt es mE aber nicht, gesetzliche und freiwillige Unterhaltszahlungen im Ergebnis gleich – nämlich steuerlich im Grunde nicht abzugsfähig – zu behandeln. Denn durch die Anknüpfung an eine rechtliche Verpflichtung bei Unterhaltszahlungen – wie etwa auch bei Rentenlegaten – wäre de lege ferenda eine parallele Regelung für rechtlich verpflichtende Unterhaltszahlungen die vielleicht bessere Alternative.

Im Ergebnis ist das steuerliche Korrespondenzprinzip im innerstaatlichen Recht verfassungsrechtlich nicht vorgegeben, wird vom Gesetzgeber aber teilweise auch bei Unterhaltsleistungen angewendet. Für die Verankerung des Korrespondenzprinzips als

[308] Vgl Kap 2.5.1, richtungsweisend insb VfGH 28.11.1997, G 451/97.
[309] VfGH 17.10.1997, G 168/96.
[310] VfGH 12.12.1991, G 188, 189/91 und VfGH 17.10.1997, G 168/96.

einfachgesetzliches System spricht es, dass etwa Rentenlegate, die vom Großneffen an den Großonkel gezahlt werden, steuerlich abzugsfähig beim Leistenden und vice versa steuerpflichtig beim Empfänger sind. Denn aufgrund der im Testament des Erblassers auferlegten rechtlichen Verpflichtung handelt es sich nicht um freiwillige Zuwendungen. In umgekehrter Ausprägung wird das Korrespondenzprinzip bei freiwilligen Rentenzahlungen (an unterhaltsberechtigte Personen oder andere) verwirklicht, indem diese beim Leistenden steuerlich nicht abzugsfähig und beim Empfänger nicht steuerpflichtig sind. Mag diese Differenzierung auch hinterfragt werden, wird dennoch in beiden Fällen eine steuerliche Korrespondenz zwischen Leistendem und Empfänger hergestellt.

Aus den Ausführungen in diesem Abschnitt wird im Ergebnis deutlich, dass es sich in Österreich beim Korrespondenzprinzip nicht um ein vom Verfassungsgesetzgeber vorgegebenes Ordnungssystem im Sinne der verfassungsgesetzlichen Terminologie handelt in dem Sinne, wonach ein Abgehen von diesem System einer besonderen sachlichen Rechtfertigung bedürfe. Auf den Punkt gebracht wäre es verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden, sollte der Steuergesetzgeber sich entscheiden, Unterhaltsleistungen generell in voller Höhe zum steuerlichen Abzug zuzulassen. Umgekehrt könnte der Gesetzgeber, da das Korrespondenzprinzip verfassungsrechtlich nicht vorgegeben ist, grundsätzlich auch eine Steuerpflicht für Unterhaltsleistungen beim Empfänger einführen. Mit der ständigen Rechtsprechung wäre dies für jedenfalls für Ehegattenunterhaltsleistungen nicht zu beanstanden.[311] Differenzierter ist dies für Kindesunterhalt zu sehen, da der VfGH in seiner Rechtsprechung insbesondere in den 199er Jahren[312] die so genannte „Hälfteregel“ entwickelt hat. Diese Erkenntnisse bezogen sich zwar auf die Abzugsfähigkeit auf Ebene des Leistenden, wonach Kindesunterhalt – wenn er schon nicht in voller Höhe steuerlich abzugsfähig ist – zumindest durch Absetzbeträge und/oder Transferleistungen steuerlich entlastet werden muss. In den Urteilsbegründungen spricht der VfGH jeweils von der gebotenen steuerlichen Entlastung zumindest der Hälfte des Kindesunterhalts und würdigt somit implizit nicht nur die Ebene des Unterhaltsleistenden, sondern auch die Ebene des Kindes als Unterhaltsempfänger. Spielt man den Fall der Einführung einer generellen Einkommensteuerpflicht für Kindersunterhalt durch, bedeutet dies in der Konsequenz, dass im Gegenzug höhere Absetzbeträge und/oder Transferleistungen

[311]Lt VfGH 10.6.1992, B 1257/91, vgl im Detail oben Kapitel 2.5.1.
[312]Insb VfGH 12.12.1991, G 188/91 und VfGH 17.10.1997, G 168/96.

eingeführt werden müssten, damit die von Verfassung wegen gebotene hälftige Entlastung wiederum hergestellt ist.[313]

Zusammengefasst gibt es im österreichischen Einkommensteuergesetz ein einfachgesetzlich verankertes Korrespondenzprinzip für die meisten Unterhaltsleistungen. Eine Ausnahme stellen Unterhaltszahlungen an Kinder dar, die nicht im EU/EWR-Raum bzw der Schweiz ansässig sind: diese Unterhaltszahlungen sind beim Leistenden steuerlich abzugsfähig, während Österreich den beschränkt steuerpflichtigen Empfänger nicht besteuert. Das Verfassungsrecht schreibt dem Gesetzgeber zwar eine korrespondierende Behandlung nicht generell vor, die Differenzierung im Hinblick auf die steuerliche Abzugsfähigkeit gegenüber Unterhaltsleistungen innerhalb Österreichs und in den EU/EWR-Raum bzw die Schweiz dürfte aber verfassungs- und unionsrechtlich zu beanstanden sein.

[313]Soferne es zu einer Besteuerung kommt, wenn der Unterhalt das Existenzminimum (steuerfreier Betrag von derzeit € 11.000) überschreitet.

C. Unterhaltsleistungen im internationalen und europäischen Steuerrecht

1. Überblick

In diesem Abschnitt sollen nach einem Blick auf die Besteuerung von Unterhaltsleistungen in anderen Rechtsordnungen die Behandlung von Unterhalt im DBA-Recht und im Unionsrecht dargestellt werden.

Der Vergleich der österreichischen Rechtslage mit den Vorschriften zur Unterhaltsbesteuerung in andern Ländern interessiert vor allem für die weiteren Überlegungen zum DBA- und Unionsrecht. Zudem ist auch unter dem Gesichtspunkt des Korrespondenzprinzips zu fragen, welche Länder die Besteuerung von Unterhaltsleistungen in korrespondierender Weise regeln, indem sie entweder die Steuerfreiheit beim Empfänger mit einem steuerlichen Abzugsverbot beim Leistenden verbinden oder die Steuerpflicht mit der steuerlichen Abzugsfähigkeit. Eine nähere Auseinandersetzung mit dieser Frage stellt zudem eine wesentliche Grundlage für die abkommensrechtliche Untersuchung von Unterhaltsleistungen dar.

In der Folge wird im 2. Kapitel dieses Abschnittes im Detail auf die nationalen Besteuerungsvorschriften zu Unterhaltsleistungen in Deutschland und den USA und im Überblick auf andere Staaten der Europäischen Union einzugehen sein. Im 3. Kapitel soll darauf aufbauend die mögliche korrespondierende oder nicht-korrespondierende Behandlung von grenzüberschreitenden Unterhaltsleistungen im Verhältnis dieser Länder zu Österreich aus abkommensrechtlicher Sicht geprüft werden. Untersuchungsgegenstand des 4. Kapitels ist die Besteuerung von grenzüberschreitenden Unterhaltsleistungen im Unionsrecht, wobei im Kern die Frage interessiert, ob das Unionsrecht eine allenfalls über das DBA-Recht hinausgehende korrespondierende steuerliche Behandlung von Unterhaltsleistungen gebietet. Den Abschluss der drei folgenden Kapitel bilden jeweils zusammenfassende Ergebnisse im Hinblick auf das steuerliche Korrespondenzprinzip.

2. Besteuerung in anderen Rechtsordnungen

2.1 Unterhalt im deutschen Einkommensteuerrecht

2.1.1 Kindesunterhalt

Aufwendungen für den Unterhalt für Kinder sind, vergleichbar der österreichischen Regelung für Sonderausgaben, beim Empfänger nach § 22 Nr. 1 dEStG steuerfrei und korrespondierend dazu beim Leistenden gem § 12 Nr. 1 S 1 dEStG nicht als Erwerbsaufwendungen abzugsfähig. Es steht den Unterhaltsverpflichteten jedoch unter bestimmten Voraussetzungen ein allgemeiner Unterhaltsabzug (ähnlich der österreichischen „außergewöhnlichen Belastung“) zu; dies vor allem dann, wenn kein Anspruch auf staatliche Transferleistungen (Kindergeld, Kinderfreibetrag) besteht.[314]

2.1.2 Ehegattenunterhalt

Das deutsche Einkommensteuergesetz sieht – im Unterschied zu § 29 Abs 1 EStG – keine generelle Steuerbefreiung für Ehegattenunterhaltsleistungen vor.

Zwar werden Unterhaltsleistungen an Ehegatten – wie auch Kindesunterhaltsleistungen – vom Kreis der sonstigen Einkünfte als wiederkehrende Bezüge erfasst und sind nach §§ 22 Nr. 1 S 2, § 22 Nr. 1a dEStG als Bezüge, die *„freiwillig oder auf Grund einer freiwilligen Rechtspflicht oder einer gesetzlich unterhaltsberechtigten Person*“ gewährt werden, beim Empfänger grundsätzlich nicht steuerpflichtig. In Verbindung mit § 10 Abs 1 Nr. 1 dEStG ergibt sich aber für den Ehegattenunterhalt, dass der Unterhaltsempfänger entweder in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig sein muss oder gemäß §1a Abs 1Nr 1 dEStG in einem Staat der EU oder des EWR seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben muss und einen ausländischen Besteuerungsnachweis für die Unterhaltsleistungen erbringt.[315] Dies erklärt sich damit, dass nach deutschem EStG Ehegattenunterhaltszahlungen immer korrespondierend dann steuerfrei sind, wenn der Unterhaltsleistende für diese keinen Sonderausgabenabzug geltend machen konnte.

Ist der Unterhaltsleistende im Ausland ansässig und in Deutschland nur beschränkt steuerpflichtig, wurde § 22 Nr. 1 S 2 dEStG von der deutschen Finanzverwaltung früher so ausgelegt, dass der in Deutschland ansässige Empfänger die Unterhaltsbezüge zu

[314] *J. Lang* in *Tipke/J. Lang*[18], Steuerrecht, § 9 Tz 88ff.
[315] Vgl *J. Lang* in *Tipke/J. Lang*[18], Steuerrecht, § 9 Tz 99, 530.

versteuern habe. Dies vor dem Hintergrund, dass nicht überprüft werden könne, ob der Unterhaltsleistende die Unterhaltszahlungen im Ausland steuerlich absetzen konnte. Dieser Auffassung hat der deutsche Bundesfinanzhof in einem im Jahr 2004 ergangenen Urteil[316] widersprochen. Im zugrunde liegenden Sachverhalt bezog eine Frau mit deutschem Wohnsitz Unterhaltszahlungen von ihrem in Monaco von ihr getrennt lebenden Ehemann (aufgrund einer Getrenntlebensvereinbarung). Das Finanzamt hatte die Unterhaltszahlungen bei der Klägerin der deutschen Einkommensteuerpflicht unterzogen, da es die Auffassung vertrat, diese seien nach § 22 Nr. 1 S 2 dEStG steuerpflichtig. Der BFH erkannte die Unterhaltseinkünfte bei der deutschen Empfängerin als nicht steuerpflichtig und begründete dies ua mit folgendem Argument: *„Fehlt es beim Geber an einem derartigen Abzugstatbestand [Anm. Sonderausgabenabzug] zu Lasten des inländischen Steueraufkommens, besteht kein Grund für eine korrespondierende Erfassung der Bezüge beim Empfänger."*

Der BFH spricht damit das Korrespondenzprinzip an, das im deutschen EStG bei Unterhaltsleistungen im Grundsatz ebenso verwirklicht ist wie im österreichischen EStG. Dass es sich beim für Unterhaltsleistungen legistisch verankerten Korrespondenzprinzip nicht um ein allgemeines Prinzip des Einkommensteuerrechts handle, hatte der BFH bereits im Jahr 1989 entschieden.[317] In diesem Erkenntnis führte er aus, dass eine Ausnahmeregelung des deutschen EStG, die eine korrespondierende Behandlung von Empfänger und Leistendem vorsieht, nicht als Ausdruck eines allgemeinen steuerlichen Korrespondenzprinzips zu werten sei. Auch beschränkt auf wiederkehrende Leistungen wie Unterhaltszahlungen iSd § 22 Nr 1 S 2 dEStG lasse sich kein steuerliches Korrespondenzprinzip herleiten. Anders gesagt habe der Gesetzgeber bei Unterhaltsleistungen einfachgesetzlich eine Korrespondenz zwar nicht zufällig, sondern schon bewusst aus Zweckmäßigkeitsüberlegungen – jedoch ausnahmsweise – verankert.

Bei aufrechter Ehe wird der Ehegattenunterhalt durch ein tarifliches Splitting bei Berechnung der Einkommensteuer (indirekt) berücksichtigt; eine besondere Steuerbegünstigung ergibt sich dadurch nach *J. Lang*[318] jedoch nicht.

Für den Unterhalt an geschiedene oder dauernd getrennt lebende Ehepartner, die in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig sind, ist im Rahmen des so genannten

[316] BFH 31.3.2004, X R 18/03.
[317] So BFH BStBl 1989, 779, 780f mwN.
[318] *J. Lang* in *Tipke/J. Lang*[18], Steuerrecht, § 9 Tz 97.

„begrenzten Realsplitting“ ein Sonderausgabenabzug für Unterhaltsleistungen bis zu einem Höchstbetrag von € 13.805 gem § 10 Abs 1 Nr 1 dEStG vorgesehen. Korrespondierend sind die Unterhaltsleistungen beim Empfänger zu versteuern, insoweit sie nach dieser Regelung vom Unterhaltsleistenden steuerlich abgezogen werden können. Wesentlich ist aber, dass der Empfänger der regulären Versteuerung der Unterhaltsbezüge zustimmen muss. Nur wenn diese Zustimmung vorliegt, darf der Unterhaltsleistende die Zahlungen bis zum genannten Höchstbetrag steuerlich abziehen. Somit hat es der Empfänger des Unterhalts in der Hand, wie der Unterhalt steuerlich beim Leistenden behandelt wird, ob er abzugsfähig ist oder nicht. Die Option zur Steuerpflicht wird der Unterhaltsempfänger aber regelmäßig nur dann treffen, wenn sein Einkommen insgesamt das Existenzminimum nicht überschreitet. Der steuerliche Abzug beim Unterhaltsleistenden setzt nämlich nicht voraus, dass die steuerliche Erfassung der Unterhaltszahlungen beim Empfänger tatsächlich zu einer Steuerfestsetzung führt. So werden auch Unterhaltseinkünfte unter dem „Existenzminimum“ nicht besteuert.[319] Optiert der Empfänger der Unterhaltsleistungen aber nicht zur Steuerpflicht, etwa wenn er den Unterhalt aufgrund dessen Höhe tatsächlich versteuern müsste, gelangt die Grundregel der §§ 22 Nr. 1 S 2, § 22 Nr. 1a dEStG zur Anwendung – nämlich Steuerfreiheit der Unterhaltsbezüge – und steht dem Unterhaltsleistenden auch kein steuerlicher Abzug zu.

Im Ergebnis ist die steuerliche Abzugsfähigkeit von Unterhaltsaufwendungen in Deutschland mehrfach eingeschränkt bzw großteils auf tarifliche Erleichterungen („Splitting“) begrenzt. Nur unter der Voraussetzung der Option zur Steuerpflicht beim Empfänger als geschiedener oder dauernd getrennt lebender Ehegatte wird dem Unterhaltsleistenden ein Sonderausgabenabzug gewährt.

Nach der deutschen Verwaltungspraxis, die nach der Rechtsprechung des EuGH in der Rs *Schempp*[320] weiterentwickelt wurde, sind auch Unterhaltsleistungen an im Ausland lebende geschiedene Ehepartner unter gewissen Voraussetzungen steuerlich abzugsfähig. Dies jedoch ua unter der Bedingung, dass die Unterhaltsleistungen im Land des Empfängers steuerpflichtig sind.[321] Auch insofern stellt die deutsche Verwaltungspraxis somit auf das Korrespondenzprinzip ab.

[319] Vgl *J. Lang* in *Tipke/J. Lang*[18], Steuerrecht, § 9 Tz 98.
[320] EuGH vom 12.7.2005, C-403/03, *Schempp*; vgl dazu näher unten Kap. 4.2.2.
[321] Vgl dBMF-Schreiben vom 7. Juni 2010, GZ IV C 4 – S 2285/07/006:001.

Bei Unterhaltsleistungen an geschiedene oder getrennt lebende Ehepartner über die Grenze kann sich daher eine steuerliche Abzugsfähigkeit als Sonderausgabe vereinfacht nur dann ergeben, wenn entweder der Unterhaltsberechtigte auch in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig ist (zB bei Doppelwohnsitz), oder mangels unbeschränkter Steuerpflicht in Deutschland die Besteuerung beim Empfänger im anderen Staat nachgewiesen wird. Überdies ist der Abzug betragsmäßig nur zulässig, soweit die Aufwendungen nach den Verhältnissen des Wohnsitzstaates notwendig und angemessen sind (§ 33a Absatz 1 Satz 5 dEStG).[322] Unterhaltsleistungen an einen in Österreich lebenden geschiedenen oder getrennt lebenden Ehepartner sind in Deutschland – mangels Steuerpflicht dieser Zahlungen in Österreich – nicht abzugsfähig.

2.1.3 Zusammenfassung

Kindesunterhaltszahlungen sind in Deutschland beim Empfänger stets steuerfrei und beim Leistenden steuerlich nicht abzugsfähig. Bei Unterhaltszahlungen an geschiedene oder getrennt lebende Ehepartner kann der Empfänger zur Steuerpflicht optieren und damit dem Unterhaltsverpflichtenden zu einem der Höhe nach mit € 13.805 begrenzten Steuerabzug verhelfen. Dieser steuerliche Abzug ist jedoch nur bei in Deutschland ansässigen Unterhaltsempfängern möglich sowie in Fällen, in denen der Unterhaltsempfänger im EU/EWR-Raum ansässig ist und die Besteuerung seiner Unterhaltsbezüge nachweist.

2.2 Unterhalt im US-Steuerrecht

2.2.1 Vorbemerkung zum Besteuerungssystem

Das US-amerikanische Steuerrecht unterscheidet in der steuerlichen Behandlung von Unterhaltszahlungen grundsätzlich nach Eigenschaft des Empfängers ((früherer) Ehepartner oder Kind) und knüpft die steuerliche Behandlung bei Ehepartnern zudem an die rechtliche Grundlage für die Unterhaltszahlung.

Rechtsgrundlage für das US-amerikanische Besteuerungssystem für Unterhaltsleistungen ist der Internal Revenue Code (IRC), in dem das gesamte formelle und materielle Bundessteuerrecht der Vereinigten Staaten geregelt ist. Neben den im IRC kodifizierten Regelungen gibt es zahlreiche Verlautbarungen und Vereinbarungen des Internal Revenue Service (IRS, Bundessteuerbehörde), denen zwar keine materielle

[322] Vgl dBMF-Schreiben vom 7. Juni 2010, GZ IV C 4 – S 2285/07/006:001.

Gesetzeskraft zukommt, die aber de facto eine wichtige Auslegungshilfe darstellen (vergleichbar den Steuerrichtlinien in Österreich). Dazu gehören neben *Revenue Rulings* und *Technical Advice Memoranda* ua[323] sowie auch die *Publications* des IRS, aus deren Kreis Publication Nr. 504 (2010) die aktuell gültige Auslegungshilfe zum IRC für die korrekte Erfassung von Unterhaltszahlungen (*Alimonies*) in der US-Einkommensteuererklärung darstellt.

Von den Grundzügen her ist die Berechnung der Einkommensteuerbemessungsgrundlage in den USA mit den österreichischen Vorschriften im EStG vergleichbar.[324] § 7701 (b) (1) (A) IRC erklärt bei unbeschränkter Steuerpflicht das gesamte Welteinkommen einer natürlichen Person für steuerpflichtig. Vom Bruttoeinkommen einer natürlichen Person gemäß § 61(a) IRC, das alle steuerpflichtigen Einkünfte umfasst, sind Werbungskosten und Sonderausgaben (*itemized deductions*) und persönliche Absetzbeträge in Abzug zu bringen.[325]

Für Unterhaltsleistungen ist im US-Steuerrecht folglich – ähnlich dem österreichischen EStG – grundsätzlich zu prüfen, ob diese steuerpflichtige Einkünfte darstellen (Empfängerebene) und ob dem Leistenden (Zahlerebene) ein steuerlicher Abzug (*deduction*) zuerkannt wird. Systematisch reihen sich Unterhaltszahlungen in den USA auf Zahlerebene in den Kreis der persönlichen Abzüge zur Verringerung des ermittelten Bruttoeinkommens („*above-the-line-deductions*“) gemäß § 215 IRC ein.

2.2.2 Kindesunterhalt

Unterhaltszahlungen an Kinder, die in einer Scheidungs- oder Trennungsvereinbarung geregelt sind (§ 71(c) (1) IRC), sind auf Ebene des Verpflichteten steuerlich nicht voll abzugsfähig und vice versa beim Empfänger nicht steuerpflichtig. Für alle anderen Unterhaltszahlungen an Kinder gelten die gleichen Regeln und gibt es verschiedene pauschale Absetzbeträge (zB *child tax credit*).

---

[323] Vgl die Aufzählung bei *Thiele*, Der Einkommensbegriff im us-amerikanischen Steuerrecht, RIW 1997, 586 ff. *Ders*. weist ebenda darauf hin, dass die richterliche Rechtsfortbildung im US-Einkommensteuerrecht im Gegensatz zu anderen Rechtsgebieten eine untergeordnete Rolle spielt.

[324] Für Zwecke dieser Darstellung stark vereinfacht, so ist etwa im us-amerikanischen Steuerrecht keine taxative Aufzählung der Einkunftsarten enthalten. Vielmehr sind nach § 61(a) IRC generell alle Vermögenszuwächse steuerpflichtig („*gross income means all income from whatever source derived*“), es sei denn, es gibt eine konkrete im IRC geregelte Steuerbefreiung, vgl *Thiele,* RIW 1997, 586 ff (591) mwN.

[325] Vgl *Thiele,* RIW 1997, 586 ff (588 f) mwN.

2.2.3 Ehegattenunterhalt

Bestimmte wiederkehrende Zahlungen auf Grund einer schriftlichen Trennungsvereinbarung, eines Scheidungsurteils, eines Urteils zur Leistung von Unterhaltszahlungen an getrennt lebende Ehepartner werden in § 71(b) IRC als „*alimonies*" bezeichnet und sind beim Empfänger grundsätzlich steuerpflichtig. Korrespondierend zur Steuerpflicht beim Empfänger sind diese Zahlungen beim Leistenden steuerlich abzugsfähig.[326]

Zum besseren Verständnis ist vor einer Darstellung der einzelnen Voraussetzungen, die eine Unterhaltszahlung als „*alimony*" qualifizieren, kurz auf die Grundzüge der steuerlichen Folgen bei Auflösung einer ehelichen Gemeinschaft (Gütergemeinschaft) in den USA einzugehen.[327]

Im US-amerikanischen Recht hat in jenen Bundesstaaten, in denen „*community law*" (Gütergemeinschaft während aufrechter Ehe) gilt,[328] nach Beendigung der ehelichen Gütergemeinschaft grundsätzlich eine Aufteilung der ehelichen Güter (Geld und andere Vermögenswerte) zu erfolgen. In der Folge hat jeder der Ehepartner seinen Teil des gemeinschaftlichen Einkommens („*community income*") aus diesen Gütern zu versteuern, und zwar anteilig für die Zeit der Trennung im Jahr vor Auflösung der Gütergemeinschaft. Wird später Einkommen aus den aufgeteilten Gütern erzielt, handelt es sich um jeweils eigenständiges Einkommen *(„separate income"*) der Ehepartner, das nur bei dem Ehepartner steuerpflichtig ist, dem es nach der Aufteilung zuzurechnen ist. Die Auflösung der Gütergemeinschaft erfolgt durch eine endgültige Scheidungsvereinbarung *(„absolute decree of divorce"*) oder Annullierung der Ehe. Im Unterschied dazu kann eine rechtliche Trennungsvereinbarung *(„decree of legal separation"*) oder eine Vereinbarung über die Auflösung der häuslichen Gemeinschaft *(„decree of separate maintenance"*) die eheliche Gütergemeinschaft beendigen, dies ist jedoch nicht zwingend der Fall.[329] Details werden in der vor dem Scheidungsgericht abgeschlossenen Vereinbarung geregelt. Für den Inhalt einer solchen Vereinbarung, die

[326] Vgl dazu und im Folgenden IRS Publication 504 (2010), Cat.No. 15006l, 12, http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p504.pdf (4.12.2011).
[327] Vgl IRS Publication 504 (2010), Cat.No. 15006l, 24.
[328] Dies sind: Arizona, Kalifornien, Idaho, Louisiana, Nevada, New Mexico, Texas, Washington und Wisconsin, vgl IRS Publication 504 (2010), Cat.No. 15006l, 22.
[329] In manchen US-Bundesstaaten kann es abweichende Regelungen geben, sodass es nach einer permanenten Auflösung der häuslichen Gemeinschaft – auch ohne bindende Rechtsgrundlage wie eine Trennungsvereinbarung – keine Gütergemeinschaft und damit auch kein gemeinschaftliches Einkommen mehr gibt, vgl ebenda.

von beiden Ehepartnern unterzeichnet wird, ergibt sich ein weiter Spielraum, sodass etwa auch die steuerliche Abzugsfähigkeit beim Leistenden sowie die Steuerpflicht beim Empfänger darin geregelt werden können.[330] Auch ist es dem Parteiwillen überlassen, den Unterhaltszahlenden zu verpflichten, die Unterhaltszahlung über den Tod des Empfängers hinaus an dessen Rechtsnachfolger bezahlen zu müssen.[331]

Die steuerliche Abzugsfähigkeit von Unterhaltszahlungen („*alimonies*“) an frühere Ehepartner ist an folgende Voraussetzungen geknüpft:

(1) Die Unterhaltszahlung muss bar gezahlt oder auf ein Konto eingezahlt werden (einschließlich der Bezahlung per Bar- oder Verrechnungsscheck, zahlbar auf Verlangen *„payable on demand“*).

(2) In der die Unterhaltsverpflichtung regelnden Rechtsgrundlage (zB Scheidungsurteil oder Trennungsvereinbarung, *„instrument“*) werden die Unterhaltszahlungen nicht ausdrücklich auf Ebene des Empfängers für von dessen Steuerbemessungsgrundlage ausgenommen erklärt und auch auf Ebene des Leistungsverpflichtenden nicht für nicht abzugsfähig erklärt *(„The instrument does not designate the payments as not includible in the gross income of the recipient spouse and not deductible by the payor spouse.“*)

(3) Die (früheren) Ehepartner wohnen zum Zeitpunkt der Zahlung des Unterhalts nicht im selben Haushalt. Dies gilt nicht, wenn keine rechtliche Gütertrennung auf Grundlage einer Scheidungsvereinbarung oder schriftlichen Trennungsvereinbarung oder eine Zahlung aufgrund eines Trennungsurteils erfolgt ist; in diesen Fällen kann eine Unterhaltszahlung trotz Haushaltsgemeinschaft als „*alimony*“ qualifizieren. *(„The spouses are not members of the same household at the time the payments are made. Exception: If you are not legally separated under a decree of divorce or separate maintenance, a payment under a written separation agreement, support decree or court order may qualify as alimony even if you are members of the same household at the time of payment.“*)

(4) Es besteht keine Verpflichtung, den Unterhalt über den Tod des Empfängers hinaus weiter zu bezahlen (*„There is no liability to make such payments after the death of the recipient spouse.“*)

[330] Siehe sogleich unten Voraussetzung 2.
[331] IRS Publication 504 (2010), Cat.No. 15006l, 24.

(5) Die Zahlung wird nicht als Kindesunterhalt behandelt („*The payment is not treated as child support.*“)

Bei der Eintragung der als steuerlich abzugsfähig begehrten Unterhaltszahlungen ist der Empfänger mit Namen und Sozialversicherungsnummer („*consistency requirement*“) bekannt zu geben.[332]

Es gibt auch Fallgruppen von Unterhaltsleistungen an (frühere) Ehepartner, die ausdrücklich nicht als „*alimony*“ qualifizieren und für die abweichende steuerliche Folgen eintreten.[333] Darunter fallen beispielsweise

- Sachabfindung mit Liegenschaften („*noncash property settlements*“),
- Zahlungen für die Aufrechterhaltung der vom Zahler übernommenen Liegenschaft,
- Entgelte für die Benützung der vom Zahler übernommenen Liegenschaft,
- Zahlungen, die Teil des gemeinschaftlichen Einkommens des Ehepartners darstellen („*community income*“); diese Beträge sind beim Zahlenden steuerlich abzugsfähig und beim Ehepartner nur insoweit steuerpflichtig, als sie dessen Anteil am gemeinschaftlichen Einkommen übersteigen.[334]
- Freiwillig gezahlter Unterhalt, sprich solcher, der über eine rechtliche Verpflichtung hinaus oder auch mangels rechtlicher Verpflichtung geleistet wird, gilt nicht als „*alimony*“; dieser ist steuerlich nicht abzugsfähig (beim Leistenden) und vice versa auch nicht einkommensteuerpflichtig beim Empfänger.[335]

2.2.4 Zusammenfassung

Kindesunterhalt bleibt im US-Steuerrecht beim Empfänger steuerfrei und ist beim Leistenden steuerlich nicht abzugsfähig. Im Unterschied dazu sind Unterhaltszahlungen an frühere oder getrennt lebende Ehegatten in den meisten Fällen steuerpflichtig, korrespondierend dazu kann der Leistende die Zahlungen von seiner Steuerbemessungsgrundlage in Abzug bringen.

[332] Diese Offenlegungsverpflichtung steht gem §S 215(c) und 6676(c) IRC unter Strafsanktion (Versagen der Abzugsfähigkeit und Strafzuschlag von derzeit USD 50).
[333] IRS Publication 504 (2010), Cat.No. 15006l, 13.
[334] IRS Publication 504 (2010), Cat.No. 15006l, 24.
[335] Vgl IRS Publication 504 (2010), Cat.No. 15006l, 12; evtl besteht Schenkungssteuerpflicht.

2.3 Weitere ausgewählte Ländervorschriften

2.3.1 Kindesunterhalt

Wie in Österreich, Deutschland und den USA sind auch in den weiteren untersuchten europäischen Ländern[336] Kindesunterhaltszahlungen durchwegs steuerfrei beim Empfänger. Dem Leistenden wird kein steuerlicher Abzug – mit Ausnahme pauschaler Beträge ähnlich dem österreichischen Kinderabsetzbetrag – gewährt.

Eine Ausnahme findet sich im Steuerrecht Belgiens: Kindesunterhaltszahlungen stellen grundsätzlich (zu 80%) steuerpflichtiges Einkommen dar und sind im selben Ausmaß beim Leistenden steuerlich abzugsfähig. Diese Regelung gilt für gesetzliche oder durch ein Gerichtsurteil festgelegte Kindesunterhaltszahlungen. Allerdings wird durch die im progressiven Einkommensteuertarif verankerte Steuerfreiheit des Existenzminimums (2011 bei € 8.070) beim Kind als Empfänger regelmäßig keine Steuer anfallen.[337] Im Einkommensteuerrecht Frankreichs können Kindesunterhaltszahlungen ebenfalls, aber nur in bestimmten Fällen – wenn diese zB an den ehemaligen Ehepartner gezahlt werden – steuerlich abzugsfähig sein. Beim Kind selbst werden diese aber nicht besteuert.[338]

2.3.2 Ehegattenunterhalt

2.3.2.1 Steuerfreiheit korrespondiert mit Nichtabzugsfähigkeit

In Großbritannien entspricht die derzeitige steuerliche Behandlung von Unterhaltszahlungen der österreichischen Rechtslage: Ehegattenunterhaltszahlungen sind kein steuerpflichtiges Einkommen des Empfängers und beim Leistenden steuerlich korrespondierend dazu nicht abzugsfähig.[339] Bis April 2000 war die steuerliche Behandlung entgegengesetzt, indem die Zahlungen beim Empfänger steuerpflichtig und beim Leistenden steuerlich abzugsfähig waren.[340]

---

[336] Untersucht wurden die Besteuerungsvorschriften folgender europäischer Länder: Großbritannien, Finnland, Niederlande, Italien, Norwegen, Belgien, Frankreich, Spanien.
[337] Art 90 Nr 3 und 4 iVm Art 99 belgisches EStG (Steuerpflicht); Art. 104 Nr. 1 belgisches EStG (Abzugsfähigkeit).
[338] Sec 79, 156-II-2° Französisches EStG.
[339] s454 UK Income Tax Act 2007.
[340] s347 (B) (1) Taxes Act 1988.

Ebenso sind in Finnland derzeit Ehegattenunterhaltsleistungen weder steuerpflichtig beim Empfänger noch abzugsfähig beim Leistenden.[341]

2.3.2.2 Steuerpflicht korrespondiert mit Abzugsfähigkeit

In den Niederlanden ist Ehegattenunterhalt beim Empfänger steuerpflichtig und beim Leistenden steuerlich abzugsfähig. Der Leistende muss in den Niederlanden unbeschränkt steuerpflichtig sein. Für die steuerliche Abzugsfähigkeit wird aber nicht vorausgesetzt, dass die Unterhaltszahlungen beim Empfänger tatsächlich besteuert werden.[342] Ist daher der Empfänger in einem Staat ansässig, der Unterhaltszahlungen als steuerfrei behandelt (wie etwa Österreich), wird dem in den Niederlanden ansässigen Unterhaltszahler gleichwohl die steuerliche Abzugsfähigkeit gewährt.

In Italien sind Unterhaltszahlungen an frühere Ehepartner als Grundregel auf Ebene des Empfängers einkommensteuerpflichtig, wenn sie als periodische Zahlungen auf Grundlage eines Scheidungsurteils geleistet werden. Korrespondierend dazu sind diese Zahlungen vom Einkommen des Unterhaltszahlers steuerlich abzugsfähig. Freiwillige Unterhaltszahlungen oder über den gerichtlichen festgelegten Unterhalt hinausgehende Leistungen, ebenso einmalige Unterhaltsabfindungen sind nicht steuerpflichtig und vice versa beim Zahler steuerlich nicht abzugsfähig.[343]

Ähnlich der italienischen Regelung sieht das Einkommensteuergesetz Schwedens vor, dass periodische Unterhaltszahlungen an Ehepartner steuerpflichtig sind, wenn sie gerichtlich festgelegt wurden, freiwillige Zahlungen hingegen nicht. Die steuerliche Behandlung beim Zahler korrespondiert insoweit mit der steuerlichen Behandlung beim Empfänger, als die steuerliche Abzugsfähigkeit von der Steuerpflicht beim Empfänger abhängig ist.[344]

In Norwegen stellen Unterhaltsleistungen an getrennt lebende oder geschiedene Ehepartner grundsätzlich einkommensteuerpflichtiges Einkommen dar.[345] Korrespondierend dazu sind diese Zahlungen beim Leistenden steuerlich abzugsfähig.[346]

---

[341] Sec 90, 91 Finnish Income Tax Act.
[342] http://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/anleitung_zum_steuerformular_c_2010_ib3161t01fd.pdf, S 50.
[343] Die steuerliche Abzugsfähigkeit ist in Art 10 lit c und d des italienischen EStG geregelt, Presidential Decree No. 917/1986, die Steuerpflicht in Art 50 lit 1 des Dekrets.
[344] Kap 8 Sec 9; Kap 11 Sec 47 und 62 sowie Sec 7 des schwedischen EStG.
[345] cf Norwegian Taxation Act section 5-42(1) a).
[346] cf Norwegian Taxcation Act Section 6-41.

In Belgien ist Ehegattenunterhalt beim Empfänger zu 80% steuerpflichtig und beim Leistenden zu 80% steuerlich abzugsfähig, wenn die Unterhaltszahlung auf einem Gerichtsurteil oder einer gesetzlichen Vorschrift basiert und die Zahlungen regelmäßig und wiederkehrend erfolgen.[347]

Frankreich behandelt Unterhaltszahlungen an Ehepartner ebenfalls steuerpflichtig beim Empfänger und steuerlich abzugsfähig beim Verpflichtenden, sofern die Zahlungen durch Gerichtsentscheidung festgelegt wurden. Für freiwillige Zahlungen gilt die Steuerfreiheit beim Empfänger und Nichtabzugsfähigkeit beim Leistenden.[348]

In Spanien werden Zahlungen an geschiedene Ehepartner aufgrund eines Scheidungsurteils oder einer gerichtlich bestätigten Scheidungsvereinbarung beim Empfänger als steuerpflichtiges Erwerbseinkommen (ohne Steuereinbehalt beim Leistenden) behandelt.[349] Der Unterhaltszahler kann seine Steuerbemessungsgrundlage um die Unterhaltszahlungen reduzieren, allerdings kann diese Basis durch den Abzug nicht negativ werden (Reduktion der Steuerbemessungsgrundlage bis maximal 0,-).[350]

2.4 Korrespondenzprinzip in anderen Rechtsordnungen

Die neun untersuchten europäischen Länder weisen mit Ausnahme zweier Staaten (Großbritannien und Finnland) eine zu Österreich konträre steuerliche Behandlung von gesetzlichen Ehegattenunterhaltszahlungen auf. Zusammenfassend lässt sich sagen, dass diese Zahlungen, sofern sie auf gesetzlicher oder gerichtlicher Grundlage beruhen, stets beim Empfänger steuerpflichtig und beim Leistenden steuerlich abzugsfähig sind. Zuweilen gibt es dabei eine Einschränkung auf periodisch wiederkehrende Zahlungen.

Im Vergleich zur österreichischen Rechtslage haben daher viele Länder eine korrespondierende Behandlung von Ehegattenunterhaltszahlungen verankert, die aber eine Steuerpflicht beim Empfänger beinhaltet.

Vor diesem Hintergrund könnte in Österreich de lege ferenda eine bessere Alternative der Besteuerung darin liegen, ebenfalls gesetzlich oder gerichtlich festgelegte Unterhaltszahlungen beim Empfänger zu besteuern und beim Verpflichteten zum Steuerabzug zuzulassen. Dies auch im Hinblick darauf, dass sich eine Divergenz

[347] Die Regelung ist ident mit jener für Kindesunterhalt; Art 90 Nr 3 und 4 iVm Art 99 belgisches EStG (Steuerpflicht); Art. 104 Nr 1 belgisches EStG (Abzugsfähigkeit).
[348] Sec 79, 156-II-2° Französisches EStG.
[349] Title III/ ChapterII/ First Section/ Article 17.2 f) spanisches EStG.
[350] Title IV/ Chapter II/ Article 55 spanisches EStG.

zwischen Unterhaltszahlungen und ähnlichen Zahlungen (an andere als gesetzliche Unterhaltsempfänger) im österreichischen EStG findet, etwa bei Leibrenten. Diese sind als Sonderausgabe abzugsfähig und beim Empfänger steuerpflichtig.

Die Auseinandersetzung mit Unterhalt im DBA-Recht im folgenden Kapitel wird zeigen, ob die in Österreich im Vergleich zu vielen anderen Ländern unterschiedliche steuerliche Behandlung von Unterhaltsleistungen Probleme bei grenzüberschreitenden Unterhaltsleistungen aufwerfen kann.

3. Unterhalt im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen

3.1 Doppelbesteuerung bei Unterhaltszahlungen und Fallprüfungsschema

Werden Unterhaltszahlungen über die Grenze geleistet, so kann ein Sachverhalt vorliegen, der zur Doppelbesteuerung führt. Ein solcher Sachverhalt wird jedenfalls in folgender Konstellation verwirklicht:

(a) Staat A behandelt die Unterhaltszahlung beim im Staat B ansässigen Empfänger als (beschränkt) steuerpflichtig; Staat B unterzieht die Unterhaltszahlung beim im Staat B ansässigen Empfänger ebenfalls der (unbeschränkten) Steuerpflicht.

Neben diesem Grundsachverhalt, der eine effektive (juristische) Doppelbesteuerung[351] zur Folge hat, ist folgender Fall wirtschaftlicher Doppelbesteuerung auf Unterhaltsleistungen bezogen denkbar:

(b) Staat A hebt weder eine Steuer auf die Unterhaltszahlung ein, noch ist ein steuerlicher Abzug auf Ebene des Unterhaltszahlenden möglich. Staat B behandelt die Unterhaltsleistung beim Empfänger als steuerpflichtig.

Darüber hinaus kann auch eine doppelte (wirtschaftliche) Nichtbesteuerung auftreten:

(c) Staat A behandelt die Unterhaltszahlung beim Leistenden als steuerlich abzugsfähig, Staat B behandelt die Unterhaltsleistung beim Empfänger steuerfrei.

Zur Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung dienen bilaterale völkerrechtliche Verträge, die so genannten Doppelbesteuerungsabkommen (DBA).[352] Sie enthalten

[351] Vgl zum Begriff *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht[2], Tz 16.11.

gewisse gegen die innerstaatlichen Besteuerungsansprüche gerichtete Schrankenwirkungen, die Steuerpflichtige als daraus Berechtigte unmittelbar für sich in Anspruch nehmen können.[353] Der Kreis der Berechtigten ist gem Art 1 OECD-MA direkt aus dem Abkommensrecht zu ermitteln: *„Dieses Abkommen gilt für Personen, die in einem Vertragsstaat oder in beiden Vertragsstaaten ansässig sind"*.

Doppelbesteuerungsabkommen werden zwischen Staaten grundsätzlich abgeschlossen, um Besteuerungsansprüche zwischen beiden Staaten zu regeln. Sie zielen darauf ab, einen nach innerstaatlichem Recht bestehenden Steueranspruch in die Schranken zu weisen, und zwar zugunsten des anderen Vertragsstaates. Die Schranke äußert sich zumeist einerseits als Verzicht des Quellenstaates, trotz eines verwirklichten Sachverhalts eine Steuer nicht zu erheben; andererseits soll der Wohnsitzstaat zur Vermeidung der Doppelbesteuerung eine im anderen Staat einbehaltene Steuer anrechnen (Anrechnungsmethode) oder die im anderen Staat steuerpflichtigen Einkünfte freistellen (Befreiungsmethode). [354]

Üblicherweise wird vor dem Blick in ein DBA geprüft, ob nach dem innerstaatlichen Steuerrecht der beteiligten Staaten die Einkünfte der Besteuerung unterliegen. Grundsätzlich könnte sowohl der Staat, in dem der Leistende ansässig ist (Quellenstaat) als auch der Staat, in dem der Empfänger ansässig ist (Ansässigkeitsstaat) die Unterhaltszahlung besteuern. Dann liegt der oben im Beispiel (a) dargestellte klassische juristische Doppelbesteuerungsfall vor, der auch unstrittig von DBA gelöst werden soll.

Nach der Lehre ist auf die Prüfung eines solchen juristischen Doppelbesteuerungsfalls im DBA-Recht folgendes dreistufige Prüfungsschema anzuwenden:[355]

1. Persönlicher Anwendungsbereich des DBA (Prüfen der Ansässigkeit und des anwendbaren DBA);
2. Identifikation der Verteilungsnorm, nach der ein nationales Besteuerungsrecht allenfalls eingeschränkt oder beseitigt wird;
3. Methode der Vermeidung der Doppelbesteuerung.

---

[352] Österreich hat derzeit mit ca 80 Staaten Doppelbesteuerungsabkommen auf dem Gebiet von Einkommen und Ertrag abgeschlossen.
[353] Vgl *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, Tz 16.160 ff.
[354] Vgl unten Kap 3.2.3; weiterführend *Firlinger* in *Gassner/Lang/Lechner*, Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, 307 ff (309).
[355] Vgl *Toifl*, Personengesellschaften, 38 f mwN.

Unterhalt ist bei grenzüberschreitenden Sachverhalten gegenüber anderen Einkunftsarten differenziert zu behandeln. Dies ist insbesondere der Fall, wenn die konkret anzuwendende Verteilungsnorm für Unterhalt auf ein Korrespondenzprinzip abstellt; wie noch zu zeigen sein wird, ist dies in der österreichischen DBA-Praxis manchmal der Fall. Wie zudem die Ausführungen in Kapitel 2 oben gezeigt haben, kann es für die Steuerpflicht von Unterhaltsleistungen beim Empfänger in einigen Ländern relevant sein, ob diese beim Zahlenden steuerlich abzugsfähig sind. Es stellt sich daher die Frage, ob ein solches innerstaatliches Korrespondenzprinzip auch auf das DBA-Recht durchschlägt. Außerdem ist der Blick in ein Doppelbesteuerungsabkommen bei einer grenzüberschreitenden Unterhaltszahlung uU auch dann vonnöten, wenn die Unterhaltszahlung beim Empfänger nicht steuerpflichtig ist. Denn im Ansässigkeitsstaat des Unterhaltsleistenden könnte die Steuerpflicht beim Empfänger im anderen Staat als Voraussetzung für die steuerliche Abzugsfähigkeit geregelt sein.

In diesen beiden zuletzt genannten Fällen eines Korrespondenzprinzips, das – wie das Beispiel (b) oben zeigt – auch gestört sein und zu Doppelbesteuerungen führen kann, ist nicht die klassische juristische Doppelbesteuerung bei einer Person, sondern sie sogenannte wirtschaftliche Doppelbesteuerung angesprochen. Unter wirtschaftlicher Doppelbesteuerung versteht man eine doppelte Steuerbelastung bei einem grenzüberschreitenden Sachverhalt, der sich aber nicht in einer Person verwirklicht, sondern bei zwei unterschiedlichen Steuersubjekten.[356] Im Kern meint der Begriff der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung somit das Zusammentreffen von Steuerpflicht von Einkünften in einem Staat bei einem Steuersubjekt und mangelnder steuerlicher Abzugsfähigkeit der gegenüberstehenden Ausgabe beim zweiten Steuersubjekt.[357]

DBA sind auf Fälle der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung nur eingeschränkt anzuwenden. Dies gilt jedenfalls für das OECD-MA, in dem lediglich in Art 9 OECD-MA bei Verrechungspreiskonflikten wirtschaftliche Doppelbesteuerungen nach einer Primärberichtigung im Staat A durch die Pflicht zur Sekundärberichtigung im Staat B gelöst werden. Auch bei Unterhaltszahlungen kann es aber zu wirtschaftlichen Doppelbesteuerungen dadurch kommen, dass beim Zahler im Staat A die Zahlungen nicht abzugsfähig sind, beim Empfänger in Staat B aber Steuerpflicht besteht (siehe

[356] *Vogel* in *Vogel/Lehner*, DBA[5], Einl Tz 4.
[357] *Vogel* in *Vogel/Lehner*, DBA[5], Einl Tz 181a spricht von „steuerlicher Erheblichkeit" desselben Sachverhalts bei einer zweiten Person, mE ist die in den meisten Fällen wirtschaftlicher Doppelbesteuerung verwirklichte Ausprägungsform schlicht die mangelnde steuerliche Abzugsfähigkeit.

Beispiel (b) oben). In der Folge wird zu klären sein, ob dieser Fall einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung im DBA-Recht einer Lösung zugeführt wird.

Wie zudem das Beispiel (c) oben zeigt, kann es bei Störungen des Korrespondenzprinzips auch zu wirtschaftlichen Doppel-Nichtbesteuerungen kommen. Dies ist der Fall, wenn beim Zahler im Staat A die Zahlungen abzugsfähig sind, beim Empfänger in Staat B aber keine Steuerpflicht besteht. In der Folge wird auch zu klären sein, wie dieser Fall einer wirtschaftlichen Doppel-Nichtbesteuerung im DBA-Recht gesehen wird.

Auf alle genannten Fälle soll in dieser Arbeit nach Prüfung der persönlichen Anwendbarkeit eines DBA (Identifikation von Ansässigkeitsstaat von Unterhaltszahler und –Empfänger) das folgende erweiterte Grundschema für die Lösung eines Doppelbesteuerungskonflikts angewendet werden:

(i) Unter welche abkommensrechtliche Verteilungsnorm ist Unterhalt zu subsumieren?
(ii) Welcher Staat (Ansässigkeits- oder Quellenstaat) hat das Besteuerungsrecht für die Unterhaltszahlungen?
(iii) Gibt es Abweichungen für Drittstaatseinkünfte?
(iv) Folgt die anzuwendende Verteilungsnorm einem Korrespondenzprinzip? Gibt es eine Subject-to-tax-Klausel?
(v) Kann eine doppelte Nichtbesteuerung von Unterhaltseinkünften vermieden werden?

Das hier vorgestellte Prüfungsschema unterscheidet sich somit von der nach hM anzuwendenden oben vorgestellten dreistufigen Prüfungsreihenfolge. Für Zwecke dieser Arbeit stellt aber zunächst ebenfalls die Prüfung des persönlichen Anwendungsbereichs eines DBA den ersten Schritt dar. Die persönliche Anwendbarkeit ergibt sich aus der Ansässigkeit einer natürlichen Person. Daran schließen sich folgende Prüfungsschritte an:

Sind Unterhaltsleistender und Unterhaltsempfänger jeweils in einem anderen Staat ansässig, die miteinander ein DBA abgeschlossen haben, ist zu prüfen, unter welche abkommensrechtliche Verteilungsnorm dieses DBA Unterhalt subsumiert.

Daran anschließend folgt die Untersuchung der identifizierten Verteilungsnorm für Unterhaltsleistungen dahingehend, welchem Staat das Besteuerungsrecht für die Unterhaltszahlungen zugewiesen wird, und ob allenfalls ein Staat die Unterhaltszahlung nicht oder nur in einem bestimmten Umfang besteuern darf.

Es gibt Abkommen, die eine korrespondierende Behandlung von Unterhaltsleistungen nach dem jeweiligen innerstaatlichen Steuerrecht der beiden Vertragstaaten verlangen, um den beteiligten Personen Abkommensvorteile zuzugestehen. Besondere Probleme stellen sich daher, wenn Unterhaltsleistender und Unterhaltsempfänger in verschiedenen Staaten ansässig sind, die Unterhaltsleistungen nicht kongruent behandeln. Mit anderen Worten, trotz eines anwendbaren DBA können die Unterhaltseinkünfte etwa beim Empfänger nicht freigestellt werden, weil der Staat, in dem der Zahler ansässig ist, Unterhaltsleistungen anders behandelt, als die Verteilungsnorm des konkreten DBA es verlangt. Im äußersten Fall klafft die steuerliche Behandlung zwischen dem Staat des Zahlers (Staat A) und dem Staat des Unterhaltsempfängers (Staat B) dergestalt auseinander, dass dem Unterhaltsverpflichteten kein (voller) steuerlicher Abzug zugestanden wird, während beim Empfänger im anderen Staat die empfangenden Zahlungen voll steuerpflichtig sind. Darüber hinaus sehen manche Staaten eine Quellensteuer auf Unterhaltsleistungen in das Ausland vor. Deren Anrechenbarkeit hängt ua davon ab, ob im Land des Empfängers eine sachliche Steuerpflicht überhaupt gegeben ist.

Auf die Vermeidung der Doppelbesteuerung in diesen Grenzfällen soll in der folgenden Untersuchung ein besonderes Augenmerk gelegt werden. Außerdem sollen Begriff und Bedeutung eines grenzüberschreitenden Korrespondenzprinzips im DBA-Recht noch im Detail untersucht werden.

Vorweg ist es jedoch erforderlich, einige in der weiteren Bearbeitung dieses Kapitels relevanten Grundbegriffe des DBA-Rechts näher zu erläutern.

3.2 Grundbegriffe des DBA-Rechts

3.2.1 Abkommensberechtigung

Voraussetzung für die Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens (DBA) ist nach Art 1 OECD-MA die Ansässigkeit einer Person in einem oder beiden Vertragsstaaten. Anders umschrieben ist die Ansässigkeit die Bedingung dafür, dass das

Abkommen „für" diese Person „gilt", sprich diese Person „abkommensberechtigt" macht.[358] Nur wenn eine Person in zumindest einem der beiden Vertragsstaaten ansässig ist, kann sie die Vorteile aus dem DBA geltend machen.

Art 4 Abs 1 OECD-MA definiert eine ansässige Person als *„Person, die nach dem Recht dieses Staates dort auf Grund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist"*. Mit diesen Worten wird die notwendige persönliche Bindung einer Person zu einem Staat näher umrissen, die diese zum Träger von Rechten und Pflichten in DBA, zum „Abkommenssubjekt" qualifiziert.[359] In Art 3 Abs 1 OECD-MA wird der Kreis der vom DBA umfassten Personen näher definiert: als Person gelten natürliche Personen, Gesellschaften und andere Personenvereinigungen. Art 3 Abs 2 OECD-MA regelt die Auslegung näher und bestimmt, dass sich der Begriffsinhalt nach dem originär innerstaatlichen Recht des anwendenden DBA-Staates richtet. Zwar sind Begriffe aus einem DBA danach autonom, sprich aus dem Abkommen selbst auszulegen, mangels einer genauen Aussage im Hinblick auf die Steuersubjektivität hat jedoch ein Rückgriff auf das innerstaatliche Recht des Anwendestaates zu erfolgen.[360] Mit anderen Worten enthält das OECD-MA in Art 4 Abs 1 einen Verweis auf das innerstaatliche Recht der Vertragsstaaten, da es auf die Steuerpflicht der Person nach diesem ankommt, konkret desjenigen Vertragsstaates, der die Ansässigkeit für sich in Anspruch nehmen will.

