

TE Vfgh Erkenntnis 2000/11/30 B1340/00

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 30.11.2000

Index

32 Steuerrecht

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag

Norm

B-VG Art7 Abs1 / Gesetz

StGG Art5

EStG 1988 §20 Abs1 Z1

EStG 1988 §33 Abs4

EStG 1988 §34 Abs7

FamilienlastenausgleichsG 1967 §2a

Leitsatz

Keine Verfassungswidrigkeit der Familienbesteuerung gemäß dem "Familienpaket 2000" für haushaltzugehörige Kinder; Einkommensteuermehrbelastung unterhaltpflichtiger Eltern im Vergleich zu nichtunterhaltpflichtigen Personen durch erhöhte Transferleistungen (Kinderabsetzbetrag und Familienbeihilfe) abgegolten; gebotene steuerliche Entlastung der Hälfte des zu berücksichtigenden zivilrechtlich geschuldeten Unterhalts im Effekt erreicht; Abweisung der Beschwerde eines für drei haushaltzugehörige Kinder und seine Ehefrau unterhaltpflichtigen Beschwerdeführers gegen die Verweigerung der Anerkennung seiner Unterhaltslasten als außergewöhnliche Belastungen

Spruch

Die beschwerdeführende Partei ist durch den angefochtenen Bescheid weder in einem verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht noch wegen Anwendung einer rechtswidrigen generellen Norm in ihren Rechten verletzt worden.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

Die Beschwerde wird dem Verwaltungsgerichtshof zur Entscheidung darüber abgetreten, ob die beschwerdeführende Partei durch den angefochtenen Bescheid in einem sonstigen Recht verletzt worden ist.

Begründung

Entscheidungsgründe:

I. 1. Der Beschwerdeführer ist verheiratet, Vater von 4 Kindern und war im Jahr 1999 als Mittelschulprofessor tätig. Gegen den (auf Grund der Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung ergangenen) Einkommensteuerbescheid 1999 legte er Berufung ein und stellte (u.a.) den Antrag, Unterhaltslasten in Höhe von S

175.000,-

für drei seiner vier Kinder (geboren 3.2.1982, 18.8.1983 bzw. 17.7.1994) als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen. Bei diesem Betrag handle es sich um 35 % (je 14 % für die beiden älteren Kinder, 7 % für das jüngste Kind) seines Jahresnettoeinkommens in Höhe von S 500.000,-. Ebenso machte er die Unterhaltslasten gegenüber seiner Ehegattin als außergewöhnliche Belastung geltend. Diesen Betrag bezifferte er mit S 162.500,-, das ist die Hälfte des nach Abzug des Kindesunterhaltes verbleibenden Nettoeinkommens.

Gegen die abweisende Berufungsentscheidung richtet sich die vorliegende, auf Art144 B-VG gestützte Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof, in der die Verletzung verfassungsrechtlich gewährleisteter Rechte, und zwar des Rechts auf Unversehrtheit des Eigentums (Art5 StGG, Art1 des 1. ZPEMRK), auf Gleichheit aller Staatsbürger vor dem Gesetz (Art2 StGG, Art7 B-VG, Art14 EMRK), auf Familiengründung (Art12 EMRK), auf Schutz des Familienlebens (Art8 EMRK) und auf Schutz von Treu und Glauben sowie die Verletzung in sonstigen Rechten auf Grund der Anwendung verfassungswidriger Gesetzesbestimmungen geltend gemacht wird. Die Verletzung werde insbesondere durch jene, unterhaltpflichtige Eltern diskriminierenden Ausnahmebestimmungen des EStG 1988 bewirkt, die durch das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 17. Oktober 1997, G168/96, G285/96 (VfSlg. 14.992/1997) bereits aufgehoben, jedoch mit Wirkung vom 1. Jänner 1999 - abgesehen von der Erhöhung des Kinderabsetzbetrages um S 125,- je Kind und Monat - im Ergebnis unverändert wieder in Kraft gesetzt worden seien.

Auf das Wesentliche zusammengefaßt wird dies folgendermaßen begründet:

Die Höhe der Einkommensteuer habe sich nach dem persönlich verfügbaren Einkommen zu richten. Unterhaltslasten für Kinder minderten die persönliche Leistungsfähigkeit unterhaltpflichtiger Eltern.

Aus der bisherigen Judikatur des Verfassungsgerichtshofes sei abzuleiten, daß die Steuerbelastung unterhaltpflichtiger Eltern jedenfalls nicht höher sein dürfe, als wenn die für den Unterhalt verwendeten Einkommensteile (fiktiv) bei den Kindern statt bei den Eltern besteuert würden. Im Ergebnis müsse der Unterhalt daher zur Gänze steuerfrei bleiben, solange er das Existenzminimum des Kindes nicht überschreite. An anderer Stelle der Beschwerde heißt es dazu ergänzend, daß die Steuermehrbelastung unterhaltpflichtiger Eltern sich aus der Differenz zwischen der Steuer, die Eltern für den Unterhalt ihrer Kinder zu bezahlen hätten, und der (fiktiven) Steuer im Fall einer Versteuerung des Unterhaltes bei dem Kind (den Kindern) ergebe.

Für die Unterhaltsberechnung (nach der Prozentsatzmethode) dürfe nicht das Nettoeinkommen des Unterhaltsverpflichteten (nach Steuern) herangezogen werden, weil dieses durch eine verfassungswidrige Steuermehrbelastung verzerrt sei. Ausgangspunkt für die Feststellung einer allenfalls bestehenden verfassungswidrigen Steuermehrbelastung müßten daher die nach der Prozentsatzmethode ermittelten Einkommensteile vor Steuer sein.

Für die Berechnung der notwendigen Transferleistungen dürften nicht jene Einkommensteile herangezogen werden, die beim Einkommensbezieher nicht oder mit den niedrigsten Sätzen besteuert würden. Eine solche Besteuerung "von unten" würde nicht zu der vom Gesetzgeber intendierten Gleichbehandlung der für den Unterhalt bei Kindern verwendeten Einkommensteile führen, es wäre damit vielmehr eine Ungleichbehandlung bei den Einkommensbeziehern verbunden, die bestehende Steuermehrbelastung würde dadurch nicht beseitigt.

Die Steuerbelastung durch die Nichtabzugsfähigkeit des Unterhaltes dürfe nicht vom Nettounterhaltsbetrag berechnet werden; vielmehr sei jene Steuerbelastung maßgebend, nach deren Abzug sich der Nettounterhaltsbetrag ergebe. Der Beschwerdeführer spricht mehrmals von einer "Missachtung der Regeln der Prozentrechnung". Da sich die Steuer lt. Tarif auf 22 % bis 50 % des Bruttounterhaltes belaufe, seien dies "nach den Regeln der Prozentrechnung 28 % bis 100 % des Netto-Unterhalts".

Neben dem eigentlichen Kindesunterhalt müsse auch der Aufwand für die Betreuung und Erziehung des Kindes berücksichtigt werden. Wenn dies schon nicht beim unterhaltpflichtigen Elternteil geschehe (gemeint offenbar durch Abzug der an den kinderbetreuenden Elternteil zu erbringenden Unterhaltsleistungen), so dürfe zum mindesten der zivilrechtlich maßgebende Unterhaltsprozentsatz der Kinder nicht um den anteiligen Unterhaltsbedarf des kinderbetreuenden Elternteils (3 Prozentpunkte) gekürzt werden. Andernfalls bliebe der notwendige

Kinderbetreuungsaufwand steuerlich zur Gänze unberücksichtigt. Überdies widerspreche die Nichtberücksichtigung des Unterhaltsanspruches des die Kinder betreuenden Elternteils der UN-Konvention über die Rechte des Kindes (BGBl. 7/1993).

