

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende R1 und die weiteren Senatsmitglieder Richter R2, R3 und R4 B.c. in der Beschwerdesache Bf., Adresse über die Beschwerde vom 14.07.2008 gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 des Finanzamt Wien 2/20/21/22 vom 13.06.2008 sowie über die Beschwerde vom 9.11.2009 gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 des Finanzamt Wien 2/20/21/22 vom 8.10.2009 nach der am 9. Juni 2017 durchgeführten Senatsverhandlung

### **zu Recht erkannt:**

I.I. Der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Der Unterhaltsabsetzbetrag ist in Höhe von 1.986,00 € zu berücksichtigen.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bildet einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

I.II. Der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Der Unterhaltsabsetzbetrag ist in Höhe von 1.884,20 € zu berücksichtigen.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bildet einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

### **Entscheidungsgründe**

Der vorliegenden Berufung (nunmehr) Beschwerde hinsichtlich der Höhe des Unterhaltsabsetzbetrages hat das Bundesfinanzgericht mit Erkenntnis vom 10.03.2015, RV/7102094/2013 teilweise Folge gegeben. Dieses Erkenntnis wurde

vom Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 21.12.2016, Ro 2015/13/0008 wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

In diesem Erkenntnis hat der Verwaltungsgerichtshof erwogen:

*"Streitpunkt des vorliegenden Verfahrens ist die Bemessung des Unterhaltsabsetzbetrages gemäß § 33 Abs. 4 Z 3 EStG 1988 für den Revisionswerber, der in den Streitjahren 2006 und 2007 für vier Kinder unterhaltspflichtig war und diese Unterhaltspflichten nur teilweise erfüllte.*

...

*19 Der Unterhaltsabsetzbetrag wurde durch das Familienbesteuerungsgesetz 1992, BGBl. Nr. 312, eingeführt und in der Regierungsvorlage zu diesem Gesetz u.a. wie folgt erläutert (463 BlgNR 18. GP 9):*

*"Die Gewährung des Absetzbetrages ist **an die tatsächliche Leistung des Unterhalts geknüpft**. Dieser Umstand ist im Jahresausgleichsverfahren bzw. im Veranlagungsverfahren nachzuweisen. Aus diesem Grund erscheint es nicht angezeigt, den Absetzbetrag bereits im Rahmen der laufenden Lohnverrechnung zu berücksichtigen. Grundlage für die Frage der Erfüllung der Unterhaltspflicht ist prinzipiell der jeweilige Unterhaltsvergleich bzw. ein richterlich festgesetztes Unterhaltsausmaß. Keinen Anspruch haben jedenfalls Personen, deren Unterhaltsleistungen durch Leistung staatlicher Unterhaltsvorschüsse übernommen werden müssen. Wird das Ausmaß des vorgesehenen Unterhalts durch die tatsächlichen Zahlungen nicht erreicht, so ist der Absetzbetrag nur anteilig in Relation zu den durch die Zahlungen abgedeckten monatlichen Unterhaltsbeträge (sic) zu gewähren.*

*Beispiel: Ein Steuerpflichtiger hat eine Unterhaltsverpflichtung gegenüber einem unehelichen Kind in Höhe von 4 000 S monatlich. Er bezahlt für das Jahr 1993 lediglich 40 000 S. Der Unterhaltsabsetzbetrag ist nur für zehn Monate zu gewähren.*

*Vorauszahlungen von Unterhaltsleistungen sind auf den Vorauszahlungszeitraum entsprechend aufzuteilen. **Nachzahlungen können dann berücksichtigt werden, wenn sie im Zeitpunkt des Jahresausgleiches (der Veranlagung) bereits getätigt sind und eindeutig dem jeweiligen Kalenderjahr zugeordnet werden können.** Sie sind für jenes Jahr zu berücksichtigen, für das sie geleistet worden sind."*

*20 Diese Erläuterungen und das in ihnen enthaltene Beispiel lassen erkennen, dass die vom Bundesfinanzgericht herangezogene und in der Praxis übliche (vgl. Herzog in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG18, § 33 Tz 67, und die dort zitierten Lohnsteuerrichtlinien 2002) Methode einer "Umrechnung" im jeweiligen Kalenderjahr geleisteter, den Unterhaltsanspruch aber nicht voll abdeckender Zahlungen in voll geleistete Monatsbeträge den Vorstellungen des Gesetzgebers entspricht. Dies kommt auch im Gesetz selbst zum Ausdruck, weil die in § 106 Abs. 2 EStG 1988 formulierte Definition ein Rechnen in vollen Monatsbeträgen als die dem Regelungsgefüge entsprechende Form der anteiligen Berücksichtigung voraussetzt.*

