



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, Adresse, vertreten durch P-GmbH, vom 22. Dezember 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Kitzbühel Lienz vom 29. November 2006 betreffend Einkommensteuer für 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) erzielt als Prokurist bei der Baufirma B GmbH, an der er mit 9,1% am Stammkapital beteiligt ist, Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Daneben erzielt er noch Einkünfte aus nicht endbesteuerten Kapitalvermögen und (negative) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Seine Ehegattin A ist im Jahr 2003 verstorben. Die beiden aus dieser Ehe stammenden minderjährigen Kinder C und D, die im Berufungsjahr 11 und 8 Jahre alt waren, leben im Haushalt des Bw. Nach dem vorliegenden Lohnkonto hat der Bw im Jahr 2005 für 25 bis 30 Wochenstunden eine „Hausgehilfin m. Kochen“ beschäftigt. In der elektronisch eingereichten Einkommensteuererklärung für 2005 beantragte der Bw für die Kinderbetreuung die Berücksichtigung von 14.664,54 € als außergewöhnliche Belastung.

In dem am 29. November 2006 erlassenen Einkommensteuerbescheid für 2005 versagte das Finanzamt die Anerkennung dieser Aufwendungen als außergewöhnlichen Belastung mit der Begründung, nach der Rechtsprechung des VwGH (VwGH 24.2.2000, 96/15/0197) könne die Beschäftigung einer Haushaltshilfe nur ausnahmsweise bei Vorliegen besonderer Umstände eine Belastung nach sich ziehen, die für eine Steuerermäßigung gemäß § 34 EStG 1988 in Betracht komme. Insbesondere seien die Aufwendungen kein Grund für eine Steuerermäßigung, wenn die Einkommens- und Vermögensverhältnisse des Steuerpflichtigen in der Regel die Beschäftigung einer Haushaltshilfe nicht mehr als außergewöhnlich erscheinen lassen. Grundsätzlich würden allen Alleinerziehern Kinderbetreuungskosten zwangsläufig erwachsen. Ob diese Belastung außergewöhnlich sei und steuerlich anerkannt werden könne, hänge von einem Vergleich innerhalb gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse ab. Unter Einbeziehung der ausbezahlten Familienbeihilfe und der Halbweisenrenten für seine Kinder, ergebe sich ein Jahresnettoeinkommen für 2005 in der Höhe von 51.587 €. Im Hinblick auf diese Einkommensverhältnisse seien die Kosten für die Haushaltshilfe zur Gänze im Bereich der privaten Lebensführung gelegen und daher nicht außergewöhnlich.

In der dagegen rechtzeitig eingebrachten Berufung vom 22. Dezember 2006 brachte der Bw vor, dass der Entscheidung zugrunde gelegte Erkenntnis des VwGH vom 24. Februar 2000 gehe von Einkommens- und Vermögensverhältnissen **sowie** Familienverhältnissen aus, die die Regel bedeuten. Er sei verwitwet und müsse daher zwangsläufig auf eine Haushaltshilfe zurückgreifen, da seine schulpflichtigen Kinder im Alter von zwölf und neun Jahren noch nicht in der Lage seien, den Haushalt selbst zu führen. Die Beaufsichtigung der Kinder in diesem Alter sei unbedingt erforderlich. Auf der anderen Seite sei er nicht in der Lage seine Arbeit auf Teilzeit und Randzeiten zu beschränken. Es sei daher aus seiner Sicht auf Grund der Familienverhältnisse und der auszuübenden beruflichen Tätigkeit die Beantragung der außergewöhnlichen Belastung nicht zu verwehren.

Mit Schreiben vom 29. Jänner 2007 ersuchte das Finanzamt den Bw zur Überprüfung der Frage, ob die Kosten für die Haushaltshilfe im Hinblick auf die Einkommensverhältnisse im Bereich der normalen Lebensführung lagen, seine Einkommensverhältnisse und seine Lebenshaltungskosten detailliert dazustellen.

Da der Bw diesem Ersuchen nicht nachgekommen ist, wies das Finanzamt die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 19. März 2007 als unbegründet ab und führte im Wesentlichen aus, die Kosten für die Haushaltshilfe, welche auch für die Betreuung zweier Kinder zuständig sei, entstehe bei einem allein erziehenden, verwitweten Vater zweifelsohne

zwangsläufig. Es fehle jedoch an der Außergewöhnlichkeit, da alle minderjährigen Kinder betreuungsbedürftig seien und es fehle auch das Merkmal der Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Da der schriftliche Vorhalt bezüglich der Darstellung der Einkommenssituation nicht beantwortet worden sei, werde davon ausgegangen, dass die im Erstbescheid angeführte Begründung stichhaltig sei.

Mit Schreiben vom 18. April 2007 beantrage der Bw die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und kündigte an, eine genaue Darstellung der Lebenshaltungskosten für das Jahr 2005 nachzureichen, die er aber trotz telefonischer Urgenz des Finanzamtes nicht beibrachte.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 34 Abs 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben 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 zudem weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann (Abs. 3).

