

Gericht

Verfassungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

30.11.2000

Geschäftszahl

B1340/00

Sammlungsnummer

16026

Leitsatz

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

Spruch

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

Die Beschwerde wird abgewiesen.

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

Begründung

Entscheidungsgründe:

I. 1. Der Beschwerdeführer ist verheiratet, Vater von 4 Kindern und war im Jahr 1999 als Mittelschulprofessor tätig. Gegen den (auf Grund der Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung ergangenen) Einkommensteuerbescheid 1999 legte er Berufung ein und stellte (u.a.) den Antrag, Unterhaltslasten in Höhe von S 175.000,-

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

Gegen die abweisende Berufungsentscheidung richtet sich die vorliegende, auf Art144 B-VG gestützte Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof, in der die Verletzung verfassungsrechtlich gewährleisteter Rechte, und zwar des Rechts auf Unversehrtheit des Eigentums (Art5 StGG, Art1 des 1. ZPEMRK), auf Gleichheit aller Staatsbürger vor dem Gesetz (Art2 StGG, Art7 B-VG, Art14 EMRK), auf Familiengründung (Art12 EMRK), auf Schutz des Familienlebens (Art8 EMRK) und auf Schutz von Treu und Glauben sowie die Verletzung in sonstigen Rechten auf Grund der Anwendung verfassungswidriger Gesetzesbestimmungen geltend gemacht wird. Die Verletzung werde insbesondere durch jene, unterhaltspflichtige Eltern diskriminierenden

Ausnahmebestimmungen des EStG 1988 bewirkt, die durch das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 17. Oktober 1997, G168/96, G285/96 (VfSlg. 14.992/1997) bereits aufgehoben, jedoch mit Wirkung vom 1. Jänner 1999 - abgesehen von der Erhöhung des Kinderabsetzbetrages um S 125,- je Kind und Monat - im Ergebnis unverändert wieder in Kraft gesetzt worden seien.

Auf das Wesentliche zusammengefaßt wird dies folgendermaßen begründet:

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

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

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

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

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

Neben dem eigentlichen Kindesunterhalt müsse auch der Aufwand für die Betreuung und Erziehung des Kindes berücksichtigt werden. Wenn dies schon nicht beim unterhaltspflichtigen Elternteil geschehe (gemeint offenbar durch Abzug der an den kinderbetreuenden Elternteil zu erbringenden Unterhaltsleistungen), so dürfe zumindest der zivilrechtlich maßgebende Unterhaltsprozentsatz der Kinder nicht um den anteiligen Unterhaltsbedarf des kinderbetreuenden Elternteils (3 Prozentpunkte) gekürzt werden. Andernfalls bliebe der notwendige Kinderbetreuungsaufwand steuerlich zur Gänze unberücksichtigt. Überdies widerspreche die Nichtberücksichtigung des Unterhaltsanspruches des die Kinder betreuenden Elternteils der UN-Konvention über die Rechte des Kindes (BGBl. 7/1993).

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

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

In Auseinandersetzung mit den Materialien zum sog. Familienpaket 2000 (1099 BlgNR 20. GP) lehnt der Beschwerdeführer mit ins Einzelne gehender Begründung sowohl die dort angestellte "Ökonomische

Betrachtungsweise" als auch die "Am Leistungsfähigkeitsprinzip orientierte Betrachtungsweise" ab. Bei letzterer würden die Transferzahlungen gleich zweimal zum Abzug gebracht, um sich dem gewünschten Ergebnis anzunähern, nämlich einmal als Kürzung der zivilrechtlichen Unterhaltsverpflichtung der Eltern und zum anderen zur Kürzung der (an Hand der gekürzten Unterhaltslasten errechneten) Steuermehrbelastung. Demgegenüber vertritt der Beschwerdeführer die Auffassung, daß bei einkommensteuerrechtlich systemkonformer Vorgangsweise die Transferzahlungen weder vom Unterhalt noch von der Steuer abgezogen werden dürften; sie dürften allenfalls bei den Kindern mitbesteuert werden.

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

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

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

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

Sie vertritt die Auffassung, der Gesetzgeber habe mit dem Gesetz BGBl. I 79/1998 sehr wohl auf die im hg. Erkenntnis vom 17. Oktober 1997, G168/96, G285/96 (VfSlg. 14.992/1997) dargelegten verfassungsrechtlichen Bedenken reagiert. In diesem Erkenntnis habe der Verfassungsgerichtshof ausgesprochen, daß eine hälftanteilige Absetzung von Kinderlasten von der steuerlichen Bemessungsgrundlage jedenfalls als verfassungskonformes Ergebnis anzusehen sei, wobei er keine Präferenz für ein bestimmtes Modell der Familienbesteuerung geäußert habe. Unter dem Aspekt des Gleichheitssatzes sei es jedoch erforderlich, daß es zu einer "horizontalen Berücksichtigung von Kinderlasten" komme. Es müsse somit bei der steuerlichen Belastung der jeweiligen Einkommensgruppen danach differenziert werden, ob Kinderlasten zu tragen seien oder nicht. Der Gesetzgeber habe am bisherigen System der Kombination von Transferzahlungen und Kinderabsetzbeträgen aus sozialen und familienpolitischen Gründen festgehalten. Die Verfassungskonformität dieses Systems habe der Verfassungsgerichtshof im Erkenntnis vom 12. Dezember 1991, G188/91, G189/91 (VfSlg. 12.940/1991) bejaht.