21 Der Gesetzeswortlaut und die Erläuterungen stellen auch klar, dass es auf die Leistung des **Unterhalts und nicht nur auf die Verpflichtung** dazu ankommt. Der vom Revisionswerber im vorangegangenen Verfahren und auch in der Revision in der Hauptsache vertretene Standpunkt, die im Falle von Unterhaltsvorschüssen entstehende Rückzahlungsverpflichtung sei - solange kein nach § 198 StGB strafbares Verhalten vorliegt - schon als "Leisten" des Unterhalts anzusehen, ist damit nicht in Einklang zu bringen. Die Erläuterungen sprechen andererseits aber auch von einer Berücksichtigung von Nachzahlungen, was im Zusammenhang mit der Bezugnahme auf Unterhaltsvorschüsse bedeutet, dass deren Erwähnung in den Erläuterungen nur das vorläufige Hindernis des (noch) nicht geleisteten Unterhalts meint (vgl. in diesem Zusammenhang auch Herzog, a.a.O.: Unterhaltsabsetzbetrag "nach Maßgabe der Rückzahlung").

22 Im vorliegenden Fall wäre es daher erforderlich gewesen, die Erfüllung der die Streitjahre 2006 und 2007 betreffenden **Unterhaltspflichten im Entscheidungszeitpunkt des Bundesfinanzgerichtes zu beurteilen. ...**

23 Nicht zu folgen ist aber vor allem der - von Herzog, a.a.O, Tz 67 a.E., auch als "sachgerecht" beurteilten - Anwendung der "Kinderstaffel" durch das Bundesfinanzgericht. Dabei ist zunächst anzumerken, dass die Zahlungen des Revisionswerbers für die Kinder 1 bis 3 nach den mit der Eingabe vom 13. Februar 2013 vorgelegten Unterlagen den drei Kindern einzeln zugeordnet wurden, weshalb der Revisionswerber aufzufordern gewesen wäre, sich auch die **für die Streitjahre geleisteten Zahlungen in entsprechend aufgeschlüsselter Form bestätigen zu lassen**. Auf keinen Fall konnten aber Zahlungen, die der Revisionswerber für Kind 4 geleistet hatte, als Leistung des Unterhalts für die Kinder 1 bis 3 gewertet werden, um erst nach fiktiver voller Erfüllung der Unterhaltspflicht gegenüber einem ersten (zweiten, dritten) Kind einen erhöhten Absetzbetrag für ein zweites (drittes, viertes) Kind gewähren zu müssen. Dem dafür ins Treffen geführten Argument, es sei "nicht vorgesehen", dass der Unterhaltspflichtige die Höhe des Unterhaltsabsetzbetrages "beeinflussen kann", ist entgegenzuhalten, dass das Gesetz dies sehr wohl vorsieht, wenn es die Gewährung des Absetzbetrages an die Leistung des Unterhaltes für das jeweilige Kind knüpft. Hinzu kommt, nicht mehr ausschlaggebend, dass die fiktive Zuordnung der Zahlungen durch das Finanzamt und das Bundesfinanzgericht die Kinder ohne Rechtsgrundlage nach dem Alter reiht, was in Anbetracht der unterschiedlichen Höhen des Unterhaltsanspruches das Ergebnis beeinflusst (etwa im Vergleich zu einem Beginn beim Kind mit dem niedrigsten oder höchsten monatlichen Anspruch).

..."

Es war daher neuerlich zu entscheiden.

Im fortgesetzten Verfahren hat das Bundesfinanzgericht den Bf. aufgefordert, sich die für die Streitjahre geleisteten Zahlungen in entsprechend aufgeschlüsselter Form bestätigen zu lassen. Dieser Aufforderung wurde zunächst nicht entsprochen.

