

# TE Vfgh Erkenntnis 1991/6/27 G82/91, G240/91, G241/91

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 27.06.1991

## Index

32 Steuerrecht

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag

## Norm

B-VG Art7 Abs1 / Gesetz

EStG 1988 §106

## Leitsatz

Keine sachliche Rechtfertigung für den Ausschluß getrennt lebender Elternteile oder eines außerehelichen Elternteiles von jeglicher steuerlicher Begünstigung

## Spruch

§106 Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 400, wird als verfassungswidrig aufgehoben.

Die Aufhebung tritt mit Ablauf des 30. Juni 1992 in Kraft.

Frühere Vorschriften treten nicht wieder in Wirksamkeit.

Der Bundeskanzler ist zur unverzüglichen Kundmachung der Aufhebung im Bundesgesetzblatt verpflichtet.

## Begründung

Entscheidungsgründe:

I. §106 Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 400 (EStG), lautet:

"Kinder

§106. Als Kinder im Sinne dieses Bundesgesetzes gelten Kinder, für die dem Steuerpflichtigen oder dem nicht dauernd getrennt lebenden Ehegatten Familienbeihilfe auf Grund des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 oder eine gleichartige ausländische Beihilfe im Sinne des §4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 gewährt wird. Diese Voraussetzung ist erfüllt,

a) wenn die Einkommensteuer veranlagt wird, bei Gewährung dieser Beihilfen für die Dauer von mindestens vier Monaten im Veranlagungszeitraum; bezieht neben den im ersten Satz genannten Personen auch ein anderer Steuerpflichtiger oder dessen unbeschränkt steuerpflichtiger Ehegatte im Veranlagungszeitraum solche Beihilfen für die Dauer von mindestens vier Monaten, so ist diese Voraussetzung bei jenem Steuerpflichtigen (Ehegatten) erfüllt, dem die Beihilfe im Veranlagungszeitraum für den früheren Viermonatszeitraum gewährt wird. Die rückwirkende Gewährung von Beihilfen für abgelaufene Kalenderjahre ist nicht zu berücksichtigen,

b) wenn die Einkommensteuer (Lohnsteuer) durch Abzug eingehoben oder durch Jahresausgleich festgesetzt wird, für Lohnzahlungszeiträume, für die die Gewährung dieser Beihilfen auf der Lohnsteuerkarte vermerkt ist.

Bei Personen, denen nicht selbst die Beihilfe gewährt wird, sind Stiefkinder nur zu berücksichtigen, wenn diese Personen die Anspruchsvoraussetzungen für die Gewährung der Beihilfen grundsätzlich erfüllen."

Anspruch auf Familienbeihilfe für ein Kind hat nach dem ersten Satz des §2 Abs2 Familienlastenausgleichsgesetz die Person, zu deren Haushalt ein Kind gehört. Eine Person, zu deren Haushalt das Kind nicht gehört, die jedoch die Unterhaltskosten für das Kind überwiegend trägt, hat dann Anspruch auf Familienbeihilfe, wenn keine andere Person nach dem ersten Satz anspruchsberechtigt ist (§2 Abs2 zweiter Satz FLAG).

Nach dem EinkommensteuerG 1972 konnten Unterhaltsleistungen an uneheliche Kinder oder Kinder aus geschiedenen Ehen, wenn dem Steuerpflichtigen kein Anspruch auf Familienbeihilfe zustand, als außergewöhnliche Belastung im Sinne des §34 geltend gemacht werden (zur Verwaltungspraxis vgl. Abschnitt 12 Abs5 zu §34 Abs3 im Lohnsteuererlaß 1978, AÖFV Nr. 323).

In der Fassung der Regierungsvorlage, 621 BlgNR, 17.GP, folgte der oben wiedergegebenen - den Abs1 des §106 bildenden - Bestimmung folgender Abs2:

"Beim Steuerpflichtigen gelten als Kinder auch solche, für die er in den in Abs1 genannten Zeiträumen gesetzlichen Unterhalt leistet."

Die Erläuterungen zu §106 der Regierungsvorlage führen in diesem Zusammenhang aus:

"Die neue Bestimmung des §106 regelt entsprechend dem bisherigen §119 EStG 1972, wer als Kind im Sinne dieses Bundesgesetzes zu gelten hat.

Abs2 soll eine Gleichstellung von ehelichen Kindern mit Kindern, für die Unterhaltszahlungen geleistet werden, erreichen. Die Anpassung erscheint als Folge der Streichung der Begünstigung für Alimentationszahlungen im Rahmen der außergewöhnlichen Belastung gerechtfertigt."