Wörtlich führt die belangte Behörde sodann aus:

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

Bei dieser Betrachtung wird davon ausgegangen, dass die Familienbeihilfe als Beitrag des Staates zur Tragung der den Eltern obliegenden Unterhaltslasten von Kindern anzusehen ist. Dies bedeutet, dass durch den Bezug dieser Transferleistungen die Unterhaltslasten gemindert werden, und entsprechend auf den steuerlichen Unterhalt anzurechnen sind. Wenn der Bf. in diesem Zusammenhang vorbringt, dass staatliche Transferleistungen auf die zivilrechtlich auszumessende Unterhaltsverpflichtung keinerlei Einfluss hätten und daher bei der steuerlichen Betrachtung außer Ansatz zu lassen seien, so konvergiert diese Auffassung nicht mit der Rechtsansicht der belangten Behörde. Es ist zwar richtig, dass bei der Ausmessung des zivilrechtlichen Unterhaltsanspruches durch die Gerichte sämtliche staatliche Transferleistungen außer Betracht bleiben (vgl.

JBl. 1995, 372), jedoch wird diese Praxis einzig und allein mit dem Argument begründet, dass die Familienbeihilfe nur den Elternteil, der das Kind im Haushalt betreut, nicht aber den Unterhaltsschuldner entlasten solle. Nach der Rspr des OGH kommt der Familienbeihilfe der Charakter einer Betreuungshilfe zu, welche ausschließlich den Zweck verfolgt, den das Kind betreuenden Teil zu entlasten (OGH 6.12.1994, 10 Ob 537/94). Durch diese Judikatur wird klargestellt, dass, wenn - wie im vorliegenden Fall - eine Betreuung der Kinder durch die im gemeinsamen Haushalt lebenden Eltern erfolgt, die bezogenen Transferleistung sehr wohl die (fiktiven) Unterhaltsansprüche betreffen und auf diese anzurechnen sind.

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

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

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

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

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

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

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

Beim zu Grunde zu legenden Steuersatz wird von einem Einkommensbezieher ausgegangen, dessen Einkommen bereits die Anwendung des einkommensteuerlichen Spitzensteuersatzes von 50% auslöst. Das heißt allerdings nicht, dass der 1,25-fache (höchste) Regelbedarfsatz mit 50% multipliziert wird. Es ist vielmehr gerechtfertigt, einen niedrigeren Steuersatz anzulegen, zumal davon auszugehen ist, dass der zivilrechtliche

Unterhalt von einem Einkommen zu leisten ist, das sich regelmäßig aus verschiedenen Einkommensteilen zusammensetzt. Im Einkommen können sich nun Einkommensteile befinden, die einerseits mit dem 'vollen' Steuersatz, andererseits im Rahmen der Endbesteuerung mit einem linearen Steuersatz von 25%, mit einem halben Einkommensteuersatz (§§37, 38; §67 Abs8 EStG) oder mit einem Steuersatz von 6% bzw. mit dem sogenannten Belastungsprozentsatz (§67 EStG) erfasst werden. Des Weiteren können der Unterhaltsbemessung Einkommensteile zu Grunde liegen, die gesetzlich steuerfrei gestellt sind, wie steuerfreie Überstundenzuschläge sowie bestimmte Zulagen (§68 EStG), Einnahmen die einer Steuerbefreiung nach §3 EStG unterliegen sowie Einkommensteile, die im Rahmen des §10 EStG oder des §18 EStG aus Gründen der steuerlichen Subvention aus der steuerpflichtigen Bemessungsgrundlage ausgeschlossen werden. Schlussendlich sind auch Einkommensteile denkbar, die keiner Besteuerung unterliegen (zB. nicht steuerbares Spekulationseinkommen etc.).

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

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

In Anlehnung an die oben angeführten Umstände ergibt sich daher folgende modellhafte Berechnung: Es wird der hälfteanteilige Unterhaltsbetrag von einem Betrag abgeleitet, der in der Größenordnung des höchsten aller Regelbedarfsätze liegt (S 5.550,- monatlich). Es wird weiters der Hälfteanteil vom einkommensbedingt höchsten Unterhalt berechnet, der nach der - vom Verfassungsgerichtshof als maßgeblich erklärten - Rechtsprechung des OGH zu bezahlen ist, das ist das 2,5-fache des Regelbedarfsatzes. Dieser Berechnungsmodus spiegelt bereits die extremste Unterhaltsbelastung wider. Wendet man auf den Hälfteanteil des 2,5-fachen des höchsten aller Regelbedarfsätze einen Steuersatz von 40% an, so ergibt sich dabei ein Betrag von S 2.775,- monatlich. Vergleicht man diesen Betrag mit den derzeitigen Transferleistungen für derartige Kinder, nämlich einer Familienbeihilfe von S 1.975,- monatlich und einem Kinderabsetzbetrag von S 475,- monatlich, so zeigt sich eine 'Lücke' von etwa S 325,-, welche jedoch spätestens im Jahr 2000 durch die weitere Anhebung von Transferleistungen geschlossen wird.

