

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., gegen den Bescheid des Finanzamtes X. betreffend Rückforderung von Familienbeihilfe und Kinderabsetzbeträgen für das Kind T.B., geb. xxxx, für den Zeitraum 1. März 1999 bis 30. September 1999 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Die Tochter der Berufungswerberin (Bw.) hat im Wintersemester 1998/99 ein Studium an der Universität Wien begonnen und die Familienbeihilfe wurde der Bw. für die Dauer des ersten Studienjahres bis inkl. September 1999 gewährt. Im Zuge der Überprüfung des Anspruches gab die Bw. bekannt, dass sie für ihre Tochter T. keinen weiteren Anspruch auf Familienbeihilfe habe, weil diese seit dem 1. Jänner 2000 voll berufstätig sei.

Laut einem vom Finanzamt am 11. Februar 2000 erstellten Versicherungsdatenauszug war die Tochter der Bw. jedoch bereits im Jahr 1999 wie folgt bei der „Ges mbH“ beschäftigt:

02.02.1999 – 31.03.1999	Geringfügig besch. - § 4/4 ASVG-Ang.
01.04.1999 – 30.04.1999	PFL.Vers. Frei. DV-§ 4 Abs. 4 ASVG-Ang.
03.05.1999 – 30.06.1999	Geringfügig besch. - § 4/4 ASVG-Ang.
01.07.1999 – 30.09.1999	PFL.Vers. Frei. DV-§ 4 Abs. 4 ASVG-Ang.
01.10.1999 – 31.10.1999	Geringfügig besch. - § 4/4 ASVG-Ang.
02.11.1999 – 31.12.1999	PFL.Vers. Frei. DV-§ 4 Abs. 4 ASVG-Ang.
01.01.2000 – laufend	Angestellte

Dem vom Finanzamt abverlangten Einkommensnachweis zufolge wurden von der Ges mbH (laut „Honorarbestätigung für 1999“) an die Tochter der Bw. als geringfügig beschäftigte bzw. freie Dienstnehmerin gemäß § 4 Abs. 4 ASVG Honorare in folgender Höhe ausbezahlt:

Honorare fakturiert 1999: ATS 111.440,- (€ 8098,66)  
 abzüglich 13,5% SV-Beiträge ATS 13.024,80 (€ 946,55)  
 Summe der ausbezahlten Beträge 1999\*: ATS 86.736,90 (€ 6303,42).

\*(für Dezember 1999 wurde das Honorar erst im Jänner 2001 ausbezahlt.)

Mit Bescheid vom 10. April 2000 forderte das Finanzamt die für den Zeitraum März bis September 1999 bereits ausbezahlten Beträge an Familienbeihilfe bzw. Kinderabsetzbeträgen als zu Unrecht bezogenen zurück und begründete dies damit, dass die Tochter der Bw. seit Februar 1999 laufend Einkünfte über der Einkommensgrenze von S 3.899 monatlich habe. Ein Anspruch auf Familienbeihilfe sei daher gemäß § 5 Familienlastenausgleichsgesetz 1967 ab 1. März 1999 nicht mehr gegeben.

Die Berufung gegen den Rückforderungsbescheid begründete die Bw. dahingehend, dass, entgegen den Ausführungen in der Bescheidbegründung und wie aus einer beigefügten Aufstellung "Einnahmen-Ausgaben-Rechnung 1999" ersichtlich sei, die monatlichen Einkünfte ihrer Tochter in den Monaten März 1999, Mai 1999, Juni 1999 und Oktober 1999 die Geringfügigkeitsgrenze gemäß § 5 Abs. 2 lit. c des Allgemeinen Sozialversicherungsgesetzes von S 3.899,- pro Monat nicht überstiegen hätten. Gemäß § 5 Abs. 1 FLAG sei auf die monatlichen Einkünfte abzustellen, weshalb im korrespondierenden Durchführungserlass (im Folgenden: FLAG-DR) in Abschnitt 05.01 "Einkünfte des Kindes als Ausschließungsgrund", Z 1, bei den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit u.a. die Sozialversicherungsbeiträge sowie das monatliche Werbungskostenpauschale von ATS 150 (das seien  $1.800 : 12 = 150$  p.M.) berücksichtigt würden. Ganz analog ließen sich für ihre Tochter die monatlichen Einkünfte aus gewerblicher Tätigkeit ermitteln: Einnahmen minus Sozialversicherungsbeiträge minus Betriebsausgabenpauschale. Eine abweichende Ermittlung würde zu einem nicht sachgerechten Ergebnis führen. Der Unterschied zwischen einem echten Dienstvertrag (Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit) und einem freien Dienstvertrag (Einkünfte aus gewerblicher Tätigkeit) bestehe materiell allein in der unterschiedlichen arbeitsrechtlichen Ausgestaltung. Zu- und Abfluss der Einnahmen bzw. Werbungskosten/Ausgaben, die für die Einkünfteermittlung ausschlaggebend seien, wären im Falle ihrer Tochter gemäß § 19 EStG jedenfalls ident. Die Bw. beantragte, die Familienbeihilfe und den Kinderabsetzbetrag nur für vier Monate rückzufordern.