Die Streichung des Abs2 der Regierungsvorlage findet im Bericht des Finanzausschusses, 673 BlgNR, 17.GP, 8, nur folgenden Niederschlag:

"Durch die Änderung des §106 entfällt die steuerliche Berücksichtigung von Alimentationsleistungen durch außereheliche oder geschiedene Väter."

Diese steuerliche Berücksichtigung bestünde bei Anerkennung eines Unterhaltsberechtigten als Kind gemäß §106 EStG 1988 darin, daß der Steuerpflichtige auch bei höherem Einkommen des Ehegatten als Alleinverdiener, unter Umständen auch als Alleinerhalter in den Genuss eines Absetzbetrages zuzüglich eines Kinderzuschlages käme (§§33 Abs4 und 57 Abs2), gewisse Sonderausgaben in höherem Ausmaß abziehen könnte (§18 Abs3 Z2), als Arbeitnehmer sogenannte sonstige, insbesondere einmalige Bezüge nur zu einem niedrigeren Satz versteuern müßte (§67 Abs1) und beim Bausparen begünstigt würde (§108 Abs2).

1. Beim Verfassungsgerichtshof ist zu B539/90 die Beschwerde eines außerehelichen Vaters anhängig, der für eine bei ihrer Mutter lebende Tochter Unterhalt leistet und (mit dem Hinweis auf den Wegfall der Möglichkeit, dies als außergewöhnliche Belastung geltend zu machen) beim Finanzamt die Berichtigung seiner Lohnsteuerkarte für 1989 und die folgenden Jahre durch Anbringung eines entsprechenden Vermerks begehrte. Mit dem im Instanzenzug ergangenen Bescheid der Finanzlandesdirektion wurde dieser Antrag unter Hinweis auf §106 EStG 1988 abgewiesen, weil die Familienbeihilfe für das Kind nicht ihm, sondern der Mutter gewährt werde.

Aus Anlaß dieser Beschwerde hat der Verfassungsgerichtshof das vorliegende Verfahren zur Prüfung der Verfassungsmäßigkeit des §106 EStG 1988 eingeleitet und folgende Bedenken geäußert:

"Der Verfassungsgerichtshof kann vorläufig nicht erkennen, warum die im allgemeinen vorgesehene steuerliche Berücksichtigung von Alimentationsleistungen durch außereheliche oder geschiedene Väter und sonstige Unterhaltsverpflichtete dann ausgeschlossen sein soll, wenn eine andere Person (mit Ausnahme des nicht dauernd getrennt lebenden Ehegatten) Familienbeihilfe erhält. Daß der Unterhaltsberechtigte nicht dem Haushalt des

Unterhaltsverpflichteten angehört, scheint für sich allein nicht zu genügen und für die Regelung auch nicht ausschlaggebend zu sein, weil im Fall des zweiten Satzes des §2 Abs2 FLAG dessen ungeachtet Familienbeihilfe zusteht und das Kind auch steuerlich berücksichtigt wird.

Die Regelung scheint auch nicht mit dem Bestreben gerechtfertigt werden zu können, die steuerliche Begünstigung mehrerer Elternteile zu vermeiden. Daß eine andere Person Familienbeihilfe bezieht - sodaß die Voraussetzungen des §106 EStG 1988 auf sie zutreffen - bedeutet nämlich nicht, daß sie tatsächlich eine steuerliche Begünstigung in Anspruch nehmen kann. Hat z.B. der Elternteil, in dessen Haushalt das Kind lebt, kein oder nur ein zu geringes eigenes Einkommen, ist niemand in der Lage, die Belastung durch die Unterhaltpflicht geltend zu machen.

Es scheint daher an einer sachlichen Rechtfertigung für die einschränkende Fassung des §106 EStG und den damit verbundenen Ausschluß von Unterhaltpflichtigen aus dem Kreis der steuerlich Begünstigten zu fehlen. Sie scheint gegen den Gleichheitssatz zu verstößen."

