

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache G***** R*****, Adresse*****, über die Beschwerde vom 5.8.2010 gegen den Bescheid der damals zuständigen belangten Behörde Finanzamt Gmunden Vöcklabruck (FA 53) zu Steuernummer 000/0000, vom 2.7.2010, betreffend Einkommensteuer (ArbeitnehmerInnenveranlagung) 2008 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Darstellung des verwaltungsbehördlichen Verfahrens

Der Beschwerdeführer (abgekürzt: Bf) bezog im streitgegenständlichen Jahr **2008** Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit. Er beantragte im Rahmen seiner **am 31.10.2009** elektronisch eingebrachten Erklärung den Alleinverdienerabsetzbetrag mit einem Kind.

Weiters machte der Bf für das Jahr 2008 Werbungskosten in Höhe von € 410,71, Beiträge zu Personenversicherungen (KZ 455: € 2.699,33) und Aufwendungen für Wohnraumschaffung/-sanierung (KZ 456: € 2.666,22) - insgesamt Aufwendungen für Sonderausgaben aus Versicherungen € 5.365,56 -, Kirchenbeiträge (KZ 458: € 142,67) und Spenden (KZ 459: € 86,24) geltend.

Das **Finanzamt erließ am 4.11.2009** einen **erklärungsgemäßen** Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008. Vor der Berechnung der Einkommensteuer brachte das Finanzamt die Werbungskosten in Höhe von € 410,71 und die Sonderausgaben iSd § 18 EStG 1988 in Höhe eines Viertels des Höchstbetrages eingeschliffen auf € 1.088,56, Spenden in Höhe von € 86,24 und den Kirchenbeitrag in Höhe von € 100 in Abzug.

Zur Berechnung der Sonderausgaben 2008 im Bescheid vom 4.11.2009: Die **Sonderausgaben** wurden mit dem Erhöhungsbetrag auf Grund des Alleinverdienerabsetzbetrages (abgekürzt: AVAB) wie folgt berechnet: tatsächlich geltend gemacht in Summe € 5.365,56 (= Sonderausgabenhöchstbetrag € 2.920 und € 2.445,56

Erhöhungsbetrag wegen dem AVAB) dividiert durch 4 = $\frac{1}{4}$ = € 1.341,39; dieser Betrag wird dann zum Gesamtbetrag der Einkünfte eingeschlossen auf einen Sonderausgabenabzugsbetrag in Höhe von € 1.088,56.

Die Einkommensteuer wurde für das Jahr 2008 mit € 2.336,34 festgesetzt.

Am 2.7.2010 erließ das Finanzamt einen Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO für den Einkommensteuerbescheid 2008 vom 4.11.2009 **und** einen neuen Einkommensteuerbescheid 2008 mit **neuer Berechnung** und ua. folgender Begründung: „Der Alleinverdienerabsetzbetrag konnte nicht berücksichtigt werden, da die steuerpflichtigen Einkünfte inkl. Wochengeld Ihres (Ehe)partners höher als der maßgebliche Grenzbetrag von € 6.000 sind.

Da die aus der Begründung des Sachbescheides sich ergebende inhaltliche Rechtswidrigkeit eine nicht bloß geringfügige Auswirkung hat, war die Aufhebung des im Spruch bezeichneten Bescheides von Amts wegen zu verfügen.“

Die neue Einkommensteuer wurde für das Jahr 2008 mit € 3.046,64 festgesetzt dh um € 710,30 höher wegen Wegfall des Alleinverdienerabsetzbetrages mit € 494 und der Rest wegen Wegfall des Erhöhungsbetrages bei den Sonderausgaben in Höhe von € 216,30.

Zur Berechnung der Sonderausgaben ohne AVAB im Bescheid vom 2.7.2010:

Die Sonderausgaben wurden nur mehr mit dem individuellen Höchstbetrag von € 2.920 berechnet: tatsächlich geltend gemacht in Summe € 5.365,56, davon möglich ist der Sonderausgabenhöchstbetrag € 2.920 dividiert durch 4 = $\frac{1}{4}$ = € 730; dieser Betrag wird dann zum Gesamtbetrag der Einkünfte eingeschlossen auf einen Sonderausgabenabzugsbetrag von € 592,41.

