

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des M.A., Adresse, vom 11. März 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 4. März 2004 und 2. Märzbetreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2001, 2002 und 2003 entschieden:

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der inm den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden angeführten Abgaben betragen

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2001	Einkommen zu versteuerndes Einkommen	214.900,-- S	Einkommensteuer anrechenbare Lohnsteuer	24.329,32 S -29.912,13S
Gutschrift (gerundet)				5.583,--S
festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)				405,74 €
Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2002	Einkommen zu versteuerndes Einkommen	17.832,08 €	Einkommensteuer	2.567,48 €

			anrechenbare Lohnsteuer	-3.159,72 €
festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)				592,24 €
Bemessungsgrundlage		Abgabe		
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2003	Einkommen zu versteuerndes Einkommen	19.662,73 €	Einkommensteuer anrechenbare Lohnsteuer	3.197,95 € -3.795,40 €
festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)				597,45 €

Die Berechnung der Bemessungsgrundlagen und der Höhe der Abgaben sind den als Anlage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen, die einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bilden.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmittelung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (= BW) machte im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung für die Jahre 2001, 2002 und 2003 unter anderem für seine beiden minderjährigen, nicht zu seinem Haushalt gehörigen Kinder den Unterhaltsabsetzbetrag für die Monate Jänner bis Dezember geltend.

Mit Schriftsatz vom 16. Februar 2004 ersuchte das Finanzamt (= FA) den BW sämtliche Nachweise, Belege und Zahlungsbestätigungen der beantragten Kosten und bezüglich des Unterhaltsabsetzbetrages den Gerichtsbeschluss nachzureichen.

Daraufhin legte der BW die Kopie der gerichtlichen Vergleichsausfertigung über die am 13. Juli 1995 durchgeführte Tagsatzung betreffend Ehescheidung und eine Bestätigung der AXA Versicherung AG vom Jänner 2002 bzw. Jänner 2003 betreffend Prämienleistungen zu Personenversicherungsverträgen für das Jahr 2001 bzw. 2002 und 2003 vor.

Aus der vorgelegten Vergleichsausfertigung geht Folgendes hervor:

Die Obsorge für die beiden minderjährigen Kinder steht der Mutter alleine zu.

Laut Punkt 3. verpflichtet sich der BW für das erste Kind 5.000,-- S und für das zweite Kind 4.000,-- S als monatlichen Unterhalt, beginnend mit 1. August 1995 zu zahlen.

Festgehalten wird weiters, dass die staatliche Familienbeihilfe von der Mutter bezogen wird.

Mit Einkommensteuerbescheid 2001, 2002 und 2003 anerkannte das Finanzamt lediglich Sonderausgaben in Höhe von 1.836,-- S (für 2001) bzw. 133,38 € (für 2002 und 2003). Der

beantragte Unterhaltsabsetzbetrag für die beiden Kinder wurde mit folgender Begründung nicht berücksichtigt:

Trotz Aufforderung wären die noch benötigten Unterlagen nicht beigebracht worden, weshalb die geltend gemachten Aufwendungen nur insoweit berücksichtigt worden seien, als die Beweismittel vorgelegen wären.

Mit Schreiben vom 11. März 2004 er hob der BW das Rechtsmittel der Berufung. Er ersuchte neuerlich um die Berücksichtigung der Unterhaltszahlungen.

Mit neuerlichem Ergänzungersuchen vom 16. April 2004 wurde der BW seitens des FA aufgefordert, sämtliche Zahlungsnachweise betreffend Unterhalt für den Zeitraum 2001 bis 2003 vorzulegen.

Bei seinem persönlichen Erscheinen am 30. April 2004 legte - laut Aktenvermerk des FA - der BW Zahlungsbelege vor, aus denen hervorgeht, dass er für beide Kinder monatlich 7.000,- S leistet; die restliche 1.000,- S monatlich je Kind leiste er in Form von abgeschlossenen Lebensversicherungen: Aus den in Kopie beigebrachten Versicherungspolizzen geht hervor, dass es sich bei den beiden Lebensversicherungen um Erlebensversicherungen, Tarif RA155/10 mit Gewinnbeteiligung, handelt. Das Bezugsrecht steht bei beiden Versicherungen im Erlebensfall dem BW (Versicherungssumme: 124.740,- S zuzüglich angesammelter Gewinnanteile und Schlussgewinnanteil), im Ablebensfall (Auszahlungsbetrag: pro angefangenem Versicherungsjahr 12.474,- S zuzüglich angesammelter Gewinnanteile) bei der Versicherung mit der Polizzennummer 2635362 – 3 dem Sohn des BW, bei der Versicherung mit der Polizzennummer 2635368 – 0 der Tochter des BW zu.

Aktenvermerklich ist weiters festgehalten, dass der BW noch geänderte Versicherungspolizzen vorlegen wird.