2. Die Bundesregierung hält diesen Bedenken zunächst entgegen, daß eine steuerliche Begünstigung von Alimentationsleistungen durch außereheliche oder geschiedene Väter oder sonstige Unterhaltpflichtige keineswegs allgemein vorgesehen, sondern durch die in Prüfung gezogene Bestimmung eben gerade auf Personen beschränkt werde, zu deren Haushalt das Kind gehöre. Im Einkommensteuerrecht komme es eben nicht allein darauf an, ob eine Person ein Kind im Sinne des ABGB sei; der Steuergesetzgeber lege die von ihm für maßgeblich erachteten Umstände für die Gewährung einer Kinderbegünstigung selbst fest. Er knüpfe dabei an das Familienlastenausgleichsrecht an:

"Der Gesetzgeber des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 geht dabei davon aus, daß nach ABGB stets beide Elternteile dem Kind gegenüber unterhaltpflichtig sind und daß er grundsätzlich jenen Elternteil mit der Gewährung von Familienbeihilfe fördern will, bei dem das Kind lebt. Dieser Elternteil hat im Regelfall auch die größeren Aufwendungen. Das Familienlastenausgleichsgesetz 1967 stellt daher primär auf den Umstand ab, daß das Kind im Haushalt des Anspruchsberechtigten lebt, da es von der Fiktion ausgeht, daß dieser Elternteil die überwiegenden Unterhaltskosten trägt. Nur ausnahmsweise gewährt das Familienlastenausgleichsgesetz 1967 auch anderen Personen Familienbeihilfe, nämlich in jenen Fällen, in denen das Kind - wie das bei Erreichen der Großjährigkeit häufig der Fall ist - etwa im Hinblick auf ein Studium oder eine Berufsausbildung oder aus sonstigen Gründen nicht mehr im Haushalt beider Elternteile oder eines Elternteiles lebt. Mit der Regelung des §2 Abs2 zweiter Satz des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 soll sichergestellt werden, daß Familienbeihilfe auch in diesen Fällen noch gewährt wird. In diesen Fällen kann der Tatbestand der Haushaltzugehörigkeit voraussetzungsgemäß zwar keine Rolle spielen, aber es kommt auch dann darauf an, wer die Unterhaltskosten überwiegend trägt.

Das Anknüpfen des Steuergesetzgebers bei der Festlegung des Begriffes 'Kind' im EStG 1988 an Tatbestände, die aufgrund eines Sozialgesetzes gefördert werden, erscheint im Lichte des Gleichheitssatzes zulässig. Der Steuergesetzgeber will, den Zielsetzungen des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 folgend, grundsätzlich sichern, daß einem Elternteil, bei dem das Kind lebt, auch eine Anspruchsberechtigung auf eine steuerliche Kinderbegünstigung eingeräumt ist. Es soll damit für den Fall, daß das Kind im Haushalt nur eines Elternteiles lebt, ausgeschlossen werden, daß eine steuerliche Kinderbegünstigung allein oder auch von jenem Elternteil in Anspruch genommen werden kann, bei dem das Kind nicht lebt. Gleichzeitig wird durch die Regelung für getrennt lebende Elternteile eindeutig festgelegt, welchem Elternteil die steuerlichen Kinderbegünstigungen zustehen sollen. Nach Auffassung der Bundesregierung rechtfertigt der Umstand, daß die Eltern getrennt leben, die in diesem Fall eindeutige und durch die Elternteile nicht disponibile Zuordnung der Anspruchsberechtigung für eine steuerliche Kinderbegünstigung.

Diese Zielsetzung ist auch im Zusammenhang mit dem Anliegen des Gesetzgebers zu sehen, daß eine steuerliche Kinderbegünstigung auch gegenüber Eltern, die im gemeinsamen Haushalt leben, grundsätzlich immer nur einem Elternteil zustehen soll. Dies gilt für die Steuerbegünstigungen gemäß §33 Abs4 und §57 Abs2 EStG 1988, für den Kindererhöhungsbetrag zum Sonderausgabenhöchstbetrag (§18 Abs3 Z2 EStG 1988) und die Erhöhung der Bemessungsgrundlage im Zusammenhang mit der Bausparförderung (§108 EStG 1988). Dies ergibt sich für die Absetzbeträge gemäß §33 Abs4 und §57 Abs2 EStG 1988 aus den Tatbeständen Alleinerhalter und Alleinverdiener, für den Kindererhöhungsbetrag zu den Sonderausgaben aus §18 Abs3 Z2 litb EStG 1988 und für die Erhöhung der

Bausparförderung aus §108 Abs2 EStG 1988. Dieser Grundsatz wird lediglich bei der Besteuerung der sonstigen Bezüge nach den festen Sätzen gemäß §67 Abs1 EStG 1988 sowie bei der Verminderung des Selbstbehaltes gemäß§34 Abs4 EStG 1988 durchbrochen.

