„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

1. **EINGRENZUNG DES UNTERSUCHUNGSGEGENSTANDS** .......................................................... 7
2. **ZENTRALE FRAGESTELLUNG UND AUFBAU DER ARBEIT** ................................................. 10

### B. UNTERHALTSLEISTUNGEN IM INNERSTAATLICHEN RECHT

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 VERFASSUNGSGERICHTSHOFES** .................................................. 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** ......................................................................... 46
      2.3 **JUDIKATUR DES VfGH ZU UNTERHALTSLEISTUNGEN** ..................................................... 46
      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 EHEGATTENUNTERHALT .......................................................................................... 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. ZUSAMMENFASSENDEN ÜBERLEGUNGEN ZUM KORRESPONDENZPRINZIP ..................... 106

IM INNERSTAATLICHEN RECHT ........................................................................................... 106
C. UNTERHALTSLEISTUNGEN IM INTERNATIONALEN UND EUROPÄISCHEN STEUERRECHT

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 BEREICH „UNTERHALT“ UND „ZAHLUNGEN“ ................................................................. 160
3.3.2.3 BESTEUERUNGSMITTEL .................................................................................................................. 162
3.3.2.4 ABGRENZUNG ZU ANDEREN VERTEILUNGSMORIFEN ........................................................................... 164
3.3.2.5 BEISPIELFALL 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 REGELUNGSMITTEL UND –UMFANG DES ART 21 MA ............................................................................ 166
3.3.3.2 EINORDNUNG VON UNTERHALTSLLEISTUNGEN ..................................................................................... 168
3.3.3.3 ABGRENZUNG ZU ANDEREN VERTEILUNGSMORIFEN ................................................................. 169
3.3.3.4 BEISPIELFALL ZU ART 21 OECD-MTA .................................................................................................. 170
3.4 UNTERHALT IM UN-MUSTERABKOMMEN ......................................................................................................... 170
3.5 UNTERHALT IN DER ÖSTERREICHISCHEN ABKOMMENS-PRAXIS ................................................................. 171
3.6 UNTERHALT IM UN-MUSTERABKOMMEN ......................................................................................................... 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 ABKOMMENS-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: ABKOMMEN MIT SPEZIALREGELUNG (AUS, D, USA) ......................................................... 187
3.6.4.7.1 ABKOMMEN MIT SPEZIALREGELUNG (AUS, D, USA) .................................................................. 187
3.6.4.7.2 ABKOMMEN MIT SPEZIALREGELUNG (AUS, D, USA) ................................................................. 188
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 UNIONSMENSCHENRECHT ........................... 215

4.2 UNTERHALT IM DBA-RECHT AM PRÜFSTAND DES UNIONSMENSCHENRECHTS ............................... 217

4.2.1 PRÜFUNGSSCHEMEN 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 KÖHÄRENZ 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 UNIONSMENSCHENRECHT 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


---

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.


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.


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


2. Zentrale Fragestellung und Aufbau der Arbeit

Im 1. Kapitel dieses Abschnittes A³ 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.


oder in Einzelfällen eine korrespondierende Behandlung von grenzüberschreitenden Unterhaltsleistungen gebietet.

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.


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 1953⁴ („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 1972⁵ 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 1988⁶ 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 Abzugfähigkeit beim Unterhaltsleistenden

1.3.1 Überblick der Rechtsgrundlagen


⁵ BGBl I 1972.
⁶ Bericht des Finanzausschusses, GP XVII 621dB.
⁷ Tipke/J. Lang EStG § 9 Tz 524 führen zu § 22 Nr 1 dESiG aus, dass „nicht zurechenbar“ im Sinne von „nicht steuerbar“ zu verstehen sei; daraus sind jedoch mE keine näheren Aufschlüsse zur Formulierung im EStG zu gewinnen.
⁸ § 4 Abs 4 EStG idG (Betriebsausgaben); § 16 Abs 1 EStG idG (Werbungskosten).
⁹ Doralt/Renner EStG § 18 Tz 4.
Sonderausgaben um private Ausgaben (Einkommensverwendung).\textsuperscript{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\textsuperscript{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.\textsuperscript{12}

\textbf{1.3.2 Abzug als Betriebsausgaben oder Werbungskosten}


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.\textsuperscript{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.\textsuperscript{14} Auch die Judikatur des VwGH zu § 20 EStG bestätigt, dass die Grenze

\textsuperscript{10} Doralt/Renner EStG\textsuperscript{10} § 18 Tz 1.
\textsuperscript{11} § 34 Abs 1 EStG.
\textsuperscript{12} Vgl unten Kap 1.3.4.
\textsuperscript{13} Doralt/Ruppe, Steuerrecht I\textsuperscript{9} Tz 489.
\textsuperscript{14} Vgl die Nachweise bei Doralt/Kofler, EStG\textsuperscript{11} § 20 Tz 21.
zwischen Betriebsausgaben und Lebenshaltungskosten nicht anders gezogen werden darf als zwischen Werbungskosten und Lebenshaltungskosten.\textsuperscript{15} Daher sehen auch die EStR bei der Umschreibung der Begriffe Betriebsausgaben und Werbungskosten im Wesentlichen gleichlautende Formulierungen vor.\textsuperscript{16} Dies spricht für die folgenden Überlegungen dafür, dass es zwischen der Abzugsfähigkeit von Betriebsausgaben und Werbungskosten grundsätzlich keinen Unterschied gibt.\textsuperscript{17} Nach der Rechtsprechung und Verwaltungspraxis ist daher das in § 4 Abs 4 EStG normierte Veranlassungsprinzip grundsätzlich auch für den Werbungskostenabzug zu beachten.\textsuperscript{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.\textsuperscript{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\textsuperscript{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

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

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.


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.


§ 20 Abs 1 Z 4 EStG hat der VwGH in diesem Fall als nicht einschlägig erachtet, dies aber nicht näher begründet. In einer Urteilsbesprechung 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. 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 EStG11 § 20 Tz 6/1.
27 Doralt/Kofler EStG11 § 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


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


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 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


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

---

Bestimmung in § 34 Abs 2 letzter Satz EStG\textsuperscript{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.\textsuperscript{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.\textsuperscript{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\textsuperscript{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).

\textsuperscript{32} IdF BGBl Nr 587/1983.
\textsuperscript{33} Begründung durch den Finanz- und Budgetausschuss, 90 dB Sten.Prot. NR XVI. GP.
\textsuperscript{34} VfGH 16.6.1987, G 52/87.
\textsuperscript{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.“  


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


---

36 § 34 Abs 2 EStG 1988.
37 § 34 Abs 8 EStG 1988.
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 EB⁴² 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


1.3.4.2.3 Rechtsentwicklung ab 1991


⁴¹ Ebenda, Pkt 4.
⁴² Erläuternde Bemerkungen, ÖStZ 1988, 128.
⁴³ Vgl zum Korrespondenzprinzip näher unten Kap 2.6.3.
wie etwa der Familienbeihilfe und überhaupt nicht mehr über das Steuerrecht vorzusehen.


- 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.


45 BGBl 1993/212.
Transferleistungen und Absetzbeträge umzusetzen. Diese Möglichkeit hatte ihm der VfGH auch eröffnet.


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


48 Erlass des BMF vom 8.1.1993, 07 0104/4-IV/7/93, abgedruckt in SWK 1993, A 156.
51 Vgl Beiser, Einige Aspekte zur Familienbesteuerung, SWK 1998, S 212, mit Lösungsvorschlägen an die Adresse des Gesetzgebers.

1.3.4.2.5 Neuregelung für nicht-haushaltszugehörige Kinder


Der VfGH gab die Berechnungsmethode (vereinfacht) wie folgt vor: da die Hälfte des geschuldeten Unterhalts steuerlich berücksichtigt werden müsse, ist zunächst die Steuermehrablastung 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

55 B 1285/00.
57 G 7/02.
Saldo (Betrage, um den der errechnete Steuerbetrag den Unterhaltsabsetzbetrag überschreitet) von der Unterhaltsleistung in Abzug zu bringen.


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.


Mit dem Abgabenänderungsgesetz 2010⁶³ 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, JBI 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.
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.“


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 Geldunterhaltpflicht 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 Kindesunterhaltpflichten steuerlich zu entlasten, und diese Entlastung durch eine Kürzung des Geldunterhalts um die Familienbeihilfe zu erfolgen.

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


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.\textsuperscript{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.\textsuperscript{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.\textsuperscript{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

\textsuperscript{66} § 34 Abs 3 EStG i.d.F. EStG 1972.
\textsuperscript{67} Vgl etwa VwStg. 923 F/1954.
\textsuperscript{68} Vgl zB VwGH 29. 1. 1962 Z 693/61.
\textsuperscript{69} Vgl Schimetschek, Steuerliche Berücksichtigung von Unterhaltsleistungen an den geschiedenen Ehegatten, FJ 1988, 25.
Willensentschluss kausal für alle seine weiteren Konsequenzen anzusehen ist.\textsuperscript{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.\textsuperscript{71}


\textsuperscript{70} Vgl Schimetschek, Steuerliche Berücksichtigung von Unterhaltsleistungen an den geschiedenen Ehegatten, FJ 1988, 25.

\textsuperscript{71} So VwGH 20.10.1982, 81/14/68.

Mit anderen Worten, auch ohne Rücksicht auf die Wiederverheiratung konnten damit Leistungen des gesetzlichen Unterhalts an den geschiedenen Ehegatten zwangsläufig und damit als außergewöhnliche steuerliche Belastung abzugsfähig sein.\footnote{So oV, oT, SWK 1980, A I 240.} 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.\footnote{Siehe unten Kap 1.3.4.3.2.}


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.\footnote{VfGH 18.3.1982, G 36/80 ua.} In Reaktion auf dieses VfGH-Erkenntnis machte der Steuergesetzgeber die vom VfGH gebotene Kehrtwende.
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 Unterhalts 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.