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 21. Juni 2004 anerkannte das FA für das Jahr 2001 einen Unterhaltsabsetzbetrag in Höhe von 7.350,- S, für das Jahr 2002 und 2003 einen Unterhaltsabsetzbetrag in Höhe von 611,40 €

Dies mit folgender Begründung:

"Da Sie trotz Aufforderung die noch benötigten Unterlagen nicht beigebracht haben, konnten die geltend gemachten Aufwendungen nur insoweit berücksichtigt werden, als die Beweismittel vorlagen.

Wird das Ausmaß des gesetzlichen Unterhaltes durch die tatsächlichen Zahlungen nicht erreicht, so ist der Absetzbetrag nur für die Monate zu gewähren, für die rechnerisch die volle Unterhaltszahlung ermittelt werden kann. Da Sie Ihrer gesetzlichen Unterhaltsverpflichtung für Ihre Tochter Pia nicht zur Gänze nachgekommen sind, konnte der Unterhaltsabsetzbetrag nur für sechs Monate anerkannt werden."

Am 20. Juli 2004 stellt der BW den Antrag auf Vorlage der Berufungen an die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Begründend führte er aus, dass er hinsichtlich des Zahlungsnachweises des Unterhaltes die erforderlichen Unterlagen seitens der Bank bzw. der Versicherung, aus denen hervorgeht, dass seine beiden Kinder im Er- und Ablebensfall bezugsberechtigt seien, nach Erhalt sofort vorlegen werde.

In der Folge legte der BW zwei neue Versicherungspolizzen mit folgendem wesentlichen Inhalt in Kopie vor:

Lebensversicherungsvertrag, Polizzennummer: 4059802 – 1 (Versicherungsnehmer: Tochter des BW, versicherte Person: BW), bzw. Polizzennummer: 4059888 – 0 (Versicherungsnehmer Sohn des BW, versicherte Person: BW), Er- und Ableben, Tarif RV402/10, mit Gewinnbeteiligung. Oberhalb der im einzelnen aufgezählten Versicherungsleistungen ist beiden Lebensversicherungsverträgen Folgendes zu entnehmen:

"Die vorliegende Polizzenausfertigung gilt ab dem 1.10.2004."

Ein weiterer Unterschied zu den zwei bereits ursprünglich vorgelegten Polizzen besteht in der ausgewiesenen Bezugsberechtigung: Bezugsberechtigt sind bei den geänderten Lebensversicherungen sowohl im Er- als auch im Ablebensfall die Kinder des BW (anders als bisher: im Erlebensfall der BW, im Ablebensfall: die Kinder).

Mit Berufungsvorlage vom 3. August 2004 wurden die gegenständlichen Berufungen an die Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

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 Familienlastenausgleichsgesetz 1967) und für das weder ihm noch seinem von ihm nicht dauernd getrennt lebenden (Ehe)Partner Familienbeihilfe gewährt wird, den gesetzlichen Unterhalt leistet, ein Unterhaltsabsetzbetrag von 350,-- S bzw. 25,50 € monatlich zu. Leistet er für mehr als ein nicht haushaltszugehöriges Kind den gesetzlichen Unterhalt, so steht ihm für das zweite Kind ein Unterhaltsabsetzbetrag von 525,-- S bzw. 38,20 € und für jedes weitere Kind ein Absetzbetrag von 700,-- S bzw. 50,90 € monatlich zu. Erfüllen mehrere Personen in bezug auf ein Kind die Voraussetzungen für den Unterhaltsabsetzbetrag, so steht der Absetzbetrag nur einmal zu.

"Der Unterhaltsabsetzbetrag ist an die tatsächliche Leistung des Unterhalts geknüpft.

Liegt eine behördliche Festsetzung (Gericht oder Jugendamt) der Unterhaltsleistung nicht vor, steht der Unterhaltsabsetzbetrag nur für jeden Kalendermonat zu, in dem der vereinbarten Unterhaltsverpflichtung in vollem Ausmaß nachgekommen wurde und die von den Gerichten angewandten Regelbedarfsätze nicht unterschritten wurden (LStR 2002, Rz 801). Werden dagegen unvollständige Zahlungen und Zahlungen unter den Regelbedarfsätzen geleistet, dann ist der Absetzbetrag nur für so viele Monate zu gewähren, wie rechnerisch die volle Unterhaltszahlung ermittelt werden kann. Wurde der Unterhalt von einer Behörde

festgesetzt und kommt der Steuerpflichtige der Unterhaltsverpflichtung in vollem Ausmaß nach, dann steht der Unterhaltsabsetzbetrag ungekürzt zu, unabhängig davon, in welcher Höhe die Unterhaltsverpflichtung festgesetzt wurde" (Doralt, Kommentar zur Einkommensteuer, II, Tz 44 zu § 33).

