



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes Klagenfurt vom 19. Juni 1996 betreffend Einkommensteuer für 1994 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bildet dieses einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit dieser Abgabe ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist Rechtsanwalt. In seiner Einkommensteuererklärung für 1994 erklärte er Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von S 1.505.638,--. Der Einkommensteuerbescheid 1994 wich von der Erklärung insoweit ab, als dass der für den Sohn PR geltend gemachte Pauschbetrag nach § 34 Abs. 8 EStG 1988 nicht gewährt wurde.

In der gegen diesen Bescheid erhobenen Berufung führte der Bw. aus, dass die von ihm als Einkommensteuervorauszahlung 1994 gewidmeten Zahlungen bei weitem den im Bescheid als bisherige Vorschreibung ausgewiesenen Betrag von S 120.000,-- überstiegen hätten. Das Finanzamt habe nur die Hälfte der geltend gemachten Aufwendungen für Personenversicherung angesetzt und die über S 1.000,-- hinausgehenden Kirchenbeitragszahlungen unberücksichtigt gelassen. Aufwendungen für die Kinder C, K und P von je S 6.000,-- monatlich seien als Sonderausgabe zur Gänze außer Acht gelassen worden. Diese Aufwendungen seien möglicherweise als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen. Er stelle den Antrag, die Sonderausgaben, die außergewöhnlichen Belastungen und den allgemeinen Steuerabsetzbetrag im Sinne seiner Abgabenerklärung und die von ihm im Jahre 1994 tatsächlich geleisteten Einkommensteuervorauszahlungen von zumindest S 380.000,-- zu berücksichtigen.

Mit Berufungsentscheidung vom 20. Dezember 1996, GZ 262 - 7/96, wurde der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1994 teilweise Folge gegeben und der Pauschbetrag für auswärtige Berufsausbildungskosten für PR zur Gänze (S 18.000,--) gewährt.

Gegen diesen Bescheid erhob der Bw. Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof. Aus Anlass anderer Beschwerdeverfahren hob der Verfassungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 17. Oktober 1997, Zlen. G 168/96, G 285/96, die Worte "und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen" in § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988, sowie den § 33 Abs. 4 Z 3 EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988, idF des Familienbesteuerungsgesetzes 1992, BGBl. Nr. 312/1992, den § 33 Abs. 4 Z 3 lit. a EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988, idF des Steuerreformgesetzes 1993, BGBl. Nr. 818/1993, den § 34 Abs. 7 Z 1 EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988, idF des Familienbesteuerungsgesetzes 1992, BGBl. Nr. 312/1992, den § 34 Abs. 7 Z 1 und 2 EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988, idF des Steuerreformgesetzes 1993, BGBl. Nr. 818/1993, und den § 57 Abs. 2 Z 3 lit. a EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988, idF des Familienbesteuerungsgesetzes 1992, BGBl. Nr. 312/1992 als verfassungswidrig auf.

Mit Erkenntnis vom 28. November 1997, Zl. B 480/97, hob der Verfassungsgerichtshof die Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Kärnten vom 20. Dezember 1996, GZ 262 - 7/96, wegen Anwendung eines verfassungswidrigen Gesetzes auf und trug der belangten Behörde auf, im fortgesetzten Verfahren zu überprüfen, ob und wie die geltend gemachten Unterhaltsleistungen für die Kinder steuerlich zu berücksichtigen seien, und zwar auf Grundlage der bereinigten Rechtslage und unter Berücksichtigung des Umstandes, dass auch vom anderen Elternteil die steuerliche Anerkennung von für den Kinderunterhalt aufgewendeten Beträge begehrt wurde.

Mit Schreiben vom 24. Juni 1998 wurde dem Bw. mitgeteilt, dass die Berufsbehörde beabsichtige, die erbrachten Unterhaltsleistungen, welche im Berufungsschreiben vom 24. Oktober 1996 mit S 312.000,-- beziffert wurden, im Ausmaß von S 156.000,-- anzuerkennen.

Mit Eingabe vom 30. Juni 1998 teilte der Bw. der Berufsbehörde mit, dass er an Unterhaltsleistungen für seine Kinder im Jahre 1994 einen Betrag von S 540.187,50 aufgewendet habe, wovon an C ein Betrag in Höhe von S 87.937,50 und an S, P und K je ein Betrag von S 150.750,-- geleistet worden sei.