Bezogen auf die konkrete Fallkonstellation beträgt der Regelbedarf für H S 4.410,-, für J S 4.410,- und für H S 2.540,-. Das 2,5-fache der angeführten Regelbedarfsätze ergibt somit eine steuerlich anzuerkennende Unterhaltsleistung von S 28.400,- monatlich. Wendet man auf den Hälfteanteil dieses Betrages einen Steuersatz von 40% an, so ergibt dies einen Betrag von rd. S 5.700,- monatlich, welcher durch die bezogenen Transferleistungen in Höhe von S 6.725,- monatlich (Familienbeihilfe: 4.775,-; Kinderabsetzbeträge: S 1.950,-) abgedeckt wird."

II. Zur maßgebenden Rechtslage:

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

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

§34 Abs7 EStG 1988 lautet:

"(7) Für Unterhaltsleistungen gilt folgendes:

1. Unterhaltsleistungen für ein Kind sind durch die Familienbeihilfe sowie gegebenenfalls den Kinderabsetzbetrag gemäß §33 Abs4 Z3 lita und c abgegolten, und zwar auch dann, wenn nicht der Steuerpflichtige selbst, sondern sein mit ihm im gemeinsamen Haushalt lebender (Ehe)Partner (§106 Abs3) Anspruch auf diese Beträge hat.

2. Leistungen des gesetzlichen Unterhalts für ein Kind, das nicht dem Haushalt des Steuerpflichtigen zugehört und für das weder der Steuerpflichtige noch sein mit ihm im gemeinsamen Haushalt lebender (Ehe)Partner Anspruch auf Familienbeihilfe hat, sind durch den Unterhaltsabsetzbetrag gemäß §33 Abs4 Z3 litb abgegolten.

3. Unterhaltsleistungen für den (Ehe)Partner (§106 Abs3) sind durch den Alleinverdienerabsetzbetrag abgegolten.

4. Darüber hinaus sind Unterhaltsleistungen nur insoweit abzugsfähig, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden. Ein Selbstbehalt (Abs4) auf Grund eigener Einkünfte des Unterhaltsberechtigten ist nicht zu berücksichtigen.

5. (Verfassungsbestimmung) Unterhaltsleistungen an volljährige Kinder, für die keine Familienbeihilfe ausbezahlt wird, sind außer in den Fällen und im Ausmaß der Z4 weder im Wege eines Kinder- oder Unterhaltsabsetzbetrages noch einer außergewöhnlichen Belastung zu berücksichtigen."

§33 Abs4 EStG 1988 ordnet an:

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

1. ... (Alleinverdienerabsetzbetrag)

2. Einem Alleinerzieher steht ein Alleinerzieherabsetzbetrag von 5.000 S jährlich zu. Alleinerzieher ist ein Steuerpflichtiger, der mit mindestens einem Kind (§106 Abs1) mehr als sechs Monate im Kalenderjahr nicht in einer Gemeinschaft mit einem (Ehe)Partner lebt.

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

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

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

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

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

§2a ordnet folgendes an:

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

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

Der einer Person für ein Kind zustehende Betrag an Familienbeihilfe bestimmt sich nach dessen Alter sowie - ab dem Jahr 2000 - nach der Zahl der Kinder. Für 1999 beträgt (gemäß §8 Abs2 leg.cit.) die Familienbeihilfe für jedes Kind S 1.425,-; sie erhöht sich ab dem 10. Lebensjahr um monatlich S 250,- und ab dem 19. Lebensjahr um weitere S 300,-.

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

	ab Geburt	ab Vollendung des 10. Lebensjahres	ab Vollendung des 19. Lebensjahres
das 1. Kind	1.450,-	1.700,-	2.000,-
das 2. Kind	1.625,-	1.875,-	2.175,-
das 3. und jedes weitere Kind	1.800,-	2.050,-	2.350,-

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

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

1. Die Beschwerde richtet sich gegen den Einkommensteuerbescheid 1999 und ist daher an sich nach der für 1999 geltenden Rechtslage zu beurteilen. Diese beruht auf dem sog. Familienpaket 2000, BGBl. I 79/1998, mit dem der Gesetzgeber den Bedenken des Verfassungsgerichtshofes im Erkenntnis VfSlg. 14.992/1997, das zur Aufhebung von Teilen der §§20, 33 und 34 EStG 1988 führte, Rechnung tragen wollte. Die in diesem Gesetz vorgesehenen Maßnahmen sind in zwei "Ausbaustufen" (vgl. 1099 BlgNR 20. GP, S 17) verwirklicht worden und erst seit dem Jahr 2000 voll wirksam. Obwohl somit im Jahr 1999 erst ein Teil der Maßnahmen des 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 Verfassungen wegen nichts einzuwenden. Sollte sich diese hingegen als verfassungswidrig erweisen, so müßte dies umso eher für die "erste Ausbaustufe" gelten.

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

Er hat in diesem Zusammenhang - in Würdigung des entsprechenden Vorbringens der Bundesregierung - die Wirkung der Familienbeihilfe untersucht und ist dabei zum Ergebnis gekommen, daß die Familienbeihilfen (und die Kinderzuschläge) in ihrer Wirkung die für die Kinder benötigten Einkommensteile zwar im unteren Einkommensbereich zur Gänze steuerfrei stellten, ja die Kinderlasten unter Umständen sogar teilweise abdeckten, daß aber in höheren Einkommensbereichen wesentlich weniger einkommensteuerfrei gestellt werde,

als für die Kinder aufgewendet werde. Dies könne nicht damit gerechtfertigt werden, daß die Tragung der Kinderlasten mit steigendem Einkommen leichter falle.