Der Bf erhob **mit Schreiben vom 3.8.2010** gegen den o.a. Einkommensteuerbescheid **Beschwerde** (vorher „Berufung“). Zur Begründung brachte der Bf im Wesentlichen vor, dass der ursprünglich beantragte Alleinverdienerabsetzbetrag für das Kalenderjahr 2008 nicht mehr berücksichtigt wurde und infolgedessen auch der Erhöhungsbetrag (in seinem Fall ein Betrag von € 2.445,55 als Abzug von der Steuerbemessungsgrundlage) für Alleinverdiener bei den Topf-Sonderausgaben gemäß § 18 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 fehle.

"Er sei durch diese Bestimmung im § 18 EStG 1988 in seinem verfassungsrechtlich gewährleisteten Recht auf Gleichheit aller Staatsbürger vor dem Gesetz verletzt worden (Art. 2 Staatsgrundgesetz, RGBl. Nr. 142/1867).

Diese Verletzung nach Art. 2 StGG begründe er anhand folgender Berechnungsbeispiele:

	Beispiel 1	Beispiel 2	Beispiel 3
	Jährliches steuerpflichtiges Einkommen (Kz = 245)		
	Abzüglich Werbungskostenpauschale in €		

Ehepartner A	18.000	27.000	36.000
Ehepartner B	18.000	9.000	0,00
Gesamt	36.000	36.000	36.000
AVAB	nein	nein	ja
	Höchstbetrag Geltendmachung Sonderausgaben in €		
Ehepartner A	2.920	2.920	2.920
Ehepartner B	2.920	0,00	2.920
	Rechnerische Steuerminderung für 2008 in € durch diese Höchstbeträge		
Ehepartner A	279,83	318,25	636,50
Ehepartner B	279,83	0,00	0,00

Aus dem Beispiel 2 sei klar ersichtlich, dass die Gewährung des Erhöhungsbetrages nur für Alleinverdiener eine maßgebliche steuerliche Benachteiligung darstelle. Im Beispiel 1 könne jeder Ehepartner für sich die Sonderausgabenpauschale steuermindernd relevant geltend machen.

Er beantrage daher die Berücksichtigung des Erhöhungsbetrages für Alleinverdiener bei den „Topf-Sonderausgaben“ in Höhe von € 2.445,56, die gleichzeitige Festsetzung der Steuerschuld für das Kalenderjahr 2008 mit einem Betrag in Höhe von € 2.830,34 und somit die Rückzahlung des Guthabens in Höhe von € 216,30 auf sein Konto."

In der abweisenden Beschwerdeentscheidung (vorher Berufungsentscheidung) des **Finanzamtes vom 20.9.2010** begründete das Finanzamt die Nichtzuerkennung des Erhöhungsbetrages mit den gesetzlichen Bestimmungen des § 18 Abs. 3 Z 2 EStG 1988, da sich die Abgabenbehörde an die gesetzlichen Vorgaben zu halten habe. Eine Beurteilung, ob dadurch die Gleichheit der Besteuerung verletzt werde, obliege nicht den Aufgaben der Abgabenbehörde erster Instanz.

Mit **Schreiben vom 18.10.2010** stellte der Bf den Antrag auf Entscheidung durch die zweite Instanz.

Das **Finanzamt** legte in der Folge mit Bericht **vom 24.1.2011** den Vorlageantrag an das Bundesfinanzgericht (damals noch Unabhängiger Finanzsenat) vor.

Information zum Verfahren

Eingangs ist zur Information festzuhalten, dass durch die Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012, BGBl. I 51/2012, ab 1. Jänner 2014 das Bundesfinanzgericht (abgekürzt: BFG) an die Stelle des Unabhängigen Finanzsenates getreten ist.

Nach § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Nach dem 31. Dezember 2013 wirksam werdende Erledigungen des Unabhängigen Finanzsenates gelten als Erledigungen des Bundesfinanzgerichtes.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Sachverhalt

Der Beschwerdeführer (abgekürzt: Bf) bezog im streitgegenständlichen Jahr 2008 Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit aus zwei Dienstverhältnissen.

Mit Einkommensteuerbescheid vom 18.3.2009 wurde bei seiner Ehegattin K***** für das Jahr 2008 ein Einkommen in Höhe von € 9.265,83 festgesetzt. Sie erhielt die gesamte Lohnsteuer und Teile der Sozialversicherungsbeiträge und zwar einen Betrag von € 226,08 zurück.