Mit Vorhalt vom 10. Juli 1998 wurde dem Bw. mitgeteilt, dass - unter Zugrundelegung der nunmehr geänderten Beträge - die für seine ehelichen Kinder erbrachten Unterhaltsleistungen von ihm und seiner Ehegattin den Unterhaltsstopp wesentlich übersteigen würden, sodass eine Aufteilung des Unterhaltsstopps im Verhältnis der wirtschaftlichen Nettoeinkommen vorzunehmen sei. Der Unterhaltsstopp betrage das 2,5-fache des Regelbedarfssatzes je Kind und würde sich im Berufungsjahr auf S 452.250,-- ($S 5.025 \times 12 \times 3 \times 2,5$) belaufen. Das wirtschaftliche Nettoeinkommen betrage bei seiner Gattin Gerlinde S 319.838,--, beim Bw. selbst hingegen S 879.408,-- (d.s. 73,3% des gesamten wirtschaftlichen Nettoeinkommen). Demnach würde der auf den Bw. entfallende Teil des Unterhaltsstopps S 331.500,-- (73,3%) betragen.

Was die Unterhaltsleistung an das außereheliche Kind SD anlange, so würde in Anlehnung an die von der zivilgerichtlichen Rechtsprechung herangezogenen Prozentsatzmethode ein Betrag in Höhe von S 140.700,-- unter dem Titel außergewöhnliche Belastung anzuerkennen sein. Dies jedoch nur unter der Voraussetzung, dass Unterhaltsleistungen in diesem Umfang auch tatsächlich nachweislich erbracht worden seien. Jedenfalls sei ein Selbstbehalt nach § 34 Abs. 4 EStG 1988 in Abzug zu bringen.

Mit Eingabe vom 13. Juli 1998 legte der Bw. eine berichtigte Aufstellung über die von ihm erbrachten Unterhaltsleistungen an seine Kinder vor und wies darin eine Gesamtsumme in Höhe von S 811.291,-- aus. Der Bw. führte zudem ins Treffen, dass die von der Berufungsbehörde vorgesehene Berechnungsmethode des Selbstbehaltes unrichtig sei, zumal dieser für unterhaltspflichtige Eltern bereits generell bei der Festlegung der Höhe des Kinderabsetzbetrages berücksichtigt worden sei. Derselbe könne nicht doppelt, und zwar einmal bei der außergewöhnlichen Belastung und ein zweites Mal beim Unterhalt in Ansatz gebracht werden. Überdies sei bei der Ermittlung des Selbstbehaltes die im letzten Absatz des § 34 Abs. 4 EStG 1988 normierte Kinderstaffel zu berücksichtigen. Sowohl die Kinderstaffel als auch der Kinderabsetzbetrag sollten der geminderte Leistungsfähigkeit unterhaltsberechtigter Eltern Rechnung tragen.

Des weiteren führte der Bw. aus, dass Transferleistungen wie Familienbeihilfe und Kinderabsetzbeträge nach Ansicht des Verfassungsgerichtshofes weder die Unterhaltspflicht nach der Prozentsatzmethode, noch die Steuerlast der Unterhaltspflichtigen verringern würden. Darüber hinaus sei darauf zu verweisen, dass nach dem bestehenden System der Individualbesteuerung die Transferzahlungen seiner Ehegattin zustünden und daher auf seine Steuerschuld nicht angerechnet werden dürften.

Der Bw. begehrte weiters die Abgeltung des positiven Schadens, welcher durch die verzögerten Zahlungen der Steuerschuld des Bundes entstanden sei.

Mit Eingabe vom 4. August 1998 nahm der Bw. zum Vorhalt der Finanzlandesdirektion vom 10. Juli 1998 Stellung und verwies hiebei auf sein Vorbringen im Schreiben vom 13. Juli 1998. Ergänzend führte er dazu aus, dass der von der Abgabenbehörde in Aussicht gestellte Unterhaltsstopp nicht gerechtfertigt sei, sondern dass vielmehr auf die tatsächlich erbrachten Unterhaltsleistungen abzustellen sei. So habe er im Streitjahr seinen Kindern P und K je einen Pkw im Wert von je S 140.000,-- im Rahmen der Unterhaltsverpflichtung zukommen lassen. Seine Tochter C habe anlässlich ihres Studienabschlusses einen Betrag von S 100.000,-- in bar erhalten.

Der von der Abgabenbehörde in Erwägung gezogene Selbstbehalt sei ein gleichheitswidriges Rechtsinstitut, welches letztendlich dazu führe, dass der Nettounterhalt unter Umständen selbst für mehrere Kinder unberücksichtigt bleibe. Er ersuche daher die Abgabenbehörde die im § 34 Abs. 4 EStG 1988 normierte Kinderstaffel so auszulegen, dass diese auch für Anlassfälle zur Anwendung gelangen könne.