Der zivilrechtliche Unterhaltsstop sei steuerlich unmaßgeblich, da auch ein hoher Unterhalt entsprechend hoch besteuert werde (gemeint ist damit offenbar, daß dieser Unterhalt im Fall des "Familienrealsplittings" beim Kind zu besteuern wäre).

Auf der Basis dieser Beschwerdeausführungen behauptet der Beschwerdeführer - abweichend von dem Vorbringen in seiner Berufung gegen den ESt-Beschluß 1999 - für das Jahr 1999 eine Unterhaltsverpflichtung gegenüber seinen drei unterhaltsberechtigten Kindern in Höhe von 50 % (je 19 % für die beiden älteren Kinder, 12 % für das jüngste Kind) seines Nettoeinkommens (Anlage A 2 zur Beschwerde). Die zivilrechtlich vorgesehene Kürzung dieser Prozentsätze (um je 3 Prozentpunkte) im Hinblick auf die der Ehegattin gegenüber bestehende Unterhaltsverpflichtung sei nicht vorzunehmen, da (sofern) der Ehegattenunterhalt steuerlich nicht anerkannt werde. Die Steuermehrbelastung, die sich daraus im Vergleich zu einem Einkommensbezieher ohne Unterhaltpflichten ergibt, beziffert der Beschwerdeführer mit S 122.280,- (bei Berücksichtigung des Unterhalts für seine Kinder und für die Ehegattin; Anlage D 2) bzw. mit S 108.671,- (bei Berücksichtigung nur des Kindesunterhaltes; Anlage D 1).

In Auseinandersetzung mit den Materialien zum sog. Familienpaket 2000 (1099 BlgNR 20. GP) lehnt der Beschwerdeführer mit ins Einzelne gehender Begründung sowohl die dort angestellte "Ökonomische Betrachtungsweise" als auch die "Am Leistungsfähigkeitsprinzip orientierte Betrachtungsweise" ab. Bei letzterer würden die Transferzahlungen gleich zweimal zum Abzug gebracht, um sich dem gewünschten Ergebnis anzunähern, nämlich einmal als Kürzung der zivilrechtlichen Unterhaltsverpflichtung der Eltern und zum anderen zur Kürzung der (an Hand der gekürzten Unterhaltslasten errechneten) Steuermehrbelastung. Demgegenüber vertritt der Beschwerdeführer die Auffassung, daß bei einkommensteuerrechtlich systemkonformer Vorgangsweise die Transferzahlungen weder vom Unterhalt noch von der Steuer abgezogen werden dürfen; sie dürften allenfalls bei den Kindern mitbesteuert werden.

Gerügt wird ferner, daß unterhaltpflichtige Eltern im Vergleich zu nicht-unterhaltpflichtigen Personen einer verschärften Progression unterliegen. Bei einem angenommenen Existenzminimum von S 100.000,- komme beim Alleinstehenden der Spitzensteuersatz erst ab dem siebenfachen Existenzminimum zum Tragen, beim Unterhaltpflichtigen (unter der Annahme, daß dieser das doppelte Existenzminimum benötige) bereits ab dem 3,5-fachen Existenzminimum.

Unsachlich sei darüber hinaus, daß (normale) Unterhaltslasten für Familienangehörige nicht als außergewöhnliche Belastungen anerkannt würden. Diese Differenzierung stelle allein auf das Angehörigenverhältnis ab, was nach ständiger Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes nicht ausreiche, um eine Schlechterstellung zu begründen.

Gleichheitswidrig sei auch, daß im Rahmen der Familienbesteuerung freiwillige, im Regelfall der Eigenvorsorge dienende Ausgaben ohne Selbstbehalt - als Sonderausgaben - von der Bemessungsgrundlage abgezogen werden könnten, während außergewöhnliche Belastungen nur nach Abzug eines Selbstbehaltes Berücksichtigung fänden. Behauptet wird ferner eine Diskriminierung der (normalen) Unterhaltslasten gegenüber dem Heiratsgut, weil dieses (weiterhin) als außergewöhnliche Belastung abziehbar sei. An anderer Stelle der Beschwerde wird generell die Verfassungswidrigkeit des Selbstbehaltes bei außergewöhnlichen Belastungen gerügt.

2. Die Finanzlandesdirektion Kärnten legte die Verwaltungsakten vor und erstattete eine Gegenschrift, in der sie beantragt, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Sie vertritt die Auffassung, der Gesetzgeber habe mit dem Gesetz BGBl. I 79/1998 sehr wohl auf die im hg. Erkenntnis vom 17. Oktober 1997, G168/96, G285/96 (VfSlg. 14.992/1997) dargelegten verfassungsrechtlichen Bedenken reagiert. In diesem Erkenntnis habe der Verfassungsgerichtshof ausgesprochen, daß eine hälftenanteilige Absetzung von Kinderlasten von der steuerlichen Bemessungsgrundlage jedenfalls als verfassungskonformes Ergebnis anzusehen sei, wobei er keine Präferenz für ein bestimmtes Modell der Familienbesteuerung geäußert habe. Unter dem Aspekt des Gleichheitssatzes sei es jedoch erforderlich, daß es zu einer "horizontalen Berücksichtigung von Kinderlasten" komme. Es müsse somit bei der steuerlichen Belastung der jeweiligen Einkommensgruppen danach differenziert werden, ob Kinderlasten zu tragen seien oder nicht. Der Gesetzgeber habe am bisherigen System der Kombination von Transferzahlungen und Kinderabsetzbeträgen aus sozialen und familienpolitischen Gründen festgehalten. Die

Verfassungskonformität dieses Systems habe der Verfassungsgerichtshof im Erkenntnis vom 12. Dezember 1991, G188/91, G189/91 (VfSlg. 12.940/1991) bejaht.

Wörtlich führt die belangte Behörde sodann aus:

"Bei der betragsmäßigen Ausmessung der Transferleistungen muss gewährleistet sein, dass Kinderlasten durch Transferleistungen jedenfalls insofern berücksichtigt werden, als die auf Grund der Kinderlasten nicht disponiblen Teile des Einkommens steuerlich unbelastet bleiben. Es muss also sichergestellt sein, dass zunächst das nicht disponibile Einkommen des unterhaltsverpflichteten Elternteiles selbst und weiters der hälftenanteilige Unterhaltsbedarf des Kindes unbesteuert bleiben. Lediglich das darüber hinaus gehende Einkommen darf einer Besteuerung unterworfen werden. Der Kinderabsetzbetrag muss daher so bemessen sein, dass dadurch die tarifliche Einkommensteuer, die auf den oben erwähnten, um die Familienbeihilfe verringerten Anteil des Unterhaltsbedarfs entfällt, betragsmäßig abgedeckt wird.