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:


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).


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.\textsuperscript{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

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

1.3.4.3.3 Umfassende Neuregelung mit EStG 1988


³² Erläuternde Bemerkungen, ÖStZ 1988, 128.
Kindes- als auch Ehegattenunterhalt verankert hat. Mit anderen Worten, das Korrespondenzprinzip wurde erstmals ohne jegliche Ausnahme vom Gesetzgeber kodifiziert.


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.


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


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, Grundriss10, 695.
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 SondERVERWALTUNGSGERICHTHOF 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, Grundriss10, 283.
91 Vgl zu Ermessensfehlern im Detail Walter/Mayer/Kucsko-Stadlmayer, Grundriss10, 287.
92 Vgl zur Verwaltungsgerichtsbarkeit näher Walter/Mayer/Kucsko-Stadlmayer, Grundriss10, 451
93 Vgl zum Verfahren im Detail Walter/Mayer/Kucsko-Stadlmayer, Grundriss10, 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.
objektiven Prüfungsmaßstab von einer fiktiven Vergleichsperson mit juristischen Fähigkeiten der verfassungskonforme Inhalt der Norm ermittelt werden kann.\textsuperscript{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.\textsuperscript{97}

\textbf{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.\textsuperscript{98}


\textsuperscript{96} Vgl Toifl, Der subjektive Tatbestand, 42 f.
\textsuperscript{97} Vgl dazu im Detail die unten in Kapitel 2.5 dieses Abschnitts zitierte VfGH-Judikatur.
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 VfGH 12.10.2006, B 771/06.
101 So der VfGH weiter im Erk 12.10.2006, B 771/06.

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 Rechtsunterwor夫ene durchaus Ungleichbehandlungen geringeren Ausmaßes gefallen lassen muss.

Von der Literatur wurde das folgende dreistufige Prüfungsschema entwickelt:


---

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.\textsuperscript{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.\textsuperscript{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\textsuperscript{109} und österreichischen\textsuperscript{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.\textsuperscript{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.\textsuperscript{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

\textsuperscript{107} VfSlg 12.940/1991; auch darauf wird später nochmals zurückzukommen sein.


\textsuperscript{109} Vgl Hirschberg, Verhältnismäßigkeit 111 ff.

\textsuperscript{110} Vgl Wiederin, Aufenthaltsbeendende Maßnahmen, 98 mwN.

\textsuperscript{111} Vgl zB zur Entwicklung der VfGH-Judikatur zur Geschlechtergleichberechtigung Berka, Grundrechte, S. 529f.

\textsuperscript{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.\(^{113}\)


### 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 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. 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.


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 ff.
121 Vgl *Doralt*, EStG11, § 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.

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


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, EStG11, § 34 Rz 2.
wiederkehrende Bezüge (ua Unterhalt) nicht steuerpflichtig sind.\footnote{126 Vgl Doralt, Grundriss\textsuperscript{8}, Rz 630.} § 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.\footnote{127 Vgl im Detail oben Kap 1.3.3.} 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.


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.

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


2.4 Besteuerung beim Unterhaltsempfänger


130 Vgl dazu im Detail oben Kapitel 1.3.4.2.


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.

2.5.1.2 Kindesunterhalt

2.5.1.2.1 Steuerliche Abzugsfähigkeit des Heiratsguts


„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

\textsuperscript{133} VfGH Sammlung 4729.
\textsuperscript{134} VfGH Sammlung 7467.
\textsuperscript{135} C 316/85.

52
gestrichen. Das Heiratsgut blieb damit bis zum Inkrafttreten des EStG 1988 steuerlich abzugsfähig.

2.5.1.2.2 Diskriminierung intakter Familien


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.


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:


2. In der Diskriminierung der Belastung durch Kinder mit anderen außergewöhnlichen Belastungen (§ 34 Abs 1 EStG); für beide galt nämlich, dass

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).


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. Im Ergebnis zeigt die Begründung des VfGH aber zumindest implizit, dass der Inhalt des Art 8 EMRK bei der Auslegung des Gleichheitssatzes Bedeutung hat.


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.


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\textsuperscript{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“.\textsuperscript{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.\textsuperscript{146} Insbesondere sei der Kinderabsetzbetrag als vom Einkommen unabhängige, absolute Größe vorgesehen, der

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


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.


\(^{153}\) 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\textsuperscript{155}, mit dem eine Anhebung von Familienbeihilfen und Kinderabsetzbeträgen um rund ATS 500,- pro Monat und Kind erfolgte.\textsuperscript{156} Der Unterhaltsabsetzbetrag wurde nicht angehoben, dies mit der Begründung\textsuperscript{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.\textsuperscript{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.


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


\[160\] 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 erklärt 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\textsuperscript{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\textsuperscript{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.


\textbf{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,\textsuperscript{164} dass Kinderabsetzbetrag und Familienbeihilfe zusammen einen auch der Höhe nach ausreichenden Ausgleich der Unterhaltsverpflichtungen böten. Offen war

\hspace{1cm} einkommensbeziehenden Elternteils entsprechend gemindert wird\textsuperscript{164}. Mit anderen Worten nimmt der VfGH ein fiktives gemeinsames Familieneinkommen an.

\textsuperscript{162} RV 636 BlgNR XIV. GP 11.

\textsuperscript{163} Nachweise bei Gitschthaler, Unterhaltsrecht, Rz 120; anders jedoch OGH in 10 Ob 508/94.

\textsuperscript{164} Vgl voriges Kapitel 2.4.1.2.4.
danach aber noch, ob auch die alleinige Gewährung des Unterhaltsabsetzbetrages für nicht haushaltszugehörige Kinder aus verwaltungsrechtlicher Sicht ausreichend sei.


Zudem hat der VfGH in diesem Erkenntnis ausgesprochen, dass der gesetzlich verankerte Unterhaltsabsetzbetrag allein nicht ausreiche, um die Unterhaltspflichten gegenüber nicht haushaltszugehörigen Kindern entsprechend 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: 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.
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.


170 G 7/02.
Anspruches um die dem Kind zustehende Familienbeihilfe zu kürzen.\textsuperscript{172} Die vom VfGH vorgegebene Berechnungsmethode wird bis heute von den Zivilgerichten bei der Bemessung der Geldunterhaltpflichten für Kinder einheitlich angewendet.

\textbf{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\textsuperscript{173} gute Gründe dafür, dass eine steuerliche Berücksichtigung der Unterhaltsbelastung erforderlich ist, insbesondere dann, wenn weder dem Unterhaltsverpflichteten noch seinem (geschiedenen) Ehegatten ein Familienbeihilfenanspruch zusteht. Die Tatsache, dass der Familienbeihilfenanspruch eine Nähebeziehung zum Inland erfordert, wurde vom VfGH wie bereits oben\textsuperscript{174} erwähnt nicht beanstandet.\textsuperscript{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.


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

\textsuperscript{172} vgl oben Kap 1.3.4.2.5.
\textsuperscript{174} Kap 1.3.4.2.6.
\textsuperscript{175} VfGH 4.12.2001, B 2366/00.
\textsuperscript{176} G 13/09.


Mit dem Abgabenänderungsgesetz 2010177 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 Schweiz178 (dauerhaft oder vorübergehend) aufhalten und keine Familienbeihilfeanspruch besteht. Angesetzt werden kann aber nicht der volle, sondern nur der halbe Unterhaltsbetrag.179

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.

2.5.1.3 Ehegattenunterhalt

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.


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

\textsuperscript{180} Im Erkenntnis vom 18.03.1982, G 36/80 ua.


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


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

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.\(^\text{186}\)

\[2.5.1.4 \text{ Der VfGH zu Kindes- vs Ehegattenunterhalt}\]


Die EB\(^\text{187}\) 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 Unt erhaltsempfängers – 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.\(^\text{188}\)

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.


\[\text{190} \] B 1257/91.

\[\text{191} \] 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:


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.


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

\textsuperscript{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.

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“.\textsuperscript{200}


\textsuperscript{198} Die Vertreter der Quellentheorie, allen voran \textit{Wagner/Fuisting}, zählten zum Einkommen nur die aus einer Einkommensquelle fließenden Erträge; vgl \textit{Doralt/Renner}, EStG\textsuperscript{2}, § 2 Tz 2.


\textsuperscript{200} Vgl BVerfG-Beschluss vom 29.5.1990 – 1 BvL 20/84 / 1 BvL 26/84 / 1 BvL 4/86.


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.


2.6.3 Steuerliches Korrespondenzprinzip von Verfassung wegen?


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?


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 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

203 Ebenda.
204 Wieser, Teleologisches Korrespondenzprinzip versus Wort-/Begriffsauslegung (Teil I), in FJ 1994, 158ff.
205 VwGH 10.02.1987, 86/14/0028.
§ 1327 ABGB\textsuperscript{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\textsuperscript{208}, der im Widerspruch zum Schrifttum\textsuperscript{209} zur Auffassung gelangt war (unter Berufung auf den deutschen BFH\textsuperscript{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.\textsuperscript{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 „einhheitlichen“) 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

\textsuperscript{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.

\textsuperscript{208} OGH vom 23.4.1987, 8 Ob 77/86.

\textsuperscript{209} Der OGH verweist auf \textit{Stoll}, Rentenbesteuerung, 1967.

\textsuperscript{210} BFH 19.10.1978, VIII R 9/77, BSTBI 1979 II S. 133.

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\textsuperscript{212} und auch nach der österreichischen Verwaltungspraxis\textsuperscript{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 entgegengesetzter Ausprägung, nämlich indem die Steuerfreiheit mit der steuerlichen Nichtabzugsfähigkeit bei zwei unterschiedlichen Steuersubjekten begründet wird.