Personen können sowohl natürliche als auch juristische Personen sein, wobei sich die Ansässigkeit juristischer Personen grundsätzlich nach dem Ort ihrer Geschäftsleitung bestimmt. Für Zwecke dieser Arbeit interessiert hauptsächlich die Ansässigkeitsbestimmung einer natürlichen Person, da sie als Empfänger und in den meisten Fällen auch als Zahler von Unterhalt in Betracht kommt.[361] Für die natürliche Person bestimmt der zweite Absatz des Art 4 in lit a, dass sie nur in dem Staat ansässig ist, in dem sie über eine ständige Wohnstätte verfügt. Verfügt eine Person in beiden Vertragsstaaten über eine ständige Wohnstätte, gilt als Ansässigkeitsstaat Art 4 in lit b jener Staat, in dem der Mittelpunkt der Lebensinteressen liegt. Als dieser Staat gilt

[358] Vgl zur synonymen Verwendung dieser Begriffe *Vogel*, DBA[5], Art 1 Tz 4.
[359] Vgl *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, Tz 16.161; *Vogel*, DBA[5], Art 1 Tz 5. *Vogel* verweist auf die Praxis vor dem MA 1963, wonach DBA zugunsten bzw zulasten der beiderseitigen Staatsangehörigen vereinbart wurden (mwN).
[360] So auch BFH 8.7.1998, I R 57-97, BStbl II 1998, 672; zu Österreich vgl *Lang*, Die Maßgeblichkeit des innerstaatlichen Rechts für die DBA-Auslegung in der jüngsten Rechtsprechung des VwGH, SWI 5/2007, 199.
[361] Eine Darstellung der Sonderproblematiken der Abkommensberechtigung von Betriebsstätten, Personengesellschaften und Vermögensmassen wie zB Stiftungen entfällt daher.

jener, zu dem eine Person die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat.[362]

Kann der Staat des Mittelpunktes der Lebensinteressen nicht bestimmt werden, oder verfügt eine Person in keinem Staat über eine ständige Wohnstätte, ist der Staat maßgebend, in dem die Person ihren gewöhnlichen Aufenthalt hat; ist auch ein solcher in beidem oder in keinem der Staaten gegeben, erfolgt ein Rückgriff auf die Staatsangehörigkeit der Person; bei Staatsangehörigkeit in einem oder in keinem der Staaten ist die Ansässigkeitsbestimmung in einem Verständigungsverfahren zu klären.

Zum besseren Verständnis ist in der Folge kurz auf die für die Ansässigkeitsprüfung wesentlichen Begriffe einzugehen:

„Ständige Wohnstätte" ist dem Begriff des Wohnsitzes nach den österreichischen Abgabenvorschriften (§ 26 BAO[363]) vergleichbar, jedoch nicht mit diesem ident. Das Merkmal der „Ständigkeit" beinhaltet die Absicht, die Wohnung dauerhaft zu verwenden, allein die Tatsache, dass sie ständig zur Verfügung steht, trifft bereits auf den Wohnsitz zu. *Mamut*[364] hat unter Verweis auf die englischen *(„permanent home"*) und französischen (*„foyer d´habitation permanent"*) Begriffe der „ständigen Wohnstätte" herausgearbeitet, dass diese trotz überschneidender Merkmale mit dem Wohnsitzbegriff eine engere Bindung der Person an die Wohngelegenheit bedeute als der Wohnsitz. Somit könne auch die ständige Wohnstätte als „stärkerer Wohnsitz" beschrieben werden.[365] *Lehner*[366] spricht unter Hinweis auf die Judikatur des BFH von einem *„qualifizierten"* Wohnsitz.

Gemeinsame Merkmale hat die Wohnstätte auch mit dem „Mittelpunkt der Lebensinteressen", denn für gewöhnlich wird der persönliche, wirtschaftliche und emotionale Mittelpunkt einer Person an ihrer ständigen Wohnstätte sein.[367] Der in der Praxis verbreitete Usus, bei zwei Wohnsitzen einer Person gleich im nächsten Schritt den subsidiären Mittelpunkt der Lebensinteressen an einem der beiden – jenem mit den

---

[362] *Lehner* in *Vogel/Lehner*, DBA[5], § 4 Tz 190.

[363] § 26 Abs 1 BAO: *„Einen Wohnsitz im Sinn der Abgabenvorschriften hat jemand dort, wo er eine Wohnung innehat unter Umständen, die darauf schließen lassen, daß er die Wohnung beibehalten und benutzen wird."*

[364] *Mamut*, Die ständige Wohnstätte als Tie-Breaker nach Art 4 Abs 2 OECD-MA in *Lang/Schuch/Staringer*, Die Ansässigkeit im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, 2008, 139 ff (141 f)

[365] Vgl. Ebenda, 139 ff (147).

[366] Vgl *Lehner* in *Vogel/Lehner*, DBA[5], Art 4 Tz 180.

[367] Vgl *Mamut*, in *Lang/Schuch/Staringer*, Die Ansässigkeit im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, 2008, 139 ff (146), auch unter Hinweis auf die geschichtliche Entwicklung der Begriffe.

intensiveren Bindungen – prüfen zu wollen, wäre nach Ansicht von *Mamut* oft entbehrlich, wenn man einen Schritt zuvor die ständige Wohnstätte (an einem der beiden Wohnsitze) identifiziert, und zwar als jenen Ort, an den der Steuerpflichtige stärker gebunden ist.[368] Zum Beispiel kann ein Ferienhaus zwar Wohnsitz sein, an der Qualität als „ständige Wohnstätte" mangelt es aber daran, dass die Person das Ferienhaus zwar als Unterkunftsmöglichkeit für die Ferienmonate und Wochenenden ansieht, nicht jedoch beabsichtigt, diese ständig zu bewohnen. Als weitere Beispiele für Wohnsitze, die nicht als ständige Wohnstätte qualifizieren, seien Geschäfts- oder Studienaufenthalte genannt, die aufgrund der zeitlichen Befristung bereits am Erfordernis der „Ständigkeit" scheitern.[369] Im Ergebnis weist nach dem Ausmaß der persönlichen Bindung einer Person an einen Ort der Mittelpunkt des Lebensinteresses den stärksten Grad auf, die ständige Wohnstätte den zweitstärksten und der Wohnsitz erst den drittstärksten Grad.

Für eine natürliche Person, die in beiden DBA-Staaten über eine ständige Wohnstätte verfügt, folgen in lit b bis lit d von Art 4 Abs 2 OECD-MA Rangfolgeregeln für die Bestimmung der abkommensrechtlichen Ansässigkeit, die auch als „tie-breaker"-Regeln[370] bezeichnet werden. Eine Person gilt in so einem Zweifelsfall als in dem Staat ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen).[371] Das Abkommen selbst definiert so den Begriff des Mittelpunkts der Lebensinteressen und gibt damit die Auslegung, die iSd Art 31 Abs 1 WÜRV primär aus dem Abkommen selbst zu erfolgen hat, vor.[372] Persönliche bzw wirtschaftliche Beziehungen sind als (Typus-)Begriff zu verstehen, die beide bestimmte Merkmale aufweisen, wobei in der Praxis oft Schwierigkeiten in der Gewichtung der Begriffe und ihrem Verhältnis zueinander bestehen. Einig scheint man sich in der Bedeutung der objektiven Kriterien zu sein, nach denen der Mittelpunkt der Lebensinteressen bestimmt werden soll, während die subjektiven Absichten einer

[368] Vgl *Mamut,* in *Lang/Schuch/Staringer*, Die Ansässigkeit im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, 2008, 139 ff (148) mwN.
[369] Allerdings kommt einer Befristung des Aufenthalts an einer Wohnstätte zuweilen nur Indizwirkung zu, so zB BFH 23.10.1985, I R 274/82; vgl ausführlich *Mamut*, Die Ansässigkeit im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, 2008, 151.
[370] Aus dem englischen „tie", das mit „punktegleich unentschieden" übersetzt werden kann, die gebrochen („tie breaker"), sprich entschieden werden müssen.
[371] Art 4 Abs 2 lit a lS OECD-MA.
[372] Nach *Stürzlinger*, Der Mittelpunkt der Lebensinteressen als Tie-Breaker nach Art 4 Abs 2 OECD-MA, in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), Die Ansässigkeit im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, 2008, 157 ff (161) ist eine einheitliche Interpretation auch angesichts der Tatsache geboten, dass der Begriff des „Mittelpunkts der Lebensinteressen" in einigen nationalen Rechtsordnungen verwendet wird.

Person unbeachtlich sind.[373] Nach hM[374] müssen persönliche und wirtschaftliche Beziehungen nicht kumulativ vorliegen. Während grundsätzlich nach dem Gesamtbild der Verhältnisse sowohl die persönlichen als auch wirtschaftlichen Beziehungen zu würdigen sind, wird in der Judikatur der Vertragsstaaten teilweise den persönlichen Beziehungen der Vorrang eingeräumt.[375] Aus dem Musterabkommen selbst ist keine Bevorzugung der persönlichen Beziehungen zu entnehmen, daher ist bei „Gleichstand" der Merkmale das nächste Kriterium der Ansässigkeitsbestimmung (gewöhnlicher Aufenthalt, siehe weiter unten) heran zu ziehen.[376]

Mit persönlichen Beziehungen sind primär die familiären Beziehungen gemeint, wie sowohl der BFH[377] als auch der VwGH[378] festgehalten haben. Jener Ort, an dem der Steuerpflichtige mit seiner Familie lebt, insbesondere der an dem sein Ehepartner und die Kinder leben, hat daher die stärksten Argumente um als Lebensmittelpunkt zu gelten, besonders dann, wenn ausschlaggebende Bindungen zu einem anderen Ort fehlen. Anders formuliert müssen wirtschaftliche oder gesellschaftliche Beziehungen zu einem anderen Ort viel stärker sein und uU weitere Gründe[379] dafür sprechen, dass der Familienwohnsitz nicht als Lebensmittelpunkt einer Person angesehen wird. Nicht immer jedoch ist der Ort, an dem die Familie lebt, der Lebensmittelpunkt, etwa dann, wenn der Steuerpflichtige den Großteil des Jahres an einem anderen Ort verbringt und nur selten – wenn überhaupt – an den Familienwohnsitz zurückkehrt.[380]

Wirtschaftliche Beziehungen zielen primär auf Tätigkeiten und Einnahmequellen einer Person ab.[381] Sie zielen auf den Ort ab, von dem aus eine Person ihre Einkünfte oder ihr Vermögen verwaltet.[382] Oftmals erfordert die Berufstätigkeit die Begründung eines Wohnsitzes in einem anderen Vertragsstaat; wird der Familienwohnsitz im ersten Staat jedoch beibehalten und befindet sich dort auch der Großteil des Vermögens, wird rein aufgrund des beruflich bedingten Wohnsitzes kein neuer Mittelpunkt der

[373] Vgl *Lehner* in *Vogel/Lehner*, DBA[5], Art 4 Tz 191; *Stürzlinger*, in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), Die Ansässigkeit im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, 2008, 157 ff (167) mwN.
[374] Vgl *Lehner* in *Vogel/Lehner*, DBA[5], Art 4 Tz 195.
[375] So VwGH ÖStZB 2001, 16.
[376] Vgl *Lehner* in *Vogel/Lehner*, DBA[5], Art 4 Tz 198.
[377] ZB BFH 31.10.1990, I R 24/89.
[378] VwGH 26.7.2000, 95/14/0145.
[379] Weitere Anknüpfungspunkte sind zB religiöse und kulturelle Beziehungen oder Vereinsmitgliedschaften, Hobbys, vgl *Lehner* in *Vogel/Lehner*, DBA[5], Art 4 Tz 82
[380] Vgl *Stürzlinger*, in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), Die Ansässigkeit im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, 2008, 157 ff (166).
[381] Vgl *Lehner* in *Vogel/Lehner*, DBA[5], Art 4 Tz 194.
[382] Vgl *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht[2], Tz 16.198.

Lebensinteressen begründet werden.[383] Um die beruflich bedingte Begründung eines weiteren Wohnsitzes als Merkmal für die Ansässigkeitsverlagerung anzusehen, soll es auch darauf ankommen, wie sehr der Steuerpflichtige seinen Beruf mit Leidenschaft ausübt.[384] ME ist diesem Kriterium nicht uneingeschränkt zu folgen, da bei jemandem, der seinen Beruf wie ein Hobby ausübt, der Beruf nicht mehr rein in die „wirtschaftlichen", sondern mehr in die „persönlichen" Beziehungen einer Person zu einem Wohnsitzstaat einzureihen wäre.

Für den Fall, dass für eine Person mit je einer ständigen Wohnstätte in zwei Vertragsstaaten der Mittelpunkt der Lebensinteressen nicht bestimmt werden kann, oder wenn eine Person in keinem der Vertragsstaaten über eine ständige Wohnstätte verfügt, entscheidet der gewöhnliche Aufenthalt über ihre Ansässigkeit.[385] Kennzeichnend für einen gewöhnlichen Aufenthalt als dem Ort, an dem eine Person überwiegend lebt, ist ein gewisses zeitliches Moment. Auf eine Mindestdauer ist aus dem Musterabkommen und auch dem Musterkommentar kein Hinweis zu entnehmen, wenngleich klar erscheint, dass ein sehr kurzer Aufenthalt – sowohl beabsichtigt als auch tatsächlich kurz – nicht für einen gewöhnlichen Aufenthalt qualifizieren dürfte.[386] Da der Begriff des „gewöhnlichen Aufenthalts" autonom aus dem Abkommen zu interpretieren ist,[387] kann die Zeitangabe nach österreichischen Abgabenvorschriften (§ 26 Abs 2 BAO) nicht herangezogen werden, wonach ein gewöhnlicher Aufenthalt jedenfalls nach sechs Monaten Aufenthaltsdauer im Inland gegeben ist. *Wassermeyer*[388] plädiert dafür, einen gewöhnlichen Aufenthalt nach Art 4 Abs 2 OECD-MA erst nach Überschreiten einer Dauer von 12 Monaten anzunehmen.

Kann der gewöhnliche Aufenthalt einer Person nicht bestimmt werden, so ist subsidiär die Staatsbürgerschaft der Person maßgebend. Diese Unterscheidung könnte aus europarechtlicher Sicht eine Diskriminierung darstellen.[389]

Kann auch aus der Staatsbürgerschaft der Ansässigkeitsstaat nicht bestimmt werden, etwa weil eine Person die Staatsangehörigkeiten beider Vertragsstaaten oder keiner der

[383] Vgl *Lehner* in *Vogel/Lehner*, DBA[5], Art 4 Tz 194.
[384] So *Stürzlinger*, in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), Die Ansässigkeit im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, 2008, 157 ff (167) mwN.
[385] Art 4 Abs 2 lit b OECD-MA.
[386] Vgl *Fölhs*, Der gewöhnliche Aufenthalt als Tie-Breaker nach Art 4 Abs 2 OECD-MA, in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), Die Ansässigkeit im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, 2008, 177ff (186); *Lehner* in *Vogel/Lehner*, DBA[5], Art 4 Tz 206.
[387] Vgl *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht[2], Tz 16.199 mwN.
[388] Vgl *Wassermeyer* in *Debatin/Wassermeyer* (Hrsg) Doppelbesteuerung, Art 4 Rz 76.
[389] Vgl *Lehner* in *Vogel/Lehner*, DBA[5], Art 4 Tz 51; .

beiden Vertragsstaaten besitzt, ist als „ultima ratio“ gem Art 4 Abs 2 lit d OECD-MA ein Verständigungsverfahren[390] einzuleiten, in dem die beiden Vertragstaaten die Ansässigkeit im Einvernehmen zu regeln haben.

Für die Bestimmung der Ansässigkeit spielt es keine Rolle, ob und wie die Person (tatsächlich) besteuert wird, sondern nur, dass sie von einem Staat (unbeschränkt) besteuert werden „kann“. So ist es etwa denkbar, dass eine Person nur Einkünfte erzielt, die nicht besteuerungsfähig sind – wie oft auch Unterhaltsleistungen – oder dass eine geringe Höhe der Einkünfte zu keiner Steuerfestsetzung führt.[391] Mit anderen Worten, auch ein Unterhaltsempfänger, der in Staat A wohnt und außer Unterhalt keine Einkünfte bezieht, ist im Staat A auch dann ansässig und damit abkommensberechtigt, wenn Staat A die Unterhaltsleistungen nach innerstaatlichem Recht nicht besteuert.

3.2.2 Ansässigkeits- und Quellenstaat

Grundsätzlich zielen DBA darauf ab, dem Wohnsitzstaat (Ansässigkeitsstaat) ein vorrangiges Besteuerungsrecht zuzuerkennen. In dieser Dominanzregelung sieht *Schaumburg* das aus dem innerstaatlichen Recht bekannte Welteinkommensprinzip auch auf Abkommensebene verwirklicht.[392] Hat man eine Person als abkommensberechtigt qualifiziert und damit ihren Ansässigkeitsstaat identifiziert, gilt ein anderer Staat, in dem Einkunftsquellen der Person liegen, automatisch als Quellenstaat. Das DBA zwischen dem Ansässigkeits- und dem Quellenstaat ist anzuwenden.

Nach einzelnen Verteilungsnormen wird dem Quellenstaat teilweise ein (zum Teil eingeschränktes) Besteuerungsrecht an Einkünften der im anderen Staat ansässigen Person zuerkannt. In so einem Fall wird – je nach Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, der das Abkommen folgt – der Ansässigkeitsstaat die im Quellenstaat bezahlte Steuer anrechnen oder die aus dem Quellenstaat stammenden Einkünfte (idR unter Progressionsvorbehalt) von seiner Besteuerung ausnehmen. Meist wird es sich beim nachrangigen Besteuerungsrecht des Quellenstaats um eine Besteuerung jener Einkünfte handeln, die einen örtlichen oder sachlichen Bezug zu diesem aufweisen, wie dies etwa bei Einkünften aus in im Quellenstaat belegenem unbeweglichen Vermögen oder aus Betriebsstätten im Quellenstaat der Fall ist.

---

[390] „Besonderes“ Verständigungsverfahren iGGs zum „normalen“ Verständigungsverfahren nach Art 25 OECD-MA, vgl *Lehner* in *Vogel/Lehner*, DBA[5], Art 4 Tz 209.
[391] Vgl *Lehner* in *Vogel/Lehner*, DBA[5], Art 4 Tz 82.
[392] Vgl *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht[2], Tz 16.188.

3.2.3 Vermeidung der Doppelbesteuerung

Als Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung kommen, wie soeben erwähnt, nach dem OECD-MA zwei Varianten in Betracht: die Anrechnungs- und die Befreiungsmethode (auch Freistellungsmethode genannt).

Die Befreiungsmethode gem Art 23A OECD-MA wird grundsätzlich nur unter Progressionsvorbehalt angewendet. Dies bedeutet, dass die befreiten ausländischen Einkünfte zwar aus der inländischen Bemessungsgrundlage ausgeschieden werden. Für die Berechnung des anzuwendenden Steuersatzes sind die ausländischen Einkünfte jedoch zu ermitteln und in die Bemessungsgrundlage des Einkommens einzubeziehen.[393] Sofern der Methodenartikel keine „subject-to-tax"-Klausel enthält, ist die Befreiung der Einkünfte unabhängig davon zu gewähren, ob diese im anderen Staat auch tatsächlich besteuert werden.[394]

Die meisten von Österreich abgeschlossenen DBA folgen der Befreiungsmethode als vorrangiger Methode. In diesen DBA wird nur in bestimmten Verteilungsnormen die Anrechnung an Stelle der Freistellung vorgesehen, wie etwa bei Dividenden- und Zinszahlungen. Dies entspricht auch der Regelung in Art 23A Abs 2 OECD-MA, dass auch bei grundsätzlicher Anwendung der Befreiungsmethode für Dividenden und Zinsen die Doppelbesteuerung durch Anrechnung vermieden wird. Andere österreichische DBA, insbesondere jene mit Ländern des anglo-amerikanischen Rechtskreises, aber etwa auch das DBA Italien, sehen die Anrechnungsmethode im Methodenartikel für alle Einkünfte vor.

Bei der Anrechnungsmethode nach Art 23B OECD-MA werden die ausländischen Einkünfte grundsätzlich in die inländische Besteuerungsgrundlage einbezogen. Eine im Ausland entrichtete Steuer wird jedoch auf die im Inland bezahlte Steuer angerechnet, sofern der ebenfalls in Art 23B OECD-MA geregelte Anrechnungshöchstbetrag nicht überschritten wird. Der Anrechnungshöchstbetrag ist jener Betrag, der vor Anrechnung sich errechnenden Steuer des Ansässigkeitsstaates, der bei gleichmäßiger Verteilung auf die im anderen Staat erhobene Steuer entfällt. Mit anderen Worten rechnet der Ansässigkeitsstaat niemals mehr Steuern an, als er selbst – gerechnet mit dem durchschnittlichen Steuersatz des Anrechnungswerbers einschließlich der ausländischen

[393] Vgl *Lechner* in *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg), Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, 137 ff (141).
[394] Vgl dazu unten Kap 3.2.6.2.

Einkünfte – auf diese Einkünfte erheben würde. Zudem ist der Anrechnungsbetrag mit der im Ausland entrichteten Steuer begrenzt.[395]

3.2.4 Doppelbesteuerung und abkommensrechtliche Diskriminierungsverbote

DBA sollen nach hM das Auftreten einer juristischen (effektiven) Doppelbesteuerung verhindern. Eine juristische Doppelbesteuerung tritt nämlich immer dann auf, wenn jeder der beteiligten Staaten (Ansässigkeits- und Quellenstaat) bestimmte Einkünfte bei einem Steuersubjekt besteuert.[396] Weist das DBA das Besteuerungsrecht nur einem der Staaten zu oder schränkt das Besteuerungsrecht eines Staates (meist des Quellenstaates) ein, wird in Anwendung des DBA das Auftreten einer juristischen Doppelbesteuerung verhindert, wenn die Befreiungsmethode vereinbart wurde. Denn entweder der Ansässigkeits- oder der Quellenstaat sind dann zur Freistellung der fraglichen Einkünfte (unter Progressionsvorbehalt) verpflichtet. Die Anrechnungsmethode kann eine juristische Doppelbesteuerung oft nur teilweise verhindern, da der Anrechnungshöchstbetrag die im Ansässigkeitsstaat anrechenbare Steuer begrenzt.[397]

Eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung, sprich die Vermeidung der Doppelbesteuerung derselben Einkünfte bei unterschiedlichen Steuersubjekten[398], wird von DBA nur ausnahmsweise verhindert, etwa in Anwendung von Art 9 OECD-MA (Gewinnkorrektur bei verbundenen Unternehmen)[399]. Vermieden werden könnte eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung durch eine in einem DBA vereinbarte Korrespondenzklausel. Auf dieses Thema wird unten in Kapitel 3.2.6.4 noch im Detail einzugehen sein.

Eng verknüpft mit dem Auftreten von Doppelbesteuerung ist die Frage, ob DBA davor schützen, in einem anderen Staat nicht schlechter behandelt zu werden als im eigenen Staat. Mit dem „eigenen Staat" könnten sowohl der Ansässigkeitsstaat als auch der Staat, dessen Staatsbürgerschaft man hat, angesprochen sein. Eine steuerliche Benachteiligung wird von Art 24 OECD-MA als Grundsatz der Nichtdiskriminierung geregelt. Für den hier interessierenden Fall der natürlichen Person bestimmt Art 24 Abs 1 OECD-MA wie folgt:

---

[395] Vgl *Vogel* in *Vogel/Lehner*, DBA[5], Art 23 Tz 124ff.
[396] Vgl *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht[2], Tz 12.3ff.
[397] Vgl oben Kapitel 3.2.3.
[398] Zum Begriff *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht[2], Tz 12.5 mwN.
[399] Vgl unten Kapitel 3.2.6.5.

„Staatsangehörige eines Vertragsstaates dürfen im anderen Vertragsstaat keiner Besteuerung oder damit zusammenhängenden Verpflichtungen unterworfen werden, die anders oder belastender ist als die Besteuerung und die damit zusammenhängenden Verpflichtungen, denen Staatsangehörige des anderen Staates unter gleichen Verhältnissen, insbesondere hinsichtlich der Ansässigkeit, unterworfen werden können […].

Allerdings spielt die Staatsangehörigendiskriminierung in der DBA-Praxis keine große Rolle, da die Besteuerungsbefugnis der meisten weltweiten Steuerhoheiten nicht an die Staatsangehörigkeit, sondern an die Ansässigkeit einer Person oder ähnliche Merkmale (Wohnsitz, Mittelpunkt der Lebensinteressen etc) abstellt. Wird eine Person aufgrund ihrer Nichtansässigkeit in einem Staat diskriminiert – etwa durch einen geringeren Steuerfreibetrag für beschränkt Steuerpflichtige als für unbeschränkt Steuerpflichtige – ist dies für sich kein Fall einer Staatsangehörigendiskriminierung im Sinne des Art 24 Abs 1 OECD-MA.[400] Mit anderen Worten ist eine Diskriminierung nur ausschließlich aufgrund der Staatsangehörigkeit von Art 24 Abs 1 OECD-MA erfasst, nicht aber eine Diskriminierung aufgrund Nichtansässigkeit. Im Zusammenhang mit dem Auftreten wirtschaftlicher Doppelbesteuerung kann daher eine benachteiligende steuerliche Behandlung, die sich aufgrund der Ansässigkeit des Leistenden und des Empfängers von Einkünften in unterschiedlichen Vertragsstaaten ergibt, nicht mithilfe von Art 24 Abs 1 OECD-MA beseitigt werden.

Innerhalb der Europäischen Union ergibt sich ein steuerliches Diskriminierungsverbot auch aus den EU-Verträgen.[401]

3.2.5 Abkommensrechtliche Verteilungsnormen

Hat man die Ansässigkeit einer Person nach Art 1 iVm 4 OECD-MA bestimmt, sind im nächsten Schritt die Einkünfte der Person unter eine abkommensrechtliche Einkunftsart, sprich die Verteilungsnormen nach Art 6-22 OECD-MA, zu subsumieren. *Schaumburg*[402] unterscheidet angesichts der Rechtsfolge, die mit ihrer Anwendung verbunden ist, vollständige von unvollständigen Verteilungsnormen: vollständige Verteilungsnormen erlauben, bestimmte Einkünfte oder bestimmtes Vermögen nur im Ansässigkeitsstaat zu besteuern, in Ausnahmefällen auch nur im Quellenstaat.

[400] *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht[2], Tz 4.40; *Rust* in *Vogel/Lehner* DBA[5] Art 24 Tz 40.
[401] Vgl dazu im Detail unten Kapitel 4.2.1.
[402] Hierzu und idF *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht[2], Tz 16.205.

Unvollständige Verteilungsnormen kennzeichnen sich dadurch, dass sie das Besteuerungsrecht des Quellenstaates ganz oder teilweise aufrecht erhalten und damit den Ansässigkeitsstaat zur Vermeidung der Doppelbesteuerung durch Steueranrechnung oder Freistellung verpflichten.

Die einzelnen Verteilungsnormen nach dem OECD-MA sind folgende:

Art 6: Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen
Art 7: Unternehmensgewinne
Art 8: Seeschifffahrt, Binnenschifffahrt und Luftfahrt
Art 9: Verbundene Unternehmen
Art 10: Dividenden
Art 11: Zinsen
Art 12: Lizenzgebühren
Art 13: Gewinne aus der Veräußerung von Vermögen
Art 14: Selbständige Arbeit
Art 15: Einkünfte aus unselbständiger Arbeit
Art 16: Aufsichtsrats- und Verwaltungsratsvergütungen
Art 17: Künstler und Sportler
Art 18: Ruhegehälter
Art 19: Öffentlicher Dienst
Art 20: Studenten
Art 21: Andere Einkünfte
Art 22: Vermögen

Die Auffangklausel des Art 21 OECD-MA, „andere Einkünfte", spricht in den meisten Fällen ein Besteuerungsrecht dem Wohnsitzstaat für jene Einkünfte zu, die von den speziellen Verteilungsnormen der Art 6 bis 20 OECD-MA nicht erfasst werden. Ein Anwendungsbereich sind Einkünfte aus Drittstaaten, die in den speziellen Verteilungsnormen zwar ihrer Art nach, aber aufgrund ihrer Eigenschaft als Drittstaateneinkünfte nicht erwähnt sind, da sie nicht aus dem Quellenstaat stammen.[403] Die Auffangklausel des Art 21 OECD-MA stellt damit aber auch sicher, dass für jede Zahlung unter einem DBA eine Verteilungsnorm identifiziert werden kann. Mit anderen

[403] Vgl *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht[2], Tz 16.481; *Lehner* in *Vogel/Lehner*, DBA[5], Art 21 Tz 4.

Worten, fällt eine Zahlung nicht unter eine der speziellen Verteilungsnormen der Art 6 bis 20 OECD-MA, ergibt sich die DBA-rechtliche Rechtsfolge aus Art 21 OECD-MA.

3.2.6 Subject-to-tax-Klauseln und Korrespondenzklauseln

3.2.6.1 Begriffe und Bedeutung für Unterhaltsleistungen im DBA-Recht

Enthält ein Abkommen bzw eine Verteilungsnorm eine „subject-to-tax"-Klausel, ist damit gemeint, dass die Gewährung einer bestimmten Rechtsfolge (meist Freistellung von Einkünften) davon abhängt, ob im anderen Vertragsstaat tatsächlich eine Besteuerung erfolgte. Eine andere Bezeichnung für eine solche Regelung ist „Rückfallklausel".[404] Ohne eine „subject-to-tax" bzw. Rückfallklausel ist Voraussetzung für die DBA-Anwendung grundsätzlich nur eine „virtuelle" Doppelbesteuerung, sprich deren theoretische Möglichkeit, ohne dass die tatsächliche Besteuerung im anderen Staat zur Voraussetzung gemacht würde oder ein Besteuerungsnachweis zu erbringen wäre.[405] Mit „subject-to-tax-Klauseln" knüpft das Abkommen an originär innerstaatliche Vorschriften der Vertragsstaaten an und „zwingt" den anderen Vertragsstaat, diese anzuwenden. Begründet werden solche Klauseln mit dem Ziel und Zweck von DBA, nicht nur die Doppelbesteuerung, sondern auch eine doppelte Nichtbesteuerung zu vermeiden, die sich aus divergierenden innerstaatlichen Besteuerungsvorschriften ergeben könnten.[406] „Subject-to-tax"-Klauseln können sowohl für den Quellen- als auch für den Ansässigkeitsstaat vereinbart werden.

Mit Korrespondenzklauseln in DBA sind Bestimmungen gemeint, die die Steuerfreiheit von Einkünften im Ansässigkeitsstaat unter die Bedingung stellen, dass diese beim Leistenden im Quellenstaat nicht abzugsfähig sind. Es handelt sich sozusagen um ein auf zwischenstaatlicher Ebene verwirklichtes Korrespondenzprinzip. Mit „subject-to-tax"-Klauseln haben Korrespondenzklauseln gemein, dass sie auf die genauen Besteuerungsumstände im jeweils anderen Vertragsstaat abstellen und häufig im Zusammenhang mit Einkunftsarten stehen, die im innerstaatlichen Recht vieler Staaten, also verbreitet steuerfrei gestellt werden.

---

[404] Vgl *Lüdicke*, Überlegungen zur deutschen DBA-Politik, 94, mwN.
[405] Vgl *Rosenberger*, Subject-to-tax-Klauseln, SWK 2/2008, S 59.
[406] Vgl *Lang*, DBA und innerstaatliches Recht, 103 f; ähnlich *Rosenberger*, Subject-to-tax-Klauseln, SWK 2/2008, S 59; zur Interpretation von Subject-to-tax-Klauseln vgl den Beitrag von *Chen* in *Schilcher/Weninger* (Hrsg), Fundamental Issues and Practical Problems in Tax Treaty Interpretation, 371 ff.

Beide Begriffe („subject-to-tax“- und Korrespondenzklauseln) sind bei grenzüberschreitenden Einkünften dann von Belang, wenn in einem von beiden Vertragsstaaten bestimmte Einkünfte tatsächlich nicht besteuert werden, sei dies aus einer generellen Befreiung heraus (wie in Österreich § 29 Z 1 EStG für gesetzliche Unterhaltsleistungen) oder weil die beiden Staaten die Einkünfte unter eine andere Verteilungsnorm subsumieren (Qualifikationskonflikt). Zu denken ist beispielsweise an den Fall, dass der Ansässigkeitsstaat A Unterhaltszahlungen unter Art 21 OECD-MA subsumiert und daher das volle Besteuerungsrecht geltend macht, während Staat B die selben Zahlungen als zB Zinsen nach Art 11 OECD-MA behandelt, für die auch dem Quellenstaat B ein zumindest eingeschränktes Besteuerungsrecht zukommt.

„Subject-to-tax“- und Korrespondenzklauseln haben somit gemeinsam, eine doppelte Nichtbesteuerung sowie einen Abzug in einem Staat und eine Nichtbesteuerung im anderen Staat zu verhindern, wenn zumindest einer der Vertragsstaaten einen grenzüberschreitenden Besteuerungssachverhalt rein national steuerpflichtig behandeln würde oder den Steuerabzug beim Zahler an eine Steuerpflicht beim Empfänger knüpft. Im Kern vermag die Korrespondenzklausel ein Stück mehr, nämlich auch eine steuerliche Abzugsfähigkeit im Quellenstaat zu verhindern, wenn dieser in Anwendung des DBA keine Steuer auf die Unterhaltseinkünfte erheben darf. Dies bekräftigt die oben in Kapitel 3.1. aufgestellte Überlegung, dass bei einem DBA-rechtlichen Unterhaltsfall nicht nur die Steuerpflicht in jenem Staat, der das Besteuerungsrecht hat, zu prüfen ist, sondern auch die steuerliche Abzugsfähigkeit im anderen Staat.

Insbesondere bei Unterhaltsleistungen erscheint ein näheres Eingehen auf „subject-to-tax“-und Korrespondenzklauseln wesentlich, da diese Einkünfte in Österreich und auch in vielen anderen Staaten steuerfrei sind und/oder dem Leistungsverpflichteten kein steuerlicher Abzug gewährt wird. Daher kann sich bei Unterhaltsleistungen in besonderem Maße die Frage stellen, ob die Besteuerungsberechtigung auch von der Behandlung im anderen Vertragsstaat abhängig ist.

3.2.6.2 Subject-to-tax-Klauseln

Im Allgemeinen wird in DBA die Gewährung von Abkommenserleichterungen (meist Freistellung von Einkünften) durch den Ansässigkeitsstaat unabhängig davon gewährt, ob im Quellenstaat diese Einkünfte auch tatsächlich besteuert werden, im Englischen „subject-to-tax“ sind. Dies ist damit zu begründen, dass DBA wie bereits erwähnt die

Vermeidung einer Doppelbesteuerung bezwecken, nicht hingegen die Vermeidung einer doppelten Nichtbesteuerung als unbedingtes Ziel anzusehen ist. So sieht jedenfalls die deutsche Abkommenspraxis die Verhinderung der Keinmalbesteuerung bisher nicht als vordergründiges Ziel der DBA an.[407] Auf den Punkt bringt dies *Gosch*[408]: *„Die doppelte Nichtbesteuerung oder auch Keinmalbesteuerung ist eben nur ein Nebeneffekt der DBA-Vereinbarung und der Abkommensauslegung, nicht jedoch der alleinbestimmende Hauptzweck."*

Die österreichische Praxis differenziert dahingehend, ob es sich um eine gerechtfertigte Doppelnichtbesteuerung handelt, die dem Rechtssystem beider Staaten entspricht, oder um eine gerade durch ein DBA erzeugte Keinmalbesteuerung, die wiederum kein Ziel beim Abschluss von DBA darstellen kann.[409] Eine durch ein DBA erzeugte Keinmalbesteuerung kann sich daraus ergeben, dass beide Staaten einen Sachverhalt zwei unterschiedlichen Verteilungsnormen und sich damit gegenseitig das Besteuerungsrecht zuweisen. Eine dem Rechtssystem beider Staaten entsprechende Keinmalbesteuerung liegt etwa dann vor, wenn dem Ansässigkeitsstaat A zwar nach einer Verteilungsnorm das Besteuerungsrecht vom Quellenstaat B zugewiesen wird, beide Staaten dieselbe Verteilungsnorm anwenden, aber im Ansässigkeitsstaat A infolge entsprechender Freibeträge keine Besteuerung stattzufinden hat. Bei Unterhaltsleistungen können beide Fälle einer Keinmalbesteuerung auftreten.

Lüdicke[410] vertritt eine ähnliche Auffassung und begründet diese wie folgt näher. Seiner Ansicht nach sollte ein DBA nicht dazu dienen, *„eine Nichtbesteuerung zu korrigieren, die allein darauf beruht, dass beide Vertragsstaaten aufgrund ihrer jeweiligen innerstaatlichen Besteuerungssysteme einen bestimmten Sachverhalt mit keiner Steuer belegen"*. Solche in zwei Vertragsstaaten steuerfreien – weil keinem Steuertatbestand unterliegenden – Einkünfte werden auch als „weiße Einkünfte" bezeichnet. Allein durch den Abschluss eines DBA wird jedoch nicht darauf abgezielt, neue

[407] Vgl die Ausführungen von *Wolff*, Negative Zurechnungskonflikte im Abkommensrecht, in *Lang/Jirousek* (Hrsg), Praxis des Internationalen Steuerrechts, FS Loukota, 701 mwN.
[408] *Gosch*, Entwicklungstendenzen in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zum Internationalen Steuerrecht, SWI 8/2011, 324 ff (331).
[409] Vgl *Philipp/Loukota/Jirousek*, Internationales Steuerrecht, I/1 Z0 Rz 40, unter Hinweis auf VwGH v 10.5.1972, Zl 1637/70.
[410] *Lüdicke*, Überlegungen zur deutschen DBA-Politik, 7.

Besteuerungstatbestände zu schaffen, die sich in einem rein innerstaatlichen Sachverhalt nicht ergeben würden. Gerade dies beabsichtigen DBA nämlich nicht.[411]

Davon abzugrenzen ist die Frage, ob es erwünscht ist, dass DBA zu doppelter Nichtbesteuerung führen, und zwar bei Sachverhalten, die auf rein innerstaatlicher Ebene (zumindest eines Vertragsstaates) wohl einer Steuerpflicht unterliegen. Nach *Lüdicke* sollten DBA wohl diese Fälle vermeiden, in denen gerade die DBA-Anwendung zu einer doppelten Nichtbesteuerung von Einkünften führt.[412]

Der Musterkommentar zum OECD-MA erwähnt die Möglichkeit der Vereinbarung von „subject-to-tax"-Klauseln im Zuge des Abschlusses von DBA, schlägt aber keine allgemeine Klausel vor. Als Grund wird genannt, dass bei „*normalen internationalen Beziehungen*" das Fehlen einer solchen Klausel vertretbar sei. Für den Quellenstaat allerdings könnte „*bei typischen Durchlaufsituationen [..] der Gedanke der ‚subject-to-tax-Klauseln' durchaus aufgegriffen werden."*[413] Mit „Durchlaufsituationen" meint der Musterkommentar missbräuchliche Gestaltungen, mittels derer sich eine Person durch Zwischenschaltung einer oder mehrerer Gesellschaften Abkommensvorteile zu sichern erhofft. Konkret schlägt der Musterkommentar eine „subject-to-tax"-Klausel als Maßnahme vor, dem „Durchlaufproblem" zu begegnen, und empfiehlt folgenden Wortlaut:

> *„Werden Einkünfte, die aus einem Vertragsstaat stammen, an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Gesellschaft gezahlt und haben nicht in diesem anderen Vertragsstaat ansässige Personen*
>
> *a) unmittelbar oder mittelbar über eine oder mehrere Gesellschaften, gleichgültig wo diese ansässig sind, durch Beteiligung oder auf andere Weise ein wesentliches Interesse an dieser Gesellschaft, oder*
> *b) üben diese Personen, allein oder zusammen, unmittelbar oder mittelbar die Geschäftsleitung oder Kontrolle dieser Gesellschaft aus,*
>
> *so sind Bestimmungen dieses Abkommens, die eine Steuerbefreiung oder –ermäßigung vorsehen, nur auf solche Einkünfte anwendbar, die im letztgenannten Staat nach dessen allgemeinem Steuerrecht steuerpflichtig sind."*[414]

[411] *Lüdicke*, Überlegungen zur deutschen DBA-Politik, 87.
[412] *Lüdicke*, Überlegungen zur deutschen DBA-Politik, 87ff mwN.
[413] MK zu Art 1 Tz 15.
[414] MK zu Art 1 Tz 15.

Solche Konstruktionen[415] sind als Mittel zur Bekämpfung der missbräuchlichen Verwendung von Abkommensvorschriften gedacht, bei *„echten wirtschaftlichen Tätigkeiten“* sollen hingegen trotz der Konsequenz einer eine doppelten Nichtbesteuerung die Abkommensvorteile gewahrt bleiben.[416]

Im Ergebnis zweifelt der Musterkommentar selbst an der Sinnhaftigkeit der Vereinbarung von „subject-to-tax“-Klauseln, da diese „*an wechselndem und kompliziertem Steuerrecht der Vertragsstaaten“* anknüpfen und zudem die Gefahr besteht, dass Abkommensvorteile etwa bei Beteiligungen, die aus „*wirtschaftlich beachtlichen Gründen*“ gehalten werden, nicht gewährt werden.[417] Dies ist vor dem Hintergrund der Zielsetzung verständlich, dass DBA zwar grundsätzlich neben der Doppelbesteuerung auch bestimmte Fälle doppelter Nichtbesteuerung hintanhalten sollen; sollten sich solche „weißen Einkünfte“ auf der Grundlage echter wirtschaftlicher Gestaltungen dennoch ergeben, werden sie auch gebilligt. Dies ergibt sich aus Z 34 des OECD-MK zu Art 23 OECD-MA, wonach die Befreiungsmethode ohne Rücksicht darauf gilt, ob das Besteuerungsrecht vom anderen Staat (Quellenstaat) auch tatsächlich ausgeübt wird: „*dies dürfte*“, so der MK an dieser Stelle weiter, „*die zweckmäßigste Methode sein, da sie dem Wohnsitzstaat Untersuchungen über die tatsächlichen Verhältnisse im anderen Staat erspart“*.

Auch *Lüdicke*[418] empfiehlt unter Warnung vor *„erheblichen Problemen in der Besteuerungspraxis“* für Deutschland als Quellenstaat, von der Vereinbarung einer „subject-to-tax“-Klausel abzusehen, und diese nur dann zu gebrauchen, *„wenn dies infolge einer besonderen steuerlichen Situation im anderen Vertragsstaat unabweisbar erscheint“*[419]. Für Deutschland als Ansässigkeitsstaat führt er aus, dass Deutschland zwar in früheren Abkommen mehr oder weniger wirksame „subject-to-tax“-Klauseln vereinbart habe, in neueren Abkommen jedoch davon wieder Abstand genommen hat. Dies sei zu begrüßen, da seines Erachtens eine umfassende „subject-to-tax“-Klausel *„dem Sinn und Zweck der Freistellungsmethode zuwiderläuft“*[420]. Auch fiskalische und

[415] Im MK zu Art 1 werden diese in Tz 17 auch als „stepping-stone“-Gestaltungen bezeichnet.
[416] So der MK weiter in Tz 19 zu Art 1.
[417] MK zu Art 1 Tz 15, 19.
[418] Vgl *Lüdicke*, Überlegungen zur deutschen DBA-Politik, 95.
[419] *Lüdicke*, Überlegungen zur deutschen DBA-Politik, 95, unter Anführung des Beispiels Art 14 Abs 2 d DBA D-Singapur (Freistellung bei kurzfristigen Auslandstätigkeiten abhängig von der Besteuerung im Ansässigkeitsstaat).
[420] *Lüdicke*, Überlegungen zur deutschen DBA-Politik, 96.

Gerechtigkeitsaspekte führt er gegen die Vereinbarung von „Rückfallklauseln“ ins Treffen.[421]

Es scheint daher mit guten Gründen aus dem Telos der Befreiungsmethode die einzig logische Erklärung dafür gewinnen zu sein, dass weder das Musterabkommen noch der Musterkommentar den Vertragsstaaten die Vereinbarung von „subject-to-tax-Klauseln“ nachdrücklich empfehlen. Die Entscheidung, ob in DBA „subject-to-tax“-Klauseln vereinbart werden, wird den Vertragsstaaten überlassen. Anzumerken ist an dieser Stelle auch, dass der Musterkommentar in seinen Ausführungen zu bestimmten Verteilungsnormen, wie etwa zu Art 21 in Z 3 OECD-MK, ausdrücklich darauf hinweist, dass die Norm keine „subject-to-tax“-Klausel für Fälle doppelter Ansässigkeit enthält.

Auch in der Kommentierung zu anderen Verteilungsnormen erwähnt der MK, dass der Textvorschlag im OECD-MA hierbei nicht festlege, ob die Besteuerung im Quellenstaat davon abhängen soll, dass die Einkünfte im Ansässigkeitsstaat besteuert werden: bei Dividenden[422], Zinsen[423], Lizenzgebühren[424] und Veräußerungsgewinnen[425].

Aus diesem Kreis an Fallgruppen wird jedoch nur im MK zu Art 21 ausdrücklich die Möglichkeit angeführt, eine „subject-to-tax“-Klausel anzufügen, um eine doppelte Nichtbesteuerung von Einkünften, die im Ansässigkeitsstaat des Empfängers nicht besteuert werden, im Fall doppelter Ansässigkeit zu vermeiden.

Diese Empfehlung der Aufnahme einer „subject-to-tax“-Klausel deckt sich auch mit den allgemeinen Aussagen des OECD-MK zu Art 23 OECD-MA, wo in Z 35 als Variante zur klassischen Befreiungsmethode nach Art 23A OECD-MA die Möglichkeit genannt wird, dass die Vertragsstaaten „*eine Ausnahme von der unbedingten Verpflichtung zur Steuerbefreiung durch den Wohnsitzstaat“* vorsehen können, *„wenn das innerstaatliche Recht des Quellenstaats eine Besteuerung bestimmter Einkünfte oder Vermögenswerte nicht vorsieht“* (wie dies zB in Österreich für Unterhaltsleistungen zutrifft). Als alternative Gründe, die für die Einfügung einer „subject-to-tax“-Klausel in ein dem Art 23A MA nachgebildetes DBA sprechen könnten, führt der MK am selben Ort *„Umstände wie etwa wegen eines zu berücksichtigenden Verlustes, eines Versehens*

[421] *Lüdicke*, Überlegungen zur deutschen DBA-Politik, 96.
[422] MK zu Art 10 Tz 20.
[423] MK zu Art 11 Tz 13.
[424] MK zu Art 12 Tz 6.
[425] MK zu Art 13 Tz 21.

oder des Ablaufs der Verjährungsfrist" an. Das gleiche solle auch für den umgekehrt gelagerten Fall gelten, dass die Entlastung im Quellenstaat von der tatsächlichen Besteuerung im Wohnsitzstaat abhängt, wie dies bei Art 21 der Fall ist. Begründet wird die Empfehlung einer „subject-to-tax"-Klausel mit der *„Erreichung eines gewissen Grades von Gegenseitigkeit"*, die sich aber mit einem gelinderen Mittel wie etwa einem „switch-over" auch bewerkstelligen ließe. Mit der so genannten „switch-over-Klausel" wird für den Fall der Nichtbesteuerung von Einkünften im Quellenstaat für den Ansässigkeitsstaat einen Wechsel zur Anrechnungsmethode vorgesehen, wie etwa in Art 28 DBA Deutschland.[426]

Einige Abkommen, nicht aber das OECD-MA, sehen andere Einschränkungen als „subject-to-tax" oder „switch-over" für die Gewährung von Steuerbefreiungen aufgrund des DBA vor:

- „Remittance clause": Der Quellenstaat gewährt Abkommenserleichterungen nur dann, wenn die Quelleneinkünfte in den Ansässigkeitsstaat überwiesen werden; häufig in DBA des anglikanischen Rechtskreises;
- „Saving Clause": Diese Klausel erweitert das Recht des Vertragsstaates, seine Staatsangehörigen so zu besteuern, als ob es kein Abkommen gäbe; diese Regelung ist in Art 1 US-MA anzutreffen und in zahlreichen von den USA abgeschlossenen DBA, darunter auch jenem mit Österreich. Die USA behalten danach das Recht, ihre Staatsbürger, auch wenn diese nach dem DBA in Österreich ansässig sind, weiterhin zu besteuern.[427]

An dieser Stelle ist noch einmal darauf zurück zu kommen, dass oben als maßgeblicher Grund, den der OECD-MK gegen die Einfügung von „subject-to-tax"-Klauseln ins Treffen führt, die Vermeidung der Erhebung der genauen Umstände der Besteuerung im anderen Vertragsstaat herausgearbeitet wurde. Es sollen aus Zweckmäßigkeitsgründen auch nicht nur Erhebungsmaßnahmen, sondern auch echte Eingriffe in die jeweiligen nationalen Besteuerungsrechte hintan gehalten werden. Allerdings sieht das OECD-MA an anderen Stellen solch explizite Eingriffe in nationale Steuervorschriften vor. So will Art 9 Abs 2 OECD-MA eine Doppelbesteuerung derselben Einkünfte in zwei Vertragsstaaten verhindern, der wie folgt lautet:

[426] Vgl *Rosenberger*, Subject-to-tax-Klauseln, SWK 2/2008, S 59.
[427] Vgl *Lehner* in *Vogel/Lehner*, DBA[5], Art 4 Tz 41.

„Werden in einem Vertragsstaat den Gewinnen eines Unternehmens dieses Staates Gewinne zugerechnet – und entsprechend besteuert -, mit denen ein Unternehmen des anderen Vertragsstaats in diesem Staat besteuert worden ist, und handelt es sich bei den zugerechneten Gewinnen um solche, die das Unternehmen des erstgenannten Staates erzielt hätte, wenn die zwischen den beiden Unternehmen vereinbarten Bedingungen die gleichen gewesen wären, die unabhängige Unternehmen miteinander vereinbaren würden, so nimmt der andere Staat eine entsprechende Änderung der dort von diesen Gewinnen erhobenen Steuer vor. Bei dieser Änderung sind die übrigen Bestimmungen dieses Abkommens zu berücksichtigen; erforderlichenfalls werden die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten einander konsultieren."

Jener Staat, in dem die Gewinne (ursprünglich, sprich vor der Besteuerung auch im anderen Staat) besteuert wurden, wird daher angewiesen, die Steuer entsprechend geringer festzusetzen oder dem Steuerpflichtigen zurück zu erstatten. Die „Erhebung der Umstände im anderen Vertragsstaat", die der OECD im MK zu Art 23 noch als Beweggrund für die Entbehrlichkeit einer „subject-to-tax"-Klausel dienen, bleibt dem Staat, der die Entlastung herbeiführen soll, in Anwendung des Art 9 Abs 2 OECD-MA also nicht erspart. Nur wenn die tatsächlichen Besteuerungsverhältnisse in beiden Staaten klar sind, wird hier die wirtschaftliche Doppelbesteuerung[428] vermieden.[429] Als Rechtfertigung könnte das Argument dienen, dass ein Eingriff in nationales Steuerrecht dann ein zulässiges Mittel darstellt, um eine Doppelbesteuerung von Einkünften zu vermeiden, nicht eine doppelte Nichtbesteuerung. Mit anderen Worten soll das Ziel der Vermeidung einer Doppelbesteuerung in DBA stets als vorrangig betrachtet werden, sodass auch eine Einschaltung in das innerstaatliche Steuerrecht des anderen Staates eine zur Verwirklichung dieses Ziels erlaubte Maßnahme darstellt.

[428] Gemeint ist die Besteuerung derselben Einkünfte bei verschiedenen Personen, da es sich um verschiedene Unternehmen handeln kann.

[429] So OECD-MK zu Art 9 Tz 25; mit der Befreiungsmethode nach Art 23A OECD-MA wird nämlich nur eine juristische Doppelbesteuerung vermieden, sprich die Doppelbesteuerung derselben Einkünfte bei derselben Person, vgl OECD-MK zur Art 23 A.1

3.2.6.3 Abkommenspraxis zu Subject-to-tax-Klauseln

3.2.6.3.1 Vereinbarung von Subject-to-tax-Klauseln im Allgemeinen

Der Blick auf das österreichische Abkommensnetz zeigt, dass die vom OECD-Kommentar vorgeschlagene „Durchlaufklausel“[430] offenbar noch nie vereinbart wurde. Auch ein modifizierter Methodenartikel der Befreiungsmethode, die deren Anwendung für ein gesamtes Abkommen von der tatsächlichen Besteuerung im anderen Vertragsstaat abhängig machen würde, ist nicht ersichtlich.

Anders als Österreich hat Deutschland im DBA mit den USA in Art 23 Abs 4 b eine allgemeine „subject-to-tax“-Klausel vereinbart, die besagt, dass Deutschland Einkünfte von der Besteuerung nicht freistellt, wenn die USA ein nach dem Abkommen bestehendes Besteuerungsrecht nicht ausnutzen.[431] Andere deutsche DBA mit dem angloamerikanischen Rechtskreis enthalten Bestimmungen, die als „Quellen innerhalb des anderen Vertragsstaates“ nur solche verstehen wollen, die im anderen Staat in Übereinstimmung mit dem Abkommen besteuert worden sind. *Vogel*[432] vertritt die Meinung der Lehre, die anders als die deutsche und österreichische Finanzverwaltung aus dieser Definition keine „subject-to-tax“-Klausel herauslesen will.

Österreich hat jedenfalls die im OECD-MA zu Art 21 OECD-MA in Tz 3 enthaltene Empfehlung soweit ersichtlich noch nie aufgegriffen, bei anderen Einkünften die Besteuerung im Ansässigkeitsstaat des Empfängers als Voraussetzung für die Freistellung im Quellenstaat festzulegen. Darauf wird unten in Kapitel 3.6.3 noch näher einzugehen sein.