Da, wie obenstehend ausgeführt, die Anerkennung des Unterhaltsabsetzbetrages an die tatsächliche Leistung des Unterhalts geknüpft ist, hat das FA in der Begründung zu den Berufungsvorentscheidungen zu Recht den Standpunkt vertreten, dass der Zahlungsnachweis in allen Fällen durch Vorlage schriftlicher Unterlagen (Einzahlungsbeleg, Empfangsbestätigung) zu erfolgen hat.

Weiters hat das FA in der Begründung der Berufungsvorentscheidungen richtigerweise dargelegt, dass der volle Unterhaltsabsetzbetrag nur für die Monate zu gewähren ist, für die rechnerisch die volle Unterhaltszahlung ermittelt werden kann.

Wird das Ausmaß des vorgesehenen 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. So steht daher z.B. bei Zahlung des halben Unterhalts für ein Kalenderjahr der **Unterhaltsabsetzbetrag** nur für sechs Monate zu. Eine Aliquotierung des monatlichen Absetzbetrages (die Gewährung eines Teilbetrages von 25,50 € bzw. 38,20 € oder 50,90 € bzw. den entsprechenden Schillingbeträgen) hat nicht zu erfolgen.

Im gegenständlichen Fall hat sich der BW. mittels gerichtlichem Vergleich zu einer jährlichen Unterhaltsleistung für seine beiden minderjährigen Kinder in Höhe von insgesamt 108.000,-- S je Kalenderjahr (= 12 x 5.000,-- S plus 12 x 4.000,-- S, zusammen 9.000,-- S je Monat) verpflichtet. Ein belegmäßiger Nachweis erfolgte laut Feststellungen der Abgabenbehörde erster Instanz (Aktenvermerk vom 30. April 2004) jedoch nur für Zahlungen iHv 7.000,-- S monatlich, also von 84.000,-- S jährlich. Dieser Betrag entspricht einer Zahlung des monatlich zu entrichtenden Betrages für zwei Kinder iHv 9.000,-- S für einen Zeitraum von neun Monaten (84.000,-- S geteilt durch 9.000,-- = 9,33).

Für das Jahr 2001 ergibt sich daher ein zu berücksichtigender Unterhaltsabsetzbetrag von 7.875,-- S (9 x 350,-- S für das erste Kind plus 9 x 525,-- S für das zweite Kind); für die Jahre 2002 und 2003 ergibt sich pro Jahr ein zu berücksichtigender Betrag von 573,30 € (9 x 25,50 € für das erste Kind plus 9 x 38,20 € für das zweite Kind).

Da das FA ihren Berufungsvorentscheidungen für das Jahr 2001 einen Unterhaltsabsetzbetrag iHv 7.350,-- S (anstatt richtig: iHv 7.875,-- S) und für die Jahre 2002 und 2003 je einen Unterhaltsabsetzbetrag iHv 611,40 € (anstatt richtig: je 573,30 €) zugrunde legte, sind diese rechnerisch unrichtig und durch die von der Abgabenbehörde zweiter Instanz zu erlassende Berufungsentscheidung zu korrigieren.

Wenn nun der BW in seiner Berufung und in seinem Vorlageantrag indirekt durch das Beibringen von Versicherungspolizzen vorbringt, dass er die Unterhaltsleistung in den berufungsgegenständlichen Jahren – zumindest zum Teil - durch das zusätzliche Bedienen von Lebensversicherungsverträgen, durch die für die Kinder eine Kapitalansparung erfolge, in voller Höhe erbracht habe, so hat dies keinen Einfluss auf die Berufungsentscheidung.

Zum Ersten waren in den Berufungsjahren die Kinder nur im Ablebensfall des BW bezugsberechtigt, im Erlebensfall wäre die Vertragssumme an den BW selbst gefallen. Die Tatsache, dass der BW die bestehenden Lebensversicherungsverträge durch neue ersetzt, die nunmehr ein Bezugsrecht der Kinder sowohl im Er- als auch im Ablebensfall vorsehen, ändert an der rechtlichen Beurteilung ebenfalls nichts; deshalb, da diese Polizzen erst ab 1. Oktober 2004 – also nach dem Berufungszeitraum - Gültigkeit erlangten.

Des Weiteren ist hinsichtlich des Differenzbetrages zwischen der vollen Unterhaltspflicht und dem tatsächlich bezahlten, belegmäßig nachgewiesenen Unterhaltsbetrag zu bemerken, dass die Erbringung der vollständigen Unterhaltsleistung durch die Kindesmutter im Gerichtswege durchsetzbar wäre.

Die Bedienung der Lebensversicherungsverträge durch den BW für seine beiden Kinder stellt eine freiwillige Leistung dar, die für die Bemessung der Höhe des Unterhaltsabsetzbetrages keine Berücksichtigung finden kann.

Dies wird auch dadurch bekräftigt, dass laut ABGB der Unterhalt für die Deckung der Lebensverhältnisse der Kinder und nicht zum Zweck der Vermögensansparung für diese zu leisten ist.

Aus den obenstehend angeführten Gründen ist daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 4 Berechnungsblätter

Linz, am 11. Oktober 2005