

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

18.03.1997

Geschäftszahl

93/14/0017

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Karger, Dr. Graf, Mag. Heinzl und Dr. Zorn als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Hajicek, über die Beschwerde des Dr. W in S gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich vom 22. Dezember 1992, Zlen 11/76/1-BK/Hd-1992, 11/77/1-BK/Hd-1992, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1989 bis 1991, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 4.565,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer, ein dem Dienststand angehöriger rechtskundiger Bediensteter des Bundes, erklärte für die Streitjahre 1989 und 1990 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sowie sonstige Einkünfte und machte Unterhaltsleistungen an seine drei Kinder und seine von ihm dauernd getrennt lebende Ehefrau als außergewöhnliche Belastung geltend.

Anlässlich der Veranlagung des Beschwerdeführers zur Einkommensteuer 1989 und 1990 wurden jeweils - mit Ausnahme der Aufwendungen für einen außerhalb des Wohnortes studierenden Sohn - außergewöhnliche Belastungen nicht anerkannt. Eine dagegen eingebrachte Berufung wurde mit Berufungsentscheidung vom 25. September 1991 abgewiesen. Diese Berufungsentscheidung wurde nach Erhebung einer Beschwerde beim Verfassungsgerichtshof von diesem mit Erkenntnis vom 10. Juni 1992, B 1257/91, aufgehoben. In diesem Erkenntnis wies der Verfassungsgerichtshof auf die Aufhebung der Wortfolge "und gleichen Familienstandes" im § 34 Abs 2 und des § 34 Abs 7 EStG 1988 aus Anlaß eines anderen Beschwerdeverfahrens mit Erkenntnis vom 12. Dezember 1991, G 290/91, wegen Verletzung des Gleichheitssatzes im Hinblick auf den Unterhalt für Kinder, als verfassungswidrig hin. Infolge Einlangens der Beschwerde beim Verfassungsgerichtshof vor dem 12. Dezember 1991 sei der Fall einem Anlaßfall gleichzuhalten. Auf das Beschwerdevorbringen betreffend die einkommensteuerliche Behandlung unterhaltspflichtiger Ehegatten im allgemeinen sei unter diesen Umständen nicht mehr näher einzugehen. Der Verfassungsgerichtshof bemerkte aber zur Vermeidung von Mißverständnissen, daß sich die Entscheidungsgründe des einen Teil des § 34 EStG 1988 aufhebenden Erkenntnisses G 290/91 als solche nicht auf die Unterhaltsleistung an den Ehegatten übertragen ließen. Ob nämlich zwischen Ehegatten ein Unterhaltsanspruch bestehe oder nicht, hänge - anders als beim Unterhalt für Kinder - von mannigfaltigen Umständen ab, die - wie etwa die Aufgabenverteilung in der Familie und die Wahl des Wohnortes - weitgehend der Disposition der Ehegatten unterlägen und insofern als Sache privater Lebensgestaltung oder persönlichen Risikos anzusehen seien.

In der Folge erließ das Finanzamt eine Berufungsvorentscheidung, in welcher der Berufung teilweise (hinsichtlich der Unterhaltsleistungen an die Kinder) stattgegeben, die Berufung aber hinsichtlich der Unterhaltsleistungen an die dauernd getrennt lebende Ehefrau mit der Begründung abgewiesen wurde, daß die Unterhaltsleistungen auf einem der freien Disposition des Beschwerdeführers unterliegenden Verhalten beruhe.

Zwischenzeitig hatte der Beschwerdeführer beim Finanzamt auch seine Einkommensteuererklärung für 1991 eingereicht, in welcher neben Arztkosten in Höhe von rd S 25.000,-- abermals Unterhaltsaufwendungen an seine ehemalige Ehefrau (die Ehe war im Juli 1991 geschieden worden) und seine drei Kinder als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht wurden. Anlässlich der Veranlagung zur Einkommensteuer 1991 anerkannte das Finanzamt zwar die Unterhaltszahlungen des Beschwerdeführers an seine Kinder zum Großteil als

außergewöhnliche Belastung, nicht aber die Unterhaltsleistung an seine geschiedene Ehefrau und die Unterhaltsleistung für sein drittes Kind, ab dem Zeitpunkt, in welchem der Beschwerdeführer die Mutter dieses Kindes geheiratet hatte.