In der am 4. Mai 2017 durchgeführten mündlichen Verhandlung legte der Bf. Unterlagen betreffend der Forderungsrückzahlung an das OLG-Präsidium hinsichtlich der Tochter M, des Sohnes P und der Tochter J, sowie Kontoauszüge per 31.12.2012, 31.12.2011 und 30.03.2012 vor.

In der Verhandlung wurde der Bf. aufgefordert, Abrechnungen des Präsidenten des Oberlandesgerichtes Wien für jedes Kind nachzureichen, aus denen die Summe der Auszahlungen, die Summe der Rückzahlungen und die offenen Forderungen ersichtlich sind.

Mit Mail vom 7.06.2017 wurden die geforderten Unterlagen dem Bundesfinanzgericht übermittelt. Diese Unterlagen wurden dem Finanzamt zur Kenntnis gebracht.

Mit Schreiben vom 05.05.2017 stellte das Finanzamt hinsichtlich der Frage der Berechnung des Unterhaltsabsetzbetrages eine Anfrage an den Fachbereich Lohnsteuer, deren Beantwortung nach Einlangen beim Bundesfinanzgericht dem Bf. ebenfalls zur Kenntnis gebracht wurde.

In der am 9. Juni 2017 durchgeführten mündlichen Verhandlung wurde ergänzend vorgebracht:

Der Vertreter des Finanzamtes vertritt die Meinung, dass hinsichtlich der tatsächlichen Zahlung in Bezug auf die Unterhaltsverpflichtung die Anzahl der Monate, für die der volle Unterhalt geleistet wurde, als Basis für die Berechnung des Unterhaltsabsetzbetrags heranzuziehen ist. Ab dem dritten Kind ist eine Reihung nicht mehr von Bedeutung, weil der Unterhaltsabsetzbetrag ab dem dritten Kind für jedes weitere Kind gleich hoch ist. Im Fall der Reihung des ersten bzw. des zweiten Kindes ist unter Anwendung des Gleichheitsgrundsatzes eine Reihung vorzunehmen. In diese Richtung ist auch die Randziffer 23 des verfahrensgegenständlichen Erkenntnisses des VwGH zu interpretieren.

Der Bf. meint, dass sich das Finanzamt die günstigste Regelung aussucht. Nach Ansicht des Bf. ist der Unterhaltsabsetzbetrag eine Gleichstellung zum Kinderabsetzbetrag. Die Staffelung der Höhe nach könnte in Frage gestellt werden. Für den Bf. ist jedes Kind gleich viel wert, die Staffelung der Höhe nach sollte es nicht geben.

Die Kinder haben den Unterhalt durch den Unterhaltsvorschuss tatsächlich erhalten und der Bf. muss diesen geleisteten Vorschuss auch zurückzahlen. Der Gesetzgeber hat diese Bestimmung nicht klar formuliert. Eine Reihung der Kinder ist aus dem Gesetz nicht ersichtlich.

Der Bf. sieht die Kinder (1., 2. und jedes weitere) nach dem Geburtsdatum. Wie der VwGH im gegenständlichen Erkenntnis ausgesprochen hat, sind die geleisteten Unterhaltszahlungen jedem Kind zuzuordnen, dies indiziert jedoch keine Reihung der Kinder.

Wenn schon spätere Rückzahlungen nicht berücksichtigt werden, ist die Zahlung anteilig anzurechnen.

Jede Nichtanerkennung der Absetzbeträge führt zu einem geringeren Nettoeinkommen des Vaters, welches die Ausgangsbasis für die Berechnung der Alimente für die Kinder darstellt. Der Bf. wirft die Frage auf, ob dies im Sinne des Gesetzgebers sei, nämlich bei Nichtgewährung des Unterhaltsabsetzbetrages, die Kinder zu bestrafen, weil sie durch das geringere Nettoeinkommen weniger Unterhalt bekommen. Zusammenfassend führt der Bf. aus, dass er dadurch weniger Nettoeinkommen hat, weil er eine höhere Steuerlast zu tragen hat.

Der Vertreter des Finanzamtes verweist nochmals auf die Randziffer 23 des gegenständlichen Erkenntnisses, dass dies daraus nicht abzuleiten ist.