Aus dem Anknüpfen des Steuergesetzgebers an die Tatbestände des Familienlastenausgleichsgesetzes ergibt sich dann aber auch konsequent, daß es dann, wenn das Kind nicht mehr im selben Haushalt mit den Eltern bzw. einem Elternteil lebt, nicht auf die Haushaltzugehörigkeit ankommen kann, sondern auf das (freilich auch hinter der Regelung des §2 Abs2 erster Satz FLAG stehende) Moment der überwiegenden Unterhaltsleistung ankommt.

Es sollen in der Folge die Auswirkungen der angefochtenen Regelung im Hinblick auf die bedeutendste steuerliche Kinderbegünstigung, nämlich jene gemäß §33 Abs4 bzw. §57 Abs2 EStG 1988 (Alleinverdienerabsetzbetrag für den Alleinerhalter und Kinderzuschlag beim Alleinverdienerabsetzbetrag für den Alleinerhalter und den Alleinverdiener), näher aufgezeigt werden. Diese Begünstigung spielt im vorliegenden Zusammenhang deshalb eine besondere Rolle, weil es nur bei dieser Begünstigung im Fall von getrennt lebenden Eltern dazu kommen kann, daß beide Elternteile die Voraussetzungen für die für die Begünstigung relevante Qualifikation als Alleinerhalter oder Alleinverdiener erfüllen. Es sollte damit auch die gleichheitsrechtlich bedenkliche Folge verhindert werden, daß im Falle getrennt lebender Eltern beide den Absetzbetrag auf Grund des Tatbestandes Alleinerhalter samt Kinderzuschlag und den Kinderzuschlag zum Absetzbetrag auf Grund des Tatbestandes 'Alleinverdiener' erhalten würden, während im Falle von in einem Haushalt lebenden Eltern die genannten Begünstigungen voraussetzungsgemäß immer nur einem Elternteil zukommen können.

Durch die vorliegende Regelung ist im Hinblick auf diese steuerliche Begünstigung für den Fall, daß das Kind (nur) bei einem Elternteil lebt, gewährleistet, daß der Kinderzuschlag zum Alleinverdienerabsetzbetrag nur diesem Elternteil zusteht. Darüber hinaus ist gesichert, daß in diesen Fällen der Alleinverdienerabsetzbetrag auf Grund des Tatbestandes 'Alleinerhalter' im Hinblick auf ein Kind nur von diesem Elternteil in Anspruch genommen werden kann. Dasselbe gilt für die Begünstigung im Hinblick auf den Begriff 'Alleinverdiener', nach der die zulässigen Einkünfte des nicht dauernd getrennt lebenden Ehegatten des Alleinverdiener ist höher sein dürfen, wenn er ein Kind hat. Auch diese Begünstigung soll, wenn das Kind im Haushalt eines Elternteiles lebt, nur diesem Elternteil zukommen.

Nach der derzeitigen Regelung kann somit ein und dasselbe Kind nicht bewirken, daß auch oder allein der Elternteil, in dessen Haushalt das Kind nicht lebt, als Alleinerhalter den Alleinverdienerabsetzbetrag (zuzüglich Kinderzuschlag) bzw. für den Fall, daß er Alleinverdiener ist, den Kinderzuschlag zum Absetzbetrag gemäß §33 Abs4 bzw. §57 Abs2 EStG 1988 erhält.

In den folgenden Beispielen werden folgende Abkürzungen

verwendet: KM = Kindesmutter mit Einkünften, K =

alimentationspflichtiger Kindesvater mit Einkünften, E-KM =

Ehegatte der Kindesmutter, der nicht gleichzeitig Kindesvater ist, E-KV = Ehegattin des Kindesvaters, die nicht gleichzeitig

Kindesmutter ist:

Beispiel 1:

Das Kind lebt bei der alleinstehenden KM.

Variante 1.1: Der K ist alleinstehend.

Steuerliche Konsequenzen derzeit: KM erhält als Alleinerhalterin den Alleinverdienerabsetzbetrag in Höhe von S 4.000,- und den Kinderzuschlag in Höhe von S 1.800,-, da nur sie Alleinerhalterin im Sinne des Gesetzes ist, während der K im Hinblick auf das Kind keinen Absetzbetrag bzw. Kinderzuschlag gemäß §33 Abs4 bzw. §57 Abs2 EStG 1988 erhält, da er nicht Alleinerhalter ist.