Was die Unterhaltsleistungen an sein außereheliches Kind SD anlange, so sei aus der vorgelegten Bestätigung der Raiffeisenbank V vom 3. August 1998 zu entnehmen, dass er im Jahr 1994 mittels Dauerauftrag Zahlungen für Heimkosten im Ausmaß von S 47.000,-- geleistet habe. Mit einer eidesstattigen Erklärung bestätigte SD den Erhalt von Unterhaltsleistungen seitens seines Vaters in Höhe von S 151.000,--.

Überdies brachte der Bw. vor, dass sein im Vorhalt vom 10. Juli 1998 ausgewiesenes Nettoeinkommen von S 879.408,-- in Wahrheit kein Nettoeinkommen sei, zumal die im Streitjahre getätigten Investitionen dieses Einkommen wesentlich verringert hätten. So könne erst nach Ermittlung derjenigen Geldsumme, die ihm und seiner Ehegattin im Berufungsjahr effektiv zur Verfügung gestanden sei, jener Anteil ermittelt werden, der das wirtschaftliche Nettoeinkommen repräsentiere. Der von der Abgabenbehörde ins Treffen geführte Anteil von 73,3 % sei nur eine fiktive Größe und daher nicht geeignet, bei der Aufteilung der zuzurechnenden außergewöhnlichen Belastung zugrunde gelegt zu werden.

Weiters sei nach ständiger höchstgerichtlicher Rechtsprechung ein Einkommen von S 368.581,-- bis zu 58% für Unterhaltsleistungen belastbar, ein Einkommen in Höhe von S 879.408,-- bis zu 56%. Diese Judikatur widerspreche offensichtlich den von der Abgabenbehörde angezogenen Unterhaltsstopp.

Hinsichtlich des Streitpunktes "Pauschalbetrag für auswärtige Berufsausbildung" nach § 34 Abs. 8 EStG 1988 führte der Bw. aus, dass die von der Abgabenbehörde beabsichtigte Aufteilung im Verhältnis der geleisteten Unterhaltszahlungen unzulässig sei.

Mit Berufungsentscheidung vom 13. August 1998, GZ RV 505/1-7/98, wurde der Berufung gegen den angefochtenen Bescheid teilweise Folge gegeben.

Gegen diesen Bescheid brachte der Bw. Verwaltungsgerichtshofbeschwerde ein.

Mit Erkenntnis vom 28. Jänner 2003, ZI. 98/14/0160, hob der Verwaltungsgerichtshof den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Kärnten, GZ RV 505/1-7/98, wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes auf. In den Entscheidungsgründen führte das Höchstgericht aus, dass der von der belangten Behörde bei der Ermittlung der steuerlich anzuerkennenden Unterhaltsleistung in Ansatz gebrachte Selbstbehalt von S 178.156,-- unrichtig ermittelt worden sei. Die belangte Behörde sei vom erklärten Gesamtbetrag der Einkünfte (S 1,505.638,--) ausgegangen und habe diesen Betrag lediglich um die Sonderausgaben in Höhe von S 21.000,-- gekürzt. Richtigerweise wären, so der Verwaltungsgerichtshof, bei der Ermittlung des für den

Selbstbehalt maßgeblichen Einkommens auch der Freibetrag nach § 105 EStG 1988 (S 10.920,--) sowie die außergewöhnlichen Belastungen gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988 (S 32.250,--) in Abzug zu bringen gewesen. Den übrigen Beschwerdepunkten wurde indessen keine Folge gegeben.

Der Rechtsanschauung des Verwaltungsgerichtshofes folgend erließ das Finanzamt im fortgesetzten Verfahren eine mit 26. März 2003 datierte Berufungsvorentscheidung, in welcher ein Selbstbehalt von S 172.976,-- in Ansatz gelangte.

Mit Eingabe vom 10. April 2003 (beim Finanzamt eingelangt am 17. April 2003) beantragte der Bw. die Vorlage seiner Berufung an den unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz. Begründend wurde ausgeführt, dass aus der erlassenen Berufungsvorentscheidung nicht zu ersehen sei, aus welchen Einkünften sich die Einkommenshöhe von S 1,505.638,-- ergebe. Darüber hinaus gehe aus besagtem Bescheid auch nicht hervor, wie und aus welchen Beträgen sich die außergewöhnliche Belastung von S 482.250,-- zusammensetze sowie wie sich der in Ansatz gebrachte Selbstbehalt von S 172.976,-- ermittle. Ferner sei auch nicht zu entnehmen, auf Grund welcher Überlegungen und Berücksichtigungen von Steuerbestandteilen die Behörde zu einer außergewöhnlichen Belastung ohne Selbstbehalt in der Höhe von S 32.250,-- gelangt sei.

Mit Schreiben vom 4. Juni 2003 nahm das Finanzamt zu den im Vorlageantrag aufgeworfenen Fragen Stellung und erläuterte die in Ansatz gebrachten Beträge.

