



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 6

GZ. RV/1681-W/04

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 26. August 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes X. betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.), eine Ärztin, die geschieden ist, machte eine außergewöhnliche Belastung im Betrag von € 27.692,04 geltend (Beilage zur Einkommensteuererklärung für 2002, E 1a).

Laut der angeschlossenen Beilage handelt es sich um die Geltendmachung von "Schulkosten lt. beiliegenden Bestätigungen für ..., geb. (Anfang) 1986, ..., geb. (Mitte) 1989". Außergewöhnliche Belastungen infolge notwendiger Ganztagesbetreuung der Kinder, da (die Bw.) allein erziehende Mutter und selbständig tätige Ärztin ist, die Schulkosten ihrer beiden Töchter sind daher zwangsläufig bedingt."

Der Erklärung war eine Kopie der Auftragsbestätigung der Bank über die Einzahlung des Betrages an die Z-Internationale -Schule beigelegt.

Das Finanzamt berücksichtigte die geltend gemachten Ausgaben nicht als außergewöhnliche Belastung. Begründend wird im Bescheid ausgeführt:

Die Bezahlung von Schulgeld durch einen Unterhaltpflichtigen erfolgt als Unterhaltsleistung

an sein Kind. Die Schule des Kindes dient dessen Berufsausbildung, Kosten der Berufsausbildung würden aber beim Unterhaltsberechtigten, wäre er der Steuerpflichtige, grundsätzlich keine außergewöhnliche Belastung darstellen, erfolgt die Ausbildung doch kraft freien Willensentschlusses. Sie erwachsen daher nicht zwangsläufig und sind auch nicht außergewöhnlich. Eine außergewöhnliche Belastung kann nur vorliegen, wenn dem Steuerpflichtigen die Existenzgrundlage ohne sein Verschulden entzogen wird und die Berufsausbildung zur künftigen Existenzsicherung notwendig ist.

Mit dem Rechtsmittel der Berufung wurde die Berücksichtigung der außergewöhnlichen Belastung mit nachstehender Begründung beantragt:

Als Begründung dürfen wir anführen, dass die Schulkosten als außergewöhnliche Belastung (der Bw.) anzusehen sind. Wie in der Bescheidbegründung angeführt, erfolgt die Bezahlung von Schulgeld durch einen Unterhaltspflichtigen als Unterhaltsleistung an sein Kind. Dagegen richtet sich auch nicht unsere Berufung, vielmehr fußt unsere Berufung auf der Tatsache, wie auch in der Beilage zur Einkommensteuererklärung angegeben, dass (die Bw.) als allein erziehende Mutter freiberuflich als Ärztin tätig ist und diese ihre einzige Berufsausübung nicht durchführen könnte, wenn sie nicht ihre Kinder in eine Ganztageesschule zur Betreuung gegeben hätte. Demzufolge sind die Schulkosten, insbesondere jedoch die Kosten der Ganztagesbetreuung der Kinder in der Schule - von 07.00 Uhr bis 18.00 Uhr - notwendig, und stellen diese Kosten eine außergewöhnliche Belastung für eine allein erziehende Mutter dar.

Das Finanzamt erließ eine abweisende Berufungsvorentscheidung, die wie folgt begründet wurde:

Nach § 34 EStG 1988 können Belastungen bei der Ermittlung des Einkommens abgezogen werden, wenn diese sowohl außergewöhnlich als auch zwangsläufig erwachsen sind und zudem die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen wesentlich beeinträchtigen.

Nach allgemeinen Erfahrungen wird in Haushalten, deren monatliches Nettoeinkommen zwischen 2.910 Euro und 5.087 Euro liegt, in der Regel ein Babysitter oder sonstige Institutionen zur Kinderbetreuung beschäftigt. In diesen Fällen mangelt es daher bereits an der Außerordentlichkeit.

Zudem wird durch die Kosten der Ganztagesbetreuung der Kinder und auch durch erhaltene Unterhaltszahlungen die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit nicht wesentlich beeinträchtigt.

Der Vorlageantrag wurde ohne weitere Begründung gestellt.

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.
2. Sie muss zwangsläufig erwachsen.
3. Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.