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

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

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

In diesem Erkenntnis setzte sich der Gerichtshof dann ausführlich mit der Frage auseinander, ob nicht die in §33 EStG 1988 vorgesehenen Kinderabsetzbeträge und die nach §8 FLAG gebührende Familienbeihilfe ("Transferleistungen") oder sonstige von der Allgemeinheit zur Entlastung der für die Versorgung von Kindern aufzuwendenden Mittel die sich aus der Unterhaltsverpflichtung ergebende Belastung in einem solchen Maße verminderten, daß die fehlende Entlastung der steuerlichen Bemessungsgrundlage für Unterhaltspflichtige wettgemacht würde.

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

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

Der Gerichtshof kam daher zum Ergebnis: "Vielmehr führt der Umstand, daß die Unterhaltsleistungen die Steuerbemessungsgrundlage nicht verringern, die auf ihnen liegende steuerliche Belastung aber in einer keineswegs zu vernachlässigenden Anzahl von Fällen durch die Transferleistungen nur zum Teil ausgeglichen wird, dazu, daß von 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.

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

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

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

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

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

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

4.2. Maßgebend für die Beurteilung der in der Beschwerde vorgebrachten Bedenken ist somit, ob die genannten Transferleistungen (nach der ab dem Jahr 2000 geltenden Regelung; s. dazu oben III.1.) im Effekt

ausreichen, um die Steuer auf jene Teile des Unterhaltes abzugelten, deren steuerliche Berücksichtigung nach der Judikatur des Gerichtshofes (VfSlg. 14.992/1997) von Verfassungs wegen geboten ist.

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

Summe von Kinderabsetzbetrag und Familienbeihilfe pro Jahr
(in S)

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

Dürfen diese Beträge (auch) als Abgeltung jener Steuermehrbelastung betrachtet werden, die sich für unterhaltsverpflichtete Einkommensbezieher daraus ergibt, daß ihre Unterhaltsleistungen gegenüber Kindern, deren steuerliche Abzugsfähigkeit geboten wäre, nicht abziehbar sind (vgl. III.4.1.), dann ist entscheidend, ob bei verschiedenen - und somit auch bei höheren - Einkommensstufen die Transferleistungen diese Steuermehrbelastung auszugleichen vermögen. Dabei ist darauf Bedacht zu nehmen, daß der Gerichtshof als maßgebliche Unterhaltsverpflichtung den nach der Prozentsatzmethode ermittelten Betrag, jedoch unter Beachtung des sog. Unterhaltsstops (das ist das 2,5-fache des Regelbedarfes), angesehen und ausgesprochen hat, daß zumindest die Hälfte dieses Betrages zu berücksichtigen sei. Er hat damit zum Ausdruck gebracht, daß der Gesetzgeber aus den in den Vorerkenntnissen genannten Gründen Kinderlasten jedenfalls nicht überwiegend als Sache der privaten Lebensgestaltung oder des persönlichen Risikos ansehen dürfe. Das bedeutet, daß bei höheren Einkommen zumindest die Hälfte der Unterhaltsverpflichtung, somit die Hälfte des bei solchen Einkommen in der Regel maßgebenden Unterhaltsstops (das wären somit 125 % des Regelbedarfs) steuerlich berücksichtigt werden muß.

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

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

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

Zivilrechtliche Unterhaltsverpflichtung gegenüber den Kindern daher S 175.000,- (35 %) bzw. S 205.000,- (41 %) bzw. S 250.000,- (50 %).

Steuermehrbelastung durch Nichtabzugsfähigkeit dieser (ungekürzten) Beträge bei Anwendung des für die betreffende Einkommensstufe geltenden marginalen ESt-Satzes (41 %): S 71.750,- bzw. S 84.050,- bzw. S 102.500,-.

Dem stehen (im Jahr 2000) Transferleistungen (Kinderabsetzbeträge und Familienbeihilfe) in Höhe von insgesamt S 89.700,- gegenüber (S 28.800,- für das erste, S 30.900,- für das zweite, S 30.000,- für das dritte Kind).

Legt man somit den der Beschwerde zugrundeliegenden Unterhaltsprozentsatz von 41 % (unter Berücksichtigung des Ehegattenunterhaltes) zugrunde und berücksichtigt man den daraus resultierenden Unterhaltsbetrag zur Gänze, so liegt die durch die Nichtabzugsfähigkeit der Unterhaltsleistungen ausgelöste Steuermehrbelastung (S 84.050,-) deutlich unter der Summe der Transferleistungen (S 89.700,-). Sie wird somit durch diese mehr als abgegolten. Anerkennt man eine Unterhaltsbelastung von 50 % (was - wie zu zeigen sein wird - nicht erforderlich ist), so wird durch die Transferleistungen noch immer wesentlich mehr als die Hälfte des geltend gemachten Unterhaltes von der Steuer entlastet.