Mit Datum 23. Juni 2003 legte das Finanzamt die Berufung dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Mit Eingabe vom 18. August 2003 brachte der Bw. ergänzend vor, dass gemäß der verfassungsgerichtlichen Judikatur jeder Geldunterhaltspflichtige für die Hälfte des von ihm geleisteten Unterhaltes steuerlich zu entlasten sei. Dabei sei der jeweilige Grenzsteuersatz maßgebend, der jedoch jeweils um 20 % abzusenken sei, da das Einkommen typischerweise auch steuerlich begünstigte oder steuerfreie Einkünfte umfasse. Gemäß den verfassungsgerichtlichen Vorgaben (Erkenntnis vom 19. Juni 2002, ZI G 7/02) gelange man bei einem Grenzsteuersatz von 50% nach Anwendung der Absenkung zu einem Steuersatz von 40%. Nach der Rechtssprechung des Verfassungsgerichtshofes sei der abgesenkte Steuersatz mit dem halben Unterhaltsbetrag zu multiplizieren. Die sich daraus ergebende Summe stelle jenen Betrag dar, um den der Unterhaltsverpflichtete steuerlich zu entlasten sei.

Weiters sei bei der Berechnung der steuerlich notwendigen Entlastung darauf Bedacht zu nehmen, ob der Unterhaltsbetrag zur Gänze im Einkommensteil Deckung finde oder ob für einen Teilbetrag der nächstniedrige Grenzsteuersatz maßgebend sei. Die Entlastung werde einerseits durch den beim Geldunterhaltspflichtigen berücksichtigten Unterhaltsabsetzbetrag bewirkt, andererseits seien dazu - soweit der Unterhaltsabsetzbetrag nicht ausreiche - die dem das Kind betreuenden Elternteil zufließenden Transferleistungen heranzuziehen.

Ebenso habe der OGH in seinem Erkenntnis vom 19. November 2002, 4 Ob 52/02d, ausgeführt, dass bei einem Jahresbruttoeinkommen von über € 50.870,-- für Ermittlung der steuerlichen Entlastung ein abgesenkter Steuersatz von 40% maßgebend sei.

Die Ermittlung seiner Steuerschuld sei daher - unter Beachtung obiger Grundsätze - in Anknüpfung an die ergangene Berufungsvorentscheidung wie folgt vorzunehmen:

Einkünfte aus selbständiger Arbeit	1.505.638,-- S
- Sonderausgaben	21.000,-- S
- außergewöhnliche Belastungen (§ 105 EStG)	10.900,-- S
- außergewöhnliche Belastungen lt BE	482.250,-- S
+ Selbstbehalt nach § 34 Abs. 4 EStG 1988	172.976,-- S
- außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt	32.250,-- S
Einkommen gem. § 2 Abs. 2 EStG 1988	1.132.194,-- S
0% für die ersten S 50.000,--	0,-- S
12% für die weiteren S 100.000,--	12.000,-- S
22% für die weiteren S 150.000,--	33.000,-- S
32% für die weiteren S 400.000,--	128.000,-- S
40% für die restlichen S 432.000,--	172.800,-- S
Summe	345.800,-- S

Der auf diese Weise ermittelte Steuerbetrag sei um den allgemeinen Steuerabsetzbetrag von S 8.840,-- zu vermindern, sodass sich letztendlich eine Einkommensteuerschuld von S 336.960,-- ergeben würde.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Bestimmung des § 323 Abs. 12 letzter Satz BAO idF BGBl I Nr. 97/2002 ordnet an, dass die nach § 284 Abs. 1 idF vor dem BGBl I Nr. 97/2002 gestellten Anträge auf mündliche Verhandlung ab 1. Jänner 2003 als auf Grund des § 284 Abs. 1 Z 1 leg.cit. gestellt gelten. Damit ist zu vorab zu prüfen, ob die Voraussetzungen für die Durchführungen einer mündlichen Verhandlung nach der vor dem 1. Jänner 2003 geltenden Rechtslage vorliegen.

Eine mündliche Verhandlung hat gemäß § 284 Abs. 1 BAO idF vor dem Bundesgesetz BGBl I Nr. 97/2002 stattzufinden, wenn es der Vorsitzende des Senates für erforderlich hält, wenn es der Senat auf Antrag eines Beisitzers beschließt oder wenn es die Partei beantragt. Obliegt - wie im vorliegenden Fall - die Entscheidung über die Berufung dem Referenten, so sind die Obliegenheiten bzw. Befugnisse des Vorsitzenden dem Referenten auferlegt (§ 284 Abs. 5 BAO idF des BGBl I Nr. 97/2002). Ein Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung ist von der Partei in der Berufung (§ 256 BAO), in der Beitrittserklärung (§ 258 BAO) oder einem Antrag gemäß § 276 Abs. 1 BAO (Vorlageantrag) zu stellen.

