



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vom 29. Mai 2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes X vom 24. April 2012 betreffend Einkommensteuer 2011 (gemäß § 293 BAO berichtigt durch den Einkommensteuerbescheid vom 14. Mai 2012) entschieden:

Die Berufung gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2011 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2011 vom 24. April 2012 in der gemäß § 293 BAO berichtigten Fassung vom 14. Mai 2012 bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Im Rahmen der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2011 stellte der Berufungswerber (in der Folge mit Bw. abgekürzt) für seine laut eigenen Angaben nicht seinem Haushalt zugehörigen Söhne AundB jeweils einen Antrag auf Berücksichtigung eines Unterhaltsabsetzbetrages auf Grund der von ihm im Jänner bis Dezember 2011 geleisteten Unterhaltszahlungen.

Mit Bescheid vom 24. April 2012 wurde der Bw. zur Einkommensteuer 2011 veranlagt. Die Festsetzung der Einkommensteuer für 2011 erfolgte unter steuermindernder Berücksichtigung eines Unterhaltsabsetzbetrages von insgesamt 481,80 €.

Der Einkommensteuerbescheid vom 24. April 2012 erfuhr mit Berichtigungsbescheid vom 14. Mai 2012 insofern eine Berichtigung gemäß § 293 BAO, als Kinderbetreuungskosten im Betrag von 1.966,00 € als außergewöhnliche Belastungen gemäß § 34 EStG 1988 zum Ansatz

gelangten und die Einkommensteuer nunmehr mit 6.001,00 € statt bisher 6.607,00 € festgesetzt wurde.

Innerhalb der verlängerten Rechtsmittelfrist erhob der Bw. mit Schriftsatz vom 29. Mai 2012 Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 vom 24. April 2012 und führte aus:

"...Ich bin meinen Unterhaltsverpflichtungen meinen beiden Söhnen gegenüber auch 2011 vollumfänglich nachgekommen und habe im Zeitraum 1.1.2011 bis 31.12.2011 je € 450,-- /Monat an gesetzlichem Unterhalt geleistet an meinen Sohn a, sowie an meinen Sohn b, (im Wege seiner Mutter). Familienbeihilfe wurde ausbezahlt für meinen Sohn A an seine Mutter für die Monate 10 bis 12/2011 und für meinen Sohn B an seine Mutter für die Monate 01 bis 12/2011 durchgehend.

1) Gemäß § 33 Abs. 4 Z 3 EStG steht mir daher für 2011 für meine erstgeborenen Sohn A zumindest ein Unterhaltsabsetzbetrag von € 29,20/Monat für 3 Monate zu und "für das zweite Kind". B, ein Absetzbetrag von € 43,80/Monat für jeden Monat des Jahres 2011. Mir steht daher zu ein Unterhaltsabsetzbetrag von zumindest $3 \times € 29,20$ zzgl. $12 \times € 43,80 = € 613,20$. Demgegenüber hat das Finanzamt im angefochtenen Bescheid aber nur einen UAB von insgesamt € 481,80 berücksichtigt ($3 \times 43,80$ zzgl. $12 \times 29,20$) und somit um € 131,40 zu wenig.

2) Weiters ist nicht einzusehen, weshalb gem. § 34 Abs. 7 Z 5 EStG für volljährige Kinder, für die keine Familienbeihilfe (FB) ausbezahlt wird, keinesfalls ein UAB zustehen soll: Im Falle meines Sohnes A wurde deshalb für 01 bis 09/2011 keine FB ausbezahlt, da er im Rahmen der Wehrpflicht seinen Ersatzdienst (Gedenkdienst) ableistete. Ungeachtet dessen war er damit noch nicht selbsterhaltungsfähig und musste ich daher weiterhin Unterhalt an ihn bezahlen. Die Bindung des UAB an die Ausbezahlung der FB ist daher verfassungswidrig bzw. verstößt deren Erhebung in den Verfassungsrang gegen das Grundprinzip der Rechtsstaatlichkeit, da den Rechtsunterworfenen damit die Möglichkeit einer Anfechtung dieser offenkundig unsachlichen Regelung genommen werden soll. Ich bekämpfe den angefochtenen Bescheid daher auch hinsichtlich der Nichtberücksichtigung des UAB für meinen Sohn A für die Monate 01 bis 09/2011 ($9 \times 29,20 = € 262,80$). Beweis: PV meiner Person; 2 Zahlungsbestätigungen der Bank, bereits mit der EStG-Erklärung vorgelegt und nochmals anbei; weitere Beweise vorbehalten..."