Steuerliche Konsequenz nach §106 Abs2 EStG 1988 in der Fassung der Regierungsvorlage: KM und K erhalten beide als Alleinerhalter den Alleinverdienerabsetzbetrag in Höhe von S 4.000,- und den Kinderzuschlag in Höhe von S 1.800,-. Die steuerliche Kinderbegünstigung gemäß §33 Abs4 bzw. §57 Abs2 EStG 1988 würde somit auch dem Elternteil gewährt, bei dem das Kind nicht lebt.

Variante 1.2: Der K ist (wieder) verheiratet. Die E-KV ist einkommenlos.

Steuerliche Konsequenz derzeit: Die KM erhält als Alleinerhalterin den Alleinverdienerabsetzbetrag in Höhe von S 4.000,- und den Kinderzuschlag in Höhe von S 1.800,-, der KV erhält keinen durch das Kind ausgelösten Absetzbetrag bzw. Kinderzuschlag.

Steuerliche Konsequenz nach §106 Abs2 EStG 1988 in der Fassung der Regierungsvorlage: Der K erhält zu dem Alleinverdienerabsetzbetrag, der in dem Umstand begründet liegt, daß er Alleinverdiener ist, einen Kinderzuschlag in Höhe von S 1.800,-. Die KM erhält wie nach der derzeitigen Rechtslage den Alleinverdienerabsetzbetrag plus Kinderzuschlag, weil sie Alleinerhalterin ist. Es erhielt also auch der Elternteil den Kinderzuschlag gemäß §33 Abs4 bzw. §57 Abs2 leg.cit., bei dem das Kind nicht lebt.

Beispiel 2:

Das Kind (unehelich oder aus erster Ehe) lebt bei (wieder) verheirateter KM.

Variante 2.1: Der K ist alleinstehend, der E-KM erzielt Einkünfte.

Steuerliche Konsequenz derzeit: Weder KM noch K haben einen Anspruch auf einen Absetzbetrag oder einen Kinderzuschlag.

Steuerliche Konsequenz nach §106 Abs2 EStG 1988 in der Fassung der Regierungsvorlage: Nur der KV, bei dem das Kind nicht lebt, erhält durch das Kind ausgelöst als Alleinerhalter den Alleinverdienerabsetzbetrag plus Kinderzuschlag.

Variante 2.2: Der K ist alleinstehend, der E-KM ist einkommenslos.

Steuerliche Konsequenz derzeit: Die KM erhält als Alleinverdienerin den Alleinverdienerabsetzbetrag und aufgrund des im Haushalt lebenden Kindes den Kinderzuschlag in Höhe von S 1.800,-, der K erhält weder einen durch das Kind ausgelösten Absetzbetrag noch wie die KM einen Kinderzuschlag.

Steuerliche Konsequenz nach §106 Abs2 EStG 1988 in der Fassung der Regierungsvorlage: Der KV, bei dem das Kind nicht lebt, erhält durch das Kind ausgelöst als Alleinerhalter den Alleinverdienerabsetzbetrag in Höhe von S 4.000,- und den Kinderzuschlag in Höhe von S 1.800,-. Die KM erhält durch das Kind ausgelöst nur den Kinderzuschlag. Der Elternteil, bei dem das Kind nicht lebt, erhielt allein den Absetzbetrag bzw. auch den Kinderzuschlag.

Variante 2.3: Der K ist (wieder) verheiratet, die E-KV ist einkommenslos. Der E-KM erzielt Einkünfte.

Steuerliche Konsequenz derzeit: Die KM erhält keine Kinderbegünstigung gemäß §33 Abs4 bzw. §57 Abs2 EStG 1988 (dasselbe gilt für den KV).

Steuerliche Konsequenz nach §106 Abs2 EStG 1988 in der Fassung der Regierungsvorlage: Nur der KV, bei dem das Kind nicht lebt, erhält zu dem Alleinverdienerabsetzbetrag als Alleinverdiener den Kinderzuschlag in Höhe von S 1.800,-.

Die angeführten Beispiele zeigen, daß es nach §106 Abs2 EStG 1988 in der Fassung der Regierungsvorlage zu einer Zuerkennung des Kinderzuschlages auch an den Elternteil, bei dem das Kind nicht lebt (vgl. die Beispiele 1.1 und 1.2 und 2.2) kommen würde sowie daß das Kind überdies eine Zuerkennung des Alleinverdienerabsetzbetrages auf Grund des Tatbestandes 'Alleinerhalter' auch für den Elternteil, bei dem das Kind nicht lebt, auslösen würde (Beispiel 1.1). Weiters würde die steuerliche Begünstigung gemäß §33 Abs4 bzw. §57 Abs2 EStG 1988 in bestimmten Konstellationen allein dem Elternteil zukommen, bei dem das Kind nicht im Haushalt lebt (vgl. Beispiele: 2.1, 2.2, 2.3)."