Im gegenständlichen Fall wäre ein Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung seitens des Bw. somit nur in der Berufungsschrift selbst oder im Vorlageantrag rechtzeitig gestellt gewesen. Der erst im Schriftsatz vom 13. Juli 1998 eingebrachte Antrag des Bw. gilt somit als verspätet und ist damit unbeachtlich (vgl. Stoll, Handbuch der Bundesabgabenordnung, Wien 1980, Seite 676, sowie Erkenntnis des VwGH vom 15. September 1993, Zl. 91/13/0125).

Von der Anberaumung einer mündlichen Verhandlung von Amts wegen wurde Abstand genommen, da der entscheidungswesentliche Sachverhalt in ausreichendem Maße geklärt ist.

Zu den einzelnen Berufungspunkten wird ausgeführt:

a) Vorauszahlungen

Gemäß § 46 Abs. 1 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 werden auf die Einkommensteuerschuld die für den Veranlagungszeitraum festgesetzten Vorauszahlungen und die durch Steuerabzug einbehaltenen Beträge, soweit sie auf veranlagte Einkünfte entfallen, angerechnet.

Mit Bescheid vom 20. Dezember 1993 (zugestellt am 3. März 1994) wurden die Vorauszahlungen an Einkommensteuer für 1994 antragsgemäß mit S 120.000,-- festgesetzt.

Diese Vorschreibung wurde in der Folge nicht mehr abgeändert. Die Anrechnung eines Vorsolls von S 120.000,-- auf die im bekämpften Bescheid festgesetzte Einkommensteuer erfolgte daher zu Recht, weshalb die Berufung in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen war. In diesem Zusammenhang wird auch auf die im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28.1.2003, 98/14/0160, dazu ergangenen Ausführungen hingewiesen.

b) Aufwendungen für Personenversicherungen

Wenn von den in der Erklärung geltend gemachten Aufwendungen für freiwillige Personenversicherungen von S 40.000,-- die Hälfte, somit S 20.000,--, als Sonderausgaben berücksichtigt wurde, so steht dies in Einklang mit der Bestimmung des § 18 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 in der für den Streitzeitraum geltenden Fassung.

Das diesbezügliche Begehren ist somit nicht begründet.

c) Kirchenbeitrag

Die Absetzbarkeit von Beiträgen an gesetzlich anerkannte Kirchen- und Religionsgemeinschaften als Sonderausgaben sind gemäß § 18 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 mit jährlich S 1.000,-- begrenzt. Darüber hinaus geleistete Beiträge stellen daher keine Sonderausgabe dar.

Diesem Begehren kommt keine Berechtigung zu.

d) Allgemeiner Steuerabsetzbetrag

Gemäß § 33 Abs. 3 EStG 1988 in der für den Streitzeitraum geltenden Fassung steht jedem Steuerpflichtigen jährlich ein allgemeiner Steuerabsetzbetrag von S 8.840,-- zu. Ein solcher wurde im angefochtenen Bescheid auch berücksichtigt.

Das Begehren ist somit unbegründet.

e) Unterhaltsleistungen an Kinder

Die Ausgaben, die bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen sind, sind im § 18 Abs. 1 EStG taxativ aufgezählt. Da Unterhaltsleistungen für Kinder dort nicht angeführt sind, kommt eine Berücksichtigung als Sonderausgaben nicht in Betracht.

Der Bw. machte für 1994 einen Unterhaltsaufwand für seine ehelichen Kinder C (geboren 1970), P (geboren 1971), K (geboren 1973) und sein außereheliches Kind SD (geboren 1967) in Höhe von insgesamt S 811.291,-- geltend.

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1994 ist ein Anlassfall in Bezug auf das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 17. Oktober 1997, Zlen. G 168/96, G 285/96. Mit diesem Erkenntnis hob das Höchstgericht die Worte "und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen" in § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988, sowie den § 33 Abs. 4 Z 3 EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988, idF des Familienbesteuerungsgesetzes 1992, BGBl. Nr. 312/1992, den § 33 Abs. 4 Z 3 lit. a EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988, idF des Steuerreformgesetzes 1993, BGBl. Nr. 818/1993, den § 34 Abs. 7 Z 1 EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988, idF des Familienbesteuerungsgesetzes 1992, BGBl. Nr. 312/1992, den § 34 Abs. 7 Z 1 und 2 EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988, idF des Steuerreformgesetzes 1993, BGBl. Nr. 818/1993, und den § 57 Abs. 2 Z 3 lit. a EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988, idF des Familienbesteuerungsgesetzes 1992, BGBl. Nr. 312/1992 als verfassungswidrig auf. Diese Bestimmungen sind daher bei der Entscheidung über die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1994 nicht anzuwenden.