\textsuperscript{212} BFH 26.11.2008, X R 31/07.  
\textsuperscript{213} EStR 7015.  
\textsuperscript{214} *Gramlich/Treisch*, Korrespondenzprinzip, Unterhaltszahlungen und Einkommensbegriff, DB vom 21.11.1997, 2349-2354.  
\textsuperscript{215} Vgl J. *Lang* in *Tipke/J. Lang*\textsuperscript{18}, Steuerrecht, § 9 Tz 24 mwN.
deutschen EStG zähle. Auch der deutsche Bundesfinanzhof hat sich im Übrigen gegen ein allgemeines Korrespondenzprinzip im deutschen Einkommensteuerrecht ausgesprochen.


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 7.12.2006222 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.“


### 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 i.Sd § 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 i.Sd § 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 unstreitig 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.


Auf dieser Argumentation aufbauend hat der VfGH im Jahr 1991225 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.
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 Verfassungsgerichtshofs227 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 17.10.1997228 und vom 28.11.1997229 hat der VfGH zudem die so genannte „Hälfteregel“ entwickelt, wonach zumindest die Hälfte des an Kinder geschuldeten Unterhalts steuerlich entlastet werden muss.


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

228 G 168/96, G 285/96.
229 G 451/97.
230 B 1285/00.


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.
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


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

---

235 Vgl Stabentheiner in Rummel³ § 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 Haushalt 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. 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.


### 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


---

238 Vgl Stabentheiner in Rummel1 § 140 ABGB Tz 10.

239 Vgl Stabentheiner in Rummel1 § 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 Rummel1 § 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.  

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. 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.


242 Vgl Stabentheiner in Rummel § 94 ABGB Tz 15.
243 Vgl Hopf/Kathrein, Eherecht § 66 EheG Tz 3.
244 Vgl Stabentheiner in Rummel § 68a EheG Tz 11.
245 Vgl Stabentheiner in Rummel § 75 EheG Tz 1.
246 Vgl zum Meinungsstand Stabentheiner in Rummel § 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 Grundes247 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


§ 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 Stabenheiner in Rummel§ 70 EheG Tz 3.
248 § 796 iVm § 94 ABGB.
249 EPG, BGBl I 35/2009, 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


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 subsidiäre²⁵⁰ 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 angesessen werden. Das Pflegegeld als Entgelt für

²⁵⁰ Doralt, EStG⁸, § 29 Tz 3.
²⁵¹ Vgl Kanduth-Kristen, Jakom EstG 2011, § 29 Tz 1.
²⁵² Bejahend Doralt/Kofler, EStG¹² § 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, 93/120189.
die Übernahme der Pflegeelternschaft unter § 29 Z 1 EStG zu subsumieren, ist hingegen mE vom Gesetzeswortlaut nicht gedeckt.


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, § 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 ABGB260 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 EStG11, § 20 Tz 116.
aufgrund Urteils (zB § 66 EheG), Feststellung (§ 68, 68a EheG) oder gerichtlichen Vergleichs (§ 55a, allenfalls iVm § 69 Abs 2, 3 EheG), 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). Nicht erfasst sind der (frühere) Lebensgefährte oder Verlobte oder Geschwister.

Nach Doralt 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.


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 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.

---

262 Vgl VwGH 15.3.1988, 87/14/0194; VwGH 15.1.1991, 90/14/0204.
263 Vgl Stabentheiner in Rummel, § 42 Rz 9 mwN.
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, § 20 Tz 105 mwN.
271 Vgl zur Abgrenzung im Detail oben Kap 1.3.3.
Ausgeschlossen ist gem § 20 EStG der Abzug als Betriebsausgabe\textsuperscript{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.\textsuperscript{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.\textsuperscript{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 (fremdüblches) 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.\textsuperscript{275}

\textsuperscript{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.
\textsuperscript{273} Umstr; vgl Doralt/Kofler EStG\textsuperscript{11}, § 20 Tz 105; Doralt, EStG\textsuperscript{9} § 29 Tz 12;
\textsuperscript{274} §§ 90 und 98 ABGB; vgl im Detail EStR Rz 1142ff.
\textsuperscript{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 i.Sd § 25 BAO, sprich äußerer Erscheinungsform, Vertragsinhalt und die vereinbarte (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, EStG11, § 20 Tz 119ff.
277 EStR Rz 4832.
278 EStR Rz 4833.
279 VwGH 28.5.2002, 98/14/0157.
behandelt werden; nach der Verwaltungspraxis ist unter Unterhalt „nicht nur“ Unterhalt im engeren Sinn wie eine Zahlung für Miete, Bekleidung, Ernährung u.A 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.  


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 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.  

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
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.


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


285 EStR Rz 7003.
286 Doralt, EStG § 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.


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, EStG17 § 20 Tz 105; siehe auch oben Kap 3.3.3.1.2 mwN.

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:

\textit{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.}
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. Die Steuerfolgen 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.


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 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.

[...]


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.

Zusammengefasst sind daher Unterhaltsleistungen an Kinder, denen Familienbeihilfe gewährt wird, weder in voller Höhe noch teilweise als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig.\footnote{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.} 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
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.\textsuperscript{302}

3.3.3.2 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 gesetzesterminkologisch 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.

\textsuperscript{302} LStR Rz 866.

Vor diesem Hintergrund kann aus der Aufhebung der Z 3 des § 34 Abs 7 EStG nicht gefolgt 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 alleinverdienenden304 (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 Absetzbeträgen 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 Unterhaltsleistenden und Unterhaltsempfängern 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.


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\textsuperscript{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

\textsuperscript{306} Siehe näher unten Abschnitt C, Kapitel 2.2


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

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


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


eingeführt werden müssten, damit die von Verfassung wegen gebotene hälfte Entlastung wiederum hergestellt ist.\textsuperscript{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.

\textsuperscript{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.


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 gemäß § 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 1 Nr 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. Lang18, Steuerrecht, § 9 Tz 88ff.


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\textsuperscript{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

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

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 Schump320 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 10, Steuerrecht, § 9 Tz 98.
320 EuGH vom 12.7.2005, C-403/03, Schump; vgl dazu näher unten Kap. 4.2.2.
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 dESStG). 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


2.2 Unterhalt im US-Steuerrecht

2.2.1 Vorbemerkung zum Besteuerungssystem


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


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).

324 Für Zwecke dieser Darstellung stark vereinfacht, so ist etwa im us-amerikanischen Steuerrecht keine taxative Aufzählung der Einkünftearten 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 beenden, 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

327 Vgl IRS Publication 504 (2010), Cat.No. 15006l, 24.
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. Auch ist es dem Parteiwillen überlassen, den Unterhaltszahlenden zu verpflichten, die Unterhaltszahlung über den Tod des Empfängers hinaus an dessen Rechtsnachfolger bezahlen zu müssen.

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\textsuperscript{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.\textsuperscript{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.\textsuperscript{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.\textsuperscript{339} Bis April 2000 war die steuerliche Behandlung entgegengesetzt, indem die Zahlungen beim Empfänger steuerpflichtig und beim Leistenden steuerlich abzugsfähig waren.\textsuperscript{340}

\begin{itemize}
  \item \textsuperscript{336} Untersucht wurden die Besteuerungsvorschriften folgender europäischer Länder: Großbritannien, Finnland, Niederlande, Italien, Norwegen, Belgien, Frankreich, Spanien.
  \item \textsuperscript{337} Art 90 Nr 3 und 4 iVm Art 99 belgisches ESTG (Steuerpflicht); Art. 104 Nr. 1 belgisches ESTG (Abzugsfähigkeit).
  \item \textsuperscript{338} Sec 79, 156-II-2° Französisches ESTG.
  \item \textsuperscript{339} s454 UK Income Tax Act 2007.
  \item \textsuperscript{340} s347 (B) (1) Taxes Act 1988.
\end{itemize}
Ebenso sind in Finnland derzeit Ehegattenunterhaltsleistungen weder steuerpflichtig beim Empfänger noch abzugsfähig beim Leistenden.\textsuperscript{341}

\textbf{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.\textsuperscript{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.\textsuperscript{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.\textsuperscript{344}

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

\begin{itemize}
  \item \textsuperscript{341} Sec 90, 91 Finnish Income Tax Act.
  \item \textsuperscript{342} http://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/anleitung_zum_steuerformular_c_2010_ib3161t01fd.pdf, S 50.
  \item \textsuperscript{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.
  \item \textsuperscript{344} Kap 8 Sec 9; Kap 11 Sec 47 und 62 sowie Sec 7 des schwedischen EStG.
  \item \textsuperscript{345} cf Norwegian Taxation Act section 5-42(1) a).
  \item \textsuperscript{346} cf Norwegian Taxation Act Section 6-41.
\end{itemize}
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.\textsuperscript{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.\textsuperscript{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.\textsuperscript{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,-).\textsuperscript{350}

2.4 Korrespondenzprinzip in anderen Rechtsordnungen


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

\textsuperscript{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).
\textsuperscript{348} Sec 79, 156-II-2° Französisches EStG.
\textsuperscript{349} Title III/ ChapterII/ First Section/ Article 17.2 f) spanisches EStG.
\textsuperscript{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 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). Sie enthalten

351 Vgl zum Begriff Schaumburg, Internationales Steuerrecht, Tz 16.11.
gewisse gegen die innerstaatlichen Besteuerungsansprüche gerichtete Schrankenwirkungen, die Steuerpflichtige als daraus Berechtigte unmittelbar für sich in Anspruch nehmen können. 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).