Der Bf. sieht eine Gleichheitswidrigkeit dieser Bestimmung auch darin, dass er einerseits unter Strafandrohung den Unterhalt zahlen muss (auch zu einem späteren Zeitpunkt) und andererseits der Unterhaltsabsetzbetrag nicht in voller Höhe gewährt wird.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

**Das Bundesfinanzgericht stellt auf Basis der oben geschilderten Ausführungen und der aktenkundigen Unterlagen folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt fest:**

In den Veranlagungsjahren 2006 und 2007 beantragte der Bf. den vollen Unterhaltsabsetzbetrag für 4 Kinder:

1. MX, geboren am 00.00.0000
2. PX, geboren am 11.11.1111
3. JX, geboren am 22.22.2222
4. YZ, geboren am 44.44.4444

MX	12 x 25,50	306,00
PX	12 x 38,20	458,40
JX	12 x 50,90	610,80
YZ	12 x 50,90	610,80
Summe		<b>1.986,00</b>

Im Jahr 2006 war der Bf. zur Leistung eines monatlichen Unterhaltsbeitrages für seine Kinder wie folgt verpflichtet:

1. für die minderjährige M 120,00 € (ab 1.06.2004), insgesamt im Jahr 1.440,00 €,
2. für den minderjährigen P 100,00 €, insgesamt im Jahr 1.200,00 €,
3. für die minderjährige J 100,00 €, insgesamt im Jahr 1.200,00 € und
4. für die minderjährige Y 200,00 € für den Zeitraum Jänner bis April und 180,00 € für den Zeitraum Mai bis Dezember, insgesamt im Jahr 2.240,00 €.

Im Jahr 2007 war der Bf. zur Leistung eines monatlichen Unterhaltsbeitrages für seine Kinder wie folgt verpflichtet:

1. für die minderjährige M 164,00 €, insgesamt im Jahr 1.968,00 €,
2. für den minderjährigen P 164,00 €, insgesamt im Jahr 1.968,00 €,
3. für die minderjährige J 133,00 €, insgesamt im Jahr 1.596,00 € und
4. für die minderjährige Y 180,00 €, insgesamt im Jahr 2.160,00 €.

Im Rahmen der Unterhaltsvorschusssache des OLG Wien wurden folgende Zahlungen geleistet (vgl. Schreiben des OLG Wien vom 06.06.2017 betreffend M X, P X und J X):

**X M, geboren am 00.00.0000**

<b>Auszahlung</b>			
von	bis	monatlich	Teilsumme
2004/06	2004/12	120,00	840,00
2005/01	2005/12	158,50	1.902,00
2006/01	2006/12	200,00	2.400,00
2007/01	2008/07	164,00	3.116,00
2008/08	2011/06	250,00	8.750,00
<b>Summe Auszahlung</b>			<b>17.008,00</b>

<b>Rückzahlung / sonstige Forderungsminderung</b>	
Forderungsrückzahlung gem §§ 26, 27 UVG (JWT)	-5.560,00
Forderungsrückzahlung gem § 30 UVG (OLG)	-1.530,00
<b>Summe Rückzahlung</b>	<b>-7.090,00</b>
Offene Forderung § 30 UVG per 06.06.2017	9.918,00

**X P, geboren am 11.11.1111**

<b>Auszahlung</b>			
von	bis	monatlich	Teilsumme
2004/06	2004/12	100,00	700,00
2005/01	2005/12	130,50	1.566,00
2006/01	2006/12	188,00	2.256,00
2007/01	2011/04	164,00	8.528,00
2011/05	2014/04	215,00	7.740,00

<b>Summe Auszahlung</b>	<b>20.790,00</b>
-----------------------------	------------------

<b>Rückzahlung / sonstige Forderungsminderung</b>	
Forderungsrückzahlung gem §§ 26, 27 UVG (JWT)	-9.290,00
Forderungsrückzahlung gem § 30 UVG (OLG)	-450,00
<b>Summe Rückzahlung</b>	<b>-9.740.00</b>
Offene Forderung § 30 UVG per 06.06.2017	11.050,00

**X J, geboren am 22.22.2222**

<b>Auszahlung</b>			
von	bis	monatlich	Teilsumme
2004/06	2004/12	100,00	700,00
2005/01	2005/12	130,50	1.566,00
2006/01	2006/12	167,50	2.010,00
2007/01	2011/03	133,00	6.783,00
2011/04	2011/10	345,00	2.415,00
2011/11	2011/12	325,00	650,00
2012/01	2012/12	486,00	5.832,00
2013/01	2013/04	415,00	1.660,00
2013/05	2013/05	385,00	385,00
2013/06	2013/08	355,00	1.065,00
2013/09	2016/08	415,00	14.940,00
<b>Summe Auszahlung</b>	<b>38.006,00</b>		