Die Aufhebung der obzitierten Bestimmungen des EStG hat zur Folge, dass der Kindesunterhalt in seiner tatsächlichen Höhe steuerlich zu berücksichtigen ist. Nach den Vorgaben des Verfassungsgerichtshofes ist der Geldunterhaltspflichtige für die Hälfte des von ihm gezahlten Unterhalts steuerlich zu entlasten. In besagtem Erkenntnis hat der Gerichtshof ausgesprochen, dass er keine Bedenken habe, dass (bei der Bemessung des Kindesunterhaltes) ein Anknüpfen an anerkannte Methoden der Unterhaltsbestimmung, wie sie von der zivilrechtlichen Rechtsprechung entwickelt wurden, unsachlich wäre, und er bezweifle nicht, dass hierin eine geeignete Methode der zulässigen Typisierung gelegen sei.

Vor dem Hintergrund dieser Aussage wird in Anlehnung an die von der zivilgerichtlichen Judikatur entwickelten Methodik für die Berechnung der Unterhaltshöhe das wirtschaftliche Nettoeinkommen des Bw. herangezogen und auf dieses zur Ermittlung des Unterhaltsbedarfes die sogenannte Prozentsatzmethode angewendet. Bei Kindern über 15 Jahren beträgt der Unterhaltsprozentsatz 22%. Weitere Unterhaltspflichten des Unterhaltsschuldners werden durch den Abzug von Prozentpunkten von diesem Unterhaltssatz berücksichtigt. Abzuziehen sind für jedes weitere unterhaltsberechtigte Kind ab 10 Jahren 2% (vgl. Schwimann, ABGB, Praxiskommentar I, Ausgabe 1988, Seite 172, und Dittrich-Tades, ABGB, 35. Aufl., § 140, VII.). Ungeachtet dessen ist - zur Vermeidung einer Überalimentierung - der Unterhalt eines

jeden Kindes in absoluten Beträgen nach oben hin mit dem zweieinhalbfachen des Regelbedarfes begrenzt (sog. Unterhaltsstopp). Der Regelbedarf für Kinder im Alter von 19 bis 28 Jahren beträgt für das Jahr 1994 S 5.025,-- pro Monat.

Da die drei ehelichen Kinder des Bw. in den Streitjahren jeweils älter als 19 Jahre gewesen sind, ist von einem Unterhaltssatz für jedes Kind von 22% auszugehen. Davon sind jeweils zweimal 2 % für die Unterhaltungspflichten gegenüber den anderen ehelichen Kindern sowie einmal 2 % für sein außereheliches Kind abzuziehen. Dies ergibt somit einen Unterhaltssatz von 16% pro Kind und somit für drei Kinder von 48%.

Für die drei ehelichen Kinder des Bw. ergibt sich bei einem einheitlichen monatlichen Regelbedarfssatz von S 5.025,-- ein Unterhaltsstopp von S 452.250,-- ($S 5.025 \times 3 \times 12 \times 2,5$). Der vom Bw. und seiner Gattin geleistete Unterhalt überschreitet den Unterhaltsstopp wesentlich und es ist daher geboten, eine Aufteilung des Unterhaltsstopps im Verhältnis der wirtschaftlichen Nettoeinkommen der Ehegatten vorzunehmen.

Das vom Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis Zl. 98/14/0160 unbeanstandet gebliebene wirtschaftliche Nettoeinkommen des Bw. betrug im Streitjahr beträgt S 879.408,--, das seiner Gattin G S 319.838,--. Im gegenständlichen Verfahren werden dieses beiden Beträge der weiteren rechtlichen Beurteilung zu Grund gelegt. Sollte sich jedoch das wirtschaftliche Nettoeinkommen der Gattin des Bw. auf Grund eines derzeit beim unabhängigen Finanzsenat anhängigen Berufungsverfahrens ändern, so wäre von der Amtspartei (FA Klagenfurt) eine entsprechende Folgeberichtigung dieser Berufungsentscheidung vorzunehmen.

Setzt man die beiden wirtschaftlichen Nettoeinkommen zueinander ins Verhältnis, so ergibt sich daraus ein Anteil für den Bw. in Höhe von 73,3% und beträgt demnach der auf ihn entfallende Anteil des Unterhaltsstopps rund S 331.500,--. Der vom Bw. diesbezüglich ins Treffen geführte Einwand, die Ermittlung des wirtschaftlichen Nettoeinkommens sei unrichtig, zumal das effektiv zur Verfügung stehende Bargeld herangezogen werden müsse, vermag nicht zu überzeugen, da letztendlich Ausgaben für getätigte Investitionen bereits bei der Ermittlung des Einkommens nach § 2 Abs. 2 EStG 1988 Niederschlag fanden (vgl. dazu auch die Ausführungen im bezughabenden Erkenntnis des VwGH vom 28. Jänner 2003, Zl. 98/14/0160).