Gemäß § 34 Abs 7 EStG 1988 gilt für Unterhaltsleistungen folgendes:

- 1. Unterhaltsleistungen für ein Kind sind durch die Familienbeihilfe sowie gegebenenfalls den Kinderabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 4 Z 3 lit. a und c 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.*
- 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.*

Im Hinblick auf die Einschränkung der Abzugsfähigkeit von Aufwendungen, die in der gesetzlichen Unterhaltspflicht wurzeln, verbleiben unter Beachtung des § 34 Abs. 7 EStG 1988 als außergewöhnliche Belastung nur mehr Aufwendungen, die durch Krankheit, Pflegebedürftigkeit, einen Unglücksfall uä bedingt sind und die, würden sich nicht getätigt, die Erfüllung der Unterhaltspflicht beeinträchtigen würden (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer-Kommentar, § 34 EStG , Einzelfälle, Stichwort: Haushaltshilfe-Kinderbetreuung).

Kosten für die Beaufsichtigung und Betreuung von Kindern sind somit regelmäßig keine außergewöhnliche Belastung (vgl. VwGH 13.12.1995, 93/13/0272). In ständiger Rechtsprechung hat der Verwaltungsgerichtshof ausgeführt, dass die im Familienrecht ganz allgemein verankerte Verpflichtung der Eltern zur Beaufsichtigung ihrer Kleinkinder für dieselben in jedem Fall Belastungen mit sich bringt, die keinesfalls außergewöhnliche, sondern im Gegenteil der gerade typische Fall einer "gewöhnlichen", d.h. unter gleichen Umständen alle Steuerpflichtigen treffende Belastung sind.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. etwa VwGH 24.2.2000, 96/15/0197, mwN) kann die Beschäftigung einer Haushaltshilfe somit nur ausnahmsweise bei Vorliegen besonderer Umstände eine Belastung nach sich ziehen, die für eine Steuerermäßigung nach § 34 EStG in Betracht kommt.

Zwangsläufig erwachsen die Aufwendungen für eine Haushaltshilfe ua dann, wenn ein allein stehender Steuerpflichtiger bei sonstiger Gefährdung des Unterhalts gezwungen ist, einer Erwerbstätigkeit nachzugehen und die haushaltszugehörigen Kinder auf Grund ihres Alters betreuungsbedürftig sind (vgl. VwGH vom 2.8.1995, 94/13/0207; Doralt, EStG-Kommentar⁴, § 34, Tz 78, Stichwort Haushaltshilfe und die dort angeführte Judikatur).

Im gegenständlichen Fall ist unstrittig, dass die beiden minderjährigen Kinder des Bw im Hinblick auf ihr niedriges Alter noch betreuungsbedürftig gewesen sind und der Bw zur Sicherung des Unterhalts der Familie zur Erwerbstätigkeit genötigt war und ihm die Aufwendungen für die Haushaltshilfe somit zwangsläufig erwachsen sind.

Zwangsläufig entstandene Aufwendungen sind jedoch grundsätzlich auch dann nicht abzugsfähig, wenn auf Grund der Einkommens- oder Vermögensverhältnisse auf die Beschäftigung einer Haushaltshilfe üblicherweise nicht verzichtet wird (mangelnde Außergewöhnlichkeit; VwGH 19.9.1989, 86/14/0192; 11.5.1993, 90/14/0019). Allgemein ist auch hier zu prüfen ob eine Einkommens- oder Vermögenssituation vorliegt, bei der die Beschäftigung einer Haushaltshilfe ohnedies üblich ist.

Aufwendungen sind nach § 34 Abs. 2 EStG 1988 nur insoweit außergewöhnlich, als sie höher sind als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommens und Vermögensverhältnisse erwachsen. Der Bw ist daher mit anderen Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse zu vergleichen und nicht mit Steuerpflichtigen die die gleiche Belastung zu tragen haben.

Soweit der Bw in der Berufung unter Verweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 24.2.2000, 96/15/0197, einwendet, dass bei der Prüfung der Außergewöhnlichkeit nicht nur auf die Einkommens- und Vermögensverhältnisse sondern auch auf die Familienverhältnisse bedacht zu nehmen sei, ist darauf hinzuweisen, dass sich die Rechtslage infolge des Erkenntnisses des Verfassungsgerichtshofes vom 12. Dezember 1991, G 290/91, insofern geändert hat, als in § 34 Abs. 2 EStG die Wortfolge "und gleichen Familienstandes" entfallen ist und es sohin nur mehr auf den Vergleich innerhalb gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse ankommt. Für die Einbeziehung weiterer Sachverhaltselemente in diesen Vergleichsmaßstab etwa in der Form, dass auch die besonderen Umstände des zu beurteilenden Einzelfalles beim vergleichbaren Personenkreis unterstellt werden, bietet der Gesetzeswortlaut keinen Raum (vgl. Hofstätter/Reichel, aaO, § 34 Abs. 2 bis 5 EStG 1988, Tz 3).

Im strittigen Fall ist daher zu prüfen, ob eine Einkommens- oder Vermögenssituation vorliegt, bei der die Beschäftigung einer Haushaltshilfe ohnedies üblich ist.

