



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., gegen die Bescheide des Finanzamtes Baden Mödling betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2005 und 2006 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

In ihrer Einkommensteuererklärung für das Jahr 2005 beantragte die Berufungswerberin (Bw.) die Kosten für die Betreuung ihres Kindes in der Höhe von € 3.046,14 als außergewöhnliche Belastung.

Mit Bescheid vom 30. Jänner 2007 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer 2005 in der Höhe von € 7.814,27 fest und berücksichtigte die beantragte Kosten als außergewöhnliche Belastung, wobei ein Selbstbehalt in der Höhe von € 2.751,18 in Abzug gebracht wurde.

Mit Bescheid vom 4 April 2007 wurde das Verfahren betreffend Einkommensteuer 2005 auf Anregung der Bw. gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommen, unter anderem deshalb, weil laut Vorbringen der Bw. Arztkosten in der Höhe von € 286,42 nicht geltend gemacht

worden seien und die Kosten der Kinderbetreuung tatsächlich € 6.831,74 betragen hätten. Mit Bescheid gleichen Datums setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für das Jahr 2005 in der Höhe von € 3.136,65 fest und berücksichtigte Aufwendungen in der Höhe von insgesamt € 7.118,16 als außergewöhnliche Belastung.

Mit Bescheid vom 29. Juni 2007 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer 2006 in der Höhe von € - 310,79 fest, wobei die beantragten Aufwendungen in der Höhe von € 13.076,18 als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt wurden.

Mit Vorhalt vom 31. Juli 2007 ersuchte das Finanzamt um Vorlage einer Aufstellung der Kinderbetreuungskosten sowie diesbezüglicher Belegen und Rechnungen, welche mit Eingabe vom 4. Oktober 2007 übermittelt wurden. Daraus ergeben sich direkte Betreuungskosten (Tagesmutter und Krabbelstube) in der Höhe von € 3.046,14 sowie Fahrtkosten zur Kinderbetreuung in der Höhe von € 3.785,60.

Mit Bescheiden vom 30. Jänner 2008 hob das Finanzamt einerseits den Einkommensteuerbescheid 2005 vom 4. April 2007 und andererseits den Einkommensteuerbescheid 2006 vom 29. Juni 2007 gemäß § 299 BAO auf und erließ gleichzeitig neue Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2005 und 2006, in welchen Aufwendungen in der Höhe von lediglich € 3.302,58 (für das Jahr 2005) und € 4.649,60 (für das Jahr 2006) als außergewöhnliche Belastung Berücksichtigung fanden. Begründend wurde dazu ausgeführt, dass nur die Kosten für die Kinderbetreuung und nicht die Fahrtkosten zur Kinderbetreuung geltend gemacht werden könnten.

In der dagegen rechtzeitig eingebrachten Berufung wendete die Bw. ein, dass § 34 EStG genau ausführe, welche Kosten als außergewöhnliche Belastungen steuerlich geltend gemachten werden könnten. Dass die außerhäusliche Kinderbetreuung grundsätzlich eine außergewöhnliche Belastung darstelle, stehe offensichtlich außer Zweifel, da die Betreuungskosten selbst ja anerkannt worden seien. Die Fahrtkosten zu dieser Betreuungseinrichtung seien zwingend mit dem Anfall der Betreuungskosten selbst verbunden, da die Bw. ihr Kind ja auch dorthin bringen müsse, um die Betreuungsleistung in Anspruch zu nehmen. Vom Aspekt der Außergewöhnlichkeit her liege somit hinsichtlich der Fahrtkosten ebenfalls eine außergewöhnliche Belastung vor.

