



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 5

GZ. RV/530-L/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen gegen die Bescheide des Finanzamtes Freistadt betreffend Einkommensteuer 1998, 1999, 2000, 2001 und 2002 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Einkommensteuer 1998:

Der Bw. erklärte in der Einkommensteuererklärung für 1998 Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit sowie sonstige Einkünfte aus Prüfertätigkeit lt. Beilagen. Der Gesamtbetrag der Einkünfte betrug 879.365,-- S.

Der Seite 1 der Einkommensteuererklärung für 1998 ist Folgendes zu entnehmen:

Der Bw. ist verheiratet und macht den Alleinverdienerabsetzbetrag geltend. Dessen Ehegattin habe im Jahr 1998 Einkünfte in Höhe von 57.698,84 S bezogen. In der Zeile "Kinder für die ich oder mein (Ehe)Partner 1998 für mindestens sieben Monate Familienbeihilfe bezogen habe", wurde die Anzahl "1" (D.) angegeben. Im Feld "Unterhaltsabsetzbetrag: Kinder, für die ich 1998 den gesetzlichen Unterhalt (Alimente) geleistet habe" gab der Bw. an: B. L. (geborene G.), Geburtsjahr 1970, Alimentationszahlungen von Jänner bis November 1998. Als Begründung führte er an, er beantrage die Berücksichtigung der Mehrkinderstaffel für D. und B., da er für 2 Kinder sorgepflichtig sei. Weiters ist aus der Einkommensteuererklärung sowie der vorgelegten Beilagen ersichtlich, dass unter der Kennzahl 277 "Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigten konnte" in folgender Höhe geltend gemacht wurden: 12.300,62 S für mit dem Pkw durchgeführte Dienstreisen ("Differenzwerbungskosten") sowie 104.468,-- S für Fahrten mit dem Pkw von der Wohnung zur Arbeitsstätte. Als Sonderausgaben wurden 13.024,80 S für Personenversicherungen sowie 80.000,-- S für Wohnraumschaffung bzw. Wohnraumsanierung geltend gemacht.

Das Finanzamt anerkannte bei der Veranlagung zur Einkommensteuererklärung 1998 zwar die Abzugsfähigkeit der Differenzwerbungskosten in Höhe von 12.301,-- S, berücksichtigte jedoch weder die Topfsonderausgaben noch die tatsächlichen Aufwendungen für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und auch nicht den Alleinverdienerabsetzbetrag. Das Pendlerpauschale iHv. 20.160,-- S wurde bereits bei der laufenden Lohnverrechnung berücksichtigt.

In der Begründung führte es aus, die tatsächlichen Aufwendungen für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte hätten nicht berücksichtigt werden können, da die hierfür erwachsenden Kosten durch den Verkehrsabsetzbetrag sowie durch ein allenfalls zustehendes Pendlerpauschale abgegolten seien. Der Alleinverdienerabsetzbetrag habe nicht berücksichtigt werden können, da die steuerpflichtigen Einkünfte des Ehepartners höher als der maßgebliche Grenzbetrag von 60.000,-- S seien. Hinsichtlich der Topfsonderausgaben verwies das Finanzamt auf die Begründung des Vorjahresbescheides bzw. der Berufungsvorentscheidung.

In der dagegen erhobenen Berufung machte der Bw. Folgendes geltend:

A) Das **Pendlerpauschale** in Höhe von 20.160,-- S berücksichtige nur einen geringen Teil der tatsächlichen Aufwendungen für die tägliche Fahrt zwischen seiner Wohnung und seiner Arbeitsstätte. Das Pauschale decke nur etwa ein Viertel der Kosten der Aufwendungen ab, weshalb dieses zu niedrig festgelegt wurde. Er beantrage deshalb, die für die notwendigen

Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte aufgewendeten Kosten in Höhe von 104.468,- S bei Berechnung der Einkommensteuer für das Jahr 1998 zu berücksichtigen.

B) Der Gesamtbetrag der Einkünfte des Bw. habe im Jahr 1998 897.365,- S betragen und übersteige daher den Betrag von 700.000,- S, sodass seine **Topfsonderausgaben** für die Errichtung einer Arbeiterwohnstätte und für freiwillige Krankenversicherungen usw. nicht mehr berücksichtigt worden seien. Diese Bestimmung sei gleichheitswidrig, da beispielsweise ein Steuerpflichtiger, der zusammen mit seiner berufstätigen Ehegattin ebenfalls jährliche Einkünfte von mehr als 700.000,- S erziele, diese Sonderausgaben absetzen könne. Diese Bestimmung des Einkommensteuergesetzes diskriminiere Alleinverdiener und sei daher gleichheitswidrig und somit verfassungswidrig. Er beantrage deshalb, seine Topfsonderausgaben des Jahres 1998 iHv. 93.024,80 S bei Berechnung der Einkommensteuer zu berücksichtigen.

C) Der Bw. sei für 2 Kinder sorgepflichtig und zwar für den Sohn D. G. und für die Tochter aus erster Ehe, B. L., geboren 1.6.1970. Dass der Gesetzgeber dies bei der **Mehrkindstaffel** nicht berücksichtige, sei gleichheitswidrig und daher verfassungswidrig.

Einkommensteuer 1999:

Der Bw. erklärte in der Einkommensteuererklärung für 1999 Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit sowie sonstige Einkünfte aus Prüfertätigkeit lt. Beilagen. Der Gesamtbetrag der Einkünfte betrug 908.715,- S.

Der Bw. gab an, die Ehegattin habe im Jahr 1999 Einkünfte in Höhe von 41.696,91 S bezogen. In der Zeile "Kinder, für die ich oder mein Ehepartner 1999 für mindestens sieben Monate die Familienbeihilfe bezogen habe" gab der Bw. die Anzahl der Kinder mit "0" an.

Weiters beantragte er unter der Kennzahl 277 der Erklärung Differenzwerbungskosten iHv. 16.632,76 S und Fahrtkosten zwischen Wohnort und Arbeitsstätte iHv. 104.468,- S.

Mit Einkommensteuerbescheid 1999 vom 27. November 2000 anerkannte das Finanzamt weder die Geltendmachung des Alleinverdienerabsetzbetrages noch den Abzug der Aufwendungen für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Das Pendlerpauschale iHv. 20.160,- S wurde bereits bei der laufenden Lohnverrechnung berücksichtigt.

In der Begründung führte das Finanzamt aus, der Alleinverdienerabsetzbetrag könne nicht berücksichtigt werden, da die steuerpflichtigen Einkünfte des Ehepartners höher als der maßgebliche Grenzbetrag von 30.000,- S seien. Die tatsächlichen Aufwendungen für die

Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte seien nicht berücksichtigt worden, da die hierfür erwachsenden Kosten durch den Verkehrsabsetzbetrag sowie durch ein allenfalls zustehendes Pendlerpauschale abgegolten seien. Weiters wurden die geltend gemachten Topfsonderausgaben nicht anerkannt, da der Gesamtbetrag der Einkünfte 700.000,-- S überstieg. Die als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Kosten für die auswärtige Berufsausbildung des Sohnes wurden jedoch mit dem Abzug eines Pauschbetrages von 4.500,-- S (für die Monate Oktober bis Dezember 1999) berücksichtigt.