<b>Rückzahlung / sonstige Forderungsminderung</b>	
Forderungsrückzahlung gem §§ 26, 27 UVG (JWT)	-9.790,00
<b>Summe Rückzahlung</b>	<b>-9.790.00</b>

Offene Forderung § 30 UVG per 06.06.2017	28.216,00
---	-----------

### **Z Y, geboren am 44.44.4444**

Bezüglich der minderjährigen Z Y war folgende Unterhaltsverpflichtung gegeben und wurden vom Bf. an das Magistrat der Stadt Wien, Amt für Jugend und Familie, welches mit der Unterhaltsvertretung betraut war, sowie an die Kindesmutter direkt Zahlungen von insgesamt in folgender Höhe geleistet:

<b>2006: Unterhaltsverpflichtung</b>			
von	bis	monatlich	Teilsumme
2006/01	2006/04	200,00	800,00
2006/05	2006/12	180,00	1.440,00
Summe			<b>2.240,00</b>

Tatsächlich geleistet wurden vom Bf. an das Amt für Jugend und Familie im Jahr 2006 1.739,00 €.

<b>2007: Unterhaltsverpflichtung</b>			
von	bis	monatlich	Teilsumme
2007/01	2007/12	180,00	<b>2.160,00</b>

Tatsächlich geleistet wurden vom Bf. an das Amt für Jugend und Familie im Jahr 2007 2.643,00 €.

Im vorliegenden Fall steht nicht in Streit, dass die Kinder nicht im gemeinsamen Haushalt des Bf. leben. Für keines der Kinder hat der Bf. Familienbeihilfe erhalten.

### **Das Bundesfinanzgericht hat rechtlich erwogen:**

Gemäß § 33 Abs. 4 Z 3 lit. b EStG 1988 iddgF steht Steuerpflichtigen, die für ein Kind, das nicht ihrem Haushalt zugehört (§ 2 Abs. 5 Familienlastenausgleichsgesetz 1967) und für das weder ihnen noch ihrem jeweils von ihnen nicht dauernd getrennt lebenden (Ehe)Partner Familienbeihilfe gewährt wird, den gesetzlichen Unterhalt leisten, ein Unterhaltsabsetzbetrag von 25,50 Euro monatlich zu. Leisten sie für mehr als ein nicht haushaltszugehöriges Kind den gesetzlichen Unterhalt, so steht für das zweite Kind ein Absetzbetrag von 38,20 Euro und für jedes weitere Kind ein Absetzbetrag von jeweils 50,90 Euro monatlich zu. Erfüllen mehrere Personen in Bezug auf ein Kind die Voraussetzungen für den Unterhaltsabsetzbetrag, so steht der Absetzbetrag nur einmal zu.

Die Inanspruchnahme des Unterhaltsabsetzbetrages setzt voraus, dass der Steuerpflichtige für ein Kind den gesetzlichen Unterhalt leistet, das nicht seinem Haushalt



zugehört und für das weder ihm noch seinem von ihm nicht dauernd getrennt lebenden (Ehe)Partner Familienbeihilfe gewährt wird.

Der Unterhaltsabsetzbetrag ist an die tatsächliche Leistung des Unterhalts geknüpft.

Der volle Unterhaltsabsetzbetrag für ein Kalenderjahr steht zu, wenn für dieses Kalenderjahr der volle Unterhalt tatsächlich geleistet wurde. Der Steuerpflichtige hat diesbezüglich einen Zahlungsnachweis durch Vorlage schriftlicher Unterlagen zu erbringen.

Wird der Unterhalt nicht in vollem Ausmaß geleistet, steht der Unterhaltsabsetzbetrag nur für die Monate zu, für die sich rechnerisch eine vollständige Zahlung ergibt (VwGH 21.12.16, Ro 2015/13/0008; UFS 17.7.08, RV/0089-G/08).