Die Belastung sei insofern zwangsläufig gewesen, als sich die Bw. dieser aus faktischen Gründen nicht habe entziehen können. Zum einen sei sie Alleinerzieherin und müsse, um ihren Lebensunterhalt und den ihres Kindes bestreiten zu können, berufstätig sein, weswegen sie ihr Kind untertags in einer Kinderbetreuungseinrichtung unterbringe. Dies dürfe wohl außer Streit stehen, denn sonst wären ja auch die Kosten der Betreuung nicht anerkannt

worden. Die Fahrtkosten seien deshalb zwangsläufig, weil die Bw. trotz intensiver Bemühungen keinen Platz in einem Kindergarten in Brunn am Gebirge habe finden können. Diese Tatsache sei auch öffentlich bekannt, da die Bw. wegen dieser Angelegenheit bei der Marktgemeinde Brunn/Gebirge vorgesprochen habe, um ihr Anliegen vorzutragen. Leider habe sie trotz dieser Bemühungen keinen Platz in einer Betreuungseinrichtung im Ort finden können und daher in der weiteren Umgebung suchen müssen. Die Fahrtkosten seien somit zwangsläufig, weil sie aus faktischen Gründen von der Bw. haben in Kauf genommen werden müssen, um überhaupt eine Betreuung für ihr Kind sicherzustellen.

Schließlich ergäbe sich die Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit rein rechnerisch daraus, dass die auf Grund des Einkommens zumutbare Belastung überschritten worden sei. Da die Fahrtkosten auf Grund der Bestimmungen des § 34 EStG die Kriterien für eine außergewöhnliche Belastung erfüllten und auch keine Sonderbestimmung die Abzugsfähigkeit einschränke, sei die Nichtanerkennung zu Unrecht erfolgt. Entsprechende Nachweise für die Vollausslastung der öffentlichen Kinderbetreuungseinrichtungen könne die Bw. bei Bedarf besorgen, ebenso könne sie Bestätigungen über die diesbezüglichen Vorsprachen bei der Marktgemeinde Brunn/Gebirge beibringen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 21. April 2008 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab.

Mit Eingabe vom 23. Mai 2008 beantragte die Bw. die Entscheidung über ihre Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und brachte in ihrem Vorlageantrag vor, dass die Berufungsvorentscheidung in zweierlei Hinsicht den zu Grunde liegenden Sachverhalt verfehle:

Einerseits seien die Fahrtkosten kein von der Kinderbetreuung abgetrennter zusätzlicher Sachverhalt, der gesondert zu beurteilen sei. Der Bw. sei eine einzige außergewöhnliche Belastung entstanden und diese erwachse aus der Notwendigkeit, ihr Kind in der Zeit der Erwerbstätigkeit in Betreuung geben zu müssen. In diesem Zusammenhang würden einerseits Betreuungskosten und andererseits Fahrtkosten anfallen. Die Fahrtkosten seien zwingend mit der Kinderbetreuung verbunden, als solches unmittelbar ein Teil der Gesamtkosten der Kinderbetreuung und daher in einem Stück auf das Vorliegen der Voraussetzungen für eine außergewöhnliche Belastung zu prüfen.

Die Außergewöhnlichkeit bestehe in der Tatsache, dass die Bw. Alleinerzieherin sei und eine Tagesbetreuung faktisch notwendig sei. Wenn die Kosten des Kindergartens selbst bereits als außergewöhnlich anerkannt würden, dann müssten die Fahrtkosten zwangsläufig ebenso das Merkmal der Außergewöhnlichkeit aufweisen, da die Anzahl der Steuerpflichtigen, für welche

eine Betreuung sonst unversorgter Kinder notwendig sei und die dafür auch noch größere Fahrtstrecken in Kauf nehmen müssten, nur gleich oder kleiner sein könne als die Gesamtanzahl der Steuerpflichtigen, für die eine Kinderbetreuung notwendig sei. Diese Sichtweise sei nicht nur logisch konsistent, sondern entspreche auch der gängigen Rechtsprechung zu § 34 EStG. So seien etwa Fahrtkosten, die in unmittelbarem, ursächlichen Zusammenhang mit der Behinderung im Sinne des § 35 EStG stünden, ebenso abzugsfähig wie die medizinischen Kosten der Behinderung. Auch Fahrten anlässlich der Konsultation von Ärzten und dem Aufsuchen von Spitälern seien eine außergewöhnliche Belastung, ebenso die Besuchsfahrten von Angehörigen zu erkrankten Personen.