In der erwähnten „Einnahmen-Ausgaben-Rechnung 1999“ führte die Bw. u.a. Folgendes an:

Einnahmen:	freier Dienstvertrag	111.440,00
Ausgaben:	Betriebsausgabenpauschale	13.372,80
	Sozialversicherung freier Dienstvertrag	13.024,80

Gewinn 1999			85.042,40
Honorar für Monat	Zufluss am	Bruttohonorar	monatliche Einkünfte
Februar	04.03.1999	7.300,00	5.438,50
März	08.04.1999	3.800,00	3.344,00
April	18.05.1999	12.920,00	9.625,40
Mai	04.06.1999	3.720,00	3.273,60
Juni	24.06.1999	3.720,00	3.273,60
Juli	04.08.1999	16.260,00	12.113,70
August	26.08.1999	12.780,00	9.521,10
September	07.10.1999	12.900,00	9.610,50
Oktober	09.11.1999	3.720,00	3.273,60
November	06.12.1999	20.820,00	15.510,90
Dezember	05.01.2000	<u>13.500,00</u>	<u>10.057,50</u>
		111.440,00	85.042,40

Im Jahr 1999 seien ATS 86.737,70 an Nettohonoraren und im Jahr 2000 ATS 11.677,50 aus diesem Titel ausbezahlt worden, wobei die im Jahr 2000 ausbezahlten Nettohonorare nach der "10 Tages-Regel" des § 19 EStG als im Jahr 1999 zugeflossen gelten würden.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet ab und führte in der Begründung aus, bei den von der Tochter im Jahr 1999 bezogenen Einkünften komme es nicht auf den Zeitpunkt des Zufließens an, sondern für welche Monate die Einkünfte bezogen worden seien. Die monatlichen Einkünfte würden derart ermittelt, dass die innerhalb eines bestimmten Ermittlungszeitraumes (im Allgemeinen das Kalenderjahr) erzielten Einkünfte auf die Anzahl der Monate, in denen Einkünfte erzielt worden seien, gleichmäßig aufzuteilen seien. Es werde daher ein fiktiver Monatsbetrag ermittelt. Da die Tochter in der Zeit von Februar 1999 bis Dezember 1999 Gesamteinkünfte von mehr als ATS 42.899,- (Geringfügigkeitsgrenze x 11 Monate) erzielt habe, stehe ab März 1999 die Familienbeihilfe gemäß § 5 Familienlastenausgleichsgesetz 1967 nicht mehr zu.

Im Vorlageantrag führte die Bw. aus, dass § 5 Abs.1 FLAG jedenfalls von monatlichen, nach einkommensteuerrechtlichen Bestimmungen zu ermittelnden Einkünften spreche, wobei es – wie das Finanzamt auch in der Berufungsvorentscheidung richtig ausgeführt habe – nicht auf den Zuflusszeitpunkt, sondern auf den monatlichen Anspruchszeitraum ankomme. Es gelte natürlich das "Anspruchsprinzip". Wie in der Berufung ausgeführt, führe der Reflex "keine nichtselbstständigen Einkünfte, also fiktiver Monatsbezug" zu einem nicht sachgerechten Ergebnis. Nur in Fällen, wo eine exakte, monatliche Ermittlung nicht oder nur mit unverhältnismäßig großem Aufwand möglich wäre, sei der von der Finanzbehörde beschriebene fiktive Monatsbetrag zu ermitteln. Im Regelfall seien jedoch die tatsächlichen, monatsreinen Einkünfte heranzuziehen. Die solcherart ermittelte Einkünfteübersicht ihrer Tochter für die Monate 02-12/1999 sei der bezeichneten Berufung beigelegt. Auch eine – in den

Begründungen zum Erstbescheid bzw. der Berufungsvorentscheidung nie formulierte – Annahme, dass die Bezüge aus dem freien Dienstverhältnis vom Auftraggeber nicht Monat für Monat exakt abgerechnet und ausbezahlt worden seien, sondern monatsübergreifend, wäre unrichtig. Vielmehr liege – genauso wie es bei Bezügen aus einem (echten) Dienstvertrag auch sei – beim besagten freien Dienstvertrag eine monatsreine Abrechnung vor. Die Bw. beantragte "eine vollinhaltliche Stattgabe."