Für den Fall, daß der Verfassungsgerichtshof die dargestellte Zielsetzung, die steuerliche Begünstigung bei getrennt lebenden Eltern nur dem Elternteil zukommen zu lassen, bei dem das Kind lebt, zwar grundsätzlich anerkenne, aber die Berücksichtigung des Umstandes vermisste, daß dieser Elternteil vielleicht die Begünstigung gar nicht in Anspruch nehmen kann, hält die Bundesregierung den Bedenken des Gerichtshofs folgendes entgegen:

"Es erschien als zu weitgehend, wenn es für verfassungsrechtlich geboten erachtet würde, daß der Steuergesetzgeber bei der Gewährung von Begünstigungen für Kinder auch noch darauf abstellt, ob die steuerliche Begünstigung des gemäß dem Familienlastenausgleichsgesetz 1967 Anspruchsberechtigten auch tatsächlich in Anspruch genommen werden kann. Es wird aus dem Gleichheitssatz nicht abgeleitet werden können, daß der Steuergesetzgeber bei Steuerbegünstigungen, die theoretisch mehreren Personen zukommen könnten, die er aber nur einmal gewähren will, darauf Rücksicht nehmen muß, ob der Begünstigte tatsächlich auch ein entsprechendes steuerpflichtiges Einkommen hat. Dies hieße, daß der Steuergesetzgeber im Zusammenhang mit Begünstigungen auch immer darauf Bedacht

nehmen müßte, ob die Begünstigten ein ausreichendes steuerpflichtiges Einkommen haben. Auf den Umstand des Vorliegens eines steuerpflichtigen Einkommens als Voraussetzung für die Inanspruchnahme einer Begünstigung wird der Gesetzgeber aus verfassungsrechtlicher Sicht nicht weiter Rücksicht nehmen müssen. Steuerbegünstigungen kommen eben voraussetzungsgemäß überhaupt nur in Frage, wenn steuerpflichtiges Einkommen vorhanden ist. (Die einzige Ausnahme ist in diesem Zusammenhang der Kinderzuschlag gemäß §33 bzw. §57 EStG 1988, der gemäß §40 EStG 1988 für den Fall, daß der Anspruchsberechtigte keine oder keine ausreichende Steuerleistung zu erbringen hat, dem Begünstigten ausgezahlt oder beim Jahresausgleich oder bei der Veranlagung rückerstattet wird.)

Weiters ist es nach ständiger Judikatur des Verfassungsgerichtshofes (Slg. 7136/1973, 7467/1974, 10039/1984 und die dort zitierte Vorjudikatur) zulässig, von einer Durchschnittsbetrachtung auszugehen und pauschalierende Regelungen vorzusehen, die verwaltungsökonomisch bewältigbar sind. Es würde einen erheblichen Verwaltungsaufwand verursachen, um jeweils herauszufinden und nachzuprüfen, ob der Familienbeihilfe beziehende getrennt lebende Elternteil überhaupt kein steuerpflichtiges Einkommen hat bzw. kein solches steuerpflichtiges Einkommen hat, daß er alle Kinderbegünstigungen in Anspruch nehmen kann. (Beim Kinderzuschlag bedarf es dieser Überlegungen nicht, da dieser, wenn der Begünstigte keine oder eine nicht ausreichende Steuerleistung hat, gemäß §40 EStG 1988 ausgezahlt oder im Jahresausgleich oder im Veranlagungsverfahren erstattet wird.)"

3. Gleichartige Beschwerdefälle wurden in der Folge zu B401/91 und B425/91 anhängig und haben gleichfalls zur Einleitung von Gesetzesprüfungsverfahren geführt.

II. Die Gesetzesprüfungsverfahren sind zulässig. Es ist kein Zweifel entstanden, daß der Verfassungsgerichtshof in den bei ihm anhängigen Verfahren die in Prüfung gezogene Bestimmung anzuwenden hätte. Auch sonst ist kein Prozeßhindernis hervorgekommen.