Wohl aber wurde der Gedanke der „subject-to-tax“-Klausel in einzelnen Verteilungsnormen österreichischer DBA aufgenommen. Als Beispiel sei Art 15 Abs 4 DBA Deutschland genannt, der wie folgt lautet:

> *„Für Zwecke dieses Artikels gilt die Arbeit im anderen Vertragsstaat nur dann als ausgeübt, wenn die Vergütungen in Übereinstimmung mit diesem Abkommen im anderen Vertragsstaat besteuert worden sind.“*

In Anwendung dieser Norm bleibt einem wiederum eine genaue Erhebung der Besteuerungsumstände im anderen Staat nicht erspart.

---

[430] lt MK Art 1 Tz 15.
[431] *Prokisch* in *Vogel/Lehner*, DBA[5], Art 1 Tz 141.
[432] *Vogel* in *Vogel/Lehner*, DBA[5], Vor Art 6-22, Tz 34 mwN.

Zu einer ähnlichen Aushöhlung des Besteuerungsrechts des Ansässigkeitsstaats kommt es aufgrund der Grenzgängerregelung des Art 15 Abs 6 DBA Deutschland, nach der jener Staat, in dem eine Person die Arbeit ausübt, die Arbeitseinkünfte nicht besteuern darf, wenn die Person im Ansässigkeitsstaat in der Nähe der Grenze ihren Wohnsitz und ihren Arbeitsort in der Nähe der Grenze im Tätigkeitsstaat hat und täglich von ihrem Arbeitsort an ihren Wohnsitz zurückkehrt.[433]

Ein weiteres Beispiel für eine „subject-to-tax"-Klausel im österreichischen Abkommensnetz ist Art 24 Abs 1 lit d DBA Slowenien, wonach Einkünfte, die eine in Österreich ansässige Person bezieht, für die Slowenien ein Quellenbesteuerungsrecht hat, dennoch in Österreich besteuert werden dürfen, wenn Slowenien diese Einkünfte nach Durchführung eines Verständigungsverfahrens von der Steuer befreit (Rückfallklausel).

Im Ergebnis stellt die Vereinbarung von „subject-to-tax"-Klauseln nach Empfehlung der OECD nur eine Möglichkeit dar, eine doppelte Nichtbesteuerung unter besonderen Umständen zu vermeiden. Da diese Klauseln dem Zweck der Befreiungsmethode zuwiderlaufen, sollte eine umfassende „subject-to-tax"-Klausel nur als ultima ratio angesehen werden. Österreich ist dieser Empfehlung gefolgt, keine umfassende „subject-to-tax"-Klausel in seinen DBA zu vereinbaren, wenngleich sich eine solche in einzelnen Verteilungsnormen in verschiedenen DBA wiederfindet. Eine Prüfung der Verwendung von „subject-to-tax"-Klauseln im innerstaatlichen österreichischen Steuerrecht erübrigt sich, da es nur eine nationale Steuerhoheit gibt und keine doppelte Besteuerung oder Nichtbesteuerung innerhalb Österreichs denkbar ist. Anders verhält es sich mit Korrespondenzklauseln, die in der Folge näher zu untersuchen sein werden.

3.2.6.3.2 Vereinbarung bei Unterhaltsleistungen

Bei Unterhaltsleistungen können „subject-to-tax"-Klauseln zur Vermeidung einer wirtschaftlichen Doppel-Nichtbesteuerung („weißen Einkünften") vereinbart werden. Weiße Einkünfte können bei Unterhaltsleistungen daraus resultieren, dass der Ansässigkeitsstaat nach der anzuwendenden Verteilungsnorm das Besteuerungsrecht für die Unterhaltsleistungen (zB nach Art 21 OECD-MA) hat, dieses aber nicht ausübt, da er Unterhaltsleistungen nach seinem nationalen Steuerrecht nicht besteuert. Der Quellenstaat besteuert die Unterhaltsleistungen nach nationalem Recht ebenfalls nicht.

[433] Vgl unten Kapitel 3.6.4.7.2

Dass er nach dem DBA (hier Art 21 OECD-MA) kein Besteuerungsrecht hat, führt also nicht dazu, dass grenzüberschreitend geleistete Unterhaltszahlungen besser behandelt werden als rein innerstaatliche Unterhaltszahlungen. Solche „weißen Einkünfte“ können ohne anwendbares DBA genauso entstehen wir durch Anwendung eines DBA, da beide Staaten die Unterhaltsleistung steuerfrei behandeln. In diesem Fall kann auf Grundlage der vorstehenden Überlegungen eine doppelte Nichtbesteuerung von Unterhaltseinkünften kein unerwünschtes Ergebnis der DBA-Anwendung darstellen, da grenzüberschreitende Unterhaltszahlungen nicht besser behandelt werden als innerstaatliche.

Eine in der DBA-Praxis unerwünschte doppelte Nichtbesteuerung kann sich jedoch bei Unterhaltsleistungen dann ergeben, wenn diese auf rein innerstaatlicher Ebene zumindest eines Vertragsstaates steuerpflichtig wären und nur durch Anwendung des DBA in keinem Vertragsstaat besteuert werden. Aus dem Kreis der mannigfaltigen Konstellationen, in denen es zu einer solchen unerwünschten doppelten Nichtbesteuerung kommen kann, sollen für Unterhaltsleistungen folgende drei Fälle herausgegriffen werden:

(i) Staat A (Quellenstaat) hat nach dem DBA das Besteuerungsrecht für Unterhaltsleistungen, nach innerstaatlichem Steuerrecht besteuert Staat A diese aber nicht; Staat B (Ansässigkeitsstaat des Empfängers) würde die Unterhaltsleistung nach nationalem Steuerrecht besteuern; aufgrund des DBA hat er jedoch kein Besteuerungsrecht und darf keine Steuer auf die Unterhaltsleistung erheben.

(ii) Staat B (Ansässigkeitsstaat des Empfängers) hat nach dem DBA das Besteuerungsrecht für die Unterhaltsleistung, nach nationalem Steuerrecht wird die Unterhaltsleistung im Staat B steuerfrei belassen. Staat A (Quellenstaat) würde die Unterhaltsleistung innerstaatlich besteuern, darf jedoch keine Steuer darauf erheben, da er aufgrund des DBA kein Besteuerungsrecht für diese Einkünfte hat.

(iii) Staat B (Ansässigkeitsstaat des Empfängers) hat nach dem DBA das Besteuerungsrecht für die Unterhaltsleistungen, besteuert diese aber nicht. Der Quellenstaat A lässt die Unterhaltszahlung beim Leistenden als steuerlich abzugsfähig zu, da auf nationaler Ebene die Unterhaltszahlung

korrespondierend dazu beim Empfänger steuerpflichtig wäre. Aufgrund des DBA hat Staat A jedoch kein Besteuerungsrecht für die Unterhaltsleistung.

Die Konstellationen (i) und (ii) lassen es wünschenswert erscheinen, solche rein durch Anwendung eines DBA entstehenden „weißen Einkünfte" hintan zu halten, die sich aufgrund divergierender innerstaatlicher Besteuerungsregeln für Unterhaltsleistungen ergeben. Abhilfe könnte hier eine „subject-to-tax"-Klausel schaffen. Wenn in einem DBA aber keine „subject-to-tax"-Klausel enthalten ist, sind nach wohl hM solche „weißen Einkünfte" als ein Fall wirtschaftlicher doppelter Nichtbesteuerung DBA-rechtlich nicht zu beanstanden. Etwas anderes kann sich auch aus dem im Jahr 2008 neu eingeführten Art 23A Abs 4 OECD-MA nicht ergeben.[434]

In Fall (iii) führt die mit der Steuerfreiheit in einem Staat kollidierende steuerliche Abzugsfähigkeit im anderen Staat sozusagen zu „blütenweißen" Einkünften. Vermeiden könnte diese „blütenweißen" Einkünfte eine in der heranzuziehenden DBA-rechtlichen Verteilungsnorm enthaltene Korrespondenzklausel, welche etwa die steuerliche Abzugsfähigkeit im Quellenstaat von der tatsächlichen Besteuerung im Ansässigkeitsstaat des Empfängers abhängig macht. Eine „subject-to-tax"-Klausel führt hier nicht zum erwünschten Ergebnis.

Österreich hat in seinem Abkommensnetz für Unterhaltsleistungen in jenen DBA, die für Art 21 dem OECD-MA folgen, soweit ersichtlich keine „subject-to-tax"-Klausel vereinbart. Nach dem österreichischen Musterabkommen zu Art 21 ist aber ein Absatz 3 vorgesehen, der eine „subject-to-tax"-Klausel für „Versorgungsrechtsansprüche" enthält, zu denen auch Unterhaltsleistungen zählen.[435] Nach diesem Absatz 3 dürfen Einkünfte auf Grund gesetzlicher Versorgungsrechtsansprüche nur im Ansässigkeitsstaat des Unterhaltsempfängers besteuert werden. Sollten diese Einkünfte aber im Ansässigkeitsstaat des Zahlers (hypothetisch) steuerfrei sein, darf auch der Empfängerstaat die Unterhaltsleistungen nicht besteuern. Diese österreichische Abkommenspraxis konnte bisher mit 14 Staaten durchgesetzt werden.[436]

[434] Vgl Rn 56.4 ff OECD-MK 2008.
[435] Vgl im Detail unten Kapitel 3.6.4.6 (Gruppe 5).
[436] Vgl die Abkommensübersicht in Kap 3.6.3.

3.2.6.4 Korrespondenzklauseln

Das Korrespondenzprinzip besagt, dass der Eintritt einer Rechtsfolge (Steuerfreiheit) davon abhängig gemacht wird, dass die Zahlung auf Ebene des Leistenden nicht von der Steuerbemessungsgrundlage abgezogen werden kann. Dass bei Unterhaltsleistungen nach österreichischem und deutschem EStG eine korrespondierende Behandlung verwirklicht wird, das Korrespondenzprinzip aber nicht als grundlegendes Prinzip der (sowohl österreichischen als auch deutschen) Einkommensteuer angesehen wird, wurde oben in Abschnitt B, Kapitel 4, bereits ausführlich begründet. Auf zwischenstaatlicher Ebene kann das Korrespondenzprinzip in Anwendung von DBA nur dann verwirklicht werden, wenn die anwendbare Verteilungsnorm eine Korrespondenzklausel enthält, sprich die Steuerfreiheit im Ansässigkeitsstaat unter die Bedingung der steuerlichen Nichtabzugsfähigkeit im anderen Staat stellt.

Bevor näher untersucht wird, ob DBA, im Besonderen das OECD-MA, auf die Herstellung einer solcherart definierten Korrespondenz abzielen, ist dazu anzumerken, dass sich in DBA äußerst selten Aussagen über die steuerliche Abzugsfähigkeit im Sinne einer Minderung der Steuerbemessungsgrundlage von Einkünften finden. Solche Klauseln sind grundsätzlich nicht notwendig, um eine doppelte Besteuerung von Einkünften zu vermeiden, was als vordringlicher Zweck von DBA anzusehen ist.[437] Allerdings könnte eine unerwünschte doppelte Nichtbesteuerung von Einkünften, die dann auftritt, wenn ein Staat Unterhaltsleistungen beim Leistenden zum steuerlichen Abzug zulässt, diese beim Empfänger im anderen Staat, der das Besteuerungsrecht hat, jedoch nicht steuerpflichtig stellt, mit einer Korrespondenzklausel vermieden werden. Dieser bereits zu Beginn dieses Kapitels aufgeworfene Gedanke wurde etwa Art 18 Abs 5 DBA Deutschland zugrunde gelegt, auf den unten in Kapitel 3.6.4.7.2 noch im Detail zurückzukommen sein wird.

Das OECD-MA erwähnt die steuerliche Abzugsfähigkeit grenzüberschreitend gezahlter Einkünfte nur im Rahmen der besonderen Diskriminierungsverbote des Art 24 OECD-MA, und zwar in Art 24 Abs 4 OECD-MA. Hier wird eine Aussage zur steuerlichen Abzugsfähigkeit von Zinsen, Lizenzgebühren und anderen Entgelten, die von einem Unternehmen eines Vertragsstaats an eine Person im anderen Vertragsstaat gezahlt werden, getroffen. Konkret sollen diese Entgelte bei Ermittlung des steuerlichen Gewinns dieses Unternehmens unter den gleichen Bedingungen wie Zahlungen an eine

[437] Vgl dazu bereits oben Kapitel 3.2.6.2

im Inland ansässige Person zugelassen sein. Sie ist dann anwendbar, wenn dem Fremdvergleich standhaltende Vergütungen fließen.[438] Der Ansässigkeitsstaat des Unternehmens, das eine Leistung erbringt, wird also verpflichtet, die Leistung an im Ausland Ansässige einer Leistung an einen Inländer steuerlich völlig gleichzustellen. Die Anwendung dieser Diskriminierungsvorschrift verhindert sohin die korrespondierende Behandlung von steuerpflichtigen Einkünften und steuerlich abzugsfähigen Leistungen: während bei reinen Inlandssachverhalten diese Korrespondenz hergestellt ist, verzichtet der Staat des Leistungserbringes auf das Steuersubstrat, wenn der Leistungsempfänger im Ausland ansässig ist.

Blickt man auf die besonderen Verteilungsnormen der Art 6 bis 22 OECD-MA, wird an anderen Stellen zwar die steuerliche Abzugsfähigkeit nicht ausdrücklich erwähnt, es ergibt sich aber aus der Rechtsfolge, dass im Ergebnis keine Korrespondenz zwischen steuerlicher Abzugsfähigkeit in einem Staat versus Steuerpflicht im anderen Staat herrscht. Sprich jener Staat, der Einkünfte beim Leistenden als steuerlich abzugsfähig zulässt, verzichtet darauf, den Empfänger der Einkünfte zu besteuern. Augenscheinlich wird dies angesichts folgender Verteilungsnormen:

- Art 15 OECD-MA (Arbeitnehmer): Diese Verteilungsnorm stellt in Abs 1 den allgemeinen Grundsatz auf, dass Einkünfte aus unselbständiger Arbeit in dem Staat besteuert werden, in dem die unselbständige Arbeit ausgeübt wird. Grundsätzlich zielt die Bestimmung auf die Besteuerung der Arbeitsleistung in dem Staat, in dem sie verwertet worden ist, ab. Zugleich ist die Korrespondenz zwischen steuerlicher Abzugsfähigkeit des Arbeitslohns auf Ebene des Arbeitgebers und Steuerpflicht beim Arbeitnehmer im selben Staat angesprochen. In Abs 2 verzichtet jedoch der Tätigkeitsstaat auf die Besteuerung und überlässt dem Ansässigkeitsstaat das ausschließliche Besteuerungsrecht, wenn

  > *„a) der Empfänger sich im anderen Staat insgesamt nicht länger als 183 Tage innerhalb eines Zeitraums von zwölf Monaten, der während des betreffenden Steuerjahres beginnt oder endet, aufhält und*
  >
  > *b) die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht im anderen Staat ansässig ist, und*

[438] Vgl *Rust* in *Vogel/Lehner*, DBA[5], Art 24 Rz 140.

c) die Vergütungen nicht von einer Betriebsstätte getragen werden, die der Arbeitgeber im anderen Staat hat".

Diese drei Voraussetzungen müssen kumulativ erfüllt sein, dann verzichtet der Tätigkeitsstaat auf eine Quellenbesteuerung der Arbeitseinkünfte.[439]

- Art 18 OECD-MA (Ruhegehälter): Danach können private Ruhegehälter (staatliche Ruhegehälter regelt Art 19 OECD-MA) und ähnliche Vergütungen, die für frühere unselbständige Arbeit bezahlt werden, nur im Ansässigkeitsstaat des Empfängers besteuert werden. Verlegt eine Person daher im Ruhestand ihren Wohnsitz in einen anderen Vertragsstaat, hat dieser Staat das Recht, die Ruhegehälter zu besteuern, ungeachtet dessen, dass sie im anderen Staat, dem ehemaligen Tätigkeitsstaat, auf Ebene des die Ruhegehälter Auszahlenden, steuerlich abzugsfähig sind oder sein könnten. Darüber hinaus könnten die Beiträge an eine private Pensionszusatzversicherung bei dem Steuerpflichtigen, der seinen Wohnsitz im Ruhestand in einen anderen Staat verlegt, im ersten Staat früher steuerlich abzugsfähig gewesen sein.
- Art 11 (Dividenden) und Art 12 (Zinsen) OECD-MA regeln nur die Besteuerung im Ansässigkeitsstaat des Empfängers, treffen aber keine Aussage über die Abzugsfähigkeit der Entgelte im Staat des Leistenden. Es bleibt daher der jeweiligen nationalen Rechtsordnung überlassen, ob Dividenden oder Zinsen auszahlende Personen diese Entgelte von der steuerlichen Bemessungsgrundlage in Abzug bringen können. Ausgeschlossen wird dies durch die Art 11 und 12 jedenfalls nicht.

Bei Art 18 wird gleichermaßen zweifach auf eine korrespondierende Behandlung verzichtet: Zum einen kann der Auszahlende der Privatpension (ehemaliger Arbeitgeber) die Pension im Quellenstaat steuerlich eventuell abziehen, während der Quellenstaat aber kein Recht hat, die Pension zu besteuern: das Besteuerungsrecht hat nur der Ansässigkeitsstaat des Empfängers. Die steuerliche Korrespondenz zwischen Auszahlendem und Empfänger (man spricht dabei auch von intersubjektiver Korrespondenz) wird nicht verwirklicht. Zudem könnten die früher geleisteten Beiträge an eine Pensionszusatzversicherung beim Empfänger, der seinen Wohnsitz im Ruhestand in einen anderen Staat verlegt, steuerlich abzugsfähig gewesen sein. Auch eine Korrespondenz bei derselben Person (subjektbezogene oder intrasubjektive Korrespondenz) kann in Anwendung von Art 18 daher nicht verwirklicht werden.

[439] Vgl OECD-MK zu Art 15 Tz 4.

Die weiteren Beispiele weisen die Gemeinsamkeit auf, dass auf die Herstellung einer intersubjektiven Korrespondenz, sprich eine bei zwei unterschiedlichen Steuersubjekten herrschende steuerliche Korrespondenz, verzichtet wird. Denn etwa bei Arbeitslöhnen wird dem Arbeitgeber der steuerlicher Abzug der Löhne ermöglicht, während das Besteuerungsrecht für die Löhne dem im anderen Staat ansässigen Arbeitnehmer zugewiesen wird.

Wie diese Beispiele zeigen, wird ein mangelndes Besteuerungsrecht von einem Staat, der dem Leistenden der Einkünfte den steuerlichen Abzug gewährt hat, zuweilen hingenommen, und zwar sowohl bei zwei unterschiedlichen Steuersubjekten (intersubjektiv), als auch bei demselben Steuersubjekt (subjektbezogene oder intrasubjektive Korrespondenz). Aus dem OECD-MA selbst lässt sich daher keine grundlegende Zielsetzung ableiten, die auf eine Korrespondenz zwischen steuerlicher Abzugsfähigkeit und Steuerpflicht bei zwei unterschiedlichen Personen oder bei ein und derselben Person hinausläuft. Wie die Ausführungen in Kapitel 4 zeigen werden, ist die Unterscheidung zwischen inter- und intrasubjektiver Korrespondenz in der Rechtsprechung des EuGH wesentlich.

Im Ergebnis handelt es sich bei Korrespondenzklauseln in DBA um Sonderfälle, die oft vor dem Hintergrund des nationalen Steuerrechts der Vertragsstaaten zu sehen sind. Es kann sich schon deshalb um kein allgemeines Prinzip des Abkommensrechts handeln, weil die Verteilungsnormen der Art 6 bis 20 OECD-MA zuweilen billigend in Kauf nehmen, dass der Quellenstaat Einkünfte steuerfrei stellt, obwohl er beim Leistenden diese Ausgaben zum Steuerabzug zulässt. Dieser Befund, dass es sich um spezielle Regelungen der DBA-Praxis handelt, die nicht vom OECD-MA vorgegeben sind, ist damit ident zum Ergebnis bei „subject-to-tax“-Klauseln.

3.2.6.5 Korrespondenzklauseln in der DBA-Praxis

3.2.6.5.1 Vereinbarung von Korrespondenzklauseln im Allgemeinen

In der österreichischen DBA-Praxis ist die Vereinbarung von Korrespondenzklauseln nicht stark verbreitet. Es wird lediglich vor allem in jenen DBA, die dem OECD-MA folgen, zuweilen billigend in Kauf genommen, dass sich Österreich des Besteuerungsrechts für Einkünfte auf Empfängerebene begibt, die beim Leistenden nach österreichischem EStG steuerlich abzugsfähig waren. Die oben in Kapitel 3.2.6.4 angeführten genannten Beispiele aus dem OECD-MA zu Art 11, 12, 15 und 18 OECD-

MA finden sich im österreichischen Abkommensnetz wieder, sofern es sich um ein nach dem OECD-MA abgeschlossenes DBA handelt.

3.2.6.5.2 Vereinbarung bei Unterhaltsleistungen

Der soweit ersichtlich einzige Fall der Vereinbarung einer expliziten Korrespondenzklausel in einem österreichischen DBA ist Art 18 Abs 5 DBA Deutschland. Danach wird dem Ansässigkeitsstaat des Empfängers das Besteuerungsrecht für Unterhaltszahlungen nur dann zugewiesen, wenn die Unterhaltszahlungen beim Leistenden im anderen Staat (Quellenstaat) steuerlich abzugsfähig waren.[440] Diese Korrespondenzklausel lässt sich aber nicht schlicht damit begründen, dass im nationalen Steuerrecht der Vertragsstaaten ein Korrespondenzprinzip verankert ist. Nach der jeweiligen innerstaatlichen Grundregel sind Unterhaltsleistungen steuerlich nicht voll abzugsfähig und vice versa beim Empfänger steuerfrei. Die Begründung muss vielmehr darin liegen, dass das deutsche EStG einen expliziten Ausnahmetatbestand von der Grundregel kennt, und zwar für Ehegattenunterhaltsleistungen, für die der Empfänger der Steuerpflicht seiner Unterhaltseinkünfte zustimmt.[441] In diesem Fall kann der in Deutschland Steuerpflichtige (Unterhaltsleistende) nämlich die Zahlungen bis zu einem Höchstbetrag von € 13.085 jährlich steuerlich voll von seiner Einkommensteuerbemessungsgrundlage abziehen.

Im DBA mit Österreich, das einen solchen Ausnahmetatbestand nicht kennt, musste daher aus deutscher Sicht eine Regelung gefunden werden, die es ermöglicht, die im deutschen EStG verankerte Korrespondenz bei Unterhaltsleistungen zu wahren. Anders gesagt wollte Deutschland den Fall einer wirtschaftlichen doppelten Nichtbesteuerung von Unterhaltsleistungen vermeiden, der dadurch entstehen könnte, dass ein in Österreich steuerlich ansässiger Unterhaltsempfänger die Unterhaltseinkünfte steuerfrei vereinnahmen kann, während der in Deutschland ansässige Unterhaltsleistende diese steuerlich voll abziehen kann. Dieser Sachverhalt war auch Gegenstand der in der 2005 entschiedenen EuGH-Rechtssache *Schempp*, auf die ausführlich unten in Kapitel 4.2.2.2 einzugehen sein wird.

[440] Siehe im Detail unten Kapitel 3.6.4.7.2.
[441] Vgl im Detail oben Kapitel 2.1.2.

3.3 Unterhalt im OECD-Musterabkommen

3.3.1 Allgemein

Der Blick auf die Einkunftsarten der Art 6 bis 22 OECD-MA zeigt, dass es jedenfalls keine eigene Verteilungsnorm für „Unterhalt“ gibt; mit anderen Worten scheinen Unterhaltsleistungen nicht als eigene abkommensrechtliche Einkunftsart auf, wie zB Dividenden, Zinsen oder Unternehmensgewinne.

Der Begriff „Unterhalt“ findet sich jedoch im Text des Art 20 OECD-MA, „Studenten“, wonach Unterhalt in der Aufzählung bestimmter Zahlungen enthalten ist, die Studenten, Praktikanten oder Lehrlinge erhalten. Zunächst lässt sich daraus schließen, dass für alle anderen Empfänger von Unterhaltsleistungen als die in Art 20 OECD-MA genannten Studenten keine eigene Verteilungsnorm greift. Es bleibt daher zu würdigen, inwieweit bei Unterhaltsleistungen an andere Empfänger als Studenten die Auffangnorm des Art 21 OECD-MA, „andere Einkünfte“, greift.

3.3.2 Unterhaltszahlungen in Art 20 OECD-MA („Studenten“)

3.3.2.1 Reglungsinhalt und –umfang

Die in diesem Artikel enthaltene Verteilungsnorm bezieht sich auf Unterhaltszahlungen, die Studenten oder Lehrlinge zum Zwecke ihres Unterhalts erhalten. Diese Zahlungen aus Quellen außerhalb des Aufenthaltsstaates sollen, so der Regelungszweck des Art 20 OECD-MA, grundsätzlich von der Besteuerung im Aufenthaltsstaat ausgenommen bleiben.

Art. 20 OECD-MA lautet:

„Zahlungen, die ein Student, Praktikant oder Lehrling, der sich in einem Vertragsstaat ausschließlich zum Studium oder zur Ausbildung aufhält und der im anderen Vertragsstaat ansässig ist oder dort unmittelbar vor der Einreise in dem erstgenannten Staat ansässig war, für seinen Unterhalt, sein Studium oder seine Ausbildung erhält, dürfen im erstgenannten Staat nicht besteuert werden, sofern diese Zahlungen aus Quellen außerhalb dieses Staates stammen“.

Diese Bestimmung regelt daher konkret den Fall, dass sich ein Student zu Ausbildungszwecken in einem anderen Staat als seinem „Heimatstaat“ aufhält, aus einer Quelle außerhalb des „Ausbildungsstaates“ jedoch Zahlungen erhält. Diese Zahlungen

sollen durch keine Besteuerung im Ausbildungsstaat geschmälert werden. Die Einschränkung des Besteuerungsrechts betrifft dabei nur den Ausbildungsstaat, die allfällige Besteuerung des Staates, aus dem die Zahlungen stammen, ist nicht Teil der Regelung. In vielen Staaten allerdings werden Unterhaltszahlungen (im Herkunftsland) ohnehin nicht besteuert.[442]

Die Bestimmung dient vor allem dem Austausch von Ausbildungsmöglichkeiten zwischen zwei Vertragsstaaten.[443] Im Lichte der in dieser Arbeit verwendeten Terminologie ist hier der Kindesunterhalt angesprochen. Nach hM darf der Ausbildungsstaat zwar nicht besteuern; ein Progressionsvorbehalt wird durch Art. 20 OECD-MA jedoch nicht verboten.[444] Daher dürfen die Unterhaltsleistungen bei der Ermittlung des Steuersatzes für die anderen im Ausbildungsstaat zu besteuernden Einkünfte eingerechnet werden.

Betrachtet man die Formulierung dieser Verteilungsnorm näher, so stellt sich die Frage, ob die Wendung des „Aufhaltens" dem gewöhnlichen Aufenthalt in Art 4 Abs 2 lit b OECD-MA ähnlich oder vergleichbar ist. Aus dem Wortlaut selbst könnte man schließen, dass ein Studienaufenthalt keinen gewöhnlichen Aufenthalt im Ausbildungsstaat verlangt, sondern bereits jeder Aufenthalt im Ausbildungsstaat für die Anwendung des Artikels ausreichen muss. Andererseits gibt die Formulierung – es wird bloß auf den Aufenthalt abgestellt, ohne diesen näher zu qualifizieren – über die Intensität des Aufenthalts keine näheren Aufschlüsse, da ein Aufenthalt zu Studienzwecken üblicherweise mit der Dauer der Ausbildung begrenzt ist, es sei denn, der Student verlegt tatsächlich seine Ansässigkeit in den Ausbildungsstaat; dann ist aber Art 20 OECD-MA ohnehin nicht mehr anwendbar (*„ausschließlich zum Studium"*).

Aufgrund der zeitlichen Begrenzung auf die Dauer der Ausbildung kann sohin von einem vorübergehenden Aufenthalt des Studenten gesprochen werden. Für die Anwendung von Art 20 OECD-MA muss es aber aus Zweckmäßigkeitsüberlegungen ausreichen, dass sich ein Student auch nur sporadisch im Ausbildungsstaat aufhält. Mit anderen Worten sollte auch zB ein Besuch einzelner Lehrveranstaltungen oder die Ablegung von Prüfungen, die jeweils nur einen eintägigen Aufenthalt bedingen, als Aufenthalt für die Anwendung des Art 20 OECD-MA qualifizieren. Dies ergibt sich auch aus dem Telos der Norm, die sicherstellen will, dass jede körperliche Anwesenheit

[442] Vgl *Meurer* in *Vogel/Lehner*, DBA[5] Art 20 Tz 3.
[443] Vgl *Wassermeyer,* in *Wassermeyer/Lang/Schuch (Hrsg),* DBA, MA Art 20 MA Tz 1.
[444] Vgl *Wassermeyer*, in *Wassermeyer/Lang/Schuch (Hrsg)*, DBA MA Art 20 MA Tz 4.

zum Ausbildungszweck ausreicht.[445] Im englischen Text des Musterabkommens wird *„aufhalten“* mit *„is present“* formuliert, eine Wendung, die noch stärker als der deutsche Text veranschaulicht, dass es tatsächlich auf die physische Anwesenheit des Studenten ankommen muss. Es spricht daher viel dafür, dass sich nur im deutschen Text eher zufällig der Wortstamm „aufhalten“ mit dem „gewöhnlichen Aufenthalt“ in Art 4 Abs 2 lit b OECD-MA decken, ohne dass sich daraus nähere Aufschlüsse für die Auslegung des Art 20 OECD-MA ergeben.

„Ausschließlich zum Studium oder Ausbildung“ ist eine finale Wendung: dient der Aufenthalt anderen Zwecken, insbesondere einer Erwerbstätigkeit, und wird das Studium lediglich nebenher betrieben, greift Art 20 OECD-MA nicht ein.[446] Umgekehrt verhindert aber nicht jede Erwerbstätigkeit neben dem Studium grundsätzlich die Anwendbarkeit von Art 20 OECD-MA. Entscheidend ist, dass die Ausbildung der hauptsächliche Zweck des Aufenthalts im Ausbildungsstaat ist.[447] Die nebenbei erzielten Einkünfte sind nach den anderen DBA-rechtlichen Einkunftsarten zu würdigen.

Die Bestimmung des Art 20 OECD-MA erfasst sowohl den Fall, dass die Ansässigkeit im Herkunftsstaat aufgegeben wird (und nur ein vorübergehender Aufenthalt im Ausbildungsstaat vorliegt) als auch den Fall doppelter Ansässigkeit, dh dass die Ansässigkeit im Herkunftsstaat aufrecht bleibt und zusätzlich auch im Ausbildungsstaat begründet wird.[448] Wo die Quelle der Zahlungen gelegen ist, ob im Herkunftsstaat oder einem Drittstaat ist nicht relevant: die Quelle muss nur außerhalb des Gastlandes (Ausbildungslandes) liegen.

Zum begünstigten Personenkreis zählen nur natürliche Personen als Student, Praktikant oder Lehrling; die Eigenschaft als Student muss nur (bzw erst) im Gastland vorliegen.[449]

Für die Anwendbarkeit des Art. 20 OECD-MA ist der Studienaufenthalt wie bereits oben erwähnt dadurch gekennzeichnet, dass er vorübergehend ist.[450] Eine Höchstdauer ist dem Art. 20 OECD-MA allerdings nicht zu entnehmen, ergibt sich aber

[445] Vgl *Fölhs* in *Lang/Schuch/Staringer*, Die Ansässigkeit im Recht der DBA, 189 mwN.
[446] Das EStG kenn ebenfalls eine besondere Bestimmung für ausländische Studenten im Inland: nach § 3 Abs 1 Z 12 EStG bleiben Bezüge von ausländischen Studenten (Ferialpraktikanten), die bei einer inländischen Unternehmung nicht länger als sechs Monate beschäftigt sind, steuerfrei (soweit Gegenseitigkeit gewährt wird). Diese Bestimmung ist allerdings dem Art 20 OECD-MA nicht direkt vergleichbar, da diese Studenten „Bezüge“ erhalten müssen „bei einer Unternehmung beschäftigt“ sein müssen. Gerade diese Voraussetzungen kennt Art 20 OECD-MA nicht.
[447] Vgl *Meurer* in *Vogel/Lehner*, DBA[5] Art 20 Tz 11.
[448] Vgl *Meurer* in *Vogel/Lehner*, DBA[5] Art 20 Tz 14.
[449] Vgl *Meurer* in *Vogel/Lehner*, DBA[5] Art 20 Tz 9.
[450] Vgl *Meurer* in *Vogel/Lehner*, DBA[5] Art 20 Tz 10.

„naturgemäß“ aus der Tatsache, dass das Studium einmal abgeschlossen sein wird.[451] Auf Unterhaltszahlungen nach Abschluss des Studiums ist Art. 20 OECD-MA nicht mehr anzuwenden.

3.3.2.2 Auslegung der Begriffe „Unterhalt“ und „Zahlungen“

Bei Auslegung des Regelungsinhalts von DBA ist als Maßstab zu beachten, dass die Interpretation dafür sorgen sollte, dass die DBA von den beiden Vertragsstaaten einheitlich ausgelegt werden. Daher liegt es nahe, zumindest in einem ersten Schritt zu versuchen, das Abkommen einheitlich aus sich selbst heraus auszulegen, um Divergenzen in der Auslegung nach dem jeweils innerstaatlichen Begriffsinhalt der beiden Vertragsstaaten hintanzuhalten.[452] Erst dann, wenn die Auslegung aus dem Abkommen selbst zu keinem befriedigenden Ergebnis führt oder schlicht nicht möglich ist, kann der Rückzug auf das innerstaatliche Recht erfolgen.[453]

Das Musterabkommen wie auch viele von Österreich abgeschlossene DBA sehen eigene Auslegungsrichtlinien vor, die als leges speciali Vorrang vor anderen völkerrechtlichen Auslegungsregeln genießen; Art 3 Abs 2 OECD-MA lautet:

„Bei der Anwendung des Abkommens durch einen Vertragsstaat hat, wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert, jeder im Abkommen definierte Ausdruck die Bedeutung, die ihm im Anwendungszeitraum nach dem Recht dieses Staates über die Steuern zukommt, für die das Abkommen gilt, wobei die Bedeutung nach dem in diesem Staat anzuwendenden Steuerrecht den Vorrang vor einer Bedeutung hat, die der Ausdruck nach anderem Recht dieses Staates hat“.

Daraus wird deutlich, dass bei Vorhandensein einer Begriffsdefinition im Abkommen selbst, im ersten Schritt diese Interpretation heranzuziehen ist, und im zweiten Schritt auf den Sinnzusammenhang des Abkommens zu blicken ist. Solange auf diese Weise eine Auslegung aus dem Abkommen selbst möglich ist, erscheint diese geboten und ein Rückgriff auf die Interpretation nach dem innerstaatlichen Recht der beiden

[451] Vgl *Meurer* in *Vogel/Lehner*, DBA[5] Art 20 Tz 12.
[452] Vgl *Lang* in *Lang/Jirousek (Hrsg)*, Praxis des Internationalen Steuerrechts, FS Loukota, 265 ff (266); *ders,* DBA und innerstaatliches Recht, Wien 1992, 104 f, 108 ff.; eine zunehmende Harmonisierung der Steuerfachsprache durch die Steuergremien der OECD hat zu einer einheitlichen Begriffswelt beigetragen; vgl zur Bedeutung des OECD-MA und seines Kommentars *Lehner* in *Vogel/Lehner* DBA[5], Einl Tz 260 f.
[453] Vgl *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, Tz 16.54.

Vertragsstaaten unerwünscht.[454] Verwendet umgekehrt das DBA Begriffe, denen nach innerstaatlichem Recht ein gewisser Begriffsinhalt zukommt, und lässt sich der Begriff aus dem DBA-Recht nicht interpretieren, ist die Auslegung nach innerstaatlichem Recht geboten.[455] Für den Fall, dass das innerstaatliche Recht den Begriff nicht im Steuerrecht kennt, sondern nur in anderen Rechtsmaterien (dh außerhalb der Steuergesetze, für die das Abkommen gilt), kann auch auf diese Begriffsinhalte zurück gegriffen werden. Nicht möglich ist aber regelmäßig, außer dies ist im DBA selbst vorgesehen – wie etwa für die Auslegung des Begriffs „unbewegliches Vermögen" in Art 6 OECD-MA – nur auf das innerstaatliche Recht eines der beiden Vertragsstaaten zurück zu greifen.

Der Begriff „Unterhalt" wird im OECD-MA selbst nicht definiert. Nach herrschender Auslegung, die eine Interpretation aus dem aus dem OECD-MA selbst bevorzugt, werden unter den abkommensrechtlichen Unterhaltsbegriff alle Leistungen subsumiert, die zur Bestreitung der Lebensführung des Zahlungsempfängers (Student) bestimmt und geeignet sind; daher nicht nur Zahlungen für den gewöhnlichen Unterhalt (Wohnung, Ernährung) sondern auch darüber hinausgehende Leistungen, da dem Art 20 OECD-MA keine Begrenzung auf notwendige Unterhaltsleistungen zu entnehmen ist.[456] Dieser Begriff deckt sich zumindest für Österreich weitgehend mit dem zivilrechtlichen Unterhaltsbegriff und kann folglich diesbezüglich auf die Ergebnisse des Abschnittes A zurückgegriffen werden: der gesetzliche Unterhaltsbegriff nach § 140 ABGB (Kindesunterhalt) umfasst neben den Aufwendungen für den Lebensunterhalt im engeren Sinn auch atypische, dh über das notwendige Maß hinausgehende Leistungen, des Weiteren sowohl laufende Zahlungen als auch Einmalzahlungen. Über die Eigenschaft des Unterhaltszahlenden, sprich ob es sich bei diesem um einen Elternteil oder auch den (geschiedenen) Ehepartner handeln könnte, trifft Art 20 MA keine Aussage. Allerdings wird mit guten Gründen davon auszugehen sein, dass auf den Kindesunterhalt abzustellen ist, zumal Unterhalt an den geschiedenen Ehegatten oder Partner, zB nach gerichtlicher Aufhebung der Ehe oder Partnerschaft oder aufgrund eines Vergleichs, wohl nicht zum finalen Zwecke des Studiums in einem anderen Land gezahlt wird. Nicht auszuschließen ist aber, dass nicht nur die Unterhaltsverpflichteten, sprich die Eltern eines Studenten, diesem Unterhalt zum Zwecke des Studiums oder der Ausbildung leisten, sondern Dritte, wie etwa ein Onkel oder ein Freund des Studenten. Diese Dritten sind zwar zivilrechtlich nicht zur Unterhaltsleistung verpflichtet, aber

[454] Vgl *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, Tz 16.59.
[455] Vgl *Vogel* in *Vogel/Lehner*, DBA[5], Art 3 Tz 103f.
[456] Vgl *Wassermeyer*, in *Wassermeyer/Lang/Schuch (Hrsg),* DBA, MA Art 20 MA Tz 17.

nach den vorstehenden Überlegungen sollten auch freiwillige Unterhaltszahlungen von Art 20 OECD-MA erfasst sein.

Der Begriff der „Zahlungen" ist nach *Wassermeyer*[457] ein abkommensrechtlicher. Zahlungen sind im Sinne von Einnahmen zu verstehen und insbesondere von Vergütungen (nach Art 15, 16 und 19 OECD-MA) abzugrenzen. Vergütungen für eine Leistung sind zumeist Entgelt für eine (idR beim Empfänger steuerpflichtige) Gegenleistung, während eine Zahlung eine einseitige Leistungsverpflichtung ausdrückt.[458] Demzufolge kommt es nach *Meurer*[459] für den Zahlungsbegriff und die Subsumtion unter Art 20 OECD-MA nur auf die Bestimmung durch den Zahlenden an, nicht jedoch auf die Verwendung durch den Leistungsempfänger (Studenten).

Des Weiteren führt die teleologische Interpretation der Bestimmung zu dem Ergebnis, dass es sich nicht nur um Geldzahlungen handeln kann, sondern auch andere geldwerte Vorteile, wie etwa Sachleistungen erfasst sein müssen.[460]

3.3.2.3 Besteuerungsrecht

Die Besteuerung im „Ausbildungsstaat", dh in jenem Staat, in dem sich der Student zum Zwecke des Studiums aufhält, wird durch Art 20 OECD-MA unterbunden. Demgegenüber trifft Art 20 OECD-MA jedoch keine Aussage über das Besteuerungsrecht des anderen Staates, sprich jenem Staat, in dem der Student zuvor ansässig war oder in dem er ansässig geblieben ist (Heimatstaat). Zudem lässt Art 20 OECD-MA offen, in welchem Staat der Student ansässig ist, und stellt rein auf den Aufenthalt zu Studienzwecken ab.

Diese Regelungstechnik unterscheidet Art 20 OECD-MA von anderen Verteilungsnormen (etwa Art 15 OECD-MA, demgegenüber Art 20 subsidiär anzuwenden ist), da ein Besteuerungsverbot in den anderen Verteilungsnormen des OECD-MA, zumindest in dieser Form, nicht vorkommt. Auch die Zuweisung des Besteuerungsrechts an den Staat, in dem der Student zuvor ansässig war, sprich ohne dass dieser Staat nach wie vor der Ansässigkeitsstaat sein muss, erscheint vor dem DBA-Ziel der Vermeidung einer doppelten Nichtbesteuerung fast kurios: nach

[457] Vgl *Wassermeyer*, in *Wassermeyer/Lang/Schuch,* DBA (idF auch *Wassermeyer*, DBA) MA Art 20 MA Tz 15.
[458] Vgl ebenda; auch *Meurer* in *Vogel/Lehner*, DBA[5] Art 20 Tz 4 kommt zu demselben Ergebnis.
[459] *Meurer* in *Vogel/Lehner*, DBA[5] Art 20 Tz 4.
[460] Vgl *Wassermeyer,* DBA, MA Art 20 MA Tz 16.

innerstaatlichem Recht wird dieser Staat, in dem der Student früher ansässig war, oftmals mangels Ansässigkeit kein Besteuerungsrecht mehr ausüben, sodass es regelmäßig in keinem der beiden Vertragsstaaten zu einer Besteuerung kommt. Mit anderen Worten, ist eine doppelte Nichtbesteuerung bei Anwendung des Art 20 OECD-MA bereits vorprogrammiert, von Art 20 OECD-MA sogar im weitesten Sinn angeordnet.

Da Zahlungen an Studenten zumeist aus bereits versteuertem Einkommen geleistet werden, zB wenn die Eltern ihrem studierenden Kind Zahlungen leisten, könnte eine solche doppelte Nichtbesteuerung auch den Sinn haben, eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung zu vermeiden.[461] Dem ist zwar entgegen zu halten, dass andere Verteilungsnormen (wie zB Art 10 OECD-MA, „Dividenden", oder Art 11 OECD-MA, „Zinsen") die mehrfache Besteuerung eines Einkommens nicht hintanhalten. Bei Zahlungen zum Zweck der Ausbildung handelt es sich aber nicht um Früchte aus der Veranlagung eines Einkommens, sondern – wie der Wortsinn bereits sagt – um Zahlungen, die aus dem Stamm eines Einkommens herrühren. Auch aus dem Ziel des Art 20 OECD-MA, der Förderung des Ausbildungsaustauschs zwischen zwei Staaten, kann gefolgert werden, dass eine doppelte Nichtbesteuerung der Zahlungen zwar nicht unbedingte Konsequenz sein soll, jedoch – falls die Umstände dafür sprechen – auch nicht gänzlich unerwünscht ist.

Im Ergebnis hebt der Charakter des Art 20 OECD-MA diese Vorschrift deutlich von anderen Verteilungsnormen ab, die üblicherweise einem der beiden Vertragsstaaten das Besteuerungsrecht zuweisen. [462]

Unter der Annahme, dass der Student im Herkunftsstaat (ebenfalls) noch ansässig ist, sind die Zahlungen aus der Sicht des Herkunftsstaat unter eine andere Verteilungsnorm des DBA als Art 20 OECD-MA zu subsumieren und es ist zu prüfen, nach welcher Verteilungsnorm man allenfalls ein Besteuerungsrecht des Herkunftsstaates ableiten könnte. Eine solche Besteuerungsberechtigung wird sich zumeist nur aus Art 21 OECD-MA ergeben können. Ist der Student im Herkunftsstaat nicht (mehr) ansässig, kann sich kein Besteuerungsrecht des Herkunftsstaates für die Unterhaltszahlungen nach den Verteilungsnormen des OECD-MA ergeben.[463]

---

[461] So *Meurer* in *Vogel/Lehner*, DBA[5] Art 20 Tz 3.
[462] Ähnlich *Fölhs*, in *Lang/Schuch/Staringer*, Die Ansässigkeit im Recht der DBA, 177 ff (228).
[463] Vgl *Wassermeyer*, DBA, MA Art 20 MA Tz 46.

Darüber hinaus berührt Art 20 OECD-MA nicht ein allfälliges Besteuerungsrecht eines Drittstaates (aus dem die Zahlungen stammen). Ein solcher Drittstaat könnte daher die Zahlungen besteuern (zB durch Einhebung einer Quellensteuer bei beschränkter Steuerpflicht), es sei denn, zwischen dem Drittstaat und dem Ansässigkeitsstaat des Studenten besteht auch ein Abkommen, das eine Besteuerungsrecht dieses Drittstaates ausschließt.[464]

3.3.2.4 Abgrenzung zu anderen Verteilungsnormen

Die Verteilungsnorm für Studenten ist zum einen von den abkommensrechtlichen Verteilungsnormen der Art 6 bis 19 OECD-MA, zum anderen von der Einkunftsart „andere Einkünfte" des Art 21 OECD-MA abzugrenzen.

Um die Zahlungen, die der Student erhält, unter Art 20 OECD-MA zu subsumieren, dürfen diese kein Entgelt für eine Leistung darstellen; andernfalls liegen Einkünfte vor, die uU unter eine andere Einkunftsart des OECD-MA zu subsumieren sind (zB selbständige Einkünfte, Unternehmensgewinne etc). Auch ein Dienstnehmer, der zum Zweck des Studiums entsandt wird, erzielt keine Einkünfte nach Art 20 OECD-MA, sondern Einkünfte nach Art 15 OECD-MA, da nach dem Wortlaut des Art 15 OECD-MA dieser dem Art 20 OECD-MA vorgeht. Dies betrifft aber nur Zahlungen, die der Dienstnehmer weiterhin von seinem Dienstgeber erhält. Mit anderen Worten, ein Dienstgeber kann immer nur Arbeitsentgelt iSd Art 15 OECD-MA leisten, niemals Unterhalt iSd Art 20 OECD-MA.

Da Art 20 OECD-MA gegenüber allen vorangegangenen Verteilungsnormen nur subsidiär anwendbar ist, sind dieselben Überlegungen wie im Verhältnis zu Art 15 OECD-MA auch im Verhältnis zu anderen Verteilungsnormen anzuwenden. So sind Einkünfte, die für frühere unselbständige Arbeit geleistet werden, stets unter Art 18 OECD-MA (Ruhegehälter) bzw Art 19 OECD-MA (Bezüge, einschließlich Ruhegehälter, im öffentlichen Dienst) zu subsumieren. Gegenüber sonstigen Einkünften der Auffangnorm des Art 21 OECD-MA, die im nächsten Unterkapitel ausführlich behandelt werden, ist hingegen Art 20 OECD-MA vorrangig anzuwenden. Mit anderen Worten sind Unterhaltsleistungen, wenn sie mit dem von Art 20 geforderten Zweck gezahlt werden, nämlich des Studiums oder der Ausbildung, stets unter Art 20 OECD-MA zu subsumieren. Nur dann, wenn ein solcher Zweck nicht gegeben ist und für

[464] Vgl *Wassermeyer*, DBA, MA Art 20 MA Tz 49.

Unterhaltsleistungen – wie im OECD-MA zutreffend – keine andere spezielle Verteilungsnorm einschlägig ist, kann die Auffangnorm des Art 21 OECD-MA Anwendung finden.

3.3.2.5 Beispielsfall zu Art 20 OECD-MA

Die Regelung des Art 20 OECD-MA soll durch einen Beispielsfall veranschaulicht werden. Für diesen Zweck wird angenommen, dass zwischen alle beteiligten Staaten ein DBA nach dem Vorbild OECD-MA abgeschlossen wurde.

Fragestellung:

Ein 20-jähriger Student, dessen Eltern seit seinem 16. Lebensjahr geschieden sind, war seit seiner Geburt in Deutschland ansässig. Nach der Scheidung seiner Eltern zog er gemeinsam mit seiner Mutter nach Frankreich, der Vater blieb in Deutschland ansässig. Er beginnt 19-jährig sein Studium an einer Universität in Frankreich. Mit 20 absolviert er zwei Auslandssemester in Österreich. Während dieses Aufenthalts zu Studienzwecken in Österreich erhält er Unterhaltszahlungen von seinem Deutschland ansässigen Vater und der in Frankreich ansässigen Mutter. Welcher Staat hat das Besteuerungsrecht für die Unterhaltszahlungen des Vaters und der Mutter?

Lösung:

Die Zahlungen von der Mutter sind nach Art 20 Abs 1 DBA Österreich/Frankreich in Österreich freizustellen. In Österreich wären diese nach § 29 Z 1 EStG ohnehin steuerfrei.[465] Frankreich wäre durch das DBA Österreich/Frankreich grundsätzlich nicht gehindert, die Zahlungen zu besteuern, weil Art 20 DBA Österreich/Frankreich nur Österreich zur Freistellung verpflichtet. Frankreich könnte nach Art 21 DBA Österreich/Frankreich aber nur dann besteuern, wenn der Student iSd Art 1 iVm Art 4 DBA Österreich/Frankreich trotz Studiums in Österreich weiterhin in Frankreich ansässig ist.

Für die Zahlungen des in Deutschland ansässigen Vaters ist das DBA Österreich/Deutschland jedoch nicht anwendbar, da der Student nicht unmittelbar vor seinem Studium in Deutschland ansässig war; anwendbar ist aber jedenfalls auch das

[465] Hier wurde zunächst die Anwendbarkeit eines DBA auf Zahlungen an Studenten zum Zweck des Unterhalts geprüft; aus Zweckmäßigkeitsüberlegungen wird bei Einordnung eines DBA-rechtlichen Sachverhalts oft zuvor geprüft, ob die Zahlungen beim Empfänger überhaupt steuerpflichtig sind, wodurch sich die abkommensrechtliche Prüfung zuweilen erübrigt.

DBA Österreich/Frankreich, da der Student jedenfalls vor Beginn seines Studiums in Frankreich und nach Beginn seines Studiums in Österreich ansässig war. Das DBA Österreich/Frankreich enthält eine dem Art 20 MA vergleichbare Bestimmung, wonach die Zahlungen nur aus „Quellen außerhalb dieses Staates", also außerhalb Östereichs stammen müssen, dh auch Zahlungen aus einer anderen Quelle als Frankreich (hier: Deutschland) blieben in Österreich steuerfrei.

Variante: Würde der Student zum Studium nach Deutschland gehen, wäre Art 20 DBA Frankreich/Deutschland auf die Zahlungen des Vaters nicht anwendbar, da die Zahlungen nicht von Quellen „außerhalb dieses Staates" stammen. Allenfalls könnten die Zahlungen, sofern in Deutschland eine sachliche Steuerpflicht gegeben ist, in Deutschland steuerpflichtig sein.

3.3.3 Unterhalt in der Auffangnorm des Art 21 OECD-MA „Andere Einkünfte"

3.3.3.1 Regelungsinhalt und –Umfang des Art 21 MA

Art 21 OECD-MA, „andere Einkünfte", ist eine im Vergleich zu den Verteilungsnormen der Art 6 bis 20 OECD-MA subsidiäre Bestimmung und enthält eine allgemeine Regelung für Einkünfte, die keiner der anderen Verteilungsnormen zuordenbar sind. Voraussetzung für die Anwendbarkeit ist, dass eine Person in einem der beiden Vertragsstaaten ansässig ist.

Art 21 Abs 1 OECD-MA lautet:

„Einkünfte einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person, die in den vorstehenden Artikeln nicht behandelt wurden, können ohne Rücksicht auf ihre Herkunft nur in diesem Staat besteuert werden".

