

**Gericht**

Verwaltungsgerichtshof

**Entscheidungsdatum**

21.12.2016

**Geschäftszahl**

Ro 2015/13/0008

**Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Fuchs und die Hofräte Dr. Nowakowski, MMag. Maislinger und Mag. Novak sowie die Hofrätin Dr. Reinbacher als Richter, unter Mitwirkung des Schriftführers Mag. Wimberger, BA, über die Revision des U in W, vertreten durch die TRUST Treuhand- und Steuerberatungs GmbH in 1020 Wien, Praterstraße 38, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 10. März 2015, Zl. RV/7102094/2013, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2006 und 2007, zu Recht erkannt:

**Spruch**

Das angefochtene Erkenntnis wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat dem Revisionswerber Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.346,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

**Begründung**

1 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.

2 Im angefochtenen Erkenntnis vom 10. März 2015 bemaß das Bundesfinanzgericht den Unterhaltsabsetzbetrag für das Jahr 2006 wie das Finanzamt in einer ersten Berufungsvorentscheidung vom 21. Juli 2008 (und damit niedriger als das Finanzamt in einer zweiten Berufungsvorentscheidung vom 2. April 2013). Den Unterhaltsabsetzbetrag für das Jahr 2007 bemaß das Bundesfinanzgericht wie das Finanzamt im Einkommensteuerbescheid vom 8. Oktober 2009 (und damit niedriger als das Finanzamt in einer Berufungsvorentscheidung vom 2. April 2013).

3 Die - nicht strittigen - Unterhaltspflichten des Revisionswerbers entfielen auf drei in den Jahren 1993, 1996 und 1998 geborene Kinder aus einer Ehe und ein weiteres, 2003 geborenes Kind wie folgt:

Kind 1 (geb. 1993): monatlich EUR 120 (2006) und EUR 164 (2007)

Kind 2 (geb. 1996): monatlich EUR 100 (2006) und EUR 164 (2007)

Kind 3 (geb. 1998): monatlich EUR 100 (2006) und EUR 133 (2007) Kind 4 (geb. 2003): monatlich EUR 200 (bis 30. April 2006)

und EUR 180 (danach)

4 An laufenden Zahlungen hatte der Revisionswerber - soweit anhand der darüber im Juli 2008 ausgestellten Bestätigungen einer Bezirkshauptmannschaft und des Magistrats der Stadt Wien festgestellt - folgende Beträge entrichtet:

Im Jahr 2006: EUR 1.120 insgesamt für die Kinder 1 bis 3 und EUR 1.739 für Kind 4

Im Jahr 2007: EUR 3.520 insgesamt für die Kinder 1 bis 3 und EUR 2.643 für Kind 4

5 Mit einer Eingabe vom 13. Februar 2013 hatte der Revisionswerber dem Finanzamt u.a. ein Schreiben des Präsidenten des Oberlandesgerichtes Wien vom Juli 2011 vorgelegt, worin im Zusammenhang mit dem Eintritt der Volljährigkeit des Kindes 1 der Rückstand auf geleistete Unterhaltsvorschüsse aufgeschlüsselt wurde. Danach waren für Kind 1 folgende Unterhaltsvorschüsse geleistet worden:

2004 ab Juni: EUR 840

2005	EUR 1.902
2006	EUR 2.400
2007	EUR 1.968
2008 bis Juni 2011	EUR 9.898

6 Auf die Summe von EUR 17.008 hatte der Revisionswerber für Kind 1 bis Juli 2011 Rückzahlungen in der Höhe von insgesamt EUR 5.560 geleistet. Er wurde aufgefordert, den verbleibenden Rückstand von EUR 11.448 in Monatsraten von EUR 360 zu begleichen.

7 In Bezug auf die Kinder 2 und 3 legte der Revisionswerber mit derselben Eingabe Kontomitteilungen der Bezirkshauptmannschaft vom Januar 2013 vor, wonach sich im Jahr 2012 der Rückstand von EUR 9.625 auf EUR 10.385 (Kind 2) sowie von EUR 8.461,77 auf EUR 8.672,00 (Kind 3) erhöht habe.