Bei dieser Betrachtung wird davon ausgegangen, dass die Familienbeihilfe als Beitrag des Staates zur Tragung der den Eltern obliegenden Unterhaltslasten von Kindern anzusehen ist. Dies bedeutet, dass durch den Bezug dieser Transferleistungen die Unterhaltslasten gemindert werden, und entsprechend auf den steuerlichen Unterhalt anzurechnen sind. Wenn der Bf. in diesem Zusammenhang vorbringt, dass staatliche Transferleistungen auf die zivilrechtlich auszumessende Unterhaltsverpflichtung keinerlei Einfluss hätten und daher bei der steuerlichen Betrachtung außer Ansatz zu lassen seien, so konvergiert diese Auffassung nicht mit der Rechtsansicht der belangten Behörde. Es ist zwar richtig, dass bei der Ausmessung des zivilrechtlichen Unterhaltsanspruches durch die Gerichte sämtliche staatliche Transferleistungen außer Betracht bleiben (vgl. JBl. 1995, 372), jedoch wird diese Praxis einzig und allein mit dem Argument begründet, dass die Familienbeihilfe nur den Elternteil, der das Kind im Haushalt betreut, nicht aber den Unterhaltsschuldner entlasten solle. Nach der Rspr des OGH kommt der Familienbeihilfe der Charakter einer Betreuungshilfe zu, welche ausschließlich den Zweck verfolgt, den das Kind betreuenden Teil zu entlasten (OGH 6.12.1994, 10 Ob 537/94). Durch diese Judikatur wird klargestellt, dass, wenn - wie im vorliegenden Fall - eine Betreuung der Kinder durch die im gemeinsamen Haushalt lebenden Eltern erfolgt, die bezogenen Transferleistung sehr wohl die (fiktiven) Unterhaltsansprüche berühren und auf diese anzurechnen sind.

Die Referenzgröße für das Ausmaß der Transferleistungen wird im Weg der Steuerfreistellung des nicht disponiblen Haushaltseinkommens eines Elternteiles mit Kind ermittelt. Der nicht disponibile Teil des Haushaltseinkommens wird mit dem steuerfreien Existenzminimum angenommen und ergibt dieses - abgeleitet aus dem allgemeinen Absetzbetrag nach §33 Abs3 EStG 1988 - einen Betrag von rund S 70.000,- p.a. Den Aussagen des VfGH zufolge wird der auf das Kind entfallende nicht disponibile Teil des Haushaltseinkommens mit einem hälftenanteiligen Unterhaltsanspruch bemessen, wobei von jenem Unterhaltsanspruch ausgegangen wird, der nach der Judikatur des OGH der höchstmögliche ist (2,5-fache des Regelbedarfsatzes). Die nach der Judikatur des VfGH zu berücksichtigende Hälfte des Unterhaltsanspruches entspricht auf dieser Basis dem 1,25-fachen der Regelbedarfsätze.

Bei dieser Berechnungsmethode ist die konkrete Einkommenssituation ohne Relevanz, zumal nicht von einem rechnerischen Steuerabzug der Kinderlasten ausgegangen wird, sondern davon, dass die Steuerpflicht erst mit Vorliegen eines disponiblen Einkommens einsetzt. Einem solcherart 'typisierten Haushalt' entspricht es, den nach der Kinderzahl gewichteten durchschnittlichen Regelbedarfsatz zu Grunde zu legen. Das 1,25-fache eines derart ermittelten Regelbedarfsatzes beträgt rund S 54.000,- p.a. Die - nach der Kinderzahl gewichtete - durchschnittliche Familienbeihilfe beträgt rund S 20.000,- jährlich. Aus der Summe von S 70.000,- und S 54.000,- sowie nach Abzug von S 20.000,- ergibt sich eine Tarifsteuer von S 16.880,-. Diese Tarifsteuer wird durch den allgemeinen Absetzbetrag sowie den nunmehr erhöhten Kinderabsetzbetrag abgedeckt.

Neben der soeben dargestellten Berechnungsmethode lässt der VfGH auch eine zweite, aus dem dualen System des Familienlastenausgleichs abgeleitete Begründung zu. Dabei wird davon ausgegangen, dass die Familienbeihilfe als direkte Transferleistung ein finanzieller Beitrag des Staates an den Unterhaltslasten der Eltern ist, demnach die Unterhaltslast (und nicht die Steuerlast) vermindert und dementsprechend auf den steuerlich relevanten Unterhalt anzurechnen ist.

Bei der Steuerfreistellung der Unterhaltsleistungen gegenüber Kindern geht es damit nur um den Teil des steuerlich relevanten Unterhaltes, der durch die Transferleistungen noch nicht abgedeckt ist.

Die steuerliche Entlastung der Unterhaltsleistungen an Kinder geschieht dergestalt, dass der steuerlich relevante

Unterhalt für Kinder (die Hälfte des Höchstausmaßes der gerichtlichen Regelbedarfsätze) zusammen mit dem steuerfreien Existenzminimum jedes Steuerpflichtigen, entsprechend ihrer Belastung nach dem Steuertarif in derselben Höhe mit einem Absetzbetrag entlastet wird. Diese Berechnung der Steuerentlastung berücksichtigt im Gegensatz zur Entlastung nach den Grenzsteuersätzen, dass die Unterhaltsverpflichtung gegenüber Kindern nicht mit dem letzten Teil des Einkommens bestritten wird, sondern - der Lebenswirklichkeit entsprechend - als Erfüllung der materiellen Grundbedürfnisse mit dem ersten Teil des verfügbaren Einkommens und demzufolge auch die steuerliche Belastung der Unterhaltsleistung nur diesen Einkommensteil betrifft.

Die Referenzgröße für das Ausmaß der Transferleistungen wird durch einen fiktiven Steuerabzug der halben Kinderlasten ermittelt. Vereinfacht kann dies in der Weise erfolgen, dass die halben Kinderlasten mit dem in Betracht kommenden Grenzsteuersatz multipliziert werden. Um den seitens des VfGH vorgegebenen Anforderungen gerecht zu werden, im Wesentlichen die hälftenanteiligen Unterhaltslasten abzudecken, muss dabei sowohl bei den angenommenen Unterhaltsverhältnissen als auch beim angenommenen Steuersatz an Beziehern hoher Einkommen Maß genommen werden. Damit werden auch Fälle besonders (hoher) fiktiver Steuerreduktionen abgedeckt.

Im Bereich der Unterhaltsverhältnisse wird dies automatisch dadurch erreicht, dass am Regelbedarfsatz angeknüpft wird, also der 1,25-fache dieses Satzes als hälftenanteiliger Unterhalt angesetzt wird. Dieser Satz dient ja letztlich auch zur Erreichung des 'Unterhaltsstopps' bei hohen Einkommen. Es wird dabei vom höchsten Regelbedarfsatz (S 5.550,- monatlich) ausgegangen.

Beim zu Grunde zu legenden Steuersatz wird von einem Einkommensbezieher ausgegangen, dessen Einkommen bereits die Anwendung des einkommensteuerlichen Spitzesteuersatzes von 50% auslöst. Das heißt allerdings nicht, dass der 1,25-fache (höchste) Regelbedarfsatz mit 50% multipliziert wird. Es ist vielmehr gerechtfertigt, einen niedrigeren Steuersatz anzulegen, zumal davon auszugehen ist, dass der zivilrechtliche Unterhalt von einem Einkommen zu leisten ist, das sich regelmäßig aus verschiedenen Einkommensteilen zusammensetzt. Im Einkommen können sich nun Einkommensteile befinden, die einerseits mit dem 'vollen' Steuersatz, andererseits im Rahmen der Endbesteuerung mit einem linearen Steuersatz von 25%, mit einem halben Einkommensteuersatz (§§37, 38; §67 Abs 8 EStG) oder mit einem Steuersatz von 6% bzw. mit dem sogenannten Belastungsprozentsatz §67 EStG erfasst werden. Des Weiteren können der Unterhaltsbemessung Einkommensteile zu Grunde liegen, die gesetzlich steuerfrei gestellt sind, wie steuerfreie Überstundenzuschläge sowie bestimmte Zulagen (§68 EStG), Einnahmen die einer Steuerbefreiung nach §3 EStG unterliegen sowie Einkommensteile, die im Rahmen des §10 EStG oder des §18 EStG aus Gründen der steuerlichen Subvention aus der steuerpflichtigen Bemessungsgrundlage ausgeschieden werden. Schlussendlich sind auch Einkommensteile denkbar, die keiner Besteuerung unterliegen (zB. nicht steuerbares Spekulationseinkommen etc.).