In der dagegen erhobenen Berufung vom 11. Dezember 2000 wandte sich der Bw. gegen die Nichtanerkennung des Kilometergeldes für die Strecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, die Nichtberücksichtigung der Topfsonderausgaben sowie der Nichtgewährung des Alleinverdienerabsetzbetrages. Die Begründung der Berufung hinsichtlich der Berufungspunkte "Aufwendungen für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte" sowie "Nichtanerkennung der Topfsonderausgaben" deckt sich mit den Ausführungen in der Berufung gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer 1998. Zur Nichtgewährung des Alleinverdienerabsetzbetrages führte der Bw. Folgendes aus:

"Meine Ehegattin hatte im Jahr 1999 Einkünfte von 63.853,30 ATS. Aus diesem Grunde wurde der Alleinverdienerbetrag bei Berechnung der Einkommensteuer verweigert. Der Unterhaltsanspruch meiner Ehegattin gegenüber mir beträgt aber ca. 30 % meines Einkommens, daher monatlich mindestens ca. 20.000,-- ATS. Ich muss daher überwiegend für meine Ehegattin sorgen. Diese Unterhaltsverpflichtung wird aber bei Berechnung meiner Einkommensteuer überhaupt nicht berücksichtigt. Die Bestimmungen über die Nichtberücksichtigung der Sorgepflichten für die Ehegattin sind daher ein Verstoß gegen das Gleichheitsgebot, da über den Alleinverdienerfreibetrag nur eine geringe Zahl von Ehegattinnen bei Berechnung der Einkommensteuer berücksichtigt wird. Aber auch die Bestimmungen über den Alleinverdienerfreibetrag sind verfassungswidrig, da nur ein ganz bescheidener Betrag bei Berechnung der Einkommensteuer berücksichtigt wird. Ich muss daher mein gesamtes Einkommen versteuern, obwohl mir unter Berücksichtigung meiner Sorgepflichten (Ehegattin 30 %, Sohn D. 18 %) nur ca. 52 % meines Einkommens selbst zukommen. Eine solche Steuergesetzgebung ist nicht nur ungerecht, sondern auch verfassungswidrig. Die Festlegung einer Einkommensgrenze von 60.000,-- S ist willkürlich bzw. müsse sich eine solche Grenze allenfalls daran orientieren, ob die Ehegattin trotz des allfälligen Einkommens überwiegend vom Ehegatten erhalten werden muss. Die Festlegung der Einkünfte der Ehegattin als Maßstab für die Berücksichtigung des Alleinverdienerfreibetrages ist ebenfalls willkürlich, die Festlegung des Einkommens wäre sachgerechter".

Weiters führte der Bw. an, dasselbe gelte auch im Verhältnis zu seinem Sohn D.. Obwohl er verpflichtet sei, ca. 18 % seines Einkommens als Unterhaltsverpflichteter für seinen Sohn zu leisten, werde nur ein unbedeutender Betrag bei Berechnung seiner Einkommensteuer berücksichtigt. Die Bestimmungen über die Familienbesteuerung für seinen Sohn D. seien

daher ebenfalls verfassungswidrig, da Familien mit Kindern im Steuerrecht weitaus schlechter gestellt würden, als Familien ohne Kinder.

Einkommensteuer 2000

Der Bw. erklärte in der Einkommensteuererklärung für 2000 Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit sowie sonstige Einkünfte aus Prüfertätigkeit lt. Beilagen. Der Gesamtbetrag der Einkünfte betrug 893.542,-- S.

Der Bw. beanspruchte wiederum den Alleinverdienerabsetzbetrag und gab die Einkünfte der Ehegattin mit 49.512,82 S an. Die Anzahl der Kinder, für die für mindestens 7 Monate Familienbeihilfe bezogen wurde, gab er mit "1" an. In Kennzahl 277 der Erklärung wurden als Werbungskosten 10.454,42 S aus dem Titel Differenzwerbungskosten und 104.468,-- S für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte geltend gemacht. Auch die Berücksichtigung von Topfsonderausgaben iHv. 93.216,80 S wurden beantragt. Als außergewöhnliche Belastung machte der Bw. Berufsausbildung seines Sohnes D. im Zeitraum 1.1. bis 31.12.2000 geltend.

Mit Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2000 vom 30. Oktober 2001 wurden weder die Topfsonderausgaben berücksichtigt noch die Abzugsfähigkeit des Kilometersgeldes für die Strecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte anerkannt und auch der Alleinverdienerabsetzbetrag nicht zuerkannt. Die Kosten für die auswärtige Berufsausbildung des Sohnes wurden allerdings als außergewöhnliche Belastung in Höhe von 18.000,-- S bei Berechnung der Einkommensteuer berücksichtigt. Hinsichtlich der Abweichungen von der Steuererklärung wies das Finanzamt auf die Begründung des Vorjahresbescheides hin.

Gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2000 erhob der Bw. mit Schreiben vom 29. November 2001 Berufung wegen Nichtanerkennung des Kilometersgeldes für die Strecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, Nichtberücksichtigung der Topfsonderausgaben sowie der Nichtgewährung des Alleinverdienerabsetzbetrages und begründete diese im Wesentlichen wortgleich mit der Vorjahresberufung.

Einkommensteuer 2001

Der Bw. erklärte in der Einkommensteuererklärung für 2001 Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit sowie sonstige Einkünfte aus Prüfertätigkeit lt. Beilagen. Der Gesamtbetrag der Einkünfte betrug 955.058,-- S.

Der Bw. beanspruchte den Alleinverdienerabsetzbetrag und gab die Einkünfte der Ehegattin mit 58.275,64 S an. Die Anzahl der Kinder, für die für mindestens sieben Monate

Familienbeihilfe bezogen wurde, gab der Bw. mit "1" an. Neben Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit bezog der Bw. sonstige Einkünfte aus Prüfertätigkeit. Weiters machte der Bw. Topfsonderausgaben für Lebensversicherungen und Wohnraumschaffung in Höhe von insgesamt 93.431,20 S geltend. Die Kosten für Berufsausbildung für den Sohn D. für den Zeitraum 1.1. bis 31.12.2001 machte der Bw. als außergewöhnliche Belastung geltend.

Mit Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2001 vom 25. Juni 2003 anerkannte das Finanzamt zwar die Kosten für auswärtige Berufsausbildung für den Sohn iHv. 18.000,-- S pauschal, versagte jedoch die Anerkennung der Topfsonderausgaben sowie des Alleinverdienerabsetzbetrages und der tatsächlichen Aufwendungen für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Das Pendlerpauschale iHv. 24.480,-- S wurde bereits bei der laufenden Lohnverrechnung berücksichtigt.

Mit Schreiben vom 20. Juli 2003 erhob der Bw. gegen den Einkommensteuerbescheid 2001 Berufung wegen Nichtanerkennung des Kilometergeldes für die Strecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, Nichtberücksichtigung der Topfsonderausgaben sowie der Nichtgewährung des Alleinverdienerabsetzbetrages. Die Begründung der Berufung ist identisch mit der Begründung der Berufung gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2000.

Einkommensteuer 2002

In der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für 2002 beanspruchte der Bw. erstmals nicht den Alleinverdienerabsetzbetrag. Die Anzahl der Kinder gab er mit "1" an. Als Topfsonderausgaben wurde ein Betrag iHv. 2.920,-- € geltend gemacht. Weiters machte der Bw. Kilometergeld iHv. 7.611,24 € zusätzlich zum Pendlerpauschale geltend. Als Kosten für Arbeitsmittel und Reisekosten wurden Beträge iHv. 1.696,90 € und 2391,29 € (insgesamt 4.088,19 €) geltend gemacht. Als außergewöhnliche Belastung für Kinder machte der Bw. wie in den Vorjahren auswärtige Berufsausbildung geltend. Das Pendlerpauschale iHv. 1.470,-- € wurde bereits bei der laufenden Lohnverrechnung berücksichtigt. Die Einkünfte der Ehegattin betrugen im Jahr 2002 4.814,95 €.