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:

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;

352 Österreich hat derzeit mit ca 80 Staaten Doppelbesteuerungsabkommen auf dem Gebiet von Einkommen und Ertrag abgeschlossen.
354 Vgl unten Kap 3.2.3; weiterführend Firlinger in Gassner/Lang/Lechner, Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, 307 ff (309).
355 Vgl Toiff, 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 u.U. 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 die 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


---

356 Vogel in Vogel/Lehner, DBA 4, Einl Tz 4.
357 Vogel in Vogel/Lehner, DBA 4, Einl Tz 181a spricht von „steuerlicher Erheblichkeit“ desselben Sachverhalts bei einer zweiten Person, m.E. 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 Unterhaltszahlender 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

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 umrisen, die diese zum Träger von Rechten und Pflichten in DBA, zum „Abkommenssubjekt“ qualifiziert. 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. 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 Zahnlor unterhalten in Betracht kommt. 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, Art 1 Tz 4.
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:


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. Zum Beispiel kann ein Ferienhaus zwar Wohnsitz sein, an der Qualität als „ständige Wohnstätte“ mangel 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. 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 Rangfolgeregel für die Bestimmung der abkommensrechtlichen Ansässigkeit, die auch als „tie-breaker“-Regeln 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). Das Abkommen selbst definiert so den Begriff des Mittelpunkts der Lebensinteressen und gibt damit die Auslegung, die i.Sd Art 31 Abs 1 WÜRV primär aus dem Abkommen selbst zu erfolgen hat, vor. 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

366 Vgl Mamut, in Lang/Schuch/Staringer, Die Ansässigkeit im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, 2008, 139 ff (148) mwN.
368 Aus dem englischen „tie“, das mit „punktegleich unentschieden“ übersetzt werden kann, die gebrochen („tie breaker“), sprich entschieden werden müssen.
369 Art 4 Abs 2 lit a IS OECD-MA.
Person unbeachtlich sind.\footnote{373} Nach hM\footnote{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.\footnote{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.\footnote{376}

Mit persönlichen Beziehungen sind primär die familiären Beziehungen gemeint, wie sowohl der BFH\footnote{377} als auch der VwGH\footnote{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 u.U. weitere Gründe\footnote{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.\footnote{380}

Wirtschaftliche Beziehungen zielen primär auf Tätigkeiten und Einnahmequellen einer Person ab.\footnote{381} Sie zielen auf den Ort ab, von dem aus eine Person ihre Einkünfte oder ihr Vermögen verwaltet.\footnote{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

\footnotesize{\begin{itemize}
  \item \footnote{373} Vgl Lehner in Vogel/Lehner, DBA\textsuperscript{4}, Art 4 Tz 191; Stürzl|inger, in Lang/Schuch/Staringer (Hrsg), Die Ansässigkeit im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, 2008, 157 ff (167) mwN.
  \item \footnote{374} Vgl Lehner in Vogel/Lehner, DBA\textsuperscript{4}, Art 4 Tz 195.
  \item \footnote{375} So VwGH ÖStZB 2001, 16.
  \item \footnote{376} Vgl Lehner in Vogel/Lehner, DBA\textsuperscript{4}, Art 4 Tz 198.
  \item \footnote{377} ZB BFH 31.10.1990, I R 24/89.
  \item \footnote{378} VwGH 26.7.2000, 95/14/0145.
  \item \footnote{379} Weitere Anknüpfungspunkte sind zB religiöse und kulturelle Beziehungen oder Vereinsmitgliedschaften, Hobbys, vgl Lehner in Vogel/Lehner, DBA\textsuperscript{4}, Art 4 Tz 82
  \item \footnote{380} Vgl Stürzl|inger, in Lang/Schuch/Staringer (Hrsg), Die Ansässigkeit im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, 2008, 157 ff (166).
  \item \footnote{381} Vgl Lehner in Vogel/Lehner, DBA\textsuperscript{4}, Art 4 Tz 194.
  \item \footnote{382} Vgl Schaumburg, Internationales Steuerrecht\textsuperscript{2}, Tz 16.198.
\end{itemize}}
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. \(^{388}\) Wassermeyer 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/Starlinger (Hrsg), Die Ansässigkeit im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, 2008, 157 ff (167) mwN.
\(^{385}\) Art 4 Abs 2 lit b OECD-MA.
\(^{386}\) Vgl Föhl, Der gewöhnliche Aufenthalt als Tie-Breaker nach Art 4 Abs 2 OECD-MA, in Lang/Schuch/Starlinger (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 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 besteuungsfähig sind – wie oft auch Unterhaltsleistungen – oder dass eine geringe Höhe der Einkünfte zu keiner Steuerfestsetzung führt. 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


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 belegenen unbeweglichen Vermögen oder aus Betriebsstätten im Quellenstaat der Fall ist.

---

391 Vgl Lehner in Vogel/Lehner, DBA, Art 4 Tz 82.
392 Vgl Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 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.\(^\text{393}\) 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.\(^\text{394}\)


\(^{393}\) 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 Steuersubjekten398, 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, DBA5, Art 23 Tz 124ff.
396 Vgl Schaumburg, Internationales Steuerrecht2, Tz 12.3ff.
397 Vgl oben Kapitel 3.2.3.
398 Zum Begriff Schaumburg, Internationales Steuerrecht2, 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) abgestellt. 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. 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.

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 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, Tz 4.40; Rust in Vogel/Lehner DBA  Art 24 Tz 40.
401 Vgl dazu im Detail unten Kapitel 4.2.1.
402 Hierzu und idF Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 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: Ruhegehalter
- 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, Tz 16.481; Lehner in Vogel/Lehner, DBA, 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


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.

„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.


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 Gosch408: „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
two 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
des entsprechender Freibeträge keine Besteuerung stattzufinden hat. Bei
Unterhaltsleistungen können beide Fälle einer Keinmalbesteuerung auftreten.

Lüdicke410 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, Entwicklungsstendenzen 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, ZI 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.\footnote{Lüdicke, Überlegungen zur deutschen DBA-Politik, 87.}

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\footnote{Lüdicke, Überlegungen zur deutschen DBA-Politik, 87ff mwN.} Lüdicke sollten DBA wohl diese Fälle vermeiden, in denen gerade die DBA-Anwendung zu einer doppelten Nichtbesteuerung von Einkünften führt.\footnote{MK zu Art 1 Tz 15.}


„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.“\footnote{MK zu Art 1 Tz 15.}
Solche Konstruktionen\textsuperscript{415} sind als Mittel zur Bekämpfung der missbräuchlichen Verwendung von Abkommensvorschriften gedacht, bei „echten wirtschaftlichen Tätigkeiten“ sollen hingegen trotz der Konsequenz einer eine doppelten Nichthebesteuerung die Abkommensvorteile gewahrt bleiben.\textsuperscript{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.\textsuperscript{417} Dies ist vor dem Hintergrund der Zielsetzung verständlich, dass DBA zwar grundsätzlich neben der Doppelbesteuerung auch bestimmte Fälle doppelter Nichthebesteuerung 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: „\textit{dies dürfte}, so der MK an dieser Stelle weiter, „\textit{die zweckmäßigste Methode sein, da sie dem Wohnsitzstaat Untersuchungen über die tatsächlichen Verhältnisse im anderen Staat erspart}“.

Auch Lüdicke\textsuperscript{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, „\textit{wenn dies infolge einer besonderen steuerlichen Situation im anderen Vertragsstaat unabweisbar erscheint}“\textsuperscript{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 „\textit{subject-to-tax“-Klausel „dem Sinn und Zweck der Freistellungsmethode zuwiderläuft}“\textsuperscript{420}. Auch fiskalische und

\textsuperscript{415} Im MK zu Art 1 werden diese in Tz 17 auch als „stepping-stone“-Gestaltungen bezeichnet.
\textsuperscript{416} So der MK weiter in Tz 19 zu Art 1.
\textsuperscript{417} MK zu Art 1 Tz 15, 19.
\textsuperscript{418} Vgl Lüdicke, Überlegungen zur deutschen DBA-Politik, 95.
\textsuperscript{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).
\textsuperscript{420} Lüdicke, Überlegungen zur deutschen DBA-Politik, 96.
Gerechtigkeitsaspekte führt er gegen die Vereinbarung von „Rückfallklauseln“ ins Treffen.\textsuperscript{421}


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\textsuperscript{422}, Zinsen\textsuperscript{423}, Lizenzgebühren\textsuperscript{424} und Veräußerungsgewinnen\textsuperscript{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.


\textsuperscript{421} Lüdicke, Überlegungen zur deutschen DBA-Politik, 96.
\textsuperscript{422} MK zu Art 10 Tz 20.
\textsuperscript{423} MK zu Art 11 Tz 13.
\textsuperscript{424} MK zu Art 12 Tz 6.
\textsuperscript{425} MK zu Art 13 Tz 21.

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 Quelleinkünfte 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:

427 Vgl Lehner in Vogel/Lehner, DBA², 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.“


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“ 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. 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 vertritt die Meinung der Lehre, die anders als die deutsche und österreichische Finanzverwaltung aus dieser Definition keine „subject-to-tax“-Klausel herauslesen will.


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, Art 1 Tz 141.
432 Vogel in Vogel/Lehner, DBA, 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).


3.2.6.3.2 Vereinbarung bei Unterhaltsleistungen


433 Vgl unten Kapitel 3.6.4.7.2

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.


---

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. 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.


---

437 Vgl dazu bereits oben Kapitel 3.2.6.2

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

Vgl Rust in Vogel/Lehner, DBA², 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


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 steuerlichen Abzug der Löhne ermöglicht, während das Besteuerungsrecht für die Löhne dem im anderen Staat ansässigen Arbeitnehmer zugewiesen wird.


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 Einkungsarten 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.


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.\textsuperscript{442}

Die Bestimmung dient vor allem dem Austausch von Ausbildungsmöglichkeiten zwischen zwei Vertragsstaaten.\textsuperscript{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.\textsuperscript{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 Zweckmäßigkeitssüberlegungen 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

\textsuperscript{442} Vgl Meurer in Vogel/Lehner, DBA\textsuperscript{3} Art 20 Tz 3.
\textsuperscript{443} Vgl Wassermeyer, in Wassermeyer/Lang/Schuch (Hrsg), DBA, MA Art 20 MA Tz 1.
\textsuperscript{444} Vgl Wassermeyer, in Wassermeyer/Lang/Schuch (Hrsg), DBA MA Art 20 MA Tz 4.
zum Ausbildungszweck ausreicht. 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.


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. 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.