Ein anderes Resultat ergibt sich auch nicht, wenn nur die beiden älteren Kinder berücksichtigt werden oder nur das älteste Kind allein. Im letzteren Fall betrüge die höchste (vom Beschwerdeführer geltend gemachte) Unterhaltsbelastung S 95.000,- (19 % vom Nettoeinkommen), die darauf entfallende Steuerbelastung (41 %) ca. S 39.000,-. Dem stehen Transferleistungen in Höhe von S 28.800,-

gegenüber, das entspricht einer Steuerentlastung von etwa S 70.000,-

der Bemessungsgrundlage, das ist wesentlich mehr als die Hälfte der geltend gemachten Unterhaltsleistung.

4.4. Der Gerichtshof hat aber auch nicht das Bedenken, daß in höheren Einkommensstufen, in denen die Unterhaltsbelastung letztlich durch den sog. Unterhaltsstop (das ist grundsätzlich das 2,5-fache des Regelbedarfes) bestimmt wird und in denen nach der dargelegten Judikatur zumindest die Hälfte der Unterhaltsbelastung (somit das 1,25-fache des Regelbedarfes) steuerlich berücksichtigt werden muß, die Transferleistungen ungeeignet wären, diese Berücksichtigung zu bewirken. Stellt man nämlich die Steuermehrbelastung, die sich durch Nichtabzugsfähigkeit der um 25 % erhöhten Regelbedarfssätze (Durchschnittssätze des Jahres 2000 nach der dem Verfassungsgerichtshof vorliegenden Mitteilung des Landesgerichtes für Zivilrechtssachen Wien) bei den einzelnen Einkommensstufen ergibt, den nunmehr vorgesehenen Transferleistungen gegenüber, so ergibt sich für Kinder in den höheren Altersstufen und bei höheren Einkommen der Unterhaltsverpflichteten (unter Zugrundelegung der dort anzuwendenden marginalen Steuersätze von 41 % bzw. 50 %) folgendes

Bild:

Alter:	125% des Regel- bedarfes	Steuerbelastung		Transferleistungen		
		41%	50%	1.Kind	2.Kind	3.Kind
15-19 Jahre	67.050,- (4470 x 12 x 1,25)	27.490,-	33.525,-	28.800,-	30.900,-	33.000,-
19-25 Jahre	84.450,- (5630 x 12 x 1,25)	34.624,-	42.225,-	32.400,-	34.500,-	36.600,-

In der folgenden Tabelle wird dargestellt, wieviel Prozent des (einfachen) jährlichen Regelbedarfes in diesen Altersgruppen und Einkommensstufen nach den Verhältnissen des Jahres 2000 (Regelbedarf zwischen 15 - 19 Jahre: S 53.640,-; zwischen 19 - 25 Jahre:

S 67.560,-) als Effekt der gewährten Transferleistungen von der Steuer entlastet werden:

Alter/ Steuersatz	1. Kind	2. Kind	3. Kind
15 - 19 Jahre/ 41%	130,95%	140,50%	150,05%
15 - 19 Jahre/ 50%	107,38%	115,21%	123,04%
19 - 25 Jahre/ 41%	116,97%	124,55%	132,13%
19 - 25 Jahre/ 50%	95,91%	102,13%	108,35%

Berücksichtigt man, daß bei den Kindern der niedrigeren Altersstufen (unter 15 Jahre) der Deckungsgrad auch in hohen Einkommensstufen (Grenzsteuersatz 50 %) durchwegs (zum Teil erheblich) über 125 % liegt, so ergibt sich insgesamt, daß die nunmehr maßgebenden Transferleistungen in der Tat ausreichen, um in den meisten Fällen jene Steuermehrbelastung abzugelten, die sich durch die Nichtabzugsfähigkeit von Unterhaltsleistungen in der Höhe von 125 % des Regelbedarfes (somit des halben Unterhaltsstops) ergibt. Soweit dies nicht der Fall ist (es handelt sich um Fälle der Altersgruppen 15 - 19 Jahre und (vor allem) 19 - 25 Jahre jeweils bei einer marginalen Steuerbelastung von 50 % und um den Fall des 1. Kindes in der letzteren Altersgruppe mit einer marginalen Steuerbelastung von 41 %) ist folgendes zu berücksichtigen:

Auch bei hohen Einkommen muß, wie die belangte Behörde unter Verweis auf die Gesetzesmaterialien (1099 BlgNR 20. GP) zu Recht ausführt, bei Berechnung der Steuermehrbelastung, die sich aus der

Nichtabzugsfähigkeit der Unterhaltslasten ergibt, nicht notwendigerweise von einem Grenzsteuersatz von 50 % ausgegangen werden. Verhält es sich nämlich so, daß jenes Einkommen, das der Unterhaltsleistung zugrunde liegt, nicht in vollem Umfang der (normalen) Tarifbesteuerung unterliegt, sondern typischerweise auch steuerlich begünstigte oder gar steuerfreie Komponenten aufweist (endbesteuerte Kapitalerträge, tariflich begünstigte Bezüge, steuerfreie Einkommensteile), dann kann auch davon ausgegangen werden, daß die Unterhaltsleistungen anteilig aus solchen Einkommensteilen bestritten werden. Dann darf aber der Gesetzgeber bei der Abgeltung von Einkommensteuerbelastungen im Wege von Transferleistungen auch eine entsprechend unter 50 % liegende Steuerbelastung zugrundelegen. Wenn die Regelungen des Familienpaketes, wie in den Erläuterungen dargestellt wird, unterstellen, daß Unterhaltsleistungen auch bei hohen, an sich einem Grenzsteuersatz von 50 % ausgesetzten Einkommen einer Steuerbelastung von bloß (etwa) 40 % unterliegen, so hält der Gerichtshof eine solche Annahme nicht für unsachlich. Bei einer solchen Annahme führen aber die Transferleistungen in der nunmehr vorgesehenen Höhe im Effekt zu einer hinreichenden Berücksichtigung der Unterhaltslasten.