Mit Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2002 vom 25. Juni 2003 anerkannte das Finanzamt die Kosten für Arbeitsmittel und Reisekosten iHv. insgesamt € 4.088,19, als Werbungskosten, nicht jedoch die geltend gemachten Topfsonderausgaben. Auch die tatsächlichen Aufwendungen für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte wurden

nicht berücksichtigt, da die hierfür erwachsenden Kosten durch den Verkehrsabsetzbetrag sowie durch das Pendlerpauschale abgegolten seien.

Mit Berufung vom 20. Juli 2003 bekämpfte der Bw. die Nichtberücksichtigung des Kilometergeldes für die Strecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sowie die Nichtberücksichtigung des Alleinverdienerabsetzbetrages und die Nichtberücksichtigung der Unterhaltspflichten für die Ehegattin und den Sohn D. bei der Einkommensteuerberechnung 2002. Die Begründung dieser Berufung ist identisch mit den Berufungspunkten betreffend Pendlerpauschale, Alleinverdienerabsetzbetrag und Nichtberücksichtigung der Unterhaltspflichten für die Ehegattin und den Sohn D. in der Berufung gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer 2000. Der einzige Unterschied liegt in der teilweise vorgenommenen Umrechnung der Schillingbeträge in Eurobeträge. Die Nichtanerkennung der Topfsonderausgaben blieb unbekämpft.

Zusammenfassende Darstellung der in den einzelnen Berufungsjahren anerkannten bzw. nicht zuerkannten Absetzbeträge bzw. Pauschalbeträge:

	1998	1999	2000	2001	2002 (€)
Pendlerpauschale	20.160,00	20.160,00	20.160,00	24.480,00	1.470,00 €
§ 34 auswärtige Berufsausbildung Kinder		4.500,00	18.000,00	18.000,00	1.320,00
Topf-SA	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Verkehrs-absetzbetrag	4.000,00	4.000,00	4.000,00	4.000,00	291,00
AVAB	nein	nein	nein	nein	in L1 nicht beantragt!
Unterhalts-absetzbetrag	4.200,00				
Kinderabsetz-betrag	350,00	0,00	700,00	700,00	50,90

Dem Akteninhalt bzw. dem Abgabensinformationssystem der Finanzverwaltung ist zu entnehmen dass die Gattin des Bw. in den einzelnen Berufungsjahren folgende Einkünfte erzielte:

Jahr:	1999	2000	2001	2002 (€)
--------------	-------------	-------------	-------------	-----------------

Einkünfte:	59.413,--	62.717,--	65.042,--	4.814,95
<i>Grenzbetrag gem. § 33 Abs. 4 Z 1 EStG:</i>	<i>30.000,--</i>	<i>60.000,--</i>	<i>60.000,--</i>	<i>4.400,--</i>

Familienbeihilfe wird dem Bw. nur für den Sohn D. gewährt. Laut Beihilfenverfahren - Abfrage stand dem Bw. im Jahr 1998 FB für die Monate Jänner bis Oktober, im Jahr 1999 nur für die Monate Oktober bis Dezember und in den Jahren 2000, 2001 und 2002 für die Monate Jänner bis Dezember zu.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte; Berufungsjahre 1998, 1999, 2000, 2001 und 2002

Strittig ist, ob die vom Bw. als Werbungskosten geltend gemachten Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnort und Arbeitsstätte durch den Verkehrsabsetzbetrag abgegolten sind. Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 bestimmt Folgendes: *"Ist dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar, dann werden an Stelle der Pauschbeträge nach lit. b folgende Pauschbeträge berücksichtigt:*

Bei einer einfachen Fahrtstrecke von 40-60 km 20.160,-- S (1.470,-- €) jährlich. Mit dem Verkehrsabsetzbetrag und den Pauschbeträgen nach lit. b und c sind alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten."

Anmerkung zum Gesetzestext: Die zitierte Bestimmung stellt die geltende Fassung für alle Berufungsjahre dar; der für das Jahr 2002 geltende Eurobetrag wurde in Klammer gesetzt.

Unbestritten ist, dass die einfache Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte 41 km beträgt.

Aus den zitierten gesetzlichen Bestimmungen geht eindeutig hervor, dass mit Berücksichtigung des Pauschbetrages gem. § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c und des Verkehrsabsetzbetrages alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten sind. Für die Anerkennung von Ausgaben, die über das Pauschale hinausgehen bleibt kein gesetzlicher Spielraum.

Im gegenständlichen Fall hat der Bw. die Zuerkennung des so genannten großen Pendlerpauschales für die Jahre 1998 bis einschließlich 2002 beantragt und wurde ihm dieses iHv. 20.160,-- S jährlich für die Jahre 1998, 1999 und 2000, iHv. 24.480,-- S jährlich für das

Jahr 2001 und iHv. 1.470,-- € jährlich für das Jahr 2002 zuerkannt. Weiters wurde in den Jahren 1998 bis einschließlich 2001 ein Verkehrsabsetzbetrag iHv. 4.000,-- S und für das Jahr 2002 iHv. 291,-- € bei Berechnung der Einkommensteuer berücksichtigt.

Da die bereits zitierte Bestimmung des § 16 Abs. 1 Z 6 eindeutig aussagt, dass mit dem Verkehrsabsetzbetrag und den Pauschbeträgen nach lit. b und c alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten sind, kann der Berufung in diesem Punkt kein Erfolg beschieden sein. Dazu hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 5. Juni 2003, 2002/15/0194 Folgendes ausgeführt:

“Der in der vorliegenden Beschwerde angestrebten ‚verfassungskonformen Interpretation‘ des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988, wonach die Pauschalierung lediglich als vorrangige Methode der Berücksichtigung der Werbungskosten für die Fahrt Wohnung - Arbeitsstätte heranzuziehen, über Antrag des Steuerpflichtigen jedoch die Berücksichtigung der tatsächlichen Fahrtkosten zuzulassen sei, wenn ansonsten ein erheblicher Teil der Fahrtkosten des Fernpendlers unberücksichtigt bliebe, steht der klare Wortlaut des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 entgegen, nach dem die Aufwendungen für täglich zurückgelegte Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit dem Verkehrsabsetzbetrag und dem Pendlerpauschale abgegolten sind. Vor dem Hintergrund der im Ablehnungsbeschluss des Verfassungsgerichtshofes zitierten Rechtsprechung teilt der Verwaltungsgerichtshof die in der Beschwerde vorgetragenen verfassungsrechtlichen Bedenken zudem nicht (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25. April 2002, 2001/15/0225).”

Dazu ist zu bemerken, dass in dem dieser Entscheidung zu Grunde liegenden Verwaltungsverfahren zunächst der Verfassungsgerichtshof die Behandlung der gegen den angefochtenen Bescheid erhobenen Beschwerde mit Beschluss vom 9. Oktober 2002, B 1615/01, abgelehnt hat. Zur Begründung des Ablehnungsbeschlusses verwies der Verfassungsgerichtshof auf seine ständige Rechtsprechung zur Zulässigkeit von Pauschalierungen (z.B. VfSlg. 9119/1981, 9624/1983, 10.135/184, 11.615/1988) und zur Zulässigkeit unterschiedlicher Behandlung von selbständigen und unselbständigen Einkommen (z.B. VfSlg. 7957/1976, 8487/1997, 10.424/1984).