III. Die Bedenken sind auch begründet. §106 EStG 1988 widerspricht dem verfassungsrechtlichen Gleichheitssatz.

1. Es ist der Bundesregierung einzuräumen, daß die im Prüfungsbeschuß vorausgesetzte allgemeine "Berücksichtigung von Alimentationsleistungen durch außereheliche oder geschiedene Väter und sonstige Unterhaltsverpflichtete" nirgends ausdrücklich ausgesprochen ist. Der Verfassungsgerichtshof ist jedoch von dieser Annahme ausgegangen, weil er die mit der Anerkennung eines Unterhaltsberechtigten als Kind verbundenen steuerlichen Folgen als Berücksichtigung von Unterhaltsleistungen gedeutet hat, für die weder die Art der Verwandtschaft noch die Tatsache der Scheidung oder sonstige Besonderheiten der Unterhaltpflicht eine Rolle spielen. Die Bedenken des Verfassungsgerichtshofs gehen also dahin, daß diese Berücksichtigung von Unterhaltsleistungen allein deshalb unterbleibt, wenn eine andere Person Familienbeihilfe bezieht.

Der Gerichtshof hat ferner schon im Prüfungsbeschuß das Bestreben des Gesetzgebers für gerechtfertigt angesehen, die mehrfache steuerliche Begünstigung eines Elternpaars zu vermeiden. Das aus dem Familienlastenausgleichsrecht in das Steuerrecht übernommene Erfordernis der Haushaltsgleichheit ist unter Umständen geeignet, dieses Ziel zu erreichen. Daß aber auch dieses Erfordernis allein nicht ausreicht, zeigt der - übrigens bei weitem häufigste - Fall des gemeinsamen Haushaltes beider Elternteile (§2 Abs5 letzter Satz FamilienlastenausgleichsG idF BGBl. 588/1983 - FLAG). Es bedarf deshalb der weiteren Anordnung des §7 FLAG, daß für ein Kind Familienbeihilfe nur einer Person gewährt wird, und dessen Ergänzung durch §11 Abs1 erster Satz FLAG, wonach dann, wenn für dasselbe Kind beide Elternteile (zu deren gemeinsamen Haushalt das Kind gehört) die Familienbeihilfe beantragen, die Beihilfe jenem Elternteil zu gewähren ist, der das Kind überwiegend pflegt. Daraus ergibt sich, daß die Eltern diesfalls die Wahl haben, die Familienbeihilfe und damit die steuerlichen Begünstigungen durch denjenigen Teil in Anspruch nehmen zu lassen, bei dem sie sich (besser) auswirkt. Auf diese Weise wird bei gemeinsamem Haushalt gewährleistet, daß jener Elternteil, der aus seinem Einkommen den Unterhalt des Kindes bestreitet, die steuerliche Begünstigung genießt.

Eben deshalb hat aber der Gerichtshof das Bedenken, daß §106 EStG 1988 Eltern, die - zB als Unverheiratete oder Geschiedene - getrennt leben, die steuerliche Begünstigung unter Umständen überhaupt verschlossen bleibt, und zwar gerade dann, wenn mangels eines eigenen Einkommens des Teiles, der das Kind in seinem Haushalt betreut, die volle finanzielle Last denjenigen Elternteil trifft, der ein zu versteuerndes Einkommen bezieht.

Ob es Gründe geben könnte, die steuerliche Begünstigung von Eltern ganz auf Fälle zu beschränken, in denen zur Unterhaltpflicht auch noch die persönliche Betreuung hinzutritt, kann dahingestellt bleiben. Wie gleichfalls schon im Prüfungsbeschuß ausgeführt, ist nämlich die Haushaltsgleichheit im Familienlastenausgleichsrecht - und damit im Steuerrecht - ohnedies kein unbedingtes Anspruchserfordernis: Nach dem zweiten Satz des §2 FLAG gebührt

nämlich die Familienbeihilfe auch einer Person, zu deren Haushalt das Kind nicht gehört, wenn sie die Unterhaltskosten für das Kind überwiegend trägt und keine andere Person anspruchsberechtigt ist. Weder das Familienlastenausgleichsrecht noch das Steuerrecht machen so die Haushaltzugehörigkeit des Kindes zur unerlässlichen Voraussetzung der Leistung oder Begünstigung. Das zusätzliche Erfordernis der mangelnden Anspruchsberechtigung einer anderen Person schließt aber in aller Regel außereheliche oder geschiedene Väter nicht nur - zurecht - vom Anspruch auf die (ohnehin von der Mutter bezogene) Familienbeihilfe, sondern auch von jeglicher Steuerbegünstigung aus, und zwar - ohne erkennbaren Grund - auch dann, wenn keine andere Person eine steuerliche Begünstigung genießt. Der Verfassungsgerichtshof kann nach wie vor nicht erkennen, was es rechtfertigen könnte, die auf die Erleichterung der Unterhaltslast ausgerichtete steuerliche Begünstigung dann von der Haushaltzugehörigkeit abhängig zu machen, wenn eine andere Person die Familienbeihilfe bezieht. Vielmehr dient die Verknüpfung der Steuerbegünstigung mit dem Bezug der Familienbeihilfe - abgesehen von einer gewissen Verwaltungsvereinfachung - ausschließlich dem Ziel, unter mehreren möglichen Anspruchsberechtigten den zu Begünstigenden auszuwählen, und zwar denjenigen, der vermutlich die überwiegende Unterhaltslast trägt.