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

---

445 Vgl Föllhs in Lang/Schuch/Staringer, Die Ansässigkeit im Recht der DBA, 189 mwN.
447 Vgl Meurer in Vogel/Lehner, DBA Art 20 Tz 9.
448 Vgl Meurer in Vogel/Lehner, DBA Art 20 Tz 10.
„naturgemäß“ aus der Tatsache, dass das Studium einmal abgeschlossen sein wird.\footnote{Vgl Meurer in Vogel/Lehner, DBA\textsuperscript{3} Art 20 Tz 12.} 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 Begriffsinnhalt der beiden Vertragsstaaten hintanzuhalten.\footnote{Vgl Lang in Lang/Jirousek (Hrsg), Praxis des Internationalen Steuerrechts, FS Loukota, 265 ff (266); ders., DBA und innerstaatliches Recht, Wien 1992, 104 ff, 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\textsuperscript{3}, Einl Tz 260 f.} 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.\footnote{Vgl Schaumburg, Internationales Steuerrecht, Tz 16.54.}

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
Vertragsstaaten unerwünscht.\textsuperscript{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.\textsuperscript{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.


\textsuperscript{454} Vgl Schaumburg, Internationales Steuerrecht, Tz 16.59.
\textsuperscript{455} Vgl Vogel in Vogel/Lehner, DBA\textsuperscript{3}, Art 3 Tz 103f.
\textsuperscript{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.


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.

3.3.2.3 Besteuerungsrecht


---

458 Vgl ebenda; auch *Meurer* in *Vogel/Lehner*, DBA³ Art 20 Tz 4 kommt zu demselben Ergebnis.
459 *Meurer* in *Vogel/Lehner*, DBA³ Art 20 Tz 4.
460 Vgl *Wassermeyer*, DBA, MA Art 20 MA Tz 16.


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.

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.

461 So Meurer in Vogel/Lehner, DBA Art 20 Tz 3.
462 Ähnlich Fölts, 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


464 Vgl Wassermeyer, DBA, MA Art 20 MA Tz 49.

3.3.2.5 Beispielsfall zu Art 20 OECD-MA


Fragenstellung:


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 Österreichs 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 zuordnenbar 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. 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.\textsuperscript{467} In den vorstehenden Verteilungsnormen „nicht behandelte“ Einkünfte ist nach hM im Sinne von „nicht subsumierbar“ zu verstehen.\textsuperscript{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 Verteilungsarten erwähnt werden, aber aus nicht ausdrücklich erwähnten Quellen stammen.\textsuperscript{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.\textsuperscript{470}

Auf den ersten Blick stellt sich die Frage, wie Einkünfte aus Drittstaaten\textsuperscript{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.\textsuperscript{472}

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 ² 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.
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 i.S.d. 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


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 Verteilungsform 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.


3.5 Unterhalt im US-Musterabkommen


480 Vgl Lehner in Vogel/Lehner, DBA 5 Art 21 Tz 20.


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“ zu

481 Vgl. zum US-Musterabkommen auch unten Kap. 3.6.4.7.3 (DBA Ö-USA).

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. 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) 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.

