jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vfgh Erkenntnis 1991/12/12 G188/91, G189/91

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 12.12.1991

Index

32 Steuerrecht
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag

Norm

B-VG Art7 Abs1 / Gesetz
EStG §34
EStG §34 Abs2

Leitsatz

Gleichheitswidrigkeit der Besteuerung unterhaltspflichtiger Eltern durch das Einkommensteuergesetz 1972; Aufhebung einer Wortfolge in §34 Abs2 EStG 1972 betreffend den Ausschluß der Unterhaltsleistungen an Kinder vom Abzug als außergewöhnliche Belastung; Diskriminierung unterhaltspflichtiger Eltern im Vergleich mit der wirtschaftlichen Lage nicht unterhaltspflichtiger Personen, mit der Behandlung anderer außergewöhnlicher Belastungen und mit der Abzugsfähigkeit des Unterhalts für Geschiedene trotz der Leistungen aus dem Familienlastenausgleich

Spruch

Die Wortfolge "und gleichen Familienstandes" in §34 Abs2 Einkommensteuergesetz 1972, BGBl. Nr. 440, wird als verfassungswidrig aufgehoben.

Frühere Bestimmungen treten nicht wieder in Wirksamkeit.

Der Bundeskanzler ist zur unverzüglichen Kundmachung dieser Aussprüche im Bundesgesetzblatt verpflichtet.

Begründung

Entscheidungsgründe:

I. Das Verfahren betrifft die Besteuerung unterhaltspflichtiger Eltern durch das Einkommensteuergesetz 1972 und wurde aus Anlaß von Beschwerden gegen Einkommensteuerbescheide für 1987 und 1988 von Amts wegen eingeleitet.

Der beschwerdeführende Rechtsanwalt war 1987 für die in seiner Kanzlei teilzeitbeschäftigte Ehefrau und fünf Kinder sorgepflichtig. Seine Einkommensteuer für dieses Jahr wurde wie folgt festgesetzt:

"Einkünfte aus selbständiger Arbeit	S 552.378,--
Einkünfte aus Kapitalvermögen	S 19.618,--
Gesamtbetrag der Einkünfte	S 571.996,--
Sonderausgaben	S 49.073,--

Einkommen gemäß §2 Abs2 EStG 72	S 552.923,--
Überlastung gemäß §34 EStG 72	S 17.083,--
zu versteuerndes Einkommen	S 505.840,--
Steuer gemäß §33 (1-2) EStG 72	
von S 505.840,--	S 221.364,--
Allgemeiner Steuerabsetzbetrag	S 6.460,--
Steuer gemäß §33 (1-6) EStG 72	S 214.904,--"

Die Berufung gegen den Bescheid des Finanzamtes, in der er die Berücksichtigung seiner Sorgepflichten als außergewöhnliche Belastung nach §34 EStG 1972 begehrte, blieb erfolglos. Die üblichen Kosten, die einem Steuerpflichtigen für die in seinem Haushalt lebenden Kinder erwüchsen, seien durch die Familienbeihilfe und die sonstigen Leistungen aus dem Familienlastenausgleichsfonds abgegolten; die Mehraufwendungen zufolge des auswärtigen Studiums eines seiner Söhne seien antragsgemäß berücksichtigt worden.

Die Beschwerde gegen den Berufungsbescheid (B 168/90) rügt die Verletzung näher bezeichneter verfassungsgesetzlich gewährleisteter Rechte und macht der Sache nach die Verletzung von Rechten wegen Anwendung eines verfassungswidrigen Gesetzes (nämlich des EStG 1972) geltend. Der Umstand, daß die Alimentationspflicht steuerlich nicht berücksichtigt werde, habe bei kinderreichen Familien in nicht wenigen Fällen existenzbedrohende Wirkung; jedenfalls aber führe dies im Ergebnis zu einer unverhältnismäßigen Mehrbelastung eines Einkommensteuerpflichtigen mit kinderreicher Familie gegenüber einem sonstigen Einkommensteuerpflichtigen. Dazu führt die Beschwerde insbesondere aus:

"Nach Abzug der Steuer gemäß §33 (1-6) Einkommensteuergesetz 1972 von S 214.904,-- stand mir sohin ein Jahreseinkommen von S 290.936,--, das sind pro Monat S 24.245,-- zur Verfügung. Nach Erfüllung meiner Unterhaltspflicht verblieb mir sohin ein Betrag von rund S 9.000,-- pro Monat.

Es versteht sich von selbst, daß ein Erwerbstätiger, der eine Familie gründen will, entsprechende wirtschaftliche Anstrengungen unternehmen muß, um den durch die Unterhaltspflichten bedingten Mehraufwand ohne entsprechende Einbuße beim Lebensstandard wettmachen zu können. Keiner verlangt vom Gemeinwesen, daß dieses für den Unterhalt der Kinder aufkommen soll. Es ist jedoch nicht einsichtig, daß ein Unterhaltspflichtiger nicht nur jenen Betrag, der zur Erfüllung seiner Alimentationspflicht notwendig ist, sondern gleich das Doppelte hinzu verdienen muß, um nicht bei seinen eigenen Bedürfnissen zu Einschränkungen gezwungen zu werden.

Ein selbständiger Erwerbstätiger mit einer monatlichen Unterhaltsverpflichtung von S 14.660,-- (wie vorliegend) für 5 Kinder, muß, um mit einem selbständig Erwerbstätigen ohne Kinder einkommensmäßig gleichzuziehen, im Jahr rund S 350.000,-- mehr ins Verdienen bringen als jener. Dieses Ergebnis zeigt auf, daß die betreffende Bestimmung des Einkommensteuergesetzes die Zielsetzung der Steuergerechtigkeit weit verfehlt hat, und macht deutlich, daß diesem Problem nur durch Anerkennung der Mehrbelastung von kinderreichen Familien als außergewöhnliche Belastung im Sinne des §34 Einkommensteuergesetz Rechnung getragen werden kann. Jede andere Vorgangsweise verstößt gegen den Gleichheitsgrundsatz nach Artikel 7 B-VG und läßt das Grundrecht auf Gründung einer Familie als substanzlose Floskel erscheinen. De facto liegt eine verfassungswidrige Diskriminierung kinderreicher Familien mit steuerrechtlichen Mitteln vor."

Auch für 1988 wurde die Einkommensteuer des Beschwerdeführers ohne Abzug von Aufwendungen für vier noch unterhaltsberechtigte Kinder ermittelt. Gegen den dies bestätigenden Berufungsbescheid richtet sich eine gleichlautende Beschwerde (B 595/90).

