



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Musiker, Adresse, vertreten durch Mag. Bernhard Rothenbuchner, Wirtschaftsprüfer, 1040 Wien, Schwindgasse 4/7, gegen den Bescheid des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck, Standort Gmunden, betreffend **Einkommensteuer 2004** entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber ist Musiker in Adresse1.

Strittig ist die **Kürzung des Unterhaltsabsetzbetrages** in Folge des Nichterreichens der Regelbedarfssätze.

Mit Fax vom 11. Mai 2006 wurde von der steuerlichen Vertretung die Bestätigung der Kindesmutter betreffend **Unterhaltszahlungen für das Jahr 2004** übermittelt:

***Bestätigung vom 20. April 2005***

*Ich, C.C., geboren am 8.3.1961, wohnhaft in Adresse2, habe mit Herrn W.E.(Bw), geboren am 17.9.1960, vereinbart, dass folgende Beträge pro Monat von **Jänner bis Dezember 2004** an Unterhalt für seine Kinder zu leisten sind:*

|                          |                    |
|--------------------------|--------------------|
| S., geboren am 25.6.1984 | 317,50 € pro Monat |
| T., geboren am 26.9.1990 | 232,50 € pro Monat |

*Außerdem bestätige ich mit meiner Unterschrift, 6.600,00 € an Unterhaltsleistungen im Jahre 2004 erhalten zu haben. Diese gliedern sich wie folgt:*

*S. 3.810,00 € sowie T. 2.790,00 €.*

In der Folge wurde vom Finanzamt folgender Aktenvermerk angelegt:

|                                |  |
|--------------------------------|--|
| Regelbedarf Tochter S.         | 348,00 € (5 M.)/ 438,00 € (7 M.) (ab dem 20. |
| Sohn T.                        | Lebensjahr)                                  |
| Kürzung bei Tochter S.         | 296,00 €                                     |
| Sohn T.                        | 3810,00 / 400,50 (ger.) = gerundet 9 Monate  |
| <b>Unterhaltsabsetzbetrag</b>  | 2790,00 / 296 =gerundet 9 Monate.            |
| Summe Unterhaltsabsetzbeträge: | 1. Kind 25,50 € monatlich x 9 = 229,50       |
|                                | 2. Kind 38,20 x 9 = 343,80                   |
|                                | <b>573,30 €</b>                              |

In **Einkommensteuerbescheid 2004** vom 11. Mai 2006 wurde unter anderem ausgeführt:

*„Wird das Ausmaß des gesetzlichen Unterhalts durch die tatsächlichen Zahlungen nicht erreicht, so ist der Absetzbetrag nur für Monate zu gewähren, für die rechnerisch die volle Unterhaltszahlung ermittelt werden kann. Da Sie ihrer **gesetzlichen** Unterhaltsverpflichtung nicht zur Gänze nachgekommen seien, konnte der Unterhaltsabsetzbetrag nur für neun Monate zum Ansatz kommen“.*

Gegen den **Einkommensteuerbescheid 2004** wurde innerhalb offener Frist **Berufung** im wesentlichen mit folgender Begründung erhoben:

*„ Es werde der Antrag gestellt, den gegenständlichen Bescheid entsprechend der unten stehenden Begründung abzuändern und eine mündliche Verhandlung gemäß § 284 Abs.1 BAO durchzuführen:*

*Begründung:*

*Der Berufungswerber sei seiner Unterhaltsverpflichtung, welche außerbehördlich in einem schriftlichen Vergleich festgehalten worden sei, im Jahre 2004 in voller Höhe nachgekommen.*

*Damit sei die Voraussetzung zur Geltendmachung des Unterhaltsabsetzbetrages in voller Höhe (für zwölf Monate) erfüllt (vergleiche Lohnsteuerrichtlinien 2002 Rz. 800 ff). Eine Aliquotierung des Unterhaltsabsetzbetrages unter Berücksichtigung des gesetzlichen Unterhalts ist somit nicht anzuwenden".*

*Im Aktenvermerk vom 21. Juni 2006 wurde festgehalten:*

*Der Berufungswerber akzeptiere die Kürzung des Unterhaltsabsetzbetrages nicht . Er begehre die Anerkennung der in einer freien Vereinbarung mit seiner "Expartnerin" angeführten Beträge. Einen Gerichtsbeschluss in dieser Causa gebe es nicht".*

Mit Schriftsatz vom 13.9.2006 wurde der Antrag auf mündliche Berufungsverhandlung zurück gezogen .