Dies zeigt, dass praktisch alle Einkommensbezieher, insbesondere solche mit hohem Einkommen, Einkommensteile aufweisen, die nicht oder geringer als mit dem Grenzsteuersatz besteuert werden. Insbesondere trifft dies für den 13. und 14. Monatsgehalt sowie für endbesteuerte Einkünfte zu. Bei letzteren Einkünften kann wohl typisierend angenommen werden, dass diese gerade mit steigendem Einkommen überproportional zunehmen. Ist nun der Unterhalt von solchen geringer bzw. überhaupt nicht besteuerten Einkommensteilen zu leisten, so ist es sachgerecht, den Steuerabzug verhältnismäßig bei diesen Einkommensteilen anzusetzen. Eine zulässige Durchschnittsbetrachtung rechtfertigt daher den Ansatz eines 40%igen Steuersatzes, liegt doch der Spitzesteuersatz bloß bei Einbeziehen der steuerlichen Begünstigung des 13. und 14. Monatsgehaltes bereits bei etwa 43%.

Auch bei diesem Modell werden sämtliche Transferzahlungen als Äquivalent für eine Steuerreduktion aus dem hälftenanteiligen Abzug der Unterhaltslasten gewertet. Dies deshalb, weil nicht die ökonomische Stellung der Familienbeihilfe als Teil des Haushaltseinkommens im Vordergrund steht, sondern die - vom VfGH besonders betonte - horizontale Lastenverteilung. Hat man primär diese im Auge, so muss es letztlich gleichgültig sein, ob sie durch eine Steuerentlastung eintritt oder ob die Wirkungen einer Steuerentlastung durch eine Art 'Rückzahlung' der zunächst höher eingehobenen Steuerbeträge im Wege einer Transferleistung eintreten. Auch die Entscheidungsgründe im Erkenntnis vom 27.Juni 1991, G 188, 189, 1990/91, sprechen diese Gleichstellung ausdrücklich an.

In Anlehnung an die oben angeführten Umstände ergibt sich daher folgende modellhafte Berechnung: Es wird der hälftenanteilige Unterhaltsbetrag von einem Betrag abgeleitet, der in der Größenordnung des höchsten aller Regelbedarfsätze liegt (S 5.550,- monatlich). Es wird weiters der Hälftenanteil vom einkommensbedingt höchsten

Unterhalt berechnet, der nach der - vom Verfassungsgerichtshof als maßgeblich erklärt - Rechtsprechung des OGH zu bezahlen ist, das ist das 2,5-fache des Regelbedarfsatzes. Dieser Berechnungsmodus spiegelt bereits die extremste Unterhaltsbelastung wider. Wendet man auf den Hälftenanteil des 2,5-fachen des höchsten aller Regelbedarfsätze einen Steuersatz von 40% an, so ergibt sich dabei ein Betrag von S 2.775,-- monatlich. Vergleicht man diesen Betrag mit den derzeitigen Transferleistungen für derartige Kinder, nämlich einer Familienbeihilfe von S 1.975,-- monatlich und einem Kinderabsetzbetrag von S 475,-- monatlich, so zeigt sich eine 'Lücke' von etwa S 325,--, welche jedoch spätestens im Jahr 2000 durch die weitere Anhebung von Transferleistungen geschlossen wird.

Bezogen auf die konkrete Fallkonstellation beträgt der Regelbedarf für H S 4.410,-- für J S 4.410,-- und für H S 2.540,-- Das 2,5-fache der angeführten Regelbedarfsätze ergibt somit eine steuerlich anzuerkennende Unterhaltsleistung von S 28.400,-- monatlich. Wendet man auf den Hälftenanteil dieses Betrages einen Steuersatz von 40% an, so ergibt dies einen Betrag von rd. S 5.700,-- monatlich, welcher durch die bezogenen Transferleistungen in Höhe von S 6.725,-- monatlich (Familienbeihilfe: 4.775,--;

Kinderabsetzbeträge: S 1.950,--) abgedeckt wird."

II. Zur maßgebenden Rechtslage:

1. EStG 1988 (es handelt sich dabei um die ab dem 1. Jänner 1999 maßgebende Fassung gemäß BGBl. I 79/1998):

Nach §20 Abs1 Z1 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkunftsarten die "für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge" nicht abgezogen werden. Derartige Aufwendungen können jedoch bei Zutreffen der gesetzlichen Voraussetzungen als Sonderausgaben oder außergewöhnliche Belastungen abgezogen werden (§20 Abs3 leg.cit.).

§34 Abs7 EStG 1988 lautet:

"(7) Für Unterhaltsleistungen gilt folgendes:

1. Unterhaltsleistungen für ein Kind sind durch die Familienbeihilfe sowie gegebenenfalls den Kinderabsetzbetrag gemäß §33 Abs4 Z3 lita und c abgegolten, und zwar auch dann, wenn nicht der Steuerpflichtige selbst, sondern sein mit ihm im gemeinsamen Haushalt lebender (Ehe)Partner (§106 Abs3) Anspruch auf diese Beträge hat.
2. Leistungen des gesetzlichen Unterhalts für ein Kind, das nicht dem Haushalt des Steuerpflichtigen zugehört und für das weder der Steuerpflichtige noch sein mit ihm im gemeinsamen Haushalt lebender (Ehe)Partner Anspruch auf Familienbeihilfe hat, sind durch den Unterhaltsabsetzbetrag gemäß §33 Abs4 Z3 litb abgegolten.
3. Unterhaltsleistungen für den (Ehe)Partner (§106 Abs3) sind durch den Alleinverdienerabsetzbetrag abgegolten.
4. Darüber hinaus sind Unterhaltsleistungen nur insoweit abzugsfähig, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden. Ein Selbstbehalt (Abs4) auf Grund eigener Einkünfte des Unterhaltsberechtigten ist nicht zu berücksichtigen.
5. (Verfassungsbestimmung) Unterhaltsleistungen an volljährige Kinder, für die keine Familienbeihilfe ausbezahlt wird, sind außer in den Fällen und im Ausmaß der Z4 weder im Wege eines Kinder- oder Unterhaltsabsetzbetrages noch einer außergewöhnlichen Belastung zu berücksichtigen."