3.6.3 Abkommensübersicht zu anderen Unterhaltsleistungen


<table>
<thead>
<tr>
<th>Nr</th>
<th>Staat</th>
<th>Stand BGBl</th>
<th>Unterhalt erfasst von Art.</th>
<th>Besteuerungsrecht</th>
<th>Gruppe</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>1</td>
<td>Ägypten</td>
<td>1963/293</td>
<td>19, Andere Einkünfte</td>
<td>Empfängerstaat</td>
<td>1</td>
</tr>
<tr>
<td>2</td>
<td>Albanien</td>
<td>2008/107</td>
<td>21, Andere Einkünfte</td>
<td>Empfängerstaat</td>
<td>1</td>
</tr>
<tr>
<td>3</td>
<td>Algerien</td>
<td>2006/176</td>
<td>21, Andere Einkünfte</td>
<td>Empfängerstaat</td>
<td>1</td>
</tr>
<tr>
<td>4</td>
<td>Argentinien (gekündigt)</td>
<td>1983/11;</td>
<td>21, Andere Einkünfte</td>
<td>Empfängerstaat</td>
<td>1</td>
</tr>
<tr>
<td>5</td>
<td>Armenien</td>
<td>2004/29</td>
<td>21, Andere Einkünfte</td>
<td>Empfänger oder keiner</td>
<td>5</td>
</tr>
<tr>
<td>6</td>
<td>Aserbaidschan</td>
<td>2001/176</td>
<td>21, Andere Einkünfte</td>
<td>Empfänger oder keiner</td>
<td>5</td>
</tr>
<tr>
<td>7</td>
<td>Australien</td>
<td>1988/480</td>
<td>18, Ruhegehälter</td>
<td>Quellenstaat</td>
<td>6</td>
</tr>
<tr>
<td>8</td>
<td>Bahrain</td>
<td>2011/14</td>
<td>20, Andere Einkünfte</td>
<td>Empfängerstaat</td>
<td>1</td>
</tr>
<tr>
<td>9</td>
<td>Barbados</td>
<td>2007/40</td>
<td>22, Andere Einkünfte</td>
<td>Empfänger oder keiner</td>
<td>5</td>
</tr>
<tr>
<td>10</td>
<td>Belgien*</td>
<td>1973/415</td>
<td>21, Nicht ausdrücklich erw.E.</td>
<td>Empfängerstaat</td>
<td>1</td>
</tr>
<tr>
<td>11</td>
<td>Belize</td>
<td>2003/132</td>
<td>20, Andere Einkünfte</td>
<td>Empfänger oder keiner</td>
<td>5</td>
</tr>
<tr>
<td>12</td>
<td>Brasilien</td>
<td>1976/431</td>
<td>21, Andere Einkünfte</td>
<td>Quellenstaat</td>
<td>2</td>
</tr>
<tr>
<td>13</td>
<td>Bulgarien</td>
<td>2011/30</td>
<td>21, Andere Einkünfte</td>
<td>Empfänger oder keiner</td>
<td>5</td>
</tr>
<tr>
<td>14</td>
<td>China</td>
<td>1992/679</td>
<td>22, Andere Einkünfte</td>
<td>Empfänger- und Zahlerstaat (ausgenommen aus Drittstaatsquellen)</td>
<td>3</td>
</tr>
<tr>
<td>15</td>
<td>Dänemark</td>
<td>2008/41</td>
<td>22, Andere Einkünfte</td>
<td>Empfängerstaat</td>
<td>1</td>
</tr>
<tr>
<td>16</td>
<td>Deutschland</td>
<td>2002/182</td>
<td>18, Ruheg., Renten u ähnl. Zig</td>
<td>Quellenstaat</td>
<td>6</td>
</tr>
<tr>
<td>17</td>
<td>Estland</td>
<td>2003/11</td>
<td>21, Andere Einkünfte</td>
<td>Empfängerstaat</td>
<td>1</td>
</tr>
<tr>
<td>18</td>
<td>Finnland</td>
<td>2001/42</td>
<td>21, Andere Einkünfte</td>
<td>Empfängerstaat</td>
<td>1</td>
</tr>
<tr>
<td>19</td>
<td>Frankreich*</td>
<td>1994/613</td>
<td>21, Andere Einkünfte</td>
<td>Empfängerstaat</td>
<td>1</td>
</tr>
<tr>
<td>20</td>
<td>Georgien</td>
<td>2006/60</td>
<td>21, Andere Einkünfte</td>
<td>Empfänger oder keiner</td>
<td>5</td>
</tr>
<tr>
<td>21</td>
<td>Griechenland</td>
<td>2009/16</td>
<td>21, Andere Einkünfte</td>
<td>Empfängerstaat</td>
<td>1</td>
</tr>
<tr>
<td>22</td>
<td>Großbritannien</td>
<td>2010/135</td>
<td>22, Nord ausdrücklich erw.E.</td>
<td>Empfängerstaat</td>
<td>1</td>
</tr>
<tr>
<td>23</td>
<td>Indien</td>
<td>2001/231</td>
<td>22, Andere Einkünfte</td>
<td>Empfänger- und Zahlerstaat (ausgenommen aus Drittstaatsquellen)</td>
<td>2</td>
</tr>
<tr>
<td>24</td>
<td>Indonesien</td>
<td>1988/454</td>
<td>22, Andere Einkünfte</td>
<td>Empfänger- und Zahlerstaat (ausgenommen aus Drittstaatsquellen)</td>
<td>3</td>
</tr>
<tr>
<td>25</td>
<td>Iran</td>
<td>2004/81</td>
<td>21, Andere Einkünfte</td>
<td>Empfänger oder keiner</td>
<td>2</td>
</tr>
<tr>
<td>26</td>
<td>Irland</td>
<td>2011/45</td>
<td>20, Andere Einkünfte</td>
<td>Empfängerstaat</td>
<td>1</td>
</tr>
<tr>
<td>27</td>
<td>Israel</td>
<td>2008/31</td>
<td>22, Nicht ausdrücklich erw.E.</td>
<td>Empfängerstaat</td>
<td>1</td>
</tr>
<tr>
<td>28</td>
<td>Italien</td>
<td>1990/129</td>
<td>21, Andere Einkünfte</td>
<td>Empfängerstaat</td>
<td>1</td>
</tr>
<tr>
<td>29</td>
<td>Japan</td>
<td>1963/127</td>
<td>Keine Auffangklausel</td>
<td>DB; unilaterale Maßnahmen</td>
<td>4</td>
</tr>
<tr>
<td>30</td>
<td>Kanada</td>
<td>2001/2</td>
<td>21, Nicht ausdrücklich erwähnte Einkünfte</td>
<td>Empfänger- und Zahlerstaat (ausgenommen aus Drittstaatsquellen)</td>
<td>3</td>
</tr>
<tr>
<td>31</td>
<td>Kasachstan</td>
<td>2006/69</td>
<td>21, Andere Einkünfte</td>
<td>Empfängerstaat</td>
<td>1</td>
</tr>
<tr>
<td>32</td>
<td>Kirgisistan</td>
<td>2003/89</td>
<td>21, Andere Einkünfte</td>
<td>Empfängerstaat</td>
<td>1</td>
</tr>
<tr>
<td>33</td>
<td>Korea (Süd)</td>
<td>2002/68</td>
<td>21, Andere Einkünfte</td>
<td>Empfängerstaat</td>
<td>1</td>
</tr>
<tr>
<td>34</td>
<td>Kroatien</td>
<td>2001/119</td>
<td>21, Andere Einkünfte</td>
<td>Empfängerstaat</td>
<td>1</td>
</tr>
<tr>
<td>35</td>
<td>Kuba</td>
<td>2006/149</td>
<td>22, Andere Einkünfte</td>
<td>Empfänger oder keiner</td>
<td>5</td>
</tr>
<tr>
<td>36</td>
<td>Kuwait</td>
<td>2004/30</td>
<td>21, Andere Einkünfte</td>
<td>Empfängerstaat</td>
<td>1</td>
</tr>
<tr>
<td>37</td>
<td>Lettland</td>
<td>2007/76</td>
<td>22, Andere Einkünfte</td>
<td>Empfängerstaat</td>
<td>1</td>
</tr>
<tr>
<td>38</td>
<td>Liechtenstein</td>
<td>1971/24</td>
<td>21, Nicht ausdrücklich erw.E.</td>
<td>Empfängerstaat</td>
<td>1</td>
</tr>
<tr>
<td>39</td>
<td>Litauen</td>
<td>2005/209</td>
<td>22, Andere Einkünfte</td>
<td>Empfängerstaat</td>
<td>1</td>
</tr>
<tr>
<td>40</td>
<td>Luxemburg</td>
<td>1993/835</td>
<td>Keine Auffangklausel</td>
<td>DB; unilaterale Maßnahmen</td>
<td>4</td>
</tr>
<tr>
<td>41</td>
<td>Malaysia</td>
<td>1990/664</td>
<td>21, Andere Einkünfte</td>
<td>Empfänger- und Zahlerstaat (ausgenommen aus Drittstaatsquellen)</td>
<td>3</td>
</tr>
<tr>
<td>42</td>
<td>Malta</td>
<td>1979/294</td>
<td>21, Nicht ausdrücklich erw.E.</td>
<td>Empfängerstaat</td>
<td>1</td>
</tr>
<tr>
<td>43</td>
<td>Marokko</td>
<td>2006/168</td>
<td>22, Andere Einkünfte</td>
<td>Empfängerstaat</td>
<td>1</td>
</tr>
<tr>
<td>44</td>
<td>Mazedonien</td>
<td>2008/9</td>
<td>20, Andere Einkünfte</td>
<td>Empfänger oder keiner</td>
<td>5</td>
</tr>
<tr>
<td>45</td>
<td>Mexiko</td>
<td>2004/142</td>
<td>20, Andere Einkünfte</td>
<td>Empfänger- und Zahlerstaat (ausgenommen aus Drittstaatsquellen)</td>
<td>3</td>
</tr>
<tr>
<td>46</td>
<td>Moldau</td>
<td>2004/160</td>
<td>20, Andere Einkünfte</td>
<td>Empfängerstaat</td>
<td>1</td>
</tr>
<tr>
<td>47</td>
<td>Mongolei</td>
<td>2004/92</td>
<td>22, Andere Einkünfte</td>
<td>Empfänger oder keiner</td>
<td>5</td>
</tr>
<tr>
<td>48</td>
<td>Nepal</td>
<td>2002/26</td>
<td>21, Andere Einkünfte</td>
<td>Empfänger oder keiner</td>
<td>5</td>
</tr>
<tr>
<td>49</td>
<td>Neuseeland</td>
<td>2007/127</td>
<td>20, Andere Einkünfte</td>
<td>Empfänger oder keiner</td>
<td>5</td>
</tr>
<tr>
<td>50</td>
<td>Niederlande</td>
<td>2003/14</td>
<td>22, Nicht ausdrücklich erw.E.</td>
<td>Empfängerstaat</td>
<td>1</td>
</tr>
<tr>
<td>51</td>
<td>Norwegen*</td>
<td>2006/181</td>
<td>22, Andere Einkünfte</td>
<td>Empfängerstaat</td>
<td>1</td>
</tr>
<tr>
<td>52</td>
<td>Pakistan</td>
<td>2007/49</td>
<td>23, Andere Einkünfte</td>
<td>Empfänger- und Zahlerstaat (ausgenommen aus Drittstaatsquellen)</td>
<td>3</td>
</tr>
<tr>
<td>53</td>
<td>Philippinen</td>
<td>1982/107</td>
<td>22, Andere Einkünfte</td>
<td>Empfängerstaat</td>
<td>1</td>
</tr>
<tr>
<td>54</td>
<td>Polen</td>
<td>2008/161</td>
<td>22, Andere Einkünfte</td>
<td>Empfängerstaat</td>
<td>1</td>
</tr>
<tr>
<td>55</td>
<td>Portugal</td>
<td>1972/85</td>
<td>21, Nicht ausdrücklich erw.E.</td>
<td>Empfängerstaat</td>
<td>1</td>
</tr>
<tr>
<td>56</td>
<td>Rumänien</td>
<td>2006/29</td>
<td>22, Andere Einkünfte</td>
<td>Empfänger oder keiner</td>
<td>5</td>
</tr>
<tr>
<td>57</td>
<td>Russland</td>
<td>2003/10</td>
<td>21, Andere Einkünfte</td>
<td>Empfängerstaat</td>
<td>1</td>
</tr>
<tr>
<td>58</td>
<td>San Marino*</td>
<td>2005/208</td>
<td>21, Andere Einkünfte</td>
<td>Empfänger oder keiner</td>
<td>5</td>
</tr>
<tr>
<td>59</td>
<td>Saudi Arabien</td>
<td>2007/62</td>
<td>22, Andere Einkünfte</td>
<td>Empfänger- und Zahlerstaat (ausgenommen aus Drittstaatsquellen)</td>
<td>3</td>
</tr>
<tr>
<td>60</td>
<td>Schweden</td>
<td>2008/46</td>
<td>Keine Auffangklausel</td>
<td>DB; unilaterale Maßnahmen</td>
<td>4</td>
</tr>
<tr>
<td>61</td>
<td>Schweiz</td>
<td>2007/22</td>
<td>21, Andere Einkünfte</td>
<td>Empfängerstaat</td>
<td>1</td>
</tr>
<tr>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>-----</td>
<td>----------------</td>
<td>----</td>
<td>-------------------------</td>
<td>-------------------------</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>63</td>
<td>Singapur</td>
<td>2002/248</td>
<td>21, Andere Einkünfte</td>
<td>Empfänger- und Zahlerstaat (ausgenommen aus Drittstaatsquellen)</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>64</td>
<td>Slowakei</td>
<td>1994/1046</td>
<td>21, Andere Einkünfte</td>
<td>Empfängerstaat</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>65</td>
<td>Slowenien</td>
<td>2007/126</td>
<td>22, Andere Einkünfte</td>
<td>Empfängerstaat</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>66</td>
<td>Spanien</td>
<td>1995/709</td>
<td>22, Andere Einkünfte</td>
<td>Empfängerstaat</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>67</td>
<td>Südafrika</td>
<td>1997/40</td>
<td>21, Andere Einkünfte</td>
<td>Empfängerstaat</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>68</td>
<td>Tadschikistan</td>
<td>1982/411</td>
<td>12, Andere Einkünfte</td>
<td>Empfängerstaat</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>69</td>
<td>Thailand</td>
<td>1986/263</td>
<td>22, Andere Einkünfte</td>
<td>Empfänger- und Zahlerstaat (ausgenommen aus Drittstaatsquellen)</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>70</td>
<td>Tschechien</td>
<td>2007/39</td>
<td>20, Andere Einkünfte</td>
<td>Empfängerstaat</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>71</td>
<td>Tunesien</td>
<td>1978/516</td>
<td>21, Nicht ausdrücklich erw.E.</td>
<td>Empfängerstaat</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>72</td>
<td>Türkei</td>
<td>2009/96</td>
<td>21, Nicht ausdrücklich erw.E.</td>
<td>Quellenstaat</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>73</td>
<td>Turkmenistan</td>
<td>1982/411</td>
<td>12, Andere Einkünfte</td>
<td>Empfängerstaat</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>74</td>
<td>UdSSR</td>
<td>1982/411</td>
<td>12, Andere Einkünfte</td>
<td>Empfängerstaat</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>75</td>
<td>Ukraine</td>
<td>1999/113</td>
<td>21, Andere Einkünfte</td>
<td>Empfängerstaat</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>76</td>
<td>Ungarn</td>
<td>1976/52</td>
<td>20, nicht ausdrücklich erw.E.</td>
<td>Empfängerstaat</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>77</td>
<td>USA</td>
<td>1998/6</td>
<td>18 Abs 3, Abs 4, Ruhegehalter</td>
<td>Quellenstaat (E)/ kein Staat (K)</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>78</td>
<td>Usbekistan</td>
<td>2001/50</td>
<td>21, Andere Einkünfte</td>
<td>Empfängerstaat</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>79</td>
<td>Venezuela</td>
<td>2007/33</td>
<td>22, Andere Einkünfte</td>
<td>Empfänger- und Zahlerstaat (ausgenommen aus Drittstaatsquellen)</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>80</td>
<td>VAE</td>
<td>2004/88</td>
<td>22, Andere Einkünfte</td>
<td>Empfängerstaat</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>81</td>
<td>Vietnam (ab 2011)</td>
<td>2009/135</td>
<td>21, Andere Einkünfte</td>
<td>Empfänger oder keiner</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>82</td>
<td>Weissrussland</td>
<td>2002/69</td>
<td>21, Andere Einkünfte</td>
<td>Empfängerstaat</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>83</td>
<td>Zypern</td>
<td>1990/709</td>
<td>21, Andere Einkünfte</td>
<td>Empfängerstaat</td>
<td></td>
</tr>
</tbody>
</table>

### 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.\(^{492}\)

---

\(^{486}\) 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.