Die Sachverhaltswürdigung des Finanzamtes sei aber auch insofern nicht zutreffend, als die Prüfung der Außergewöhnlichkeit nicht korrekt vorgenommen worden sei, denn es gehe nicht darum, dass die Belastung mit der aller Steuerpflichtigen einer Region zu vergleichen sei. Die Tatsache, dass es im Bezirk Mödling an Kinderbetreuungsplätzen fehle, könne daher die an und für sich außergewöhnliche Belastung nicht zu einer „gewöhnlichen“ machen. Eine solche Betrachtungsweise widerspreche eklatant dem Gleichheitsgrundsatz.

Mit Eingabe vom 25. Juli 2005 teilte der Vertreter der Bw. mit, dass in den Kindergartenkosten auch die Verköstigung des Kindes enthalten und deshalb eventuell eine Haushaltsersparnis auszuscheiden sei. Laut Auskunft des Kindergartens sei in den Kindergartenbeiträgen ein Essensbeitrag von € 4 pro Tag enthalten. Unter Einrechnung der Besuchsfrequenz (3 Wochen Schließungszeit des Kindergartens, 2 Wochen keine Inanspruchnahme durch die Bw., etwa 10 Feiertage jährlich) ergebe sich eine Nutzung in etwa 47 Wochen, das seien somit 235 Tage. Von den gesamten Kindergartenkosten entfielen somit € 940 pro Jahr nicht auf die Betreuung und wären daher auszuscheiden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 in der für die Streitjahre geltenden Fassung sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen abzuziehen, wobei die in § 34 Abs. 2 bis 4 leg. cit. angeführten gesetzlichen Bestimmungen zu erfüllen sind, d.h. die Belastung muss außergewöhnlich sein (Abs. 2), zwangsläufig erwachsen (Abs. 3) und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4). Unterhaltsleistungen sind nach § 34 Abs. 1 leg. cit. überdies nur insoweit abzugsfähig, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden.

Nach § 34 EStG erwächst dem Steuerpflichtigen eine Belastung zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Im gegenständlichen Fall beantragte die Bw. auf Grund des Erfordernisses der außerhäuslichen Betreuung ihres Kindes infolge ihrer existenznotwendigen Berufstätigkeit und des Umstandes, dass sie Alleinerzieherin ist, die Berücksichtigung der *Kosten der Kinderbetreuung* sowie der *Fahrtkosten* zu dieser Kindertagesbetreuungseinrichtung.

Da die Voraussetzungen für eine Anerkennung der Kinderbetreuungskosten als außergewöhnliche Belastung grundsätzlich durch die Einkommens- und Vermögenssituation der Bw. sowie durch die Zwangsläufigkeit der Belastung gegeben waren, wurde dem Antrag durch die Abgabenbehörde erster Instanz insofern Rechnung getragen, als die reinen Betreuungskosten in der Höhe von € 3.302,58 (für das Jahr 2005) und von € 4.649,60 (für das Jahr 2006) bei der Einkommensteuerveranlagung für die Jahre 2005 und 2006 als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt wurden. Die darüber hinausgehenden Fahrtkosten in der Höhe von € 3.785,6 (für das Jahr 2005) und von € 8.426,58 (für das Jahr 2006) für die Anreise zur Kinderbetreuungseinrichtung wurden jedoch seitens des Finanzamtes mit der Begründung, dass ihnen das Merkmal der Außergewöhnlichkeit fehle, nicht anerkannt. Dagegen richtet sich die streitgegenständliche Berufung.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 13.12.1995, 93/13/0272) sind Kosten für die Beaufsichtigung eines Kindes in einem Kindergarten oder durch eine Tagesmutter regelmäßig keine außergewöhnliche Belastung. Die Aufwendungen können dann als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht werden, wenn allgemein die Voraussetzungen für eine als außergewöhnliche Belastung anzuerkennende Kinderbetreuung vorliegen; das ist beispielsweise dann der Fall, wenn die Steuerpflichtige Alleinerzieherin ist und einer Berufstätigkeit nachgehen muss, weil sie für sich keine bzw. nicht ausreichende Unterhaltsleistung erhält und ein zwangsläufiges Erfordernis der Kinderbetreuung besteht; dabei ist ein allfälliger Essensbeitrag um die Haushaltersparnis zu kürzen (siehe Doralt Einkommensteuergesetz Kommentar, Band III, Tz 78 zu § 34; Jakom EStG, Einkommensteuergesetz Kommentar Tz 90 zu § 34). Da die Bw. im gegenständlichen Fall als allein erziehende Mutter für ein Kind mangels ausreichender Unterhaltsleistungen zu einer Erwerbstätigkeit gezwungen ist, wurden die Kosten für die Beaufsichtigung des Kindes seitens des Finanzamtes zu Recht als außergewöhnliche Belastung anerkannt.