Somit bestimmt diese Auffangnorm für sonstige Einkünfte das ausschließliche (*„können nur"*) Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates. Der andere Staat darf nicht besteuern. Dies gilt ohne Rücksicht darauf, ob der Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht auch tatsächlich ausübt, da keine „subject-to-tax"-Klausel vorgesehen ist.[466] Somit kann es bei Abkommen, die dem OECD-MA folgen und keine solche Klausel eingefügt haben, mitunter zu Fällen doppelter Nichtbesteuerung

[466] Vgl MA-Kommentar zu Art 21 Abs 1 Tz 3.

kommen.[467] In den vorstehenden Verteilungsnormen „nicht behandelte" Einkünfte ist nach hM im Sinne von „nicht subsumierbar" zu verstehen.[468]

Nach dem Musterkommentar zu Art 21 OECD-MA gehören zu den „anderen Einkünften" nicht nur die zuvor nicht ausdrücklich erwähnten Einkünfte, sondern auch Einkünfte, die zwar in den anderen Verteilungsnormen erwähnt werden, aber aus nicht ausdrücklich erwähnten Quellen stammen.[469] Grundsätzlich ist somit Art 21 OECD-MA auf mehrere Gruppen von Einkünften anwendbar: zum einen auf Einkünfte, die von den Art 6 bis 20 OECD-MA überhaupt nicht erfasst sind; zum anderen auf Einkünfte, die zwar in den Art 6 bis 20 OECD-MA ihrer Art, nicht aber ihrer Quelle nach angesprochen sind, wie etwa Drittstaateneinkünfte, dh Einkünfte, deren Quelle in keinem der Vertragsstaaten gelegen ist.[470]

Auf den ersten Blick stellt sich die Frage, wie Einkünfte aus Drittstaaten[471] sich auf ein DBA auswirken können, da in einem DBA letztlich nur Besteuerungsansprüche zwischen den beiden Vertragsstaaten geregelt werden. Der Einfluss von Drittstaateneinkünften ist kein Unmittelbarer, aber doch relevant, wenn Art 21 OECD-MA keine „subject-to-tax"-Klausel enthält: werden Einkünfte, die unter Art 21 OECD-MA zu subsumieren sind, im Ansässigkeitsstaat des Empfängers nicht besteuert, kann der Quellenstaat selbst dann keine Quellensteuer erheben und es kommt zu einer doppelten Nichtbesteuerung. Allenfalls könnte ein Drittstaat die Einkünfte aber besteuern. Dies hängt aber davon ab, ob der Drittstaat und die beiden anderen Staaten untereinander DBA abgeschlossen haben.[472]

Nach dem älteren OECD-MA 1963 wurden die Einkünfte nach Art 21 OECD-MA als „nicht ausdrücklich erwähnte Einkünfte" bezeichnet. Daraus könnte man schließen, dass davon nur Einkunftsarten erfasst sein sollten, die nicht in den Verteilungsnormen der Art 6 bis 20 OECD-MA enthalten waren. Nach hA gelten aber dennoch auch Einkünfte aus Drittstaaten als „nicht ausdrücklich erwähnte Einkünfte", weshalb sich kein

[467] Vgl *Lehner* in *Vogel/Lehner*, DBA[5], Art 21 Tz 9.
[468] Vgl *Lehner* in *Vogel/Lehner*, DBA[5], Art 21 Tz 11.
[469] Vgl OECD-MK Art 21 Tz 1.
[470] Vgl *Wassermeyer*, DBA, MA Art 21 Tz 1.
[471] Drittstaaten sind alle anderen Staaten, unabhängig davon, ob sie mit einem, beiden oder keinem der Vertragsstaaten ein DBA abgeschlossen haben, vgl *Lehner* in *Vogel/Lehner*, DBA[5] Art 21 Tz 18.
[472] Vgl *Lehner* in *Vogel/Lehner*, DBA[5] Art 21 Tz 18 f.

materieller Unterschied zwischen dem „alten“ OECD-MA 1963 und den neueren und der aktuellen Fassung des OECD-MA ergibt.[473]

Im Verhältnis zum österreichischen EStG ist anzumerken, dass die anderen Einkünfte iSd Art 21 OECD-MA nicht mit den „sonstigen Einkünften“ nach § 29 EStG ident sind; während Art 21 OECD-MA sämtliche zuvor nicht genannten Einkünfte erfassen will, gilt § 29 EStG nur für die dort taxativ genannten Einkünfte wie zB wiederkehrende Bezüge oder Einkünfte aus Leistungen.

3.3.3.2 Einordnung von Unterhaltsleistungen

Für Unterhaltsleistungen ist zunächst festzustellen, ob allenfalls die Sonderbestimmung des Art 20 OECD-MA für Studenten greift; für diesen Fall ist Art 21 OECD-MA nicht anwendbar, da es sich um eine subsidiäre Bestimmung handelt.

Art 21 OECD-MA ist somit nur für andere als von Art 20 OECD-MA erfasste Unterhaltsleistungen anwendbar, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus Quellen des anderen Staates oder einem Drittstaat erhält. Dabei kann es sich sowohl um Kindes- als auch Ehegattenunterhalt handeln.[474] Das Besteuerungsrecht für diese Unterhaltsleistungen hat nur der Ansässigkeitsstaat, der Quellenstaat hat die Zahlungen von jeder Besteuerung (dh auch einer Quellensteuer) freizustellen.[475] Aus Mangel einer „subject-to-tax“-Klausel ergibt sich, dass die Freistellung im Quellenstaat auch dann zu erfolgen hat, wenn eine Besteuerung im Ansässigkeitsstaat unterbleibt.

Ist der Ausbildungsstaat der Ansässigkeitsstaat, wird dem Ausbildungsstaat allerdings nach einer Art 21 OECD-MA nachgebildeten Vorschrift im DBA mit dem Herkunftsstaat auch dann kein Besteuerungsrecht eingeräumt, wenn die Zahlungen nicht aus dem Herkunftsstaat, sondern aus einem Drittstaat stammen. Art 21 OECD-MA ist zwar an sich auf Drittstaatseinkünfte anzuwenden; Art 20 OECD-MA schreibt jedoch fest, dass es für die Pflicht des Ausbildungsstaates zum Besteuerungsverzicht nicht darauf ankommt, aus welcher Quelle die Zahlungen stammen. Mit anderen Worten, auch bei Unterhaltsleistungen aus einem Drittstaat ist der Ausbildungsstaat zur

[473] *Lehner* in *Vogel/Lehner*, DBA[5] Art 21 Tz 16; auch Österreich hat einige ältere DBA mit Art 21 als „nicht ausdrücklich erwähnte Einkünfte“, sprich nach dem Vorbild des alten OECD-MA aus 1963, abgeschlossen; vgl die Abkommensübersicht unten in Kap 3.6.3.
[474] Vgl auch Schreiben des dBMF vom 5.11.1998, BStBl I 1998, 1392.
[475] Vgl *Wassermeyer*, DBA, MA Art 21 Tz 1.

Freistellung verpflichtet. Auf das Beispiel oben in Kapitel 3.3.5.2 kann verwiesen werden.

Ist hingegen nicht der Ausbildungsstaat, sondern bleibt der Herkunftsstaat der Ansässigkeitsstaat nach dem DBA zwischen dem Ausbildungs- und dem Herkunftsstaat, hat der Herkunftsstaat nach einer Art 21 OECD-MA nachgebildeten Vorschrift in diesem DBA das Besteuerungsrecht für Unterhaltsleistungen, die aus einem Drittstaat stammen: da Art 20 OECD-MA nur die Bestimmung enthält, dass die Zahlungen von Quellen „außerhalb dieses Staates", also außerhalb des Ausbildungsstaates stammen müssen, blieben auch Zahlungen aus einem Drittstaat, wie etwa Deutschland im Beispiel oben in Kapitel 3.3.2.5, im Ausbildungsstaat steuerfrei.

3.3.3.3 Abgrenzung zu anderen Verteilungsnormen

Die Abgrenzung von Unterhaltsleistungen zu anderen Verteilungsnomen erfolgt dergestalt, dass Leistungen, die als Vergütung für eine (selbständige oder unselbständige) Arbeit gezahlt werden, oder Unternehmensgewinne darstellen, unter die jeweiligen speziellen Verteilungsnormen fallen, insbesondere die Art 7, 14 und 15 MA; aber auch für alle unter eine andere abkommensrechtliche Einkunftsart der Art 6 bis 20 MA subsumierbaren Einkünfte sind diese Verteilungsnormen vorrangig anzuwenden.

Art 18 OECD-MA bestimmt das Besteuerungsrecht für private Ruhegehälter und erfasst damit die Versorgung eines Arbeitnehmers nach dessen Eintritt in den Ruhestand.[476] Ruhegehälter iSd Art 18 OECD-MA müssen nach hM für eine frühere unselbständige Arbeit gezahlt werden. Auf einen privaten Versorgungsbezug, der eine freiwillige oder gesetzliche Unterhaltsleistung darstellt, ist Art 18 OECD-MA daher nicht anwendbar.[477]

Art 19 OECD-MA regelt Bezüge, einschließlich Ruhegehältern, aus dem öffentlichen Dienst. Der für die Anwendung dieser Verteilungsnorm geforderte Veranlassungszusammenhang mit einer Tätigkeit im öffentlichen Dienst ist bei Unterhaltsleistungen nicht gegeben.[478]

[476] Nach der Rspr des BFH (27.1.72, I R 37/70, BStBl 1972, 459) gibt der Rechtsgrund für die Zahlung den Ausschlag, nicht jedoch das zeitliche Moment.
[477] Vgl *Wassermeyer*, DBA, MA Art 18 Tz 16.
[478] Vgl *Wassermeyer,* DBA, MA Art 18 Tz 45.

3.3.3.4 Beispielsfall zu Art 21 OECD-MA

Hierbei handelt es sich um eine Abwandlung des Beispielsfalls zu Art 20 OECD-MA,[479] in dem zugleich das Ineinandergreifen von Art 20 und Art 21 OECD-MA veranschaulicht werden soll.

Fragestellung:

Ein 20jähriger Student, der in Österreich studiert, erhält von seiner in Frankreich ansässigen Mutter Unterhaltszahlungen.

Der Student ist weiterhin in Frankreich ansässig (Variante a) oder hat seine Ansässigkeit nach Österreich verlagert (Variante b)

Lösung:

Es ist für die Zahlungen der Mutter Art 20 Abs 1 DBA Österreich/Frankreich anzuwenden, insoweit die Zahlungen zum Zwecke des Studiums erfolgen. Danach sind die Unterhaltsleistungen der Mutter in Österreich freizustellen. In Österreich wären diese nach § 29 Z 1 EStG steuerfrei. Frankreich wäre durch das DBA Österreich/Frankreich grundsätzlich nicht gehindert, die Zahlungen zu besteuern, weil Art 20 DBA Österreich/Frankreich nur Österreich zur Freistellung verpflichtet.

Frankreich könnte nach Art 21 DBA Österreich/Frankreich aber nur dann besteuern, wenn der Student iSd Art 1 iVm Art 4 DBA Österreich/Frankreich trotz Studiums in Österreich weiterhin in Frankreich ansässig ist (Variante a). Ist der Student in Österreich ansässig (Variante b), hat Frankreich nur nach Art 20 , nicht aber nach Art 21 DBA Österreich/Frankreich ein Besteuerungsrecht an den Unterhaltseinkünften des Studenten.

3.4 Unterhalt im UN-Musterabkommen

Das UN-Musterabkommen kennt ebenso wie das OECD-Musterabkommen eine spezielle Verteilungsnorm für Unterhaltszahlungen an Studenten (Art 20 UN-MA). Art 20 Abs 1 UN-MA entspricht inhaltlich Art 20 OECD-MA, sodass insoweit auf die Ausführungen oben in Kapitel 3.3.2 verwiesen werden kann. Anders als das OECD-MA enthält das UN-MA in Art 20 einen zweiten Absatz, der eine ähnliche Regelung für Einkünfte enthält, mit denen sich Studenten den Lebensunterhalt aufbessern. Für

[479] Vgl oben Kapitel 3.3.2.5.

Zwecke der gegenständlichen Untersuchung, die sich auf Unterhaltsleistungen beschränkt, kann ein näheres Eingehen darauf in der Folge unterbleiben.

Für Unterhaltsleistungen an Kinder – ausgenommen zum Zwecke des Studiums oder der Ausbildung – und an (ehemalige) Ehepartner kommt nach dem UN-MA ebenso die Auffangnorm, Art 21 UN-MA, zur Anwendung. Danach wird ebenso dem Ansässigkeitsstaat des Empfängers der Unterhaltszahlungen das Besteuerungsrecht für diese zugeteilt. Allerdings verbleibt dem Quellenstaat nach Art 21 Abs 3 UN-MA ein – der Höhe nach nicht begrenztes – Quellenbesteuerungsrecht, soweit die Einkünfte aus dem Quellenstaat stammen. Stammen die Einkünfte jedoch aus dem Ansässigkeitsstaat oder aus einem Drittstaat, bleibt es beim ausschließlichen Besteuerungsrecht durch den Ansässigkeitsstaat des Empfängers.[480]

3.5 Unterhalt im US-Musterabkommen

Wie das OECD- und das UN-Musterabkommen kennt auch das US-Musterabkommen eine vorrangige Verteilungsnorm für Unterhaltsleistungen an Studenten (Art 20 Abs 1 US-MA), die im Wesentlichen dem Inhalt der anderen Musterabkommen entspricht.

Für Unterhaltszahlungen an Kinder und an Ehepartner kennt das US-Musterabkommen jedoch im Unterschied zu den beiden anderen Musterabkommen eine spezielle Verteilungsnorm. So werden in Art 17 US-MA neben Ruhegehältern, Sozialversicherungsleistungen und Renten auch Unterhalt und Kindesunterhalt in den Abs. 4 und 5 speziell geregelt.

Für Kindesunterhaltsleistungen regelt Art 17 Abs 5 US-MA, dass solche Zahlungen, die aufgrund einer schriftlichen Trennungsvereinbarung, eines Scheidungsurteils, eines Urteils zur Leistung von Unterhaltszahlungen an getrennt lebende Ehepartner oder einer Unterhaltsverpflichtung geleistet werden, in keinem der Vertragsstaaten besteuert werden können. Weder der Ansässigkeits- noch der Quellenstaat dürfen diese Zahlungen besteuern. Aus dem systematischen Aufbau des US-MA – ähnlich dem OECD-MA – ergibt sich, dass die Bestimmung des Art 17 Abs 5 US-MA gegenüber Art 20 Abs 1 US-MA (Studenten) vorrangig anzuwenden ist. Art 20 Abs 1 US-MA wird daher regelmäßig nur dann für Unterhaltsleistungen anzuwenden sein, wenn diese nicht

[480] Vgl *Lehner* in *Vogel/Lehner*, DBA[5] Art 21 Tz 20.

aufgrund einer schriftlichen Rechtsgrundlage (vgl Art 17 Abs 5 US-MA) geleistet werden, sondern rein zum Zweck der Ausbildung dem Studenten dienen sollen.

Art 17 Abs 4 US-MA bestimmt für Ehegattenunterhalt, dass nur der Ansässigkeitsstaat des Empfängers der Unterhaltsleistung das Besteuerungsrecht für den Unterhalt hat. Es muss sich aber nach dem zweiten Satz der zitierten Bestimmung um qualifizierten Ehegattenunterhalt handeln, nämlich um regelmäßige Zahlungen, die aufgrund einer schriftlichen Trennungsvereinbarung, eines Scheidungsurteils, eines Urteils zur Leistungen von von Unterhaltszahlungen an getrennt lebende Ehepartner geleistet werden.[481] Darüber hinaus ist die Unterhaltsdefinition dieses Abs 4 nur dann erfüllt, wenn die Unterhaltszahlungen vom Empfänger nach dem Recht des Staates, in dem er ansässig ist, zu versteuern sind („subject-to-tax"-Klausel). Daraus folgt im Umkehrschluss, dass bei Unterhaltszahlungen, die beim Empfänger im anderen Staat nicht zu versteuern sind, diese Sonderbestimmung nicht anwendbar ist und die Auffangnorm des Art 21 US-MA zur Anwendung kommt. Dies ergibt sich aus der Aufnahme der Steuerpflicht beim Empfänger in die Unterhaltsdefinition selbst. Ein Quellenbesteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaats des Unterhaltszahlers kann demnach aus Art 17 Abs 4 DBA USA nicht abgeleitet werden.

Materiell ergibt sich für das Besteuerungsrecht bei Ehegattenunterhalt kein Unterschied im Vergleich zum OECD – und zum UN-Musterabkommen, da auch die beiden anderen Musterabkommen in der Auffangnorm des jeweiligen Art 21 das Besteuerungsrecht für Unterhaltsleistungen an Ehegatten dem Ansässigkeitsstaat des Empfängers zuordnen.

3.6 Unterhalt in der österreichischen Abkommenspraxis

3.6.1 Überblick

In diesem Abschnitt folgen eine detaillierte Abkommensübersicht der Regelungen zu Unterhaltsleistungen in der österreichischen Abkommenspraxis sowie deren Gruppierung und Erläuterungen. Das oben in Kapitel 3.1 entwickelte Fallprüfungsschema wird anschließend auf jede Gruppe angewendet.

Für einen ersten Überblick ist anzumerken, dass die meisten österreichischen DBA dem OECD-MA folgen, sodass Unterhaltsleistungen in den überwiegenden Fällen unter die Art 21 OECD-MA vergleichbare Verteilungsnorm für „andere Einkünfte"[482] zu

[481] Vgl zum US-Musterabkommen auch unten Kap 3.6.4.7.3 (DBA Ö-USA).
[482] Zuweilen auch, dem „alten" OECD-MA aus 1963 folgend, als „nicht ausdrücklich erwähnte Einkünfte" bezeichnet.

subsumieren sind. Nicht immer wird allerdings nach diesen Art 21 OECD-MA vergleichbaren Verteilungsnormen dem Empfängerstaat der Unterhaltsleistungen das ausschließliche Besteuerungsrecht zugewiesen, sondern erhält dieses abweichend von Art 21 OECD-MA zuweilen (auch) der Quellenstaat, sprich der Ansässigkeitsstaat des Unterhaltszahlenden.

Eine andere Gruppe von DBA folgt dem UN-Musterabkommen und weist dem Empfängerstaat anderer Einkünfte das ausschließliche Besteuerungsrecht nur unter der Voraussetzung zu, dass es sich um Drittstaatseinkünfte handelt. Für Unterhaltsleistungen aus dem Quellenstaat wird in diesen DBA diesem Staat ein der Höhe nach nicht begrenztes Quellenbesteuerungsrecht eingeräumt.

In manchen jüngeren österreichischen DBA findet sich, oft in einem eigenen Absatz des Art 21, eine Sondervorschrift zu „Versorgungsrechtsansprüchen". Nach Auskunft des öBMF entspricht diese dem österreichischen Musterabkommen.[483] Darauf wird noch im Detail zurück zu kommen sein.

Weitere Sonderregelungen zu Unterhaltsleistungen – außerhalb der Auffangnorm „sonstige Einkünfte" – finden sich zB im DBA mit Deutschland oder jenem mit den USA. Diese Bestimmungen sollen in der Folge ebenfalls näher untersucht werden. Auf die für das Verständnis dieser DBA-Regelungen wesentlichen Rechtsgrundlagen im nationalen Steuerrecht Deutschlands und der USA sei auf die Darstellung oben in Kapitel 2 verwiesen.

3.6.2 Abkommensübersicht zu Art 20 (Studenten)

Sämtliche von Österreich abgeschlossenen und derzeit in Kraft befindlichen DBA enthalten eine dem Art 20 OECD-MA oder Art 20 Abs 1 UN-MA nachgebildete Vorschrift für Unterhaltsleistungen an Studenten. Da die Bestimmungen sehr ähnlich und meist wortgleich dem Art 20 OECD-MA formuliert sind, erübrigt sich eine detaillierte Aufstellung.

Einen Sonderfall stellt lediglich das DBA UdSSR (alt)[484] dar, das weiterhin bis zum Abschluss eines eigenen DBA mit Österreich auf Tadschikistan und Turkmenistan anwendbar ist. Der Text dieses DBA kennt in Art 12 Abs 4 lit b ebenfalls eine Sonderregelung für die Aufteilung der Besteuerungsrechte bei Zahlungen, die Studenten

[483] Das österreichische Musterabkommen bezeichnet den Textvorschlag, den das österreichische BMF den DBA-Verhandlungen zugrunde legt.
[484] BGBl 1982/411.

zum Zwecke ihrer Ausbildung aus Quellen des anderen Vertragsstaates erhalten. Allerdings wird im Unterschied zu den anderen Abkommen des österreichischen DBA-Netzes nicht dem Ausbildungsstaat, sondern dem Ansässigkeitsstaat des Studenten das Besteuerungsrecht an diesen Einkünften zugewiesen.

3.6.3 Abkommensübersicht zu anderen Unterhaltsleistungen

Die nachfolgende Tabelle zeigt die Besteuerungsrechte für Unterhaltsleistungen – ausgenommen jene bereits von Art 20 OECD-MA (Studenten) erfassten Zahlungen – in den von Österreich abgeschlossenen DBA im Überblick:[485]

Nr	Staat	Stand BGBl	Unterhalt erfasst von Art.	Besteuerungsrecht	Gruppe
1	Ägypten	1963/293	19, Andere Einkünfte	Empfängerstaat	1
2	Albanien	2008/107	21, Andere Einkünfte	Empfängerstaat	1
3	Algerien	2006/176	21, Andere Einkünfte	Empfängerstaat	1
4	Argentinien (gekündigt)	1983/11; 80/2008	21, Andere Einkünfte	Empfängerstaat	1
5	Armenien	2004/29	21, Andere Einkünfte	Empfänger oder keiner	5
6	Aserbaidschan	2001/176	21, Andere Einkünfte	Empfänger oder keiner	5
7	Australien	1988/480	18, Ruhegehälter	Quellenstaat	6
8	Bahrain	2011/14	20, Andere Einkünfte	Empfängerstaat	1
9	Barbados	2007/40	22, Andere Einkünfte	Empfänger oder keiner	5
10	Belgien*	1973/415	21, Nicht ausdrücklich erw.E.	Empfängerstaat	1
11	Belize	2003/132	20, Andere Einkünfte	Empfänger oder keiner	5
12	Brasilien	1976/431	21, Andere Einkünfte	Quellenstaat	2
13	Bulgarien	2011/30	21, Andere Einkünfte	Empfänger oder keiner	5
14	China	1992/679	22, Andere Einkünfte	Empfänger- und Zahlerstaat (ausgenommen aus Drittstaatsquellen)	3
15	Dänemark	2008/41	22, Andere Einkünfte	Empfängerstaat	1
16	Deutschland	2002/182	18, Ruheg., Renten u ähnl. Zlg	Quellenstaat	6
17	Estland	2003/11	21, Andere Einkünfte	Empfängerstaat	1
18	Finnland	2001/42	21, Andere Einkünfte	Empfängerstaat	1
19	Frankreich*	1994/613	21, Andere Einkünfte	Empfängerstaat	1
20	Georgien	2006/60	21, Andere Einkünfte	Empfänger oder keiner	5
21	Griechenland	2009/16	21, Andere Einkünfte	Empfängerstaat	1
22	Großbritannien	2010/135	22, Nicht ausdrücklich erw.E.	Empfängerstaat	1
23	Indien	2001/231	22, Andere Einkünfte	Empfänger- und Zahlerstaat (ausgenommen aus Drittstaatsquellen)	2

[485] Stand 13.12.2011; Österreich hat derzeit mit 83 Staaten DBA abgeschlossen, die zu diesem Datum in Kraft sind; außerdem wurden DBA mit Bosnien, Bahrein, Katar und Syrien unterzeichnet, die aber noch nicht in Kraft getreten sind.
* Ein dem neuen OECD-Standard betreffen Transparenz und Amtshilfe folgendes Abänderungsprotokoll wurde unterzeichnet, ist aber noch nicht in Kraft getreten.
.

24	Indonesion	1988/454	22, Andere Einkünfte	Empfänger- und Zahlerstaat (ausgenommen aus Drittstaatsquellen)	3
25	Iran	2004/81	21, Andere Einkünfte	Empfänger oder keiner	2
26	Irland	2011/45	20, Andere Einkünfte	Empfängerstaat	1
27	Israel	2008/31	22, Nicht ausdrücklich erw.E.	Empfängerstaat	1
28	Italien	1990/129	21, Andere Einkünfte	Empfängerstaat	1
29	Japan	1963/127	Keine Auffangklausel	DB; unilaterale Maßnahmen	4
30	Kanada	2001/2	21, Nicht ausdrücklich erwähnte Einkünfte	Empfänger- und Zahlerstaat (ausgenommen aus Drittstaatsquellen)	3
31	Kasachstan	2006/69	21, Andere Einkünfte	Empfängerstaat	1
32	Kirgistan	2003/89	21, Andere Einkünfte	Empfängerstaat	1
33	Korea (Süd)	2002/68	21, Andere Einkünfte	Empfängerstaat	1
34	Kroatien	2001/119	21, Andere Einkünfte	Empfängerstaat	1
35	Kuba	2006/149	22, Andere Einkünfte	Empfänger oder keiner	5
36	Kuwait	2004/30	21, Andere Einkünfte	Empfängerstaat	1
37	Lettland	2007/76	22, Andere Einkünfte	Empfängerstaat	1
38	Liechtenstein	1971/24	21, Nicht ausdrücklich erw.E.	Empfängerstaat	1
39	Litauen	2005/209	22, Andere Einkünfte	Empfängerstaat	1
40	Luxemburg	1993/835	Keine Auffangklausel	DB; unilaterale Maßnahmen	4
41	Malaysia	1990/664	21, Andere Einkünfte	Empfänger- und Zahlerstaat (ausgenommen aus Drittstaatsquellen)	3
42	Malta	1979/294	21, Nicht ausdrücklich erw.E.	Empfängerstaat	1
43	Marokko	2006/168	22, Andere Einkünfte	Empfängerstaat	1
44	Mazedonien	2008/9	20, Andere Einkünfte	Empfänger oder keiner	5
45	Mexiko	2004/142	20, Andere Einkünfte	Empfänger- und Zahlerstaat (ausgenommen aus Drittstaatsquellen)	3
46	Moldau	2004/160	20, Andere Einkünfte	Empfängerstaat	1
47	Mongolei	2004/92	22, Andere Einkünfte	Empfänger oder keiner	5
48	Nepal	2002/26	21, Andere Einkünfte	Empfänger oder keiner	5
49	Neuseeland	2007/127	20, Andere Einkünfte	Empfänger oder keiner	5
50	Niederlande	2003/14	22, Nicht ausdrücklich erw.E.	Empfängerstaat	1
51	Norwegen*	2006/181	22, Andere Einkünfte	Empfängerstaat	1
52	Pakistan	2007/49	23, Andere Einkünfte	Empfänger- und Zahlerstaat (ausgenommen aus Drittstaatsquellen)	3
53	Philippinen	1982/107	22, Andere Einkünfte	Empfängerstaat	1
54	Polen	2008/161	22, Andere Einkünfte	Empfängerstaat	1
56	Portugal	1972/85	21, Nicht ausdrücklich erw.E.	Empfängerstaat	1
57	Rumänien	2006/29	22, Andere Einkünfte	Empfänger oder keiner	5
58	Russland	2003/10	21, Andere Einkünfte	Empfängerstaat	1
59	San Marino*	2005/208	21, Andere Einkünfte	Empfänger oder keiner	5
60	Saudi Arabien	2007/62	22, Andere Einkünfte	Empfänger- und Zahlerstaat (ausgenommen aus Drittstaatsquellen)	3
61	Schweden	2008/46	Keine Auffangklausel	DB; unilaterale Maßnahmen	4
62	Schweiz	2007/22	21, Andere Einkünfte	Empfängerstaat	1

63	Singapur*	2002/248	21, Andere Einkünfte	Empfänger- und Zahlerstaat (ausgenommen aus Drittstaatsquellen)	2
64	Slowakei	1994/1046	21, Andere Einkünfte	Empfängerstaat	1
65	Slowenien	2007/126	22, Andere Einkünfte	Empfängerstaat	1
66	Spanien	1995/709	22, Andere Einkünfte	Empfängerstaat	1
67	Südafrika	1997/40	21, Andere Einkünfte	Empfängerstaat	1
68	Tadschikistan	1982/411	12, Andere Einkünfte	Empfängerstaat	1
69	Thailand	1986/263	22, Andere Einkünfte	Empfänger- und Zahlerstaat (ausgenommen aus Drittstaatsquellen)	3
70	Tschechien	2007/39	20, Andere Einkünfte	Empfängerstaat	1
71	Tunesien	1978/516	21, Nicht ausdrücklich erw.E.	Empfängerstaat	1
72	Türkei	2009/96	21, Nicht ausdrücklich erw.E.	Quellenstaat	2
73	Turkmenistan	1982/411	12, Andere Einkünfte	Empfängerstaat	1
74	UdSSR	1982/411	12, Andere Einkünfte	Empfängerstaat	1
75	Ukraine	1999/113	21, Andere Einkünfte	Empfängerstaat	1
76	Ungarn	1976/52	20, nicht ausdrücklich erw.E	Empfängerstaat	1
77	USA	1998/6	18 Abs 3, Abs 4, Ruhegehälter	Quellenstaat (E)/ kein Staat (K)	6
78	Usbekistan	2001/50	21, Andere Einkünfte	Empfängerstaat	1
79	Venezuela	2007/33	22, Andere Einkünfte	Empfänger- und Zahlerstaat (ausgenommen aus Drittstaatsquellen)	3
80	VAE	2004/88	22, Andere Einkünfte	Empfängerstaat	1
81	Vietnam (ab 2011)	2009/135	21, Andere Einkünfte	Empfänger oder keiner	5
82	Weissrussland	2002/69	21, Andere Einkünfte	Empfängerstaat	1
83	Zypern	1990/709	21, Andere Einkünfte	Empfängerstaat	1

3.6.4 Erläuterungen

3.6.4.1 Vorbemerkung

In den nachfolgenden Unterkapiteln werden zur besseren Übersichtlichkeit sechs Gruppen gebildet (siehe in der Tabelle oben), für die im Wesentlichen die gleichen Rechtsfolgen bei Anwendung eines DBA auf Unterhaltsleistungen eintreten. Dies gilt für alle Gruppen mit Ausnahme der Gruppe sechs, da in dieser Gruppe drei DBA mit speziellen Sonderregelungen, die aber inhaltlich sehr unterschiedlich sind, zusammengefasst wurden.

Aufgrund der im österreichischen DBA-Netz übereinstimmenden Praxis zu Unterhaltsleistungen an Studenten im Sinne des Art 20 OECD-MA – mit Ausnahme des oben erwähnten DBA UdSSR – unterbleibt eine nähere Darstellung dieser. Wie oben in Kapitel 3.3.2.4 erwähnt, geht die Regelung des Art 20 OECD-MA bzw eine an anderer Stelle eines österreichischen DBA enthaltene, aber dem Musterabkommen inhaltlich

nachgebildete Vorschrift bezüglich Unterhaltszahlungen an Studenten, den in der obigen Tabelle zusammengefassten anderen Unterhaltsleistungen vor. Im Speziellen betrifft dies Unterhaltsleistungen an Kinder, die sich zum Zwecke des Studiums im jeweils anderen Staat (Ausbildungsstaat) aufhalten.

3.6.4.2 Gruppe 1: Übereinstimmung mit dem OECD-Musterabkommen

3.6.4.2.1 Gruppe 1 im Überblick

Mehr als die Hälfte der österreichischen DBA[486] enthalten eine dem OECD-Musterabkommen nachgebildete Vorschrift des Art 21, „andere Einkünfte". In vielen Fällen ist diese, entsprechend dem OECD-Musterabkommen, in Art 21 vorzufinden, teilweise an anderer Stelle oder unter anderer Bezeichnung wie etwa „nicht ausdrücklich erwähnte Einkünfte", die auf das ältere OECD-MA aus 1963 zurückgeht.[487]

Unterhaltsleistungen sind grundsätzlich bei Anwendung eines DBA dieser Gruppe unter die Auffangnorm zu subsumieren, da es in diesen keine Spezialregelung für Unterhaltsleistungen gibt.[488] Mit anderen Worten findet sich in den jeweiligen DBA-rechtlichen Einkunftsarten (Art 6 bis 20 OECD-MA[489]) keine generelle Bestimmung, unter die Unterhaltsleistungen subsumiert werden könnten.[490]

Das Besteuerungsrecht wird in vielen Fällen ausschließlich („nur") dem Ansässigkeitsstaat des Empfängers der Einkünfte zugewiesen; in den meisten[491] DBA dieser Gruppe ist in wörtlicher Anlehnung an das OECD-MA ausdrücklich erwähnt, dass dies „ohne Rücksicht auf die (ihre) Herkunft" gilt. Andere DBA, und zwar die DBA mit Belgien, Großbritannien, Irland, Israel, Liechtenstein, Niederlande, Portugal, Schweiz, Spanien, Tunesien und Ungarn enthalten diesen ausdrücklichen Hinweis nicht. Bei jenen Texten, die diesen Hinweis nicht beinhalten, ist die Schlussfolgerung zu ziehen, dass das Besteuerungsrecht für Unterhaltsleistungen aus Drittstaaten nur nach Maßgabe der DBA der Vertragsstaaten mit dem Drittstaat ausgeübt werden kann.[492] Hat

---

[486] Konkret derzeit 48 DBA.
[487] DBA Belgien, Großbritannien, Israel, Liechtenstein, Malta, Niederlande, Portugal, Tunesien, Ungarn.
[488] Vgl zur Subsidiarität der Auffangnorm oben Kap 3.3.3.3.
[489] Die Nummerierung weicht in den einzelnen DBA teilweise ab.
[490] Vgl zur Abgrenzung von den Art 18 und 19 MA und anderen oben Kapitel 3.3.3.3.
[491] DBA mit Albanien, Algerien, Argentinien, Armenien, Aserbaidschan, Bulgarien, Dänemark, Estland, Finnland, Frankreich, Griechenland, Italien („woher sie auch stammen"), Kasachstan, Kirgistan, Korea, Kroatien, Kuwait, Lettland, Litauen, Marokko, Moldau, Norwegen, Philippinen, Polen, Russland, Slowakei, Slowenien, Südafrika, Tadschikistan, Tschechien, Turkmenistan, Ukraine, Usbekistan, VAE, Weissrussland, Zypern.
[492] Vgl *Lehner* in *Vogel/Lehner,* DBA[5] Art 21 Rz 19.

der Ansässigkeitsstaat des Unterhaltsempfängers ein DBA mit dem Drittstaat abgeschlossen, so gilt dieses dann, wenn es eine für den Steuerpflichtigen günstigere Rechtsfolge vorsieht.[493]

Im Anwendungsbereich jener DBA, die in der Formulierung die Herkunft der Einkünfte ausdrücklich für unerheblich erachten, hat das Besteuerungsrecht der Ansässigkeitsstaat des Empfängers, und zwar unabhängig davon, ob der Unterhaltsleistende im anderen DBA-Vertragsstaat oder einem Drittstaat ansässig ist.

3.6.4.2.2 Anwendung Fallprüfungsschema auf Gruppe 1

(i) Unter welche abkommensrechtliche Verteilungsnorm ist Unterhalt zu subsumieren?

Auffangnorm „andere Einkünfte" oder „nicht ausdrücklich erwähnte Einkünfte"

(ii) Welcher Staat (Ansässigkeits- oder Quellenstaat) hat das Besteuerungsrecht für die Unterhaltszahlungen?

Ansässigkeitsstaat des Unterhaltsempfängers

(iii) Gibt es Abweichungen für Drittstaatseinkünfte?

Ja, in jenen DBA, die den Hinweis „ohne Rücksicht auf ihre Herkunft" oder „woher sie auch stammen" nicht enthalten; dieser Hinweis fehlt in den DBA Belgien, Großbritannien, Irland, Israel, Liechtenstein, Niederlande, Portugal, Schweiz, Spanien, Tunesien und Ungarn. Hat Österreich als Ansässigkeitsstaat ein eigenes Abkommen mit dem Drittstaat abgeschlossen, ist stets die für den Steuerpflichtigen günstigere Norm anzuwenden.

(iv) Folgt die Verteilungsnorm einem Korrespondenzprinzip? Gibt es eine Subject-to-tax-Klausel?

Nein, es gilt weder das Korrespondenzprinzip noch gibt es eine Subject-to-tax-Klausel.

(v) Kann eine doppelte Nichtbesteuerung von Unterhaltseinkünften vermieden werden?

Nein, wenn der Ansässigkeitsstaat des Unterhaltsempfängers diese nach nationalem Recht nicht besteuert, der Ansässigkeitsstaat des

[493] Vgl *Lehner* in *Vogel/Lehner,* DBA[5] Art 21 Rz 19; *Wassermeyer* in *W/L/S*, DBA[2], MA Art 21 Tz 54 mit Beispiel.

Unterhaltsleistenden zwar nach nationalem Recht besteuern würde, aber nunmehr durch Art 21 an der Besteuerung gehindert ist.

3.6.4.3 Gruppe 2: Vorrang der Besteuerung im Quellenstaat

3.6.4.3.1 Gruppe 2 im Überblick

Zwei österreichische DBA, jene mit Brasilien und der Türkei, sehen zwar keine speziellen Regelungen für Unterhaltsleistungen vor. Beide DBA enthalten auch eine Auffangnorm iSd Art 21 OECD-MA („andere Einkünfte"); abweichend zu Art 21 OECD-MA sehen jedoch beide DBA ein vorrangiges Besteuerungsrecht des Quellenstaates für „andere Einkünfte" vor.

Nach dem DBA Brasilien sind Unterhaltsleistungen unter Art 21 zu subsumieren, der jedoch abweichend vom OECD-MA die Klausel enthält, dass das ausschließliche Besteuerungsrecht dem Ansässigkeitsstaat des Zahlers zugewiesen wird. Brasilien kann daher nach diesem DBA eine (Quellen-)Steuer auf Unterhaltsleistungen einer in Brasilien ansässigen Person erheben, die an einen in Österreich ansässigen Unterhaltsempfänger gezahlt werden.[494] Mangels Steuerpflicht des Unterhalts beim Empfänger in Österreich gemäß § 29 Z 1 EStG ist eine allfällige brasilianische (Quellen-)Steuer in Österreich nicht anrechenbar. Bei Unterhaltszahlungen von Österreich nach Brasilien entsteht eine doppelte Nichtbesteuerung, da Österreich keine Quellensteuer auf die Unterhaltszahlungen einhebt und Brasilien durch Art 21 an der Ausübung seines Besteuerungsrechts gehindert ist.

Das DBA Türkei enthält ebenfalls eine vom OECD-MA abweichende Auffangregelung in Art 21, „andere Einkünfte": Nach Abs 1 dürfen Einkünfte, die ihre Quelle in einem Vertragsstaat haben, in diesem Staat besteuert werden. Auch hier hat folglich der Quellenstaat das Besteuerungsrecht für Unterhaltszahlungen, sodass bei Zahlungen aus der Türkei nach Österreich die Türkei eine (Quellen-)Steuer erheben könnte.

Abweichend von Abs 1 bestimmt Abs 2 des Art 21 DBA Türkei, dass Einkünfte, die aus Quellen außerhalb der beiden Vertragsstaaten stammen (Drittstaat), nur in dem Staat besteuert werden dürfen, in dem der Empfänger der Einkünfte ansässig ist. In diesen Fällen kommt daher dem Ansässigkeitsstaat des Unterhaltsempfängers das alleinige Besteuerungsrecht zu.

[494] Vgl EAS des BMF Nr. 43 vom 18.11.1991, wonach der 25%ige brasilianische Quellensteuerabzug daher zu Recht erhoben wird.

3.6.4.3.2 Anwendung Fallprüfungsschema auf Gruppe 2

(i) Unter welche abkommensrechtliche Verteilungsnorm ist Unterhalt zu subsumieren?

Auffangnorm „andere Einkünfte“

(ii) Welcher Staat (Ansässigkeits- oder Quellenstaat) hat das Besteuerungsrecht für die Unterhaltszahlungen?

Ansässigkeitsstaat des Unterhaltszahlers (Quellenstaat)

(iii) Gibt es Abweichungen für Drittstaatseinkünfte?

Nach dem DBA Brasilien dürfen auch Drittstaatseinkünfte im Ansässigkeitsstaat des Unterhaltszahlers besteuert werden. Anders nach dem DBA Türkei, das in Art 21 Abs 2 vorsieht, dass bei Drittstaatseinkünften nur der Ansässigkeitsstaat des Empfängers der Unterhaltsleistungen das Besteuerungsrecht hat.

(iv) Folgt die Verteilungsnorm einem Korrespondenzprinzip? Gibt es eine Subject-to-tax-Klausel?

Nein, es gilt weder das Korrespondenzprinzip noch gibt es eine Subject-to-tax-Klausel.

(v) Kann eine doppelte Nichtbesteuerung von Unterhaltseinkünften vermieden werden?

Nein, wenn der Ansässigkeitsstaat des Unterhaltszahlers diese nach nationalem Recht nicht besteuert, der Ansässigkeitsstaat des Unterhaltsempfängers zwar nach nationalem Recht besteuern würde, aber nunmehr durch Art 21 an der Besteuerung gehindert ist.

3.6.4.4 Gruppe 3: Anlehnung an das UN-Musterabkommen

3.6.4.4.1 Gruppe 3 im Überblick

Einige österreichische DBA haben in der Auffangnorm „andere Einkünfte“ materiell Art 21 des UN-Musterabkommens umgesetzt, darunter die DBA mit China, Indien, Kanada und Thailand. Diese DBA enthalten zwar die Art 21 OECD-Musterabkommen entsprechende Grundregel, dass „andere Einkünfte“ im Ansässigkeitsstaat des Empfängers besteuert werden dürfen. Allerdings wird dem Quellenstaat in Abs 3 des Art 21 ein der Höhe nach nicht begrenztes Quellenbesteuerungsrecht eingeräumt, wenn die Unterhaltsleistungen aus dem Quellenstaat – dh keinem Drittstaat – stammen.

Bezieht daher eine in Österreich ansässige Person Unterhaltszahlungen aus einem Staat, mit dem ein dem UN-Musterabkommen inhaltlich nachgebildeter Art 21 vereinbart wurde, dürfte Österreich diese Einkünfte besteuern; allerdings bleiben diese Einkünfte in Österreich nach § 29 Z 1 EStG steuerfrei. Daher kann eine allenfalls vom Staat des Zahlers eingehobene (Quellen-)Steuer in Österreich mangels Steuerpflicht der Einkünfte nicht angerechnet werden.

3.6.4.4.2 Anwendung Fallprüfungsschema auf Gruppe 3

(i) Unter welche abkommensrechtliche Verteilungsnorm ist Unterhalt zu subsumieren?

Auffangnorm „andere Einkünfte“ oder „nicht ausdrücklich erwähnte Einkünfte“

(ii) Welcher Staat (Ansässigkeits- oder Quellenstaat) hat das Besteuerungsrecht für die Unterhaltszahlungen?

Ansässigkeitsstaat des Unterhaltsempfängers; der Quellenstaat hat ein (der Höhe nach nicht begrenztes) Quellenbesteuerungsrecht

(iii) Gibt es Abweichungen für Drittstaatseinkünfte?

Die Grundregel (Besteuerungsrecht im Staat des Unterhaltsempfängers) gilt auch für Drittstaatseinkünfte. Das Quellenbesteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaats des Unterhaltszahlers gilt nur für Einkünfte, die „aus dem anderen Vertragsstaat stammen“. Bei Einkünften aus Quellen in einem Drittstaat bleibt dem Ansässigkeitsstaat des Unterhaltszahlers daher kein Quellenbesteuerungsrecht.

(iv) Folgt die Verteilungsnorm einem Korrespondenzprinzip? Gibt es eine Subject-to-tax-Klausel?

Nein, es gilt weder das Korrespondenzprinzip noch gibt es eine Subject-to-tax-Klausel.

(v) Kann eine doppelte Nichtbesteuerung von Unterhaltseinkünften vermieden werden?

Nein, da eine doppelte Nichtbesteuerung dann entsteht, wenn der Ansässigkeitsstaat des Unterhaltsempfängers diese Einkünfte nicht besteuert und auch der Quellenstaat keine Steuer einbehält.

3.6.4.5 Gruppe 4: Keine Regelung mangels Auffangklausel

3.6.4.5.1 Gruppe 4 im Überblick

Nur drei der von Österreich abgeschlossenen und derzeit geltenden Doppelbesteuerungsabkommen, und zwar jenes mit Japan, jenes mit Luxemburg und jenes mit Schweden, kennen keine allgemeine Auffangklausel für „andere Einkünfte", vergleichbar dem Art 21 OECD- oder UN-MA.

Da für Unterhaltsleistungen auch keine spezielle Verteilungsnorm greift, bleibt auch nach dem jeweiligen DBA eine Besteuerung von Unterhaltseinkünften im Ansässigkeitsstaat des Empfängers und des Zahlers bestehen. Eine allenfalls auftretende Doppelbesteuerung könnte durch unilaterale Maßnahmen beseitigt werden. In Österreich stellt die Rechtsgrundlage dafür § 48 BAO dar, der es Abgabepflichtigen, die der Abgabenhoheit mehrerer Staaten unterliegen, ermöglicht, auf Antrag beim BMF eine Steuerentlastung herbeizuführen. Beseitigt werden kann durch § 48 BAO nur eine tatsächlich erfolgte Doppelbesteuerung, dh wenn ein und dieselbe Person von zwei oder mehreren Staaten auf Grund desselben steuerlichen Tatbestandes zu gleichen oder gleichartigen Steuern herangezogen wird.[495] Da Unterhaltsleistungen in Österreich nicht steuerpflichtig sind, kann jedoch im Verhältnis der Länder der Gruppe 4 zu Österreich derzeit keine Doppelbesteuerung auftreten.

3.6.4.5.2 Anwendung Fallprüfungsschema auf Gruppe 4

(i) Unter welche abkommensrechtliche Verteilungsnorm ist Unterhalt zu subsumieren?

Keine mangels Existenz einer Auffangnorm

(ii) Welcher Staat (Ansässigkeits- oder Quellenstaat) hat das Besteuerungsrecht für die Unterhaltszahlungen?

Beide Staaten nach Maßgabe ihres innerstaatlichen Steuerrechts

(iii) Gibt es Abweichungen für Drittstaatseinkünfte?

Nein.

(iv) Folgt die Verteilungsnorm einem Korrespondenzprinzip? Gibt es eine Subject-to-tax-Klausel?

Nein, es gilt mangels anwendbarer Verteilungsnorm weder das Korrespondenzprinzip noch gibt es eine Subject-to-tax-Klausel.

[495] Vgl *Ritz*, BAO[4], § 48 Tz 4 mwN.

(v) Kann eine doppelte Nichtbesteuerung von Unterhaltseinkünften vermieden werden?

Nein, da eine doppelte Nichtbesteuerung nur dann vorliegt, wenn der Ansässigkeitsstaat des Unterhaltsempfängers diese Einkünfte nicht besteuert und auch der Quellenstaat keine Steuer einbehält.

3.6.4.6 Gruppe 5: Durchsetzung der österreichischen DBA-Praxis

3.6.4.6.1 Gruppe 5 im Überblick

Die österreichische DBA-Praxis zielt auf die Vereinbarung einer Sonderregelung für Versorgungsrechtsansprüche ab. Konkret enthält die österreichische Textvorlage („österreichisches Musterabkommen") für DBA-Verhandlungen folgenden Absatz 3 zu Artikel 21:

„Einkünfte auf Grund gesetzlicher Versorgungsrechtsansprüche, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus dem anderen Vertragsstaat bezieht, dürfen im erstgenannten Staat nicht besteuert werden, wenn sie nach dem Recht des anderen Vertragsstaats von der Besteuerung ausgenommen wären."[496]

Der Wortsinn von „Versorgungsrechtsansprüchen" legt es nahe, unter diesen Begriff auch Unterhaltsleistungen zu subsumieren. Primär ist der Begriff nach den allgemeinen Regeln aus dem Abkommensrecht selbst auszulegen. Die meisten Abkommen, in denen Österreich diese Klausel vereinbart hat, verweisen zudem zur Auslegung auf das OECD- und UN-Musterabkommen und deren Kommentare.[497] Ein Blick auf diese Quellen zeigt aber, dass diesen der Begriff „Versorgungsrechtsanspruch" fremd ist. In einigen österreichischen DBA, die die zitierte Klausel enthalten, findet sich allerdings eine Definition in einem Verständigungsprotokoll zum DBA. Exemplarisch findet sich im Verständnisprotokoll zum DBA Barbados zu Art 22 folgender Satz:

„Der Ausdruck 'gesetzliche Versorgungsrechtsansprüche' umfasst in jedem Fall Unterhaltszahlungen und Kriegspensionen. Der Ausdruck umfasst darüber hinaus Vergütungen für einen Schaden, der als Folge von Straftaten, Impfungen oder ähnlichen Gründen entstanden ist".

[496] *Jirousek,* Neues Doppelbesteuerungsabkommen Österreich-Rumänien, SWI 2006, 106.
[497] So etwa die DBA mit Armenien und Aserbaidschan.

In Verständigungsvereinbarungen zu anderen Abkommen, wie etwa jenem mit Georgien,[498] werden Versorgungsrechtsansprüche nicht näher definiert, es findet sich aber der Hinweis, dass dazu „*auch Vergütungen für einen Schaden, der als Folge von Straftaten, Impfungen oder ähnlichen Gründen entstanden ist*“, zählen. Im Umkehrschluss liegt die Folgerung nahe, dass Unterhaltszahlungen in jedem Fall erfasst sein sollten, da die Vertragspartner hier (arg „*auch*“) nur zusätzliche Bereiche abdecken wollten, nämlich spezielle Schadenersatzansprüche, die aus dem Wortsinn des „Versorgungsrechtsanspruchs“ nicht so deutlich hervorgehen wie ein Unterhaltsanspruch.

Manche österreichische Abkommen, in denen sich eine Klausel zum Besteuerungsrecht von „Versorgungsansprüchen“ findet,[499] definieren diesen Begriff allerdings nicht. Für die Auslegung könnte man allerdings mit *Vogel*[500] durchaus auf Parallelabkommen Bezug nehmen, da gerade die Tatsache, dass das österreichische Musterabkommen „Versorgungsrechtsansprüche“ speziell regelt, für eine besondere Kontinuität unter den österreichischen DBA sorgen möchte. Dieser Kontinuität würde es zuwiderlaufen, würde man „Versorgungsrechtsansprüche“ in jedem DBA anders definieren; allerdings kann es zweckentsprechend sein, über den engeren Wortsinn des „Versorgungsanspruchs“ hinaus auch ähnliche Zahlungen wie etwa Schadenersatzansprüche ausdrücklich in einer Protokollaussage darunter zu subsumieren. In den englischen Vertragstexten der österreichischen DBA wird der Begriff des „Versorgungsrechtsanspruch“ mit „legal claim to maintenance“ übersetzt. Damit ist nach Englischwörterbüchern[501] gerade nichts anderes gemeint als ein Rechtsanspruch auf Unterhalt.

Vor diesem Hintergrund kann der Begriff des „Versorgungsrechtsanspruchs“ mit guten Gründen aus dem Abkommensrecht selbst so ausgelegt werden, dass er jedenfalls auch Unterhaltszahlungen an (ehemalige) Ehepartner und an Kinder erfasst. Ein Rückgriff auf das nationale Begriffsverständnis im Recht des Anwendestaates ist daher nicht erforderlich.

[498] Ähnlich Verständigungsprotokolle zum DBA Neuseeland, Zu Art 20 Abs 2; zum DBA Rumänien, Zu Art 22 Abs 3; zum DBA San Marino, Zu Art 21 Abs 3; zum DBA Vietnam, Zu Art 20 Abs 3.
[499] So etwa die DBA mit Mazedonien, der Mongolei und Nepal.
[500] Vgl *Vogel* in *Vogel/Lehner*, DBA[5], Einl. Tz 141.
[501] So etwa im Onlinewörterbuch http://dict.leo.org.

Ein solcher Rückgriff auf nationales Recht würde aber ohnehin auch nur beschränkt weiter helfen. Dem österreichischen Steuerrecht und Zivilrecht ist nämlich der Begriff des „Versorgungsrechtsanspruchs“ nahezu unbekannt.[502] Nach allgemeinem Sprachgebrauch laut deutschem Duden[503] wird unter „Versorgung“ das „Sorgen für den [Lebens]unterhalt“ verstanden. Hat daher jemand einen Rechtsanspruch auf Versorgung, spricht wenig dagegen, darunter auch einen nach bürgerlich-rechtlichen Bestimmungen zustehenden Unterhalt zu verstehen. Nichts desto weniger könnte der Versorgungsanspruch auch weitere Sachverhalte abdecken, beispielsweise den Versorgungsanspruch des überlebenden Ehegatten mit der Pension des verwitweten Ehepartners gegenüber dem Pensionsträger.[504]

Im Ergebnis harmoniert die Interpretation des „Versorgungsrechtsanspruchs“ aus dem Abkommensrecht selbst daher auch mit jener nach allgemeinem Begriffsverständnis im österreichischen Recht und dürften Unterhaltszahlungen an (ehemalige) Ehepartner und Kinder, die aufgrund zivilrechtlicher Ansprüche zustehen, vor diesem Hintergrund von Art 21 Abs 3 des österreichischen Musterabkommens auf jeden Fall erfasst sein. Für freiwillige Unterhaltszahlungen, die das Ausmaß des gesetzlichen Unterhalts übersteigen, ist dies mE nach dem Wortlaut des „gesetzlichen Versorgungsrechtsanspruchs“ fraglich.

Die Rechtsfolge des Art 21 Abs 3 des österreichischen Musterabkommens ist Folgende: Stellt der Quellenstaat Unterhaltszahlungen nach innerstaatlichem Recht beim Empfänger von der Steuer frei, dürfen diese auch im Ansässigkeitsstaat nicht besteuert werden. Da Unterhalt von in Österreich ansässigen Unterhaltsempfängern steuerfrei vereinnahmt werden kann, ist es daher auch dem DBA-Partnerstaat Österreichs, in dem der Unterhaltsleistende ansässig ist, untersagt, eine Quellensteuer auf die Unterhaltszahlungen einzuheben. Da die Bestimmung die Steuerfreiheit im Empfängerstaat von der gleichgelagerten steuerfreien Behandlung von Unterhaltszahlungen im Quellenstaat abhängig macht, handelt es sich um eine Spielart einer „subject-to-tax“-Klausel, genauer eine „not-subject-to-tax“-Klausel.

[502] *Stabentheiner* in *Rummel*, EheG[3] § 73 verwendet den Begriff des Versorgungsanspruchs im Sinne von Unterhaltsanspruch.
[503] http://www.duden.de/suchen/dudenonline/Versorgung.
[504] Das Pensionsgesetz der Beamten (PG) verwendet den „Versorgungsanspruch“ diesem Zusammenhang, vgl *Hopf/Kathrein*, Eherecht[2] § 19 PG Anm 1,2.