In der Beilage wurden zwei von der bank ausgestellte Zahlungsbestätigungen übermittelt, wonach die Daueraufträge zugunsten A wegen Unterhalt bzw. zu Gunsten seiner Mutter wegen Unterhalt BB über jeweils 450,00 EUR in der Zeit vom Jänner bis Dezember 2011 zwölfmal durchgeführt worden seien und sich der Gesamtbetrag jeweils auf EUR 5.400,00 belaufen habe.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 20. Juni 2012 wurde der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 vom 24. April 2012 keine Folge gegeben. In der Begründung heißt es auszugsweise:

"Für den Sohn AA, wurde der Mutter für die Monate 10 bis 12/2011 Familienbeihilfe ausbezahlt. Der volle Unterhaltsabsetzbetrag steht für ein Kalenderjahr dann zu, wenn für dieses Kalenderjahr der volle Unterhalt tatsächlich geleistet wurde. Entsprechend der gesetzlichen Bestimmung wird daher für das erste Kind, für welches die gesetzlichen Voraussetzungen des § 33 Abs. 4 Z 3 EStG für zwölf Monate erfüllt sind, der Unterhaltsabsetzbetrag der ersten Stufe in Höhe von € 29,20 für zwölf Monate ($€ 29,20 \times 12 = € 350,40$) gewährt. Hinsichtlich des zweiten Kindes, für welches die gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt sind, wird dann der Unterhaltsabsetzbetrag der zweiten Stufe in Höhe von € 43,80 für drei Monate ($€ 43,80 \times 3 = € 131,40$) gewährt. Der Gesamtbetrag des Unterhaltsabsetzbetrages im Jahr 2011 ergibt daher € 481,80 (siehe berichtigter Einkommensteuerbescheid vom 14. Mai 2012). Obwohl der Gesetzestext keine Reihung der Kinder vorsieht, ergibt sich aus dem Inhalt und der Auslegung nach dem Zweck der Regelung in § 33 Abs. 4 Z 3 EStG, dass, um die zweite Stufe des Unterhaltsabsetzbetrages zu erreichen, zuerst der Unterhaltsabsetzbetrag der ersten Stufe für das ganze Jahr ausgeschöpft werden muss. Es ist nicht vorgesehen, dass der Steuerpflichtige selbst die Kinder reiht und damit die Höhe des gewährten Unterhaltsabsetzbetrages beeinflussen kann..."

Zusammenfassend sei die Rechtslage laut Finanzamt folgende: für volljährige Kinder könne nur dann ein Unterhaltsabsetzbetrag gewährt werden, wenn für diese volljährigen Kinder Familienbeihilfe ausbezahlt werde. Werde keine Familienbeihilfe mehr ausbezahlt, dann stehe auch bei aufrechter Unterhaltsverpflichtung kein Unterhaltsabsetzbetrag zu.

Im Vorlageantrag vom 26. Juni 2012 hielt der Bw. den Ausführungen der Behörde entgegen, dass § 33 Abs. 4 Z 3 EStG keineswegs vorsehe, dass der UAB "der ersten Stufe ausgeschöpft werden muss, um den UAB der zweiten Stufe zu erreichen". Auch habe er keine eigenmächtige Reihung der Kinder vorgenommen. Der jüngere Sohn BB sei der Zweitgeborene und sohin das "zweite Kind" im Sinne der Bestimmung des EStG. Die Behörde habe es aber gegen den klaren Wortlaut des § 33 Abs. 4 Z 3 EStG unterlassen, das zweitgeborene Kind BB unter den Wortlaut "für das zweite Kind" zu subsumieren.

Aus dem vorgelegten Aktenmaterial geht hervor, dass im Zusammenhang mit den anspruchsvermittelten Kindern jeweils Familienbeihilfe für die Zeiträume Oktober bis Dezember 2011 (A) sowie Jänner bis Dezember 2011 (BB) ausbezahlt worden ist.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Verfahrensrechtliche Vorgangsweise

Gemäß § 293 BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag einer Partei (§ 78) oder von Amts wegen in einem Bescheid unterlaufene Schreib- und Rechenfehler oder andere offenbar auf einem ähnlichen Versehen beruhende tatsächliche oder ausschließlich auf dem Einsatz einer automationsunterstützten Datenverarbeitungsanlage beruhende Unrichtigkeiten berichtigen.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist davon auszugehen, dass ein berichtigender Bescheid nicht an die Stelle des durch ihn berichtigten Bescheides tritt (vgl. VwGH 25.2.1998, 98/14/0020). Der berichtigende Bescheid ergänzt den fehlerhaften Bescheid vielmehr, tritt zum berichtigten Bescheid hinzu und bildet mit diesem eine Einheit, sodass der ursprüngliche Bescheid in Verbindung mit dem Berichtigungsbescheid zu verstehen ist (vgl. etwa VwGH 19.3.2003, 2002/16/0190 oder Stoll, BAO-Kommentar, Band 3, Stand: 1994, Seite 2827 zu § 293). Wird daher ein vor Eintritt der Rechtskraft berichtigter Bescheid angefochten, so umfasst die Berufung den Bescheid in seiner berichtigten Fassung (vgl. dazu VwGH 20.5.1987, 86/13/0088).