\(^{492}\) Vgl Lehner in Vogel/Lehner, DBA\(^2\) 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?
(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, DBA³ Art 21 Rz 19; Wassermeyer in W/L/S, DBA², 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


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.
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?


(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


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.


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\(^3\), § 48 Tz 4 mwN.
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 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, 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.


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, Einl. Tz 141.

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.


502 Stabentheiner in Rummel, EheG § 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 § 19 PG Anm 1,2.

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, Art 23 Tz 41.

(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.


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 Unterhalteempfängers zugewiesen; dieser darf aber auch nur dann besteuern, wenn die Unterhaltszahlungen im Quellenstaat abzugsfähig sind.


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, BGBI 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.

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 „\textit{nur}“ dem Ansässigkeitsstaat des Empfängers zu und verbieten dem Quellenstaat damit, die Einkünfte zu besteuern; Art 18 Abs 5 enthält gerade das Wort „\textit{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

\textsuperscript{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 Unterhaltzahlungen „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 Unterhaltzahlung 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 Unterhaltzahlung nachkommt, oder er diese beispielsweise einem Dritten überbürdet hat. Mit dieser Konstellation hatte sich das BMF in EAS 2645514 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.
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
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.\(^5\) 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.


---

\(^5\) Prokisch in Vogel/Lehner, DBA\(^2\), 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 30 km 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


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 dESStG). 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, DBA5 Art 15 Tz 155; BMF EAS 2190 vom 16.12.2002 ua; Lang/Stefaner in Wassermeyer/Lang/Schuch, DBA2, 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_ 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. 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 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), _Schempp_.
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.


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“.
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

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.\(^{526}\)


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-

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 (uÃ) 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 Unterhaltsinkünfte 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 Drittstaatsseinkünfte?

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 Drittstaatsseinkünfte 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“.


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?


(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,


\(^{532}\) 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.

(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 Unterhalteinkünften vermieden werden?


e) Analyse der Abkommenspolitik nach dem DBA USA


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“.

201
Die Verteilungsnorm für Ehegattenunterhalt in Art 18 Abs 3 DBA Ö/USA widerspricht allerdings dem US-Musterabkommen 2006.\textsuperscript{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).


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.

Fall 2: Ehegattenunterhalt


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 –


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.


3.7.2 Korrespondenzprinzip bei Unterhaltsleistungen im DBA-Recht


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.


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 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 Unterhaltsleistende 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.


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.


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.


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.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.


543 Grundlegend Lehner in Vogel/Lehner DBA³, 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 Recht³, 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.\footnote{Vgl. Schaumburg, Internationales Steuerrecht, Tz. 3.39ff; 16.45.}


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.\footnote{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.} 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.\footnote{Vgl. Öhlinger/Potacs, EU-Recht und staatliches Recht, 2011, 69.}
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 Unionbürgern 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)


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, DBA², Einl Tz 251ff.  
⁵⁵³ Vgl Kofler, DBA und Europäisches Gemeinschaftsrecht, 31f.

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


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 1 OECD-MA gleichzusetzen, sondern unionsrechtsautonom zu verstehen. Auf dem Gebiet der direkten Steuern wird für die Erfüllung der unionsrechtlichen Ansässigkeit eine Ansässigkeit im abkommensrechtlichen Sinn aber ausreichend sein.

Zudem wird das Ansässigkeitskriterium vom EuGH nicht besonders streng ausgelegt,

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


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.
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\textsuperscript{563} begründet mit beachtlichen Argumenten, dass diese Bindung im Rahmen der positiven Gestaltungsbehufnisse 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.\textsuperscript{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 Ungleichebehandlung vergleichbarer Sachverhalte zur Folge hat (oder vice versa, eine Gleichbehandlung nicht vergleichbarer Sachverhalte)


\textsuperscript{563} Vgl Reimer, Die abkommensrechtliche Ansässigkeit aus gemeinschaftsrechtlichem Blickwinkel, in Lang/Schuch/Staringer (Hrsg), Die Ansässigkeit im Recht der DBA, 27 f.

\textsuperscript{564} Vgl oben Abschnitt B Kap 2.2.3; vgl Lang, Die Rechtsprechung des EuGH zu den direkten Steuern, 25 ff.
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. Der EuGH hat allerdings in jüngerer 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. 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.

Zu Beginn der Prüfung eines Sachverhalts ist zu untersuchen, welche der Grundfreiheiten im konkreten Fall anwendbar ist. Während die Niederlassungs-freiheit 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.

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. Welche Vorgänge konkret darunter fallen, wird von Art 63 AEUV nicht definiert. Der EuGH nimmt hilfsweise auf die

---

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.\textsuperscript{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 Ungleiche behandlung 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.\textsuperscript{571}

Dass unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtige per se nicht vergleichbar sind, hat der EuGH bereits in der RS \textit{Schumacker}\textsuperscript{572} erstmals ausgesprochen und in den Rs \textit{Wielockx}\textsuperscript{573} und \textit{Asscher}\textsuperscript{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.\textsuperscript{575} In Österreich wurde das Urteil \textit{Asscher} mit der Aufnahme der Möglichkeit der Option zur unbeschränkten Steuerpflicht nach §

\textsuperscript{570} Ihr kommt nunmehr Hinweischarakter zu, vgl zB EuGH RS \textit{Fidium Finanz}, 3.10.2006, Rs C-452/04.


\textsuperscript{572} EuGH 14.2.1995, Rs C-279/93, \textit{Schumacker}.

\textsuperscript{573} EuGH 11.8.1995, C-80/94, \textit{Wielockx}.

\textsuperscript{574} EuGH 27.6.1996, Rs C-107/94, \textit{Asscher}.

\textsuperscript{575} So der EuGH in der Rs \textit{Asscher}.
1 Abs 4 EStG, wenn 90% oder mehr des Welteinkommens in Österreich erzielt werden, umgesetzt.576


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.
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.\textsuperscript{583}


Der EuGH übertrug in seinem Urteil vom 7.5.2005 die Erkenntnisse aus der \textit{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 \textit{D} zutraf – könne sich die Person nicht auf eine Diskriminierung im Verhältnis zu in den Niederlanden ansässigen Steuerpflichtigen berufen. Das Argument, dass Herr \textit{D}. in Deutschland zwar über Vermögen verfügt, dort aber keine Vermögenssteuer erhoben wird, ließ der EuGH nicht gelten.\textsuperscript{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).

\textsuperscript{583} Rs C-513/03, 30.6.2005 (SA von GA Léger).
\textsuperscript{584} EuGH RS \textit{D}, 5.7.2005, Rs C-376/03.
\textsuperscript{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, \textit{D}, Rs C-376/03, Rn 64.


587 EuGH 1.7.2004, Rs C-169/03 Wallentin, Rn 18.
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.\textsuperscript{590}

Im Ergebnis beruft sich der EuGH auch in der Rechtssache \textit{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 \textit{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.).\textsuperscript{591}

\textit{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.\textsuperscript{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.\textsuperscript{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

\textsuperscript{591} Vgl im Detail unten Kapitel 4.2.2.
\textsuperscript{592} So Art 45 Abs 3 AEUV, Art 52 Abs 1 AEUV und Art 65 Abs 1 lit b AEUV.
\textsuperscript{593} So GA \textit{Tiziano} im SA zur Rs \textit{Sevic}, 7.7.2005, Rs C-411/03, Rn 58.


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.


Den Vorteilsausgleich als Rechtfertigungsgrund, sprich eine bevorzugte Behandlung, die einem Steuerpflichtigen im Gegenzug zu einer benachteiligenden Regelung

594 Amtshilferichtlinie 77/799/EGW; zB EuGH v. 15.5.1997, Rs C-250/95, *Futura Participations*.
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 zuteilwerden, hat der EuGH ebenso verworfen. Im Urteil *Commerzbank* hat er ausgesprochen, dass man sehr wohl streng zwischen den unterschiedlichen einschlägigen Rechtsvorschriften trennen müsse und bei mangelndem Konnex (insbesondere dann, wenn steuerliche mit außerschiedlichen 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. 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?


---

602 EuGH 27.2.1980, Rs 22/80, *Boussac*.
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*. 

225
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


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 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.\textsuperscript{610} In diesem Urteil führt der Gerichtshof in der Folge zudem aus, dass die Unsicherheit, ob Dänemark die späteren Einkünfte besteuern dürfte, 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\textsuperscript{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.\textsuperscript{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 konkreten an ihn herangetragenen Fällen stets verneint.\textsuperscript{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.\textsuperscript{614}

\textsuperscript{610} Rs Kommission/Dänemark, Rs C-150/04 vom 30.1.2007, Rn 62.
\textsuperscript{611} EuGH 11.8.1995, Rs C-80/94, Wielockx.
\textsuperscript{612} So der EuGH zB auch in Rs Danner, C-136/00 vom 3.10.2002, Rn 41.
\textsuperscript{613} Etwa EuGH Rs Baars, C-251/98 vom 13.4.2000, Rs Aberdeen, C-303/07 vom 18.6.2009.
\textsuperscript{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


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.


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.

\textsuperscript{619} EuGH \textit{Amurta}, C-379/05, Rn 46; Deutsche Shell, C-293/06, Rn 37.

\textsuperscript{620} EuGH Rs \textit{Safir}, C-118/96 vom 28.4.1998.

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. So hat er etwa in der RS Société Papillon 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.


In der europäischen Literatur wurde die Existenz eines grenzüberschreitenden intersubjektiven Korrespondenzprinzips verneint. Terra/Wattel 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 71 ff.
622 Rs C-418/07 Société Papillon / Ministère du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique v 27. 11. 2008
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.