Auch der BW. hat bereits für die Vorjahre (gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer 1996 und 1997) Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof erhoben. Dieser hat jedoch die Behandlung der Beschwerde jeweils mit Beschlüssen vom 28. September 1999, B 1198/98-3 und B 74/99-3 abgelehnt. In der Berufung gegen Einkommensteuer 1996 wurden die Kosten für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sowie die Sonderausgaben mit einheitlichem Höchstbetrag (“Topfsonderausgaben”) geltend gemacht. In der Berufung gegen Einkommensteuer 1997 machte der BW. zusätzlich zu den erstgenannten Berufungspunkten die Berücksichtigung der Sorgepflichten für zwei Kinder im Rahmen der sog. “Mehrkindstaffel” (Kinderabsetzbetrag) geltend.

2. Sonderausgaben mit einheitlichem Höchstbetrag ("Topfsonderausgaben"); Berufungsjahre 1998, 1999, 2000 und 2001

Gem. § 18 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 sind Beiträge und Versicherungsprämien (...) zu einer freiwilligen Kranken- Unfall- oder Pensionsversicherung, zu einer Lebensversicherung etc. sowie gemäß § 18 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 Ausgaben zur Wohnraumschaffung oder Wohnraumsanierung bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind.

Gem. Abs. 3 Z 2 leg.cit. besteht u.a. für die o.a. Ausgaben gemäß Abs. 1 Z 3 leg.cit. ein einheitlicher Höchstbetrag von 40.000,-- S (2.920,-- €) jährlich. Dieser erhöht sich um 40.000,-- S (2.920,-- €), wenn dem Steuerpflichtigen der Alleinverdiener- oder Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht. Beträgt der Gesamtbetrag der Einkünfte mehr als 500.000,-- S (36.400,-- €), so vermindert sich das Sonderausgabenviertel (der Pauschalbetrag nach Abs. 2) gleichmäßig in einem solchen Ausmaß, dass sich bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte von 700.000,-- S (50.900,-- €) kein absetzbarer Betrag mehr ergibt.

Anmerkung zum Gesetzestext:

Die für den Berufungsfall maßgebliche zitierte Gesetzestext ist auf alle Berufungsjahre anwendbar; die für das Jahr 2002 geltenden Eurobeträge wurden - (obwohl für dieses Jahr nicht berufsgegenständlich) vollständigshalber - jeweils in Klammer angeführt.

Unbestritten ist, dass der Gesamtbetrag der Einkünfte des Bw. in den berufsgegenständlichen Jahren **1998, 1999, 2000 und 2001** jeweils über 700.000,-- S (50.900,-- €) lagen. Auf Grund des in § 18 Abs. 3 Z 2 letzter Absatz klar normierten Grenzbetrages von 700.000,-- S ist eine Anerkennung von Sonderausgaben hinsichtlich der berufsgegenständlichen Ausgaben für Personenversicherungen und Wohnraumschaffung oder Wohnraumsanierung nicht möglich. Auf den Standpunkt des Bw. zur angeblichen Gleichheits- bzw. Verfassungswidrigkeit der anzuwendenden Normen braucht nicht näher eingegangen zu werden, da weder der Gesetzeswortlaut allfällige durch Auslegung zu beseitigende Zweifel zulässt, noch das österreichische Steuerrecht - im Hinblick auf das seit dem EStG 1972 geltende Prinzip der Individualbesteuerung - eine allfällige Zusammenrechnung der Einkünfte von Ehegatten bzw. von Eltern und Kindern oder eine Zusammenveranlagung dieser Personen (Haushaltsbesteuerung) vorsieht (vgl. Doralt/Ruppe, Steuerrecht I, 7. Auflage, 21ff) und somit eine Interpretationsmöglichkeit der Begründung des bezüglichen Berufsbegehrens nicht gegeben ist.

Bemerkt wird, dass der Bw. in den Berufungen gegen Einkommensteuer 1999, 2000 und 2001 auf das Erkenntnis des VfGH vom 12. Dezember 1998, B 342/98 hinweist, welches diese eklatante Ungerechtigkeit nicht beseitige. Dieses Erkenntnis stellt jedoch klar, dass keine Verfassungswidrigkeit der (rückwirkenden) Beseitigung der begünstigten Abschreibung des Assanierungsaufwandes durch das StrukturanpassungsG 1996 gegeben ist, weshalb nicht näher darauf einzugehen war.

3. Berücksichtigung der Mehrkinderstaffel; Berufungsjahr 1998

Gem. § 33 Abs. 4 Z 3 lit. a EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988 i.d.F. BGBl. Nr. 798/1996 steht einem Steuerpflichtigen, dem auf Grunde des Familienlastenausgleichsgesetzes (FLAG) 1967 Familienbeihilfe gewährt wird, im Wege der gemeinsamen Auszahlung mit der Familienbeihilfe (im Folgenden kurz FB) ein Kinderabsetzbetrag von monatlich 350,-- S für jedes erste Kind, 525,-- S für das zweite Kind und 700,-- S für jedes weitere Kind zu.

Gem. lit. b leg.cit. steht einem Steuerpflichtigen, der für ein Kind, das nicht seinem Haushalt zugehört (§ 2 Abs. 5 FLAG 1967) und für das weder ihm noch seinem von ihm nicht dauernd getrennt lebenden (Ehe)partner Familienbeihilfe gewährt wird, den gesetzlichen Unterhalt leistet, ein Unterhaltsabsetzbetrag von 350,-- S monatlich zu. Leistet er für mehr als ein nicht haushaltszugehöriges Kind den gesetzlichen Unterhalt, so steht ihm für das zweite Kind ein Absetzbetrag von 525,-- S und für jedes weitere Kind ein Absetzbetrag von jeweils 700,-- S monatlich zu.

Bis 1999 stieg der Kinderabsetzbetrag mit der Anzahl der Kinder. Die Begünstigung der Mehrkinderfamilie war im EStG verankert, während die Familienbeihilfe nach dem Alter gestaffelt war. Mit dem StRefG 2000 wurde die Mehrkinderstaffel vom EStG (von den Kinderabsetzbeträgen) in das FLAG (zur Familienbeihilfe) überführt (§ 8ff FLAG); Doralt, Kommentar zum EStG, II, Tz. 37 zu § 33.

Unbestritten ist, dass dem Bw. in den Berufungsjahren nur für seinen Sohn D. G. (und nicht auch für seine Tochter aus erster Ehe B. L.) Familienbeihilfe gewährt wurde. Das Finanzamt hat gemäß § 33 Abs. 4 Z 3 lit. a leg.cit. den Kinderabsetzbetrag von monatlich 350,-- S für das "erste Kind" gewährt. Da der Bw. (bzw. auch seine von ihm nicht dauernd getrennt lebende Ehepartnerin) für seine Tochter B. L. keine Familienbeihilfe bezog, wurde diese nicht als "zweites Kind" iSd § 33 Abs. 4 Z 3 lit. a leg.cit. qualifiziert.