8 Das Bundesfinanzgericht bemaß den Unterhaltsabsetzbetrag - wie das Finanzamt in der ersten Berufungsvorentscheidung für das Jahr 2006 und im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007 - auf der Grundlage der Ansicht, die vom Revisionswerber in den Jahren 2006 und 2007 nach den darüber vorgelegten Bestätigungen vom Juli 2008 geleisteten Zahlungen seien der Erfüllung seiner Unterhaltspflichten wie folgt zuzurechnen:

9 2006 hätten die Unterhaltspflichten EUR 1.440 für Kind 1, EUR 1.200 für Kind 2, EUR 1.200 für Kind 3 und EUR 2.240 für Kind 4 betragen. Zahlungen seien im Ausmaß von EUR 1.120 für die Kinder 1 bis 3 und EUR 1.739 für Kind 4 nachgewiesen. Hievon seien EUR 1.440 (also auch ein Teil der für Kind 4 gezahlten Beträge) der Erfüllung der Unterhaltspflicht für Kind 1 zuzurechnen, die im Jahr 2006 somit für zwölf Monate voll erfüllt worden sei. Weitere EUR 1.200 (schon zur Gänze aus den für Kind 4 entrichteten Beträgen) seien der vollen Erfüllung der Unterhaltspflicht für Kind 2 zuzurechnen. Damit verblieben (aus den für Kind 4 entrichteten Beträgen) noch EUR 200 (vom rechnerischen Restbetrag von EUR 219) für die volle Erfüllung der Unterhaltspflicht für Kind 3 in zwei Monaten. Einer Erfüllung der Unterhaltspflicht für Kind 4 sei kein Teilbetrag zuzuordnen.

10 2007 hätten die Unterhaltspflichten EUR 1.968 für Kind 1, EUR 1.968 für Kind 2, EUR 1.596 für Kind 3 und EUR 2.160 für Kind 4 betragen. Zahlungen seien im Ausmaß von EUR 3.520 für die Kinder 1 bis 3 und EUR 2.643 für Kind 4 nachgewiesen. Hievon seien je EUR 1.968 den Kindern 1 und 2 sowie EUR 1.596 dem Kind 3 zuzuordnen, sodass die Unterhaltspflicht gegenüber diesen drei Kindern im Jahr 2007 jeweils für alle zwölf Monate voll erfüllt worden sei. Damit verblieben noch EUR 540 (vom rechnerischen Restbetrag von EUR 631) für die volle Erfüllung der Unterhaltspflicht für Kind 4 in drei Monaten.

11 Gemäß § 33 Abs. 4 Z 3 lit. b EStG 1988 in der für die Jahre 2006 und 2007 maßgeblichen Fassung stehe Steuerpflichtigen, die für ein Kind den gesetzlichen Unterhalt leisten, unter bestimmten (im vorliegenden Fall nicht strittigen) Voraussetzungen ein Unterhaltsabsetzbetrag von EUR 25,50 zu. Seien die Voraussetzungen in Bezug auf mehr als ein Kind erfüllt, so stehe für das zweite Kind ein Absetzbetrag von EUR 38,20 und für jedes weitere Kind ein Absetzbetrag von jeweils EUR 50,90 zu. In Verbindung mit der dargestellten Zuordnung der geleisteten Zahlungen zu den vier Kindern bedeute dies, dass dem Revisionswerber für das Jahr 2006 ein Unterhaltsabsetzbetrag in der Höhe von EUR 25,50 x 12 (Kind 1), EUR 38,20 x 12 (Kind 2) und EUR 50,90 x 2 (Kind 3) sowie für das Jahr 2007 in der Höhe von EUR 25,50 x 12 (Kind 1), EUR 38,20 x 12 (Kind 2), EUR 50,90 x 12 (Kind 3) und EUR 50,90 x 3 (Kind 4) zustehe.