In einer dagegen eingebrachten Berufung wandte der Beschwerdeführer ua ein, daß die vom Verfassungsgerichtshof aufgehobene Wortfolge "und gleichen Familienstandes" in § 34 Abs 2 EStG 1988 und die Bestimmung des § 34 Abs 7 EStG 1988 wegen der "Rechtswohltat der Ergreiferprämie" für ihn keine Rechtsverbindlichkeit habe.

Mit dem angefochtenen Bescheid erledigte die belangte Behörde die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 1989 und 1990 im Sinn der Berufungsvorentscheidung, den Einkommensteuerbescheid für 1991 änderte die belangte Behörde in der Weise ab, daß die Unterhaltszahlungen nunmehr in ihrer Gesamtheit nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt wurden.

Der Beschwerdeführer beantragt die Aufhebung des angefochtenen Bescheides wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes, in eventu wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften.

Die belangte Behörde legte die Akten des Verwaltungsverfahrens vor und beantragt in ihrer Gegenschrift die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Der Beschwerdeführer rügt zunächst, daß die belangte Behörde im fortgesetzten Verfahren nach dem aufhebenden Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes abermals und für 1991 erstmalig die Unterhaltsleistungen an seine Ehefrau nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt hat, obwohl dem Beschwerdeführer die Anlaßfallwirkung zugute komme und unter Berücksichtigung der aufgehobenen Wortfolge im § 34 Abs 2 und der Bestimmung des § 34 Abs 7 EStG 1988 keine Gesetzesstelle bestehe, auf welche die (abermalige) Nichtanerkennung der Unterhaltsleistungen gestützt werden könne.

Der Verwaltungsgerichtshof teilt die Ansicht des Beschwerdeführers, daß die (verbleibenden) Bestimmungen des § 34 Abs 2 und 3 EStG 1988 den angefochtenen Bescheid nicht zu tragen vermögen, nicht. Die Außergewöhnlichkeit (§ 34 Abs 2 EStG 1988) und die Zwangsläufigkeit (§ 34 Abs 3 EStG 1988) sowie die wesentliche Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit von Belastungen wird auch nach Aufhebung der entsprechenden Teile des § 34 EStG 1988 durch das oben zitierte Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 12. Dezember 1991 für die Anerkennung von Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 EStG 1988 vom Gesetz nach wie vor gefordert. Wie der Verfassungsgerichtshof dementsprechend in seinem den Beschwerdeführer betreffenden Erkenntnis vom 10. Juni 1992 - zur Vermeidung von Mißverständnissen - bemerkt hat, lassen sich die Entscheidungsgründe des im Hinblick auf den Unterhalt der Kinder einen Teil des § 34 EStG 1988 als verfassungswidrig aufhebenden Erkenntnisses als solche aus näher angeführten, die Außergewöhnlichkeit und Zwangsläufigkeit ansprechenden Gründen NICHT auf die Unterhaltsleistungen an den Ehegatten übertragen. Inwiefern DAMIT ausgedrückt worden sein könnte, daß (im Anlaßfall) durch die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides aus Anlaß der als verfassungswidrig aufgehobenen Gesetzesstellen auch hinsichtlich des Ehegattenunterhaltes die Zuerkennung einer außergewöhnlichen Belastung "unvermeidbar geworden" sei, ist nicht zu erkennen.

Soweit der Beschwerdeführer anmerkt, daß die Unterhaltsverpflichtung unabhängig davon bestehe, ob die Eheleute in Hausgemeinschaft lebten oder nicht, legt er nicht dar, inwiefern ihm unter diesem Gesichtspunkt höhere Aufwendungen erwachsen als der Mehrheit der Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse, inwiefern die ihn treffende Belastung also außergewöhnlich und unter Berücksichtigung der vom Verfassungsgerichtshof aufgezeigten Dispositionsfreiheiten zwangsläufig gewesen sei.