II. Da das EStG 1988 nach seinem §125 Z1 erstmalig bei der Veranlagung für 1989 anzuwenden ist, es aber hier um die Einkommensteuer für 1987 und 1988 geht, hätte der Verfassungsgerichtshof in beiden Fällen noch das EStG 1972 heranzuziehen. Er hätte dabei von einer Rechtslage auszugehen, die sich wie folgt entwickelt hat:

1. Der Familienlastenausgleich wurde - soweit er durch laufende finanzielle Zuwendungen an die Familien bewirkt werden sollte - bis zu der durch das 2. Abgabenänderungsgesetz (AbgÄG) 1977, BGBl. 645, und die Novelle zum Familienlastenausgleichsgesetz, BGBl. 646/1977, verfügten Systemänderung im wesentlichen durch zwei gleichartige,

sich ergänzende Leistungen herbeigeführt. Einerseits wurde bei der Einkommen(Lohn)steuer ein Kinderabsetzbetrag (Abzugsbetrag von der Steuerschuld) (§33 Abs4 EStG 1972 idF vor dem 2. AbgÄG 1977), andererseits wurde die Familienbeihilfe als laufende Transferzahlung gewährt.

Mit den erwähnten gesetzlichen Maßnahmen aus 1977 war eine Systemänderung intendiert, die in den Erläuterungen zur maßgebenden Regierungsvorlage (636 BlgNR, 14.GP) wie folgt motiviert wird:

"Während die Familienbeihilfe unabhängig vom Einkommen des Familienerhalters bzw. des Anspruchsberechtigten gewährt wird, hat der steuerliche Kinderabsetzbetrag den Nachteil, daß er sich dann nicht oder nicht voll auswirkt, wenn das steuerpflichtige Einkommen so gering ist, daß keine entsprechende Steuer anfällt. Ebenso kann sich der steuerliche Kinderabsetzbetrag dann nicht auswirken, wenn überhaupt keine steuerpflichtigen Einkünfte bezogen werden, wie z. B. im Falle des Bezuges von Arbeitslosengeld oder von Karenzurlaubsgeld. Hinzu kommt, daß mit zunehmender Kinderanzahl die Einkommensgrenze, unter welcher sich der Kinderabsetzbetrag nicht mehr voll auswirkt, höher wird. Es werden daher durch das derzeitige zweigeleisige System gerade die Familien mit geringem Einkommen und die kinderreichen Familien benachteiligt.

...

Jede Erhöhung der Kinderabsetzbeträge im Zuge einer Steuersenkung bringt es auch mit sich, daß der Personenkreis, der den Kinderabsetzbetrag nicht voll ausnützen kann, größer wird.

Um die mit dem derzeitigen doppelgeleisigen System verbundenen Nachteile zu beseitigen, wird mit dem vorliegenden Gesetzentwurf vorgeschlagen, den Familienlastenausgleich ausschließlich auf Transferleistungen (Familienbeihilfen) umzustellen. Die derzeit bei der Einkommen(Lohn)steuer vorgesehenen Kinderabsetzbeträge sollen dementsprechend wegfallen, während die Familienbeihilfen um den Betrag dieser Kinderabsetzbeträge aufgestockt werden. Ein solches System ausschließlicher Transferzahlungen bringt auch eine wünschenswerte Konzentration der familienfördernden laufenden öffentlichen Leistungen, die dadurch auch wirksamer und überschaubarer werden. Für die in Frage kommenden Familienerhalter bedeutet dies überdies einen einfacheren Weg zur Erlangung der Leistungen, für die Verwaltung bringt das neue System eine wesentliche Verwaltungsvereinfachung mit sich. So sind auch andere Staaten bereits auf ein solches System übergegangen (wie z.B. Bundesrepublik Deutschland, Schweden, Dänemark). ...

Abgesehen von der derzeitigen Staffelung der Familienbeihilfen nach der Kinderanzahl wird es nach dem vorliegenden Gesetzentwurf für jedes zu berücksichtigende Kind eine gleiche Familienlastenausgleichsleistung geben, unabhängig von der Art und der Höhe des Einkommens der Eltern. Dies kann als ein gewichtiger weiterer Schritt zur Herbeiführung einer Chancengleichheit für alle Kinder angesehen werden.

Es soll nicht unerwähnt bleiben, daß die Systemumstellung für die Mehrzahl der betroffenen Steuerpflichtigen durch den Wegfall der Kinderabsetzbeträge eine steuerliche Mehrbelastung bringt, welche jedoch durch die erhöhten Familienbeihilfen wieder ausgeglichen wird. Das der Familie zur Verfügung stehende Nettoeinkommen wird dadurch nicht geringer; dort wo sich die Kinderabsetzbeträge bisher nicht voll ausgewirkt haben, wird es aber jedenfalls höher.

..."

2. Seit dieser den Familienlastenausgleich neu gestaltenden Systemänderung des Jahres 1977 werden Sorgepflichten im EStG 1972 nur mehr insoweit berücksichtigt, als der Alleinverdienerabsetzbetrag, der einem verheirateten Steuerpflichtigen zusteht, dessen Ehegatte keine oder nur Einkünfte von insgesamt nicht mehr als 10.000 S jährlich erzielt, sich für jedes Kind, für das er oder sein Ehegatte Familienbeihilfe bezieht, um 600 S jährlich erhöht (§33 Abs4 erster Satz), und ein unverheirateter oder dauernd vom Ehegatten getrennt (und nicht in eheähnlicher Gemeinschaft) lebender Alleinerhalter mit mindestens einem Kind, für das er Familienbeihilfe erhält, gleichfalls den Alleinverdienerabsetzbetrag geltend machen kann (§33 Abs4 zweiter bis vierter Satz). Ferner erhöht sich der Höchstbetrag für den Abzug von Beiträgen und Versicherungsprämien zu einer freiwilligen Kranken-, Unfall- und Pensionsversicherung, zu einer Lebensversicherung und zu Witwen-, Waisen-, Versorgungs- und Sterbekassen als Sonderausgaben für jedes solche Kind um 5.500 S (§18 Abs2 Z2 lita), für Beiträge zur Schaffung von Wohnraum, zur Errichtung von Eigentumswohnungen oder Eigenheimen oder zur Zurückzahlung von Darlehen zu diesem Zweck um je 5.000 S (§18 Abs2 Z2 litb) und für Aufwendungen für die Anschaffung von Genußscheinen und die Erstanschaffung junger Aktien um je 10.000 S, ermäßigt sich der Steuersatz für sogenannte sonstige, insbesondere einmalige Bezüge

von Arbeitnehmern von 6 % auf 2 %, bei zwei Kindern auf 1 % und bei mehr als zwei Kindern auf 0 % (§67 Abs1) und wird die Höchstbemessungsgrundlage für die Erstattung der Einkommen(Lohn)steuer beim Bausparen um die Sorgepflichten vervielfacht (§108 Abs2).

Das EStG 1972 in der hier maßgebenden Fassung enthält also weder Kinderfreibeträge (Abzugsbeträge von der steuerlichen Bemessungsgrundlage, wie sie vor dem Inkrafttreten des EStG 1972 vorgesehen waren) noch Kinderabsetzbeträge. Nur der Kinderzuschlag zum Alleinverdienerabsetzbetrag entfaltet eine ähnliche Funktion.