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.

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.

Nichts Anderes würde aber gelten, wenn die Ungleichebehandlung 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.\footnote{EuGH 12.5.1998, Rs C-336/96, Gilly, Rn 46.}

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 Ungleichebehandlung 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 Ungleichebehandlung grenzüberschreitender Unterhaltszahlungen, etwa bei Unterhaltszahlungen an einen in Österreich ansässigen Empfänger, ist nach der Rechtsprechung des EuGH in der Rechtssache \textit{Schempp}\footnote{EuGH 12.7.2005, Rs C-403/03, Schempp.} aber unionsrechtlich ebenfalls gedeckt.

In dem der Rechtssache \textit{Schempp} zugrunde liegenden Sachverhalt zahlte Herr \textit{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 Unterhaltsleistungen als Ehefrau in Deutschland nicht nachgewiesen werden konnte. Ein entsprechender Nachweis war auch nicht möglich, da Unterhaltsleistungen in Österreich gem \textsection{29 Z 1 EStG auf Empfängerebene steuerfrei gestellt sind. Ein entsprechender Nachweis ist gem. \textsection{1a Abs 1 Nr 1 S 3 dEStG } jedoch Voraussetzung für die Gewährung der steuerlichen Abzugsfähigkeit auf Ebene des Unterhaltszahlers. Herr \textit{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
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 Generalanwalt632 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.

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.

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 Nichtebesteuerung aufgrund anderer Umstände – konkret dem steuerfreien Grundbetrag – vergleichbar sei. Abstrakt mag dies wohl überzeugen, jedoch im konkreten Fall, in

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 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. 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.


637 EuGH 28.1.1992, Rs C-204/90, Bachmann.
638 Vgl oben Kap 4.2.1.5.

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.


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.


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:


643 Vgl zur steuerlichen Behandlung von Ehegattenunterhalt in den Niederlanden oben Kap 2.3.2.2.  
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:


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. Vor diesem Hintergrund sollte die Ungleichbehandlung von Frau B vom Anwendungsbereich der unionsrechtlichen Grundfreiheiten erfasst sein. Der Auslandsbezug in diesem Fall wird 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 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 den Vergleich ansässiger Personen mit anderen ansässigen Personen zugelassen. Frau B ist im konkreten Fall gegenüber

\[\text{EuGH 12.7.2005, Rs C-403/03, Schempp, Rn 25; zuvor bereits EuGH 19.10.2004, Rs C-200/00, Zhu und Chen, Rn 18; EuGH 2.10.2003, Rs C-148/02, Garcia Arvello, Rn 13,27.} \]

\[\text{EuGH 28. 10. 1999, Rs C-55/98 Bachmann, vgl oben Kap 4.2.1.3.} \]
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 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


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.

steuerpflichtig, wenn dem Unterhaltsleistendem im anderen Staat kein steuerlicher Abzug gewährt wird.


Beschränkung des Beschwerdeführers im Lichte der EU-Grundfreiheiten befürworten müssen.

D. Würdigung


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


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.


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 Besteuerung ist, 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

<table>
<thead>
<tr>
<th>Abkürzung</th>
<th>Bedeutung</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>aA</td>
<td>anderer Ansicht</td>
</tr>
<tr>
<td>aaO</td>
<td>am angegebenen Ort</td>
</tr>
<tr>
<td>Abl</td>
<td>Amtsblatt</td>
</tr>
<tr>
<td>Abs</td>
<td>Absatz</td>
</tr>
<tr>
<td>AEUUV</td>
<td>Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union</td>
</tr>
<tr>
<td>aM</td>
<td>anderer Meinung</td>
</tr>
<tr>
<td>ann</td>
<td>Anmerkung</td>
</tr>
<tr>
<td>AÖF</td>
<td>Amtsblatt der österreichischen Finanzverwaltung</td>
</tr>
<tr>
<td>arg</td>
<td>argumentum</td>
</tr>
<tr>
<td>Art</td>
<td>Artikel</td>
</tr>
<tr>
<td>ATS</td>
<td>Österreichische Schilling</td>
</tr>
<tr>
<td>BAO</td>
<td>Bundesabgabenordnung</td>
</tr>
<tr>
<td>BFH</td>
<td>Deutscher Bundesfinanzhof</td>
</tr>
<tr>
<td>Bd</td>
<td>Band</td>
</tr>
<tr>
<td>BGBI</td>
<td>Bundesgesetzblatt</td>
</tr>
<tr>
<td>BMF</td>
<td>Bundesministerium für Finanzen</td>
</tr>
<tr>
<td>B-VG</td>
<td>Bundes-Verfassungsgesetz</td>
</tr>
<tr>
<td>bzgl</td>
<td>bezüglich</td>
</tr>
<tr>
<td>bzw</td>
<td>beziehungsweise</td>
</tr>
<tr>
<td>dBMF</td>
<td>deutsches Bundesministerium für Finanzen</td>
</tr>
<tr>
<td>dEStG</td>
<td>deutsches Einkommensteuergesetz in der geltenden Fassung</td>
</tr>
<tr>
<td>DBA</td>
<td>Doppelbesteuerungsabkommen</td>
</tr>
<tr>
<td>dh</td>
<td>das heißt</td>
</tr>
<tr>
<td>E</td>
<td>Entscheidung</td>
</tr>
<tr>
<td>EAS</td>
<td>Express-Antwort-Service des österreichischen BMF</td>
</tr>
<tr>
<td>EGV (EG)</td>
<td>Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft</td>
</tr>
<tr>
<td>EMRK</td>
<td>Europäische Menschenrechtskonvention</td>
</tr>
<tr>
<td>EPG</td>
<td>Eingetragene Partnerschaften Gesetz</td>
</tr>
<tr>
<td>ErbStG</td>
<td>Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz</td>
</tr>
<tr>
<td>Erk</td>
<td>Erkenntnis (Urteil)</td>
</tr>
<tr>
<td>EStG</td>
<td>Einkommensteuergesetz</td>
</tr>
<tr>
<td>EStR</td>
<td>Einkommensteuerrichtlinien (in der jeweils aktuellen Fassung)</td>
</tr>
<tr>
<td>etc</td>
<td>et cetera</td>
</tr>
<tr>
<td>EU</td>
<td>Europäische Union</td>
</tr>
<tr>
<td>EuGH</td>
<td>Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaft</td>
</tr>
<tr>
<td>EuGRZ</td>
<td>Europäische Gerichtszeitung</td>
</tr>
<tr>
<td>EvBl</td>
<td>Evidenzblätter</td>
</tr>
<tr>
<td>f</td>
<td>folgende (-e, -er)</td>
</tr>
<tr>
<td>ff</td>
<td>und die folgenden</td>
</tr>
<tr>
<td>FJ</td>
<td>Finanz-Journal (Zeitschrift)</td>
</tr>
<tr>
<td>FLAG</td>
<td>Familienlastenausgleichsgesetz</td>
</tr>
<tr>
<td>FN</td>
<td>Fussnote</td>
</tr>
<tr>
<td>FS</td>
<td>Festschrift</td>
</tr>
<tr>
<td>GA</td>
<td>Generalanwalt</td>
</tr>
<tr>
<td>gem</td>
<td>gemäß</td>
</tr>
<tr>
<td>Abkürzung</td>
<td>Bedeutung</td>
</tr>
<tr>
<td>-----------</td>
<td>-----------</td>
</tr>
<tr>
<td>Tz</td>
<td>Textziffer</td>
</tr>
<tr>
<td>uä</td>
<td>und ähnliche (−r, −s)</td>
</tr>
<tr>
<td>ua</td>
<td>und andere, unter anderem</td>
</tr>
<tr>
<td>UN-MA</td>
<td>Musterabkommen der United Nations</td>
</tr>
<tr>
<td>US-MA</td>
<td>Musterabkommen der Vereinigten Staaten von Amerika</td>
</tr>
<tr>
<td>usw</td>
<td>und so weiter</td>
</tr>
<tr>
<td>uU</td>
<td>unter Umständen</td>
</tr>
<tr>
<td>VO</td>
<td>Verordnung</td>
</tr>
<tr>
<td>va</td>
<td>vor allem</td>
</tr>
<tr>
<td>vgl</td>
<td>vergleiche</td>
</tr>
<tr>
<td>VfGH</td>
<td>Verfassungsgerichtshof</td>
</tr>
<tr>
<td>VfSlg</td>
<td>Sammlung der Erkenntnisse und wichtigsten Beschlüsse des VfGH</td>
</tr>
<tr>
<td>vs</td>
<td>versus</td>
</tr>
<tr>
<td>VwGH</td>
<td>Verwaltungsgerichtshof</td>
</tr>
<tr>
<td>VwSlg</td>
<td>Sammlung der Erkenntnisse und wichtigsten Beschlüsse des VwGH</td>
</tr>
<tr>
<td>wN</td>
<td>weitere Nachweise</td>
</tr>
<tr>
<td>WÜRV</td>
<td>Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge</td>
</tr>
<tr>
<td>Z</td>
<td>Ziffer</td>
</tr>
<tr>
<td>zB</td>
<td>zum Beispiel</td>
</tr>
<tr>
<td>zit (Zit)</td>
<td>zitiert (Zitierung)</td>
</tr>
</tbody>
</table>
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


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 (Hrsg), Festchrift 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/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


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


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

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 JBI 2003, 9;

Gosch, Entwicklungstendenzen in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zum Internationalen Steuerrecht, SWI 8/2011, 324 ff


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


Lang, Das EuGH-Urteil in der Rechtssache Schempp - Wächst der steuerpolitische Spielraum der Mitgliedstaaten? SWI 2005, 411


Lang, Die Maßgeblichkeit des innerstaatlichen Rechts für die DBA-Auslegung in der jüngsten Rechtsprechung des VwGH, SWI 5/2007, 199


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, 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

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