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß **§ 33 Abs.4 Z 3 lit.b EStG 1988** steht einem Steuerpflichtigen, der für ein Kind, das nicht seinem Haushalt zugehört (§ 2 Abs.5 FLAG 1967) und für das weder ihm noch seinem von ihm dauernd getrennten lebenden Ehe-Partner Familienbeihilfe gewährt wird, den gesetzlichen Unterhalt leistet, ein Unterhaltsabsetzbetrag von 25,50 € monatlich zu.

Leistet er für mehr als ein nicht haushaltszugehöriges Kind den gesetzlichen Unterhalt, so steht ihm für das zweite Kind ein Absetzbetrag von 38,20 € und für jedes weitere Kind ein Absetzbetrag von jeweils 50,90 € monatlich zu.

**Doralt, Kommentar zum Einkommensteuergesetz 1988, WUV- Universitätsverlag, führt zu § 33 Tz.44 aus:**

*"Der Unterhaltsabsetzbetrag ist an die tatsächliche Leistung des Unterhaltes geknüpft. Liegt eine behördliche Festsetzung (Gericht oder Jugendamt) der Unterhaltsleistung nicht vor, steht der Unterhaltsabsetzbetrag nur für jenen Kalendermonat zu, in dem der vereinbarten **Unterhaltsverpflichtung im vollen Ausmaß** nachgekommen wurde **und** die von den **Gerichten angewendeten Regelbedarfsätzen nicht unterschritten** wurden (Lohnsteuerrichtlinien 2002 Rz.801). Werden dagegen unvollständige Zahlungen und Zahlungen unter den Regelbedarfssätzen geleistet, dann ist der Absetzbetrag nur für so viele Monate zu gewähren, wie rechnerisch die volle Unterhaltszahlung ermittelt werden kann."*

Es ist richtig, dass der Berufungswerber - laut Bestätigung der Kindesmutter vom 20. April 2005 (für den Zeitraum 2004) - den *vereinbarten* Unterhaltsverpflichtungen entsprochen hat (für Tochter Susanne 317,50 € monatlich und für Sohn Tobias 232,50 € monatlich) .

Allerdings wurden dabei die von den Gerichten anzuwendenden Regelbedarfssätze nicht erreicht (für Tochter Susanne 348,00 € (5 M.) bzw. 438,00 € (7 M.) monatlich, für Sohn Tobias 296,00 € monatlich).

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

### **Höchstgerichtliche Rechtsprechung:**

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

## Weitere Rechtsentwicklung

### Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 19.6.2002 VfGH G7/02

#### Leitsätze

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

kann durch eine (teilweise) Anrechnung der Transferleistungen (Familienbeihilfe und Kinderabsetzbetrag) auf die Unterhaltspflicht erzielt werden.

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

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

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

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

Der Unterhaltsabsetzbetrag stellt einen Pauschalbetrag dar (gestaffelt nach der Anzahl der Kinder). Die Berücksichtigung des Unterhaltsabsetzbetrages erfolgt im Veranlagungsverfahren. Die Höhe der Unterhaltsverpflichtung ergibt sich bei Vorliegen eines Gerichtsurteils oder eines gerichtlichen oder behördlichen Vergleiches aus dem darin festgesetzten Unterhaltsbetrag, im Falle einer außerbehördlichen Einigung durch den in einem schriftlichen Vergleich festgehaltenen Unterhaltsbetrag.

Für das **Jahr 2004** beispielsweise betragen die **Regelbedarfsätze** bei Kindern im Alter von 0 bis 3 Jahren 157,00 €, bis 6 Jahre 200,00 €, bis 10 Jahre 258,00 €, bis 15 Jahre 296,00 €, bis 19 Jahre 348,00 €, bis 28 Jahre 438,00 € (siehe auch **Petschnigg in SWK 6/2004, Seite 259**).

Wendet man diese Grundsätze der höchstgerichtlichen Rechtssprechung und der Gesetzeslage für das Jahr 2004 auf den konkreten Berufungsfall an, ergibt sich Folgendes:

Die Kürzung des Unterhaltsabsetzbetrages erfolgte zu Recht.

Linz, am 19. Oktober 2006