Der im System des Einkommensteuerrechtes vorgesehene Weg der Berücksichtigung besonderer Aufwendungen ist indessen das Institut der außergewöhnlichen Belastung. Auch in dem die außergewöhnliche Belastung regelnden §34 EStG 1972 ist aber eine Abzugsmöglichkeit für Unterhaltsleistungen an Kinder nicht (ausdrücklich) vorgesehen. Der hier wesentliche Teil des §34 EStG 1972 (Abs3 idF des AbgÄG 1982) lautet (die in Prüfung gezogene Wortfolge hervorgehoben):

"Außergewöhnliche Belastung

§34. (1) Auf Antrag werden außergewöhnliche Belastungen, die dem Steuerpflichtigen zwangsläufig (Abs3) erwachsen, insoweit vor Berechnung der Steuer vom Einkommen abgezogen, als sie die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs4). Aufwendungen, die zu den Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Sonderausgaben gehören, bleiben außer Betracht.

(2) Eine außergewöhnliche Belastung, die zu einer Ermäßigung der Einkommensteuer führt, liegt vor, wenn einem Steuerpflichtigen zwangsläufig (Abs3) größere Aufwendungen als der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse und gleichen Familienstandes erwachsen.

(3) Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann. Leistungen des gesetzlichen Unterhaltes an den geschiedenen Ehegatten gelten stets dann als zwangsläufig erwachsen, wenn der den Unterhalt Leistende sich wiederverehelicht hat und soweit gegenüber dem nunmehrigen Ehegatten eine Verpflichtung zur Leistung des gesetzlichen Unterhalts besteht. Abgeltungsbeträge gemäß §98 ABGB, die aus Anlaß der Scheidung, Aufhebung oder Nichtigerklärung der Ehe gezahlt werden, gelten als zwangsläufig erwachsen."

Die Abs4 bis 6 enthalten Regelungen über die zumutbare Mehrbelastung, die Abs7 und 8 betreffen Sonderfälle von Mehraufwendungen.

Was den an Sorgeberechtigte geleisteten Unterhalt betrifft, ist die Bestimmung vor dem Hintergrund des §20 Abs1 Z1 EStG 1972 zu sehen, wonach die für den Unterhalt der Familienangehörigen des Steuerpflichtigen aufgewendeten Beträge weder bei den einzelnen Einkunftsarten noch vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden dürfen (während sie andererseits vom Empfänger auch nicht zu versteuern sind).

Allerdings haben Eltern, zu deren Haushalt ein Kind gehört, regelmäßig Anspruch auf Familienbeihilfe nach dem FamilienlastenausgleichsG 1967, BGBl. 376. Nach der hier maßgeblichen Fassung BGBl. 556/1986 betrug die Familienbeihilfe für jedes Kind monatlich 1.200 S, ab dem Jahr der Vollendung des 10. Lebensjahres 1.450 S (§8 Abs1). Aus Mitteln des Familienlastenausgleichsfonds werden ferner unter Umständen Schulfahrtbeihilfen (§§30a ff.) und Schülerfreifahrten (§§30f ff.) gewährt sowie unentgeltlich Schulbücher zur Verfügung gestellt (§§31 ff.). Dazu kommen noch verschiedene Begünstigungen sorgepflichtiger Eltern in besonderen Lagen.

III. Bei Formulierung seiner Bedenken ging der Verfassungsgerichtshof davon aus, daß es an sich im rechtspolitischen Gestaltungsfreiraum des Gesetzgebers liegt, mit welchen Mitteln er das Ziel des Familienlastenausgleichs zu erreichen sucht, ob nämlich etwa durch Transferzahlungen in Form von Familienbeihilfen oder durch Kinderfreibeträge oder durch Kinderabsetzbeträge; es dürfte dem Gesetzgeber hiebei grundsätzlich überlassen sein, ob er jeweils eine dieser Maßnahmen allein trifft oder ob er diese Maßnahmen kombiniert, ferner ob er die Frei- oder Absetzbeträge pauschaliert oder nicht.

Er nahm ferner vorläufig an,

"... daß die Wortfolge 'und gleichen Familienstandes' nicht nur darauf abstellt, ob der Steuerpflichtige ledig (geschieden/verwitwet) oder verheiratet ist, sondern daß damit auch die Zahl der Kinder gemeint ist, für die er zu sorgen hat. Sie scheint also einen Vergleich mit solchen Steuerpflichtigen vorzuschreiben, die für Kinder in derselben

Zahl sorgepflichtig sind; dies wiederum dürfte bewirken, daß nur in ganz besonderen Ausnahmsfällen die Unterhaltsverpflichtung gegenüber Kindern als außergewöhnliche Belastung gewertet werden darf (vgl. z.B. VwGH 24. November 1987, Zl. 87/14/0152)."

Daraus leitete der Gerichtshof folgende Bedenken gegen die Verfassungsmäßigkeit der Wortfolge "und gleichen Familienstandes" in §34 Abs2 EStG 1972 ab:

"1. Der Ausschluß der Geltendmachung von Unterhaltsleistungen an Kinder als außergewöhnliche Belastung scheint zunächst mit der im §34 Abs3 EStG 1972 unterstellten Möglichkeit der Geltendmachung des an den geschiedenen Ehegatten zu leistenden Unterhalts nicht vereinbar zu sein. Der Verfassungsgerichtshof kann jedenfalls vorläufig nicht erkennen, worin sich Unterhaltspflichten gegenüber mehreren Kindern von Unterhaltspflichten gegenüber mehreren - nämlich den gegenwärtigen und allfälligen früheren - Ehegatten unterscheiden sollen. Die in Prüfung gezogene Wortfolge scheint vielmehr schon deshalb gleichheitswidrig zu sein, weil sie in unsachlicher Weise - und damit willkürlich - den Abzug bestimmter familienrechtlicher Lasten ausschließt, während andere die Bemessungsgrundlage mindern (vgl. VfSlg. 11.368/1987 und die dort genannte Vorjudikatur).

2. Ferner läßt §34 EStG 1972 (abgesehen von Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Sonderausgaben) jede - wodurch immer bedingte - Beeinträchtigung der persönlichen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen als Grund für einen Steuerfreibetrag zu, sofern die Belastung außergewöhnlich war, zwangsläufig erwuchs und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigte. Es scheint, daß an sich das Kriterium der Außergewöhnlichkeit auch dann gegeben ist, wenn eine Belastung eine große Gruppe von Steuerpflichtigen in einer spezifischen Situation in gleicher Weise trifft (vgl. VfSlg. 11.368/1987).

Ist nun die Berücksichtigung außergewöhnlicher Belastungen ganz allgemein angeordnet, so bedarf die vorgesehene Ausnahme einer besonderen Rechtfertigung (VfSlg. 8572/1979, 9138/1981, 11.368/1987). Es findet sich aber anscheinend keine Rechtfertigung dafür, Unterhaltsleistungen an Kinder, obwohl sie zwangsläufig erwachsen und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen, bloß unter ganz besonderen Voraussetzungen als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen, nämlich nur dann, wenn dem Steuerpflichtigen größere Aufwendungen als der Mehrzahl der anderen Steuerpflichtigen mit derselben Zahl unterhaltspflichtiger Kinder entstehen.