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

Gemäß § 5 Abs. 1 (erster und dritter Satz) Familienlastenausgleichsgesetz (FLAG) 1967 id im strittigen Zeitraum anzuwendenden Fassung BGBI. Nr. 201/1996 besteht kein Anspruch auf Familienbeihilfe für Kinder, die das 18. Lebensjahr vollendet haben und selbst Einkünfte gemäß § 2 Abs. 3 EStG 1988 beziehen, die den Betrag nach § 5 Abs. 2 lit. c des Allgemeinen Sozialversicherungsgesetzes BGBI. Nr. 189/1955, monatlich übersteigen. Bei der Ermittlung der Einkünfte des Kindes bleiben außer Betracht:

- a) die durch Gesetz als einkommensteuerfrei erklärten Bezüge,
- b) Entschädigungen aus einem anerkannten Lehrverhältnis,
- c) Waisenpensionen und Waisenversorgungsgenüsse,
- d) Bezüge, die ein in Schulausbildung befindliches Kind aus einer ausschließlich während der Schulferien ausgeübten Beschäftigung bezieht.

Gemäß § 10 Abs. 2 FLAG 1967 wird die Familienbeihilfe vom Beginn des Monats gewährt, in dem die Voraussetzungen für den Anspruch erfüllt werden. Der Anspruch auf Familienbeihilfe erlischt mit Ablauf des Monats, in dem eine Anspruchsvoraussetzung wegfällt oder ein Ausschließungsgrund hinzukommt.

Wer Familienbeihilfe zu Unrecht bezogen hat, hat nach § 26 Abs. 1 FLAG 1967 die entsprechenden Beträge zurückzuzahlen.

Im gegenständlichen Berufungsfall wird von der Bw. die Höhe der von der Tochter insgesamt erzielten Einkünfte nicht in Abrede gestellt, strittig ist die Art der Ermittlung der monatlichen Einkünfte. Die Bw. bringt im Wesentlichen vor, die monatlichen Einkünfte der Tochter seien derart zu ermitteln, dass von den monatlich unterschiedlich hohen Einnahmen aus der gewerblichen Tätigkeit jeweils die Sozialversicherungsbeiträge und das Betriebsausgabenpauschale abgezogen werden müsse. Eine abweichende Ermittlung würde zu einem nicht sachgerechten Ergebnis führen.

Aus dem gesetzlichen Verweis auf den § 2 Abs. 3 EStG 1988 im ersten Satz des § 5 Abs. 1 FLAG 1967 (id im Berufungsfall anzuwendenden Fassung) ist zu entnehmen, dass die Ermittlung der Höhe der monatlichen Einkünfte nach den einkommensteuerrechtlichen Bestimmungen zu erfolgen hat. Die Periodenvorschrift des § 2 Abs. 1 EStG 1988 (Kalenderjahr)

kommt jedoch nicht zum Tragen, weil, wie sich aus der wörtlichen Auslegung des § 5 Abs. 1 FLAG 1967 ergibt, grundsätzlich jeder Monat für sich zu betrachten ist.

Eine derart wörtliche Auslegung erweist sich aber nur in jenen Fällen als sachgerecht, in welchen das Kind (aus nichtselbstständiger Arbeit) Monatsbezüge erhält, die in den einzelnen Monaten im Wesentlichen gleich hoch sind. Bezieht ein Kind jedoch veranlagungspflichtige Einkünfte (Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, aus selbstständiger Arbeit oder - wie es auf den in Rede stehenden Berufungsfall zutrifft – Einkünfte aus Gewerbebetrieb), dann sind die monatlichen Einkünfte derart zu ermitteln, dass die innerhalb eines bestimmten Ermittlungszeitraumes erzielten Einkünfte auf die Anzahl der Monate, in denen die Einkünfte erzielt wurden, gleichmäßig aufgeteilt werden. (VwGH Erkenntnis 24.01.1990, 88/13/0239).