Das Finanzamt ist somit richtigerweise vom eindeutigen Gesetzeswortlaut ausgegangen und hat sich auf den Standpunkt gestellt, dass die Kinderstaffel für den Kinderabsetzbetrag (lit. a) isoliert von der Kinderstaffelung des Unterhaltsabsetzbetrages (lit. b) zu betrachten ist. Dem

Bw. wurde daher zu Recht der Unterhaltsabsetzbetrag von monatlich 350,-- S für die nicht in seinem Haushalt lebende Tochter B. und der Kinderabsetzbetrag für den im Haushalt wohnenden Sohn D. gewährt.

Auch eine verfassungskonforme Interpretation der Gesetzesbestimmungen führt zu keinem anderen Ergebnis:

Wohnt ein Kind im gemeinsamen Haushalt seiner Eltern so erhalten diese zur Abgeltung aller Aufwendungen des Kindes wie z.B. für Wohnung, Verpflegung, Bekleidung usw. nur den Kinderabsetzbetrag, wobei dieser pro Kind nur einmal und zwar dem Familienbeihilfenbezieher ausbezahlt wird. Leben die Eltern aber getrennt, hat der Steuerpflichtige, der für ein nicht haushaltszugehöriges Kind den gesetzlichen Unterhalt leistet, zusätzlich Anspruch auf einen eigenen Unterhaltsabsetzbetrag. Dieser Absetzbetrag soll nach den erläuternden Bemerkungen zum Familienbesteuerungsgesetz 1992, BGBl. 312/1992, nicht die gesamten Kindesaufwendungen, die ohnehin der dem Beihilfenbezieher ausbezahlte Kinderabsetzbetrag abgilt, sondern bloß den im Vergleich zu einer gemeinsamen Haushaltsführung zusätzlichen Aufwand abgelden. Aus diesem Grunde wurde auch bei der Neuregelung der Familienbesteuerung im Budgetbegleitgesetz 1998 der Unterhaltsabsetzbetrag nicht angehoben. In den erläuternden Bemerkungen wurde dies zu Recht folgendermaßen begründet: "Eine Berücksichtigung der Unterhaltslasten außerhalb des Kindeshaushaltes lebender Elternteile hätte überdies kaum verständliche Konsequenzen. Es käme nämlich dadurch gegenüber der Einfachabgeltung der Unterhaltslasten bei gemeinsamer Haushaltsführung zu einer Mehrfachabgeltung dieser Lasten bei getrennter Haushaltsführung. Die besondere Unverständlichkeit läge darin, dass gerade erst die Aufgabe der gemeinsamen Haushaltsführung durch die Eltern diese Mehrfachförderung auslöst."

Da somit der Kinderabsetzbetrag und der Unterhaltsabsetzbetrag verschiedene Ausgaben abdecken, lassen auch die vom Bw. vorgebrachten Überlegungen betreffend Gleichheitswidrigkeit bzw. Verfassungswidrigkeit der Nichtberücksichtigung der Sorgepflichten für zwei Kinder bei der Mehrkinderstaffel keinen Spielraum offen für eine andere Beurteilung.

4. Alleinverdienerabsetzbetrag (AVAB; Berufungsjahre 1999, 2000, 2001 und 2002)

Gemäß § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 in der Fassung BGBl. 79/1998 (siehe auch den unter Punkt 5. dieser Berufungsentscheidung zitierten Gesetzestext) steht einem Steuerpflichtigen, der mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet ist, und von seinem unbeschränkt steuerpflichtigen Ehegatten nicht dauernd getrennt lebt, ein Alleinverdienerabsetzbetrag von 5.000,-- S (364,-- €) jährlich zu. Voraussetzung ist, dass der (Ehe)Partner (§ 106 Abs. 3) bei

mindestens einem Kind (§ 106 Abs. 1) Einkünfte von höchstens 60.000,-- S (4.400,-- €) jährlich, sonst Einkünfte von höchstens 30.000,-- S (2.200,-- €) jährlich erzielt (die in € angegebenen Beträge gelten ab dem Jahr 2002).

Bereits **geringfügige Überschreitungen** dieser Grenzbeträge führen zum Verlust des Alleinverdienerabsetzbetrages (vgl. VfGH 5.10.1981, B 325/78); Doralt, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, II, Tz 33 zu § 33.

Im Jahr 1999 bezog der Bw. für seinen Sohn D. G. nur für die Monate **Oktober bis Dezember** Familienbeihilfe. Gemäß § 106 Abs. 1 EStG gelten als "Kinder" im Sinne dieses Bundesgesetzes Kinder, für die dem Steuerpflichtigen oder seinem (Ehe)Partner mehr als sechs Monate im Kalenderjahr ein Kinderabsetzbetrag nach § 33 Abs. 4 Z 3 zusteht. Da dem Bw. **lediglich für drei Monate** Familienbeihilfe gewährt wurde, stand ihm im Jahr 1999 auch nur für drei Monate der Kinderabsetzbetrag - und nicht für die vom Gesetz als Voraussetzung für die Anwendung des Grenzbetrages von 60.000,-- S geforderten 6 Monate - zu. Der Grenzbetrag für die Gewährung des Alleinverdienerabsetzbetrages beträgt daher im Jahr 1999 nur 30.000,-- S.

In den Jahren 2000, 2001 und 2002 bezog der Bw. für seinen Sohn D. durchgehend Familienbeihilfe (und damit auch den Kinderabsetzbetrag), weshalb der Grenzbetrag für die Gewährung des Alleinverdienerabsetzbetrages in diesen Jahren 60.000,-- S bzw. 4.400,-- € betrug.

Wie aus der Darstellung des Sachverhaltes ersichtlich, überschreiten die Einkünfte der Gattin des Bw. in den Berufungsjahren 1999, 2000, 2001 und 2002 jeweils eindeutig die gesetzlich festgelegten Grenzbeträge, weshalb das Finanzamt in den einzelnen Jahren zu Recht den Alleinverdienerabsetzbetrag nicht gewährte. Der Bw. hat auch in keinem Berufungsschreiben die Ermittlung bzw. die vom Finanzamt herangezogene Höhe der Einkünfte der Gattin in Zweifel gezogen, sondern diese jeweils als richtig anerkannt.

Hinsichtlich des Einwandes des Bw., die Festlegung der Einkünfte der Ehegattin als Maßstab für die Berücksichtigung des AVAB sei ebenfalls willkürlich, die Festlegung des Einkommens wäre sachgerechter, ist auf die soeben dargestellte Sach- und Rechtslage zu verweisen.

Im übrigen gelten auf Grund des in den Berufungsschriften für die Jahre 1999 bis 2002 hergestellten Zusammenhanges der Berufungspunkte betreffend AVAB bzw. Sorgspflicht für Gattin und Sohn auch die zu Punkt 5. dargestellten Begründungselemente dieser Berufungsentscheidung.

Der vom Bw. in diesem Berufungspunkt in den einzelnen Jahren verwendete Begriff des "Alleinverdienerfreibetrages" wurde auf Grund des Zusammenhanges, in welchem er verwendet wurde, als "Alleinverdienerabsetzbetrag" interpretiert.