Eine die Abzugsfähigkeit von Unterhaltsleistungen an Kinder derart restringierende Regelung scheint mit der sonstigen Anerkennung von Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung unvereinbar zu sein. Der Verfassungsgerichtshof kann vorerst keinen plausiblen Grund dafür erkennen, weshalb der vorzunehmende Vergleich mit Steuerpflichtigen vorzunehmen ist, die für dieselbe Zahl von Kindern sorgepflichtig sind, und weshalb der Vergleich darauf beschränkt bleiben soll. Die Überdurchschnittlichkeit der finanziellen Belastung müßte sich wohl (auch) aus anderen Vergleichen ergeben, die allenfalls vom Gesetzgeber - dem Art18 B-VG Rechnung tragend - zu umschreiben wären und die - bei einer Durchschnittsbetrachtung - den Umstand der Außergewöhnlichkeit auf eine den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechende Weise dartun.

3. Eine sachlich nicht gerechtfertigte Benachteiligung sorgepflichtiger Eltern scheint schließlich noch aus einem weiteren Grund vorzuliegen. Mit der Obsorge für ihre Kinder dürften die Eltern nicht nur eine familienrechtliche Pflicht erfüllen sondern vielmehr auch den Interessen der Allgemeinheit dienen. Erst durch die Leistungen der folgenden Generation wird der weitere Fortbestand der Volkswirtschaft gesichert und die Versorgung im Alter ermöglicht. Daß Eltern aus ihrem Einkommen Unterhaltslasten für Kinder tragen, kommt demnach auch Steuerpflichtigen zugute, die für keine Kinder zu sorgen haben. Es scheint daher verfassungsrechtlich nicht zulässig zu sein, die nach den Bestimmungen des bürgerlichen Rechts (§140 ABGB) nach ihrer Leistungsfähigkeit zum Unterhalt der Kinder verpflichteten Eltern diese Last im wesentlichen allein tragen zu lassen. Der Unterschied zwischen der wirtschaftlichen Lage sorgepflichtiger Eltern und den Einkommensverhältnissen nicht sorgepflichtiger Personen derselben Einkommenstufe darf daher anscheinend ein gewisses Ausmaß nicht übersteigen, um nicht als Diskriminierung zu wirken. Zu einem solchen Ergebnis scheint aber - trotz der geschilderten staatlichen Leistungen für die Kinder - das in Rede stehende System des Einkommensteuergesetzes 1972 zu führen, wenn es Steuerpflichtige - von besonders hohen Einkommen abgesehen - infolge Außerachtlassung ihrer konkreten Unterhaltspflichten und der damit verbundenen Minderung der Leistungsfähigkeit im praktischen Ergebnis bis auf das Existenzminimum besteuert."

IV. Die Bundesregierung weist in ihrer Äußerung zur Rechtfertigung der in Prüfung stehenden Regelung in bezug auf alle diese Bedenken vorweg auf die Familienbeihilfen und sonstigen staatlichen Leistungen zur Erleichterung des

Aufwandes für Kinder einschließlich der Möglichkeit des kostenlosen Besuches öffentlicher Schulen und Universitäten und der beitragsfreien Leistungen der Sozialversicherung hin (für die sie 13 bis 14 Milliarden S jährlich veranschlagt), und beziffert das Ausmaß der Leistungen nach dem FamilienlastenausgleichsG für 1988 wie folgt:

"Familienbeihilfen	ca. 28,566 Milliarden S
Geburtenbeihilfen	ca. 1,182 Milliarden S
Schulfahrtbeihilfen	ca. 0,447 Milliarden S
Schülerfreifahrten	ca. 3,404 Milliarden S
Schulbücher	ca. 0,933 Milliarden S
insgesamt	ca. 34,532 Milliarden S

Der Aufwand an Familienbeihilfen wurde im Jahr 1988 in der Höhe von ca. 22,476 Milliarden S aus Mitteln des Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen, Sektion A, - die durch Dienstgeberbeiträge aufgebracht werden - getragen. Die restlichen Mittel (Sektion B) wurden überwiegend aus allgemeinen Steuermitteln (insbesondere 9,5 Milliarden S vom Aufkommen an Einkommensteuer) aufgebracht (vgl. §39 Abs5 FLAG)."

Den vom Gerichtshof erhobenen Bedenken begegnet die Bundesregierung - teilweise allerdings unter Heranziehung des hier nicht in Prüfung stehenden EStG 1988 - mit folgenden Überlegungen:

Zu Pkt. 1 des Prüfungsbeschlusses:

"Zunächst ist darauf hinzuweisen, daß §34 Abs3 EStG 1972 nicht schlechthin die Möglichkeit einräumt, jedwede Unterhaltsleistung an den geschiedenen Ehegatten als außergewöhnliche Belastung abzusetzen. Unterhaltsleistungen an den geschiedenen Ehegatten sind vielmehr nur dann als außergewöhnliche Belastung absetzbar, wenn der Unterhaltsverpflichtete:

-

wieder heiratet,

-

an den geschiedenen Ehegatten einen gesetzlichen Unterhalt leistet und

-

gleichzeitig gegenüber seinem mit ihm in aufrechter Ehe lebenden Ehegatten unterhaltspflichtig ist.

Es handelt sich dabei also um Fälle, in denen eine Person atypisch und nicht dem Regelfall entsprechend mit Unterhaltsleistungen belastet ist.

Weiters können die Unterhaltsleistungen gegenüber geschiedenen Ehegatten und den in aufrechter Ehe lebenden Ehegatten nicht mit jenen gegenüber Kindern verglichen werden, da für Kinder - wie bereits unter Punkt I dargelegt - nicht nur eine Reihe von allgemeinen Transferleistungen (z.B. kostenloser Schulbesuch, kostenloses Studium), sondern vor allem direkte Transferleistungen wie die Familienbeihilfe, die Geburtenbeihilfe und die Schulfahrtsbeihilfen des Staates vorgesehen sind. Im Hinblick darauf rechtfertigt aber der auf Kinder beschränkte Familienlastenausgleich ohne Zweifel eine Differenzierung in der steuerlichen Behandlung der Unterhaltsaufwendungen für Kinder."

Zu Pkt. 2 des Prüfungsbeschlusses:

"Das in §34 Abs2 EStG 1972 statuierte Kriterium, daß die Außergewöhnlichkeit einer Belastung ua. anhand von Steuerpflichtigen mit gleichem Familienstand zu beurteilen ist, ist Ausfluß der geforderten Außergewöhnlichkeit eines Aufwandes. Ein bestimmter Aufwand für Kinder (sog. Sockelaufwand) erwächst zwar zwangsläufig und beeinträchtigt die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit. Dieser Belastung eines Steuerpflichtigen durch Kinder wird aber durch die bereits erwähnten direkten und indirekten Transferleistungen ausreichend Rechnung getragen.