Was die Bemessung der an SD erbrachten Unterhaltszahlungen anbelangt, so ist diesbezüglich ebenso die Prozentsatzmethode heranzuziehen, wobei als Obergrenze auch in diesem Fall das 2,5-fache des Regelbedarfssatzes (Unterhaltsstopp) anzusetzen ist. Da SD im Streitjahr das 19. Lebensjahr überschritten hatte, beträgt der Unterhaltssatz – entsprechend der oben angestellten Berechnung - 16% des wirtschaftlichen Nettoeinkommens. In diesem Fall beträgt die Unterhaltsbegrenzung S 150.750,-- (S 5.025,-- mal 12 mal 2,5).

Es werden daher Unterhaltslasten im Gesamtausmaß von S 482.250,-- (S 331.500,-- und S 150.750,--) abzüglich des Selbstbehaltes nach § 34 Abs. 4 EStG 1988 als außergewöhnliche Belastung steuerlich berücksichtigt. Dieser Selbstbehalt ermittelt sich in Anlehnung an das obgenannte verwaltungsgerichtliche Erkenntnis wie folgt: Ausgehend vom Gesamtbetrag der erklärten Einkünfte in Höhe von S 1.505.638,-- werden Sonderausgaben (S 21.000,--) sowie die Freibeträge nach § 105 EStG 1988 (S 10.920,--) und § 34 Abs. 8 EStG 1988 (S 32.250,--) in Abzug gebracht, sodass sich eine für die Berechnung des Selbstbehaltes dienende Einkommenshöhe von S 1.441.468,-- ergibt. Gemäß § 34 Abs. 4 EStG 1988 beläuft sich der Selbstbehalt bei einem Einkommen von mehr als S 500.000,-- auf 12 % und beträgt demnach im gegenständlichen Fall S 172.976,--.

Bei der Ermittlung des Selbstbehaltes nach der obgenannten Bestimmung werden die Kürzungsbestimmungen für Kinderabsetzbeträge nicht angewendet, da der Verfassungsgerichtshof die bezug habenden Bestimmungen im § 106 Abs. 1 ESt G 1998 über den Kinderabsetzbetrag nach § 33 Abs. 4 Z 3 lit. a leg.cit. als verfassungswidrig aufgehoben hat und daher für eine Anwendung bei den sogenannten Anlassfällen kein Raum bleibt. Im Übrigen wird auf die im verwaltungsgerichtlichen Erkenntnis ZI 98/14/0160 zu dieser Thematik ergangenen Ausführungen verwiesen.

Dem Begehren auf Anerkennung von Unterhaltslasten als außergewöhnliche Belastung kommt somit teilweise Berechtigung zu. In Umsetzung des zitierten Erkenntnisses sind daher im Streitjahr Kinderlasten von insgesamt S 309.274,-- (S 482.250,-- abzüglich S 172.976,-- an Selbstbehalt) als außergewöhnliche Belastung in Abzug zu bringen.

Wenn der Bw. in seiner Eingabe vom 18. August 2003 die im Erkenntnis des OGH vom 19.11.2002, 4 Ob 52/02d, dargelegten Ausführungen ins Treffen führt, so ist diesbezüglich Folgendes festzuhalten: In besagter Entscheidung gelangte der Gerichtshof zur Ansicht, dass der Geldunterhaltspflichtige bei der Bemessung der Unterhaltshöhe Anspruch darauf habe, durch entsprechende Berücksichtigung der Transferzahlungen entlastet zu werden, und zwar

selbst dann, wenn die Prozentkomponente aufgrund des Unterhaltsstopps bei überdurchschnittlichem Einkommen nicht voll ausgeschöpft wird. Dieses Urteil fußt auf dem Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 19. Juni 2002, G 7/02, mit welcher die in § 12a Familienlastenausgleichsgesetz 1967, BGBl. Nr. 376, in der Fassung BGBl. Nr. 646/1977, enthaltene Wortfolge "und mindert nicht dessen Unterhaltsanspruch" als verfassungswidrig aufgehoben wurde.

Wie der OGH in seinen Entscheidungsgründen ausführt, sei der sich bei einem Grenzsteuersatz von 50% ergebenden abgesenkte Steuersatz von 40% mit dem halben nach der Prozentsatzmethode ermittelten Unterhaltsbetrag zu multiplizieren. Der Unterhaltsschuldner sei um den sich aus dieser Rechenoperation ergebenden Betrag abzüglich allfälliger Transferleistungen (Kinder- und Unterhaltsabsetzbetrag, Familienbeihilfe) zu entlasten.