Im Zuge einer Nachbescheidkontrolle wurde der Einkommensteuerbescheid des Bf vom 04.11.2009 am 02.07.2010 vom Finanzamt aufgehoben. Mangels Vorliegen der Anspruchsvoraussetzungen für den AVAB beim Bf wurde am 02.07.2010 auch ein neuer Einkommensteuerbescheid **ohne** Alleinverdienerabsetzbetrag und **ohne** Sonderausgabenerhöhungsbetrag erlassen.

Beweiswürdigung

Der für die rechtliche Beurteilung maßgebliche Sachverhalt ergibt sich aus der Aktenlage.

Rechtslage

Anmerkung: Fettdruck bei den zitierten Paragraphen durch BFG

Rechtslage zur Minderung der Steuerbemessungsgrundlage (= das Einkommen, auf das der Steuertarif angewendet wird):

Auszugsweise zitiert wird § 18 EStG 1988 in der für das Streitjahr 2008 (= idF BGBl I Nr. 102/2007) gültigen Fassung -

Zu den Ausgaben, die gemäß § 18 EStG 1988 bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen sind, zählen laut

-Abs. 1: *Z 2 Beiträge und Versicherungsprämien (von hier nicht gegenständlichen Ausnahmen abgesehen) u. a.*

zu einer

- freiwilligen Kranken-, Unfall- oder Pensionsversicherung; ...
- Lebensversicherung ...

-Abs. 1: Z 3 Ausgaben zur Wohnraumschaffung oder zur Wohnraumsanierung, u.a.

-lit a) Mindestens achtjährig gebundene Beträge, die vom Wohnungswerber zur Schaffung von Wohnraum an Bauträger geleistet werden. ...

-lit b) Beträge, die zur Errichtung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen verausgabt werden. ...

- lit d) Rückzahlungen von Darlehen, die für die Schaffung von begünstigtem Wohnraum oder für die Sanierung von Wohnraum iSd lit a) bis c) aufgenommen wurden, sowie Zinsen für derartige Darlehen.

-Abs. 3: In Ergänzung des Abs. 1 wird bestimmt:

Z 2:Für Ausgaben iSd **Abs. 1** Z. 2 bis 4 (...) besteht ein einheitlicher Höchstbetrag von 2.920 Euro jährlich. Dieser Betrag erhöht sich

-um 2.920 Euro, wenn dem Steuerpflichtigen der Alleinverdiener- oder der Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht und/oder

-um 1.460 Euro bei mindestens drei Kindern (§ 106 Abs. 1 und 2). Ein Kind kann nur bei der Anzahl der Kinder eines Steuerpflichtigen berücksichtigt werden. Kinder, die selbst unter das Sonderausgabenviertel fallende Sonderausgaben geltend machen, zählen nicht zur Anzahl der den Erhöhungsbetrag vermittelnden Kinder.

Sind diese Ausgaben insgesamt

-niedriger als der jeweils maßgebende Höchstbetrag, so ist ein Viertel der Ausgaben, mindestens aber der Pauschbetrag nach **Abs. 2**, als Sonderausgaben abzusetzen,

-gleich hoch oder höher als der jeweils maßgebende Höchstbetrag, so ist ein Viertel des Höchstbetrags als Sonderausgaben abzusetzen (Sonderausgabenviertel).

Beträgt der Gesamtbetrag der Einkünfte mehr als 36.400 Euro, so vermindert sich das Sonderausgabenviertel (der Pauschbetrag nach Abs. 2) gleichmäßig in einem solchen Ausmaß, dass sich bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte von 50.900 Euro **kein** absetzbarer Betrag mehr ergibt.

Dieser zuletzt zitierte Absatz wird in der Literatur als **Einschleifung** bezeichnet.

Diese Deckelung des Sonderausgabenviertels ab einem Gesamtbetrag der Einkünfte von mehr als 36.400 Euro erfolgt im Jahr 2008 nach der Formel:

$$(50.900,00 - \text{Gesamtbetrag d. Einkünfte}) * 60,00 / 14.500,00 \text{ Euro}$$

Rechtslage zum Steuertarif:

§ 33 Abs. 4 EStG 1988 in der für das Streitjahr 2008 geltenden Fassung lautet:

Zur Abgeltung gesetzlicher Unterhaltsverpflichtungen stehen nachfolgende Absetzbeträge zu:

1. *Einem Alleinverdiener steht ein Alleinverdienerabsetzbetrag zu. Dieser beträgt jährlich*
 - *ohne Kind 364 Euro,*
 - *bei einem Kind (§ 106 Abs. 1) 494 Euro,*
 - *bei zwei Kindern (§ 106 Abs. 1) 669 Euro.*

Dieser Betrag erhöht sich für das dritte und jedes weitere Kind (§ 106 Abs. 1) um jeweils 220 Euro jährlich. Alleinverdiener ist ein Steuerpflichtiger, der mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet ist und von seinem unbeschränkt steuerpflichtigen Ehegatten nicht dauernd getrennt lebt. Für Steuerpflichtige im Sinne des § 1 Abs. 4 ist die unbeschränkte Steuerpflicht des (Ehe-)Partners nicht erforderlich. Alleinverdiener ist auch ein Steuerpflichtiger mit mindestens einem Kind (§ 106 Abs. 1), der mehr als sechs Monate mit einer unbeschränkt steuerpflichtigen Person in einer anderen Partnerschaft lebt. Voraussetzung ist, dass der (Ehe)Partner (§ 106 Abs. 3) bei mindestens einem Kind (§ 106 Abs. 1) Einkünfte von höchstens 6.000 Euro jährlich, sonst Einkünfte von höchstens 2 200 Euro jährlich erzielt. Die nach § 3 Abs. 1 Z 4 lit a, weiters nach § 3 Abs. 1 Z 10 und 11 und auf Grund zwischenstaatlicher Vereinbarungen steuerfreien Einkünfte sind in diese Grenzen mit einzubeziehen. Andere steuerfreie Einkünfte sind nicht zu berücksichtigen.

(...)

*(8) Ist die nach Abs. 1 und 2 berechnete Einkommensteuer **negativ**, so ist bei mindestens einem Kind (§ 106 Abs. 1) insoweit der Alleinverdienerabsetzbetrag oder der Alleinerzieherabsetzbetrag gutzuschreiben. Ergibt sich bei Steuerpflichtigen, die Anspruch auf den Arbeitnehmerabsetzbetrag oder Grenzgängerabsetzbetrag haben, nach Abs. 1 und 2 keine Einkommensteuer, so sind 10% der Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 3 lit. a (ausgenommen Betriebsratsumlagen) und der Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 4 und 5, höchstens aber 110 Euro jährlich, gutzuschreiben. Auf Grund zwischenstaatlicher oder anderer völkerrechtlicher Vereinbarungen steuerfreie Einkünfte sind für Zwecke der Berechnung der negativen Einkommensteuer wie steuerpflichtige Einkünfte zu behandeln. Der Kinderabsetzbetrag gemäß Abs. 4 Z 3 lit. a bleibt bei der Berechnung außer Ansatz. Die Gutschrift hat im Wege der Veranlagung oder gemäß § 40 zu erfolgen.*

(9) Steht ein Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit b oder c zu, erhöht sich der Prozentsatz von 10% gemäß Abs. 8 auf 15% und der Betrag von höchstens 110 Euro gemäß Abs. 8 auf höchstens 240 Euro jährlich (Pendlerzuschlag).

(...)

Erwägungen

Im gegenständlichen Verfahren bemängelte der Bf weder die Feststellung eines mangelhaften oder falschen Sachverhaltes noch die unrichtige Anwendung der oben zitierten gesetzlichen Bestimmungen. Er erachtete sich vielmehr durch die Anwendung der bezughabenden Normen des Einkommensteuergesetzes in seinem verfassungsmäßig gewährleisteten Recht auf Gleichbehandlung verletzt. Er begehrte die Absetzbarkeit der erhöhten Topf-Sonderausgaben und zwar in der Höhe, als ob ihm der Alleinverdienerabsetzbetrag zugestanden wäre.

Hiezu ist Folgendes auszuführen:

I) Zur Anwendung der im Jahr 2008 aktuellen Gesetzeslage

Gemäß Art. 18 des Bundes-Verfassungsgesetzes (B-VG) darf die gesamte staatliche Verwaltung nur auf Grund der Gesetze ausgeübt werden.

Diese Verfassungsbestimmung stellt den Angelpunkt für das im B-VG normierte Verhältnis zwischen Gesetz und Vollziehung dar. Damit ist – als wesentliches Element des rechtsstaatlichen Prinzips – die Bindung der gesamten Vollziehung (Verwaltung und Gerichtsbarkeit) an das Gesetz angeordnet (Legalitätsprinzip; siehe Walter-Mayer, Grundriss des österreichischen Bundesverfassungsrechts, 6. Aufl., Wien 1988, Rz 569).