Es trifft zwar zu - wie dies der Verfassungsgerichtshof feststellt - daß unter Umständen das Kriterium der Außergewöhnlichkeit einer Belastung für eine große Gruppe von Steuerpflichtigen in einer spezifischen Situation gegeben sein kann. Das Kriterium der 'außergewöhnlichen Aufwendungen' ist aber vom Gesetzgeber nie in dem Sinne verstanden worden, daß er 'allgemeine' - regelmäßig für eine große Zahl von Steuerpflichtigen unter bestimmten

Voraussetzungen eintretende - Aufwendungen, wie etwa Unterhaltsleistungen für Kinder, berücksichtigen wollte. Um dem Kriterium der 'außergewöhnlichen' Aufwendungen nicht seine Exklusivität zu nehmen und im Hinblick auf die bereits erwähnten Leistungen des Staates für Kinder erschien es dem Steuergesetzgeber geradezu geboten, außergewöhnliche Belastungen nur im Vergleich mit Personen gleichen Familienstandes zuzulassen. §34 EStG 1972 ist prinzipiell so konzipiert, daß nur der Mehraufwand (im Hinblick auf den Normalfall) zu einem steuerlichen Abzug führen soll. In diesem Sinne stellen Unterhaltsleistungen nur dann Mehraufwendungen dar, wenn sie besondere Aufwendungen etwa wegen schwerer Krankheit oder auswärtiger Berufsausbildung sind.

Im Hinblick auf dieses eindeutig verankerte Verständnis der außergewöhnlichen Belastung in §34 Abs2 EStG 1972 trifft es nach Auffassung der Bundesregierung nicht zu, daß der Einkommensteuergesetzgeber 'die Berücksichtigung außergewöhnlicher Belastungen ganz allgemein angeordnet' habe. Die Außergewöhnlichkeit einer Belastung wird nämlich gerade durch §34 Abs2 EStG 1972 letzter Satz bestimmt.

Aber selbst wenn man von der These ausginge, die Berücksichtigung außergewöhnlicher Belastungen sei allgemein angeordnet und die Einschränkung der zu vergleichenden Fälle auf Personen mit gleichem Familienstand sei eine Ausnahme, so wäre diese im Hinblick auf die unter Punkt I. beschriebenen direkten und indirekten Transferleistungen sachlich gerechtfertigt."

Zu Pkt. 3 des Prüfungsbeschlusses:

"1. Zur Stellung des Familienlastenausgleichs:

Nach Ansicht der Bundesregierung tragen die Maßnahmen des Familienlastenausgleichs der Minderung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit eines Steuerpflichtigen aufgrund von Unterhaltsleistungen an Kinder angemessen Rechnung. In diesem Sinne vertritt der Verfassungsgerichtshof selbst im Unterbrechungsbeschluß die Auffassung, daß es nicht nur im rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers liege, mit welchen Mitteln er das Ziel des Familienlastenausgleichs zu erreichen suche, sondern auch in welcher Höhe Transferleistungen zur Verfügung gestellt werden.

Bezieht man den Familienlastenausgleich - noch ohne die sonstigen Leistungen des Staates für Kinder zu berücksichtigen - in eine Gesamtbetrachtung der Steuerbelastung mit ein, so zeigt sich, daß Steuerpflichtige mit vielen Kindern keinesfalls 'im praktischen Ergebnis bis auf das Existenzminimum besteuert' werden. Dies soll im folgenden näher erläutert werden:

In welcher Form auch immer der Gesetzgeber den Familienlastenausgleich verwirklicht, die entscheidende Frage bleibt, ob die Kinderlasten ausreichend abgegolten sind. Da sich der Gesetzgeber im zeitlichen Geltungsbereich des EStG 1972 ab dem 2. Abgabenänderungsgesetz 1977, BGBl. Nr. 654, primär für Transferleistungen entschieden hat, stellt sich die Frage, ob die Unterhaltslasten für Kinder durch diese Transferleistungen ausreichend berücksichtigt sind. Dazu ist zunächst festzuhalten, daß keine Verfassungsvorschrift explizit diese Frage beantwortet, sie demnach nur vom gleichheitsrechtlichen Standpunkt - im Lichte der vom Steuerrecht berücksichtigten wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit - aufgeworfen und beantwortet werden kann. Nach Auffassung der Bundesregierung werden daher Kinderlasten aus gleichheitsrechtlicher Sicht ausreichend berücksichtigt, wenn die Unterhaltsleistungen etwa im Ausmaß des Existenzminimums für ein Kind durch den Staat mitgetragen werden.

Im Hinblick auf diese Überlegungen muß zunächst die Frage geklärt werden, in welcher Höhe das Existenzminimum für ein Kind anzunehmen ist.

Die bestehende Rechtslage gibt verschiedene Ansatzpunkte, die Höhe des Existenzminimums für ein Kind zu bestimmen:

a) Als das steuerliche Existenzminimum für einen Erwachsenen ist jenes (Jahres)Einkommen anzusehen, bei dem es unter Berücksichtigung des allgemeinen Steuerabsetzbetrages derzeit gemäß §33 Abs3 EStG 1988 (früher des §33 Abs3 EStG 1972) zu keiner Besteuerung kommt.

Es beträgt bei der Tarifstruktur des §33 Abs1 EStG 1988 S 50.000,- jährlich, da die Steuer für ein Einkommen von S 50.000,-

bei Anwendung des Eingangssteuersatzes von 10 % S 5.000,- ergeben würde, die durch die Anwendung des allgemeinen Absetzbetrages in Höhe von S 5.000,- entfällt.

Das steuerliche Existenzminimum auf der Grundlage des §33 EStG 1972, in der in den Jahren 1987 und 1988 geltenden Fassung, beträgt S 30.761,-. Bei diesem Einkommen beträgt die Einkommensteuer bei Anwendung des Einkommensteuersatzes von 21 % etwa S 6.460,-, wobei dieser Betrag dem allgemeinen Absetzbetrag entspricht. (Berücksichtigt man noch, daß sich der allgemeine Absetzbetrag in Höhe von S 6.460,- nach der Rechtslage in den Jahren 1987 und 1988 bis zu einem Einkommen von S 300.000,- noch um S 2.000,- erhöht, so beträgt das steuerliche Existenzminimum für diese Einkommenskategorie S 40.284,-, da die bei Anwendung des Einkommensteuersatzes von 21 % auf S 40.284,- sich ergebende Steuer von S 8.460,- durch die Anwendung dieses erhöhten allgemeinen Absetzbetrages entfällt.)

b) Einen weiteren Ansatzpunkt für die Bestimmung des Existenzminimums bietet §5 Abs2 des Lohnpfändungsgesetzes 1985, BGBl. Nr. 450. Nach dieser Bestimmung ist derzeit ein Arbeitseinkommen in Höhe von monatlich S 3.700,- vor einer Pfändung geschützt. Dieser Betrag erhöht sich um monatlich S 1.110,- (also um etwa 30 %) für jedes Kind, für das Unterhalt gewährt wird. Im Jahr 1987 betrug die Höhe des vor Pfändung geschützten Arbeitseinkommens S 3.300,- monatlich, welcher Betrag für jedes Kind um S 990,- zu erhöhen war.

c) Der Ausgleichszulagenrichtsatz gemäß §293 ASVG beträgt für das Jahr 1990 für eine Person S 5.574,- und für Ehepaare S 7.984,-. Dieser Betrag erhöht sich für jedes Kind um S 595,-, das sind 11 % des Betrages für eine Person. Im Jahre 1987 (bzw. 1988) betrug der Ausgleichszulagenrichtsatz für eine Person S 4.868,- (bzw. S 5.004,-) und für Ehepaare S 6.973,- (bzw. S 7.168,-).

d) In den Mikrozensusauswertungen für die Berechnung des 'Pro-Kopf-Einkommens' wird davon ausgegangen, daß ein Kind unter 18 Jahren - je nach Lebensalter - zwischen 33 % und 70 % der Lebenskosten eines Erwachsenen benötigt (siehe dazu Statistische Nachrichten 1/90, 12 ff, Beilage 2). Andere Berechnungen (z.B. jene für Familienzuschüsse der Länder) bewerten den Lebensaufwand des Kindes mit 40 % (z.B. Vorarlberg, Tirol ohne Altersstaffel) oder 60 % (z.B. Oberösterreich ohne Altersstaffel) des Aufwandes eines Erwachsenen.