§33 Abs4 EStG 1988 ordnet an:

"(4) Zur Abgeltung gesetzlicher Unterhaltsverpflichtungen stehen nachfolgende Absetzbeträge zu:

1. ...(Alleinverdienerabsetzbetrag)
2. Einem Alleinerzieher steht ein Alleinerzieherabsetzbetrag von 5.000 S jährlich zu. Alleinerzieher ist ein Steuerpflichtiger, der mit mindestens einem Kind (§106 Abs1) mehr als sechs Monate im Kalenderjahr nicht in einer Gemeinschaft mit einem (Ehe)Partner lebt.
3. a) Einem Steuerpflichtigen, dem auf Grund des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 Familienbeihilfe gewährt wird, steht im Wege der gemeinsamen Auszahlung mit der Familienbeihilfe ab dem Jahr 2000 ein Kinderabsetzbetrag von monatlich 700 S für jedes Kind zu. Für Kinder, die sich ständig im Ausland aufhalten, steht kein Kinderabsetzbetrag zu. Wurden Kinderabsetzbeträge zu Unrecht bezogen, ist §26 des Familienlastenausgleichsgesetzes anzuwenden.
- b) Einem Steuerpflichtigen, der für ein Kind, das nicht seinem Haushalt zugehört (§2 Abs5

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 350 S monatlich zu. Leistet er für mehr als ein nicht haushaltszugehöriges Kind den gesetzlichen Unterhalt, so steht ihm für das zweite Kind ein Absetzbetrag von 525 S und für jedes weitere Kind ein Absetzbetrag von jeweils 700 S monatlich zu. Erfüllen mehrere Personen in bezug auf ein Kind die Voraussetzungen für den Unterhaltsabsetzbetrag, so steht der Absetzbetrag nur einmal zu.

c) Abweichend von lita steht im Jahr 1999 einem Steuerpflichtigen, dem auf Grund des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 Familienbeihilfe gewährt wird, im Wege der gemeinsamen Auszahlung mit der Familienbeihilfe ein Kinderabsetzbetrag von monatlich 475 S für das erste Kind, 650 S für das zweite Kind und 825 S für jedes weitere Kind zu. ..."

2. Familienlastenausgleichsgesetz 1967 (es handelt sich dabei um die Fassung gemäß BGBl. I 79/1998):

Gemäß §2 leg.cit. haben Anspruch auf Familienbeihilfe Personen, die im Bundesgebiet einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben (und noch weitere, in den folgenden Bestimmungen des FLAG genannte Bedingungen erfüllen), für minderjährige Kinder sowie unter bestimmten Voraussetzungen für volljährige Kinder. Anspruchsberechtigt ist grundsätzlich die Person, zu deren Haushalt das Kind gehört (§2 Abs2 leg.cit.).

§2a ordnet folgendes an:

"§2a (1)Gehört ein Kind zum gemeinsamen Haushalt der Eltern, so geht der Anspruch des Elternteiles, der den Haushalt überwiegend führt, dem Anspruch des anderen Elternteiles vor. Bis zum Nachweis des Gegenteils wird vermutet, daß die Mutter den Haushalt überwiegend führt.

(2) In den Fällen des Abs1 kann der Elternteil, der einen vorrangigen Anspruch hat, zugunsten des anderen Elternteiles verzichten. Der Verzicht kann auch rückwirkend abgegeben werden, allerdings nur für Zeiträume, für die die Familienbeihilfe noch nicht bezogen wurde. Der Verzicht kann widerrufen werden."

Der einer Person für ein Kind zustehende Betrag an Familienbeihilfe bestimmt sich nach dessen Alter sowie - ab dem Jahr 2000 - nach der Zahl der Kinder. Für 1999 beträgt (gemäß §8 Abs2 leg.cit.) die Familienbeihilfe für jedes Kind 5.1.425,-; sie erhöht sich ab dem 10. Lebensjahr um monatlich 5.250,- und ab dem 19. Lebensjahr um weitere 5.300,-.

Ab 1. Jänner 2000 beträgt (gemäß §8 Abs3 leg.cit.) die Familienbeihilfe (in S) monatlich für

ab Geburt ab Vollendung ab Vollendung

des 10. des 19.

Lebensjahres Lebensjahres

das 1. Kind 1.450,- 1.700,- 2.000,-

das 2. Kind 1.625,- 1.875,- 2.175,-

das 3. und 1.800,- 2.050,- 2.350,-

jedes weitere

Kind

Gemäß §12a FLAG gilt die Familienbeihilfe nicht als eigenes Einkommen des Kindes und mindert nicht dessen Unterhaltsanspruch.

III. Der Verfassungsgerichtshof hat über die - zulässige - Beschwerde erwogen:

1. Die Beschwerde richtet sich gegen den Einkommensteuerbescheid 1999 und ist daher an sich nach der für 1999 geltenden Rechtslage zu beurteilen. Diese beruht auf dem sog. Familienpaket 2000, BGBl. I 79/1998, mit dem der Gesetzgeber den Bedenken des Verfassungsgerichtshofes im Erkenntnis VfSlg. 14.992/1997, das zur Aufhebung von Teilen der §§20, 33 und 34 EStG 1988 führte, Rechnung tragen wollte. Die in diesem Gesetz vorgesehenen Maßnahmen sind in zwei "Ausbaustufen" (vgl. 1099 BlgNR 20. GP, S 17) verwirklicht worden und erst seit dem Jahr 2000 voll wirksam. Obwohl somit im Jahr 1999 erst ein Teil der Maßnahmen des Familienpakets verwirklicht war, sind die Beschwerdeausführungen an der endgültigen, ab dem Jahr 2000 anwendbaren Rechtslage zu messen:

Sollte sich diese als verfassungskonform erweisen, so wäre gegen eine (offenbar) auf budgetäre Erwägungen gestützte schrittweise (auf zwei Jahre gestreckte) Einführung einer solchen Regelung von Verfassungs wegen nichts einzuwenden. Sollte sich diese hingegen als verfassungswidrig erweisen, so müßte dies umso eher für die "erste Ausbaustufe" gelten.

2. Schon im Erkenntnis VfSlg. 12.940/1991 hat der Verfassungsgerichtshof (im Zusammenhang mit der Einkommensbesteuerung unterhaltpflichtiger Eltern in den Jahren 1987 und 1988) als entscheidende Frage herausgestellt (Seite 762), "ob das grundsätzliche Verbot des Abzuges von Unterhaltsleistungen an Kinder angesichts der unterschiedlichen Leistungsfähigkeit von unterhaltpflichtigen Eltern und nicht unterhaltpflichtigen Personen sachlich gerechtfertigt ist." Die Notwendigkeit, aus dem erzielten Einkommen (auch) den Kindern Unterhalt zu leisten, verringere die steuerliche Leistungsfähigkeit der Eltern und sei nicht bloß Sache privater Lebensgestaltung oder persönlichen Risikos. Der Gerichtshof hat allerdings auch betont, daß es nicht erforderlich sei, daß der Staat die Unterhaltpflicht ganz oder teilweise im Wege des Steuerrechtes übernehme. Er hat vielmehr (nur) bemängelt, daß Unterhaltsleistungen steuerlich nicht in einer der geminderten Leistungsfähigkeit entsprechenden Weise berücksichtigt und damit als eine Sache privater Lebensgestaltung oder persönlichen Risikos behandelt würden.

Er hat in diesem Zusammenhang - in Würdigung des entsprechenden Vorbringens der Bundesregierung - die Wirkung der Familienbeihilfe untersucht und ist dabei zum Ergebnis gekommen, daß die Familienbeihilfen (und die Kinderzuschläge) in ihrer Wirkung die für die Kinder benötigten Einkommensteile zwar im unteren Einkommensbereich zur Gänze steuerfrei stellten, ja die Kinderlasten unter Umständen sogar teilweise abdeckten, daß aber in höheren Einkommensbereichen wesentlich weniger einkommensteuerfrei gestellt werde, als für die Kinder aufgewendet werde. Dies könnte nicht damit gerechtfertigt werden, daß die Tragung der Kinderlasten mit steigendem Einkommen leichter falle.