Bemerkenswert erscheint der Umstand, dass in der Mehrzahl der österreichischen DBA, die eine dem Art 21 Abs 3 des österreichischen Musterabkommens gleichlautende Bestimmung enthalten, insbesondere in jüngeren DBA, auf den Progressionsvorbehalt verzichtet wird.[505] Mit anderen Worten darf der Staat, in dem der Empfänger der Versorgungsrechtsansprüche ansässig ist, diese Einkünfte nicht nur nicht besteuern, sondern nicht einmal für die Bemessung der Steuer für das übrige Einkommen des Unterhaltsempfängers einbeziehen. Nach Ansicht von *Schaumburg*[506] könnte, der deutschen BFH-Judikatur folgend, auch ein nach nationalem Recht vorgesehener Progressionsvorbehalt eine solche im Abkommensrecht vorgesehene vorbehaltlose Steuerfreistellung nicht verdrängen. In Österreich gibt es aber ohnehin im nationalen Recht keine Rechtsgrundlage für einen Progressionsvorbehalt in diesen Fällen.

3.6.4.6.2 Anwendung Fallprüfungsschema auf Gruppe 5

(i) Unter welche abkommensrechtliche Verteilungsnorm ist Unterhalt zu subsumieren?

Art 21, jedoch Sonderregelung für Versorgungsrechtsansprüche, meist in eigenem Absatz 3

(ii) Welcher Staat (Ansässigkeits- oder Quellenstaat) hat das Besteuerungsrecht für die Unterhaltszahlungen?

Nach der Grundregel der Ansässigkeitsstaat des Unterhaltsempfängers; wären die Unterhaltszahlungen aber im Ansässigkeitsstaat des Zahlers steuerfrei, darf auch der Empfängerstaat die Einkünfte nicht besteuern.

(iii) Gibt es Abweichungen für Drittstaatseinkünfte?

Ja, da von Art 21 Abs 3 nur Versorgungsrechtsansprüche erfasst werden, die „aus dem anderen Vertragsstaat" bezogen werden; für Drittstaatseinkünfte kommt Art 21 Abs 1 zur Anwendung, der das ausschließliche Besteuerungsrecht dem Ansässigkeitsstaat des Empfängers zuweist.

(iv) Folgt die Verteilungsnorm einem Korrespondenzprinzip? Gibt es eine Subject-to-tax-Klausel?

[505] So in den DBA Iran, Kuba, Neuseeland, Rumänien, San Marino und Vietnam, welche alle 2004 oder später abgeschlossen wurden.
[506] *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, Tz 16.541 mwN; aA *Vogel* in *Vogel/Lehner*, DBA[5], Art 23 Tz 41.

Es gibt eine „subject-to-tax"-Klausel in der Form, dass auf die hypothetische Besteuerung eines Unterhaltsempfängers nach dem Recht des Quellenstaates abgestellt wird. Die Verteilungsnorm zielt auf eine gleichgeschaltete Behandlung der Unterhaltsempfänger ab. Die genauen Besteuerungsumstände im Quellenstaat sind daher zu erheben. Eine intersubjektive Korrespondenzregelung, die auf die Abzugsfähigkeit in einem Staat vs Steuerpflicht im anderen Staat abstellt, gibt es nicht.

(v) Kann eine doppelte Nichtbesteuerung von Unterhaltseinkünften vermieden werden?

Nein, da der Ansässigkeitsstaat des Unterhaltsempfängers nicht besteuern darf, wenn auch der Quellenstaat seine Unterhaltsempfänger (hypothetisch) nicht besteuert.

3.6.4.7 Gruppe 6: DBA mit Spezialregelung (AUS, D, USA)

3.6.4.7.1 DBA Australien

Das DBA Australien kennt eine eigene Sonderregelung für Unterhaltsleistungen, und zwar in Art 18 Abs 3, welche lautet: *„Aus einem Vertragsstaat stammende Alimente oder andere Unterhaltszahlungen, die einer im anderen Vertragsstaat ansässigen Person gezahlt werden, dürfen nur im erstgenannten Staat besteuert werden"*. Nach diesem DBA wird daher das Besteuerungsrecht ausschließlich dem Quellenstaat zugeteilt. Das Ergebnis ist damit ident zu den DBA der Gruppe 2 (Vorrang der Besteuerung im Quellenstaat) und wird für die Anwendung des Fallprüfungsschemas daher auf Kapitel 3.6.4.3.2 oben verwiesen.

Ähnlich der österreichischen Regelung sind nach australischem Steuerrecht „alimony and child support payments" beim Empfänger steuerbefreit und beim Unterhaltsleistenden steuerlich nicht abzugsfähig.[507] Nach derzeitiger Rechtslage wird das Quellenbesteuerungsrecht daher weder von Österreich noch von Australien genutzt und Kindes- und Ehegattenunterhaltsleistungen, die zwischen Österreich und Australien gezahlt werden, bleiben in beiden Staaten – in beide Richtungen – steuerfrei.

[507] Quelle: *http://www.unclefed.com/ForTaxProfs/Treaties/austtech.pdf.*

3.6.4.7.2 DBA Deutschland

a) Überblick zur Sonderregelung des Art 18 Abs 5

Das DBA Österreich/Deutschland[508] sieht in Art. 18 Abs 5 folgende Sonderregelung für Unterhaltsleistungen vor:

„Unterhaltszahlungen, einschließlich derjenigen für Kinder, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person zahlt, sind in dem anderen Staat von der Steuer befreit. Das gilt nicht, soweit die Unterhaltszahlungen im erstgenannten Staat bei der Berechnung des steuerpflichtigen Einkommens des Zahlungsverpflichteten abzugsfähig sind; Steuerfreibeträge zur Milderung der sozialen Lasten gelten nicht als Abzug im Sinne dieser Bestimmung“.

Danach wird das Besteuerungsrecht für alle[509] grenzüberschreitenden Unterhaltszahlungen zwischen Deutschland und Österreich dem Ansässigkeitsstaat des Unterhaltsempfängers zugewiesen; dieser darf aber auch nur dann besteuern, wenn die Unterhaltszahlungen im Quellenstaat abzugsfähig sind.

Entscheidend für die Besteuerungsfolgen auf DBA-rechtlicher Ebene zwischen Österreich und Deutschland ist somit die steuerliche Behandlung der Zahlung auf Ebene des Zahlungsverpflichteten im Quellenstaat. Nur im Falle der fehlenden steuerlichen Abzugsfähigkeit auf Ebene des Zahlungsverpflichteten sind die Unterhaltszahlungen im Ansässigkeitsstaat des Empfängers steuerbefreit. Ist hingegen eine steuerliche Abzugsfähigkeit auf Ebene des Zahlungsverpflichteten im Quellenstaat gegeben, bleibt für den Staat, in dem der Unterhaltsempfänger ansässig ist, die Möglichkeit zur Besteuerung der Unterhaltsleistungen unter Progressionsvorbehalt.[510] Art 18 Abs 5 stellt auch klar, dass Steuerfreibeträge zur Milderung der sozialen Lasten, wie etwa der Unterhaltsabsetzbetrag in Österreich, nicht als Abzug im Sinne dieser Bestimmung gelten und daher kein Besteuerungsrecht im Ansässigkeitsstaat des Unterhaltsempfängers begründen können.

In der Literatur wird die Meinung vertreten, dass nach Art 18 Abs 5 DBA Deutschland *nur* der Ansässigkeitsstaat des Empfängers die Unterhaltsleistungen besteuern darf (und

[508] DBA Deutschland auf dem Gebiet der Einkommensteuer und Vermögensteuer, BGBl III 2002/182, in der Folge auch DBA Ö/D

[509] Nach *Schuch/Haslinger*, in: *Wassermeyer/Lang/Schuch,* DBA Ö Art 18 Tz 27 ist die gesonderte Erwähnung von Kindern nur klarstellend zu verstehen.

[510] Für Deutschland nach Art 23 Abs 1 c. sowie für Österreich nach Art. 23 Abs 2 lit. d des DBA.

auch nur dann, wenn die Unterhaltszahlungen beim Leistenden abzugsfähig waren).[511] Damit wird scheinbar davon ausgegangen, dass ein Besteuerungsrecht des Quellenstaats keinesfalls besteht und Art 18 Abs 5 somit ein doppeltes Besteuerungsverbot – sowohl für den Quellen-, als auch für den Ansässigkeitsstaat – auferlegt. Zu dieser Rechtsfolge kann man durch Auslegung des Art 18 Abs 5 zwar kommen, aber im Wortlaut der Bestimmung ist das Wort „*nur*" nicht enthalten. Daraus kann man folgern, dass mit nach dieser Meinung Unterhaltsleistungen von Art 18 Abs 5 nicht abschließend geregelt werden und bei Nichtabzugsfähigkeit der Unterhaltsleistungen beim Zahler nach der Abkommenssystematik die Auffangnorm des Art 21 zur Anwendung kommt. Art 21 DBA Deutschland sieht für sonstige Einkünfte ein ausschließliches („*nur*") Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaats des Empfängers vor.

Es erscheint aber ebenso vertretbar, dass Art 18 Abs 5 DBA Deutschland den Bereich der Unterhaltsleistungen abschließend regelt und damit lediglich eine Aussage zum Besteuerungsrecht oder Besteuerungsverbot des Ansässigkeitsstaats des Unterhaltsempfängers trifft. Da der Quellenstaat von Art 18 Abs 5 nicht angesprochen wird, kann man argumentieren, dass sein Besteuerungsrecht an den Unterhaltsleistungen aufrecht bleiben soll und er diese besteuern darf. Denn andere Verteilungsnormen des DBA Deutschland, wie etwa Art 11, Art 12, Art 13 Abs 5 und Art 18 Abs 1, weisen das Besteuerungsrecht an den jeweiligen Einkünften „*nur*" dem Ansässigkeitsstaat des Empfängers zu und verbieten dem Quellenstaat damit, die Einkünfte zu besteuern; Art 18 Abs 5 enthält gerade das Wort „*nur*" aber nicht. Daher könnte nach Art 18 Abs 5 DBA Deutschland eine Quellensteuer bei Unterhaltsleistungen mE zu Recht erhoben werden.

Im konkreten Fall hat das Bestehen eines Quellenbesteuerungsrechts nach Art 18 Abs 5 DBA Deutschland – derzeit – keine Bedeutung, da Unterhaltsleistungen nach dem EStG in jedem Fall – für beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtige – steuerfrei sind und auch Deutschland keine beschränkte Steuerpflicht für Unterhaltsleistungen vorsieht.

Für die Anwendbarkeit von Art 18 Abs 5 müssen die Unterhaltszahlungen aus dem Ansässigkeitsstaat des Leistenden stammen und an einen im anderen Staat ansässigen Empfänger bezahlt werden. Die Bestimmung ist daher für Unterhaltszahlungen aus Drittstaaten nicht anwendbar. Zahlungen aus Drittstaaten werden von Art 21 erfasst, mit

[511] So *Schuch/Haslinger*, in: *Wassermeyer/Lang/Schuch,* DBA Ö Art 18 Tz 28.

der Folge, dass der Ansässigkeitsstaat des Unterhaltsempfängers das volle Besteuerungsrecht hat.[512]

In diesem Abschnitt war stets davon die Rede, aus welchem Staat die Unterhaltszahlungen „stammen". Dieser abkommensrechtliche Ausdruck meint jedoch nicht den Ort, an dem sich der Zahlungsvorgang abspielt, sondern im Regelfall den Ansässigkeitsstaat des Zahlenden.[513] Mit anderen Worten ist es für die Anwendbarkeit des DBA irrelevant, ob ein in Deutschland Ansässiger die Unterhaltszahlung beispielsweise via sein Schweizer Bankkonto überweist; der Quellenstaat bleibt Deutschland. Umgekehrt kann sich ein in der Schweiz ansässiger Unterhaltsleistender nicht durch eine Zahlung des Unterhalts an einen in Österreich ansässigen Empfänger von einem deutschen Bankkonto in das DBA Ö/D „einkaufen".

Darüber hinaus kann es nicht darauf ankommen, ob der Leistungsverpflichte selbst der Unterhaltszahlung nachkommt, oder er diese beispielsweise einem Dritten überbürdet hat. Mit dieser Konstellation hatte sich das BMF in EAS 2645[514] auseinanderzusetzen, konkret mit Unterhaltsleistungen aus Deutschland, die unmittelbar vom ehemaligen Arbeitgeber des geschiedenen deutschen Ehegatten (mit schuldbefreiender Wirkung für den Unterhaltsverpflichteten) nach Österreich überwiesen wurden. Das BMF hat diese Zahlungen als Unterhaltszahlungen nach Art 18 Abs 5 des DBA qualifiziert, die, unabhängig von der steuerlichen Behandlung in Deutschland, nach österreichischem innerstaatlichem Recht steuerfrei sind und nicht nach § 29 Z 1 EStG als (steuerpflichtige) wiederkehrende Bezüge besteuert werden. In der Begründung führt das BMF aus, dass nach österreichischem Recht entscheidend sei, *„ob der österreichische Empfänger der Zahlungen diese in Erfüllung eines ihm gesetzlich zustehenden Unterhaltsanspruches erhält"*. Auf den eigentlichen „Zahler" dieser Unterhaltsleistungen kommt es damit nicht an.

Überdies sei es – zutreffend die geltende Rechtslage zitierend – nach österreichischem Recht unerheblich, welche steuerliche Behandlung den Zahlungen im ausländischen Staat zuteilwerde, sprich ob sie allenfalls steuerneutral sind oder sich steuermindernd auswirken. Daher hat die Vorschrift des Art 18 Abs 5 für Österreich als Ansässigkeitsstaat des Unterhaltsempfängers keine materiellen Auswirkungen:

[512] Vgl *Schuch/Haslinger*, in: *Wassermeyer/Lang/Schuch*, DBA Ö Art 18 Tz 27.
[513] Vgl *Wassermeyer*, DBA, MA Art 20 Tz 2; ebenso *Meurer* in *Vogel/Lehner*, DBA Art 20 Tz 19 mwN.
[514] EAS 2645 vom 16.8.2005.

Österreich stellt die von dieser Bestimmung erfassten Unterhaltsleistungen immer steuerfrei.

b) Anwendung Fallprüfungsschema auf Unterhalt im DBA Deutschland

(i) Unter welche abkommensrechtliche Verteilungsnorm ist Unterhalt zu subsumieren?

Art 18 Abs 5, Sonderregelung für Unterhaltszahlungen an Ehepartner und Kinder, die im Quellenstaat steuerlich abzugsfähig sind.

(ii) Welcher Staat (Ansässigkeits- oder Quellenstaat) hat das Besteuerungsrecht für die Unterhaltszahlungen?

Der Ansässigkeitsstaat des Empfängers wie auch der Quellenstaat; Befreiung der Unterhaltszahlungen im Vertragsstaat des Empfängers (Satz 1). Ausnahme von der Befreiung nach Satz 2, wenn die Unterhaltszahlungen im Quellenstaat beim Zahler steuerlich abzugsfähig sind.

(iii) Gibt es Abweichungen für Drittstaatseinkünfte?

Ja, da Art 18 Abs 5 ist auf Unterhaltszahlungen aus Drittstaaten nicht anwendbar. Für diese ist Art 21 die einschlägige Norm.

(iv) Folgt die Verteilungsnorm einem Korrespondenzprinzip? Gibt es eine Subject-to-tax-Klausel?

Ja, Art 18 Abs 5 enthält eine Korrespondenzklausel: die Befreiung der Unterhaltszahlungen im Ansässigkeitsstaat des Empfängers gilt nur unter der Bedingung, dass sie im Quellenstaat steuerlich nicht abzugsfähig sind. Es gibt keine subject-to-tax-Klausel.

(v) Kann eine doppelte Nichtbesteuerung von Unterhaltseinkünften vermieden werden?

Ja, da die Einhebung einer Quellensteuer nach Art 18 Abs 5 gedeckt wäre. Eine doppelte Nichtbesteuerung entsteht, wenn die Unterhaltszahlungen in keinem der Staaten steuerlich abzugsfähig sind und (wie derzeit) keine Quellensteuern erhoben werden. Bei österreichischen Unterhaltszahlern kommt es nach § 20 Abs 1 EStG iVm § 22 Nr 1a dEStG in beiden Staaten zu keiner Besteuerung. Bei deutschen Unterhaltszahlern steht die steuerliche Abzugsfähigkeit nach Maßgabe des § 10 Abs 1 Nr 1 dEStG unter der Bedingung der

Einkommensteuerpflicht beim Empfänger. Da diese bei einem in Österreich ansässigen Empfänger nicht verwirklicht wird, entsteht auch bei deutschen Unterhaltszahlern eine doppelte Nichtbesteuerung von Unterhaltseinkünften.

c) Auswirkung des Art 18 Abs 5 DBA Deutschland auf Grenzgänger

Das Besteuerungsrecht für unselbständige Arbeit wird nach der Grundregel des Art 15 Abs 1 DBA Deutschland (dem OECD-MA folgend) dem Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers zugewiesen, es sei denn, die Arbeit wird im anderen Vertragsstaat ausgeübt. In diesem Fall hat der Tätigkeitsstaat das Besteuerungsrecht (Arbeitsortprinzip). Allerdings sehen die weiteren Absätze des Art 15 DBA Deutschland verschiedene Ausnahmen vom Arbeitsortprinzip vor. Im Überblick wurden diese bereits oben in Kapitel 3.2.6.4 dargestellt.

Im konkreten Zusammenhang interessiert die Ausnahmeregelung des Art 15 Abs 6 DBA Deutschland für Grenzgänger, da sich grenzüberschreitende Unterhaltszahlungen von österreichischen und deutschen Grenzgängern im Verhältnis zu anderen Steuerpflichtigen, die keine Grenzgänger sind, auf den ersten Blick unterschiedlich auswirken könnten.

Als Grenzgänger werden Personen bezeichnet, die in der Nähe einer Staatsgrenze wohnen, ihre Arbeit aber im anderen Staat ausüben und daher regelmäßig zum Zweck der Arbeitsausübung die Grenze überqueren müssen.[515] Das OECD-Musterabkommen sieht keine Sonderregelung für Grenzgänger vor, was der OECD-MK zu Art 15 in Rz 11 damit begründet, dass *„die sich aus den örtlichen Verhältnissen ergebenden Probleme zweckmäßigerweise unmittelbar von den beteiligten Staaten geregelt werden"*. Eine Formulierung oder nähere Hinweise zur Ausgestaltung einer fakultativen Grenzgängerbestimmung finden sich im OECD-MK allerdings nicht.

Grenzgänger sind nicht alle Personen, die in den Nachbarstaat zur Arbeitsausübung pendeln. Die Kriterien sind je nach DBA unterschiedlich, gemeinsam haben sie meist das Erfordernis einer täglichen Rückkehr in den Wohnsitzstaat – hier gibt es oft Toleranzregelungen – und eine geographische Nähe des Wohnorts und Arbeitsorts zur Staatsgrenze. Nach Art 15 Abs 6 DBA Deutschland bleibt ein Grenzgänger in seinem Wohnsitzstaat steuerpflichtig, wenn er an höchstens 45 Tagen im Kalenderjahr nicht an

[515] *Prokisch* in *Vogel/Lehner*, DBA[5], Art 15 Tz 129.

seine Wohnstätte zurückkehrt (aus welchen Gründen immer) und die geographische Entfernung seines Wohnorts zur Grenze und seines Arbeitsorts zur jeweils nicht mehr als 30km Luftlinie beträgt.[516]

Die Anwendung von Art 15 Abs 6 DBA Deutschland bewirkt, dass der Tätigkeitsstaat auf das Steueraufkommen aus den Arbeitseinkünften verzichtet, obwohl er die Lohnzahlungen beim Arbeitgeber im Tätigkeitsstaat zum Steuerabzug zulässt. Eine Korrespondenz zwischen Steuerpflicht und steuerlicher Abzugsfähigkeit der Arbeitseinkünfte kann im Tätigkeitsstaat daher nicht verwirklicht werden.[517]

Für einen Grenzgänger ändert sich aber – trotz dieser Eigenschaft – sein abkommensrechtlicher Ansässigkeitsstaat nicht. Zwar pendelt er für die Ausübung seiner Arbeit regelmäßig in den anderen Staat, das Besteuerungsrecht verbleibt aber beim Ausgangsstaat, sprich dem Wohnsitzstaat (Ansässigkeitsstaat) des Grenzgängers.

Vor diesem Hintergrund kann für die Behandlung von Unterhaltsleistungen von Grenzgängern auf die Ausführungen der vorangegangenen Unterkapitel a) und b) verwiesen werden. Denn bei näherer Betrachtung werden Unterhaltsleistungen von Grenzgängern ident zu Unterhaltszahlungen bei anderen Steuerpflichtigen behandelt.

d) Fallbeispiele DBA Deutschland

Fall 1: Kindesunterhalt

Ein in Österreich ansässiger Kindesvater leistet den gesetzlichen Unterhalt an sein in Deutschland ansässiges Kind.

Lösung:

Deutschland hat gem Art 18 Abs 5 1 Satz DBA Ö/D das Besteuerungsrecht an den Unterhaltseinkünften des Kindes. Dieses übt es jedoch nicht aus (§ 22 Nr. 1 dEStG). Da dem Unterhaltsleistenden in Österreich kein steuerlicher Abzug der Unterhaltsleistungen zusteht (§ 20 Abs 1 Z 1 iVm § 34 Abs 7 EStG), ist Art 18 Abs 5 DBA Ö/D jedoch nicht einschlägig. Denn der Unterhaltsabsetzbetrag nach § 34 Abs 7 EStG, der dem Kindesvater zusteht, zählt als „Steuerfreibetrag zur Minderung der sozialen Lasten“ nicht als Abzugsposten iSd Art 18 Abs 5 DBA.

[516] Vgl *Prokisch* in *Vogel/Lehner*, DBA[5] Art 15 Tz 155; BMF EAS 2190 vom 16.12.2002 ua; *Lang/Stefaner* in *Wassermeyer/Lang/Schuch*, DBA[2], Österreich Art 15 Tz 15ff mwN.
[517] Vgl zum Korrespondenzprinzip ausführlich oben Kap 3.2.6.

Folglich greift die Auffangnorm des Art 21 DBA Ö/D, wonach das ausschließliche Besteuerungsrecht dem Ansässigkeitsstaat des Unterhaltsempfängers zusteht.

Fall 2: Ehegattenunterhalt

Ein in Deutschland ansässiger geschiedener Mann leistet Unterhaltszahlungen an seine geschiedene Ehegattin, die in Österreich ansässig ist.

Lösung:

Das Besteuerungsrecht für die Unterhaltszahlungen ist nach Art 18 Abs 5 DBA Österreich (Ansässigkeitsstaat des Unterhaltsempfängers) zugewiesen. Aus Sicht des Unterhaltsleistenden wäre nach deutschem Steuerrecht ein steuerlicher Abzug der Unterhaltsleistungen durch den Mann nur möglich, wenn die Unterhaltszahlungen beim Unterhaltsempfänger steuerlich erfasst werden (Korrespondenzprinzip). Da die Unterhaltsleistungen in Österreich aber nach § 29 Z 1 EStG nicht steuerpflichtig sind, kann auch keine diesbezügliche Besteuerungsbescheinigung beigebracht werden. Dem Ehemann wird folglich der steuerliche Abzug in Deutschland als Sonderausgabe nicht gewährt.

Bei diesem Sachverhalt handelt es sich um jenen Fall, den der EuGH im Jahr 2005 in der Rechtssache *Schempp*[518] zu entscheiden hatte. Es ging dabei um die Frage, ob es dem Gemeinschaftsrecht entspricht, wenn die Unterhaltszahlungen in Deutschland deshalb nicht zum Abzug zugelassen werden, weil sie in Österreich nicht besteuert werden, mit anderen Worten um die Frage, ob das deutsche Korrespondenzprinzip in seiner grenzüberschreitenden Ausprägung steuerlich zulässig sei.[519] Der steuerliche Abzug beim Unterhaltsleistenden würde in Deutschland nämlich gewährt, wenn die geschiedene Frau (noch immer) in Deutschland ansässig wäre, selbst dann, wenn die Unterhaltsleistungen zu keiner Steuerfestsetzung bei ihr führen würden, da etwa ihr Einkommen insgesamt unter dem steuerfreien Grundfreibetrag (Existenzminimum) liegt.

Vor diesem Hintergrund hat der deutsche BFH[520] dem EuGH die Frage vorgelegt, ob das Versagen der steuerlichen Abzugsfähigkeit in Deutschland mit dem

[518] EuGH Urteil vom 12.7.2005, C-403/03, *Egon Schempp/Finanzamt München* (Vorlage des deutschen BFH), idF *Schempp*.
[519] Vgl *Kofler*, Schempp: Zulässigkeit eines grenz- und personenübergreifenden Korrespondenzprinzips bei Unterhaltszahlungen, ÖStZ 2005, 538.
[520] BFH 22.7.2003, XI R 5/02, BFHE 202, 570, BStBl 2003 II 851.

Diskriminierungsverbot nach Art 12 EG (nunmehr Art 18 AEUV) und der Freizügigkeit im Allgemeinen nach Art 18 EG (nunmehr Art 21 AEUV) vereinbar sei.

Generalanwalt *Geelhoed* erwähnte in seinen Schlussanträgen[521], dass die Nichtabzugsfähigkeit auf eine Disparität innerhalb der nicht harmonisierten Steuersysteme innerhalb der EG zurückzuführen sei. Diesen Überlegungen folgte der EuGH schließlich in seinem Urteil, indem er festhielt, dass das Versagen der Abzugsfähigkeit weder gegen Art 12 (nunmehr Art 18 AEUV) noch gegen Art 18 EG (nunmehr Art 21 AEUV) verstoße und die deutsche Regelung daher gemeinschaftskonform sei: die Versagung des Abzugs in Deutschland sei angesichts der Steuerfreiheit beim Empfänger in Österreich zulässig.[522] Das Urteil des EuGH wurde im Schrifttum keinesfalls als selbstverständlich erachtet. Nach Ansicht von *Lang*[523] hätte der EuGH die prüfungsgegenständliche deutsche Regelung auch ohne Weiteres als gemeinschaftsrechtswidrig erachten können, ohne mit seiner bisherigen Rechtsprechung in Widerspruch zu geraten.[524]

Im Ergebnis dürfte im 2. Fall Österreich nach Art 18 Abs 5 DBA Ö/D schon deshalb nicht besteuern, weil in Deutschland bei grenzüberschreitenden Unterhaltszahlungen kein steuerlicher Abzug möglich ist.

3.6.4.7.3 DBA USA

a) Kindesunterhalt nach Art 18 Abs 4 DBA USA

Das DBA Ö/USA sieht in Art 18 Abs 4 folgende Verteilungsnorm für bestimmte Kindesunterhaltsleistungen vor:[525]

„[...] Zahlungen für den Unterhalt eines minderjährigen Kindes aufgrund einer schriftlichen Trennungsvereinbarung, eines Scheidungsurteils oder eines Urteils zur Leistung von Unterhaltszahlungen an getrennt lebende Ehepartner oder Pflichtunterhaltszahlungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person leistet, sind in beiden Vertragsstaaten von der Besteuerung ausgenommen.“

---

[521] Schlussanträge GA *Geelhoed* 27.1.2004, C-403/03, „*Egon Schempp“*.
[522] Vgl *Lang*, Das EuGH-Urteil in der Rechtssache Schempp - Wächst der steuerpolitische Spielraum der Mitgliedstaaten? SWI 2005, 411ff (414), krit zu dieser Prüfung der Kohärenz durch den EuGH bereits auf der Vergleichbarkeitsebene, nicht auch auf der Rechtfertigungsebene. *Haunold/Tumpel/Widhalm*, SWI 2005, 596, heben überdies hervor, dass die Kohärenz (Ausgleich eines steuerlichen Nachteils mit einem steuerlichen Vorteil) hier nicht bei ein und derselben Person hergestellt werde.
[523] *Lang*, SWI 2005, 411ff (416); *Kofler*, ÖStZ 2005, 538 schließt sich der Kritik im Wesentlichen an.
[524] Vgl zur EuGH-Rechtssache *Schempp* im Detail unten Kapitel 4.2.2.
[525] DBA USA ESt BGBl III 1998/6, idF auch DBA Ö/USA

Diese taxativ aufgezählten Unterhaltsleistungen an minderjährige Kinder dürfen demnach weder der Ansässigkeitsstaat des Empfängers noch jener des Leistenden (Quellenstaat) besteuern. Damit wird ein gegenseitiges „Besteuerungsverbot" für Kindesunterhalt auferlegt. Das stellt eine ungewöhnliche Regelung in einem DBA dar, für die es im OECD-Musterabkommen kein vergleichbares Beispiel gibt. Diese Regelung deckt sich aber mit Art 18 Abs 5 des US-Musterabkommens, ein Umstand, der die Durchsetzung der US-Abkommenspolitik an dieser Stelle verdeutlicht.

Für Kindesunterhaltszahlungen von Österreich in die USA kommt es zu einer wirtschaftlichen doppelten Nichtbesteuerung, da diese Unterhaltsleistungen in Österreich nach § 34 Abs 7 Z 2 EStG steuerlich voll abzugsfähig sind, aber in den USA beim Empfänger nicht besteuert werden dürfen.[526]

Allerdings werden von Art 18 Abs 4 DBA USA nur jene Kindesunterhaltszahlungen erfasst, die verpflichtend *„auf Grund einer schriftlichen Trennungsvereinbarung, eines Scheidungsurteils oder eines Urteils zur Leistung von Unterhaltszahlungen an getrennt lebende Ehepartner oder Pflichtunterhaltszahlungen"* zu leisten sind. Im Umkehrschluss werden freiwillige Unterhaltszahlungen oder solche, die über eine verpflichtend festgelegte Höhe hinausgehen, nicht unter Art 18 Abs 4 DBA subsumiert. Diese können, sofern es sich um Zahlungen an Studenten oder Lehrlinge handelt, unter Art 20 fallen. In Abweichung vom OECD-Musterabkommen (vgl oben Kap 3.3.2) werden jedoch von Art 20 DBA USA nur Zahlungen erfasst, die ein Student *„zum Vollzeitstudium an einer anerkannten Bildungseinrichtung oder zur Vollzeitausbildung aufhält"*, Zahlungen an Teilzeitstudenten sind nicht inbegriffen. Im Übrigen sind die Voraussetzungen für den Einsatz der Zahlungen durch den Empfänger final formuliert und damit die gleichen wie in Art 20 OECD-MA, die Verwendung der Gelder durch den Studenten muss nämlich „für seinen Unterhalt, sein Studium oder seine Ausbildung" erfolgen.

In einer Verständigungsvereinbarung zwischen Österreich und den USA aus dem Jahr 2006[527] wird festgehalten, dass die Befreiung von Zahlungen an Studenten nicht Stipendien aus US-Quellen umfasst, die ein in Österreich ansässiger Student, der sich in den USA für Studienzwecke aufhält, oder ein Student, der unmittelbar vor seinem Studium in den USA in Österreich ansässig war, erhält. Einkünfte aus solch einem US-

[526] Vgl oben Kap 3.3.3.2.1.
[527] BMF-010221/0623-IV/4/2006.

Stipendium dürfen daher in den USA abweichend zu Art 20 besteuert werden. Sinngemäß gilt diese Vorschrift auch für den umgekehrten Fall, dass sich ein US-Student zu Studienzwecken in Österreich aufhält; in den meisten Fällen werden solche Stipendien jedoch in Österreich nach § 3Abs 1 Z 3 EStG, der eine Befreiung für Bezüge und Beihilfen aus öffentlichen Mitteln[528] vorsieht, steuerfrei vereinnahmt werden können. Nach Art 23 DBA USA darf ein in den USA mittels US-Stipendium Studierender Österreicher nicht schlechter behandelt werden als ein US-Staatsangehöriger. Abschließend wird zur Auslegung des Begriffes „Vollzeitstudium" vereinbart, dass Stipendien für Post-Graduate-Aufenthalte oder rein für Forschungszwecke nicht unter Art 20, sondern unter Art 21 („andere Einkünfte") fallen.

Im Hinblick auf Kindesunterhalt stellt sich außerdem die Frage der Behandlung von freiwilligen Unterhaltszahlungen, sofern sie nicht an Studenten oder Lehrlinge geleistet werden. Denn nach dem Wortlaut von Art 18 Abs 4 DBA Ö/USA ist diese Verteilungsnorm nur auf Unterhaltsleistungen aufgrund von Trennungsvereinbarungen (uÄ) und Pflichtunterhaltszahlungen anzuwenden. Mangels einer einschlägigen Einkunftsart liegt der Schluss nahe, dass freiwillige Unterhaltszahlungen an Kinder, für die weder Art 18 Abs 4 noch Art 20 einschlägig ist, unter die Auffangnorm des Art 21 („andere Einkünfte") zu subsumieren sind. Danach wird das Besteuerungsrecht ausschließlich (ohne Rücksicht auf ihre Herkunft) dem Ansässigkeitsstaat des Empfängers der Unterhaltseinkünfte zugewiesen. Kindesunterhalt zählt sowohl in Österreich als auch in den USA zum Kreis der steuerfreien Einkünfte, sodass keine steuerliche Belastung beim Empfänger eintritt.

b) Anwendung Fallprüfungsschema auf Art 18 Abs 4 DBA USA

(i) Unter welche abkommensrechtliche Verteilungsnorm ist Kindesunterhalt zu subsumieren?

Art 18 Abs 4, Sonderregelung für Unterhaltszahlungen an minderjährige Kinder aufgrund einer schriftlichen Trennungsvereinbarung, eines Scheidungsurteils oder eines Urteils zur Leistung von Unterhaltszahlungen an getrennt lebende Ehepartner oder Pflichtunterhaltszahlungen; Art 20 gilt für bestimmte Unterhaltsleistungen an Studenten; Art 21 für alle übrigen, insbesondere freiwilligen Unterhaltszahlungen an Kinder.

[528] Vgl EStR Rz 28ff; es werden öffentlich-rechtliche Beihilfen aus Österreich und aus EU-Institutionen umfasst.

(ii) Welcher Staat (Ansässigkeits- oder Quellenstaat) hat das Besteuerungsrecht für die Unterhaltszahlungen?

Die Verteilungsnorm des Art 18 Abs 4 enthält die Ausnahme von der Besteuerung in beiden Vertragsstaaten, sohin ein doppeltes Verbot der Besteuerung von Kindesunterhaltszahlungen sowohl für den Quellen- als auch für den Ansässigkeitsstaat. Nach Art 20 darf nur der Ausbildungsstaat besteuern, nach Art 21 nur der Ansässigkeitsstaat des Empfängers.

(iii) Gibt es Abweichungen für Drittstaatseinkünfte?

Ja, da Art 18 Abs 4 ausdrücklich nur Unterhaltszahlungen erwähnt, die von einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person geleistet werden. Für Drittstaatseinkünfte ist daher stets die Auffangnorm des Art 21 anzuwenden.

(iv) Folgt die Verteilungsnorm einem Korrespondenzprinzip? Gibt es eine Subject-to-tax-Klausel?

Die Verteilungsnorm für Kindesunterhalt sieht eine subjektbezogene Korrespondenz vor, indem der Empfänger in beiden Staaten nicht besteuert werden darf. Eine Aussage über die steuerliche Abzugsfähigkeit (intersubjektive Korrespondenz) enthält sie nicht.

(v) Kann eine doppelte Nichtbesteuerung von Unterhaltseinkünften verhindert werden?

Nein, eine doppelte Nichtbesteuerung als Rechtsfolge ist nach dem Wortlaut des Art 18 Abs 4 ausdrücklich erwünscht. Bei Kindesunterhaltszahlungen von Österreich in die USA kommt es zu einer wirtschaftlichen doppelten Nichtbesteuerung, da diese Unterhaltsleistungen in Österreich nach § 34 Abs 7 Z 2 EStG steuerlich voll abzugsfähig sind, aber in den USA beim Empfänger nicht besteuert werden dürfen.

c) Ehegattenunterhalt nach Art 18 Abs 3 DBA USA

Art. 18 Abs 3 DBA Ö/USA lautet wie folgt:

„Unterhaltszahlungen, die von einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person gezahlt werden, dürfen nur im

erstgenannten Vertragsstaat besteuert werden. Der in diesem Absatz verwendete Ausdruck „Unterhaltszahlungen" bedeutet regelmäßige Zahlungen aufgrund einer schriftlichen Trennungsvereinbarung, eines Scheidungsurteils oder eines Urteils zur Leistung von Unterhaltszahlungen an getrennt lebende Ehepartner oder von Pflichtunterhaltszahlungen".

Diese Verteilungsnorm regelt somit den Ehegattenunterhalt, sofern „*Alimonies*" betroffen sind, sprich – analog zur inneramerikanischen Rechtslage – regelmäßige Zahlungen auf Grund einer schriftlichen Trennungsvereinbarung, eines Scheidungsurteils oder eines Urteils zur Leistung von Unterhaltspartner an getrennt lebende Ehepartner.

Das Besteuerungsrecht für diese Zahlungen wird ausschließlich („*nur*") dem Ansässigkeitsstaat des Unterhaltsleistenden zugewiesen. Mit anderen Worten könnten die USA daher eine (Quellen-)Steuer auf Unterhaltszahlungen von den USA nach Österreich erheben. Diese (Quellen-)Steuer wäre in Österreich nicht anrechenbar, da eine Anrechnung von Quellensteuern die sachliche Steuerpflicht der Unterhaltseinkünfte in Österreich voraussetzt, die aber hier nicht gegeben ist.

Eine US-amerikanische Unterhaltsrente iSd Art 18 Abs 3 DBA ist demnach steuerlich abzugsfähig beim Zahler, jedoch steuerpflichtig in den USA beim Empfänger, dh die USA sind berechtigt, eine (Quellen-)Steuer auf Unterhaltszahlungen in das Ausland, hier nach Österreich zu erheben. Tatsächlich wird in den USA derzeit eine 30%ige Quellensteuer auf Unterhaltsleistungen erhoben.[529]

Umgekehrt könnte ein in den USA ansässiger Empfänger einer solchen Unterhaltsrente aus Österreich in Österreich besteuert werden; jedoch sehen in Österreich § 29 Z 1 EStG (für unbeschränkt Steuerpflichtige) sowie § 98 EStG (für beschränkt Steuerpflichtige) die Steuerfreiheit einer solchen Unterhaltsrente vor; es wird daher auch keine Quellensteuer in Österreich einbehalten.

Eine besondere Konstellation ergibt sich in dem Fall, dass der Empfänger (früherer Ehepartner) in Österreich ansässiger US-Staatsbürger ist und der Unterhalt aus den USA bezahlt wird. Nach der US-amerikanischen Auslegung des Art 18 DBA USA ergibt sich nämlich, dass die „saving clause" auf diesen Artikel anwendbar ist.[530] Mit anderen

[529] Vgl Pub 504 (2010), S 13.
[530] Art 1 Abs 4 DBA Ö/USA.

Worten wird der Empfänger als US-Staatsbürger mit der Unterhaltszahlung von den USA besteuert, da die „saving clause“ über die Ansässigkeitsbestimmung hinaus geht und US-amerikanische Staatsbürger weiterhin als steuerpflichtig behandelt, auch wenn sie ihre Ansässigkeit nach Österreich verlegt haben.[531]

Nach dem „alten“ DBA Österreichs mit den USA[532], das eine Sonderregelung für Unterhalt noch nicht kannte, wurden Unterhaltsleistungen unter die „sonstigen Einkünfte“ nach Art 21 Abs 3 („Vergütungen, die zum Ausgleich erlittener Nachteile gewährt werden“) subsumiert. Das Besteuerungsrecht war dem Wohnsitzstaat vorbehalten, was bedingte, dass die Einhebung einer Quellensteuer bei Unterhaltszahlungen von den USA nach Österreich nicht zulässig war.[533]

Analog zur Auslegung der Verteilungsnorm für Kindesunterhaltszahlungen ergibt sich auch für Ehegattenunterhalt, der nicht unter Art 18 Abs 3 fällt, somit insbesondere freiwillige Zahlungen, die Rechtsfolge, dass für diese Zahlungen die Auffangnorm des Art 21 anzuwenden ist.

d) Anwendung Fallprüfungsschema auf Art 18 Abs 3 DBA USA

(i) Unter welche abkommensrechtliche Verteilungsnorm ist Ehegattenunterhalt nach dem DBA USA zu subsumieren?

Art 18 Abs 3, Sonderregelung für Unterhaltszahlungen an Ehepartner, wenn es sich um „Alimonies“ handelt, die in S 2 als regelmäßige Zahlungen aufgrund einer schriftlichen Trennungsvereinbarung, eines Scheidungsurteils oder eines Urteils zur Leistung von Unterhaltszahlungen an getrennt lebende Ehepartner oder Pflichtunterhaltszahlungen definiert werden. Andere Ehegattenunterhaltszahlungen, wie insbesondere freiwillige Unterhaltszahlungen, werden unter Art 21 zu subsumiert.

(ii) Welcher Staat (Ansässigkeits- oder Quellenstaat) hat das Besteuerungsrecht für die Unterhaltszahlungen?

Das Besteuerungsrecht wird nach Art 18 Abs 3 ausschließlich dem Ansässigkeitsstaat des Unterhaltsleistenden, somit dem Quellenstaat,

---

[531] Quelle: http://www.irs.gov/businesses/international/article/0,,id=154278,00.html, Technical Explanation (Auslegungsrichtlinien) zu Art. 19 DBA USA-Niederlande (gleichlautend mit Art 18(3) DBA USA), 10. Absatz.

[532] DBA USA ESt BGBl 232/1957.

[533] Vgl EAS des BMF Nr. 32 vom 3. Oktober 1991 zu Unterhaltszahlungen aus den USA an die in Österreich lebende geschiedene Gattin.

zugewiesen. Befreiung der Unterhaltszahlungen im Vertragsstaat des Empfängers (S1). Ausnahme: US-Staatsbürger, die in Österreich ihren Wohnsitz haben, dürfen aufgrund der „saving clause" mit ihren Unterhaltseinkünften von den USA besteuert werden. Freiwillige Unterhaltszahlungen darf nach Art 21 nur der Ansässigkeitsstaat des Unterhaltsempfängers besteuern. Nach Art 1 Abs 4 gilt aber auch in letzterem Fall die „saving clause".

(iii) Gibt es Abweichungen für Drittstaatseinkünfte?

Ja, da Art 18 Abs 3 auf die Zahlung von einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person abstellt; bei Art 21 gibt es keine abweichende Behandlung von Drittstaatseinkünften.

(iv) Folgt die Verteilungsnorm einem Korrespondenzprinzip? Gibt es eine Subject-to-tax-Klausel?

Nein, weder noch.

(v) Kann eine doppelte Nichtbesteuerung von Unterhaltseinkünften vermieden werden?

Nach Art 18 Abs 3 nicht, da der Quellenstaat ermächtigt ist, eine Steuer von den Unterhaltszahlungen einzubehalten. Derzeit beträgt die US-Quellensteuer 30% und ist in Österreich nicht anrechenbar. Österreich als Quellenstaat behält keine Quellensteuer auf die Unterhaltszahlungen ein. Eine doppelte Nichtbesteuerung kann nur bei unter Art 21 fallenden Unterhaltszahlungen entstehen.

e) Analyse der Abkommenspolitik nach dem DBA USA

Die Aufnahme spezieller Regelungen für Unterhaltszahlungen entspricht generell der US-amerikanischen Abkommenspolitik und findet sich in zahlreichen US-amerikanischen DBA.[534] Insbesondere versuchen die USA stets, das Besteuerungsrecht für Ehegattenunterhalt abweichend von jenem für Kindesunterhalt zu regeln. [535]

[534] So neben dem DBA mit Österreich etwa auch im DBA mit den Niederlanden.

[535] Quelle: http://www.irs.gov/businesses/international/article/0,,id=154278,00.html, Technical Explanation (Auslegungsrichtlinien) zu Art. 19 DBA USA-Niederlande, 9. Absatz. „*It is standard U.S. treaty policy to provide a rule for child support payments that is the opposite of that provided for alimony*".

Die Verteilungsnorm für Ehegattenunterhalt in Art 18 Abs 3 DBA Ö/USA widerspricht allerdings dem US-Musterabkommen 2006.[536] Dieses bestimmt in Art 17 Abs 4, dass Unterhaltszahlungen allein im Ansässigkeitsstaat des Empfängers besteuert werden dürfen; auch dies allerdings nur,

(i) wenn es sich um „*Alimony*" handelt, nämlich – gleichlautend der innerstaatlichen Definition in § 71(b) IRC – Zahlungen auf Grund einer schriftlichen Trennungsvereinbarung, eines Scheidungsurteils oder eines Urteils zur Leistung von Unterhaltspartner an getrennt lebende Ehepartner;

(ii) die Eigenschaft als *„Alimony"* im Sinne der Bestimmung ist nur dann erfüllt, wenn die Zahlungen im Ansässigkeitsstaat des Empfängers auch tatsächlich einer Besteuerung unterliegen („subject-to-tax"-Klausel).

Der Quellenstaat ist aber auch bei fehlender Besteuerung im Empfängerstaat nicht berechtigt, auf solche Unterhaltszahlungen eine Quellensteuer einzuheben. Denn wenn die Einkünfte beim Empfänger nicht „subject-to-tax" sind, ist Art 17 Abs 4 US-MA nicht einschlägig und kommt Art 21 (sonstige Einkünfte) zur Anwendung. Mit Österreich haben die USA diese Musterabkommensvorschrift nicht umgesetzt. Dies mag daran liegen, dass in das US-MA erst im Jahr 2006 diese Sonderbestimmung eingefügt wurde, das DBA mit Österreich aber aus 1998 stammt.

Bei näherer Untersuchung zeigt sich auch, dass die USA mit guten Gründen kein Interesse haben könnten, diese neuere Musterabkommensvorschrift mit Österreich zu vereinbaren. Denn nach der Sonderbestimmung in Art 18 Abs 3 DBA Ö/USA sind die USA ermächtigt, eine Quellensteuer auf die dort genannten Unterhaltszahlungen zu erheben. Nach Art 17 Abs 4 ihres Musterabkommens wären sie dazu nicht berechtigt. Die „subject-to-tax"-Klausel des Art 17 Abs 4 US-MA würde im Verhältnis zu Österreich nicht zum erwünschten Ergebnis – nämlich der Möglichkeit des Quellensteuereinbehalts bei Unterhaltszahlungen von den USA nach Österreich – führen.

Dieses Beispiel der US-Abkommenspolitik und der alternativen Umsetzung im DBA Ö/USA zeigt, dass „subject-to-tax"-Klauseln oft nicht unbedingt zu einer besseren Position der Vertragsstaaten führen: ist nämlich die einschlägige Verteilungsnorm auf

[536] http://www.irs.gov/pub/irs-trty/model006.pdf (1.8.2011).

bestimmte Einkünfte, die im Ansässigkeitsstaat des Empfängers keiner tatsächlichen Besteuerung unterliegen, nicht anwendbar und kommt daher die Auffangnorm des Art 21 „andere Einkünfte“ zur Anwendung, läuft der Quellenstaat – wie hier die USA – Gefahr, auf seinen Quellensteuereinbehalt verzichten zu müssen.

Anders als Österreich stellt Deutschland bestimmte Unterhaltsleistungen ebenso wie die USA beim Empfänger steuerpflichtig und gesteht dem Leistenden den steuerlichen Abzug zu.[537] Mit Deutschland haben die USA daher eine Verteilungsnorm für Ehegattenunterhalt, die dem Art 17 Abs 4 des US-Musterabkommens entspricht, vereinbart. Nach Art 18 Abs 3 DBA Deutschland-USA[538] wird im Gegensatz zum DBA Ö/USA das Besteuerungsrecht für Ehegattenunterhalt („*alimony*“) ausschließlich dem Ansässigkeitsstaat des Empfängers zugewiesen, wenn die Unterhaltsleistungen im Staat des Leistungsverpflichteten steuerlich abzugsfähig sind. Deutschland allerdings lässt Unterhaltszahlungen grundsätzlich nur dann als steuerlich abzugsfähig zu, wenn sie an in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtige Personen geleistet werden.[539] Vor diesem Hintergrund war die Vereinbarung einer Sonderregelung in Nr. 15 Protokoll zum DBA Deutschland-USA 1989/2006 erforderlich, in der geregelt ist, dass Unterhaltszahlungen, die von in Deutschland Steuerpflichtigen an in den USA ansässige Personen gezahlt werden, in gleicher Weise zum Abzug zugelassen werden, als wenn sie an Personen in Deutschland gezahlt worden wären.[540] Für nicht abzugsfähige Unterhaltszahlungen an Ehepartner (wie etwa freiwillige Unterhaltszahlungen nach innerstaatlichem Steuerrecht der USA) und für Kindesunterhalt bestimmt Art 18 Abs 4 DBA Deutschland-USA, dass nur der Quellenstaat das Besteuerungsrecht hat, der Empfängerstaat hat diese Einkünfte freizustellen.

f) Fallbeispiele DBA USA

Fall 1: Kindesunterhalt

Ein US-Amerikaner ist verpflichtet, an seine in Österreich bei deren Mutter ansässigen Kinder Unterhalt zu leisten. Welcher Staat hat das Besteuerungsrecht für die Unterhaltsleistungen?

Nach Art 18 Abs 4 DBA USA sind regelmäßige Zahlungen für den Unterhalt eines minderjährigen Kindes auf Grund einer schriftlichen Trennungsvereinbarung, eines

[537] Vgl zu Deutschland oben Kap 2.1.
[538] IdF 1989/2006.
[539] Vgl oben Kap 2.1.
[540] *Ismer* in *Vogel/Lehner* DBA[5], Art 18 Tz 98.

Scheidungsurteils oder eines Urteils zur Leistung von Unterhaltszahlungen an getrennt lebende Ehepartner in beiden Vertragsstaaten von der Besteuerung ausgenommen. Weder die USA noch Österreich dürfen daher nach dem DBA die Kindesunterhaltszahlungen besteuern. Da beide Staaten nach derzeitiger Steuergesetzgebung Kindesunterhaltszahlungen bereits innerstaatlich freistellen, geraten beide Staaten in Anwendung des DBA in keinen Konflikt mit ihrer nationalen Regelung.

Fall 2: Ehegattenunterhalt

Ein US-Amerikaner leistet aufgrund eines Scheidungsurteils Unterhaltszahlungen an seine in Österreich ansässige Ehefrau. Welcher Staat hat das Besteuerungsrecht, und ist ein Quellensteuerabzug in den USA zulässig?

Lösung:

Die US-amerikanische Unterhaltsrente iSd Art 18 Abs 3 DBA ist steuerlich abzugsfähig beim Zahler, dem Ehemann, jedoch auch steuerpflichtig in den USA beim Empfänger, dh die USA sind berechtigt, eine Quellensteuer auf die Unterhaltszahlungen nach Österreich zu erheben. Diese beträgt 30% und kann in Österreich mangels Steuerpflicht nicht angerechnet werden.

Umgekehrt könnte ein in den USA ansässiger Empfänger einer solchen Unterhaltsrente aus Österreich in Österreich besteuert werden; jedoch sehen in Österreich § 29 Z 1 und § 98 EStG die Steuerfreiheit einer solchen Unterhaltsrente vor (keine Quellensteuer).

3.7 Zusammenfassung der Ergebnisse zu Unterhalt im DBA-Recht

3.7.1 Besteuerungsrecht, Quellensteuer und Anrechnung

Die Sonderbestimmung des Art 20 OECD-MA „Studenten“ regelt, dass der Staat, in dem sich der Student zum Zwecke seiner Ausbildung aufhält (Ausbildungsstaat), jene Unterhaltszahlungen, die der Student aus einer Quelle außerhalb dieses Staates erhält, nicht besteuern darf. Diese Einschränkung besteht unabhängig davon, ob der „Heimatstaat“ des Studenten, sprich jener Staat, in dem der Student (noch immer) ansässig ist oder bis vor seiner Abreise in den Ausbildungsstaat ansässig war, diese Zahlungen besteuert oder nicht. Diese Regelung berührt aber nicht die Besteuerung in dem Staat, aus dem die Zahlungen stammen. Sollte daher der Quellenstaat der Unterhaltszahlungen eine (Quellen-)Steuer einheben, ist diese im Ausbildungsstaat –

mangels Besteuerungsrechts – nicht anrechenbar. Österreich hat soweit ersichtlich in allen Abkommen seines DBA-Netzes eine Art 20 OECD-MA vergleichbare Bestimmung vereinbart.

Für andere Kindesunterhaltszahlungen, die nicht unter Art 20 OECD-MA subsumierbar sind, gelangt in fast allen österreichischen DBA die Art 21 OECD-MA nachgebildete Auffangnorm („andere Einkünfte“) zur Anwendung. Danach hat das Besteuerungsrecht für sämtliche Unterhaltszahlungen nur der Ansässigkeitsstaat des Empfängers. Das bedeutet, dass zugleich auch kein Besteuerungsrecht des Staates, aus dem die Zahlung geleistet wird, des Quellenstaates, besteht. Diese Auffangnorm enthält keine „subject-to-tax“-Klausel, dh die Steuerfreistellung im Quellenstaat bleibt auch dann aufrecht, wenn die Unterhaltszahlung im Ansässigkeitsstaat des Empfängers steuerfrei ist, wie dies etwa in Österreich nach § 29 Z 1 EStG der Fall ist. Die allfällige Steuerpflicht eines in Österreich ansässigen Unterhaltsempfängers nach dem innerstaatlichen Recht eines DBA-Partnerstaates Österreichs könnte daher abkommensrechtlich nicht durchgesetzt werden.

In zwei österreichischen DBA hingegen, jenen mit Brasilien und der Türkei, ist zwar grundsätzlich auch die Art 21 OECD-MA vergleichbare Auffangnorm für grenzüberschreitende Unterhaltsleistungen einschlägig; in diesen ist aber abweichend von Art 21 OECD-MA ein ausschließliches Besteuerungsrecht des Quellenstaates vorgesehen. Mangels Steuerpflicht der Unterhaltsleistungen bei einem in Österreich ansässigen Empfänger nach § 29 Z 1 EStG, kann eine allenfalls von diesen Staaten einbehaltene Quellensteuer in Österreich nicht angerechnet werden.