Für den Berufungsfall bedeutet dies, dass der vom Bw. zulässigerweise mit Berufung bekämpfte berichtigte Einkommensteuerbescheid 2011 in seiner durch die Berichtigung mit Bescheid vom 14. Mai 2011 bewirkten Form als angefochten gilt.

2) Zum Berufungsvorbringen

Im vorliegenden Fall ist strittig, inwieweit die vom Bw. für seinen minderjährigen Sohn BB und für seinen volljährigen Sohn aa geleisteten Unterhaltszahlungen im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung 2011 in Form eines Unterhaltsabsetzbetrages zu berücksichtigen sind.

Im Konkreten bekämpft der Bw. zum einen die Versagung des betreffend Sohn BB geltend gemachten, erhöhten Unterhaltsabsetzbetrages von 43,80 € für den Zeitraum von 12 Monaten. Zum anderen führt der Bw. die Verfassungswidrigkeit der in § 34 Abs. 7 Z 5 EStG 1988 betreffend volljährige Kinder vorgesehenen Koppelung des Unterhaltsabsetzbetrages an den Bezug der Familienbeihilfe ins Treffen und releviert überdies, die Erhebung dieser Bestimmung in den Verfassungsrang widerspreche den rechtsstaatlichen Grundprinzip.

Die für den Berufungsfall relevante Rechtslage jeweils in der hier maßgebenden Fassung stellt sich wie folgt dar:

Nach § 33 Abs. 4 Z. 3 EStG 1988 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 29,20 Euro monatlich zu. Leisten sie für mehr als ein nicht haushaltszugehöriges Kind den gesetzlichen

Unterhalt, so steht für das zweite Kind ein Absetzbetrag von 43,80 Euro und für jedes weitere Kind ein Absetzbetrag von jeweils 58,40 Euro monatlich zu. Erfüllen mehrere Personen in Bezug auf ein Kind die Voraussetzungen für den Unterhaltsabsetzbetrag, so steht der Absetzbetrag nur einmal zu.

Gemäß § 34 Abs. 7 Z 5 EStG 1988 gilt für Unterhaltsleistungen betreffend volljährige Kinder folgendes:

(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.

Dem ersten Vorbringen des Bw., die Behörde habe es gegen den klaren Wortlaut des § 33 Abs. 4 Z 3 EStG 1988 unterlassen, das zweitgeborene Kind BB unter den Wortlaut "für das zweite Kind" zu subsumieren, ist entgegen zu halten, dass aus dem reinen Wortlaut der angeführten Bestimmung keineswegs hervorgeht, dass unter der Tatbestandsvoraussetzung "zweites Kind" das jeweils zweitgeborene zu verstehen ist. Vielmehr gelangt man im Rahmen einer systematischen Interpretation nach dem Bedeutungszusammenhang des Gesetzes unter Bedachtnahme auf teleologische Auslegungskriterien zur Bedeutung der Wortfolge. Um den zustehenden Unterhaltsabsetzbetrag seiner ziffernmäßigen Höhe nach zu bestimmen, müssen im Berufungsfall zunächst die Regelungen des § 33 und des § 34 EStG 1988 in ihrer Systematik bzw. im Kontext zueinander gesehen werden. Aus einer Zusammenschau der Gesetzesbestimmungen in Verbindung mit deren Auslegung nach dem Gesetzeszweck ergibt sich folgendes:

Primär gilt es für jedes Kind getrennt zu erforschen, ob und für welchen Zeitraum ein Unterhaltsabsetzbetrag nach den diesbezüglichen Regeln des EStG zusteht. Voraussetzung dafür ist unter anderem, die Leistung des gesetzlichen Unterhalts. Zudem schränkt die Verfassungsbestimmung des § 34 Abs. 7 Z 5 EStG den sich daraus ergebenden grundsätzlichen Anspruch auf Unterhaltsabsetzbetrag insofern wieder ein, als für volljährige Kinder, die keinen Anspruch auf Familienbeihilfe vermitteln - außer in den hier nicht interessierenden Fällen der Ziffer 4 -, weder ein Unterhaltsabsetzbetrag noch außergewöhnliche Belastungen aus diesem Titel zu berücksichtigen sind. Erst wenn der grundsätzliche Anspruch auf Unterhaltsabsetzbetrag für das einzelne Kind geklärt ist, ist in einem zweiten Schritt die Höhe des Absetzbetrages zu ermitteln. Diesfalls sieht § 33 Abs. 4 Z 3 EStG 1988 im hier gegebenen Fall des gleichzeitigen Zusammentreffens von Unterhaltsansprüchen für zwei Kinder eine Staffelung derart vor, dass einer der zu gewährenden Absetzbeträge im erhöhten Ausmaß zusteht. 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.