Der Gerichtshof hat allerdings auch - zur Vermeidung von Mißverständnissen - darauf hingewiesen, daß es im Ermessen des Gesetzgebers liege, durch welche Maßnahmen er das verfassungsrechtlich gebotene Ergebnis erziele. "Er kann den Tarif entsprechend gestalten, taugliche Frei- oder Absetzbeträge vorsehen und direkte Leistungen (zB aus dem Familienlastenausgleichsfonds) gewähren und diese oder andere Maßnahmen auch nebeneinander einsetzen. Soweit Teile des Einkommens durch die Wirkung der Familienbeihilfen von der Steuerbelastung freigestellt werden, ist dies ebenso zu berücksichtigen, wie bei der Feststellung der Höhe der besonderen Belastung der Eltern." Der Gesetzgeber dürfe im übrigen "von Durchschnittswerten ausgehen und der Bemessung der Steuer jenen Unterhalt zugrundelegen, der sich aus dem für die Besteuerung in Frage kommenden Einkommen unter Außerachtlassung steuerlich irrelevanter Einkommensteile oder Vermögenswerte typischerweise ergibt".

3. In seinem die §§33 Abs4 und 34 Abs7 EStG 1988, idF BGBl. 312/1992 sowie BGBl. 818/1993, betreffenden Erkenntnis vom 17. Oktober 1997 (VfSlg. 14.992/1997) hat der Gerichtshof an den grundsätzlichen Aussagen des eben zitierten Erkenntnisses festgehalten. Er hat dabei (erneut) betont, daß es darum gehe, ob die in Prüfung gezogene Rechtslage die Unterschiede in der persönlichen Leistungsfähigkeit der zu vergleichenden Personengruppen (das waren unterhaltpflichtige Eltern und nicht unterhaltpflichtige Personen) entsprechend berücksichtige und so eine verfassungsrechtlich unzulässige Diskriminierung von unterhaltpflichtigen Eltern gegenüber nicht unterhaltpflichtigen Personen vermeide. Dabei sei es keineswegs erforderlich, daß die unterschiedliche Leistungsfähigkeit in jeder Hinsicht und zur Gänze vollkommen berücksichtigt werde. Der Gesetzgeber müsse auch nicht etwa individuell-konkrete Leistungen oder Leistungspflichten berücksichtigen. Er dürfe vielmehr von Durchschnittswerten ausgehen.

Der Gerichtshof hat dabei schon im Prüfungsbeschuß ausgeführt, daß er die von den Zivilgerichten anerkannten Methoden der Unterhaltsbestimmung, insbesondere die Prozentsatzmethode, als geeignete Methode der zulässigen Typisierung auch für steuerliche Zwecke betrachte. Er hat auch ausdrücklich das Anknüpfen an die von den Zivilgerichten gezogene Obergrenze der Unterhaltsverpflichtung bei erheblich überdurchschnittlichem Einkommen, den sog. Unterhaltsstop, in der Höhe des 2,5-fachen des Regelbedarfes für unbedenklich erachtet.

In diesem Erkenntnis setzte sich der Gerichtshof dann ausführlich mit der Frage auseinander, ob nicht die in §33 EStG 1988 vorgesehenen Kinderabsetzbeträge und die nach §8 FLAG gebührende Familienbeihilfe ("Transferleistungen") oder sonstige von der Allgemeinheit zur Entlastung der für die Versorgung von Kindern aufzuwendenden Mittel die

sich aus der Unterhaltsverpflichtung ergebende Belastung in einem solchen Maße verminderten, daß die fehlende Entlastung der steuerlichen Bemessungsgrundlage für Unterhaltpflichtige wettgemacht würde.

Hinsichtlich der erwähnten "sonstigen" Leistungen der Allgemeinheit ging der Gerichtshof dabei davon aus, daß diese sowohl bei der Berechnung der Unterhaltpflicht nach der Prozentsatzmethode als auch bei Ermittlung des Regelbedarfs Berücksichtigung fänden. Hinsichtlich der Transferleistungen folgte er jedoch der in der mündlichen Verhandlung geäußerten Auffassung des Vertreters der in einem Anlaßverfahren belangten Behörde, daß die steuerliche Belastung der zur Unterhaltsleistung Verpflichteten durch die Auszahlung der erwähnten Transferleistungen (Kinderabsetzbetrag und Familienbeihilfe) verringert werde. (Dieser Gedanke lag bereits dem Erkenntnis VfSlg. 12.940/1991 zugrunde, in dem der Gerichtshof geprüft hatte, ob durch die Familienbeihilfe die für die Kinder benötigten Einkommensteile steuerfrei gestellt würden, diese Frage aber für die höheren Einkommensbereiche verneint hat.)

Bei Beurteilung der tatsächlichen Wirkung dieser Transferleistungen kam der Gerichtshof allerdings - nicht zuletzt im Hinblick auf die vom Bundesminister für Finanzen in seiner Stellungnahme übermittelten Berechnungen - zum Ergebnis, daß das Verfahren gezeigt habe, "daß diese Transferleistungen die steuerliche Belastung jener Einkommensteile, die zur Erfüllung der Verpflichtung zur Unterhaltsleistung erforderlich sind, nicht auszugleichen vermögen, ja daß sie nicht einmal in allen Fällen geeignet sind, den von den Zivilgerichten bei Ermittlung der Unterhaltpflicht herangezogenen fiktiven Regelbedarf ... abzudecken, also zu bewirken, daß dieser Regelbedarf so behandelt würde, als würde er von der Steuerbemessungsgrundlage abgezogen".

Der Gerichtshof kam daher zum Ergebnis: "Vielmehr führt der Umstand, daß die Unterhaltsleistungen die Steuerbemessungsgrundlage nicht verringern, die auf ihnen liegende steuerliche Belastung aber in einer keineswegs zu vernachlässigenden Anzahl von Fällen durch die Transferleistungen nur zum Teil ausgeglichen wird, dazu, daß von Unterhaltpflichtigen - anders als von Personen, die nicht unterhaltpflichtig sind - im Effekt Einkommensteuer auch von Beträgen zu entrichten ist, die den Steuerpflichtigen nicht zur eigenen Verwendung verbleiben."

Der Gerichtshof hat allerdings ergänzend festgehalten, daß nichts dagegen einzuwenden sei, daß bei höheren Einkommen die zu leistenden Unterhaltszahlungen nicht zur Gänze, sondern nur bis zu einem bestimmten Höchstbetrag steuerlich berücksichtigt werden. Er hat in diesem Zusammenhang gemeint, daß "es sachlich geboten wäre, die - eben nur zum Teil als Folge privater Lebensgestaltung zu qualifizierenden - Unterhaltsverpflichtungen gegenüber Kindern steuerlich zumindest so zu berücksichtigen, daß nicht der größere Teil des Unterhaltaufwandes der Einkommensteuer unterworfen wird. ... Zumindest die Hälfte der Einkommensteile, die zur Bestreitung des Unterhalts der Kinder erforderlich sind, müßte im Effekt steuerfrei bleiben".