In anderen österreichischen DBA wurde an Stelle von Art 21 OECD-MA eine dem Art 21 UN-MA nachgebildete Vorschrift vereinbart, wonach das Besteuerungsrecht der Unterhaltszahlungen zwar ebenfalls dem Ansässigkeitsstaat des Empfängers zugewiesen wird, während aber zugleich dem Quellenstaat ausdrücklich ein Quellenbesteuerungsrecht eingeräumt wird.

Eine echte (juristische) Doppelbesteuerung könnte bei Unterhaltsleistungen im Verhältnis zu Japan, Luxemburg und Schweden entstehen, da in diesen DBA weder eine spezielle Verteilungsnorm für Unterhaltsleistungen noch eine Auffangnorm (ähnlich Art 21 OECD-MA) vereinbart wurde. Da Österreich nach geltender Rechtslage Unterhaltszahlungen weder bei unbeschränkter noch beschränkter Steuerpflicht

besteuert, entsteht aber in der Praxis derzeit auch im Verhältnis zu diesen Staaten keine juristische Doppelbesteuerung.

In einigen DBA konnte Österreich gegenüber den Vertragspartnern die österreichische Abkommenspolitik zu Unterhaltsleistungen durchsetzen. Diese besteht in der Aufnahme einer besonderen Verteilungsnorm (meist in Art 21 Abs 3) für „Versorgungsrechtsansprüche", zu denen jedenfalls gesetzliche Unterhaltsverpflichtungen zählen. Danach dürfen diese Unterhaltsleistungen im Ansässigkeitsstaat des Empfängers nicht besteuert werden, wenn auch der Quellenstaat diese nach innerstaatlichem Recht beim Empfänger steuerfrei behandeln würde.

Spezielle Verteilungsnormen für Unterhaltsleistungen finden sich in den DBA mit Australien, Deutschland und den USA.

Nach Art 18 Abs 3 DBA Australien wird das Besteuerungsrecht für „Alimente und andere Unterhaltszahlungen" nur dem Quellenstaat zur Besteuerung zugewiesen.

Das DBA Deutschland weist nach der Sonderbestimmung des Art 18 Abs 5 das Besteuerungsrecht für Unterhaltszahlungen grundsätzlich dem Ansässigkeitsstaat des Unterhaltsempfängers zu und verpflichtet diesen zur steuerfreien Behandlung der Unterhaltsleistungen; der Quellenstaat dürfte die Unterhaltszahlungen aber besteuern. Für Kindesunterhalt gilt derzeit, dass dieser stets steuerfrei bleibt, da weder Österreich noch Deutschland diesen innerstaatlich als sachlich steuerpflichtig behandeln. Bei Ehegattenunterhalt dürfen steuerlich abzugsfähige Unterhaltsleistungen beim Empfänger besteuert werden (auch eine Quellensteuer könnte zu Recht erhoben werden), steuerlich nicht abzugsfähige mE jedenfalls im Quellenstaat.

Nach dem DBA USA wird für Kindesunterhalt in Art 18 Abs 4 beiden Staaten ein wechselseitiges „Besteuerungsverbot" auferlegt, sprich weder der Ansässigkeitsstaat des Unterhaltsleistenden, also der DBA-rechtliche Quellenstaat, noch der Ansässigkeitsstaat des Empfängers dürfen besteuern. Dies korrespondiert mit der derzeitigen Rechtslage in beiden Ländern, wonach Kindesunterhalt stets steuerfrei bleibt. Anders regelt das DBA USA das Besteuerungsrecht für den Ehegattenunterhalt („*Alimonies*") in Art 18 Abs 3: demnach besteht ein Besteuerungsrecht des Staates, in dem der Unterhaltsleistende ansässig ist, also des Quellenstaates. Aufgrund der Steuerfreiheit beim Empfänger ist eine in den USA erhobene Quellensteuer in Österreich als Ansässigkeitsstaat des Empfängers nicht anrechenbar. Umgekehrt sieht aber Österreich – im Gegensatz zu den

USA – keine Quellensteuer auf grenzüberschreitende Unterhaltszahlungen vor, so dass es bei Zahlungen eines in Österreich ansässigen Unterhaltsleistenden an einen in den USA ansässigen Empfänger zu keiner Besteuerung in beiden Staaten kommt. Eine Ausnahme von dieser Regel gilt nur nach der „saving clause“, wenn es sich beim Empfänger der Zahlungen um einen US-Staatsangehörigen handelt.

3.7.2 Korrespondenzprinzip bei Unterhaltsleistungen im DBA-Recht

Zusammenfassend ist auf Grundlage der in Kapitel 3 bisher gewonnenen Erkenntnisse der Fragestellung nachzugehen, ob bei grenzüberschreitenden Unterhaltszahlungen nach den von Österreich abgeschlossenen DBA das Korrespondenzprinzip verwirklicht wird. Anders gesagt interessiert der Umstand, ob die steuerliche Nichtabzugsfähigkeit in einem Staat auch über die Grenze mit der steuerfreien Vereinnahmung von Unterhaltsleistungen im anderen Staat korrespondiert, oder umgekehrt die steuerpflichtige Behandlung mit der steuerlichen Abzugsfähigkeit kombiniert wird. Diese Fragestellungen sind eng mit der möglichen Vermeidung einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung oder doppelten Nichtbesteuerung bei grenzüberschreitenden Unterhaltsleistungen, die durch „subject-to-tax“- oder Korrespondenzklauseln entstehen oder vermieden werden könnten, verknüpft.

Für Kindesunterhalt wird nach fast allen von Österreich abgeschlossenen DBA eine korrespondierende Behandlung verwirklicht. Da dies aber letztendlich darauf beruht, dass Kindesunterhalt in den meisten Staaten beim Zahlenden steuerlich nicht abzugsfähig und beim Empfänger steuerfrei ist, ist dieses Ergebnis nicht aus dem DBA-Recht, sondern aus dem innerstaatlichen Steuerrecht der jeweiligen DBA-Vertragsstaaten abzuleiten. Eine Ausnahme stellen Kindesunterhaltszahlungen von Österreich in die USA dar, bei denen es aufgrund der steuerlichen Abzugsfähigkeit in Österreich und fehlenden Besteuerungsbefugnis der USA zu einer wirtschaftlichen doppelten Nichtbesteuerung kommt.

Ehegattenunterhalt darf nach den meisten von Österreich abgeschlossenen DBA nur im Ansässigkeitsstaat des Empfängers besteuert werden. Ob diese Zahlungen im Quellenstaat beim Zahlenden steuerlich abzugsfähig sind, wird entsprechend dem OECD-MA im Großteil der österreichischen DBA nicht zur Voraussetzung des Besteuerungsrechts des Empfängerstaats gemacht (Korrespondenzklausel). Ebenso wird die tatsächliche Besteuerung im Empfängerstaat selten zur Bedingung für das Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaats erhoben („subject-to-tax“-Klausel). Von den

untersuchten Abkommen des österreichischen DBA-Netzes vermögen daher nur zwei DBA, nämlich jenes mit Deutschland und jenes mit den USA, für Ehegattenunterhalt nähere Aufschlüsse zu geben.

Sowohl die USA als auch (in bestimmten Fällen) Deutschland folgen nach innerstaatlichem Recht, soweit Ehegattenunterhalt betroffen ist, dem Korrespondenzprinzip: Die Zahlungen sind beim Leistenden steuerlich abzugsfähig, während sie beim Empfänger steuerpflichtig sind. Nach US-amerikanischem Steuerrecht ist dies für bestimmten Ehegattenunterhalt (zB nach Scheidung) stets der Fall, während in Deutschland ein Wahlrecht – abhängig von der Steuerpflicht beim Empfänger – besteht. Das Korrespondenzprinzip in den USA und Deutschland unterscheidet sich damit vom Korrespondenzprinzip im österreichischen EStG dadurch, dass in diesen beiden Staaten die Korrespondenz umgekehrt hergestellt wird: Steuerpflicht beim Empfänger und Steuerabzug beim Leistenden.

In den DBA-Regelungen zu Unterhalt der beiden Staaten, die vom Musterabkommen abweichen, wurde versucht, die nach nationalem Recht bestehenden steuerlichen Regelungen auf die Abkommensebene gegenüber dem DBA-Partner Österreich zu verlagern:

Ehegattenunterhalt aus US-Quellen ist nach Art 18 Abs 4 DBA USA in den USA steuerpflichtig und in Österreich steuerfrei, daher ist eine Anrechnung der 30%igen US-Quellensteuern bei in Österreich ansässigen Unterhaltsempfängern nicht möglich. Der Unterhaltsleistende in den USA verliert aber damit den steuerlichen Abzugsposten durch die korrespondierende Steuerpflicht in den USA nicht. Die nach US-amerikanischem Steuerrecht bestehende innerstaatliche Rechtslage wird demnach auch im grenzüberschreitenden Fall im Verhältnis zu Österreich umgesetzt.

Ehegattenunterhalt zwischen Deutschland und Österreich darf nach Art 18 Abs 5 DBA Deutschland im Ansässigkeitsstaat des Empfängers nicht besteuert werden, solange der Unterhalt beim Empfänger nach jeweils nationalem Recht steuerlich nicht (in voller Höhe) abzugsfähig ist. In Österreich besteht ein Abzugsverbot nach § 20 Abs 1 Z 4 EStG, während Deutschland den Abzug aufgrund der mangelnden Steuerpflicht beim Empfänger versagt. Daher korrespondiert auch im Verhältnis zu Deutschland die mangelnde Abzugsfähigkeit beim Leistenden mit der fehlenden Steuerpflicht beim Empfänger.

Vergleicht man nun die steuerliche Situation des Unterhaltsleistenden und des Unterhaltsempfängers von Ehegattenunterhalt nach den Verteilungsnormen beider Abkommen, wird nach dem DBA USA ein in Österreich ansässiger Unterhaltsempfänger im Ergebnis derzeit steuerlich benachteiligt (US-Quellensteuer), während Deutschland keine Quellensteuer bei Unterhaltszahlungen nach Österreich einhebt. Im Gegenzug hat der deutsche Unterhaltsleistende den wirtschaftlichen Nachteil aus dem Versagen der steuerlichen Abzugsfähigkeit, während ein in den USA ansässiger Unterhaltsleistender den steuerlichen Abzug behält.

Im Vergleich zu rein innerstaatlichen Sachverhalten ergibt sich damit aus österreichischer Sicht für grenzüberschreitende Unterhaltszahlungen im Verhältnis zu Deutschland kein Unterschied. Im Verhältnis zu den USA besteht ein Nachteil in Form der Belastung österreichischer Unterhaltsempfänger mit US-Quellensteuer.

Mit Blick auf die interessierenden Verteilungsnormen für Unterhaltsleistungen in den weiteren DBA des österreichischen Abkommensnetzes sollen nun die eingangs in Kapitel 3.1 abstrakt beschriebenen Fälle von (a) juristischer Doppelbesteuerung, (b) wirtschaftlicher Doppelbesteuerung und (c) doppelter Nichtbesteuerung auf Grundlage der in diesem 3. Kapitel dargestellten Rechtsgrundlagen konkret untersucht werden.

Zu Fall (a), juristische Doppelbesteuerung: Staat A behandelt die Unterhaltszahlung beim im Staat B ansässigen Empfänger als (beschränkt) steuerpflichtig; Staat B unterzieht die Unterhaltszahlung beim im Staat B ansässigen Empfänger ebenfalls der (unbeschränkten) Steuerpflicht.

Der Blick auf das österreichische DBA-Netz zeigt insgesamt, dass sich Fälle effektiver (juristischer) Doppelbesteuerung von Unterhaltszahlungen bei in Österreich ansässigen Empfängern nicht ergeben können. Dies deshalb, da Österreich Unterhaltszahlungen stets beim Empfänger steuerfrei behandelt. Beispiele für eine juristische Doppelbesteuerung wie oben Fall (a), sprich eine Steuerpflicht von Unterhaltszahlungen im Quellenstaat und im Ansässigkeitsstaat, können daher im österreichischen DBA-Netz solange nicht vorkommen, als Österreich keine Steuerpflicht für Unterhaltsleistungen einführt.

Zu Fall (b), wirtschaftliche Doppelbesteuerung: Staat A hebt weder eine Steuer auf die Unterhaltszahlung beim Empfänger ein, noch ist ein steuerlicher Abzug auf Ebene des

Unterhaltszahlenden möglich. Staat B behandelt die Unterhaltsleistung beim Empfänger als steuerpflichtig.

Eine solche wirtschaftliche Doppelbesteuerung kann bei in Österreich ansässigen Unterhaltsverpflichteten entstehen, wenn die fehlende steuerliche Abzugsfähigkeit in Österreich mit der Steuerpflicht beim Empfänger in dessen Ansässigkeitsstaat kollidiert oder umgekehrt. Die USA wurden oben bereits als Beispiel identifiziert. Im Verhältnis zu in anderen Ländern ansässigen Unterhaltsempfängern[541] kann dieser Fall für Ehegattenunterhaltsleistungen zuweilen auftreten, da Österreich dem Unterhaltsleistenden keinen steuerlichen Abzug gewährt. Wenn der Staat, in dem der Unterhaltsempfänger ansässig ist, Unterhaltsleistungen als steuerpflichtiges Einkommen behandelt und besteuert und das zwischen Österreich und dem jeweiligen Staat abgeschlossene DBA entweder das ausschließliche Besteuerungsrecht an den Unterhaltsleistungen dem Empfängerstaat zuweist oder Unterhaltsleistungen nicht unter das DBA subsumierbar sind, tritt eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung wie in Fall (b) auf. Letztere Konstellation ergibt sich zB bei einem in Schweden ansässigen Unterhaltsempfänger, der aus Österreich Unterhaltsleistungen erhält, da das DBA Österreich/Schweden weder eine spezielle Verteilungsnorm für Unterhaltsleistungen noch eine Art 21 OECD-MA nachgebildete Auffangnorm kennt. Erstere Konstellation, in der eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung auftritt, kann sich etwa bei Unterhaltszahlungen an in Belgien, Frankreich, Italien, den Niederlanden, Norwegen oder Spanien ansässigen Unterhaltsempfängern ergeben: diese Staaten behandeln Unterhaltsleistungen als steuerpflichtig beim Empfänger und das jeweilige DBA (Gruppe 1, Unterhalt ist unter Art 21 „andere Einkünfte“ subsumierbar) weist das ausschließliche Besteuerungsrecht dem Ansässigkeitsstaat des Unterhaltsempfängers zu.

Zu Fall (c), doppelte Nichtbesteuerung: Nach dem DBA hat Staat B, der Ansässigkeitsstaat des Empfängers, das Besteuerungsrecht für die Unterhaltseinkünfte. Die Unterhaltszahlung ist in Staat A beim Zahlenden steuerlich nicht abzugsfähig, beim Empfänger in Staat B ist die Unterhaltszahlung steuerfrei.

Solche Fälle doppelter Nichtbesteuerung können zum einen dann entstehen, wenn beide Vertragsstaaten innerstaatlich jeweils Unterhaltsleistungen steuerfrei behandeln. Da sich in diesen Fällen die doppelte Nichtbesteuerung aus den jeweiligen innerstaatlichen

[541] Vgl oben Kap 2.3.

Vorschriften ergibt, nicht erst durch Anwendung eines DBA entsteht, ist dieses Ergebnis aus abkommensrechtlicher Sicht nicht zu beanstanden.

Für das österreichische DBA-Netz trifft dies für Kindesunterhaltszahlungen in den meisten Fällen zu. Eine Ausnahme stellt etwa Belgien dar, das Kindesunterhaltszahlungen zu 80% besteuert. Die weiteren untersuchten Länder, einschließlich der USA und Deutschlands, behandeln Kindesunterhalt – wie Österreich – beim Empfänger stets als steuerfrei.

Anders ist der Fall gelagert, dass ein Staat die Unterhaltsleistungen steuerlich abzugsfähig behandelt und der andere Vertragsstaat, in dem der Empfänger ansässig ist, die Unterhaltseinkünfte nicht besteuert, zB weil es in seinem Einkommensteuerrecht eine generelle Befreiung für solche Einkünfte gibt. Hier kommt es aufgrund der Anwendung des DBA zu einer doppelten Nichtbesteuerung, wenn die fragliche Verteilungsnorm keine „subject-to-tax"- oder Korrespondenzklausel enthält. Auch dieses Ergebnis ist aber DBA-rechtlich in Kauf zu nehmen. Praktisch kann dieser Fall etwa bei Ehegattenunterhaltsleistungen auftreten, die von einem in Belgien, Frankreich, Italien, den Niederlanden oder Spanien ansässigen Unterhaltsleistenden an einen in Österreich ansässigen Unterhaltsempfänger gezahlt werden. Die DBA zwischen Österreich und den genannten Staaten weisen das ausschließliche Besteuerungsrecht nach der Auffangnorm (Art 21) dem Ansässigkeitsstaat des Empfängers zu (hier: Österreich) und das Besteuerungsrecht oder die Abzugsfähigkeit der Unterhaltszahlungen im Quellenstaat wird nicht von der tatsächlichen Besteuerung beim Empfänger abhängig gemacht.

Zusammengefasst können die Fälle (b) und (c) bei Unterhaltsleistungen im Verhältnis zu Österreich und anderen Staaten auftreten. Eine wirtschaftliche doppelte Nichtbesteuerung (Fall c) ergibt sich zumeist aus dem innerstaatlichen Steuerrecht der beteiligten Staaten und muss in Anwendung der jeweiligen DBA gebilligt werden.

Eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung (Fall b) ist durch Anwendung von DBA nicht vermeidbar. Die DBA-rechtlichen Diskriminierungsverbote können die wirtschaftliche Doppelbesteuerung ebenfalls nicht verhindern, da Art 24 Abs 1 OECD-MA nach hM nur auf die Staatsbürgerschaft und nicht auf die Ansässigkeit abstellt.[542]

[542] Vgl im Detail oben Kap 3.2.4.

Im nächsten Kapitel 4. soll aber noch der Frage nachgegangen werden, ob allenfalls die Anwendung von Unionsrecht im Allgemeinen und der unionsrechtlichen Diskriminierungsverbote im Speziellen eine durch DBA auftretende Diskriminierung in der Besteuerung von Unterhaltsleistungen verhindern können.

4. Unterhaltsleistungen im europäischen Steuerrecht

4.1 DBA und Europäisches Recht

4.1.1 Verhältnis zwischen DBA-Recht, europäischem und nationalem Recht

Für die Vereinbarung und Anwendung von DBA zwischen den Mitgliedstaaten der Europäischen Union sind die Einflüsse des Unionsrechts (EU-Rechts) als Teilbereich des internationalen Steuerrechts zu beachten. Denn das Unionsrecht wirkt zum Einen auf die innerstaatlichen Vorschriften, zum Anderen auch auf den Inhalt der DBA bei grenzüberschreitenden Steuersachverhalten innerhalb der EU ein.[543]

Aus dem Unionsrecht ist die Befugnis der Mitgliedstaaten, untereinander DBA abzuschließen, gedeckt und lässt sich damit begründen, dass auf dem Gebiet der direkten Steuern ein Mangel an unionsrechtlicher Harmonisierung existiert.[544]

Tatsächlich haben alle Mitgliedstaaten untereinander bilaterale DBA abgeschlossen, die aber nicht alle dem OECD-MA folgen. Da aber bislang kein multilaterales unionsrechtliches DBA existiert, ist das Verhältnis zwischen DBA-Recht und Unionsrecht vorweg zu klären.

Das Unionsrecht stellt eine sekundäre Rechtsquelle des Völkerrechts dar, bei dem es sich um supranationale Normen handelt, sprich die zu ihrer Wirksamkeit – anders als DBA – nicht in allen Fällen in innerstaatliches Recht transformiert werden müssen. Dieses unmittelbar geltende („self-executing") Europarecht betrifft EG-Verordnungen und nicht fristgemäß oder ordnungsgemäß umgesetzte EG-Richtlinien; insoweit genießt das Unionsrecht Anwendungsvorrang auch gegenüber dem nationalen österreichischen Recht.[545] Daraus kann abgeleitet werden, dass das Unionsrecht auch gegenüber den DBA-Verträgen der Mitgliedsstaaten Anwendungsvorrang genießt, da es sich bei letzteren ebenfalls nach nationaler Umsetzung um einfachgesetzliches Recht handelt.

[543] Grundlegend *Lehner* in *Vogel/Lehner* DBA[5], Einl Tz 251f; 257.
[544] Früherer Art 293 EG, wonach die Mitgliedstaaten zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zugunsten ihrer Staatsbürger „soweit erforderlich" Verhandlungen einzuleiten haben; vgl weiters EuGH v 18.6.2009, C-303/07, *Aberdeen*, Rn 25; EuGH vo 8.11.2007, C-379/05, *Amurta*, Rn 17, ua.
[545] Vgl *Öhlinger/Potacs*, EU-Recht und staatliches Recht[4], 2011 84ff.

Die Normenhierarchie zwischen Unionsrecht und DBA-Recht ist daher über das innerstaatliche Recht zu lösen und kann aber nur dann zu einem Anwendungsvorrang des Unionsrechts führen, wenn der Regelungsinhalt selbst im EU-Recht enthalten ist.[546]

Aber auch fristgemäß und ordnungsgemäß umgesetzte EU-Richtlinien genießen Anwendungsvorrang gegenüber dem nationalen österreichischen Recht und dem nach Art 50 B-VG in nationales Recht transformiertem DBA-Recht. Denn die EU-Richtlinien sind für die Mitgliedstaaten hinsichtlich des zu erreichenden Ziels verbindlich und überlassen lediglich die Wahl von Form und Mitteln der Umsetzung den nationalen Gesetzgebungsorganen. Zudem wird die Erlassung von Vorschriften anderen Inhalts auf Gebieten, die von EG-Richtlinien geregelt werden, vom Unionsrecht untersagt.[547] So regelt beispielsweise die Mutter-Tochter-Richtlinie[548] die Vermeidung der Mehrfachbelastung von Gewinnen der in den EU-Staaten ansässigen Konzerne. Konkret dürfen Ausschüttungen einer EU-Tochtergesellschaft an eine EU-Muttergesellschaft bei einem Beteiligungsausmaß von mindestens 25% vom Quellenstaat keiner Abzugssteuer unterworfen werden, während der Ansässigkeitsstaat der EU-Muttergesellschaft die Dividenden steuerfrei zu stellen hat oder die ausländische Körperschaftsteuer anrechnen muss. Diese Regelung geht den innerhalb der EU bilateral abgeschlossenen DBA vor, sodass ein in einem solchen DBA vereinbarter abweichender Quellensteuereinbehalt für Dividenden nicht zulässig ist.

Im Ergebnis bildet das Unionsrecht für die Mitgliedsstaaten zudem auch insofern einen Maßstab im Bereich des Doppelbesteuerungsrechts, als sie nach der Rechtsprechung des EuGH die Besteuerung unter Wahrung des Unionsrechts ausüben müssen.[549] Vor diesem Hintergrund werden vom primären EU-Recht und insbesondere der Rechtsprechung des EuGH fortlaufend innerhalb der Union unmittelbar gültige Anforderungen an das Doppelbesteuerungsrecht entwickelt, wie etwa die Zulässigkeit und Höhe von Quellensteuern und deren Anrechnung sowie verschiedene Diskriminierungsverbote.[550]

---

[546] Vgl *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, Tz 3.39f; 16.45.
[547] Vgl *Öhlinger/Potacs*, EU-Recht und staatliches Recht[4], 2011, 69.
[548] 90/435 EWG; in Österreich mit BGBl 1994/681 in § 94a EStG umgesetzt.
[549] So EuGH v 18.6.2009, C-303/07, „*Aberdeen*", Rn 24; EuGH v 8.11.2007, C-379/05, „*Amurta*", Rn 16, ua.
[550] Ein Verbot juristischer Doppelbesteuerung innerhalb der EG bzw im Binnenmarkt lässt sich nach *Kofler/Metzler*, Kein Verbot der juristischen Doppelbesteuerung im Binnenmarkt, ÖStZ 2009, 471, nicht ableiten. Die Bindung an primäres Gemeinschaftsrecht bei DBA-Anwendung betrifft insbesondere die im AEUV geregelten Grundfreiheiten sowie das allgemeine Diskriminierungsverbot des Art 18 AEUV (ex-Art 12 EGV); in der Rs *CIBA*, EuGH v 15. 4. 2010, Rs C-96/08, hat der EuGH bekräftigt, dass juristische Doppelbesteuerung an sich keinen Verstoß gegen Unionsrecht darstellt.

Das durch die Grundlagen des Vertrags über die Europäische Union (EUV) und den Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) geschaffene so genannte Primärrecht hält die Mitgliedstaaten an, Doppelbesteuerung innerhalb der Europäischen Gemeinschaft grundsätzlich zu beseitigen. Diese ausdrückliche Anordnung von Art 293 EGV wurde zwar in den Vertrag von Lissabon (AEUV) nicht übernommen.[551] Dennoch wird der Abschluss von Doppelbesteuerungsabkommen weiterhin als vom Primärrecht geboten angesehen, da Art 4 Abs 3 EUV allgemein die Vorschrift enthält, dass die Mitgliedstaaten die Erreichung der Aufgaben der Union erleichtern und alle Maßnahmen unterlassen sollen, die die Erreichung der Ziele der Union gefährden könnten.

Als Maßgabe dafür dienen die im AEUV verankerten fünf Grundfreiheiten (Diskriminierungsverbote), die allen Unionsbürgern gewährleistet werden: [552]

- Allgemeine Freizügigkeit, Art 21 AEUV (ex-Art 18 EG)
- Arbeitnehmerfreizügigkeit, Art 45-48 AEUV (ex-Art 39ff EG)
- Niederlassungsfreiheit, Art 49-55 AEUV (ex-Art 43ff EG)
- Dienstleistungsfreiheit, Art 56-62 AEUV (ex-Art 49ff EG)
- Kapitalverkehrsfreiheit, Art 63-66 AEUV (ex-Art 56ff EG)

Neben diese Grundfreiheiten tritt das allgemeine Diskriminierungsverbot des Art 18 AEUV (ex-Art 12 EG), wonach jede Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit verboten ist. Nach hM sind die fünf Grundfreiheiten als „leges speciales“ zum allgemeinen Diskriminierungsverbot zu sehen. Nationale gesetzliche Bestimmungen stellen daher, wenn sie gegen eine der Grundfreiheiten verstoßen, zugleich auch einen Verstoß gegen Art 18 AEUV dar.[553] Nichts Anderes gilt auch für DBA-rechtliche Bestimmungen.

Die Kompetenz zum Abschluss von DBA haben die einzelnen Mitgliedstaaten der EU nicht auf die Gemeinschaft übertragen. Dies ist im Zusammenhang mit der fehlenden Harmonisierung innerhalb der EG auf dem Gebiet der direkten Steuern ebenso zu sehen wie nach Maßgabe des ex-Art 293 EG. Allerdings haben die Mitgliedstaaten die ihnen verbliebenen Befugnisse, darunter auch die Vereinbarung von DBA, unter Wahrung des

[551] Der Vertrag über die Gründung der Europäischen Gemeinschaft (EGV, EG) wurde mit dem Vertrag von Lissabon 2009 vom AEUV abgelöst und die Artikelabfolge abweichend geregelt.
[552] Vgl *Lehner* in *Vogel/Lehner*, DBA[5], Einl Tz 251ff.
[553] Vgl *Kofler*, DBA und Europäisches Gemeinschaftsrecht, 31f.

Gemeinschaftsrechts auszuüben.[554] Neben das Gebot der Beseitigung von Doppelbesteuerung innerhalb der EU tritt somit die Auslegung der DBA vor dem Hintergrund der unionsrechtlichen Vorgaben. Insbesondere das Ziel der Verwirklichung des Binnenmarktes als Raum, innerhalb dessen die Grundfreiheiten zu realisieren sind, ist sowohl bei Abschluss als auch Anwendung der DBA innerhalb der EU vorrangig zu beachten. Dabei beeinflusst das Unionsrecht das DBA-Recht ebenso wie umgekehrt.[555]

Vor diesem Hintergrund sind grenzüberschreitende Unterhaltszahlungen und deren DBA-rechtliche Behandlung aus dem Blickwinkel des Unionsrechts, insbesondere der EU-rechtlichen Diskriminierungsverbote, zu würdigen. Der Einfluss des Unionsrechts auf die innerstaatlichen Vorschriften zur beschränkten und unbeschränkten Steuerpflicht spielt beim hier interessierenden Thema der Unterhaltszahlungen ebenfalls insofern eine Rolle, als die Grundfreiheiten Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote enthalten, die sich nach der Rechtsprechung des EuGH vor allem gegen eine nachteilige steuerliche Behandlung von beschränkt Steuerpflichtigen wirken.

4.1.2 Ansässigkeit und Staatsangehörigkeit im Unionsrecht

Auf den Schutz der Grundfreiheiten können sich grundsätzlich alle Unionsbürger berufen. Allerdings nehmen nur die Niederlassungs- und die Dienstleistungsfreiheit ausdrücklich auf „Staatsangehörige“ als Schutzadressaten Bezug. Die Staatsangehörigkeit ist nach dem nationalen Recht des Staates zu beurteilen, dessen Diskriminierungsschutz die betreffende natürliche Person sucht, wobei jeder Mitgliedstaat den Umfang seiner Staatsangehörigen selbst bestimmen kann.[556]

Zudem wird für die Berufung auf diese beiden Grundfreiheiten verlangt, dass die betreffende Person in einem Mitgliedstaat „ansässig“ ist. Die Ansässigkeit in einem Mitgliedstaat ist nicht primär dem abkommensrechtlichen Begriff iSd Art 4 Abs 1OECD-MA gleichzusetzen, sondern unionsrechtsautonom zu verstehen. Auf dem Gebiet der direkten Steuern wird für die Erfüllung der unionssrechtlichen Ansässigkeit eine Ansässigkeit im abkommensrechtlichen Sinn aber ausreichend sein.[557] Zudem wird das Ansässigkeitskriterium vom EuGH nicht besonders streng ausgelegt,

[554] So der EuGH in der RS *Schumacker*, EuGH v. 14.2.1994, Rs C-279/93.
[555] Art 351 AEUV regelt das Verhältnis völkerrechtlicher Verträge zum Gemeinschaftsrecht.

[556] Vgl *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, Tz 4.14ff.
[557] Vgl *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, Tz 4.40.

seit der Gerichtshof bereits 1974 die Dienstleistungsfreiheit auch ungeachtet der Ansässigkeit einem Staatsangehörigen der Gemeinschaft gewährt hat.[558]

Nach der Rechtsprechung des EuGH können sich hingegen auf die Kapitalverkehrsfreiheit nicht nur alle Unionsbürger, sondern auch Drittstaatsangehörige berufen.[559]

Die auf einen rein formellen Staatsangehörigkeitsbegriff abstellende Diskriminierung von Ausländern gegenüber Inländern wurde in der Rechtsprechung des EuGH zunehmend in Richtung einer materiellen Staatsangehörigkeit aufgeweicht. So hat das Konzept der „versteckten" (auch verschleierten oder indirekten) Diskriminierung seit dem Urteil in der RS *Sotgiu*[560] Eingang in die Rechtsprechung des EuGH gefunden. Dieses Konzept bedeutet, dass auch eine Diskriminierung aufgrund anderer Merkmale als der Staatsangehörigkeit, die zum gleichen Ergebnis führen, zum Schutzbereich der Grundfreiheiten zählt, insbesondere dann, wenn hauptsächlich Staatsbürger eines anderen Mitgliedstaates besonders davon betroffen sind. Damit ist mittlerweile unstrittig, dass nicht nur Diskriminierungen aus Gründen der Staatsangehörigkeit – wie nach Art 24 Abs 1 OECD-MA[561] – sondern bei Unionsbürgern auch Diskriminierungen aus Gründen der Ansässigkeit grundsätzlich unionsrechtlichen Diskriminierungsschutz genießen.

Auf dem Gebiet der direkten Steuern können sich danach insbesondere in einem anderen Mitgliedstaat der Union ansässige Personen (iSd Art 4 Abs 1 OECD-MA) ebenfalls auf den Diskriminierungsschutz der Grundfreiheiten berufen. Dies gilt jedenfalls für Unionsbürger, die die Staatsangehörigkeit eines der EG-Mitgliedstaaten besitzen. Für den weiteren Fortgang dieses Abschnitts ist die Anknüpfung an die Ansässigkeit für die Anwendbarkeit der Grundfreiheiten wesentlich, als direkte Steuervorschriften selten[562] auf die Staatsangehörigkeit von Personen abstellen, sondern zumeist auf die Ansässigkeit. Dies führt zum Thema des nächsten Kapitels 4.2, in dem Diskriminierungen auf dem Gebiet der direkten Steuern zwischen ansässigen und nicht ansässigen, beschränkt und unbeschränkt steuerpflichtigen Personen im Lichte der EuGH-Rechtsprechung untersucht werden.

---

[558] So der EuGH in der RS *van Binsbergen*, Rs 33/74.
[559] EuGH *Rs Holböck* vom 24.5.2007; C-157/05, auch unter Hinweis auf die Vorjudikatur.
[560] EuGH 12.2.1974, Rs 152-73, Slg 1974, I-153.
[561] Vgl oben Kap 3.2.4.
[562] Ausnahme ist zB die die Steuerrechtsordnung der USA.

Getrennt davon ist im Hinblick auf die Staatsbürgerschaft von Personen der Frage nachzugehen, ob die Anknüpfung an die Staatsbürgerschaft in der Tie-breaker-Regel des Art 4 Abs 2 lit c OECD-MA, wonach mangels Durchschlagens anderer Merkmale für die Bestimmung der Ansässigkeit einer Person auf deren Staatsbürgerschaft abzustellen ist, unionsrechtlich gedeckt ist. *Reimer*[563] begründet mit beachtlichen Argumenten, dass diese Bindung im Rahmen der positiven Gestaltungsbefugnisse der Mitgliedstaaten im Hinblick auf ihre DBA liegt. Seinen Ausführungen ist auch im Lichte dessen, dass die Staatsbürgerschaft nur als „ultima ratio" der Tie-breaker-Regeln durchschlägt, zu folgen.

4.2 Unterhalt im DBA-Recht am Prüfstand des Unionsrechts

4.2.1 Prüfungsschema des EuGH auf dem Gebiet direkter Steuern

4.2.1.1 Überblick

Der EuGH folgt auf dem Gebiet der direkten Steuern einer einheitlichen Prüfsystematik, die mit der Grundstruktur der gleichheitsrechtlichen Prüfung des VfGH vergleichbar ist.[564]

1. Schritt: Prüfung, ob der konkrete Sachverhalt vom Anwendungsbereich einer Grundfreiheit oder in eventu vom allgemeinen Diskriminierungsverbot des Art 18 AEUV erfasst ist
2. Schritt: Vergleichbarkeitsprüfung: Untersuchung, ob die anzuwendende Norm eine Ungleichbehandlung vergleichbarer Sachverhalte zur Folge hat (oder vice versa, eine Gleichbehandlung nicht vergleichbarer Sachverhalte)
3. Schritt: Ist eine Ungleichbehandlung im 2. Schritt festgestellt, könnten sachliche Rechtfertigungsgründe gegen den Verstoß gegen eine der Grundfreiheiten und damit gegen eine Diskriminierung sprechen. Zudem muss die allenfalls anzuerkennende sachliche Rechtsfertigung aber auch dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz entsprechen (oftmals auch als 4. Schritt bezeichnet).

[563] Vgl *Reimer*, Die abkommensrechtliche Ansässigkeit aus gemeinschaftsrechtlichem Blickwinkel, in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), Die Ansässigkeit im Recht der DBA, 27 f.
[564] Vgl oben Abschnitt B Kap 2.2.3; vgl *Lang*, Die Rechtsprechung des EuGH zu den direkten Steuern, 25 ff.

4.2.1.2 Anwendungsbereich der Grundfreiheiten

Innerhalb der vier speziellen Grundfreiheiten Arbeitnehmerfreizügigkeit, Niederlassungs-, und Dienstleistungsfreiheit ist nach der Rechtsprechung des EuGH eine parallele Anwendbarkeit gegeben, sodass keine Grundfreiheit einer anderen grundsätzlich vorgeht.[565] Der EuGH hat allerdings in jüngeren Fällen Beschränkungen der Kapitalverkehrsfreiheit, die sich als Konsequenz aus einem Niederlassungsvorgang ergeben, nicht mehr gesondert am Maßstab der Kapitalverkehrsfreiheit gemessen. Gleichwohl hat er die Kapitalverkehrsfreiheit in Drittstaatsfällen geprüft.[566] Subsidiär ist stets die Diskriminierung nach der allgemeinen Norm des Art 18 AEUV zu prüfen. Es wird aber stets auch ein Verstoß gegen Art 18 AEUV vorliegen, wenn eine der vier Grundfreiheiten verletzt ist. [567]

Zu Beginn der Prüfung eines Sachverhalts ist zu untersuchen, welche der Grundfreiheiten im konkreten Fall anwendbar ist. Während die Niederlassungsfreiheit nach Art 49 AEUV auf die Niederlassung zur Ausübung einer selbständigen Erwerbstätigkeit oder auf die Gründung von Agenturen, Zweigniederlassungen oder Tochtergesellschaften abstellt, kommt die Dienstleistungsfreiheit für die Erbringung von gewerblichen, kaufmännischen und ähnlichen Tätigkeiten in Betracht, und zwar ohne das Erfordernis der Niederlassung in einem anderen Staat (für unbestimmte Zeit). Von der Arbeitnehmerfreizügigkeit grenzt sich die Niederlassungsfreiheit durch die selbständige, eigenverantwortliche und weisungsfreie Ausübung der Arbeit ab.[568]

Die Kapitalverkehrsfreiheit nach Art 63 AEUV kennt im Gegensatz zu den anderen Grundfreiheiten keine persönlichen Anwendungsvoraussetzungen, also keine Beschränkung auf Unionsbürger, sondern schützt alle Beschränkungen des freien Kapitalverkehrs innerhalb der EU. Innerhalb ihres Schutzbereiches liegen sowohl natürliche Personen als auch Gesellschaften, deren freie Ausübung von Kapitalverkehrsvorgängen geschützt wird.[569] Welche Vorgänge konkret darunter fallen, wird von Art 63 AEUV nicht definiert. Der EuGH nimmt hilfsweise auf die

---

[565] Der EuGH hat zuweilen bei einem Verstoß gegen eine der Grundfreiheiten die Prüfung der weiteren nicht mehr für erforderlich gehalten, so etwa in den RS *Verkooijen*, 6.6.2000, RS C-35/98; RS *Bouanich*, EuGH 19.1.2006, C-265/04.

[566] So EuGH RS *Lasertec*, 10.5.2007, RS C-492/04; *A und B*, 10.5.2007, Rs C-102/05. In der RS *A* vom 18.12.2007, C101/05, wurde trotz Berührung der Niederlassungsfreiheit die Kapitalverkehrsfreiheit vom EuGH in Prüfung gezogen.

[567] Auf dem Gebiet der direkten Steuern kommt der allgemeinen Norm nur untergeordnete Bedeutung zu, vgl *Loukota* in *Loukota/Lang (Hrsg)*, EG-Grundfreiheiten und beschränkte Steuerpflicht, 43.

[568] Vgl *Loukota*, in *Loukota/Lang (Hrsg)*, EG-Grundfreiheiten und beschränkte Steuerpflicht, 26 ff.

[569] *Loukota*, in *Loukota/Lang (Hrsg)*, EG-Grundfreiheiten und beschränkte Steuerpflicht, 31.

Nomenklatur im Anhang I der Kapitalverkehrsrichtlinie Bezug, die allerdings seit dem Maastricht-Vertrag nicht mehr anwendbar ist.[570] Nach dieser zählen sowohl entgeltliche als auch unentgeltliche Vorgänge zu den von Art 63 AEUV geschützten Kapitalverkehrsvorgängen, somit nicht nur entgeltliche Wertübertragungen oder Investitionen, sondern auch Schenkungen, Erbschaften und die Ein- und Ausfuhr von Vermögensgegenständen. Auch Unterhaltszahlungen als grenzüberschreitende Zahlungsvorgänge fallen somit darunter.

4.2.1.3 Vergleichbarkeitsanalyse

Im Rahmen der Vergleichbarkeitsanalyse ist ein Vergleichspaar zu identifizieren, um feststellen zu können, ob eine Ungleichbehandlung gleicher Sachverhalte oder eine Gleichbehandlung ungleicher Sachverhalte gegeben ist. Auf dem Gebiet der direkten Steuern und insbesondere bei natürlichen Personen liegt als Vergleichspaar der Vergleich ansässiger Personen mit nicht ansässigen Personen und eine Untersuchung der aus diesen Umständen (als indirekte Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit) entstehenden steuerlichen Ungleichbehandlungen nahe.[571]

Dass unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtige per se nicht vergleichbar sind, hat der EuGH bereits in der RS *Schumacker*[572] erstmals ausgesprochen und in den Rs *Wielockx*[573] und *Asscher*[574] später bestätigt. Als Grund führt er an, dass der Schwerpunkt der Einkünfte eines Gebietsansässigen in der Regel in dessen Ansässigkeitsstaat liegt, während der nicht ansässige Steuerpflichtige nur einen Teil seiner Einkünfte in diesem Staat erzielt. In den genannten Fällen hat der EuGH jedoch eine Vergleichbarkeit der Situation deshalb bejaht, weil jeweils Gebietsfremde einen Großteil ihrer Einkünfte im Quellenstaat bezogen und sie im Ansässigkeitsstaat keine nennenswerten Einkünfte hatten. Ein objektiver Unterschied zwischen ansässigen und nicht ansässigen Personen bestehe nämlich gerade in diesem Fall nicht.[575] In Österreich wurde das Urteil *Asscher* mit der Aufnahme der Möglichkeit der Option zur unbeschränkten Steuerpflicht nach §

[570] Ihr kommt nunmehr Hinweischarakter zu, vgl zB EuGH RS *Fidium Finanz*, 3.10.2006, Rs C-452/04.
[571] Vgl *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 888 f; vom EuGH etwa in den RS *Biehl*, RS C-175/88, EuGH 8.5.1990; *Schumacker*, EuGH 14.2.1995, Rs C-279/93 angewendet.
[572] EuGH 14.2.1995, Rs C-279/93, *Schumacker*.
[573] EuGH 11.8.1995, C-80/94, *Wielockx*.
[574] EuGH 27.6.1996, Rs C-107/94, *Asscher*.
[575] So der EuGH in der Rs *Asscher*.

1 Abs 4 EStG, wenn 90% oder mehr des Welteinkommens in Österreich erzielt werden, umgesetzt.[576]

In der RS *Avoir fiscal*[577] wurde von der französischen Regierung ins Treffen geführt, dass eine Unterscheidung zwischen ansässigen und nicht ansässigen Personen im Steuerrecht unerlässlich und in allen Rechtsordnungen bekannt sei. Der Gerichtshof hat die Möglichkeit der Rechtfertigung einer Unterscheidung nach dem Wohnsitz einer Person zwar für möglich gehalten, diese aber im konkreten Fall abgelehnt. In dieser Rechtssache handelte es sich aber um eine Ungleichbehandlung juristischer Personen. Die mangelnde Vergleichbarkeit von ansässigen mit nicht ansässigen Personen hat der EuGH schließlich auch in den RS *Wallentin*[578] und *D*[579] wiederholt.

Neben das Vergleichspaar der Gebietsfremden mit Gebietsansässigen, das der EuGH sowohl aus Sicht des Ansässigkeitsstaates, als auch des Quellenstaates für zulässig erachtet, können auch zwei Gebietsansässige verglichen werden, von denen (nur) einer einen Auslandsbezug aufweist. Auch dieses Vergleichspaar hat der EuGH bereits früh, erstmals in der Rs *Bachmann*[580]*,* als zulässig anerkannt. Später wurde dieses Vergleichspaar ua in der Rs *Schempp*[581] ebenfalls vom EuGH akzeptiert.

Gemeinsam ist der „klassischen" Vergleichbarkeitsprüfung auf dem Gebiet der direkten Steuern die vertikale Struktur, sprich der Vergleich einer grenzüberschreitenden Situation mit einer rein innerstaatlichen. Auch die Bildung horizontaler Vergleichspaare wird jedoch in der Literatur befürwortet, sprich der Vergleich eines grenzüberschreitenden Sachverhalts mit einem anderen grenzüberschreitenden Sachverhalt, zB im Verhältnis zu einem anderen Staat.[582] Eine Ausprägung davon stellt die Frage der Meistbegünstigung dar, sprich ob sich – vereinfacht – eine in einem Staat ansässige Person auf die bessere Behandlung im Verhältnis zu einem anderen Staat berufen kann, als zu dem sie eine Nahebeziehung hat. In der Rechtssache *Hilten-van der Heijden* hat der EuGH ausgesprochen, dass sich eine Person nicht darauf berufen könne, dass sie im Lichte der Grundfreiheiten besser gestellt wäre, wenn sie nicht im Land geblieben wäre, sondern von den Freizügigkeitsrechten Gebrauch gemacht hätte. Nach

[576] Antragsrecht gem § 1 Abs 4 EStG, vgl im Detail LStR Rz 7ff.
[577] EuGH 18.1.1986, Rs 270/83, *Avoir fiscal*.
[578] EuGH 1.7.2004, Rs C-169/03 *Wallentin.*
[579] EuGH 5.7.2005, Rs C-376/03, *D*.
[580] EuGH Rs C-204/90 vom 28.1.1992, *Bachmann*.
[581] EuGH 12.7.2005, Rs C-403/03, *Schempp*.
[582] Vgl *Schuch* in *Gassner/Lechner/Lang,* DBA und EU-Recht, 116 f (136).

dem gegenwärtigen Stand des EU-Rechts seien die Mitgliedstaaten nur verpflichtet, die Ausübung der Freiheitsrechte nicht schlechter zu stellen als deren Nichtausübung.[583]

Unter dem Stichwort „Meistbegünstigung" wurde lange Zeit diskutiert, ob eine Ungleichbehandlung gerügt werden könne, die auf unterschiedliche Bestimmungen in Doppelbesteuerungsabkommen zurückzuführen ist. Allerdings hat der EuGH eine solche horizontale Ungleichbehandlung angesichts der Autonomie der Mitgliedstaaten, DBA untereinander – mit unterschiedlichem Inhalt – abzuschließen, abgelehnt.[584] In dieser Rechtssache *D* hatte ein in Deutschland Ansässiger gerügt, dass ihm ein steuerlicher Freibetrag (auf dem Gebiet der Vermögenssteuer) in den Niederlanden für sein dort belegenes Immobilienvermögen nicht gewährt wurde, da sich der Großteil seines Vermögens in seinem Wohnsitzstaat Deutschland befindet. Er führte ins Treffen, dass nach dem zwischen den Niederlanden und Belgien abgeschlossenen bilateralen DBA der Freibetrag einer in Belgien wohnenden Person eingeräumt wird. Als Deutscher sei er daher gegenüber einer in Belgien ansässigen Person auf dem Gebiet der Vermögenssteuer diskriminiert.

Der EuGH übertrug in seinem Urteil vom 7.5.2005 die Erkenntnisse aus der *Schumacker*-Rechtsprechung (und Folgeurteilen) auf die Vermögenssteuer. Während im Einkommensteuerrecht Gebietsfremde im Vergleich zu Gebietsansässigen unterschiedlich behandelt werden dürfen (unionsrechtskonform), wenn sie den Großteil (90% oder mehr) ihrer Einkünfte in ihrem Ansässigkeitsstaat erzielen, komme es auf dem Gebiet der Vermögenssteuer auf die Belegenheit des Großteils des Vermögens einer Person an. Liege dieses in ihrem Wohnsitzstaat – wie dies auf den Deutschen im Urteil *D* zutraf – könne sich die Person nicht auf eine Diskriminierung im Verhältnis zu in den Niederlanden ansässigen Steuerpflichtigen berufen. Das Argument, dass Herr *D.* in Deutschland zwar über Vermögen verfügt, dort aber keine Vermögenssteuer erhoben wird, ließ der EuGH nicht gelten.[585] Die unterschiedliche Rechtslage in Deutschland im Vergleich zu den Niederlanden spiele keine Rolle für die Tatsache der Belegenheit des Vermögens (zum Großteil in Deutschland).

[583] Rs C-513/03, 30.6.2005 (SA von GA *Léger*).
[584] EuGH RS *D*, 5.7.2005, Rs C-376/03.
[585] GA *Colomer* ist hingegen in seinem SA der Darlegung des Beschwerdeführers noch gefolgt, dass im Hinblick auf die Vergleichbarkeit das Vermögen in den Niederlanden angesiedelt sei, da in Deutschland keine Vermögenssteuer erhoben werde, vgl SA vom 26.10.2004, *D*, Rs C-376/03, Rn 64.

Für diese Begründung wurde der EuGH von der Literatur scharf kritisiert, da er – wie bereits ähnlich in der *Schumacker*-Rechtsprechung – für die Vergleichbarkeit auf die Tatsachen, sprich den Sachverhalt, abstellt, hingegen die Vergleichbarkeit der Rechtslage nicht prüft.[586] Abweichend davon hatte der EuGH nämlich in seinem Urteil *Wallentin*[587] noch argumentiert, dass die Frage, ob der Steuerpflichtige in seinem Wohnsitzstaat nennenswerte Einkünfte erzielt, nach dem Steuerrecht des Wohnsitzstaates zu beurteilen sei. In der Rechtssache *Wallentin* spielten im Übrigen Unterhaltsleistungen eine Nebenrolle: Herr *Wallentin* bezog von seinen Eltern Unterhaltsleistungen, deren Steuerfreiheit in Deutschland herangezogen wurde, um zu unterstreichen, dass seine wesentlichen Einkünfte in Schweden gelegen seien, und zwar im Hinblick auf seine Vergleichbarkeit mit in Schweden Gebietsansässigen. Allerdings ließ sich der EuGH auf die unklare Formulierung ein, dass die Einkünfte „ihrem Wesen nach" der deutschen Einkommensteuer sehr wohl unterliegen würden, und nur aufgrund einer gesetzlichen Vorkehrung steuerfrei seien.[588]

In der Urteilsbegründung *D* hat der EuGH gerade diesen Maßstab, nämlich die Bezugnahme auf das Recht des Wohnsitzstaates, bereits wieder aufgegeben. Die mit Spannung erwartete Antwort des EuGH auf die Frage, ob ein in Deutschland Ansässiger mit einem in Belgien Ansässigen (dem nach dem DBA der Steuerfreibetrag in den Niederlanden zustand) vergleichbar sei, verneinte der EuGH und begründete dies mit den durch ein DBA begründeten Rechten und Pflichten. Es ergebe sich aus dem Wesen bilateraler DBA, dass die gegenseitigen Rechte und Pflichte nur denjenigen Personen zugestanden werden, die in einem der beiden Vertragsstaaten wohnen.[589] Mithin spielt es auch keine Rolle, ob eine begünstigende Regelung in einem DBA einseitig nur den in einem Vertragsstaat Ansässigen (im konkreten Fall Belgiern) zugestanden wird, oder eine solche reziprok gewährt wird. Es sei nämlich ein DBA als Ganzes zu betrachten und davon auszugehen, dass im Zuge der DBA-Verhandlungen auf einen wechselseitigen Ausgleich von Rechten und Pflichten zwischen beiden Vertragsstaaten im Abkommen insgesamt Bedacht genommen wurde. Nicht geklärt wurde vom EuGH bisher, ob ein Vergleich dann zulässig ist, wenn eine begünstigende Regelung für

[586] Vgl *Lang*, Das EuGH-Urteil in der Rechtssache D. – Gerät der Motor der Steuerharmonisierung ins Stottern? SWI 2005, 365ff (366) mwN.
[587] EuGH 1.7.2004, Rs C-169/03 *Wallentin*, Rn 18.
[588] Vgl *Lang*, Das EuGH-Urteil in der Rechtssache D. – Gerät der Motor der Steuerharmonisierung ins Stottern? SWI 2005, 368.
[589] So der EuGH RS *D*, 5.7.2005, Rs C-376/03, Rn 61.

Gebietsfremde eines bestimmten Staates sich nicht in einem DBA findet, sondern im innerstaatlichen Recht eines Mitgliedsstaates.[590]

Im Ergebnis beruft sich der EuGH auch in der Rechtssache *D*, insofern das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen betroffen ist, auf den Spielraum, der den einzelnen Mitgliedstaaten angesichts des in ex-Art 293EG verankerten Ziels der Vermeidung der Doppelbesteuerung innerhalb der Gemeinschaft verblieben ist. Er erwähnt einmal mehr, dass auf europarechtlicher Ebene kein mulilaterales DBA existiere, obgleich ex-Art 293 EG ein solches wohl nicht ausschließt. Eine „Meistbegünstigung" in dem Sinne, als sich ein in einem Mitgliedstaat der EG ansässiger Steuerpflichtiger stets die vorteilhafte Regelung eines (anderen) innerhalb der EU abgeschlossenen bilateralen DBA berufen könne, hat der EuGH aber mit der Rechtssache *D* abgelehnt.