Dass Art. 18 B-VG ausdrücklich nur von der Verwaltung spricht und die Gerichtsbarkeit nicht nennt, ist historisch zu erklären; an der Geltung des Legalitätsgrundsatzes für die Justiz bestand bei der Schaffung des B-VG längst kein Zweifel mehr. Dass das Legalitätsprinzip auch für die Gerichtsbarkeit gilt, kann nicht ernstlich bestritten werden (siehe Walter-Mayer, Grundriss, Rz 572 unter Verweis auf Art. 140 B-VG) und entspricht herrschender Lehre (vgl. Öhlinger, Verfassungsrecht, 8. überarb. Aufl., Rz 625).

Die Gerichte sind – ebenso wie die Verwaltungsbehörden – verpflichtet, ihre Entscheidungen **nur** auf Grundlage der geltenden Gesetze und Verordnungen zu treffen. Sowohl die Abgabenbehörden als auch das Bundesfinanzgericht haben daher die Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes sowie der hiezu ergangenen Verordnungen – jeweils in der geltenden Fassung – so lange anzuwenden, als sie dem Rechtsbestand angehören.

Den Gerichten steht die Prüfung der Gültigkeit gehörig kundgemachter Gesetze und Verordnungen nicht zu (Art. 89 Abs. 1 B-VG iVm Art. 135 Abs. 4 B-VG). Das entsprechende Prüfungsrecht wurde beim VfGH konzentriert. Gerichte haben generelle Normen anzuwenden, nicht aber auf ihre Rechtmäßigkeit zu überprüfen.

Wenn der Bf in der Streichung des Topf-Sonderausgabenerhöhungspauschales in Höhe von € 2.920 bzw. des bei ihm vorliegenden tatsächlichen aufgewendeten Topf-Sonderausgabenerhöhungsbetrages in Höhe von € 2.445,56 bei Wegfall des AVAB eine Ungleichbehandlung erblickt, so ist dies ein Einwand, der die Verfassungskonformität betrifft. Dieser Einwand kann die zuständigen Abgabenbehörden sowie das

Bundesfinanzgericht aber aufgrund des Legalitätsgrundsatzes nicht davon entbinden, die eindeutigen gesetzlichen Anordnungen anzuwenden, solange sie in Geltung stehen.

Laut der Bestimmung des § 18 Abs. 3 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 besteht ua. für Versicherungsprämien und Ausgaben für Wohnraumschaffung oder zur Wohnraumsanierung ein für **alle** Abgabepflichtigen einheitlicher jährlicher Höchstbetrag von € 2.920 bzw. davon ein Viertel + Einschleifregelung. (Zur Information: Die Herabsetzung der Topf-Sonderausgaben auf ein Viertel wurde mit dem StruktAnpG 1996 eingeführt.)

In Fällen, bei denen die Voraussetzungen für den Alleinverdiener- oder Alleinerzieherabsetzbetrag vorliegen, erhöht sich dieser Höchstbetrag um weitere € 2.920 bzw. davon ein Viertel + Einschleifregelung.

Die Möglichkeit **ohne** Vorliegen der Voraussetzungen für den Alleinverdienerabsetzbetrag diesen Erhöhungsbetrag für die Sonderausgaben anzusetzen, ergibt sich aus dem Einkommensteuergesetz nicht.

Es ergibt sich aus dem Grundsatz des Art. 18 B-VG eine strikte Bindung der Vollziehung an den Wortlaut der Bestimmungen. Nach herrschender Lehre und Rechtsprechung (zB VwGH 25.2.1994, 93/12/0203) hat die Wortinterpretation am Beginn eines jeden Interpretationsvorganges zu stehen. Ein Abweichen vom klaren Gesetzeswortlaut ist nur dann zu verantworten, wenn eindeutig feststeht, dass der Gesetzgeber etwas anderes gewollt hat, als er zum Ausdruck gebracht hat.

Dem Beschwerdebegehren konnte daher aufgrund der anzuwendenden Rechtslage nicht entsprochen werden.