5. Berücksichtigung der Unterhaltsverpflichtung gegenüber der Gattin bzw. dem Sohn des Bw; (Berufungsjahre 1999, 2000, 2001 und 2002)

Maßgebliche gesetzliche Grundlagen:

ESTG 1988 in der Fassung BGBl. I 79/1998:

Gemäß § 20 Abs1 Z 1 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkunftsarten

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

Anmerkung zu § 20 EStG:

Der VfGH hat mit Erkenntnis vom 17.10.1997, G 168/96, G 285/96, 1997, 683 die Worte "*und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen*" mit Wirksamkeit ab 1.1.1999 als verfassungswidrig aufgehoben. Durch das BudgetbegleitG 1998, BGBl. I, 1998/79 wurde die Wortfolge allerdings unverändert wieder aufgenommen. Dies aus zwei Gründen: Zum einen hat das Abzugsverbot keinen Einfluss auf eine allfällige Absetzbarkeit der Kinderlasten als außergewöhnliche Belastung; zum anderen geht der Gesetzgeber davon aus, durch Anhebung von Kinderabsetzbeträgen und Familienbeihilfe die Kinderlasten nunmehr ausreichend berücksichtigt zu haben (Doralt, Kommentar zum EStG, Tz 8 zu § 20).

Daher ist die o.a. Fassung des § 20 EStG auf die Berufungsjahre 1999, 2000, 2001 und 2002 anzuwenden.

§33 Abs. 4 EStG 1988 ordnet an:

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

*1. Einem Alleinverdiener steht ein **Alleinverdienerabsetzbetrag von 5000 S** jährlich zu. 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 **60 000 S** jährlich, sonst Einkünfte von höchstens **30 000 S** jährlich erzielt.*

2. Einem Alleinerzieher

3. a) Einem Steuerpflichtigen, dem auf Grund des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 Familienbeihilfe gewährt wird, steht im Wege der gemeinsamen Auszahlung mit der Familienbeihilfe **ab dem Jahr 2000 ein Kinderabsetzbetrag von monatlich 700 S** für jedes Kind zu. Für Kinder, die sich ständig im Ausland aufhalten, steht kein Kinderabsetzbetrag zu. Wurden Kinderabsetzbeträge zu Unrecht bezogen, ist §26 des Familienlastenausgleichsgesetzes anzuwenden.

b) Einem Steuerpflichtigen, der für ein Kind, das nicht seinem Haushalt zugehört (§2 Abs5 Familienlastenausgleichsgesetz 1967) und für das weder ihm noch seinem von ihm nicht dauernd getrennt lebenden (Ehe)Partner Familienbeihilfe gewährt wird, den gesetzlichen Unterhalt leistet, steht ein **Unterhaltsabsetzbetrag von 350 S** monatlich zu. Leistet er für mehr als ein nicht haushaltszugehöriges Kind den gesetzlichen Unterhalt, so steht ihm für das **zweite Kind** ein Absetzbetrag von **525 S** und für **jedes weitere Kind** ein Absetzbetrag von jeweils **700 S** monatlich zu. Erfüllen mehrere Personen in bezug auf ein Kind die Voraussetzungen für den Unterhaltsabsetzbetrag, so steht der Absetzbetrag nur einmal zu.

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

Anmerkung: Die o.a. Fassung gilt für die Jahre 1999, 2000 und 2001

In der Fassung für das Jahr 2002 wurden die Schillingbeträge auf Eurobeträge umgerechnet:

" (4) Zur Abgeltung gesetzlicher Unterhaltsverpflichtungen stehen nachfolgende Absetzbeträge zu: 1. Einem Alleinverdiener steht ein **Alleinverdienerabsetzbetrag von 364 Euro** jährlich zu. 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 **4 400 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 miteinzubeziehen. Andere steuerfreie Einkünfte sind nicht zu berücksichtigen. Der Alleinverdienerabsetzbetrag steht nur einem der (Ehe)Partner zu. Erfüllen beide (Ehe)Partner die Voraussetzungen im Sinne der vorstehenden Sätze, hat jener (Ehe)Partner Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag, der die höheren Einkünfte im Sinne der Z 1 erzielt. Haben beide (Ehe)Partner keine oder gleich hohe Einkünfte im Sinne der Z 1, steht der Absetzbetrag dem weiblichen (Ehe)Partner zu, ausgenommen der Haushalt wird überwiegend vom männlichen (Ehe)Partner geführt.

2. Einem Alleinerzieher steht ein **Alleinerzieherabsetzbetrag von 364 Euro** jährlich zu. Alleinerzieher ist ein Steuerpflichtiger, der mit mindestens einem Kind (§ 106 Abs. 1) mehr als sechs Monate im Kalenderjahr nicht in einer Gemeinschaft mit einem (Ehe) Partner lebt.

3. a) Einem Steuerpflichtigen, dem auf Grund des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 Familienbeihilfe gewährt wird, steht im Wege der gemeinsamen Auszahlung mit der Familienbeihilfe **ab dem Jahr 2000 ein Kinderabsetzbetrag von monatlich 50,90 Euro** für jedes Kind zu. Für Kinder, die sich ständig im Ausland aufhalten, steht kein Kinderabsetzbetrag zu.

Wurden Kinderabsetzbeträge zu Unrecht bezogen, ist § 26 des Familienlastenausgleichsgesetzes anzuwenden.

*b) Einem Steuerpflichtigen, der für ein Kind, das nicht seinem Haushalt zugehört (§ 2 Abs. 5 Familienlastenausgleichsgesetz 1967) und für das weder ihm noch seinem von ihm nicht dauernd getrennt lebenden (Ehe)Partner Familienbeihilfe gewährt wird, den gesetzlichen Unterhalt leistet, steht ein **Unterhaltsabsetzbetrag von 25,50 Euro** monatlich zu. Leistet er für mehr als ein nicht haushaltszugehöriges Kind den gesetzlichen Unterhalt, so steht ihm für das zweite Kind ein Absetzbetrag von 38,20 Euro und für jedes weitere Kind ein Absetzbetrag von jeweils 50,90 Euro monatlich zu. Erfüllen mehrere Personen in Bezug auf ein Kind die Voraussetzungen für den Unterhaltsabsetzbetrag, so steht der Absetzbetrag nur einmal zu.*

c) Abweichend von lit. a steht im Jahr 1999 einem Steuerpflichtigen, dem auf Grund des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 Familienbeihilfe gewährt wird, im Wege der gemeinsamen Auszahlung mit der Familienbeihilfe ein Kinderabsetzbetrag von monatlich 475 S für das erste Kind, 650 S für das zweite Kind und 825 S für jedes weitere Kind zu. Für Kinder, die sich ständig im Ausland aufhalten, steht kein Kinderabsetzbetrag zu. Wurden Kinderabsetzbeträge zu Unrecht bezogen, ist § 26 des Familienlastenausgleichsgesetzes anzuwenden.“

§ 34 Abs.1 lautet:

„Bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen sind nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muß folgende Voraussetzungen erfüllen:

- 1. Sie muß außergewöhnlich sein (Abs. 2).*
- 2. Sie muß zwangsläufig erwachsen (Abs. 3).*
- 3. Sie muß die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4).*

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.“

§ 34 Abs. 7 lautet:

„Für Unterhaltsleistungen gilt folgendes: 1. Unterhaltsleistungen für ein Kind sind durch die Familienbeihilfe sowie gegebenenfalls den Kinderabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 4 Z 3 lit. a abgegolten, und zwar auch dann, wenn nicht der Steuerpflichtige selbst, sondern sein mit ihm im gemeinsamen Haushalt lebender (Ehe)Partner (§ 106 Abs. 3) Anspruch auf diese Beträge hat.