Im Ergebnis gibt es für den EuGH auch im Hinblick auf das hier interessierende Thema der Unterhaltsleistungen zwei mögliche Vergleichspaare, nämlich das Vergleichspaar nicht ansässige vs ansässige Steuerpflichtige (1.) und den Vergleich zwischen zwei ansässigen Steuerpflichtigen (2.).[591]

4.2.1.4 Rechtfertigungsgründe

Im Primärrecht der EU selbst werden in den Bestimmungen der Grundfreiheiten als Rechtfertigungsgründe die öffentliche Ordnung und Sicherheit einerseits, und die Steuerklausel (bei der Kapitalverkehrsfreiheit) andererseits genannt.[592] Auf dem Gebiet der direkten Steuern könnte der Zusammenbruch des Steuersystems die öffentliche Ordnung beeinträchtigen, wobei dies bereits auf den ersten Blick unwahrscheinlich erscheint und den geringen Anwendungsbereich im Bereich der direkten Steuern unterstreicht. Die Unterschiedlichkeit der nationalen Steuerrechtsordnungen und damit verbundene Schwierigkeiten der Koordinierung können jedenfalls keine Gefahr für die öffentliche Sicherheit begründen.[593]

Der EuGH hat aber auch zwingende Gründe des Allgemeininteresses als allgemeines Sachlichkeitsgebot, wie etwa die Wirksamkeit der Steueraufsicht, als Rechtfertigungsgrund erwähnt und befürwortet. Dieser Rechtfertigungsgrund wurde jedoch im zweiten Schritt als unverhältnismäßig angesehen, da den Mitgliedstaaten mit

[590] Krit *Lang*, Das EuGH-Urteil in der Rechtssache D. – Gerät der Motor der Steuerharmonisierung ins Stottern? SWI 2005, 371.
[591] Vgl im Detail unten Kapitel 4.2.2.
[592] So Art 45 Abs 3 AEUV, Art 52 Abs 1 AEUV und Art 65 Abs 1 lit b AEUV.
[593] So GA *Tiziano* im SA zur Rs *Sevic*, 7.7.2005, Rs C-411/03, Rn 58.

der Amtshilferichtlinie ein Instrument im Bereich des grenzüberschreitenden Steuervollzugs zur Verfügung stünde.[594] Die Beschränkung durch Gründe des Allgemeininteresses muss nämlich jedenfalls, neben der sachlichen Rechtfertigung, zudem geeignet sein, die Erreichung des fraglichen Ziels zu gewährleisten, und darf nicht über das dazu Erforderliche hinausgehen (Verhältnismäßigkeit).[595]

Bloße Steuermindereinnahmen können nach der Rechtsprechung des EuGH keine Rechtfertigung dafür darstellen, dass ein Staat etwa einen Steuervorteil nicht gewährt.[596] Auch im Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit dürfen zwar Steuerpflichtige mit unterschiedlichem Wohnort oder Kapitalanlageort unterschiedlich behandelt werden (Steuerklausel), eine Rechtfertigung darüber hinausgehender Maßnahmen scheidet aber aus.[597]

Zuweilen wurden vom EuGH weitere Rechtfertigungsgründe erwähnt, aber teilweise als unzulässig abgelehnt. So könne sich ein Staat nicht darauf berufen, dass eine begünstigende Steuervorschrift unter die Bedingung der Gegenseitigkeit (Reziprozität) gestellt werde.[598]

In der Rechtssache *Gilly*[599] hat der EuGH ausgesprochen, dass Ungleichbehandlungen im Hinblick auf unterschiedliche Steuersätze in zwei Staaten außerhalb des Anwendungsbereichs der EG-Grundfreiheiten stehen. Es sei Sache der Mitgliedstaaten, die zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen erforderlichen Maßnahmen zu treffen und dabei auch die in der internationalen Besteuerungspraxis befolgten Verteilungskriterien einschließlich der OECD-Musterabkommen heranzuziehen. Auch habe eine Zuteilung der Besteuerungsrechte iSd Vorschriften des OECD-MA keine Diskriminierung zur Folge. Außerdem kann sich ein Mitgliedstaat nicht auf ein DBA berufen, um seinen unionsrechtlichen Verpflichtungen zu entgehen.[600]

Den Vorteilsausgleich als Rechtfertigungsgrund, sprich eine bevorzugte Behandlung, die einem Steuerpflichtigen im Gegenzug zu einer benachteiligenden Regelung

[594] Amtshilferichtlinie 77/799/EWG; zB EuGH v. 15.5.1997, Rs C-250/95, *Futura Participations*.
[595] Vgl EuGH Rs *Marks & Spencer*, 13.12.2005, RS C-446/03. Weitere Nachweise bei *Stewen*, Der EuGH und die nationale Steuerhoheit, EuRh 4/2008, 455.
[596] Vgl EuGH RS ICI, 16.7.1998, RS C-264/96.
[597] So bereits der EuGH in RS *Verkooijen*, 6.6.2000, RS C-35/98, Rz 45ff.
[598] EuGH 28.1.1986, Rs C-270/83, *Avoir fiscal*.
[599] EuGH 12.5.1998, Rs C-336/96, *Gilly*, Rn 31, 45; in jüngerer Zeit aufgegriffen ua in der EuGH Rs *Kerckhaert und Morres* vom 14.11.2006, C-513/04, Rn 31.
[600] Vgl Urteile *Denkavit Internationaal und Denkavit France*, Rn 53, Rs C-170/05 v 14.12.2006 sowie *Amurta*, Rs C-379/05 v 8.11.2007 Rn 55.

aufgrund einer anderen nationalen Regelung zuteilwerde, hat der EuGH ebenso verworfen. Im Urteil *Commerzbank*[601] hat er ausgesprochen, dass man sehr wohl streng zwischen den unterschiedlichen einschlägigen Rechtsvorschriften trennen müsse und bei mangelndem Konnex (insbesondere dann, wenn steuerliche mit außersteuerlichen Regelungen verglichen werden) der Vorteilsausgleich als Rechtfertigungsgrund abzulehnen sei. Besonders gering zu bewertende Nachteile, die einem Unionsbürger aus einem Verstoß gegen eine Grundfreiheit erwachsen, hat der EuGH als Rechtfertigung in seiner Rechtsprechung zu Art 18 AEUV (ex-Art 12 EG) befürwortet.[602] Im steuerrechtlichen Bereich jedoch lassen sich Nachteile im Allgemeinen quantifizieren und erscheint ein zahlenmäßig auch eine geringe Erschwernis diesem Rechtfertigungsgrund nicht zugänglich.

4.2.1.5 Kohärenz des nationalen Steuersystems als Rechtfertigungsgrund?

Die mangelnde Harmonisierung innerhalb der Gemeinschaft auf dem Gebiet der direkten Steuern im Zusammenhang mit der Kohärenz hat der EuGH in den RS *Bachmann*[603] und *Kommission/Belgien*[604] als Rechtfertigungsgrund befürwortet. Der Begriff der Kohärenz wurde vom EuGH in der Rs *Bachmann* definiert als ein in einer steuergesetzlichen Regelung verankerter Zusammenhang zwischen der Abzugsfähigkeit von Zahlungen (konkret von Versicherungsprämien) und der späteren Steuerpflicht der Einnahmen (aus einem Versicherungsvertrag). Da die Mitgliedstaaten im Rahmen ihrer Steuerhoheit auf die Wahrung einer solchen Kohärenz Bedacht nehmen könnten, sei, so der EuGH in der Rs *Bachmann*, eine Ungleichbehandlung iZm dem Versagen der steuerlichen Abzugsfähigkeit von Zahlungen (zB Versicherungsprämien in der RS *Bachmann*) dann gerechtfertigt, wenn die (späteren) Einnahmen steuerfrei vereinnahmt werden können. Somit bezeichnet der EuGH einen Umstand als „Kohärenz", der in dieser Arbeit bisher als „Korrespondenz(prinzip)" bezeichnet wurde.[605] Die beiden Begriffe können in weiterer Folge für Zwecke der Analyse der EuGH-Rechtsprechung auf diesem Gebiet daher synomym verwendet werden.[606] Der Kohärenzbegriff

[601] EuGH 13.7.1993, Rs C-330/91, *Commerzbank*.
[602] EuGH 27.2.1980, Rs 22/80, *Boussac*.
[603] EuGH 28.1.1992, C-204/90, *Bachmann*.
[604] EuGH 28.1.1992, Rs C-300/90, *Kommission/Belgien*.
[605] In der Rs *Kommission/Dänemark*, C-150/04 vom 30.1.2007 spricht der EuGH in Rn 31ff auch von einer „symmetrischen" Besteuerung, wenn es einen unmittelbaren Zusammenhang zwischen Abzugsfähigkeit und Steuerpflicht gibt.
[606] Der EuGH hat Kohärenz allerdings auch in einem weiteren Sinne verstanden, und zwar im Hinblick auf ein Kompensationsverhältnis zwischen von einem Staat eingenommenen Steuerbeträgen und den Beträgen, die an Steuerpflichtige etwa als Steuergutschrift oder Steuerfreibetrag zurückfließen, wie etwa in den Urteilen der Rs *Manninen* oder *Verkooijen*.

interessiert im Zusammenhang mit Unterhaltszahlungen, weil auch in diesem Bereich die Abzugsfähigkeit beim Leistenden vs die Steuerpflicht beim Empfänger eine Rolle spielt.

Ähnlich wie der Vorteilsausgleich zielt auch das Kohärenzargument auf die Kompensation steuerlicher Nachteile mit steuerlichen Vorteilen ab. Allerdings liegt der Vorteilsausgleich oft nicht im gleichen Regelungsgebiet (zB Einkommensteuer), während die Kohärenz auf den nahen Zusammenhang zwischen abzugsfähigen Ausgaben und steuerpflichtigen Einnahmen abstellt. Mit anderen Worten, besteht eine Abzugsfähigkeit von Ausgaben und werden die späteren Einnahmen daraus (wie zB bei der Altersrücklage in der Rs *Bachmann*) steuerpflichtig behandelt, so könnte die Kohärenz verletzt sein, wenn die Steuergesetzgebung plötzlich die Abzugsfähigkeit der Ausgaben versagt. Im Kern wird dabei eine Steuerregel nicht isoliert betrachtet, sondern ein Regelungskomplex als Ganzes.[607] So kann die Steuersystematik auch im Hinblick auf die Korrespondenz zwischen abzugsfähigen Ausgaben und steuerpflichtigen Einnahmen bei Unterhaltszahlungen als solcher Regelungskomplex ausgelegt werden. Dass der EuGH auf dem Gebiet der Unterhaltszahlungen das Kohärenzargument allerdings nicht angewendet hat, wird später noch ausführlich gewürdigt.[608]

Bisher hat der EuGH den Kohärenzbegriff eng ausgelegt und die Kohärenz einer nationalen Steuerregelung als Rechtfertigungsgrund nur dann bejaht, wenn es sich um denselben Steuerpflichtigen und dieselbe Steuerart handelte, zwischen denen jeweils ein Ausgleich eines steuerlichen Vorteils (zB Abzugsfähigkeit) mit einem steuerlichen Nachteil stattfinden könnte. Zu denken ist wieder an Versicherungsprämien in der Rs *Bachmann*: die Kohärenz bestand zwischen der Abzugsfähigkeit dieser Prämienzahlungen bei Herrn Bachmann und dessen Steuerpflicht für die Versicherungsleistungen.

Selbst auf Ebene desselben Steuerpflichtigen hat der EuGH das Kohärenzargument jedoch in einigen – inhaltlich den Rechtssachen *Bachmann* und *Kommission/Belgien* vergleichbaren Fällen – abgelehnt, da seiner Ansicht nach der Zusammenhang zwischen den Ausgaben und (späteren) Einnahmen nicht unmittelbar gegeben war.[609] Zudem könne das Argument, die Kohärenz des Steuersystems sicherzustellen, nur in jenen Fällen Berücksichtigung finden, in denen der jeweilige Staat nicht berechtigt sei, die

[607] Vgl *Kofler*, DBA und Gemeinschaftsrecht, 114.
[608] Vgl unten Kapitel 4.2.2.
[609][609] EuGH Rs *Skandia/Ramstedt*, C-422/01 vom 26.6.2003, Rn 34.

gezahlten Leistungen zu besteuern, so der EuGH in der Rs *Kommission/Dänemark*.[610] In diesem Urteil führt der Gerichtshof in der Folge zudem aus, dass die Unsicherheit, ob Dänemark die späteren Einkünfte besteuern dürfe, sich nur aus dem Risiko der Wohnsitzverlegung des Steuerpflichtigen ergebe und verneint die Rechtfertigung durch eine Beeinträchtigung der Kohärenz des dänischen Steuersystems.

Zuvor bereits hatte sich der EuGH in der RS *Wielockx*[611] mit der Argumentation der niederländischen Regierung auseinander zu setzen, dass sehr wohl eine Wechselbeziehung zwischen der Abzugsfähigkeit der einer Altersvorsorge zugeführten Beiträge und der späteren Steuerpflicht dieser Beiträge (bei Auszahlung der Altersvorsorgerücklage) bestehe. Da die Niederlande die späteren Auszahlungen aufgrund des bilateralen DBA mit Belgien nicht besteuern könnten, sei die Kohärenz des niederländischen Steuersystems nicht gewahrt und die steuerliche Abzugsfähigkeit der Einzahlungen in die Altersvorsorge zu versagen. Der EuGH anerkannte diese Begründung nicht als Rechtfertigung, da die steuerliche Kohärenz aufgrund eines DBA gewährleistet werde, durch dessen anwendbare Verteilungsnorm sich die Niederlande der Besteuerung begeben hätten. Es schien daher vom EuGH klargestellt, dass seiner Ansicht nach DBA stets die Kohärenz des eigenen Steuersystems zu beseitigen vermögen, ohne dass daraus aber ein Rechtfertigungsgrund für eine steuerliche Ungleichbehandlung resultieren kann.[612]

Der EuGH ist auch in weiteren Urteilen noch mehrmals auf den Kohärenzgedanken zurück gekommen und hat diesen ausführlicher beleuchtet, für ausgeschlossen hat er ihn nicht erachtet, jedoch in den konkret an ihn herangetragenen Fällen stets verneint.[613]

Als „roter Faden“ in den Begründungen des EuGH zur Ablehnung der Kohärenz als Rechtfertigung zieht sich das Erfordernis der Subjektidentität. Mit anderen Worten, wenn der Nachteil der Nichtabzugsfähigkeit bei einem Steuerpflichtigen der späteren Steuerpflicht bei einem anderen Steuerpflichtigen gegenübersteht, sei der für die Anerkennung als Rechtfertigungsgrund erforderliche Zusammenhang des Kohärenzgedankens jedenfalls nicht gegeben.[614]

---

[610] Rs *Kommission/Dänemark*, Rs C-150/04 vom 30.1.2007, Rn 62.
[611] EuGH 11.8.1995, Rs C-80/94, *Wielockx*.
[612] So der EuGH zB auch in Rs *Danner*, C-136/00 vom 3.10.2002, Rn 41.
[613] Etwa EuGH Rs *Baars*, C-251/98 vom 13.4.2000, Rs *Aberdeen*, C-303/07 vom 18.6.2009.
[614] RS *Svensson und Gustavsson,* EuGH 14.11.1995, Rs C-484/93; Rs *Verkooijen*, C-35/98 vom 6.6.2000; Rs *Bosal*, C-168/01 vom 18.9.2003; Rs *Keller Holding*, C-471/04 vom 23.2.2006.

Zumindest in den vom EuGH bisher zur RS *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* entschiedenen Fällen, in denen die Kohärenz erwähnt wurde, bestand eine solche Subjektidentität auf Ebene des Steuerpflichtigen. In der Wirkung hat sich nach EuGH nämlich der Ausgleich nicht nur auf dieselbe Steuerart, sondern auch ein und denselben Steuerpflichtigen zu beziehen.[615]

Soweit ersichtlich erstmals in der RS *Manninen* wurde in den Schlussanträgen der GA *Kokott* von dieser engen Sichtweise einmal abgegangen, indem die integrierte Betrachtung von Einkommen- und Körperschaftsteuer (in Bezug auf eine Dividenden zahlende Gesellschaft und den nutzungsberechtigten Empfänger der Dividende) für möglich erachtet wurde. Zumindest der wirtschaftliche Vorgang, in dem die Ausgaben getätigt und die Einnahmen erzielt werden, sollte nach Ansicht der GA *Kokott* ein einheitlicher sein.[616] Der EuGH ist dieser Auffassung im Urteil *Manninen* jedoch nicht gefolgt. Auch nach diesem Urteil konnte daher die Kohärenz als Rechtfertigungsgrund nur dann Bedeutung haben, wenn die Kohärenz bei ein und demselben Steuerpflichtigen betroffen ist.

Anzumerken ist an dieser Stelle auch, dass erstmals in den SA zur Rs *Manninen* die Vermeidung einer doppelten Nichtbesteuerung (Keinmalbesteuerung) als Rechtfertigungsgrund zumindest diskutiert wurde.[617] Aber weder im Erkenntnis *Manninen* noch soweit ersichtlich in späteren Urteilen ist der EuGH auf die Keinmalbesteuerung als (möglichen) Rechtfertigungsgrund eingegangen.

Aus der Urteilsbegründung der 2007 entschiedenen RS *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* geht erstmals hervor, dass die Identität von Steuerpflichtigem und Steuernorm vom EuGH nicht als zwingendes Erfordernis für das Kohärenzargument anzusehen ist.[618] Dennoch wurde die Verletzung Kohärenz als Rechtfertigungsgrund in dieser Rechtssache vom EuGH wiederum abgelehnt und kann die theoretische „Aufweichung" der Subjektidentität daher mit guten Gründen vernachlässigt werden.

Auch in anderen jüngeren EuGH-Verfahren auf dem Gebiet der direkten Steuern hat der Gerichtshof die Kohärenz soweit ersichtlich stets nur zwischen denselben

[615] Vgl EuGH 13.4.2000, *Baars*, RS C-251/98.
[616] SA von GA Kokott v 18.3.2004, Rs C-319/02.
[617] SA von GA Kokott v 18.3.2004, Rs C-319/02.
[618] Vgl EuGH 13.3.2007, Rs C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* Rn 55,56,70 in Bezug auf Darlehensnehmer und Darlehensgeber.

Steuerpflichtigen als Rechtfertigungsgrund in Erwägung gezogen.[619] In anderen Verfahren hätte sich die Kohärenz als Argumentationslinie angeboten, der EuGH hat sie aber nicht erwähnt, so etwa in der Rs *Safir*[620]. Dabei ging es Rechtsstreit zwischen Frau *Safir* (mit Wohnsitz in Schweden) und dem schwedischen Finanzamt im Zusammenhang mit der Besteuerung von Prämien für eine britische Kapitallebensversicherung. Das Schwedische Steuerrecht sah für in Schweden ansässige Versicherungsgesellschaften die Entrichtung einer Steuer auf die Versicherungsprämien vor. Die Prämienleistung war bei den Versicherungsnehmern steuerlich abzugsfähig, gleich ob sie an eine schwedische oder ausländische Versicherungsgesellschaft bezahlt wurden. Die Einnahmen aus der abgeschlossenen Versicherung waren nach Schwedischem Steuerrecht nicht einkommensteuerpflichtig. Für die Leistung von Prämien an eine nicht in Schweden ansässige Versicherungsgesellschaft war im Gegenzug die Entrichtung einer Steuer von 15% auf diese Prämien vorgesehen. Auf Antrag des Versicherungsnehmers konnte vom Finanzamt eine Steuerbefreiung eingeräumt werden oder die Steuer um 50% ermäßigt werden, wenn die Gesellschaft, bei der die Versicherung abgeschlossen wurde, im Staat ihrer Niederlassung – im konkreten Fall in Großbritannien – einer Einkommensbesteuerung unterlag, die mit der Besteuerung bei in Schweden niedergelassenen Versicherungsgesellschaften vergleichbar war. Eine gänzliche antragsbedingte Erlassung der Prämienbesteuerung war vorgesehen, wenn die ausländische Steuer mindestens die Hälfte der in Schweden geltenden Steuer erreicht. Mit dieser Regelung wollten die Schwedischen Finanzbehörden verhindern, dass Schwedische Versicherungsnehmer, die Prämien an eine ausländische Versicherungsgesellschaft bezahlen, steuerlich nachteilig behandelt werden gegenüber Schwedischen Versicherungsnehmern, die in eine Schwedische Kapitallebensversicherung einzahlen. Da Frau *Safir* nur eine 50%ige Ermäßigung der Steuer gewährt wurde, machte sie eine Diskriminierung im Lichte der Dienstleistungsfreiheit und in eventu der übrigen Grundfreiheiten geltend. Der EuGH bejahte zunächst, dass die konkrete Schwedische Regelung vom Anwendungsbereich der Dienstleistungsfreiheit erfasst sei. Als zulässiges Vergleichspaar erkannte er in Schweden ansässige Versicherungsnehmer, die in ausländische Kapitallebensversicherungen einzahlen, im Vergleich zu anderen, die an Schwedische Versicherungen Beiträge leisten. Im Rahmen der Rechtfertigungsprüfung beschränkte sich der EuGH allerdings darauf, dass der Schwedischen Regierung gelindere Mittel zur

[619] EuGH *Amurta*, C-379/05, Rn 46; *Deutsche Shell*, C-293/ 06, Rn 37.
[620] EuGH Rs *Safir*, C-118/96 vom 28.4.1998.

Verfügung gestanden wären, die behauptete Wettbewerbsverzerrung zwischen Schwedischen und ausländischen Versicherungsverträgen zu beseitigen. Auf den Rechtfertigungsgrund der Kohärenz ging der EuGH in diesem Urteil gar nicht ein, obwohl der Zusammenhang zwischen der steuerlichen Abzugsfähigkeit der Versicherungsprämien vs Entrichtung einer Steuer auf die Prämienleistung dies mit guten Gründen geboten hätte. Überdies konnten die Versicherungsnehmer die Versicherungsleistungen in Schweden steuerfrei vereinnahmen.

Tendenziell scheint es dem EuGH jedenfalls stets auf die Unmittelbarkeit des Zusammenhangs einer steuerlichen Belastung mit dem entsprechenden Ausgleich anzukommen, die im Hinblick auf das Ziel der innerstaatlichen Regelung zu beurteilen ist.[621] So hat er etwa in der RS *Société Papillon*[622] im Zusammenhang mit der französischen Gruppenbesteuerung ausgeführt, dass eine bestimmte Regelung des französischen Steuerrechts zwar geeignet sei, die Kohärenz des eigenen Steuersystems zu wahren, und dass die Kohärenz eine Beschränkung der Unionsbürger rechtfertigen könne, wenn ein *„unmittelbarer Zusammenhang zwischen dem steuerlichen Vorteil und dessen Ausgleich durch eine bestimmte steuerliche Belastung"* besteht. Im konkreten Fall hätten aber gelindere Mittel zur Verwirklichung der Kohärenz ausgereicht, sodass die Regelung als nicht verhältnismäßig erachtet wurde.[623]

Anzumerken ist zum Kohärenzverständnis außerdem, dass der EuGH bisher nicht erwähnt hat, in welchem zeitlichen Horizont die spätere Besteuerung von Einkünften stattfinden müsse, um eine Versagung der steuerlichen Abzugsfähigkeit der Beiträge bzw Ausgaben zu rechtfertigen. Unter Berücksichtigung der Gesamtbetrachtung eines Regelungskomplexes kann er auch nur auf die jeweils zum Zeitpunkt der Urteilsfindung gültige nationale Regelung abgestellt haben. Eventuelle spätere Gesetzesänderungen könnten daher dem Steuerpflichtigen zum Nachteil gereichen.

In der europäischen Literatur wurde die Existenz eines grenzüberschreitenden intersubjektiven Korrespondenzprinzips verneint. *Terra/Wattel*[624] sprechen sich dafür aus, dass der EuGH die Kohärenz bei unterschiedlichen Steuersubjekten nicht als

[621] Vgl EuGH Rs *Aberdeen* C-303/07 v 18.6.2009, Rn 71ff.
[622] Rs C-418/07 *Société Papillon / Ministère du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique* v 27. 11. 2008
[623] Die Kohärenz ablehnend: EuGH Rs C-360/06 *Heinrich Bauer Verlag BeteiligungsGmbH / Finanzamt für Großunternehmen in Hamburg* v 2. 10. 2008; EuGH Rs C-540/07, Urteil v 19. 11. 2009, *Kommission/Italien*.
[624] *Terra/Wattel*, European Tax Law[4] 2005, 122.

Rechtfertigungsgrund anerkennen dürfe. Mit anderen Worten könne ein Staat nicht die Kohärenz des eigenen Steuersystems als Grund dafür heranziehen, dass er grundsätzlich abzugsfähige Zahlungen plötzlich nicht mehr als abzugsfähig zulässt, weil sie beim Empfänger in einem anderen Staat nicht besteuert werden.

4.2.1.6 Abzugsposten für familiäre und persönliche Situation

Getrennt von der steuerlichen Behandlung grenzüberschreitender Unterhaltszahlungen und der Symmetrie von steuerlicher Abzugsfähigkeit und Steuerpflicht ist der Frage nachzugehen, welchem Staat grundsätzlich die Berücksichtigung persönlicher und familiärer Abzugsbeträge obliegt.

Denn eine Grundfreiheit könnte auch im Fall von nicht grenzüberschreitenden Unterhaltszahlungen dann verletzt sein, wenn einem Unionsbürger mit Einkünften aus mehreren EU-Staaten die steuerliche Abzugsfähigkeit oder sonstige Berücksichtigung dieser Zahlungen in einem oder mehreren Staaten versagt wird, auch wenn sie nicht grenzüberschreitend geleistet werden.

Nach der Rechtsprechung des EuGH obliegt die Berücksichtigung der persönlichen und familiären Situation grundsätzlich dem Wohnsitzstaat.[625] Der Beschäftigungsstaat oder Staat, in dem selbständige oder gewerbliche Einkünfte erzielt werden, ist nur dann zur Berücksichtigung verpflichtet, wenn der Steuerpflichtige sein gesamtes oder nahezu gesamtes Einkommen aus diesem Staat bezieht und im Wohnsitzstaat keine nennenswerten Einkünfte hat.

Außerdem wurde vom EuGH in der Rs *de Groot*[626] der Frage nachgegangen, in welchem Umfang der Wohnsitzstaat steuerliche Absetzbeträge (oder sonstige Berücksichtigung der familiären Situation) gewähren muss, wenn jemand auch (im Wohnsitzstaat befreite) Einkünfte in anderen EG-Mitgliedstaaten erzielt. Der Ausgangssachverhalt dieser Rechtssache war Folgender: Herr *de Groot*, ein niederländischer Staatsbürger, unterhielt in den Niederlanden einen Wohnsitz. Er erzielte Einkünfte als Arbeitnehmer in den Niederlanden und in verschiedenen anderen Mitgliedstaaten. Nach den niederländischen DBA wurden die Arbeitseinkünfte der anderen Staaten dort besteuert und in den Niederlanden unter Progressionsvorbehalt freigestellt. Herr *de Groot* leistete eine Unterhaltsablösezahlung an seine geschiedene

[625] EuGH v. 14.2.1994, Rs C-279/93, „*Schumacker*“, Rn 36; EuGH v. 14.9.1999, Rs C-391/97, *Gschwind*, Rn 27.
[626] EuGH Rs *de Groot*, C-385/00 vom 12.12.2002.

Ehefrau aufgrund entsprechender Verpflichtungen und beantragte diese, wie im niederländischen Einkommensteuerrecht grundsätzlich vorgesehen, in voller Höhe als steuerlich abzugsfähig anzuerkennen. Das Finanzamt reduzierte hingegen den steuerlich abzugsfähigen Betrag proportional auf die niederländischen Einkünfte mit der Begründung, die Auslandseinkünfte seien in den Niederlanden nicht steuerpflichtig, sondern seien unter Progressionsvorbehalt steuerfrei.

Der EuGH hat diese Reduktion des abzugsfähigen Betrages als verbotene Beschränkung der Arbeitnehmerfreizügigkeit erkannt. Zwar beinhalte das Unionsrecht kein besonderes Erfordernis hinsichtlich der Art und Weise, in der der Wohnsitzstaat die persönliche und familiäre Situation eines Arbeitnehmers berücksichtigen muss. Wenn der Wohnsitzstaat aber die persönliche und familiäre Situation eines Arbeitnehmers auch im Hinblick auf Unterhaltsleistungen steuerlich berücksichtigt, darf er einen Abzug nicht mit der Begründung versagen, dass Teile der Einkünfte im Inland wegen eines DBA nicht zu besteuern sind.

4.2.2 Anwendung des EuGH-Prüfungsschemas auf Unterhaltszahlungen

4.2.2.1 Überblick der möglichen Ungleichbehandlungen

Eine sich aus steuerlichen Vorschriften ergebende Ungleichbehandlung bei Unterhaltsleistungen über die Grenze kann im Wesentlichen in folgenden vier Fällen auftreten:[627]

1. Ebene des Unterhaltsleistenden
    a. Ein Unterhaltsverpflichteter verlegt seinen Wohnsitz in einen anderen EU-Staat, der – anders als sein Herkunftsstaat – die Unterhaltszahlungen als steuerlich nicht abzugsfähig behandelt;
    b. Einem Unterhaltsverpflichteten wird die steuerliche Abzugsfähigkeit versagt, weil der Unterhaltsempfänger seinen Wohnsitz in einen anderen EU-Mitgliedstaat verlegt hat, der Unterhaltsleistungen nicht besteuert.
2. Ebene des Unterhaltsempfängers
    a. Ein Unterhaltsempfänger verlegt seinen Wohnsitz in einen anderen EU-Mitgliedstaat, in dem er – anders als in seinem Herkunftsstaat – die Unterhaltseinkünfte versteuern muss;

[627] Da Kindesunterhalt in fast allen europäischen Staaten (ausgenommen zB Belgien) beim Empfänger steuerfrei und beim Leistenden steuerlich nicht abzugsfähig ist, beziehen sich die nachfolgenden Ausführungen nur auf Ehegattenunterhaltszahlungen.

b. Ein Unterhaltsempfänger muss die Unterhaltseinkünfte versteuern (Variante 1) oder bekommt den Unterhalt in geringerer Höhe ausbezahlt (Variante 2), weil der Unterhaltsleistende seinen Wohnsitz in einen anderen EU-Mitgliedstaat verlegt hat, in dem seine Unterhaltsleistungen steuerlich nicht abzugsfähig sind. Die 2. Variante könnte sich etwa dann ergeben, wenn die zivilrechtliche Unterhaltsverpflichtung vom Nettoeinkommen des Unterhaltsleistenden bemessen wird und dieses angesichts der Nichtabzugsfähigkeit der Unterhaltsleistungen (höhere Steuerbemessungsgrundlage beim Unterhaltsleistenden) sinkt.

Ob sich aus diesen Sachverhalten eine Beschränkung und damit eine Diskriminierung im Lichte der unionsrechtlichen Grundfreiheiten ergeben kann, wird in den nachfolgenden Kapiteln 4.2.2.2 (Ebene des Unterhaltsleistenden) und 4.2.2.3 (Ebene des Unterhaltsempfängers) untersucht. Vor dem Hintergrund der innerstaatlichen steuerlichen Behandlung und den jeweils anzuwendenden Verteilungsnormen für Unterhalt in den bilateralen DBA wird für die Ebene des Unterhaltsleistenden der grenzüberschreitende Fall zwischen Österreich und Deutschland ausgewählt, für die Ebene des Unterhaltsempfängers jener zwischen Österreich und den Niederlanden.

4.2.2.2 Ebene des Unterhaltsleistenden und steuerliche Korrespondenz

Nach deutschem innerstaatlichem Recht wird dem Unterhaltsverpflichteten die steuerliche Abzugsfähigkeit der Unterhaltsleistungen gewährt, wenn diese Zahlungen korrespondierend dazu auf Ebene des Empfängers steuerpflichtig sind.[628] Verlegt daher ein in Deutschland ansässiger Unterhaltsverpflichteter seinen Wohnsitz nach Österreich (Fall 1a), wird er steuerlich schlechter behandelt, da seine Unterhaltsleistungen in Österreich steuerlich nicht abzugsfähig sind. Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH ist eine sich aus den unterschiedlichen steuerlichen Vorschriften der EU-Mitgliedstaaten ergebende Ungleichbehandlung allerdings unionsrechtlich gedeckt.[629] Zu begründen ist dies mit der mangelnden Harmonisierung der Rechtsvorschriften auf dem Gebiet der direkten Steuern innerhalb der Union.

Im konkreten Fall ergibt sich diese Ungleichbehandlung bereits aus den unterschiedlichen innerstaatlichen Rechtsvorschriften in Österreich und Deutschland.

[628] Vgl zur deutschen Rechtslage im Detail oben Kap 2.1.2; jährlich sind maximal € 13.085 steuerlich abzugsfähig.
[629] Insb EuGH 12.5.1998, Rs C-336/96, *Gilly* und EuGH 14.11.2006, Rs C-513/04, *Kerckhaert und Morres*.

Nichts Anderes würde aber gelten, wenn die Ungleichbehandlung aus einer DBA-rechtlichen Vorschrift im DBA Ö/D resultieren würde. Auch DBA sollen nach dem EuGH nur verhindern, dass eine Doppelbesteuerung auftritt, nicht aber gewährleisten, dass die in einem Staat von einem Steuerpflichtigen erhobenen Steuern nicht höher sind als diejenigen Steuern, die vom anderen Staat erhoben werden.[630]

Im Ergebnis wird daher ein Unterhaltsverpflichteter, dem die steuerliche Abzugsfähigkeit der Unterhaltsleistungen in einem EU-Staat gewährt wird, in einem anderen aber nicht, in der Ausübung seiner unionsrechtlichen Grundfreiheiten nicht beschränkt.

Zudem kann sich eine Ungleichbehandlung des Unterhaltsleistenden (Fall 1b) aber auch dadurch ergeben, dass nur Unterhaltszahlungen an im Inland ansässige Empfänger steuerlich beim Unterhaltsleistenden steuerlich abgezogen werden können. Dies entspricht im Wesentlichen der deutschen Rechtslage. Die sich daraus ergebende steuerliche Ungleichbehandlung grenzüberschreitender Unterhaltszahlungen, etwa bei Unterhaltszahlungen an einen in Österreich ansässigen Empfänger, ist nach der Rechtsprechung des EuGH in der Rechtssache *Schempp*[631] aber unionsrechtlich ebenfalls gedeckt.

In dem der Rechtssache *Schempp* zugrunde liegenden Sachverhalt zahlte Herr *Schempp*, ein in Deutschland steuerlich ansässiger deutscher Staatsbürger, an seine in Österreich wohnende geschiedene Ehefrau Unterhalt. Das deutsche Finanzamt versagte den Abzug der Unterhaltsleistungen als Sonderausgabe, da eine Besteuerung der Unterhaltseinkünfte bei der Ehefrau in Österreich nicht nachgewiesen werden konnte. Ein solcher Nachweis war auch nicht möglich, da Unterhaltsleistungen in Österreich gem § 29 Z 1 EStG auf Empfängerebene steuerfrei gestellt sind. Ein entsprechender Nachweis ist gem. § 1a Abs 1 Nr 1 S 3 dEStG jedoch Voraussetzung für die Gewährung der steuerlichen Abzugsfähigkeit auf Ebene des Unterhaltszahlers. Herr *Schempp* wandte gegen diese Rechtsfolge ein, dass die Unterhaltszahlungen sehr wohl bei ihm steuerlich abzugsfähig wären, wenn seine geschiedene Ehefrau in Deutschland ansässig wäre. Dies würde zudem nach deutscher Rechtslage selbst dann gelten, wenn die Unterhaltszahlungen bei seiner in Deutschland ansässigen geschiedenen Ehefrau zu

[630] EuGH 12.5.1998, Rs C-336/96, *Gilly*, Rn 46.
[631] EuGH 12.7.2005, Rs C-403/03, *Schempp*.

keiner Steuerfestsetzung in Deutschland führen würden, da ihr Einkommen unter dem Existenzminimum (steuerfreien Grundbetrag) liegt.

Herr *Schempp* rügte die Unvereinbarkeit der versagten steuerlichen Abzugsfähigkeit als Verstoß gegen die Grundfreiheiten der Art 12 EG (Allgemeines Diskriminierungsverbot, nunmehr Art 18 AEUV) und Art 18 EG (Allgemeine Freizügigkeit, nunmehr Art 21 AEUV). Der deutsche Bundesfinanzhof legte dem EuGH die Frage zur Vorabentscheidung vor, ob die Versagung der steuerlichen Abzugsfähigkeit der Unterhaltszahlungen an die in Österreich wohnende Ehefrau gegen Art 12 EG oder in eventu Art 18 EG verstoße, und zwar angesichts dessen, dass die Unterhaltseinkünfte bei der Ehefrau, hätte sie in Deutschland gewohnt, gleichwohl zu keiner Steuerfestsetzung geführt hätten.

Auf den ersten Blick fällt auf, dass sich das Vorabentscheidungsersuchen des deutschen BFH nur auf das allgemeine Diskriminierungsverbot und die allgemeine Freizügigkeit bezieht, nicht aber auf die Kapitalverkehrsfreiheit – in der Ausprägung als Zahlungsverkehrsfreiheit – nach Art 63 AEUV. Der Generalanwalt[632] zog eine Prüfung nach Art 63 AEUV (ex-Art 56 EG) zwar in Erwägung, sah aber schlussendlich mit der Begründung davon ab, dass die vom nationalen Gericht vorgelegte Frage die Auslegung des Art 63 AEUV nicht beinhaltet habe. Eine weitere Prüfung von Art 63 AEUV, zusätzlich zu Art 18 und Art 21 AEUV, sei *„im Wesentlichen gleich"* und könne daher entfallen. Nach Literaturmeinung hätte der Generalanwalt dennoch Art 63 AEUV zumindest als Vorfrage prüfen müssen, da Art 63 AEUV als „lex specialis" dem Allgemeinen Diskriminierungsverbot nach Art 18 AEUV und der Allgemeinen Freizügigkeit nach Art 21 AEUV vorgeht.[633] Die Empfehlung des Generalanwalts an den EuGH lautete, dass die vom deutschen Einkommensteuerrecht geforderte Korrespondenz – sprich Steuerpflicht von Unterhaltszahlungen, denen die steuerliche Abzugsfähigkeit zuerkannt wird – auf eine Disparität innerhalb der nicht harmonisierten Steuersysteme der EG zurückzuführen sei und die Antwort auf die Vorlagefragen lauten solle, dass die maßgebliche Bestimmung des deutschen EStG (§ 1a Abs 1 Nr 1 dEStG) nicht gegen Art 18 und Art 21 AEUV verstoße.

Der EuGH folgte im Ergebnis den Empfehlungen des Generalanwalts. Er prüfte zunächst den Anwendungsbereich von Art 18 AEUV (ex-Art 12 EG), der ein

[632] Schlussanträge GA *Geelhoed* vom 27.1.2005, Rs C-403/03, *Schempp*, Rn 21.
[633] Vgl *Lang*, Das EuGH-Urteil in der Rechtssache Schempp – Wächst der steuerpolitische Spielraum der Mitgliedstaaten? SWI 2005, 411.

allgemeines Verbot der Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit vorsieht, und erachtet diesen auf Herrn *Schempp* als Unionsbürger grundsätzlich für anwendbar. Zum Einwand der deutschen Regierung, Herr *Schempp* habe von den Freizügigkeitsrechten keinen Gebrauch gemacht, da er seinen Wohnsitz nicht in einen anderen Staat im Gemeinschaftsgebiet verlegt habe, entgegnete der EuGH, dass es sich dennoch nicht um einen rein internen Sachverhalt handle.[634] Denn die Wohnsitznahme der geschiedenen Ehefrau wirke sich *„notwendig auf die für diesen bestehende Möglichkeit aus, die an sie erbrachten Unterhaltsleistungen von seinen steuerpflichtigen Einkünften in Deutschland abzuziehen.“* Ein ausreichender Bezug des Sachverhalts zum Gemeinschaftsrecht sei dadurch hergestellt.

Für die Vergleichbarkeitsprüfung wählt der EuGH als Vergleichsperson zu Herrn *Schempp*, der Unterhalt aus Deutschland an seine in Österreich lebende geschiedene Ehefrau bezahlt, eine Person, die in Deutschland ansässig ist und an einen in Deutschland ansässigen geschiedenen Ehepartner Unterhalt leistet. Somit vergleicht er zwei ansässige Personen miteinander, von denen einer in das Inland, einer in das Ausland Unterhalt zahlt. Der EuGH verneint jedoch die Vergleichbarkeit mit der knappen Begründung, dass der *„Empfänger, was die Besteuerung der Unterhaltsleistungen angeht, einer unterschiedlichen steuerrechtlichen Regelung“* unterliege. Er spricht damit an, dass das innerstaatliche Steuerrecht Deutschlands und Österreichs im Hinblick auf die Besteuerung von Unterhaltsleistungen unterschiedlich ausgestaltet sind und darin keine Diskriminierung von Herrn *Schempp* zu erblicken sei. Das Argument von Herrn *Schempp*, dass die Unterhaltszahlungen in Deutschland auf Ebene der Ehefrau gleichwohl zu keiner Steuerfestsetzung geführt hätten (Stichwort: steuerfreier Grundbetrag), wischt der EuGH mit der Anmerkung weg, dass Unterhaltsleistungen in Österreich unstreitig nicht steuerpflichtig seien, und die *„Nichtbesteuerung von Unterhaltsleistungen […] in Deutschland keineswegs mit der Nichtbesteuerung von Unterhaltsleistungen in Österreich wegen ihrer dortigen generellen Steuerfreiheit verglichen werden [kann], weil die einkommensteuerrechtlichen Konsequenzen in diesen beiden Fällen für den betroffenen Steuerpflichtigen unterschiedlich sind.“*

Nachdem der EuGH eine Diskriminierung von Herrn *Schempp* nach Art 18 AEUV bereits auf Vergleichbarkeitsebene verneint hat, prüft er den Anwendungsbereich von

[634] Der EuGH verweist in Rn 25 der Rs C-403/03 auf sein Urteil vom 19. Oktober 2004 in der Rechtssache C-200/ 02, *Zhu und Chen*.

Art 21 AEUV, der neben dem Recht, sich innerhalb der Gemeinschaft frei zu bewegen und aufzuhalten, auch das Recht auf freie Wohnsitznahme innerhalb der EU (Allgemeine Freizügigkeit) gewährleistet. Herr *Schempp* hatte dazu ins Treffen geführt, dass der Empfänger von Unterhaltsleistungen in der Ausübung seiner Rechte nach Art 21 AEUV beschränkt werde, wodurch der Druck entstehe, Deutschland nicht zu verlassen. Dazu führt der EuGH aus, dass das Recht von Herrn *Schempp* auf freie Wohnsitznahme innerhalb der Gemeinschaft nach Art 21 AEUV nicht beeinträchtigt sei. Die Übersiedlung seiner Ehefrau nach Österreich habe zwar für ihn als Unionsbürger nachteilige steuerliche Folgen (Versagen der steuerlichen Abzugsfähigkeit der Unterhaltsleistungen), das Unionsrecht garantiere einem Unionsbürger aber nicht, dass die Verlagerung seines Wohnsitzes oder seiner Tätigkeiten in einen anderen Mitgliedstaat steuerlich neutral sei. Da das nationale Steuerrecht der Mitgliedstaaten unterschiedlich sei, können Vor- und Nachteile im Bereich der direkten Steuern entstehen. Dies gelte *„erst recht"*, wenn nicht der Steuerpflichtige selbst, sondern eine andere Person – hier seine geschiedene Ehefrau – von ihrem Recht auf freie Wohnsitznahme innerhalb der Gemeinschaft Gebrauch gemacht habe.

Im Hinblick auf die Vergleichbarkeitsprüfung wählt der EuGH als Vergleichspaar zwei ansässige Personen, die einmal in das Inland und einmal in das Ausland Unterhalt leisten und vergleicht deren rechtliche Situation (Vergleichsebene). Bei näherer Betrachtung des Sachverhalts erscheinen sowohl das gewählte Vergleichspaar als auch die Vergleichsebene aus dem Blickwinkel des EuGH zwingend, zumal der Unterhaltsleistende in Deutschland ansässig war und auch keine Diskriminierung im Verhältnis zu einem in einem anderen Staat ansässigen Unterhaltsverpflichteten rügte, sondern zu einem Unterhaltsverpflichteten, der wie die Unterhaltsberechtigte in Deutschland ansässig ist. Seine Schlechterstellung bezog sich gerade auf seine rechtliche Situation, die der EuGH daher zutreffend seiner Vergleichbarkeitsprüfung zugrunde gelegt hat.

Allerdings erscheint das Argument des EuGH, mit dem er die Vergleichbarkeit verneint, weniger zutreffend. Denn der EuGH beruft sich darauf, dass die rechtliche Situation einer generellen Steuerfreiheit (von Unterhaltszahlungen) nicht mit einer Nichtbesteuerung aufgrund anderer Umstände – konkret dem steuerfreien Grundbetrag – vergleichbar sei. Abstrakt mag dies wohl überzeugen, jedoch im konkreten Fall, in

dem die Ehefrau keine anderen Einkünfte als die Unterhaltszahlungen bezog, wohl nicht. Die Unterhaltszahlungen der Ehefrau blieben sowohl in Deutschland als auch in Österreich im entscheidungsgegenständlichen Sachverhalt – wenn auch aus anderen Gründen – nichtbesteuert, der Blick auf eine hypothetische andere Situation ist mE nicht zulässig.[635] Die Frage, inwieweit eine andere Person – hier die ehemalige Ehefrau – durch Wahrnehmung ihrer Freizügigkeitsrechte eine Ungleichbehandlung eines Steuerpflichtigen bewirken kann, brachte den EuGH sichtlich in *„gehörige Argumentationsnöte"*[636].

Da der EuGH die vergleichbare Situation im Urteil bereits verneint hatte, gelangt er gar nicht mehr zur nächsten Stufe, der Rechtfertigungsprüfung, bei der er interessante Aspekte zum Thema der Kohärenz zu behandeln gehabt hätte. Wie oben in Kapitel 4.2.1.5 dargestellt hat der EuGH zwar in seiner bisherigen Rechtsprechung das Kohärenzargument äußerst zurückhaltend als Rechtfertigungsgrund zugelassen. In der Rechtssache *Bachmann*[637] allerdings hat er die mit der steuerlichen Nichtabzugsfähigkeit verbundene spätere Steuerfreiheit (beim selben Empfänger) als Rechtfertigung gelten lassen (intrasubjektive Korrespondenz). Auf intersubjektiver Ebene hat der EuGH hingegen die Kohärenz des eigenen Steuersystems als Rechtfertigungsgrund bisher stets abgelehnt.[638] Im konkreten Fall von Unterhaltsleistungen wäre die intersubjektive Kohärenz entscheidungsrelevant gewesen, weil sich die Schlechterstellung des Unterhaltsleistenden nur aus der Ansässigkeit seiner geschiedenen Ehefrau in Österreich ergab.

Insgesamt ist auf dem Gebiet der EuGH-Entscheidungen in Doppelbesteuerungsfällen erkennbar, dass das Kohärenzargument zuweilen als Platzhalter für die Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung oder Vermeidung der Doppelnichtbesteuerung dient.[639] Gegen die Herstellung einer gewissen Symmetrie bei der Aufteilung von Besteuerungsbefugnissen ist an sich auch mit dem EuGH im Lichte des Leistungsfähigkeitsprinzips nichts einzuwenden. Die Mitgliedsstaaten werden vom EuGH aber nicht angehalten, einen Gleichklang zwischen Abzugsfähigkeit und

[635] Ähnlich *Lang*, Das EuGH-Urteil in der Rechtssache Schempp – Wächst der steuerpolitische Spielraum der Mitgliedstaaten? SWI 2005, 211.
[636] *Kofler*, Schempp: Zulässigkeit eines grenz- und personenübergreifenden Korrespondenzprinzips bei Unterhaltszahlungen, ÖStZ 23/2005, 538 ff.
[637] EuGH 28.1.1992, Rs C-204/90, *Bachmann*.
[638] Vgl oben Kap 4.2.1.5.
[639] Ähnlich auch GA *Kokott* v 18.3.2004, RS C-319/02, *Manninen* (Vermeidung wirtschaftlicher Doppelbesteuerung). Vgl auch EuGH RS *Danner*, Rs C-136/00 v 3.10.2002 und *Skandia und Ramstedt*, Rs C-422/01 v 26.6.2003.

Steuerpflicht, wenn sie ihn in ihren nationalen Steuerregelungen umgesetzt haben, auch grenzüberschreitend (innerhalb von EU/EWR) einzuhalten und dies beim Abschluss von DBA untereinander zu bedenken.[640] Im Gegenteil kommt es laut EuGH gerade auf den Inhalt der von den Mitgliedstaaten bilateral abgeschlossenen DBA an, ob eine Korrespondenz zwischen steuerlicher Abzugsfähigkeit und Steuerpflicht hergestellt wird. Dass die Mitgliedstaaten auf die steuerliche Abzugsfähigkeit von Einkünften im anderen Staat Bedacht nehmen müssten, wenn es um die Frage der Steuerpflicht oder Steuerfreiheit von Einkünften geht, schreibt der EuGH den Mitgliedstaaten nicht vor: die bilateralen DBA gehen in diesem Fall dem Unionsrecht vor.

Im Ergebnis wäre damit dem Steuerpflichtigen eines Mitgliedstaats die steuerliche Abzugsfähigkeit einer Ausgabe immer dann zu gewähren, wenn die Abzugsfähigkeit bei demselben oder einem anderen Steuerpflichtigen gegenüberstehenden Einkünfte nur deshalb zu keiner Steuerpflicht führen, weil der Steuerpflichtige in einem anderen Mitgliedstaat ansässig ist und sich der erste Mitgliedstaat durch Abschluss eines DBA mit dem zweiten Mitgliedstaat seines Besteuerungsrechts begeben hat. Angewendet auf den konkreten Fall würde dies bedeuten, dass Herr *Schempp* mit seiner Argumentation beim EuGH durchgedrungen wäre.

Wie bereits erwähnt, hat der EuGH aber eine Diskriminierung verneint. Zwar nicht ausdrücklich, aber doch indirekt hat der EuGH die Kohärenz in der Rechtssache *Schempp* in seiner Vergleichbarkeitsprüfung erwähnt. Er spricht aus, dass Unterhaltsleistungen in Österreich steuerfrei seien und setzt die österreichische Regelung der Steuerfreiheit damit in Beziehung zum deutschen Abzugsverbot. Es hat den Anschein, als „beruhige“ die korrespondierende grenzüberschreitende Behandlung den EuGH bereits soweit, dass er eine Diskriminierung schon auf der Vergleichbarkeitsebene verneint. Warum er dies nicht auf Ebene der Rechtfertigungsprüfung, sondern bei der Vergleichbarkeit anspricht, bleibt ungeklärt. Auf Ebene der Rechtfertigungsprüfung wären dem deutschen Staat wohl auf den ersten Blick keine schlechten Chancen beschieden gewesen. Der EuGH hätte den Rechtfertigungsgrund der Kohärenz, die durch beide Steuerrechtsordnungen, der Deutschlands und der Österreichs, geschaffen wird, anerkennen müssen. Denn die Diskriminierung durch die Schlechterbehandlung eines Steuerpflichtigen entstand

[640] In diese Richtung argumentiert auch *Stewen*, Der EuGH und die nationale Steuerhoheit, EuR 4/2008, 463.

gerade dadurch, dass der gleiche Staat einen anderen Steuerpflichtigen besteuert hätte, nämlich die Frau von Herrn *Schempp*, die aber nach Österreich gezogen war.

Lang[641] weist darauf hin, dass der EuGH bei einer Prüfung der Kohärenz von Steuervorschriften auch nur auf eine Steuerrechtsordnung, nämlich die deutsche, hätte abstellen können. Der EuGH hätte dann zu dem Schluss kommen müssen, dass die deutsche Rechtslage in sich nicht kohärent sei. Denn nach deutschem Steuerrecht werden Unterhaltsleistungen nur bei unbeschränkt Steuerpflichtigen besteuert, nicht aber im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht. In der deutschen Steuerrechtsordnung sei das Korrespondenzprinzip bei Unterhaltszahlungen daher nicht konsequent umgesetzt. Da sich Deutschland zudem des Besteuerungsrechts für Unterhaltszahlungen in seinen DBA regelmäßig begeben habe, könne sich Deutschland nicht auf die Kohärenz seines Steuersystems berufen.[642] Dieser Schluss ist zwar im Lichte der ständigen EuGH-Rechtsprechung zutreffend, aber die Begründung ist mE nicht überzeugend. Denn Gegenstand der Prüfung der Kohärenz von Steuervorschriften sollte nicht die unterschiedliche steuerliche Behandlung von Einkünften bei beschränkter und unbeschränkter Steuerpflicht sein, sondern ob die Kohärenz in Form der Verknüpfung zwischen Steuerpflicht und steuerlicher Abzugsfähigkeit bei einem unbeschränkt Steuerpflichtigen hergestellt wird.

Im Ergebnis hätte daher der EuGH die Rechtssache *Schempp* auch anders entscheiden können, ohne mit seiner bisherigen Rechtsprechung in Widerspruch zu geraten. Die Kohärenz des eigenen Steuersystems hat der EuGH in dieser Rechtssache nur indirekt erwähnt und somit die Gelegenheit ausgelassen, diesen Rechtfertigungsgrund auf einen DBA-rechtlichen Sachverhalt innerhalb der EU schlüssig zu positionieren.

Zusammengefasst gebietet das Unionsrecht auf Ebene des Unterhaltsleistenden daher nach der Rechtsprechung des EuGH

a. keine Gleichbehandlung eines Unterhaltsleistenden in dem Sinne, wonach ihm nach seinem Wegzug in einen anderen EU-Mitgliedstaat die steuerliche Abzugsfähigkeit der Unterhaltszahlungen erhalten bleiben muss und

[641] *Lang*, SWI 2005, 211.
[642] Wie auch im österreichischen DBA-Netz werden Unterhaltsleistungen in deutschen DBA meistens unter die Auffangnorm Art 21 subsumiert und das Besteuerungsrecht dem Ansässigkeitsstaat des Empfängers zugewiesen.

b. keine Gewährung eines steuerlichen Abzugs von Unterhaltszahlungen, wenn diese in das Ausland gezahlt werden, auch wenn dem Unterhaltszahler bei rein nationalen Unterhaltsleistungen ein steuerlicher Abzug gewährt wird.

4.2.2.3 Ebene des Unterhaltsempfängers und steuerliche Korrespondenz

Bei Wegzug eines Unterhaltsempfängers von Österreich in die Niederlande ergibt sich eine steuerliche Schlechtbehandlung daraus, dass die Unterhaltszahlungen in Österreich steuerfrei sind, in den Niederlanden aber besteuert werden (Fall 2a).[643] Die netto vereinnahmten Unterhaltszahlungen sind daher bei einem in Niederlanden im Vergleich zu einem in Österreich ansässigen Unterhaltsempfänger geringer.