Wird der Unterhalt für mehrere Kinder nur teilweise geleistet, ist die Erfüllung der Unterhaltspflicht je Kind zu prüfen (BFG 16.7.14, RV/1100385/2014; BFG 21.10.15, RV/5101450/2014). Es ist eine auf das einzelne Kind bezogene Betrachtung und Zuordnung der Unterhaltsverpflichtungen und deren Erfüllung anzustellen. Der Unterhaltsverpflichtete hat daher auch die Zahlungsnachweise je Kind zu erbringen oder sich die Unterhaltsleistung in aufgeschlüsselter Form bestätigen zu lassen (VwGH 21.12.16, Ro 2015/13/0008).

Im vorliegenden Fall hat nun das Bundesfinanzgericht die Erfüllung der die Streitjahre 2006 und 2007 betreffenden Unterhaltspflichten im Entscheidungszeitpunkt zu beurteilen.

Vorgelegten Bestätigungen zufolge hat der Bf. in den Streitjahren folgende Unterhaltsvorschüsse an den Bund zurückerstattet und sind den jeweiligen Jahren wie folgt zuzurechnen:

<b>M</b>				
Rückzahlung	Auszahlung		Zurechnung	
7.090,00	2004	840,00	2004	840,00
	2005	1.902,00	2005	1.902,00
	2006	2.400,00	2006	2.400,00
	2007	1.968,00	2007	1.948,00
			2007	-20,00

Der Bf. hat für seine Tochter M seine Unterhaltsverpflichtungen im Jahr 2006 im ganzen Ausmaß erfüllt, womit im Jahr 2006 der Unterhaltsabsetzbetrag für 12 Monate zusteht. Im Jahr 2007 ist er seinen Verpflichtungen für 11 Monate in vollem Ausmaß nachgekommen, folglich ist der Unterhaltsabsetzbetrag nur für 11 Monate zu gewähren.

<b>P</b>		
Rückzahlung	Auszahlung	Zurechnung

9.740,00	2004	700,00	2004	700,00
	2005	1.566,00	2005	1.566,00
	2006	2.256,00	2006	2.256,00
	2007	1.968,00	2007	1.968,00
			2008	3.250,00

Der Bf. hat für seinen Sohn P seine Unterhaltsverpflichtungen sowohl im Jahr 2006 als auch im Jahr 2007 im ganzen Ausmaß erfüllt, folglich ist der volle Unterhaltsabsetzbetrag für beide verfahrensgegenständlichen Jahre zu gewähren.

J				
Rückzahlung	Auszahlung		Zurechnung	
9.790,00	2004	700,00	2004	700,00
	2005	1.566,00	2005	1.566,00
	2006	2.010,00	2006	2.010,00
	2007	1.596,00	2007	1.596,00
			2008	3.918,00

Der Bf. hat für seine Tochter J seine Unterhaltsverpflichtungen sowohl im Jahr 2006 als auch im Jahr 2007 im ganzen Ausmaß erfüllt, folglich ist der volle Unterhaltsabsetzbetrag für beide verfahrensgegenständlichen Jahre zu gewähren.

Y				
Zahlung	Verpflichtung		Zurechnung	
4.382,00	2006	2.240,00	2006	2.240,00
	2007	2.160,00	2007	2.142,00
			2007	-18,00

Der Bf. hat für seine Tochter Y seine Unterhaltsverpflichtungen im Jahr 2006 zur Gänze und im Jahr 2007 für 11 Monate in vollem Ausmaß erfüllt, folglich ist der volle Unterhaltsabsetzbetrag für das Jahr 2006 und für 11 Monate im Jahr 2007 zu gewähren.

### **Berechnung des Unterhaltsabsetzbetrages:**

Nachdem der grundsätzliche Anspruch auf Unterhaltsabsetzbetrag für das einzelne Kind geklärt ist, ist in einem zweiten Schritt die Höhe des Absetzbetrages zu ermitteln. Der Unterhaltsabsetzbetrag ist nach der Anzahl der unterhaltsempfangenden Kinder gestaffelt.

Das Gesetz stellt demnach für die Anwendung des Erhöhungsbetrages auf das temporäre Nebeneinander zweier Ansprüche ab. Nur in diesem Fall liegt das Tatbestandsmerkmal

"zweites Kind" vor. Nicht entscheidend ist hingegen, ob es sich bei diesem Kind um das erst- oder zweitgeborene handelt (UFS vom 02.10.2012, RV/2372-W/12).