Zutreffend ist die belangte Behörde aber auch davon ausgegangen, daß sich die dem Beschwerdeführer für die Jahre 1989 und 1990 zugute kommende Anlaßfallwirkung nicht auch auf das Jahr 1991 erstreckt: Als Anlaßfall im Sinne des Art 140 Abs. 7 B-VG wird nämlich jene konkrete Rechtssache bezeichnet, die tatsächlich Anlaß für die Einleitung des Normprüfungsverfahrens durch den Verfassungsgerichtshof war, sowie jene, die zur Zeit des Beginnes der mündlichen Verhandlung oder der nichtöffentlichen Beratung vor dem Verfassungsgerichtshof im Normprüfungsverfahren beim Verfassungsgerichtshof anhängig ist (vgl etwa das hg Erkenntnis vom 29. März 1993, 92/13/0066, und das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 9. Oktober 1983, B 168/85, VfSlg 10.616). Für den Bereich der veranlagten Einkommensteuer ist daher Anlaßfall die Einkommensteuerveranlagung des Beschwerdeführers für den jeweiligen von der Beschwerde umfaßten Zeitraum. Für außerhalb dieses Zeitraumes liegende Veranlagungsfälle kann sich der Beschwerdeführer nicht auf die "Ergreiferprämie" berufen (vgl bereits das hg Erkenntnis vom 27. Jänner 1970, 1626/69, oder aus jüngerer Zeit das hg Erkenntnis vom 7. August 1992, 91/14/0087).

Der Beschwerdeführer rügt aber auch, daß dem angefochtenen Bescheid hinsichtlich des Jahres 1991 nicht zu entnehmen sei, wie die Behörde zu der im Spruch des angefochtenen Bescheides angeführten Abgabenschuld gelangt sei. Hiezu ist zu sagen, daß im Verwaltungsverfahren hinsichtlich Einkommensteuer 1991 ausschließlich die Frage strittig war, ob (neben geltend gemachten Arztkosten) Unterhaltszahlungen als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen sind. Der Höhe nach waren (neben den Arztkosten von rd S 25.000,-) an Unterhaltszahlungen S 147.900,- im erstinstanzlichen Bescheid anerkannt worden, der Beschwerdeführer vertrat in der Berufung aber die Ansicht, daß ein um genau S 100.000,- höherer Betrag anzuerkennen wäre.

In der Begründung des angefochtenen Bescheides wurde zum Ausdruck gebracht, daß der insgesamt an Unterhaltszahlungen geltend gemachte Betrag von S 257.900,-- nicht als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen sei. Dementsprechend war die Abgabenbemessungsgrundlage laut erstinstanzlichem Bescheid (S 444.432,--) um S 147.900,--, maximal aber um die Differenz zwischen den im erstinstanzlichen Bescheid anerkannten Aufwendungen einschließlich der als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Arztkosten (welche allein die zumutbare Mehrbelastung nicht überstiegen) und dem gemäß § 34 Abs 4 EStG 1988 in Ansatz gebrachten Selbstbehalt (S 95.694,--), zu erhöhen.

Der angefochtene Bescheid ist unter diesem Gesichtspunkt nachvollziehbar, weil er keine höhere Abgabenbemessungsgrundlage und keine hierauf entfallende höhere Einkommensteuer als jene, die der vorstehenden Überlegung entsprechen, ausweist. Auch die bereits entrichtete Lohnsteuer wurde im unveränderten Ausmaß in Abzug gebracht.

Sollte der Beschwerdeführer meinen, daß deshalb nicht erkennbar sei, wie die belangte Behörde zu der im angefochtenen Bescheid ausgewiesenen Abgabenschuld gekommen ist, weil im angefochtenen Bescheid anstelle einer Abgabenbemessungsgrundlage von S 540.126,-- (S 444.432,-- laut erstinstanzlichem Bescheid zuzüglich S 95.694,--) nur S 534.126,-- aufscheinen, so ist darauf hinzuweisen, daß der Beschwerdeführer durch die Vorschreibung einer dementsprechend GERINGEREN Abgabenschuld in seinen Rechten jedenfalls nicht verletzt wurde.

Die Beschwerde erweist sich daher insgesamt als unbegründet, weshalb sie gemäß § 42 Abs 1 VwGG abzuweisen war.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl Nr 416/1994.