Analog zu dem zu Beginn des Kapitels 4.2.2.2 behandelten Fall auf Ebene des Unterhaltsleistenden muss aber auch der Unterhaltsempfänger diese Ungleichbehandlung unionsrechtlich hinnehmen. Denn mangels unionsrechtlicher Harmonisierung der nationalen Vorschriften auf dem Gebiet der direkten Steuern innerhalb der EU kann sich ein Steuerpflichtiger nicht darüber beschweren, dass er in einem Mitgliedstaat höher besteuert wird als in einem anderen.[644] Werden in einem EU-Mitgliedstaat daher Unterhaltsleistungen beim Empfänger besteuert, in einem anderen aber nicht, liegt keine Beschränkung des Steuerpflichtigen in der Ausübung seiner EU-Grundfreiheiten vor.

Eine Ungleichbehandlung kann sich aber für einen Unterhaltsempfänger auch dann ergeben, wenn nicht er, sondern den Unterhaltsverpflichtete seinen Wohnsitz in einen anderen EU-Mitgliedsstaat verlegt (Fall 2b). Anders als in dem unter Kapitel 4.2.2.2 behandelten Fall *Schempp*, in dem eine Ungleichbehandlung auf Ebene des Unterhaltsleistungen Gegenstand eines EuGH-Verfahrens war, wurde eine sich aus diesem Sachverhalt ergebende Ungleichbehandlung des Unterhaltsempfängers bisher noch nicht an den EuGH herangetragen. Folgender Sachverhalt sei angenommen:

Herr A lebt in den Niederlanden, ebenso seine geschiedene Ehefrau B. In ihrem niederländischen Scheidungsvergleich ist festgelegt, dass Herr A verpflichtet ist, Frau B Unterhalt in Höhe von 20% seines Nettoeinkommens zu leisten. Zu Beginn des Jahres verlegt Herr A seinen Wohnsitz nach Österreich, Frau B bleibt in den Niederlanden.

[643] Vgl zur steuerlichen Behandlung von Ehegattenunterhalt in den Niederlanden oben Kap 2.3.2.2.
[644] Insb EuGH 12.5.1998, Rs C-336/96, *Gilly* und EuGH 14.11.2006, Rs C-513/04, *Kerckhaert und Morres*.

Das Besteuerungsrecht für die Unterhaltsleistungen steht gem Art 22 DBA Ö/NL den Niederlanden zu, die diese Unterhaltsleistungen bei Frau B besteuern.

Frau B könnte vor dem EuGH folgende Diskriminierung rügen:

Variante 1: Frau B könnte gegenüber dem niederländischen Staat die Steuerfreiheit ihrer Unterhaltseinkünfte einfordern. Dies mit der Begründung, dass ihr geschiedener Ehemann die Unterhaltszahlungen in Österreich nicht von seiner Bemessungsgrundlage abziehen kann. Da die Niederlande innerstaatlich eine korrespondierende Besteuerungsregelung verankert haben, wonach aufgrund der steuerlichen Abzugsfähigkeit der Unterhaltszahlungen eine Steuerpflicht beim Empfänger eintritt, sei diese Korrespondenz im konkreten – grenzüberschreitenden Fall mit Österreich – verletzt.

Variante 2: Frau B könnte gegenüber dem niederländischen Staat eine Angleichung der Unterhaltsleistungen beanspruchen. Da nämlich Herr A die Unterhaltsleistungen in Österreich nicht von seiner Steuerbemessungsgrundlage abziehen kann, wird Frau B der Unterhalt in geringerer Höhe ausbezahlt. Denn das Nettoeinkommen von Herrn A ist durch die mangelnde Abzugsfähigkeit der Unterhaltsleistungen gesunken, und damit auch der Betrag von 20% seines Nettoeinkommens, der Frau B als gesetzlichem Unterhalt zusteht. Damit beruft sich Frau B auf eine sich implizit durch steuerliche Vorschriften ergebende Ungleichbehandlung. Denn durch die österreichische steuerliche Regelung der Nichtabzugsfähigkeit der Unterhaltsleistungen bei Herrn A erhält sie weniger Unterhalt im Vergleich zu einer in den Niederlanden ansässigen Person, die Unterhalt von ihrem in den Niederlanden ansässigen geschiedenen Ehemann bezieht.

In beiden Varianten führt Frau B ins Treffen, sie sei durch den Wegzug von Herrn A nach Österreich nach Art 18 AEUV (Allgemeines Diskriminierungsverbot) und Art 21 AEUV (Allgemeine Freizügigkeit), in eventu nach Art 63 AEUV (Kapitalverkehrsfreiheit) diskriminiert.

In der nachfolgenden Prüfung durch den EuGH könnte zunächst fraglich sein, ob der Sachverhalt vom Anwendungsbereich einer Grundfreiheit (Art 18 bzw Art 21 AEUV oder Art 63 AEUV) erfasst ist. Denn nicht Frau B hat von ihren Freizügigkeitsrechten Gebrauch gemacht, sondern ihr geschiedener Mann A. Der EuGH hat aber bereits in der Rs *Schempp* erkannt, dass in Fällen, in denen sich die Wohnsitznahme einer Person

notwendig auf die benachteiligende Behandlung einer anderen Person auswirkt, ein ausreichender Bezug zum Unionsrecht hergestellt sei.[645] Vor diesem Hintergrund sollte die Ungleichbehandlung von Frau B vom Anwendungsbereich der unionsrechtlichen Grundfreiheiten erfasst sein. Der Auslandsbezug in diesem Fall wird somit dadurch hergestellt, dass Herr A seinen Wohnsitz nach Österreich verlegt hat und die Unterhaltsleistungen in die Niederlande gezahlt werden.

Für die Vergleichbarkeitsprüfung ist zwischen den beiden Varianten 1 und 2 zu unterscheiden.

In Variante 1 wird Frau B durch den Wegzug von Herrn A nicht per se steuerlich schlechter behandelt als zuvor: als ihr Ehemann noch in den Niederlanden ansässig war, musste sie die Unterhaltszahlungen ebenso versteuern wie nach seinem Wegzug. Die Steuersituation insgesamt, wenn man den gesamten Regelungskomplex betrachtet – keine Abzugsfähigkeit der Unterhaltszahlungen in Österreich, Steuerpflicht beim Empfänger in den Niederlanden – führt zwar grundsätzlich zu einer Ungleichbehandlung bei grenzüberschreitenden im Vergleich zu rein innerstaatlich in den Niederlanden gezahlten Unterhaltsleistungen, konkret zu einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung. Dabei wird aber – wie schon erwähnt – nicht eine Person diskriminiert, sondern ein Sachverhalt oder eine Situation. Der EuGH würde die behauptete Diskriminierung in Variante 1 daher bereits auf der Vergleichbarkeitsebene ablehnen. Denn zum Vergleich können nur Personen herangezogen werden, nicht aber Besteuerungssituationen oder Sachverhaltskomplexe. Vergleicht man die Situation von Frau B vor und nach dem Wegzug von Herrn A, hat sich für sie nichts geändert; sie ist in beiden Fällen steuerpflichtig. Einer Diskriminierung von Frau B mangelt es daher bereits an der fehlenden Ungleichbehandlung. Mit anderen Worten scheitert Frau A bereits an der Vergleichbarkeitsprüfung.

In Variante 2 ist für die Vergleichbarkeitsprüfung Frau B als in den Niederlanden ansässige Person, die Unterhalt von ihrem in Österreich ansässigen geschiedenen Mann bezieht, mit einer anderen in den Niederlanden ansässigen Person zu vergleichen, die von einem in den Niederlanden ansässigen geschiedenen Mann Unterhalt erhält. Der EuGH hat erstmals in der Rechtssache *Bachmann*[646] den Vergleich ansässiger Personen mit anderen ansässigen Personen zugelassen. Frau B ist im konkreten Fall gegenüber

[645] EuGH 12.7.2005, Rs C-403/03, *Schempp*, Rn 25; zuvor bereits EuGH 19.10.2004, Rs C-200/00, *Zhu und Chen*, Rn 18; EuGH 2.10.2003, Rs C-148/02, *Garcia Arvello*, Rn 13,27.
[646] EuGH 28. 10. 1999, Rs C-55/98 *Bachmann*, vgl oben Kap 4.2.1.3.

einer anderen in den Niederlanden ansässigen Person dadurch benachteiligt, dass sie den im Scheidungsurteil festgelegten gesetzlichen Unterhalt, der als Prozentsatz vom Nettoeinkommen des geschiedenen Mannes berechnet wird, in geringer Höhe erhält. Da die Vergleichbarkeit in Variante 2 mE zu bejahen ist, erfolgt im nächsten Schritt die Prüfung möglicher Rechtfertigungsgründe.

Im Hinblick auf seine bisherige Rechtsprechung könnte der EuGH argumentieren, dass sich die Ungleichbehandlung von Frau B aus den steuerlichen Vorschriften Österreichs ergibt. Zwar ist im niederländischen Steuersystem eine Korrespondenz bei Unterhaltsleistungen verwirklicht. Auf den grenzüberschreitenden Sachverhalt übertragen, wird jedoch diese Symmetrie gestört, da Österreich Unterhaltszahlungen konträr zu den Niederlanden behandelt und beim Leistenden steuerlich nicht abzugsfähig behandelt. Auch das DBA schafft keine Abhilfe, da es keine Korrespondenzklausel enthält. So wäre denkbar, dass das DBA die Steuerpflicht von „anderen Einkünften" in Art 22 davon abhängig macht, ob diese beim Leistenden im anderen Vertragsstaat steuerlich abzugsfähig sind (wie etwa Art 18 Abs 5 DBA Ö/D). Konkret sieht dies das DBA Ö/NL aber nicht vor.

Im Grunde ergibt sich damit die Ungleichbehandlung von Frau B aber auch hier nur dadurch, dass die Steuersysteme der Mitgliedstaaten auf dem Gebiet der direkten Steuern nach dem gegenwärtigen Stand des Gemeinschaftsrechts nicht harmonisiert sind. Diesen Rechtfertigungsgrund hat der EuGH erstmals in den Rs *Bachmann* und *Kommission/Belgien* anerkannt.[647] Daher werden die Mitgliedstaaten nicht angehalten, eine innerstaatlich verankerte steuerliche Korrespondenz auch grenzüberschreitend in ihren DBA so umzusetzen, dass eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung – sprich ein Zusammentreffen von Steuerpflicht und mangelnder steuerlicher Abzugsfähigkeit – auch im grenzüberschreitenden Verhältnis nie auftreten kann. Dies resultiert nicht zuletzt aus der – mangels Existenz eines europaweit einheitlichen DBA bestehenden – Freiheit der Mitgliedstaaten, DBA untereinander mit unterschiedlichem Inhalt abzuschließen.

Im Ergebnis gewährleistet das Unionsrecht auf Ebene des Unterhaltsempfängers bei grenzüberschreitenden Unterhaltsleistungen

[647] Vgl im Detail oben Kap 4.2.1.5.

a. keine gleiche Besteuerung in einem EU-Mitgliedstaat im Vergleich zu einem anderen EU-Mitgliedstaat. Auch die Steuerpflicht in einem Staat im Vergleich zur gänzlichen Steuerfreiheit in anderen Staaten ist unionsrechtlich nicht zu beanstanden;
b. keine korrespondierende Behandlung eines Unterhaltsempfängers in dem Sinne, dass er die Unterhaltszahlungen nur dann versteuern muss, wenn diese beim Unterhaltsleistenden im anderen Staat steuerlich abzugsfähig waren (Variante 1). Auch eine Anpassung der Unterhaltshöhe, die sich aus der steuerlichen Nichtabzugsfähigkeit beim Leistenden ergibt, gebietet das EU-Recht nicht (Variante 2).

4.3 Zusammenfassung der Ergebnisse zu Unterhaltsleistungen im Unionsrecht

4.3.1 Besteuerungsrecht, Quellensteuer und Anrechnung

Die Aufteilung der Besteuerungsrechte für Unterhaltsleistungen nach den bilateral innerhalb der EU-Staaten abgeschlossenen DBA wird durch das Unionsrecht nicht beeinflusst. Dies liegt zum einen an der durch das Unionsrecht den Mitgliedstaaten zugewiesenen Kompetenz, DBA unterschiedlichen Inhalts untereinander abzuschließen, da ein europaweites DBA nicht existiert. Eine „Meistbegünstigung“ kann aus dem Unionsrecht nicht abgeleitet werden, da aufgrund der den Mitgliedstaaten verbliebenen Kompetenz zum Abschluss von DBA eine begünstigende Regelung in einem DBA nicht auf ein anderes – bilateral innerhalb der EU abgeschlossenes – DBA übertragbar ist. Vor diesem Hintergrund sind nach der Rechtsprechung des EuGH nicht ansässige Personen mit anderen nicht ansässigen Personen nicht vergleichbar und ist eine sich aus dem unterschiedlichen Inhalt von DBA ergebende steuerliche Diskriminierung mangels vergleichbarer Situation durch das Unionsrecht gedeckt. Darüber hinaus sind nach der Rechtsprechung des EuGH auch ansässige mit nicht ansässigen Personen (unbeschränkt mit beschränkt steuerpflichtigen Personen) grundsätzlich nicht vergleichbar und scheidet eine Diskriminierung im Lichte der Grundfreiheiten für dieses Vergleichspaar aus. Eine Vergleichbarkeit ist nur allenfalls dann zu bejahen, wenn die beschränkt Steuerpflichtigen mehr als 90% ihres Welteinkommens im Quellenstaat erzielen. Dann ist vom innerstaatlichen Steuerrecht der Mitgliedstaaten eine Regelung vorzusehen, dass diese beschränkt Steuerpflichtigen steuerlich nicht nachteilig im Vergleich zu ansässigen (unbeschränkt Steuerpflichtigen) behandelt werden.

Auf dem Gebiet der Unterhaltsleistungen können hingegen regelmäßig ansässige mit anderen ansässigen Personen verglichen werden. Nach den in diesem Kapitel gewonnenen Erkenntnissen könnte eine Diskriminierung sowohl eines Unterhaltsleistenden als auch eines Unterhaltsempfängers in insgesamt vier Fällen – zumindest auf der Vergleichbarkeitsebene – zu befürworten sein. In der Folge scheitert eine Diskriminierung auf beiden Ebenen jedoch auf der Rechtfertigungsebene, konkret an der mangelnden Harmonisierung der Besteuerungssysteme innerhalb der Union auf dem Gebiet der direkten Steuern.

Das Thema Quellensteuern spielt bei Unterhaltsleistungen innerhalb der Europäischen Union eine untergeordnete Rolle, da nach den bilateral abgeschlossenen DBA soweit ersichtlich nie dem Quellenstaat ein Besteuerungsrecht eingeräumt wird. Allenfalls dennoch einbehaltene Quellensteuern können zwar in Österreich nicht angerechnet werden, sollten aber unter Berufung auf das DBA im Quellenstaat rückforderbar sein.

4.3.2 Korrespondenzprinzip bei Unterhaltsleistungen im europäischen Steuerrecht

Im Einkommensteuerrecht jener EU-Mitgliedstaaten, die Unterhaltszahlungen beim Empfänger steuerfrei behandeln, ist soweit ersichtlich stets damit korrespondierend ein steuerliches Abzugsverbot beim Empfänger normiert, wie dies zB auch auf die österreichische Rechtslage zutrifft.

In manchen EU-Staaten, darunter Spanien, Italien, Schweden, Niederlande und Deutschland, sind Unterhaltszahlungen an ehemalige Ehepartner grundsätzlich steuerpflichtig. Die steuerliche Abzugsfähigkeit von Unterhaltszahlungen auf Ebene des Verpflichtenden wird bei innerstaatlichen Sachverhalten nach dem Steuerrecht dieser Staaten davon abhängig gemacht, dass die Unterhaltszahlungen beim Empfänger steuerpflichtig sind. Mitunter wird die steuerliche Abzugsfähigkeit auch, wie nach deutschem EStG, auf den grenzüberschreitenden Fall ausgedehnt: kann der Unterhaltsleistende einen Besteuerungsnachweis des Empfängers in einem anderen Mitgliedstaat erbringen, wird ihm die steuerliche Abzugsfähigkeit der Zahlungen zuerkannt. Die Niederlande etwa stellen hingegen nicht auf den grenzüberschreitenden Fall insofern ab, als zumindest gesetzlich kein Besteuerungsnachweis des Empfängers gefordert wird. Umgekehrt sind aber in den Niederlanden ansässige Unterhaltsempfänger mit den empfangenen Unterhaltsleistungen auch dann

steuerpflichtig, wenn dem Unterhaltsleistendem im anderen Staat kein steuerlicher Abzug gewährt wird.

Aus dem Blickwinkel der EuGH-Rechtsprechung zur Kohärenz wurde untersucht, ob das Gemeinschaftsrecht eine korrespondierende Behandlung von Unterhaltsverpflichtetem und Unterhaltsberechtigtem bei grenzüberschreitenden Unterhaltszahlungen gebietet. Im Ergebnis hat der EuGH das Kohärenzargument bisher nur dann als Rechtfertigungsgrund anerkannt, wenn der konkrete Zusammenhang zwischen steuerlicher Abzugsfähigkeit und Steuerpflicht bei demselben Steuerpflichtigen gegeben war. Nur im Ansatz schien er auch eine intersubjektive Korrespondenz, sprich Abzugsfähigkeit und Steuerpflicht bei unterschiedlichen Steuersubjekten, als Rechtfertigungsargument zu befürworten.

Selbst wenn der EuGH künftig eine intersubjektive Kohärenz als Rechtfertigung für eine steuerlich nachteilige Behandlung anerkennen sollte, erscheint es naheliegend, dass die Rechtfertigung für eine diskriminierende Maßnahme (zB Besteuerung beim Empfänger trotz Versagen der steuerlichen Abzugsfähigkeit beim Leistenden) nicht gegeben ist, da sich die Mitgliedstaaten regelmäßig durch Abschluss von DBA der innerstaatlichen Kohärenz begeben haben. Denn indem das Besteuerungsrecht für Unterhaltszahlungen – wie in den meisten EU-weiten DBAs – dem Empfängerstaat zugewiesen wird, bleibt für die Verwirklichung der Korrespondenz oftmals innerstaatlich kein Raum. Nun können Staaten dies unterschiedlich handhaben, ob sie die Korrespondenz auch grenzüberschreitend auf Gegenseitigkeit beruhend umsetzen. Deutschland hat im Einkommensteuerrecht ausdrücklich verankert, dass Besteuerungsnachweise aus anderen EU-Mitgliedstaaten von Unterhaltsempfängern erforderlich sind, um dem Unterhaltszahler den steuerlichen Abzug zu gewähren. Die Niederlande hingegen scheinen die steuerliche Abzugsfähigkeit auch ohne Besteuerung beim Empfänger zu gewähren, andererseits besteuern sie auch Unterhaltszahlungen, die auf Ebene des Leistenden in einem anderen EU-Staat oftmals nicht abzugsfähig sind.

Für insgesamt vier Fälle, je zwei auf Ebene des Unterhaltsverpflichteten und auf Ebene des Unterhaltsempfängers, wurde eine mögliche Diskriminierung im Lichte der unionsrechtlich gewährleisteten Grundfreiheiten untersucht, jedoch spätestens auf Rechtfertigungsebene abgelehnt. Nur in einem Fall, nämlich der vom EuGH im Jahr 2005 entschiedenen Rechtssache *Schempp*, hätte der EuGH – falls er nicht bereits die Diskriminierung auf Vergleichbarkeitsebene verneint hätte – mit guten Gründen eine

Beschränkung des Beschwerdeführers im Lichte der EU-Grundfreiheiten befürworten müssen.

Aus der mangelnden Harmonisierung der Steuersysteme innerhalb der EU auf dem Gebiet der direkten Steuern nach dem gegenwärtigen Stand des Unionsrechts ergibt sich mit der Rechtsprechung des EuGH auch, dass eine steuerliche Korrespondenz bei Unterhaltszahlungen im innerstaatlichen Steuerrecht eines EU-Mitgliedstaats nicht auf den grenzüberschreitenden Fall ausgedehnt werden muss. Ob das Steuerrecht eines EU-Staates dies vorsieht – wie etwa Deutschland – bleibt somit dem nationalen Gesetzgeber überlassen und steht nicht im Widerspruch zum Unionsrecht. Somit sind erlittene steuerliche Nachteile von Unterhaltsleistenden oder –Empfängern, die sich innerhalb der EU bei Unterhaltsleistungen über die Grenze ergeben können, als Beschränkungen in der Ausübung der unionsrechtlich gewährleisteten Grundfreiheiten hinzunehmen.

D. Würdigung

Im Vergleich zwischen innerstaatlich und über die Grenze geleisteten Unterhaltszahlungen wurden in dieser Arbeit grundsätzliche Fragen zum Begriff und zur praktischen Umsetzung der Korrespondenz von steuerlichen Vorschriften untersucht. Das Prinzip der steuerlichen Korrespondenz, verstanden als ein durch steuerliche Vorschriften angeordneter Zusammenhang zwischen Steuerpflicht von Einkünften beim Empfänger und Abzugsfähigkeit beim Leistenden (oder vice versa), findet sich bei Unterhaltsleistungen nicht nur in der österreichischen, sondern auch in vielen anderen Rechtsordnungen. Im Ergebnis hat sich aber herausgestellt, dass eine korrespondierende steuerliche Behandlung selten auch über die Grenze – sowohl innerhalb der Europäischen Union als auch im Verhältnis zwischen Österreich und Drittstaaten – verwirklicht ist.

In Österreich ist das Korrespondenzprinzip bei Unterhaltsleistungen in der Ausprägung gesetzlich verankert, dass dem Grunde nach sowohl gesetzliche als auch freiwillige Unterhaltsleistungen (Kindes- und Ehepartnerunterhalt betreffend) beim Empfänger steuerfrei und beim Leistenden steuerlich nicht abzugsfähig sind. Die in dieser Arbeit untersuchte Frage, ob diese korrespondierende Behandlung durch das Verfassungsrecht vorgegeben ist, wurde verneint. So wurde im Lichte der Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofs befunden, dass das Versagen der steuerlichen Abzugsfähigkeit von der Privatsphäre zuzurechnenden Ausgaben jedenfalls nicht deren Steuerfreiheit auf der Empfängerseite gebietet. Insgesamt dürfte die derzeitige Besteuerungssituation von Unterhaltsleistungen im innerstaatlichen Steuerrecht Österreichs verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden sein. Der VfGH hat dem Steuergesetzgeber letztendlich einen weiten rechtspolitischen Entscheidungsspielraum auf diesem Gebiet eingeräumt. Damit wäre aber grundsätzlich auch ein Abgehen von der derzeit verwirklichten korrespondierenden Behandlung von Unterhaltsleistendem und Unterhaltsempfänger verfassungsrechtlich gedeckt.

Im Unterschied zu Österreich ist in anderen Rechtsordnungen die generelle Steuerfreiheit zwar von Kindesunterhalts-, nicht aber von Ehegattenunterhaltszahlungen verbreitet. Im Gegenteil stellen viele Staaten (darunter einige europäische Länder) darauf ab, ob der Ehegattenunterhalt auf einer gesetzlichen oder vertraglichen Verpflichtung beruht (Steuerpflicht) oder freiwillig gewährt wird (Steuerfreiheit). In den meisten untersuchten Rechtsordnungen korrespondiert die Behandlung beim

Unterhaltszahlenden mit jener beim Empfänger, sodass gesetzlicher Ehegattenunterhalt beim Empfänger oft steuerpflichtig ist. Diese Rechtsfolge könnte auch für Österreich, insbesondere angesichts der im innerstaatlichen Einkommensteuerrecht Österreichs bestehenden Unstimmigkeiten – zB werden bestimmte freiwillige Unterhaltszahlungen wie Leibrenten an andere als gesetzliche Unterhaltsempfänger besteuert – eine de lege ferenda mE bessere Besteuerungsalternative darstellen.

Werden Unterhaltszahlungen über die Grenze von Österreich an einen Empfänger in einem anderen Staat gezahlt, der Unterhaltsleistungen besteuert, kann es zu einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung der Unterhaltszahlungen kommen. Eine wirtschaftliche wie auch juristische Doppelbesteuerung tritt bei in Österreich ansässigen Unterhaltsempfängern nach derzeitiger österreichischer Rechtslage jedoch nie auf, da Österreich Unterhaltsleistungen nicht besteuert. Zu einer echten doppelten Nichtbesteuerung kommt es bei über die Grenze geleisteten Kindesunterhaltszahlungen in vielen Fällen, bei Ehegattenunterhalt nur ausnahmsweise. Eine wirtschaftliche doppelte Nichtbesteuerung, sprich das Zusammentreffen von steuerlicher Abzugsfähigkeit in einem Staat und Steuerfreiheit im anderen Staat, kann aufgrund der verbreiteten steuerlichen Nichtabzugsfähigkeit von Kindesunterhaltszahlungen fast nie, bei Ehegattenunterhalt jedoch häufig vorkommen.

Für die nähere Untersuchung von wirtschaftlichen Doppelbesteuerungen und anderen steuerlich nachteiligen Folgen für Unterhaltsleistende und –Empfänger wurde ein Fallprüfungsschema für Lösung eines Doppelbesteuerungskonflikts bei Unterhaltsleistungen über die Grenze entwickelt. Es wurde herausgearbeitet, dass Fälle wirtschaftlicher Doppelbesteuerung bei Ehegattenunterhaltsleistungen zB an in Belgien, Frankreich, Italien, den Niederlanden, Norwegen oder Spanien ansässige Unterhaltsempfänger auftreten können und durch die Anwendung des DBA – auch durch die DBA-rechtlichen Diskriminierungsverbote – nicht verhindert werden können.

Eine nähere Auseinandersetzung mit den im Abkommensrecht zur Verfügung stehenden Instrumenten der „subject-to-tax"- und Korrespondenzklauseln hat aufgezeigt, dass solche Klauseln für die Vermeidung einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung oder doppelten Nichtbesteuerung bei Unterhaltsleistungen das erwünschte Ergebnis bringen könnten. Während „subject-to-tax"-Klauseln eine bestimmte Rechtsfolge (meist Steuerfreiheit) von der tatsächlichen Besteuerung im anderen Staat abhängig machen, stellen Korrespondenzklauseln diese Rechtsfolge unter die Bedingung der fehlenden

steuerlichen Abzugsfähigkeit im Quellenstaat. Beide Klauseln wurden jedoch nur in Ausnahmefällen zwischen Österreich und seinen DBA-Partnerstaaten, wie etwa die Korrespondenzklausel in Art 18 Abs 5 DBA Deutschland, vereinbart. Als mögliche Begründungen dafür wurden erkannt, dass zum Einen bei Unterhaltsleistungen eine doppelte Nichtbesteuerung – die in vielen Ländern ohnehin steuerfrei sind – hingenommen wird, zum Anderen die meist aufwändige Erhebung der Besteuerungsumstände im anderen DBA-Staat erspart bleibt. Im Grunde dürften die Staaten daher aus Zweckmäßigkeitsüberlegungen von der Vereinbarung von „subject-to-tax"- und Korrespondenzklauseln für Unterhaltsleistungen bei Abschluss von DBA häufig absehen.

Die eigene österreichische Praxis, Versorgungsrechtsansprüche – zu denen auch gesetzliche Unterhaltsansprüche zählen – in einer eigenen Verteilungsnorm (meist ein eigener Absatz innerhalb der Auffangnorm des Art 21 OECD-MA) zu regeln, konnte bisher nur gegenüber wenigen DBA-Partnerstaaten durchgesetzt werden. Diese Klausel enthält eine „subject-to-tax"-Klausel in der Form, dass auf die hypothetische Besteuerung eines Unterhaltsempfängers nach dem Recht des Quellenstaates abgestellt wird.

Eine im Vergleich zu innerstaatlichen Unterhaltsleistungen nachteilige steuerliche Behandlung ergibt sich bei in Österreich ansässigen Empfängern von Ehegattenunterhalt, der von einem in den USA, in Brasilien oder in der Türkei ansässigen Verpflichteten geleistet wird: die nach den jeweiligen DBA zu Recht einbehaltene Quellensteuer von bis zu 30% (USA) kann in Österreich mangels Steuerpflicht beim Empfänger nicht angerechnet werden. Zumindest in den USA bleibt durch diese Regelung aber auch bei über die Grenze gezahlten Unterhaltsleistungen der steuerliche Abzug beim Unterhaltsleistenden erhalten.

Zusammengefasst ergibt sich für den DBA-rechtlichen Teil das Ergebnis, dass das Abkommensrecht jedenfalls nicht generell eine korrespondierende Behandlung von Unterhaltszahlungen vorschreibt. Nur in Ausnahmefällen wie dem DBA Deutschland oder der Durchsetzung der österreichischen Vertragspraxis zu „Versorgungsrechtsansprüchen" stellt das steuerliche Korrespondenzprinzip bei Unterhaltsleistungen über die Grenze einen Maßstab für die Steuerrechtsanwendung dar.

Abschließend wurde untersucht, ob das steuerliche Korrespondenzprinzip bei EU-grenzüberschreitenden Unterhaltszahlungen verwirklicht werden kann. Denn in der Rechtsprechung des EuGH wurde als Rechfertigungsgrund die Kohärenz des nationalen Steuersystems zumindest bei demselben Steuersubjekt bereits anerkannt: eine diskriminierende nationale Steuerbestimmung (Steuerpflicht von Einkünften) kann danach uU gerechtfertigt sein, wenn die korrespondierenden Ausgaben (früher) steuerlich abzugsfähig sind bzw waren. Wie schon erwähnt hat der EuGH dieses Argument aber bisher nur intrasubjektiv, sprich bei einem Steuersubjekt, und auch auf diesem Gebiet äußerst zurückhaltend angewendet. Insbesondere kann eine korrespondierende steuerliche Behandlung auch eine Diskriminierung im Lichte der Grundfreiheiten nicht rechtfertigen, wenn sich der betreffende Staat – der auf das Steuersubstrat nicht verzichten möchte – durch Abschluss eines DBA bereits der Kohärenz seines Steuersystems begeben hat. Mit anderen Worten liegt die mangelnde Besteuerung des Empfängers meist daran, dass dieser in einen anderen Staat weggezogen ist und das anwendbare DBA dem (nunmehrigen) Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht an den fraglichen Einkünften – deren korrespondierende Ausgaben steuerlich abzugsfähig waren – zuweist. Eine intersubjektive, sprich bei zwei unterschiedlichen Steuersubjekten herzustellende Kohärenz wurde vom EuGH als Rechtfertigungsgrund bisher stets abgelehnt. Die Vermeidung der doppelten Nichtbesteuerung (Keinmalbesteuerung) wäre mE als zulässiger Rechtfertigungsgrund vor dem EuGH denkbar; dieser Fall wurde aber bisher noch nicht judiziert.

Im Ergebnis kann eine Verletzung des steuerlichen Korrespondenzprinzips bei über die EU-Grenze gezahlten Unterhaltsleistungen ebenso wie über „drittstaatliche“ Grenzen auftreten. Dies muss dem Steuerpflichtigen nicht unbedingt zum Nachteil gereichen, etwa dann, wenn er die Unterhaltseinkünfte in seinem Ansässigkeitsstaat nicht besteuern muss, dem Unterhaltsleistenden aber ein steuerlicher Abzug zusteht. Der beteiligte EU-Staat, der dem Unterhaltsleistenden die steuerliche Abzugsfähigkeit angesichts der Steuerfreiheit beim Empfänger doch versagen möchte, könnte diese versuchte Rechtfertigung vor dem EuGH nicht erfolgreich ins Treffen führen; denn der EuGH hat einer intersubjektive Kohärenz bisher stets abgelehnt.

Anders gelagert könnte aber auch ein Unterhaltsempfänger durch die mangelnde Korrespondenz der Steuervorschriften im Lichte der unionsrechtlichen Grundfreiheiten diskriminiert sein, wenn er die Unterhaltsleistungen versteuern muss, gleichwohl diese

beim Unterhaltsleistenden im anderen Staat nicht abzugsfähig sind. Eine steuerliche Ungleichbehandlung auf Ebene von Unterhaltsleistenden und Empfängern wurde im Lichte der EuGH-Rechtsprechung in vier Fällen untersucht, jedoch spätestens auf Rechtfertigungsebene verneint. Dies liegt darin begründet, dass die Besteuerungssysteme innerhalb der Union auf dem Gebiet der direkten Steuern derzeit nicht harmonisiert sind. Disparitäten oder Nachteile, die sich in der Besteuerung durch diese mangelnde Angleichung ergeben können, sind von den Steuerpflichtigen als zulässige Beschränkungen in der Ausübung der Grundfreiheiten hinzunehmen. Daran wird sich nichts ändern, solange nicht innerhalb der Union eine Angleichung der nationalen Besteuerungssysteme, insbesondere im Einkommensteuerrecht, erfolgt.

Als zentrale Schlussfolgerung kann gelten: ein steuerliches Korrespondenzprinzip ist im österreichischen Einkommensteuerrecht für Unterhaltsleistungen verwirklicht, wenngleich nicht von Verfassung wegen vorgegeben. Durch die in vielen Rechtsordnungen abweichende steuerliche Behandlung kann dieses steuerliche Korrespondenzprinzip bei Unterhaltsleistungen über die Grenze oft nicht verwirklicht werden. Die Übertragung der steuerlichen Korrespondenz auf den grenzüberschreitenden Fall vermögen weder die DBA- noch die unionsrechtlichen Diskriminierungsverbote zu gewährleisten.

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS

aA	anderer Ansicht
aaO	am angegebenen Ort
Abl	Amtsblatt
Abs	Absatz
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
aM	anderer Meinung
anm	Anmerkung
AÖF	Amtsblatt der österreichischen Finanzverwaltung
arg	argumentum
Art	Artikel
ATS	Österreichische Schilling
BAO	Bundesabgabenordnung
BFH	Deutscher Bundesfinanzhof
Bd	Band
BGBl	Bundesgesetzblatt
BMF	Bundesministerium für Finanzen
B-VG	Bundes-Verfassungsgesetz
bzgl	bezüglich
bzw	beziehungsweise
dBMF	deutsches Bundesministerium für Finanzen
dEStG	deutsches Einkommensteuergesetz in der geltenden Fassung
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
dh	das heißt
E	Entscheidung
EAS	Express-Antwort-Service des österreichischen BMF
EGV (EG)	Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft
EMRK	Europäische Menschenrechtskonvention
EPG	Eingetragene Partnerschaften Gesetz
ErbStG	Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz
Erk	Erkenntnis (Urteil)
EStG	Einkommensteuergesetz
EStR	Einkommensteuerrichtlinien (in der jeweils aktuellen Fassung)
etc	et cetera
EU	Europäische Union
EuGH	Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaft
EuGRZ	Europäische Gerichtszeitung
EvBl	Evidenzblätter
f	folgende (-e, -er)
ff	und die folgenden
FJ	Finanz-Journal (Zeitschrift)
FLAG	Familienlastenausgleichsgesetz
FN	Fussnote
FS	Festschrift
GA	Generalanwalt
gem	gemäß

GeS	Zeitschrift für Gesellschaftsrecht und angrenzendes Steuerrecht
GP	Gesetzgebungsperiode
hA	herrschende Auffassung
hM	herrschende Meinung
Hrsg	Herausgeber
IAEO	International Atomic Energy Organisation
idF	in der Fassung
idgF	in der geltenden Fassung
idR	in der Regel
insb	insbesondere
IRC	Internal Revenue Code
iS	im Sinn
iSd	im Sinne des, - der
iVm	in Verbindung mit
iZm	im Zusammenhang mit
JBl	Juristische Blätter (Zeitschrift)
Jud	Judikatur
Kap	Kapitel
KESt	Kapitalertragsteuer
KStG	Körperschaftsteuer
let cit	legis citatae (der zitierten Vorschrift)
lit	litera (Buchstabe)
MK	Musterkommentar
mwN	mit weiteren Nachweisen
NetV	NOVA & VARIA - Zeitschrift des Juristenverbandes
Nov	Novelle
NR	Nationalrat
Nr	Nummer
OECD	Organization for Economic Co-Operation and Development
OECD-MA	Musterabkommen der OECD auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen
OGH	Oberster Gerichtshof
ÖStZ	Österreichische Steuer-Zeitung (Zeitschrift)
oT	ohne Titel
oV	ohne Verfasser
PSG	Privatstiftungsgesetz
RdW	Österreichisches Recht der Wirtschaft (Zeitschrift)
RN	Randnummer (-note)
Rspr	Rechtsprechung
RV	Regierungsvorlage
Rz	Randzahl (-ziffer)
Slg	Sammlung
sog	so genannt, -e, -er, es
SozSi	Soziale Sicherheit (Zeitschrift)
str	streitig
StuW	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
SWI	Steuer und Wirtschaft International (Zeitschrift)
SWK	Österreichische Steuer- und Wirtschaftskartei (Zeitschrift)

Tz	Textziffer
uä	und ähnliche (-r, -s)
ua	und andere, unter anderem
UN-MA	Musterabkommen der United Nations
US-MA	Musterabkommen der Vereinigten Staaten von Amerika
usw	und so weiter
uU	unter Umständen
VO	Verordnung
va	vor allem
vgl	vergleiche
VfGH	Verfassungsgerichtshof
VfSlg	Sammlung der Erkenntnisse und wichtigsten Beschlüsse des VfGH
vs	versus
VwGH	Verwaltungsgerichtshof
VwSlg	Sammlung der Erkenntnisse und wichtigsten Beschlüsse des VwGH
wN	weitere Nachweise
WÜRV	Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge
Z	Ziffer
zB	zum Beispiel
zit (Zit)	zitiert (Zitierung)

LITERATURVERZEICHNIS

I. Monographien und Kommentare

Baldauf/Kanduth-Kristen/Laudacher/Lenneis/Marschner, Jakom Einkommensteuergesetz, 4. Auflage Wien 2011

Beiser, Steuern - ein systematischer Grundriss, Wien 2001

Berka, Die Grundrechte - Grundfreiheiten und Menschenrechte in Österreich, Wien 1999

Cordewener, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, München 2002

Debatin/Wassermeyer (Hrsg), Doppelbesteuerung, Kommentar, München 2011

*Doralt,*Kommentar zum EStG, Teillieferung 2011, Wien 2011

Doralt/Ruppe, Steuerrecht Teil I, 9. Auflage, Wien 2007

Gassner/Lang, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, Gutachten zum 14. Österreichischen Juristentag, ÖJT III/1, Wien 2000

Gassner/Lang/Lechner, Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, Wien 1995

Gassner/Lechner/Lang, Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht, Wien 1996

Geiger, Grundgesetz und Völkerrecht, 3. Auflage München 2008

Gitschthaler, Unterhaltsrecht, Wien 2001

Hirschberg, Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit, München 1981

Hopf/Kathrein, Eherecht, 2. Auflage Wien 2005

Ipsen, Völkerrecht, 5. Auflage München 2008

Kley ua (Hrsg), Festschrift für Wolfgang Ritter, Köln 1997

Kofler, DBA und Europäisches Gemeinschaftsrecht, Wien 2007

Lang, DBA und innerstaatliches Recht, Wien 1992

Lang, Die Rechtsprechung des EuGH zu den direkten Steuern, Wien 2007

*Lang (*Hrsg),Kurzkommentar zum neuen DBA Österreich USA, Wien 1997

Lang/ Jirousek (Hrsg), Praxis des Internationalen Steuerrechts, Festschrift für Helmut Loukota zum 65. Geburtstag, Wien 2005

Lang/Schuch/Staringer (Hrsg), Die Ansässigkeit im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, Wien 2008

Loukota/Lang (Hrsg), EG-Grundfreiheiten und beschränkte Steuerpflicht, Wien 2006

Lüdicke, Überlegungen zur deutschen DBA-Politik, Baden-Baden 2008

Öhlinger/Potacs, EU-Recht und staatliches Recht - Die Anwendung des Europarechts im innerstaatlichen Bereich, 4. Auflage, Wien 2011

Philipp/Loukota/Jirousek, Internationales Steuerrecht online (Manz/rdb), Wien 2010

Pöschl, Gleichheit vor dem Gesetz, Wien 2008

Ritz, Bundesabgabenordnung Kommentar, 3. Auflage Wien 2005

Rummel (Hrsg), Kommentar zum ABGB (enthält auch EheG) 3. Auflage Wien 2007

Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 2. Auflage Köln 1998

Schilcher/Weninger (Hrsg), Fundamental Issues and Practical Problems in Tax Treaty Interpretation, Wien 2008

Schwimann/Kolmasch, Unterhaltsrecht, 3. Auflage Wien 2004

Stoll, Rentenbesteuerung, Wien 1967

Terra/Wattel, European Tax Law, 4. Auflage, Den Haag 2005

Tipke, Steuerrechtsordnung II, 2. Auflage, Köln 1993

Tipke/ J. Lang (Hrsg), Steuerrecht, 18. Auflage, Köln 2005

Toifl, Der subjektive Tatbestand im Steuer- und Steuerstrafrecht, Wien 2010

Toifl, Personengesellschaften im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, Wien 2003.

Vogel/ Lehner (Hrsg), Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, 4. Auflage München 2003

Vogel †/ Lehner (Hrsg), Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, 5. Auflage München 2008

Walter/Mayer/Kucsko-Stadlmayer, Grundriss des österreichischen Bundesverfassungsrechts, 10. Auflage, Wien 2007

Wassermeyer/ Lang/Schuch (Hrsg): Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) - OECD-Musterabkommen und DBA Österreich-Deutschland, München/Wien 2004 und 2. Auflage Wien 2011

Wiederin, Aufenthaltsbeendende Maßnahmen im Fremdenpolizeirecht, Wien 1993

II. Beiträge in Fachzeitschriften

Becker/Kempf/Schwarz, Neue Steuerfallen im internationalen Steuerrecht, DB 8/2008, 370-378

Beiser, Eingeschränkte Abzugsfähigkeit von Unterhaltsleistungen nach § 34 Abs 7 EStG 1988 verfassungswidrig - Das Heiratsgut bleibt außergewöhnliche Belastung, RdW 1988, 208

Beiser, Einige Aspekte zur Familienbesteuerung, SWK 1998, S 212

Beiser, BFH: Unterhaltsersatzrenten nicht einkommensteuerbar. Übertragbarkeit auf Österreich?, RdW 2009, 298 ff

Beiser, Unterhaltsersatzrenten in der Einkommensteuer, ÖStZ 2001, 606

Debatin, System und Auslegung der Doppelbesteuerungsabkommen, DB 1985, Beilage 23

Fischer-Czermak, Patchworkfamilien: Reformbedarf im Unterhaltsrecht? EF-Z 2007/30/51

Gitschthaler, Familienbeihilfe und deren Anrechnung auf Kindesunterhaltsansprüche, in JBl 2003, 9;

Gosch, Entwicklungstendenzen in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zum Internationalen Steuerrecht, SWI 8/2011, 324 ff

Gramlich/Treisch, Korrespondenzprinzip, Unterhaltszahlungen und Einkommensbegriff, DB vom 21.11.1997, 2349-2354.

Haunold/Tumpel/Widhalm, EuGH: Unionsbürgerschaft schützt nicht immer vor steuerlicher Ungleichbehandlung, SWI 2005, 596

Holoubek/Lang, Rechtsprechungsübersicht VfGH, ecolex 1991, 430

Jirousek, Neues Doppelbesteuerungsabkommen Österreich-Rumänien, SWI 2006, 106

Kilches, VfGH hebt § 12a FLAG auf – Streit um Familienbesteuerung beginnt, in FJ 2002, 304 ff

Kofler, Schempp: Zulässigkeit eines grenz- und personenübergreifenden Korrespondenzprinzips bei Unterhaltszahlungen, ÖStZ 2005, 538

Kofler/Metzler, Kein Verbot der juristischen Doppelbesteuerung im Binnenmarkt, ÖStZ 2009, 471

Kresbach, Verweise auf das Privatleben in der Familienbesteuerung – recht, aber auch billig? in FJ 1999, 88

Kryda, Die Absetzbarkeit von Unterhaltsleistungen an den geschiedenen Ehegatten ab 1. Jänner 1983, SozSi 1983, 174

*Lang,*Das EuGH-Urteil in der Rechtssache Schempp - Wächst der steuerpolitische Spielraum der Mitgliedstaaten? SWI 2005, 411

Lang, Das EuGH-Urteil in der Rechtssache D. – Gerät der Motor der Steuerharmonisierung ins Stottern? in SWI 2005, 365ff

Lang, Die Maßgeblichkeit des innerstaatlichen Rechts für die DBA-Auslegung in der jüngsten Rechtsprechung des VwGH, SWI 5/2007, 199

Novacek, Nicht steuerpflichtiger Unterhaltsschuldner, Berücksichtigung von Unterhaltszahlungen für Kinder, in FJ 6/2010, S. 209 ff

oV, *oT*, SWK 1980, A I 240

oV, *oT*, SWK 1982, A I 73

oV, Steuertarif und Beihilfenrecht – Familienpaket 2000 nicht verfassungswidrig, LVaktuell 2001, H 2, 24

oV, VfGH: Neues Erkenntnis zur Familienbesteuerung, in RdW 2002, 496 f

oV, Zur Neuordnung der Familienbesteuerung ab 1993, aus den amtlichen Erläuterungen, SWK 1992, T 39

oV, Hohe Kinderanzahl könnte zu außergewöhnlicher Belastung führen, SWK 1991, T 33

Rief, Das neue Schenkungsmeldegesetz, NetV 2008, 125

Rosenberger, Subject-to-tax-Klauseln, SWK 2/2008, S 59

Ruppe, *oT*, RdW 1992, 412 ff

Ruppe, Familienbesteuerung und Verfassungsrecht, ÖStZ 2003, 148

Schimetschek, Steuerliche Berücksichtigung von Unterhaltsleistungen an den geschiedenen Ehegatten, FJ 1988, 25

Schindler/Twardosz, Steuerliche Neuerungen für Finanzierungen im Konzern, GeS 2011, 27

Sporrer, Bezahlt wird nicht oder die „Väterrechte-Fraktion“ läßt grüßen, juridikum 2002, 74

Stewen, Der EuGH und die nationale Steuerhoheit, EuRh 4/2008, 455

Sturn/Dujmovits, Die Verfassungsmäßigkeit der Berücksichtigung von Kinderlasten, ÖStZ 1996, 497

Swoboda, Familienbesteuerung weiterhin verfassungswidrig? RdW 1992 Heft 6, 225 ff

Thiele, Der Einkommensbegriff im us-amerikanischen Steuerrecht, RIW 1997, 586 ff

Tipke, Bezüge und Abzüge im Einkommensteuerrecht, StuW 1980, 291 ff

Twardosz, VwGH: Keine Vermietung an Unterhaltsberechtigte, GeS 9/2006, 416-418

Wieser, Teleologisches Korrespondenzprinzip versus Wort-/Begriffsauslegung (Teil I), in FJ 1994, 158 ff

Wilhelm, Rettung der Familienbesteuerung durch die Familienbeihilfe? ecolex 1998, 1

Zorn, Kindesunterhalt und Verfassungsrecht, SWK 2001, S 799

ZUSAMMENFASSUNG

Gesetzliche Unterhaltspflichten zur Sicherstellung des Lebensbedarfs einer Person gelten als wichtiges soziales Versorgungsinstrument. Nach zivilrechtlichen Vorschriften bestehen Unterhaltsansprüche nicht nur zwischen Ehepartnern oder Eltern und Kindern, sondern beispielsweise auch zwischen Enkeln und Großeltern. Auch Eingetragene Partner sind einander zu wechselseitigem Unterhalt verpflichtet. In der vorliegenden Dissertationsschrift werden zunächst gesetzliche Unterhaltsleistungen aus innerstaatlicher steuerlicher Sicht umfassend untersucht und zu freiwilligen oder vertraglichen Unterhaltsleistungen sowie Renten abgegrenzt. Im österreichischen Einkommensteuerrecht werden Unterhaltsleistungen derzeit grundsätzlich als steuerfreie Einkünfte beim Empfänger und – in den meisten Fällen – nichtabzugsfähige Ausgaben beim Verpflichteten behandelt. Das Zusammentreffen von Steuerfreiheit beim Empfänger und Nichtabzugsfähigkeit beim Verpflichteten wird als steuerliches Korrespondenzprinzip bezeichnet. Ein Blick auf die Historie des Einkommensteuergesetzes und die Judikatur des Verfassungsgerichtshofs, der auf dem Gebiet der Unterhaltsleistungen oft als „Motor“ der gesetzlichen Entwicklung fungierte, runden die Ausführungen zur Umsetzung der steuerlichen Korrespondenz im innerstaatlichen Recht ab. Der weitere Schwerpunkt der Dissertationsschrift befasst sich mit Unterhaltsleistungen über die Grenze im internationalen und europäischen Steuerrecht. Die Kernfrage dabei ist, ob das Abkommensrecht und/oder Unionsrecht eine korrespondierende Behandlung von über die Grenze gezahltem Unterhalt gebieten. Im DBA-rechtlichen Teil wird die abkommensrechtliche Behandlung von Unterhaltsleistungen im Musterabkommen der OECD sowie im österreichischen DBA-Netz untersucht. Auf die für Unterhaltsleistungen im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen wesentlichen Instrumente der „subject-to-tax“- und Korrespondenzklauseln und deren Rolle in der Abkommensanwendung bei Unterhaltsleistungen wird dabei ein besonderes Augenmerk gelegt. Schließlich steht die innerstaatliche und abkommensrechtliche Behandlung von grenzüberschreitend gezahlten Unterhaltsleistungen am Prüfstand des Unionsrechts. Anhand von Fallgruppen wird untersucht, ob das Unionsrecht auf die Herstellung einer steuerlichen Korrespondenz über die Grenze abzielt oder Diskriminierungen, die sich aus der nicht korrespondierenden Behandlung eines Sachverhalts in zwei beteiligten EU-Ländern ergeben, verbietet. Anhand der bisherigen Rechtsprechung des EuGH auf dem Gebiet der direkten Steuern, insbesondere zum Rechtfertigungsgrund der Kohärenz, wird gezeigt, dass die mangelnde Harmonisierung der Steuersysteme innerhalb der EU auch für steuerliche Nachteile bei grenzüberschreitenden Unterhaltsleistungen verantwortlich gemacht werden kann. Als zentrale Schlussfolgerung kann gelten: ein steuerliches Korrespondenzprinzip ist im österreichischen Einkommensteuerrecht für Unterhaltsleistungen verwirklicht, wenngleich nicht von Verfassung wegen vorgegeben. Durch die in vielen Rechtsordnungen abweichende

steuerliche Behandlung kann dieses steuerliche Korrespondenzprinzip bei Unterhaltsleistungen über die Grenze oft nicht verwirklicht werden. Die Übertragung der steuerlichen Korrespondenz auf den grenzüberschreitenden Fall vermögen weder die DBA- noch die unionsrechtlichen Diskriminierungsverbote zu gewährleisten.

ABSTRACT

Legal obligations to pay maintenance or alimony for a person are considered as important social supply instrument. According to Austrian civil law regulations, claims for alimony exist not only between married partners or parents and children, but for example also between grandchildren and grandparents. Also registered partners are obligated to mutual maintenance. In this monography, legal maintenance claims are examined from domestic fiscal view and seperated to voluntary or contractual maintenance payments as well as pensions. In the Austrian Income Tax Act, maintenance payments are treated in principle as a taxfree income with the receiver and – in most cases – non-tax-deductible expenditures with the obligated one. The coincidence of exemption from taxes with the receiver and non-tax-deductibility with the obligated one is called fiscal correspondence principle. A view on the history of the income tax act and the case law of the constitutional court with regard to taxation of maintenance claims and alimonies supplement the principal of fiscal correspondence in domestic jurisdiction. The next section is concerned with maintenance claims over the border in International and European tax law. The central issue thereby is whether the right of double tax treaties and/or right of the EU demand a corresponding fiscal treatment of maintenance paid over the border. Further to double tax treaties, the treatment is examined by maintenance claims in the sample tax treaty of the OECD as well as in the Austrian DBA network. A special attention is put on the instruments of „subject to tax-“ and correspondence clauses. Finally the domestic and double tax treatment of transnational paid maintenance stands at the test of the EU law. On the basis of drop's groups it is examined whether the EU right demands a fiscal correspondence over the border or forbids discriminations, which result from the not corresponding tax treatment of maintenance payments. With a view on the past jurisdiction of the European Court of Justice in the area of direct taxes, in particular for the justification of the coherency, it is shown that the lack of harmonization in direct tax systems within the EU can be made responsible for for fiscal disadvantages also with transnational maintenance payments within the European Union. As central conclusion can be considered: a fiscal correspondence principle is realised in the Austrian Income Tax Act for maintenance payments, although not given by constitutional law. This fiscal correspondence principle often cannot be realised on maintenance paid over ther border by the deviating tax treatment in many jurisdictions. Neither double tax treaties´ nor the EU anti-discrimination-rules are able to ensure the transmission of fiscal correspondence in the transnational case.

LEBENSLAUF MMAG. MARTINA TOIFL

Frau Martina Toifl (geb Koch), Jahrgang 1979, wurde in Salzburg geboren. Nach der Matura am Akademischen Gymnasium Salzburg (1998) Studium der Rechtswissenschaften an der Universität Wien (1998-2002) sowie Studium der Betriebswirtschaftslehre an der Wirtschaftsuniversität Wien (1999-2004) mit den Schwerpunkten Steuerrecht und Betriebswirtschaftliche Steuerlehre. Während der beruflichen Tätigkeit in internationalen Steuerberatungsgesellschaften Publikationen in Fachzeitschriften, 2008 Angelobung zur Steuerberaterin. Frau Toifl lebt mit ihrem Mann und ihrer Tochter in Salzburg.