12 Die von ihm vorgenommene Zuordnung der festgestellten Zahlungen zu den einzelnen Kindern begründete das Bundesfinanzgericht wie folgt:

"Obwohl der Gesetzestext keine Reihung der Kinder vorsieht, ergibt sich aus dem Inhalt und der Ausl(e)gung nach dem Zweck der Regelung in § 33 Abs. 4 Z 3 lit. b EStG, dass, um die zweite Stufe des Unterhaltsabsetzbetrages (38,20 EUR) zu erreichen, zuerst der Unterhaltsabsetzbetrag der ersten Stufe (25,50 EUR) für das ganze Jahr ausgeschöpft werden muss. Es ist nicht vorgesehen, dass der Steuerpflichtige selbst die Kinder reiht und damit die Höhe des gewährten Unterhaltsbeitrages (gemeint wohl: Absetzbetrages) beeinflussen kann."

13 Ausführungen zu den vom Revisionswerber vorgelegten, in verkürzter Form im angefochtenen Erkenntnis auch dargestellten Unterlagen über die Unterhaltsvorschüsse für die Kinder 1 bis 3 finden sich in den rechtlichen Erwägungen des Bundesfinanzgerichtes nicht.

14 Eine Revision erklärte das Bundesfinanzgericht für zulässig, weil "die zugrundeliegende Rechtsfrage nicht durch die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ausreichend beantwortet" sei.

15 Das Finanzamt hat in einer Stellungnahme zur Revision erklärt, es habe den Ausführungen im angefochtenen Erkenntnis "nichts Ergänzendes hinzuzufügen".

16 Der Verwaltungsgerichtshof hat über die Revision erwogen:

17 § 33 Abs. 4 Z 3 lit. b EStG 1988 lautete in der für die beiden Streitjahre maßgeblichen Fassung wie folgt:

"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, steht ein Unterhaltsabsetzbetrag von 25,50 Euro monatlich zu. Leistet er für mehr als ein nicht haushaltszugehöriges Kind den gesetzlichen Unterhalt, so steht ihm 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."

18 § 106 Abs. 2 EStG 1988 lautete in der für die Streitjahre maßgeblichen Fassung:

"Als Kinder im Sinne dieses Bundesgesetzes gelten auch Kinder, für die dem Steuerpflichtigen mehr als sechs Monate im Kalenderjahr ein Unterhaltsabsetzbetrag nach § 33 Abs. 4 Z 3 lit. b zusteht."

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. Die Berücksichtigung nur der schon im Juli 2008 bestätigten Zahlungen konnte zumindest insoweit nicht ausreichen, als das vorgelegte Schreiben des Präsidenten des Oberlandesgerichtes Wien zumindest für das Streitjahr 2006 in Bezug auf Kind 1 die Frage aufwarf, ob der Rückstand nicht schon im Juli 2011 getilgt war. Dabei wäre auch zu klären gewesen, warum in diesem Streitjahr Vorschüsse von monatlich EUR 200 geleistet wurden, wenn die Unterhaltspflicht für dieses Kind nach der Bestätigung vom Juli 2008 nur EUR 120 pro Monat betragen haben soll.

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).

24 Dass die angewandte Methode einer nicht auf das einzelne Kind bezogenen Betrachtung schon im Ansatz nicht dem Gesetz entspricht, ergibt sich besonderes deutlich aus der Anknüpfung in § 106 Abs. 2 EStG 1988 (zu den dadurch vermittelten Rechtsfolgen vgl. z.B. *Herzog*, a.a.O., Tz 28). Nach der Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes wäre Kind 4 weder 2006 (kein Unterhaltsabsetzbetrag) noch 2007 (Unterhaltsabsetzbetrag nur für drei Monate) ein "Kind" des Revisionswerbers im Sinne des EStG 1988 gewesen. Ohne fiktive Umwidmung der festgestellten Zahlungen für dieses Kind (2006: EUR 1.739 auf den Anspruch von EUR 2.240; 2007: EUR 2.643 bei einem auf dieses Jahr entfallenden Anspruch von nur EUR 2.160) traf in beiden Jahren das Gegenteil zu.

25 Das angefochtene Erkenntnis war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

26 Der Ausspruch über den Aufwandsatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandsatzverordnung 2014.

Wien, am 21. Dezember 2016