4. Vor dem Hintergrund dieser Rechtsprechung hat der Gerichtshof gegen die Neuregelung der Familienbesteuerung, wie sie durch das sog. Familienpaket 2000, BGBI. I 79/1998, vorgenommen wurde, keine verfassungsrechtlichen Bedenken:

4.1. Gemäß §34 Abs7 Z1 EStG 1988 idFBGBI. I 79/1998 sind Unterhaltsleistungen für ein Kind durch die Familienbeihilfe sowie gegebenenfalls den Kinderabsetzbetrag gemäß §33 Abs4 Z3 lita und c EStG 1988 abgegolten, und zwar auch dann, wenn nicht der Steuerpflichtige selbst, sondern sein mit ihm im gemeinsamen Haushalt lebender (Ehe)Partner (§106 Abs3 EStG) Anspruch auf diese Beträge hat. Mit dieser gesetzlichen Anordnung wird ein bestimmtes System der Familienbesteuerung verankert:

Unterhaltsleistungen an Kinder werden nicht (zur Gänze oder teilweise) von der Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer abgezogen, es kommt auch nicht zu einer tariflichen Differenzierung zwischen unterhaltpflichtigen und nicht unterhaltpflichtigen Personen (etwa durch Anwendung eines sog. Splittingtarifes) oder zu einer fiktiven Aufteilung des Einkommens auf die Familienmitglieder (sog. Realsplitting). Der Gesetzgeber bringt mit der in §34 Abs7 Z1 EStG 1988 getroffenen Anordnung vielmehr die steuerliche Berücksichtigung des Kindesunterhaltes in Verbindung mit dem Kinderabsetzbetrag und der Familienbeihilfe (in der Folge: Transferleistungen). Wenn es dabei heißt, daß Unterhaltsleistungen für ein Kind durch die Familienbeihilfe und den Kinderabsetzbetrag "abgegolten" sind, so versteht der Gerichtshof dies so, daß die von der Verfassung geforderte steuerliche Berücksichtigung der Unterhaltsleistungen für den Regelfall durch die genannten Transferleistungen erfolgt bzw. erfolgen soll (die Berücksichtigung atypischer Aufwendungen ist in den durch §34 EStG 1988 gezogenen Grenzen als außergewöhnliche Belastung zusätzlich möglich).

Der Gerichtshof hat gegen diese Art der einkommensteuerlichen Berücksichtigung von Unterhaltsleistungen an Kinder im Prinzip keine Bedenken. Er hat in seiner bisherigen Judikatur wiederholt festgestellt, daß der Gesetzgeber in der Wahl des Systems der Familienbesteuerung frei sei und daß es (lediglich) darauf ankomme, daß im Effekt die Unterhaltsleistung an Kinder in den vom Gerichtshof angenommenen Grenzen steuerfrei bleibe, das heißt, daß die im Vergleich zu einer nicht unterhaltspflichtigen Person verminderte Leistungsfähigkeit durch entsprechende Verminderung der Steuerlast berücksichtigt wird. Der Gerichtshof hat in den oben zitierten Erkenntnissen auch zum Ausdruck gebracht, daß in den genannten Transferleistungen (auch) eine Abgeltung jener Steuermehrbelastung gesehen werden könne, die durch die Nichtabzugsfähigkeit der Unterhaltsleistungen verursacht wird, daß die Transferleistungen somit zulässigerweise mit der aus der Nichtabzugsfähigkeit des Kindesunterhaltes resultierenden Steuermehrbelastung aufgerechnet werden dürften.

Der Gerichtshof bleibt bei dieser Auffassung.

Daß der Kinderabsetzbetrag als steuerliche Abgeltung von Kindesunterhaltslasten anzusehen ist, ergibt sich bereits aus seinen gesetzlichen Voraussetzungen und seiner Einordnung als Steuerabsetzbetrag, der die errechnete Tarifsteuer vermindert (§33 Abs4 Z3 iita EStG 1988), mag seine Auszahlung auch gemeinsam mit der Familienbeihilfe erfolgen. Der Gerichtshof hält es aber - im Anschluß an seine bisherige Judikatur - auch für gerechtfertigt, die Familienbeihilfe in diese Betrachtung einzubinden. Diese steht, wie sich aus §2 FLAG ergibt, nicht dem Kind zu, sondern einer Person für ein Kind. Sie ist überdies vom Gesetzgeber seit Jahrzehnten in einen engen Sachzusammenhang mit jenen Vorschriften des EStG gebracht worden, die ersichtlich auf die Berücksichtigung von Unterhaltslasten gegenüber Kindern angelegt sind. So wurde die (normale) Unterhaltsverpflichtung gegenüber Kindern im EStG 1972 zunächst durch Kinderabsetzbeträge berücksichtigt (zuletzt in Höhe von S 4.200,-/Jahr pro Kind). 1978 wurden diese Kinderabsetzbeträge gestrichen, jedoch statt dessen die Familienbeihilfe um eben diesen Betrag aufgestockt, weil - wie sich aus den Materialien zu dieser Änderung ergibt (636 BlgNR 14. GP; vgl. auch VfSlg. 12.940/1991, S 750) - diese Form der Berücksichtigung von Kinderlasten sowohl für gerechter als auch für effizienter und einfacher gehalten wurde. Schon daraus geht hervor, daß die Familienbeihilfe für geeignet angesehen wurde, (auch) die Funktion einer unmittelbaren steuerlichen Entlastung zu übernehmen.

Bei der neuerlichen Einführung der Kinderabsetzbeträge im Jahre 1992 wurden Kinderabsetzbeträge und Familienbeihilfe nicht nur hinsichtlich der Anspruchsvoraussetzungen, sondern auch hinsichtlich der Auszahlungstechnik gleichgeschaltet: Anspruch auf Kinderabsetzbetrag haben nach §33 Abs4 Z3 iita EStG 1988 idF BGBl. 312/1992 nur Steuerpflichtige, denen auf Grund des FLAG Familienbeihilfe gewährt wird; der Kinderabsetzbetrag wird gemeinsam mit der Familienbeihilfe ausbezahlt.

Der Gerichtshof übersieht nicht, daß mit dieser Technik der Berücksichtigung von Kindesunterhalt Prinzipien zweier Rechtsbereiche - nämlich des steuerlichen Eingriffsrechtes einerseits und des sozial- bzw. familienpolitisch motivierten Leistungsrechts des FLAG - miteinander verknüpft werden und daß die Familienbeihilfe (und der mit ihr verknüpfte Kinderabsetzbetrag) je nachdem, ob und in welchem Ausmaß Unterhaltsleistungen an Kinder wegen ihrer Nichtabzugsfähigkeit im Einzelfall der Einkommensteuer unterliegen, ihre Funktion verändert: Haben diese Transferleistungen in unteren Einkommensbereichen (vorwiegend) den Charakter einer Sozialleistung, so wird in den Fällen, in denen infolge der Nichtabzugsfähigkeit der Unterhaltsleistungen eine entsprechende Einkommensteuermehrbelastung auftritt, durch die Auszahlung der Transferleistungen im Ergebnis lediglich eine Steuer erstattet, die von Verfassungs wegen nicht hätte erhoben werden dürfen. Die Funktionsänderung einer Transferleistung erweckt jedoch für sich allein keine verfassungsrechtlichen Bedenken. Eine ähnliche integrative Betrachtung von Einkommensteuer und Transferleistungen liegt etwa der Idee der "negativen Einkommensteuer" zugrunde, die von der Finanzwissenschaft als Konzept zur Lösung sozialpolitischer Probleme diskutiert und zum Teil empfohlen wird (vgl. dazu etwa Schmidt, Grundprobleme der Besteuerung, Handbuch der Finanzwissenschaft, Band II, Tübingen 1980, S 162 ff.) und die im österreichischen Einkommensteuerrecht in der Form der Gutschreibung von Absetzbeträgen bei negativer Einkommensteuer seit vielen Jahren ihren Niederschlag gefunden hat (vgl. derzeit §33 Abs8 EStG 1988). Verfassungsrechtlich bedenklich ist somit nicht die Kombination von Eingriffs- und Leistungselementen (zumal es auf der Hand liegt, daß zwischen dem typischerweise mit Bedürftigkeitskriterien operierenden Sozialrecht und dem an Leistungsfähigkeitskriterien orientierten Einkommensteuerrecht Berührungen geradezu unvermeidlich sind); Bedenken bestünden vielmehr nur dann, wenn die Regelung in ihrem Ergebnis zu unsachlichen Effekten führt.