Wendet man einen - eher großzügig angenommen - durchschnittlichen 'Kinderfaktor' von 0,6 (also 60 %) jeweils auf die vorerwähnten Beträge für das Existenzminimum einer Person an, so ergibt sich folgendes:

Das steuerliche Existenzminimum pro Kind würde auf der Grundlage des EStG 1988 S 30.000,- und auf der Grundlage des EStG 1972 im Jahr 1987 und 1988 S 18.456,6 betragen. Aus dem Lohnpfändungsgesetz 1985, aus dem sich derzeit ein pfändungsfreies Jahreseinkommen für eine Person von S 44.400,- ergibt, läßt sich daraus ein Existenzminimum für ein Kind von S 26.640,- bzw. nach der Rechtslage 1987 (Jahreseinkommen für eine Person S 39.600,-) ein Existenzminimum für ein Kind von S 23.760,- ableiten. Aus dem Ausgleichszulagenrichtsatz (Jahresbetrag derzeit S 66.888,-) ergibt sich ein Existenzminimum für ein Kind von S 40.132,- (Werte für 1987: Jahresbetrag für eine Person S 58.416,-, daher für ein Kind S 35.049,60 und für 1988: Jahresbetrag für eine Person S 60.048,-, daher für ein Kind S 36.029,-).

Um die steuerlichen Auswirkungen der Familienbeihilfe im Lichte der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit entsprechend beurteilen zu können, muß eine Umrechnung der Familienbeihilfe in einen Steuerabsetzbetrag oder Steuerfreibetrag vorgenommen werden. Letzteres wird dem Prinzip der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit besser gerecht.

Rechnet man die Familienbeihilfe in einen Kinderfreibetrag um, muß man davon ausgehen, daß sich die Familienbeihilfe als eine Steuerersparnis aus einem Freibetrag darstellt. Von dieser Steuerersparnis ist auf den entsprechenden Freibetrag zu schließen.

Die Familienbeihilfe beträgt (bzw. betrug) im Jahr 1990 für Kinder bis zu einem Lebensalter von 10 Jahren S 15.600,- jährlich, für Kinder in einem Lebensalter von mehr als 10 Jahren S 18.600,-

jährlich. Legt man den Spitzensteuersatz des EStG 1988 von 50 % zugrunde, so würde ein Freibetrag (der mit dem Existenzminimum gleichzusetzen wäre) von S 31.200,- (in Bezug auf S 15.600,-) und S 37.200,- (in Bezug auf S 18.600,-) eine Steuerersparnis jeweils im Ausmaß der Familienbeihilfe ergeben. Nach Auffassung der Bundesregierung ist allerdings nicht der Spitzensteuersatz des EStG 1988, sondern ein dem Durchschnitt entsprechender Steuersatz heranzuziehen. (Anzumerken ist, daß es steuersystematisch nicht zwingend ist, dieser Berechnung den (jeweiligen) Spitzensteuersatz zugrundezulegen, weil nicht sicher feststeht, daß ein Kinderfreibetrag unbedingt der 'letzte Abzug'

bei Ermittlung des zu versteuernden Einkommens sein muß.) Als ein solcher erscheint wohl jener, der für Einkommen bis S 300.000,- jährlich maßgeblich ist, nämlich 32 %. Unter Anwendung dieses Steuersatzes ergibt sich ein steuerfreies Existenzminimum von S 48.750,- bzw. von S 58.125,- für ein Kind im Jahr 1990.

Für das Jahr 1987, also eines für den Anlaßfall maßgeblichen Jahres, ergibt sich folgendes:

Die Familienbeihilfe betrug für Kinder unter 10 Jahren jährlich S 14.400,- bzw. S 17.400,- für Kinder über 10 Jahren. Dies entspricht bei Umrechnung zum damaligen Spitzensteuersatz von 62 % einem Freibetrag von S 23.225,- bzw. S 28.064,- , bei einem durchschnittlichen Steuersatz von 51 % ergibt sich ein Freibetrag von S 28.235,- bzw. S 34.117,-.

Rechnet man die Familienbeihilfe in einen Absetzbetrag um, so kommt man zu folgendem Ergebnis:

Auf der Grundlage des EStG 1988 ist vom Eingangssteuersatz von 10 % für die ersten S 50.000,- des Einkommens auszugehen, woraus sich eine Steuer von S 5.000,- ergibt. Diese Steuer wird durch den allgemeinen Absetzbetrag - wie bereits dargelegt - sozusagen 'aufgesogen'. Die nächste Tarifstufe zum Steuersatz von 22 % erfaßt Einkünfte von S 50.000,- bis S 150.000,-. Ein Absetzbetrag im Ausmaß einer Jahresfamilienbeihilfe von S 15.600,- ergäbe ein zum beschriebenen steuerlichen Existenzminimum des Steuerpflichtigen hinzukommendes steuerfreies Einkommen von ca. S 70.900,-, einem Absetzbetrag im Ausmaß einer Jahresfamilienbeihilfe von S 18.600,-

entspräche ein zum steuerlichen Existenzminimum hinzukommendes steuerfreies Einkommen von ca. S 84.500,-. Auf der Rechtsgrundlage im Jahr 1987 ergibt sich ein dem Absetzbetrag in der Höhe der Jahresfamilienbeihilfe entsprechendes Einkommen von S 57.609,- bzw. S 68.720,-.

Die 'Übertragung' der direkten Transferleistungen in die steuerlichen Kategorien eines Freibetrages oder eines Absetzbetrages zeigt also, daß der Minderung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit durch Kinderlasten durch die Familienbeihilfe ausreichend Rechnung getragen wird.