Bezogen auf den gegenständlichen Berufungsfall bedeutet dies, dass der Bw. um 40% des halben, nach der Prozentsatzmethode ermittelten Unterhaltsbetrages (ds. S 241.125,--), somit um (lediglich) S 96.450,--, steuerlich zu entlasten wäre, wovon noch erhaltene Transferleistungen (Unterhalts- und Kinderabsetzbeträge, Familienbeihilfe) in Abzug zu bringen wären.

Dem gegenüber werden in der vorliegenden Berufungsentscheidung Unterhaltslasten in Höhe von S 309.274,-- (bei einem Progressionssteuersatz von 50%) als außergewöhnliche Belastung anerkannt. Damit ist - wie auch der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 28. Jänner 2003, ZI 98/14/0160 ausführt - das vom Verfassungsgerichtshof aufgestellte Postulat, wonach die Unterhaltsverpflichtung zumindest zur Hälfte steuerfrei zu belassen sei, jedenfalls erfüllt.

Abschließend ist zu anzumerken, dass der Bw. bei der in seiner Eingabe vom 18. August 2003 angestellten Berechnung der Einkommensteuer einerseits von einem bereits um Unterhaltslasten verminderten Einkommen nach § 2 Abs. 2 EStG 1988 ausgeht, andererseits Unterhaltsaufwendungen in Form des abgesenkten Steuersatzes erneut berücksichtigt, und zwar ohne Anrechnung erhaltener Transferleistungen. Dieses Rechenmodell steht nicht im Einklang mit den Intentionen bzw. Vorgaben des Verfassungsgerichtshofes und kann dem daher nicht gefolgt werden.

f) Verzinsung des Abgabenguthabens

Was den vom Bw. geforderten Ersatz des positiven Schadens anlangt, so kommt dem unabhängigen Finanzsenat diesbezüglich keine Entscheidungskompetenz zu, zumal es sich hierbei um eine zivilrechtliche Frage handelt, deren Beantwortung ausschließlich den ordentlichen Gerichten vorbehalten bleibt. Im Übrigen wird auf die dazu ergangenen Ausführungen im verwaltungsgerichtlichen Erkenntnis Zl. 98/14/0160 verwiesen.

g) Auswärtige Berufsausbildung

Zusätzlich zum allgemeinen Unterhalt sind die Aufwendungen für die auswärtige Berufsausbildung gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988 ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes anzusetzen, da diese Bestimmung auch in den Anlassfällen weiterhin Geltung hat. Für das Jahr 1994 macht der Bw. für seine Kinder P und C gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988 einen Pauschbetrag von S 28.500,-- (P: 12 Monate, C: 7 Monate) geltend. Z zufolge § 6 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen vom 5. Dezember 1988, BGBl. Nr. 675/1988, ist der fragliche Pauschbetrag bei mehreren Unterhaltspflichtigen im Verhältnis der Kostentragung für die Berufsausbildung aufzuteilen. Für das Jahr 1994 werden vom Bw. mit Antrag vom 30. Juni 1998 für diese beiden Kinder Unterhaltsleistungen in Höhe von S 238.687,50 (für C S 87.937,50 und für P S 150.750,--) geltend gemacht. Dies entspricht genau jenen Aufwendungen, welche auch von der Gattin des Bw. an Unterhaltsleistungen für C und P geltend gemacht wurde. Demnach ist der Pauschbetrag für diese Kinder jeweils zur Hälfte dem Bw. und seiner Ehegattin zuzurechnen und beträgt demnach für den Bw. S 14.250,--.

Was den Pauschbetrag für auswärtige Berufsausbildung für SD anlangt, so ist die Anerkennung des Pauschbetrages nach § 34 Abs. 8 EStG 1988 mit S 18.000,-- berechtigt.

Aus den obigen Ausführungen ergibt sich, dass unter dem Titel Pauschbetrag für auswärtige Berufsausbildung ein Betrag von S 32.250,-- zuerkannt wird.

Was das im Vorlageantrag vom 10. April 2003 unter Pkt II. angeführte Vorbringen im Zusammenhang mit der Höhe der Gutschrift anbelangt, so ist diesbezüglich anzumerken, dass Buchungsmittelungen bzw. Lastschriftanzeigen nicht als Bescheide gelten und daher nicht mit Berufung anfechtbar sind (VwGH 27.3.1996, 92/13/0299). Besteht ein Streit über die Richtigkeit der Gebarung auf dem Abgabekonto, so ist dieser im Verfahren nach § 216 BAO auszutragen.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Klagenfurt, 3. Oktober 2003