4.5. Wenn die Beschwerde hingegen aus der Vorjudikatur ableitet, daß die Familienbeihilfe zwar auf die Unterhaltsbelastung angerechnet, nicht aber als Steuerabgeltung betrachtet werden dürfe und der Gesetzgeber das nicht durch die Familienbeihilfe gedeckte Existenzminimum der Kinder steuerfrei belassen müsse, kann dies zu keinem anderen Ergebnis führen. Wie nämlich die belange Behörde - wieder unter Rückgriff auf die Materialien zum Familienpaket (1099 BlgNR 20. GP) - nachvollziehbar darlegt, kommt es auch bei dieser Berechnungsmethode durch die Gewährung des Kinderabsetzbetrages zu einer ausreichenden steuerlichen Berücksichtigung des Existenzminimums der Kinder (das - entgegen der möglicherweise der Beschwerde zugrundeliegenden Vorstellung - keinesfalls mit dem nach §33 EStG 1988 steuerlich entlasteten Einkommen des Steuerpflichtigen selbst gleichzusetzen ist).

4.6. Insgesamt kommt der Gerichtshof somit zu dem Ergebnis, daß die Neuregelung den Bedenken, die im Erkenntnis VfSlg. 14.992/1997 zur Aufhebung der früheren Bestimmungen führten, Rechnung trägt.

5. Das Vorbringen der Beschwerde ist nicht geeignet, dieses Ergebnis in Frage zu stellen.

5.1. Wenn der Beschwerdeführer zunächst vermeint, aus der bisherigen Judikatur des Gerichtshofes ergebe sich, daß die Steuerbelastung unterhaltspflichtiger Eltern jedenfalls nicht höher sein dürfe, als wenn die für den Unterhalt verwendeten Einkommensteile bei den Kindern statt bei den Eltern besteuert würden, so ist dazu zunächst zu sagen, daß der Gerichtshof eine Aussage dieses Inhaltes bisher nicht getroffen hat. Er hat auch keineswegs die Meinung vertreten, das sog. Familienrealsplitting sei die einzige verfassungsrechtlich zulässige Form der Familienbesteuerung. Er hat lediglich zum Ausdruck gebracht, daß bei Ermittlung der (durch die Nichtabzugsfähigkeit der Unterhaltsleistungen bewirkten) Steuermehrbelastung der unterhaltspflichtigen Eltern(teile) auch eine allfällige (fiktive) Steuerentlastung des Kindes (durch Nichtbesteuerung des Unterhaltes) berücksichtigt werden dürfe.

Im übrigen käme es auch bei Zugrundelegung des von der Beschwerde eingenommenen Standpunktes nicht zu dem ihr vorschwebenden Ergebnis: Führen - wie dargelegt - die Transferleistungen im Ergebnis zu einer hinreichenden Berücksichtigung der steuerlichen Mehrbelastung des Unterhaltspflichtigen, so kann sich daran logischerweise nichts ändern, wenn zusätzlich noch auf eine fiktive Steuerbelastung des Unterhaltsberechtigten Bedacht genommen wird, könnte sich dadurch die zu berücksichtigende Mehrbelastung des Unterhaltsverpflichteten doch nur vermindern und niemals erhöhen.

5.2. Wenn der Beschwerdeführer vorbringt, für die Unterhaltsberechnung nach der Prozentsatzmethode dürfe nicht das Nettoeinkommen des Unterhaltsverpflichteten herangezogen werden, weil dieses durch eine verfassungswidrige Steuer verzerrt sei, so wäre er damit im Prinzip im Recht, sofern das für die Unterhaltsberechnung maßgebende Nettoeinkommen tatsächlich durch eine verfassungswidrige Steuerbelastung verzerrt wäre. Im Ergebnis trifft der Einwand deswegen nicht zu, weil in jenen Einkommensstufen, in denen tatsächlich der allein nach der Prozentsatzmethode errechnete Unterhalt maßgebend ist, die Transferleistungen so hoch sind, daß sie auch eine Steuermehrbelastung abgelten könnten, die durch eine erheblich höhere Unterhaltsleistung ausgelöst würde. Bei den Grenzfällen im Bereich hoher Einkommen, in denen das Argument der Beschwerde allenfalls stichhältig wäre, wird hingegen die Unterhaltsverpflichtung letztlich nicht nach der Prozentsatzmethode, sondern durch den Unterhaltsstop bestimmt (von dem mindestens die Hälfte steuerlich Berücksichtigung finden muß). Der Unterhaltsstop wird jedoch nicht als Prozentsatz des Einkommens errechnet, sondern aus dem Regelbedarf abgeleitet, somit in seiner Höhe durch eine allfällige verfassungswidrige Steuermehrbelastung nicht berührt.