Die gesetzliche Regelung des § 33 Abs. 4 Z 3 EStG 1988, "Steuerpflichtigen, die den gesetzlichen Unterhalt leisten, steht ein Unterhaltsabsetzbetrag von ... monatlich zu", stellt auf die tatsächliche Leistung des Steuerpflichtigen ab. Daraus ist abzuleiten, dass nur diejenigen Steuerpflichtigen, die ihren Unterhaltsverpflichtungen in vollem Ausmaß tatsächlich nachkommen, einen Anspruch auf den (monatlichen) Unterhaltsabsetzbetrag haben.

Die Reihung der Kinder hat demnach zu erfolgen, inwieweit der Unterhaltsverpflichtete seiner Verpflichtung für das jeweilige Kind nachgekommen ist. Das "erste" alimentierte Kind im Sinne des § 33 Abs. 4 Z 3 EStG 1988 ist folglich jenes, für welches der Unterhaltsverpflichtete die Unterhaltsverpflichtung im höchsten Ausmaß erfüllt hat, das "zweite" alimentierte Kind jenes, für das die Unterhaltsverpflichtung im zweithöchsten Ausmaß erfüllt wurde, das "dritte" alimentierte Kind jenes, für das die Unterhaltsverpflichtung im dritthöchsten Ausmaß erfüllt wurde, usw.

Eine Reihung nach dem Geburtsdatum ist aus dem Gesetz nicht erkennbar.

Im Jahr 2006 ist die Frage der Reihung nicht von Bedeutung, da der Bf. für alle Kinder seinen Unterhaltsverpflichtungen im vollen Ausmaß nachgekommen ist.

Im Jahr 2007 ist der Bf. seiner Unterhaltsverpflichtung für seinen Sohn P ("erstes Kind") und für seine Tochter J ("zweites Kind") im vollem Ausmaß nachgekommen, für Y im zweithöchsten Ausmaß ("drittes Kind", es fehlen 18,00 € für die Erfüllung der gesamten Unterhaltsverpflichtung) und für M im dritthöchsten Ausmaß ("viertes Kind", es fehlen 20,00 € für die Erfüllung der gesamten Unterhaltsverpflichtung).

Damit ergibt sich folgende Reihung der Kinder:

<b>2006</b>		
M	12 x 25,50 €	306,00 €
P	12 x 38,20 €	458,40 €
J	12 x 50,90 €	601,80 €
Y	12 x 50,90 €	601,80 €
		<b>1.986,00 €</b>
<b>2007</b>		
P	12 x 25,50 €	306,00 €
J	12 x 38,20 €	458,40 €
Y	11 x 50,90 €	559,90 €
M	11 x 50,90 €	559,90 €

		<b>1.884,20 €</b>
--	--	-------------------

Im Jahr 2006 ist der volle Unterhaltsabsetzbetrag in Höhe von 1.986,00 € für vier Kinder zu berücksichtigen, im Jahr 2007 in Höhe von 1.884,20 €.

Angemerkt wird, dass die (Nicht)Berücksichtigung des Unterhaltsabsetzbetrages keine Auswirkungen auf das Einkommen eines Steuerpflichtigen hat. Der Unterhaltsabsetzbetrag wird von der auf das Einkommen tarifmäßige berechneten Einkommensteuer abgezogen, wodurch sich lediglich die Höhe der Einkommensteuer vermindert.

Zur vom Bf. vorgebrachten etwaigen Verfassungswidrigkeit (Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes) dieser Bestimmung ist auszuführen, dass der erkennende Senat keine Verfassungswidrigkeit in dieser Gesetzesbestimmung sieht, da der Gesetzgeber an unterschiedliche Sachverhalte (hier erstes, zweites und jedes weitere Kind) unterschiedliche Rechtsfolgen (Staffelung der Beträge) knüpfen kann.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen dieses Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, weil zur Rechtsfrage, nämlich der Interpretation des Begriffes "erstes Kind, zweites und jedes weitere Kind" und damit die in diesen Zusammenhang stehende Höhe des Unterhaltsabsetzbetrages, eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes fehlt.

Die Lösung der Rechtsfrage der Anzahl der Monate für den Unterhaltsabsetzbetrag ergibt sich aus dem Erkenntnis des VwGH vom 21.12.2016, Ro 2015/13/0008.

Wien, am 9. Juni 2017