Zu prüfen ist in diesem Zusammenhang allerdings, ob verfassungsrechtliche Bedenken aus dem Umstand resultieren, daß gemäß §34 Abs7 Z1 EStG 1988 die Abgeltungswirkung auch dann eintritt, wenn nicht der Steuerpflichtige selbst, sondern sein mit ihm im gemeinsamen Haushalt lebender (Ehe)Partner Anspruch auf die genannten Transferleistungen hat. Auch das ist nicht der Fall:

Nach der "Vorrangregel" des §2a Abs1 FLAG steht bei Kindern, die zum gemeinsamen Haushalt der Eltern gehören, der Anspruch auf Familienbeihilfe vorrangig dem den Haushalt überwiegend führenden Elternteil zu. Diese Regelung ist nach Auffassung des Gerichtshofes nicht in dem Sinn zu verstehen, daß damit dem das Kind betreuenden Elternteil eine Abgeltung für seine Betreuungsleistung gewährt werden soll. Eine solche Deutung stünde nämlich in nicht erklärbarem Widerspruch zu der Tatsache, daß die Familienbeihilfe mit dem Alter der Kinder steigt, der Betreuungsbedarf jedoch typischerweise mit zunehmendem Alter der Kinder sinkt (vgl. bereits treffend Huber, Familienbeihilfe und Unterhaltsrecht, JBl. 1983, S 225 ff. (309)). Sowohl diese Staffelung als auch die grundsätzliche Schädlichkeit eigener Einkünfte des Kindes für den Anspruch auf Familienbeihilfe weisen vielmehr in die Richtung, daß - trotz Auszahlung der Familienbeihilfe an den haushaltführenden Elternteil - die Familienbeihilfe für das Kind zu verwenden ist und denjenigen entlasten soll, der die finanziellen Mittel für den Unterhalt des Kindes aufbringt. Sollte dies (im Extremfall) ausschließlich der nicht-haushaltführende Elternteil sein, so stünde es nach §2a Abs2 FLAG im Belieben der Eltern, die Auszahlung der Familienbeihilfe (und des Kinderabsetzbetrages) an den einkommensbeziehenden Elternteil herbeizuführen.

Aber selbst dann, wenn der haushaltführende Elternteil einen Verzicht auf die Auszahlung der Familienbeihilfe zugunsten des einkommensbeziehenden Teiles nicht förmlich ausgesprochen haben sollte und die Transferleistungen daher an den haushaltführenden Elternteil ausbezahlt werden, kann in den von §34 Abs7 Z1 EStG 1988 angesprochenen Fällen davon ausgegangen werden, daß der (Steuer)Entlastungseffekt, der mit der Familienbeihilfe und dem Kinderabsetzbetrag verbunden ist, wirtschaftlich dem einkommensbeziehenden Elternteil zugute kommt, entspricht es doch der Lebenserfahrung, daß in derartigen Familien diese Transferleistungen vom haushaltführenden Elternteil in einer solchen Weise verwendet werden, daß damit im Effekt die finanzielle Belastung des einkommensbeziehenden Teiles entsprechend gemindert wird. Zu einer - allenfalls §12a FLAG widersprechenden - Kürzung des Unterhaltsanspruches des Kindes durch die Familienbeihilfe kommt es dabei nicht; diese dient im gemeinsamen Haushalt vielmehr dazu, die Tragung dieser Unterhaltslasten zu erleichtern (vgl. wiederum Huber, aaO, S 310, sowie Koziol/Welser II11, S 479). - Bei diesem Ergebnis braucht nicht untersucht werden, ob der Gesetzgeber den durch die Transferleistungen bewirkten Entlastungseffekt auch aus anderen Gründen dem unterhaltpflichtigen Elternteil zurechnen dürfte.

4.2. Maßgebend für die Beurteilung der in der Beschwerde vorgebrachten Bedenken ist somit, ob die genannten Transferleistungen (nach der ab dem Jahr 2000 geltenden Regelung; s. dazu oben III.1.) im Effekt ausreichen, um die Steuer auf jene Teile des Unterhaltes abzugelen, deren steuerliche Berücksichtigung nach der Judikatur des Gerichtshofes (VfSlg. 14.992/1997) von Verfassung wegen geboten ist.

Auszugehen ist dabei davon, daß durch die Neuregelung des sog. Familienpaketes die maßgebenden Transferleistungen (Kinderabsetzbeträge und Familienbeihilfen) erhöht wurden und sich nunmehr (ab dem Jahr 2000) folgendes Bild ergibt:

Summe von Kinderabsetzbetrag und Familienbeihilfe pro Jahr

(in S)

Alter:	1. Kind	2. Kind	3. Kind
0 - 10	25.800,-	27.900,-	30.000,-
10 - 19	28.800,-	30.900,-	33.000,-
ab 19	32.400,-	34.500,-	36.600,-

Dürfen diese Beträge (auch) als Abgeltung jener Steuermehrbelastung betrachtet werden, die sich für unterhaltsverpflichtete Einkommensbezieher daraus ergibt, daß ihre Unterhaltsleistungen gegenüber Kindern, deren steuerliche Abzugsfähigkeit geboten wäre, nicht abziehbar sind (vgl. III.4.1.), dann ist entscheidend, ob bei verschiedenen - und somit auch bei höheren - Einkommensstufen die Transferleistungen diese Steuermehrbelastung auszugleichen vermögen. Dabei ist darauf Bedacht zu nehmen, daß der Gerichtshof als maßgebliche

Unterhaltsverpflichtung den nach der Prozentsatzmethode ermittelten Betrag, jedoch unter Beachtung des sog. Unterhaltsstops (das ist das 2,5-fache des Regelbedarfes), angesehen und ausgesprochen hat, daß zumindest die Hälfte dieses Betrages zu berücksichtigen sei. Er hat damit zum Ausdruck gebracht, daß der Gesetzgeber aus den in den Vorerkenntnissen genannten Gründen Kinderlasten jedenfalls nicht überwiegend als Sache der privaten Lebensgestaltung oder des persönlichen Risikos ansehen dürfe. Das bedeutet, daß bei höheren Einkommen zumindest die Hälfte der Unterhaltsverpflichtung, somit die Hälfte des bei solchen Einkommen in der Regel maßgebenden Unterhaltsstops (die wären somit 125 % des Regelbedarfs) steuerlich berücksichtigt werden muß.

4.3. Prüft man vor dem Hintergrund dieses Maßstabes den vorliegenden Beschwerdefall, so ergibt sich folgendes Bild:

Bruttoeinkommen S 765.189,-. Geschätztes Jahresnettoeinkommen (lt. den im angefochtenen Bescheid wiedergegebenen Angaben des Beschwerdeführers) S 500.000,-. Kindesunterhalt nach Prozentsatzmethode nach Angaben in dem dem angefochtenen Bescheid zugrundeliegenden Verfahren: 35 %, nach Angaben in der Beschwerde:

41 % (unter Berücksichtigung des Unterhaltsanspruches der Ehegattin) bzw. 50 % (ohne Berücksichtigung des Unterhaltsanspruches der Ehegattin).

Zivilrechtliche Unterhaltsverpflichtung gegenüber den Kindern daher S 175.000,- (35 %) bzw. S 205.000,- (41 %) bzw. S 250.000,-

(50 %).

Steuermehrbelastung durc

Quelle: Verfassungsgerichtshof VfGH, <http://www.vfgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at