5.3. Wenn der Beschwerdeführer freilich die Auffassung vertritt, der zivilrechtliche Unterhaltsstop sei steuerlich unmaßgeblich, da auch ein hoher Unterhalt entsprechend hoch besteuert werde (womit möglicherweise gemeint ist, daß dieser Unterhalt im Fall des Realsplittings beim Kind zu besteuern wäre), so ist

ihm entgegenzuhalten, daß nach der bisherigen Rechtsprechung, von der abzugehen der Gerichtshof keinen Anlaß sieht, der Gesetzgeber lediglich verhalten ist, einen Teil (zumindest die Hälfte) der gesetzlich geschuldeten Unterhaltsleistungen an Kinder steuerlich zu berücksichtigen. Bei der Berücksichtigung der aus der Nichtabzugsfähigkeit resultierenden Steuer Mehrbelastung ist systemgerecht auch zu prüfen, ob allenfalls bei einer Versteuerung dieser Unterhaltsleistung auf der Ebene des Kindes eine Steuer anfiel. Wäre dies der Fall, so würde dies bei den Eltern den zu berücksichtigenden Steuerbetrag vermindern (siehe III.5.1.). Keineswegs kann aber aus dieser Überlegung abgeleitet werden, daß der Gesetzgeber verhalten wäre, nicht nur den gesamten Unterhaltsstop, sondern sogar jeden beliebigen höheren Betrag, der nach zivilrechtlichen Grundsätzen gar nicht geschuldet wird, zu berücksichtigen.

5.4. Die Beschwerde bemängelt unter mehrmaligem Hinweis auf eine (angebliche) "Missachtung der Regeln der Prozentrechnung" ferner, daß die Steuerbelastung, die sich durch die Nichtabzugsfähigkeit des Unterhaltes ergebe, vom Nettounterhaltsbetrag berechnet werde; maßgebend müsse aber jene Steuerbelastung sein, nach deren Abzug sich der Nettounterhaltsbetrag ergebe. Nach den Regeln der Prozentrechnung belaufe sich diese Steuerbelastung auf 28 % bis 100 % des Netto-Unterhalts.

Der Gerichtshof kann dieser Auffassung nicht folgen. Im Beschwerdefall geht es nicht darum, zu errechnen, um welchen Betrag das Bruttoeinkommen eines unterhaltsverpflichteten Elternteils dasjenige einer nicht unterhaltsverpflichteten Person übersteigen muß, damit nach Abzug der auf die Unterhaltsleistung entfallenden Steuerbelastung dem unterhaltsverpflichteten Steuerpflichtigen ein gleich hohes Einkommen verbleibt wie der nicht unterhaltsverpflichteten Person. Damit würden Steuerpflichtige mit ungleichem Bruttoeinkommen miteinander verglichen. Es geht vielmehr darum, zu prüfen, ob jene Steuer Mehrbelastung ausgeglichen wird, die sich dadurch ergibt, daß bei gleichem Bruttoeinkommen im Fall eines unterhaltsverpflichteten Elternteils der geschuldete (steuerlich zu berücksichtigende) Unterhalt der Steuer unterworfen wird. Nur diese Steuer Mehrbelastung ist unter dem Aspekt des Gleichheitssatzes abzugelten. Diese Mehrbelastung kann aber beim gegebenen Tarif höchstens 50 % der Unterhaltsleistung betragen (wobei - wie ausgeführt - der Gesetzgeber nicht verpflichtet ist, von diesem Spitzensteuersatz auszugehen). Wird aber diese Steuerbelastung ausreichend durch Transferleistungen abgegolten, dann werden im Ergebnis Personen mit gleichem Bruttoeinkommen ihrer unterschiedlichen Leistungsfähigkeit entsprechend unterschiedlich behandelt.

5.5. Der Gerichtshof teilt auch nicht die Auffassung des Beschwerdeführers, wenn dieser vermeint, zusätzlich zu den Unterhaltslasten gegenüber seinen Kindern sei auch jener Teil des Unterhaltes gegenüber dem Ehegatten zu berücksichtigen, der durch die Kinderbetreuung bedingt sei; zumindest aber sei es nicht gerechtfertigt, die den Kindern gegenüber maßgebenden Unterhaltsprozentsätze im Hinblick auf einen geschuldeten Ehegattenunterhalt noch weiter (um je 3 Prozentpunkte) zu kürzen.