2. Entscheidend ist daher in der Tat die im Prüfungsbeschuß abschließend gestellte und im letzten Teil der Äußerung der Bundesregierung behandelte Frage, ob der Gesetzgeber bei seinem Bestreben, die steuerliche Begünstigung nur einem Elternteil (nämlich dem Bezieher der Familienbeihilfe) zukommen zu lassen, völlig außer Acht lassen darf, daß dieser unter Umständen die steuerliche Begünstigung gar nicht in Anspruch nehmen kann. Das ist insbesondere dann der Fall, wenn der das Kind betreuende Elternteil kein oder nur ein zu geringes Einkommen zu versteuern hat, während der andere Teil die überwiegende finanzielle Unterhaltslast trägt (vgl. das Beispiel 2.1 in der Äußerung der Bundesregierung).

Die Bundesregierung hält es für zu weitgehend, wenn der Steuergesetzgeber bei der Gewährung von Begünstigungen für Kinder "auch noch darauf" abstehen müßte, ob die Begünstigung auch tatsächlich in Anspruch genommen werden kann. Nun braucht der Gesetzgeber gewiß im allgemeinen keine besondere Vorsorge für den Fall zu treffen, daß eine Steuerbegünstigung mangels Anfalles einer Steuer nicht zum Tragen kommt. Hier geht es aber darum, daß die Steuer beim anderen Elternteil anfallen kann, sodaß der Anlaß zur Begünstigung fortbesteht. Der Verfassungsgerichtshof kann keinen Grund finden, warum getrennt lebende (oder auch alleinstehende, das Kind nicht im eigenen Haushalt betreuende) Eltern, die für den Unterhalt des Kindes ebenso sorgen müssen wie zusammenlebende oder das Kind selbst betreuende alleinstehende Eltern, von jeglicher steuerlichen Begünstigung (abgesehen vielleicht von der Erstattung von Kinderzuschlägen nach §40 EStG 1988) überhaupt ausgeschlossen sein sollen. Das gerechtfertigte Anliegen des Gesetzgebers, für ein Kind die steuerliche Begünstigung nur einmal zu gewähren, kann auf verschiedene Weise verwirklicht werden. Warum es nicht möglich sein sollte, eine Regelung zu treffen, die gewährleistet, daß für jedes Kind den Unterhaltpflichtigen die steuerliche Begünstigung einmal gewährt wird (sofern sie überhaupt bei einem von ihnen in Frage kommt) - etwa in Form eines Wahlrechtes nach dem Muster des §11 FLAG -, ist unerfindlich. Der allenfalls erforderliche - ohnedies kaum erkennbare - Verwaltungsmehraufwand darf sachlicherweise gegenüber dem Anliegen der steuerlichen Entlastung sorgpflichtiger Eltern nicht ins Gewicht fallen.

Angesichts der Belastung der Eltern durch die Unterhaltpflicht und die nicht zu vernachlässigende Zahl der Fälle, in denen der das Kind betreuende Elternteil kein oder nur ein geringes eigenes Einkommen hat, handelt es sich auch keinesfalls um bloße Härtefälle.

§106 EStG 1988 ist daher unsachlich und verletzt den Gleichheitssatz. Er ist als verfassungswidrig aufzuheben.

Die Frist für das Außerkrafttreten wurde gemäß Art140 Abs5 B-VG gesetzt (wobei auf den Zeitpunkt der voraussichtlichen Zustellung der Entscheidung abgestellt wurde). Auf diese Bestimmung stützt sich auch die Verpflichtung zur Kundmachung. Der Ausschluß des Wiederinkraftrittens früherer Vorschriften erfolgte nach Art140 Abs6 B-VG.

## **Schlagworte**

Einkommensteuer, Kinder (Steuerrecht), Familienlastenausgleich, Verwaltungsökonomie, Unterhalt

## **European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VFGH:1991:G82.1991

## **Dokumentnummer**

JFT\_10089373\_91G00082\_00

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

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.  
[www.jusline.at](http://www.jusline.at)