2. Zum Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit:

Das EStG 1972 (wie auch das EStG 1988) erfaßt ganz bestimmte Einkunftsquellen, die die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit keinesfalls umfassend wiedergeben. Außerhalb der im EStG 1972 erfaßten Einkunftsquellen gibt es eine Reihe weiterer - nicht unter die sieben Einkunftsarten fallender - Vermögenszuwächse oder steuerbefreiter Vermögenszuwächse, die die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit ebenfalls erhöhen. Es sind dies z.B.:

-

Erbschaften, Schenkungen, Lotteriegewinne,

-

Schmerzensgeld, das nicht in Rentenform ausgezahlt wird,

-

Überschüsse aus der Veräußerung nicht in einem Betriebsvermögen befindlicher Vermögensgegenstände außerhalb der Spekulationsfristen des §30 EStG 1972,

-

der Gewinn aus der Veräußerung von betrieblichem Grund und Boden außerhalb der Gewinnermittlung gemäß§5 EStG 1972, sofern weder ein Tatbestand des §29 noch des§30 EStG 1972 zum Tragen kommt,

-

Zinsen und Gewinnanteile aus Lebensversicherungen,

-

Einnahmen bzw. Einkünfte, die unter die Steuerbefreiungen des §3, §23b, §24 Abs4, §27 Abs4, 5 und 6, des §30 Abs4, §31 Abs3, §67 Abs1, §68 EStG 1972 fallen und

-

gesetzliche oder freiwillige Unterhaltsleistungen gemäß §29

Z1 EStG 1972 (weshalb Empfänger von Unterhaltsleistungen im Sinne des§140 ABGB insoweit unbesteuert bleiben).

Weiters werden eine Reihe von Einkünften begünstigt besteuert, wie z.B. die Besteuerung mit

-

den ermäßigten Steuersätzen (Halbsteuersatz, Viertelsteuersatz) in den Fällen des §37 EStG 1972,

-

den festen Steuersätzen (6 %, 2 %, 1 %, 0 %) des §67 EStG

1972 und

-

dem festen Steuersatz des §68 EStG 1972.

Letzteres führt dazu, daß Einkommensteile mit weniger Steuer belastet werden, als es dem Grad der Erhöhung der Leistungsfähigkeit entspricht.

Schließlich werden auch fiktive Ausgaben bzw. Ausgaben, die typischerweise der Lebensführung zuzurechnen sind, zum Abzug zugelassen, wie z.B.

-

der Investitionsfreibetrag gemäß §10 EStG 1972,

-

der Forschungsfreibetrag gemäß §4 Abs4 Z4 EStG 1972 und

-

die Sonderausgaben gemäß §18 EStG 1972.

Andererseits werden gewisse Aufwendungen vom Abzug ausgeschlossen, obwohl sie teilweise oder zur Gänze durch einen Betrieb oder eine andere steuerrelevante Tätigkeit veranlaßt sind, wie z.B.

-

Schmiergelder (§20 Abs1 Z4 EStG 1972),

-

Verluste aus bestimmten Einkunftsarten

(Verlustausgleichsverbote gemäß §29 Z3, §30 Abs4, §31 Abs5 EStG 1972).

Es zeigt sich somit, daß das EStG 1972 die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit nicht umfassend erfaßt. Dieses Prinzip wirkt daher im EStG 1972 nur relativ und nicht absolut. Die sich aus den Bestimmungen des EStG 1972 ergebende Bemessungsgrundlage wird bloß im großen und ganzen, nicht aber uneingeschränkt, nach Leistungsfähigkeitskriterien besteuert.

Daraus ergibt sich wiederum, daß es im Regelfall auch außerhalb der steuerpflichtigen Bemessungsgrundlage wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Einkommensteuerpflichtigen gibt. Daher ginge es nach Auffassung der Bundesregierung zu weit, wenn man annehmen wollte, es könnte verfassungsrechtlich geboten sein, daß die sich aus §140 ABGB ergebenden konkreten Unterhaltspflichten eines Steuerpflichtigen zur Gänze im Steuerrecht zu berücksichtigen sind.

3. Zur These, daß die Eltern die Unterhaltslasten im wesentlichen allein tragen:

Im Hinblick auf die unter Punkt I. aufgezählten Transferleistungen, die aus allgemeinen Steuermitteln aufgebracht werden, ist es nicht zutreffend, daß die Eltern die Unterhaltslasten 'im wesentlichen allein' tragen. Die Allgemeinheit trägt vielmehr in dem unter Punkt I beschriebenen Ausmaß - also erheblich - zu den Unterhaltslasten bei.

Nach Auffassung der Bundesregierung existiert in Österreich keine Verfassungsvorschrift, die die Allgemeinheit oder den Staat zum Tragen der Unterhaltskosten für Kinder in einem bestimmten Ausmaß verpflichtet. Dies wird - wie bereits erwähnt - vom Verfassungsgerichtshof im Unterbrechungsbeschluß anerkannt. Jedenfalls gibt es aber keine Verfassungsvorschrift, die den Staat zum Tragen der ganzen Unterhaltslast verpflichten würde.

4. Zu dem Argument, daß es im System des EStG 1972 zu Besteuerungen bis auf das Existenzminimum kommt:

Eine zentrale Überlegung des Verfassungsgerichtshofes im Unterbrechungsbeschluß ist, daß 'der Unterschied zwischen der wirtschaftlichen Lage sorgepflichtiger Eltern und den Einkommensverhältnissen nicht sorgepflichtiger Personen derselben Einkommenstufe ... anscheinend ein gewisses Ausmaß nicht übersteigen' darf, 'um nicht als Diskriminierung zu wirken'. Zu einem solchen Ergebnis komme es aber, wenn das in Rede stehende System des EStG 1972 infolge Außerachtlassung der konkreten Unterhaltspflichten und der damit verbundenen Minderung der Leistungsfähigkeit dazu führe, daß ein Steuerpflichtiger im praktischen Ergebnis bis auf das Existenzminimum besteuert werde.

Der Verfassungsgerichtshof geht offensichtlich davon aus, daß es im Anlaßfall zu einer Besteuerung bis auf das Existenzminimum kommt. Dem ist folgendes entgegenzuhalten:

Zunächst wird in Frage gestellt, ob es im Anlaßfall tatsächlich zu einer Besteuerung bis auf das Existenzminimum kommt. Dem monatlichen Nettoeinkommen des Beschwerdeführers von S 24.000,-

müßte wohl die Familienbeihilfe für fünf Kinder (wahrscheinlich in der Höhe von je S 1.450,-; insgesamt also S 7.250,- im Monat, im Jahr S 87.000,-) hinzugerechnet werden. Weiters wäre wohl auch das Einkommen seiner teilzeitbeschäftigten Ehefrau zu berücksichtigen.

Es ist im Unterbrechungsbeschluß nicht dargelegt, in welcher Höhe das Existenzminimum für einen Erwachsenen bzw. für ein Kind anzunehmen ist. Die Bundesregierung vertritt dazu die Auffassung, daß von den unter Punkt IV.1. angeführten Existenzminima für ein Kind, die sich aus dem Einkommensteuergesetz 1988 bzw. 1972, dem Lohnpfändungsgesetz 1985 und dem ASVG ergeben, auszugehen ist. Ausgehend von diesen Werten kann im Anlaßfall keinesfalls davon gesprochen werden, daß der Beschwerdeführer aufgrund der Nichtberücksichtigung der Unterhaltsleistungen im Steuerrecht bis auf das Existenzminimum besteuert wurde.