Betrachtet man die Judikatur zu dieser Frage, so hat der Verwaltungsgerichtshof bei einer allein stehenden Steuerberaterin bei Einkünften in den Jahren 1988 bis 1991 zwischen 277.000 ATS und 377.000 ATS und nicht unbeträchtlichem Vermögen (VwGH 20.11.1996) sowie bei einer allein erziehenden Mutter (Ärztin) von 2 Kindern mit einem im Jahr 1992 bezogenen Nettoeinkommen (einschließlich der Familienbeihilfe und den Alimentationszahlungen für die beiden Kinder) von ca. 700.000 ATS (VwGH 24.2.2000, 96/15/0197) es nicht als rechtswidrig angesehen, dass die Abgabenbehörde beim beschriebenen Nettoeinkommen die Beschäftigung einer Haushaltshilfe (zur Gänze) nicht als außergewöhnlich angesehen hat.

Nach der Aktenlage bezog der Bw im Berufungsjahr (einschließlich der Familienbeihilfe und der Waisenpension seiner minderjährigen Kinder in der Höhe von jährlich 6.090 €) ein Jahresnettoeinkommen von rd. 52.000 €.

Für die Beurteilung der Einkommensverhältnisse ist aber als Vergleichsmaßstab das gesamte Einkommen über das die Bw. wirtschaftlich verfügen kann und nicht nur das für die Ermittlung

des Selbstbehaltes relevante einkommensteuerpflichtige Einkommen (Wiesner-Atzmüller-Grabner-Leitner-Wanke, EStG § 34 Anm 23; VwGH 19.9.1989, 86/14/0192) maßgebend.

Nach dem vorliegenden Beschluss des Bezirksgerichtes Kitzbühel vom 13. Dezember 2004 über die Verlassenschaft der verstorbenen Ehegattin des Bw haben sowohl der Bw als auch ihre minderjährigen Kinder C und D Liegenschaften bzw. Liegenschaftsanteile, Sparguthaben und Vermögenswerte auf Depotkonten von ihr geerbt, deren Wert der Aktenlage nicht zu entnehmen ist.

Der Bw wurde daher mit Vorhalt vom 19. Dezember 2007 ersucht, seine Einkünfte, insbesondere die nicht erklärungsspflichtigen endbesteuerten Einkünfte (wie z.B. Zinsen aus Spareinlagen, Ausschüttungen, Dividenden, udg) und die Vermögenslage (Grundstücke, Beteiligungen, Spareinlagen, Finanzanlagen usw.) vollständig und detailliert darzustellen aber auch zu den von ihm und seinen Kindern geerbten Liegenschaften nähere Angaben zu machen. Insbesondere ob diese bebaut oder unbebaut sind, wie sie genutzt werden und ob aus diesen Liegenschaften Einnahmen erzielt werden.

Diesem Ersuchen ist der Bw nicht nachgekommen, sondern hat dazu ohne nähere Erläuterungen lediglich zwei Depotauszüge einer Bank mit einem ausgewiesenen Tagessaldo von 5.213 € bzw. von 4.077 € übermittelt, aus denen sich zur Einkommens- und Vermögenslage des Bw aber nichts gewinnen lässt. Auch hat der Bw trotz Aufforderung, die geltend gemachten Ausgaben für die Haushaltshilfe von 14.664,54 € nur in Höhe von 5.571,95 € nachgewiesen. Ebenso blieb die Frage nach der Anschrift der Haushaltshilfe, zu ihrem Tätigkeitsbereich, wie viele Wochenstunden, an welchen Tagen in der Woche und im welchem Zeitraum pro Tag sie tätig war (siehe Pkt. 4 des Vorhaltes vom 19. Dezember 2007), unbeantwortet.

Gemäß § 119 Abs. 1 BAO wäre es aber Sache des Bw gewesen, diese für die abgabenrechtliche Begünstigung bedeutsamen Umstände vollständig und wahrheitsgemäß offen zu legen. Ein Steuerpflichtiger der eine Begünstigung, somit auch eine Steuerermäßigung wegen außergewöhnlicher Belastung, in Anspruch nimmt, hat selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen jener Umstände dazulegen, auf welche die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann (vgl. VwGH 10.8.2005, 2001/13/0191). Werden diese entscheidungswesentlichen Umstände für eine außergewöhnliche Belastung nicht zweifelsfrei dargelegt, kann die beantragte steuerliche Begünstigung nicht gewährt werden.

Da der Bw trotz Aufforderung durch das Finanzamt und den Unabhängigen Finanzsenat keine Angaben zu seiner Einkommens- und Vermögenslage gemacht hat, vermochte der Unabhängige Finanzsenat allein aufgrund der Aktenlage nicht zu beurteilen, ob die Beschäftigung der Haushaltshilfe zur Gänze im Bereich der normalen Lebensführung gelegen und daher nicht außergewöhnlich ist oder ob eine Einkommens- oder Vermögenslage vorliegt bei der eine Haushaltshilfe nur für einige Stunden pro Woche üblich ist, sodass der Aufwand zum Teil als außergewöhnlich anzuerkennen gewesen wäre.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 15. Februar 2008