Ein Kind, das auf Grund eines freien Dienstvertrages (§ 4 Abs. 4 ASVG) beschäftigt ist, bezieht Einkünfte, die nicht unter die im § 2 Abs. 3 EStG 1988 genannten "Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit" fallen. Dem Argument der Bw., es erfolge eine unsachgerechte Unterscheidung zwischen Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit (einem echten Dienstvertrag) und Einkünften aus gewerblicher Tätigkeit (einem freien Dienstvertrag), ist zu entgegnen:

Durch die Bestimmungen des § 10 Abs. 2 FLAG 1967, wonach der Anspruch auf Familienbeihilfe erst mit Ablauf des Monats, in dem eine Anspruchsvoraussetzung wegfällt oder ein Ausschließungsgrund hinzukommt, erlischt, würde bei schwankenden Einkünften, die abwechselnd einmal über und dann unter der Geringfügigkeitsgrenze liegen, der Anspruch nie wegfallen. Wenn ein Kind über einen längeren Zeitraum hinweg in den einzelnen Monaten eines Ermittlungszeitraumes der Höhe nach stark abweichende Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit bezog, sind die monatlichen Einkünfte (im Hinblick auf § 10 Abs. 2 leg.cit.) daher auch derart zu ermitteln, dass die innerhalb eines bestimmten Ermittlungszeitraumes erzielten Einkünfte auf die Anzahl der Monate, in denen die Einkünfte erzielt wurden, gleichmäßig aufgeteilt werden. Nur die Fiktion von Einkünften in monatlich gleicher Höhe schließt jede willkürliche Lenkung von anspruchsgrundlegenden und anspruchsvernichtenden Voraussetzungen aus (vgl. auch Erkenntnisse des VwGH vom 27.03.2003, 99/15/0082; vom 24.01.1990, 88/13/0239; vom 4.02.1987, 85/13/0180 uam).

Im Berufungsfall hatte die Tochter der Bw. im Streitzeitraum bereits das 18. Lebensjahr vollendet. Sie bezog laut beigebrachter Bestätigung bzw. laut den ergänzenden Angaben der Bw. auf Grund eines freien Dienstverhältnisses gemäß § 4 Abs. 4 ASVG für den Zeitraum von Februar bis Dezember 1999 abzüglich der Sozialversicherungsbeiträge Nettohonorare im Gesamtbetrag von ATS 98.315,20 (€ 7.144,84), wobei die Honorarhöhe laut vorgelegter Aufstellung (siehe „Einkünfteübersicht“ der Bw.) in den einzelnen Monaten stark unterschiedlich war. Laut vorgelegter Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ergibt sich unter Berücksichtigung eines von der Bw. angesetzten Betriebsausgabenpauschales von 12 % für das Jahr 1999 ein Gewinn von ATS 85.042,40 (€ 6.180,27).

Sind monatliche Einkünfte bzw. Einnahmen - wie im gegenständlichen Fall - in stark unterschiedlicher Höhe zur Ermittlung der Einkünfte gemäß § 5 Abs. 1 FLAG heranzuziehen, sind nach den vorstehenden Ausführungen die Einkünfte auf die Anzahl der Monate, in denen sie erzielt wurden, gleichmäßig aufzuteilen. Diese Durchschnittsbetrachtung ist entgegen der Ansicht der Bw. auch keinesfalls unsachlich, schließt sie doch eine willkürliche Lenkung von anspruchs begründenden und anspruchsvernichtenden Voraussetzungen aus (vgl. das bereits zitierte Erkenntnis Zl. 85/13/0180).

Für die im Jahr 1999 erzielten Einkünfte ergibt sich bei gleichmäßiger Aufteilung auf die Anzahl der Monate (85.042,40/11 Monate) ein durchschnittlicher Monatsbetrag von ATS 7.731,13 (€ 561,84), und dieser liegt jedenfalls über der für 1999 maßgeblichen Geringfügigkeitsgrenze von ATS 3.899,- (€ 283,35). Betrachtet man nur die für den strittigen Zeitraum bis September 1999 erzielten Nettohonorare, ergibt sich für den Zeitraum Februar bis September 1999 (selbst abzüglich des von der Bw. abgezogenen Betriebsausgabenpauschales) ein Betrag in Höhe von ATS 56.200,40 (€ 4.084,24) und bei gleichmäßiger Aufteilung der erzielten Einkünfte auf die Anzahl der Monate (56.200,40/8 Monate = ATS 7025,05 = € 510,53) wird die Geringfügigkeitsgrenze ebenfalls überschritten.

Der aus den erzielten Einkünften der Tochter sich ergebende fiktive Monatsbetrag liegt in Durchschnittshöhe somit jedenfalls über der für das Jahr 1999 maßgeblichen Geringfügigkeitsgrenze von ATS 3.899,- (€ 283,35). Übersteigen die solcherart ermittelten Einkünfte im Monatsdurchschnitt den im § 5 Abs. 1 FLAG 1967 festgelegten Grenzbetrag und wurde die Tätigkeit nicht ausschließlich in den Ferienmonaten ausgeübt, bilden sie in Bezug auf den Anspruch auf die Familienbeihilfe gemäß leg.cit. einen Ausschließungsgrund.

Es war somit wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, am 17. Februar 2005