Im vorliegenden Fall steht nicht in Streit, dass die beiden Kinder nicht im gemeinsamen Haushalt des Bw. leben. Für keinen der beiden Söhne hat der Bw. Familienbeihilfe erhalten. Unbestritten ist auch, dass der Bw. im Berufungsjahr sowohl für aa als auch für BB jeweils für zwölf Monate den gesetzlichen Unterhalt geleistet hat. Während die Mutter des minderjährigen BB für zwölf Kalendermonate Familienbeihilfe bezogen hat, ist für den im Jahr 2011 bereits volljährigen Sohn aa nur für drei Monate Familienbeihilfe gewährt worden.

Der dem Verfahren zu Grunde liegende Sachverhalt wird soweit nicht in Zweifel gezogen und bildet die Basis der vorliegenden Entscheidung, sodass in Anlehnung an § 183 Abs. 3 BAO, wonach von der Aufnahme beantragter Beweise abzusehen ist, wenn die unter Beweis zu stellenden Tatsachen als richtig anerkannt werden, von der Vorlage weiterer Beweismittel Abstand genommen werden konnte, da die Tatsachenausführungen des Bw. als richtig anerkannt werden.

Vor dem Hintergrund der angeführten Sach- und Rechtslage ergibt sich im Berufungsjahr 2011 betreffend den volljährigen aa ein Anspruch auf Unterhaltsabsetzbetrag für drei Kalendermonate (entsprechend dem Anspruch auf Familienbeihilfe) und betreffend den minderjährigen BB für zwölf Kalendermonate.

Weil damit aber nur hinsichtlich des Zeitraumes von drei Monaten ein gleichzeitiger Anspruch gegeben ist, gelangt der unabhängige Finanzsenat zu folgendem Ergebnis:

Grundsätzlicher Anspruch auf UAB	3 Monate für aa
Grundsätzlicher Anspruch auf UAB	12 Monate für BB
Summe daraus	15 Monate
Davon 3 Monate erhöhter Betrag:	3 x 43,80 € = 131,40 €
Davon 12 Monate Normalbetrag	12 x 29,20 € = 350,40 €
Gesamtbetrag	481,80 €

Die Berechnung des Unterhaltsabsetzbetrages im angefochtenen Bescheid erweist sich demnach als richtig, der Bescheid als rechtmäßig. Der Berufung war daher in diesem Punkt nicht Folge zu geben.

Wenn der Bw. nun in einem zweiten Schritt die im Verfassungsrang stehende Bestimmung des § 34 Abs. 7 Z 5 EStG 1988 und die darin verankerte Bindung des Unterhaltsabsetzbetrages an die Ausbezahlung der Familienbeihilfe als verfassungswidrig erachtet bzw. deren Erhebung in

den Verfassungsrang als einen Verstoß gegen das Grundprinzip der Rechtsstaatlichkeit sieht, so ist klar zu stellen, dass die Prüfung des Anspruches auf Unterhaltsabsetzbetrag auf Grundlage der im Berufungsjahr geltenden Gesetzeslage zu erfolgen und daher auch die Bestimmung des § 34 Abs. 7 Z 5 EStG 1988 zur Anwendung zu gelangen hatte.

Die Ziffer 5 der angefochtenen Regelung wurde mit einer Verfassungsbestimmung des Strukturanpassungsgesetzes 1996 (Artikel 39 Z 39, BGBl. 201/1996) in § 34 Abs. 7 EStG 1988 eingefügt. In den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum Strukturanpassungsgesetz 1996 (72 der Beilagen zu den Stenographischen Protokollen des NR XX. GP) findet sich dazu auszugsweise folgendes: "*Der Ausschluss der Berücksichtigung von Unterhaltsleistungen an volljährige Kinder bezieht sich auf jene Kinder, die generell keinen Familienbeihilfenanspruch (also gegenüber keiner Person) vermitteln...*"

Festzuhalten ist weiters, dass es ausschließlich Sache des VfGH ist, Verletzungen des Verfassungsrechts festzustellen. Eine Normprüfungskompetenz kommt dem unabhängigen Finanzsenat nicht zu. Er ist an die bestehenden und ordnungsgemäß kundgemachten Gesetze gebunden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 2. Oktober 2012