II) Antragsmöglichkeit des Bundesfinanzgerichtes beim VfGH zwecks Gesetzes- bzw. Verordnungsprüfung:

Gemäß Art. 139 Abs. 1 Z 1 B-VG erkennt der Verfassungsgerichtshof über Gesetzwidrigkeit von Verordnungen auf Antrag eines Gerichtes.

Gemäß Art. 140 Abs. 1 Z 1 lit. a B-VG erkennt der Verfassungsgerichtshof über die Verfassungswidrigkeit von Gesetzen auf Antrag des Obersten Gerichtshofes, eines in zweiter Instanz zuständigen ordentlichen Gerichtes, eines Verwaltungsgerichtes oder des Verwaltungsgerichtshofes.

Hat ein Verwaltungsgericht gegen die Anwendung einer Verordnung aus dem Grund der Gesetzwidrigkeit Bedenken, so hat es den Antrag auf Aufhebung dieser Verordnung beim Verfassungsgerichtshof zu stellen. Ebenso hat es bei Bedenken gegen die Anwendung eines Gesetzes aus dem Grund der Verfassungswidrigkeit beim Verfassungsgerichtshof einen Antrag auf Aufhebung dieses Gesetzes zu stellen (Art. 89 Abs. 2 B-VG iVm Art. 135 Abs. 4 B-VG).

Aus diesen Bestimmungen ergibt sich für das Gericht somit die Verpflichtung, einen derartigen Antrag zu stellen, wenn es Bedenken gegen eine anzuwendende Norm hat (VfSlg 1692, 2187, 5176, 5310; Klecatsky-Morscher, Bundesverfassungsrecht, 3. Aufl., Wien 1982, E 13ff; Öhlinger, Verfassungsrecht, Rz 1012).

Das Bundesfinanzgericht hatte daher im gegenständlichen Beschwerdeverfahren auch Erwägungen dahingehend anzustellen, inwieweit sich aus den vom Bf in Zweifel gezogenen Bestimmungen Anhaltspunkte ergeben, die eine Verfassungswidrigkeit naheliegend erscheinen lassen.

III) Zur Frage der Verfassungswidrigkeit:

Gemäß Art. 7 Abs. 1 B-VG bzw. Art. 2 StGG (aus 1867) sind alle Staatsbürger vor dem Gesetz gleich.

Aus diesem Gleichheitssatz des Art. 7 B-VG hat der Verfassungsgerichtshof in seiner Judikatur ein allgemeines Sachlichkeitsgebot abgeleitet (vgl. Korinek, FS Melichar, Wien 1983, 39). Danach muss eine Differenzierung sachlich sein. Das bedeutet, dass jene Kriterien, an Hand derer Gleiches als gleich erachtet und gleich behandelt sowie Ungleiches als ungleich erachtet wird, sachlich sein müssen.

Im gegenständlichen Verfahren behauptet der Bf nun, dass es in seinem Fall durch die sich aus dem Einkommensteuergesetz ergebende Gewährung des Sonderausgabenerhöhungsbetrages **nur** für Alleinverdiener (und Alleinerhalter) eine maßgebliche steuerliche Benachteiligung ergäbe und in seinem Beispiel 1 **jeder** Ehepartner für sich das Sonderausgabenpauschale steuermindernd geltend machen kann.

Eine nach Ansicht des Bf's fehlende Gleichheit aller Abgabepflichtigen können seine drei Beispiele nicht aufzeigen.

Der Bf zeigt in seinen drei Beispielen nur in welchem Ausmaß die nach § 33 Abs. 1 EStG 1988 tarifmäßig berechnete Einkommensteuer sinkt, wenn der jeweilige Gesamtbetrag der Einkünfte um die Sonderausgaben bzw. die Sonderausgabenhöchstbeträge bei **unterschiedlich vorliegenden Sachverhalten** vermindert wird.

Beispiel 1 geht von zwei natürlichen Personen aus, die beide jeweils einer nichtselbständigen Arbeit nachgehen und beide gleich hohe steuerpflichtige Bezüge iS der Kennzahl (Kz) 245 von jeweils € 18.000 beziehen. **Jede Person** kann bis zum Sonderausgabenhöchstbetrag von € 2.920 diesen geltend machen, soweit bei den Personen solche Aufwendungen tatsächlich vorliegen.