5. Zu dem Argument des Verfassungsgerichtshofes, daß die sich aus §140 ABGB ergebende Unterhaltsverpflichtung im Steuerrecht zu berücksichtigen sei:

Diesem Argument ist vor allem entgegenzuhalten, daß es verfassungsrechtlich nur geboten sein kann, Unterhaltsleistungen in der Höhe des Existenzminimums eines Kindes steuerlich oder durch direkte Transferleistungen zu berücksichtigen (vgl. die Ausführungen unter Punkt IV.1.).

Gegen die erwähnte These spricht aber im besonderen auch der Umstand, daß die bürgerlich-rechtliche Unterhaltsverpflichtung gemäß §140 ABGB im Wege der Auslegung der Zivilgerichte auf Grund eines umfassend verstandenen Einkommensbegriffes abgeleitet wird, der mit dem einkommensteuerrechtlichen Einkommensbegriff nicht übereinstimmt, sondern sich vielmehr von diesem deutlich unterscheidet.

Auf Grund der gravierenden Unterschiede zwischen den im Einkommensteuerrecht und dem im bürgerlichen Recht herangezogenen Einkommensbegriff wäre eine undifferenzierte Berücksichtigung der sich aus dem ABGB ergebenden Unterhaltsverpflichtung im Einkommensteuerrecht ihrerseits unsachlich und daher verfassungsrechtlich unzulässig. Soweit auf steuerlich nicht relevante Bestandteile des Einkommens eine Unterhaltspflicht nach §140 ABGB gegründet wird, kann dieser Teil der Unterhaltspflicht nicht beim steuerlich relevanten Einkommen berücksichtigt werden. Es würden dabei zwei Größen in Beziehung gesetzt, die miteinander in keinem sachlichen Zusammenhang stehen. Eine Berücksichtigung der Unterhaltspflicht gemäß §140 ABGB - die dann in jedem Fall von den Steuerbehörden zu ermitteln wäre - bei der Feststellung der Bemessungsgrundlage für die Besteuerung gemäß dem EStG 1972 dürfte - wenn überhaupt - systematisch immer nur in jenem Ausmaß erfolgen, in dem sich die Unterhaltspflicht vom steuerlich relevanten Einkommen ableitet.

Gegen eine solche steuerliche Regelung, die eine Berücksichtigung der Unterhaltslasten in diesem Ausmaß zuließe, sprechen aber gravierende verwaltungsökonomische Gründe. Eine solche Regelung erschiene administrativ nicht bewältigbar, müßte doch in jedem Einzelfall die vom steuerlichen Einkommen abgeleitete Unterhaltsverpflichtung ermittelt werden.

Die Bundesregierung verweist in diesem Zusammenhang auch auf die vom deutschen Bundesverfassungsgericht in seinem Beschluß vom 29. Mai 1990 (1 BvL 20/84, 26/84, 4/86) vertretene Auffassung, daß 'eine individuelle Bemessung des Entlastungsbetrages nach den Umständen des Einzelfalles ... schon deshalb' ausscheide, 'weil dadurch das Besteuerungsverfahren unverhältnismäßig erschwert würde.' Es sei daher nach Auffassung des

Bundesverfassungsgerichtes auch sachlich nicht geboten, 'die steuerliche Entlastung für kindesbedingte Aufwendungen am bürgerlich-rechtlichen Unterhalt auszurichten und sie damit letztlich nach dem sozialen Status der einzelnen Familie zu bestimmen.' Es sei weiters 'zu berücksichtigen, daß der Staat auf eine Besteuerung des Unterhalts - die verfassungsrechtlich zulässig wäre, soweit der Unterhalt das Existenzminimum übersteigt - verzichtet (Anm.: siehe für Österreich §29 Z1 EStG 1988) und damit das Nettoeinkommen der Eltern ungeschmälert der Familie als Bedarfs- und Versorgungsgemeinschaft verbleibt'."

V . Die Gesetzesprüfungsverfahren sind zulässig. Es ist nichts hervorgekommen, was an der Zulässigkeit der Anlaßbeschwerden und an der Präjudizialität der in Prüfung gezogenen Wortfolge zweifeln ließe.

VI. Die Bedenken des Verfassungsgerichtshofes sind auch begründet. Die in Prüfung gezogene Wortfolge in§34 Abs2 EStG 1972 verstößt gegen den Gleichheitssatz.

1. Die vom Gerichtshof geäußerten Bedenken - und nur diese sind Gegenstand des vorliegenden Verfahrens - sehen den Gleichheitssatz in dreifacher Beziehung verletzt: im Vergleich der Unterhaltspflicht für Kinder mit jener für geschiedene Ehegatten (§34 Abs3 Satz 2), im Vergleich der Belastung durch Kinder mit anderen außergewöhnlichen Belastungen (§34 Abs1) und im Vergleich der Leistungsfähigkeit unterhaltspflichtiger Eltern mit der Leistungsfähigkeit kinderloser Steuerpflichtiger. Es handelt sich dabei jedoch nur um unterschiedliche Ausprägungen ein und derselben Bedenken. Zum Vergleich der Belastung durch Kinder mit anderen außergewöhnlichen Belastungen und insbesondere mit jener durch unterhaltsbedürftige Geschiedene muß es ungeachtet gewisser Verschiedenheiten deshalb kommen, weil im gegebenen System des Einkommensteuerrechts die nicht tariflich erfaßten Unterschiede in der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (abgesehen von Betriebsausgaben, Werbungskosten und Sonderausgaben) nur im Wege eines Abzuges vom Einkommen wegen außergewöhnlicher Belastung berücksichtigt werden. Das entscheidende Problem, ob der für Unterhaltsleistungen bestimmte Teil des elterlichen Einkommens im gegebenen Rahmen verfassungsrechtlich zulässigerweise der Steuerbemessungsgrundlage voll zugerechnet wird, stellt sich daher in Gestalt der Frage, ob das grundsätzliche Verbot des Abzuges von Unterhaltsleistungen an Kinder angesichts der unterschiedlichen Leistungsfähigkeit von unterhaltspflichtigen Eltern und nicht unterhaltspflichtigen Personen sachlich gerechtfertigt ist.

Diese Fragestellung folgt aus dem für die Einkommensteuer bestimmenden Grundsatz der Maßgabe der persönlichen Leistungsfähigkeit. Finanzwissenschaftlich gilt das Einkommen als besonders geeigneter Indikator der persönlichen Leistungsfähigkeit (Doralt-Ruppe, Grundriß des österreichischen Steuerrechts I, 4. Aufl., 17). Von der Tarifgestaltung bis zur Ermöglichung des Abzuges außergewöhnlicher Belastungen von der Bemessungsgrundlage nimmt das Einkommensteuerrecht auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit Bedacht. Schon in seiner bisherigen Rechtsprechung ist der Verfassungsgerichtshof stets davon ausgegangen, daß die Bedachtnahme auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Einkommensteuerpflichtigen insofern geboten ist, als es einer sachlichen Rechtfertigung bedarf, wenn in einem Teilbereich von der Maßgeblichkeit der Leistungsfähigkeit abgegangen würde (vgl. VfSlg.

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

© 2025 JUSLINE
JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.
www.jusline.at