2. Leistungen des gesetzlichen Unterhalts für ein Kind, das nicht dem Haushalt des Steuerpflichtigen zugehört und für das weder der Steuerpflichtige noch sein mit ihm im gemeinsamen Haushalt lebender (Ehe)Partner Anspruch auf Familienbeihilfe hat, sind durch den Unterhaltsabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 4 Z 3 lit. b abgegolten.

3. Unterhaltsleistungen für den (Ehe)Partner (§ 106 Abs. 3) sind durch den Alleinverdienerabsetzbetrag abgegolten.

4. Darüber hinaus sind Unterhaltsleistungen nur insoweit abzugsfähig, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden. Ein Selbstbehalt (Abs. 4) auf Grund eigener Einkünfte des Unterhaltsberechtigten ist nicht zu berücksichtigen.

5. (Verfassungsbestimmung) Unterhaltsleistungen an volljährige Kinder, für die keine Familienbeihilfe ausbezahlt wird, sind außer in den Fällen und im Ausmaß der Z 4 weder im Wege eines Kinder- oder Unterhaltsabsetzbetrages noch einer außergewöhnlichen Belastung zu berücksichtigen.“

Anmerkung: Die o.a. Fassung gilt für die Jahre 1999 bis 2002

Der Bw. gibt an, er sei verpflichtet, ca. 30% seines Einkommens für seine Gattin und ca. 18% für seinen Sohn D. als Unterhaltsverpflichteter zu leisten, wobei diese Unterhaltsverpflichtung gar nicht oder nur mit einem unbedeutenden Betrag bei Berechnung seiner Einkommensteuer berücksichtigt werde und verweist hinsichtlich der Geltendmachung der Unterhaltspflichten seinem Sohn gegenüber auf die Ausführungen betreffend Geltendmachung des Alleinverdienerabsetzbetrages.

Die Bestimmungen über die Nichtberücksichtigung der Sorgepflichten seiner Gattin gegenüber sowie die Bestimmungen über die Familienbesteuerung für seinen Sohn D. seien daher ebenfalls verfassungswidrig, da insbesondere Familien mit Kindern im Steuerrecht weitaus schlechter gestellt würden, als Familien ohne Kinder.

Dazu ist festzuhalten, dass das Finanzamt bei der Gewährung des Alleinverdienerabsetzbetrages für die Jahre 2000, 2001 und 2002 unter Berücksichtigung "mindestens eines Kindes (106 Abs. 1 EStG)" jeweils vom höheren Grenzbetrages (60.000,-- bzw. 4.400,-- €) ausgegangen ist. Im Jahr 1999 hat der Bw. lediglich für drei Monate FB bezogen, weshalb vom Grenzbetrag iHv 30.000,-- S auszugehen war.

Da die Einkünfte der Gattin des Bw. diese Grenzbeträge überstiegen, konnten auch die (in den Jahren 2000 bis 2002) durch "ein Kind" vermittelten höheren Grenzbeträge nicht zur Berücksichtigung des Alleinverdienerabsetzbetrages führen.

Eine darüber hinausgehende Möglichkeit der Berücksichtigung von Unterhaltsleistungen gegenüber Gattin und Sohn des Bw. ist weder den entsprechenden Bestimmungen des EStG zu entnehmen, noch hat der Bw. die Berücksichtigung von Unterhaltslasten beispielsweise als außergewöhnliche Belastung in den Einkommensteuererklärungen der einzelnen Jahre geltend gemacht. Auch in den jeweiligen Berufungsschreiben wurde die Anwendung des § 34 EStG nicht ins Treffen geführt. Ungeachtet dessen ist jedoch festzuhalten dass § 34 Abs. 7 eindeutig aussagt, dass die Unterhaltsleistungen für Kinder bzw. für den (Ehe)Partner mit dem Kinderabsetzbetrag, dem Unterhaltsabsetzbetrag bzw. dem Alleinverdienerabsetzbetrag abgegolten sind.

Anzumerken ist, dass der Verfassungsgerichtshof die implizit geäußerten Bedenken des Berufungswerbers hinsichtlich des im Allgemeinen als "Familienbesteuerung" bezeichneten

Normenkomplexes im Wesentlichen geteilt hat und die **für die Einkommensteuer 1998** anzuwendenden Bestimmungen mit Erkenntnis vom 17. September 1997, G 168/96, G 285/96, ÖStZB 1997, 683 aufgehoben hat (die Worte "und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen" in § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 [Einkommensteuergesetz BGBl. Nr. 800/1988], die Z 3 des § 33 Abs. 4 und die Z 1 des § 34 Abs. 7 EStG 1988 idF Familienbesteuerungsg 1992 sowie die lit. a der Z 3 des § 33 Abs. 4 und die Z 1 und 2 des § 34 Abs. 7 EStG 1988 idF StReformG 1993). Das Anschlussurteil vom 28. November 1997, Zl. G 451/97 (§ 34 Abs. 7 Z 2 und des § 57 Abs. 2 Z 3 lit. b EStG 1988 betreffend Unterhaltsabsetzbetrag idF des FLAG 1992, BGBl. Nr. 1992/312 wurden aufgehoben) folgte der bereits vorgegebenen Linie.

Der Berufungswerber war jedoch nicht Beschwerdeführer und Anlassfall im Sinne des Art. 140 Abs. 1 B-VG (Bundes-Verfassungsgesetz, BGBl. Nr. 1/1930), in den Verfahren, welche zu den oben genannten Erkenntnissen des Verfassungsgerichtshofs in den jeweiligen Gesetzesprüfungsverfahren geführt haben.

Es gilt daher für den Berufungswerber, was der Verfassungsgerichtshof in den genannten Erkenntnissen zur Weitergeltung der betroffenen Bestimmungen ausgesagt hat, nämlich, dass die Aufhebung der betroffenen Bestimmungen erst mit 31. Dezember 1998 in Kraft getreten ist und frühere gesetzliche Bestimmungen nicht wieder in Wirksamkeit treten. Dabei berief sich der Verfassungsgerichtshof einerseits auf den Art. 140 Abs. 5 B-VG und darauf, dass dem Gesetzgeber ausreichend Zeit zur Vorbereitung einer Neuregelung bleiben sollte und Steuergesetze generell tunlichst mit Beginn eines Kalenderjahres in Kraft treten sollten.

Auf Grund der in der Folge ab dem 1. Jänner 1999 geltenden Fassung , (BGBl. I 79/1998) bleiben jedoch die oben genannten aufgehobenen Bestimmungen auch für die Jahre 1999 bis 2002 weiterhin anwendbar und gilt gemäß § 34 Abs. 7 EStG 1988 idF. BGBl. Nr. 79/1998, dass entsprechend Z 1 leg. cit. Unterhaltsleistungen an Kinder **durch die Familienbeihilfe** sowie gegebenenfalls **durch den Kinderabsetzbetrag abgegolten** sind und zwar auch dann, wenn nicht der Steuerpflichtige selbst sondern sein mit ihm im gemeinsamen Haushalt lebender (Ehe)Partner Anspruch auf diese Beträge hat.

Leistungen des gesetzlichen Unterhalts für ein Kind, welches nicht dem Haushalt des Steuerpflichtigen angehört, und für welches weder der Steuerpflichtige noch sein (Ehe)Partner einen Anspruch auf Familienbeihilfe hat, werden **durch den Unterhaltsabsetzbetrag abgegolten** (Z 2 leg. cit.).

Unterhaltsleistungen für den (Ehe)Partner (§ 106 Abs. 3) sind **durch den Alleinverdienerabsetzbetrag abgegolten** (Z 3 leg. cit.).