Beispiel 2 spiegelt im Vergleich zu Beispiel 1 die Situation des Bf. Das Beispiel geht von zwei natürlichen Personen aus, von denen eine Person höhere steuerpflichtige Bezüge iS der Kz 245 und zwar in Höhe von angenommen € 27.000 hat und die andere Person steuerpflichtige Bezüge iS der Kz 245 in Höhe von € 9.000. Hier vermeint der Bf nun die Ungleichbehandlung bei ihm in Höhe von € 216,30 im Jahr 2008 zu erkennen.

Auf Grund der Tarifbesteuerung des § 33 und auch anhand des Beispiels der Einkommensteuerveranlagung der Gattin des Bf sind seine Bedenken leicht ausgeräumt.

Beispiele des Bf und Aufsummierung der Ergebnisse bei maximalem Ausschöpfen der gesetzlichen Möglichkeiten hinsichtlich der Höchstbeträge bei den Sonderausgaben nach § 18 EStG 1988 in Euro:

	Beispiel 1	Beispiel 2	Beispiel 3
Ehepartner A	279,83	318,25	636,50
Ehepartner B	279,83	0,00	0,00
Mögliche Negativsteuer oder Pendlerzuschlag iS § 33 Abs. 8 oder Abs. 9 EStG 1988	0,00	110,00 bis 240,00	0,00
Summe Ehepartner A und B	559,66	558,25	636,50
Differenz Bsp 1 und Bsp 2		1,41	
Differenz Bsp 1 und Bsp 3			76,84

Die im § 33 EStG 1988 in Abs. 8 und Abs. 9 normierte Rückzahlung einer Negativsteuer zeigt sowohl hier im aufsummierten Beispiel des Bf, als auch beim Einkommensteuerguthaben in Höhe von € 226,08 bei der Veranlagung 2008 von seiner Ehegattin, dass der Gesetzgeber über den Einkommensteuertarif eine Ungleichbehandlung ausschließen wollte. Das ist im Ergebnis durch die Rückzahlung einer Negativsteuer bzw. eines Pendlerzuschlages tatsächlich gelungen.

Im oben dargestellten Beispiel kommt es im Jahr 2008 bei einem steuerfreien Einkommen von Ehepartner B bei der Maximalvariante einer Negativsteuer bzw. eines Pendlerzuschlages von € 240 zu einer rechnerischen Jahresdifferenz von € 1,41. Ebenso kann der Bf in seinem individuellen Beispiel erkennen, dass das Einkommen bei seiner Ehegattin zur Gänze steuerfrei ist und sie die Lohnsteuer bzw. eine Negativsteuer in Höhe von € 226,08 zurückbekommen hat. Auch wenn der Bf selbst keine höheren Sonderausgaben geltend machen konnte, erfolgte ein Ausgleich über diese Negativsteuer bzw. den Pendlerzuschlag bei seiner Ehegattin.

Das Beispiel 3 liegt beim Bf nicht vor, sodass er davon nicht betroffen ist. Hier ist ersichtlich, dass entsprechend dem progressiven Steuertarif bei einem Bezug von € 36.000 die dritte Besteuerungsstufe zur Anwendung kommt. Zusätzlich zur höheren Progression liegt hier eine gesetzliche vorgesehene Familienbegünstigung bei Vorliegen eines AVAB und höherer Topf-Sonderausgaben vor.

Die Ausführungen des Bf vermochten keine solchen Bedenken an der Verfassungsmäßigkeit der relevanten Gesetzeslage zu erwecken, die das Bundesfinanzgericht zu einem Gesetzesprüfungsantrag wegen Verfassungswidrigkeit verpflichtet hätten.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Eine Revision ist im gegenständlichen Fall nicht zulässig, weil sich die Anwendung der geltenden Rechtslage auf verwirklichte Sachverhalte i.S. des Einkommensteuergesetzes 1988 ergibt, die Anwendung des Legalitätsgrundsatzes auch in der Rechtsprechung (siehe zuletzt VwGH 30.1.2014, 2011/15/0111) unumstritten ist und insofern keine Abhängigkeit von der Lösung einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vorlag.

Die vom Bf aufgeworfene Frage der Verfassungskonformität einer gesetzlichen Bestimmung stellt keine Rechtsfrage im Sinne der Subsumtion unter einen gesetzlichen Tatbestand dar, die vom Verwaltungsgerichtshof zu überprüfen ist, sondern ist deren Prüfung dem Verfassungsgerichtshof vorbehalten.

Linz, am 30. Oktober 2018