Der Gerichtshof hat schon im Erkenntnis VfSlg. 13.067/1992 festgehalten, daß sich die Überlegungen der Vorjudikatur zum Kindesunterhalt nicht auf den Ehegattenunterhalt übertragen lassen. Ob nämlich zwischen Ehegatten ein Unterhaltsanspruch bestehe oder nicht, hänge - anders als beim Unterhalt für Kinder - von mannigfaltigen Umständen ab, die weitgehend der Disposition der Ehegatten unterlägen und insofern als Sache privater Lebensgestaltung oder persönlichen Risikos anzusehen seien. "Der durch die Übernahme der Obsorge für Kinder entstehende Unterhaltsbedarf eines Elternteils ist eine Auswirkung der Kinderlasten, deren steuerliche Berücksichtigung nach dem bereits genannten Erkenntnis verfassungsrechtlich geboten ist; ob die Eltern beide berufstätig sind und für die Kinderbetreuung anderweitig sorgen oder ein Teil, statt erwerbstätig zu sein, die Hauptlast der Kinderbetreuung übernimmt, ist wiederum Sache privater Lebensgestaltung." Der Gerichtshof hat somit bereits damals zum Ausdruck gebracht, daß die Regelung der Kinderbetreuung Sache der privaten Lebensgestaltung und ihre steuerliche Berücksichtigung daher verfassungsrechtlich nicht geboten sei. Die von den Zivilgerichten praktizierte Kürzung des Unterhaltsanspruches der Kinder um 3 Prozentpunkte bei bestehender Unterhaltsberechtigung eines Ehegatten ist aber allein Ausfluß des Umstandes, daß der Unterhaltsanspruch des kinderbetreuenden Ehepartners mit demjenigen der Kinder konkurriert. Der Gerichtshof kann nicht erkennen, warum es geboten sein sollte, diese Kürzung bei der Bemessung des steuerlich anzuerkennenden Kindesunterhaltes wieder rückgängig zu machen. Im übrigen spielt diese Kürzung bei den allenfalls problematischen Fällen hoher Einkommen keine Rolle, weil bei ihnen der maßgebende Unterhalt - wie schon erwähnt - mit Hilfe des Regelbedarfs und des Unterhaltsstops errechnet wird.

5.6. Nicht gefolgt werden kann dem Beschwerdeführer auch, wenn er die in der Regierungsvorlage (1099 BlgNR 20. GP) so genannte "Am Leistungsfähigkeitsprinzip orientierte Betrachtungsweise" angreift und geltend macht, daß bei ihr die Transferzahlungen gleich zweimal in Abzug gebracht würden. Solches kann zwar in der Tat zunächst aus den Erläuterungen herausgelesen werden. Wie sich jedoch aus den dort folgenden Berechnungen ergibt (in denen der Steuersatz auf den Unterhalt - ausgehend von den ungekürzten Regelbedarfssätzen - angewendet und den Transferleistungen gegenübergestellt wird), werden auch bei der "Am Leistungsfähigkeitsprinzip orientierten Betrachtungsweise" die Transferzahlungen lediglich unter dem Aspekt einer Steuerabgeltung berücksichtigt.

5.7. Wenn der Beschwerdeführer bemängelt, daß der Gesetzgeber von veralteten Regelbedarfssätzen ausgegangen sei und diese hätte valorisieren müssen, so ist ihm entgegenzuhalten, daß es lediglich darauf ankommt, ob das Ergebnis den beschriebenen verfassungsrechtlichen Vorgaben entspricht. Wie die oben angestellten Berechnungen (auf der Basis der aktuellen Regelbedarfssätze) gezeigt haben, ist dies aber selbst unter Heranziehung der Regelbedarfssätze des Jahres 2000 der Fall.

5.8. Der Gerichtshof kann auch nicht erkennen, daß die bekämpften Bestimmungen zu einer unsachlichen "Verschärfung der Progression" führen. Werden die Unterhaltslasten steuerlich hinreichend berücksichtigt (sei es durch Abzüge von der Bemessungsgrundlage, durch Absetzbeträge oder durch Transferleistungen), so sind Effekte, die sich aus diesen unterschiedlichen Techniken für die nicht für Unterhaltszwecke verwendeten Einkommensteile ergeben, keine Folge unzulänglicher Berücksichtigung von Unterhaltslasten, sondern Effekte, die sich in einem Einkommensteuersystem mit progressivem Stufentarif notwendigerweise ergeben und die das System nicht unsachlich werden lassen.

5.9. Soweit der Beschwerdeführer unsachliche Ungleichbehandlungen von Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen rügt bzw. die Verfassungsmäßigkeit des Selbstbehaltes bei außergewöhnlichen Belastungen bezweifelt, vermag der Gerichtshof nicht zu sehen, welche Bedeutung dies - selbst wenn die Vorwürfe zu Recht bestünden - für die Frage der steuerlichen Berücksichtigung von Unterhaltsleistungen an Kinder haben könnte. Daß der Gesetzgeber aber nicht verpflichtet ist, die Unterhaltsleistungen an Kinder als außergewöhnliche Belastungen - mit oder ohne Selbstbehalt - einzuordnen, sondern auch ein anderes - sachliches - System der Berücksichtigung von Kinderlasten wählen kann, ist schon oben betont worden.

6. Die beschwerdeführende Partei wurde somit weder in den von ihr geltend gemachten verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechten noch wegen Anwendung einer rechtswidrigen generellen Norm in ihren Rechten verletzt.

7. Das Beschwerdeverfahren hat auch nicht ergeben, daß die beschwerdeführende Partei in einem anderen verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht verletzt worden wäre.

IV. Die Beschwerde war daher abzuweisen und antragsgemäß dem Verwaltungsgerichtshof zur Entscheidung darüber abzutreten, ob der Beschwerdeführer in sonstigen Rechten verletzt wurde.

V. Dies konnte gemäß §19 Abs4, erster Satz, VerfGG ohne mündliche Verhandlung in nichtöffentlicher Sitzung beschlossen werden.