Darüber hinaus sind Unterhaltsleistungen nur insoweit abzugsfähig, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden (Z 4 leg. cit.).

Für eine über die in den oben genannten Bestimmungen genannten Abgeltungen für an Familienangehörige zu leistenden Unterhalt hinausgehende steuerliche Berücksichtigung von Unterhaltslasten für den Sohn und die Ehegattin bleibt daher kein Raum.

Zur behaupteten Verfassungswidrigkeit der gesetzlichen Bestimmungen, welche eine Berücksichtigung der Unterhaltspflichten gegenüber der Gattin bzw. den Sohn des Bw. nicht zulassen, hat der Verfassungsgericht in seinem Erkenntnis vom 30.11.2000, B 1340/2000, im Zuge dessen über die Anerkennung von Unterhaltslasten für Kinder und Gattin abzusprechen war, folgende Feststellungen getroffen bzw. ausgeführt:

„Die Beschwerde richtet sich gegen den Einkommensteuerbescheid 1999 und ist daher an sich nach der für 1999 geltenden Rechtslage zu beurteilen. Diese beruht auf dem sog. Familienpaket 2000, BGBl. I 79/1998, mit dem der Gesetzgeber den Bedenken des Verfassungsgerichtshofes im Erkenntnis VfSlg. 14.992/1997, das zur Aufhebung von Teilen der §§20, 33 und 34 EStG 1988 führte, Rechnung tragen wollte. Die in diesem Gesetz vorgesehenen Maßnahmen sind in zwei „Ausbaustufen“ (vgl. 1099 BlgNR 20. GP, S 17) verwirklicht worden und erst seit dem Jahr 2000 voll wirksam. Obwohl somit im Jahr 1999 erst ein Teil der Maßnahmen des Familienpaketes verwirklicht war, sind die Beschwerdeausführungen an der endgültigen, ab dem Jahr 2000 anwendbaren Rechtslage zu messen: Sollte sich diese als verfassungskonform erweisen, so wäre gegen eine (offenbar) auf budgetäre Erwägungen gestützte schrittweise (auf zwei Jahre gestreckte) Einführung einer solchen Regelung von Verfassungs wegen nichts einzuwenden. Sollte sich diese hingegen als verfassungswidrig erweisen, so müßte dies umso eher für die „erste Ausbaustufe“ gelten.

Der Gerichtshof kam daher zum Ergebnis: „Vielmehr führt der Umstand, daß die Unterhaltsleistungen die Steuerbemessungsgrundlage nicht verringern, die auf ihnen liegende steuerliche Belastung aber in einer keineswegs zu vernachlässigenden Anzahl von Fällen durch die Transferleistungen nur zum Teil ausgeglichen wird, dazu, daß von Unterhaltspflichtigen - anders als von Personen, die nicht unterhaltspflichtig sind - im Effekt Einkommensteuer auch von Beträgen zu entrichten ist, die den Steuerpflichtigen nicht zur eigenen Verwendung verbleiben.“ Der Gerichtshof hat allerdings ergänzend festgehalten, daß nichts dagegen einzuwenden sei, daß bei höheren Einkommen die zu leistenden Unterhaltszahlungen nicht zur Gänze, sondern nur bis zu einem bestimmten Höchstbetrag steuerlich berücksichtigt werden. Er hat in diesem Zusammenhang gemeint, daß „es sachlich geboten wäre, die - eben nur zum Teil als Folge privater Lebensgestaltung zu qualifizierenden - Unterhaltsverpflichtungen gegenüber Kindern steuerlich zumindest so zu berücksichtigen, daß nicht der größere Teil des Unterhaltsaufwandes der Einkommensteuer unterworfen wird. ... Zumindest die Hälfte der Einkommensteile, die zur Bestreitung des Unterhalts der Kinder erforderlich sind, müßte im Effekt steuerfrei bleiben“.

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

4.1. Gemäß §34 Abs7 Z1 EStG 1988 idF BGBl. I 79/1998 sind Unterhaltsleistungen für ein Kind durch die Familienbeihilfe sowie gegebenenfalls den Kinderabsetzbetrag gemäß §33 Abs4 Z3 lit a und c EStG 1988 abgegolten, und zwar auch dann, wenn nicht der Steuerpflichtige selbst, sondern sein mit ihm im gemeinsamen Haushalt lebender (Ehe)Partner (§106 Abs3 EStG) Anspruch auf diese Beträge hat. Mit dieser gesetzlichen Anordnung wird ein bestimmtes System der Familienbesteuerung verankert: Unterhaltsleistungen an Kinder werden nicht (zur Gänze oder teilweise) von der Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer abgezogen, es kommt auch nicht zu einer tariflichen Differenzierung zwischen unterhaltspflichtigen und nicht unterhaltspflichtigen Personen (etwa durch Anwendung eines sog. Splittingtarifes) oder zu einer fiktiven Aufteilung des Einkommens auf die Familienmitglieder (sog. Realsplitting). Der Gesetzgeber bringt mit der in §34 Abs7 Z1 EStG 1988 getroffenen Anordnung vielmehr die steuerliche Berücksichtigung des Kindesunterhaltes in Verbindung mit dem Kinderabsetzbetrag und der Familienbeihilfe (in der Folge: Transferleistungen). Wenn es dabei heißt, daß Unterhaltsleistungen für ein Kind durch die Familienbeihilfe und den Kinderabsetzbetrag "abgegolten" sind, so versteht der Gerichtshof dies so, daß die von der Verfassung geforderte steuerliche Berücksichtigung der Unterhaltsleistungen für den Regelfall durch die genannten Transferleistungen erfolgt bzw. erfolgen soll (die Berücksichtigung atypischer Aufwendungen ist in den durch §34 EStG 1988 gezogenen Grenzen als außergewöhnliche Belastung zusätzlich möglich). Der Gerichtshof hat gegen diese Art der einkommensteuerlichen Berücksichtigung von Unterhaltsleistungen an Kinder im Prinzip keine Bedenken. Er hat in seiner bisherigen Judikatur wiederholt festgestellt, daß der Gesetzgeber in der Wahl des Systems der Familienbesteuerung frei sei und daß es (lediglich) darauf ankomme, daß im Effekt die Unterhaltsleistung an Kinder in den vom Gerichtshof angenommenen Grenzen steuerfrei bleibe, das heißt, daß die im Vergleich zu einer nicht unterhaltspflichtigen Person verminderte Leistungsfähigkeit durch entsprechende Verminderung der Steuerlast berücksichtigt wird. Der Gerichtshof hat in den oben zitierten Erkenntnissen auch zum Ausdruck gebracht, daß in den genannten Transferleistungen (auch) eine Abgeltung jener Steuermehrbelastung gesehen werden könne, die durch die Nichtabzugsfähigkeit der Unterhaltsleistungen verursacht wird, daß die Transferleistungen somit zulässigerweise mit der aus der Nichtabzugsfähigkeit des Kindesunterhaltes resultierenden Steuermehrbelastung aufgerechnet werden dürften.

Der Gerichtshof bleibt bei dieser Auffassung."

Aus den angeführten Gründen waren die Berufungen gegen die Bescheide betreffend Einkommsteuer für die Jahre 1998, 1999, 2000, 2001 und 2002 in sämtlichen Berufungspunkten als unbegründet abzuweisen.

Linz, 20. November 2003