Nicht berücksichtigt wurde jedoch der Umstand, dass in den seitens der Bw. geltend gemachten Kindergartenkosten auch Kosten für die Verköstigung des Kindes enthalten sind. Da Aufwendungen für die Verpflegung jeden Steuerpflichtigen in gleichem Maße treffen, sind diese grundsätzlich als Kosten der privaten Lebensführung steuerlich nicht absetzbar. Sind die

Kosten für eine Verpflegung außer Haus im Rahmen einer Hortbetreuung zu tragen, können diese nur insoweit als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden, als sie den Wert einer Haushaltsersparnis übersteigen.

Im gegenständlichen Fall bringt die Bw. vor, dass in den Kindergartenbeiträgen ein Essensbeitrag von € 4 pro Tag enthalten sei und der Kindergarten an 235 Tagen im Jahr in Anspruch genommen werde. Die Höhe des auszuscheidenden Essensbeitrages belaufe sich somit auf € 940.

Der so seitens der Bw. ermittelte Wert der Haushaltsersparnis in der Höhe von € 940 (€ 4 pro Tag x 235 Tage) kürzt die beantragten Kosten der Kinderbetreuung. Als außergewöhnliche Belastung wäre daher richtigerweise die Differenz in der Höhe von € 2.106,14 (für das Jahr 2005) und von € 3.449,6 (für das Jahr 2006) anzuerkennen gewesen.

Betreffend das Berufungsbegehren der Bw., die Kosten für die Fahrt zur Kinderbetreuungseinrichtung anzuerkennen, ist folgendes festzustellen: Werden die Kosten der Kinderbetreuung aus den oben dargelegten Gründen als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt, ergibt sich daraus konsequenterweise, dass in weiterer Folge alle typischerweise in unmittelbarem und ursächlichem Zusammenhang mit dieser Kinderbetreuung anfallenden Aufwendungen und Ausgaben, wie z.B. Kosten für die Anreise zur Kinderbetreuungseinrichtung, mit der gleichen Begründung anzuerkennen sind. Es ist für den Unabhängigen Finanzsenat nicht nachvollziehbar, inwiefern einerseits die Außergewöhnlichkeit der Kinderbetreuungskosten zu bejahen und andererseits die Außergewöhnlichkeit der Fahrtkosten zu dieser Einrichtung zu verneinen sein kann, zumal die Fahrtkosten zwangsläufig mit den Kosten der Kinderbetreuung anfallen und mit diesen untrennbar verbunden sind. Vielmehr ist der Ansicht der Bw. zu folgen, wonach die Fahrtkosten zur Kinderbetreuungseinrichtung Teil der Gesamtkosten der Kinderbetreuung darstellen und daher ebenso wie die Kosten des Kindergartens selbst das Merkmal der Außergewöhnlichkeit aufweisen.

Aus den dargelegten Gründen sind daher sowohl die direkten Kosten für die Betreuung des Kindes - gekürzt um die Haushaltsersparnis - sowie die Fahrtkosten zur Kinderbetreuungseinrichtung von insgesamt € 6.178,16 (für das Jahr 2005) sowie € 12.136,18 (für das Jahr 2006) aus dem Titel der Kinderbetreuung gemäß § 34 EStG als außergewöhnliche Belastungen (Aufwendungen vor Abzug des Selbstbehaltes) in Anrechnung zu bringen.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Wien, am 27. August 2008