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

§ 34 Abs. 7 EStG 1988 lautet:

"Für Unterhaltsleistungen gilt folgendes:

1. Unterhaltsleistungen für ein Kind sind durch die Familienbeihilfe sowie gegebenenfalls den Kinderabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 4 Z 3 lit. a 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.
2. Leistungen des gesetzlichen Unterhalts für ein Kind, das nicht dem Haushalt des Steuerpflichtigen zugehört und für das weder der Steuerpflichtige noch sein mit ihm im gemeinsamen Haushalt lebender (Ehe)Partner Anspruch auf Familienbeihilfe hat, sind durch den Unterhaltsabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 4 Z 3 lit. b abgegolten.
3. Unterhaltsleistungen für den (Ehe)Partner (§ 106 Abs. 3) sind durch den Alleinverdienerabsetzbetrag abgegolten.
4. Darüber hinaus sind Unterhaltsleistungen nur insoweit abzugsfähig, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden. Ein Selbstbehalt (Abs. 4) auf Grund eigener Einkünfte des Unterhaltsberechtigten ist nicht zu berücksichtigen.
5. (Verfassungsbestimmung) Unterhaltsleistungen an volljährige Kinder, für die keine Familienbeihilfe ausbezahlt wird, sind außer in den Fällen und im Ausmaß der Z 4 weder im Wege eines Kinder- oder Unterhaltsabsetzbetrages noch einer außergewöhnlichen Belastung zu berücksichtigen."

1.)

Der Verwaltungsgerichtshof hat in einem Beschwerdefall, in welchem von der ursprünglichen verstorbenen Beschwerdeführerin das für ihre beiden Töchter bezahlte Schulgeld für den Besuch des Lycee Francais als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht worden sind,

und das Finanzamt mangels Zwangsläufigkeit die Anerkennung des Schulgeldes als außergewöhnliche Belastung verweigerte, Folgendes ausgeführt (29.9.2004, 99/13/0182):

"Gemäß § 37 Abs. 7 Z. 1 EStG 1988 in der Fassung des Steuerreformgesetzes 1993 sind Unterhaltsleistungen für ein Kind durch die Familienbeihilfe sowie gegebenenfalls den Kinderabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 4 Z. 3 lit. a abgegolten, und zwar auch dann, wenn nicht der Steuerpflichtige selbst, sondern sein mit ihm im gemeinsamen Haushalt lebender (Ehe)Partner (§ 106 Abs. 3) Anspruch auf diese Beträge hat. Zutreffend hat sich die belangte Behörde bei ihrer Entscheidung über die Berufungen aber auch auf § 34 Abs. 7 Z. 4 EStG 1988 gestützt, wonach Unterhaltsleistungen darüber hinaus nur insoweit abzugsfähig sind, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltspflichtigen selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden. Dass Schulgeld als Kosten der Berufsausbildung beim Unterhaltsberechtigten, wäre er der Steuerpflichtige, grundsätzlich keine außergewöhnliche Belastung darstellt, hat der Verwaltungsgerichtshof schon wiederholt, zuletzt in seinem Erkenntnis vom 31. März 2004, 99/13/0177, ausgesprochen. Einen Sachverhalt, wie er abweichend von der aufgezeigten Grundregel die Anerkennung außergewöhnlicher Belastungen beim Steuerpflichtigen selbst rechtfertigte und wie er etwa dem hg. Erkenntnis vom 19. Juli 2000, 99/13/0255, zu Grunde lag, zeigt die Beschwerdeführerin mit ihrem Vorbringen bezüglich der bei ihr aufgetretenen schweren Erkrankung nicht auf. Der Vorwurf eines unvollständigen Ermittlungsverfahrens ist daher ebenso verfehlt wie die Behauptung einer rechtlich unrichtigen Beurteilung des vorliegenden Sachverhaltes.

Die Beschwerde erweist sich daher insgesamt als unbegründet und war somit gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen."

Das Erkenntnis vom 19.7.2000, 99/13/0255, betraf einen Beschwerdeführer, der "Dienstnehmer eines amerikanischen Unternehmens (ist) und hatte in den Streitjahren auch einen Wohnsitz in Österreich. Seine beiden Söhne, die ihre Berufsausbildung in Belgrad in Angriff genommen hatten, erhielten nach dem von der belangten Behörde nicht in Zweifel gezogenen Vorbringen des Beschwerdeführers in Österreich keine Aufenthaltsbewilligung und setzten ihr Studium deshalb an einer amerikanischen Universität fort."

Erwogen wurde vom Gerichtshof Folgendes:

"Dass den Kindern des Beschwerdeführers durch die Verweigerung einer Aufenthaltsbewilligung im Wohnsitzstaat ihrer Eltern die Fortsetzung ihrer Ausbildung getrennt von ihren Eltern aufgezwungen wurde, begründete nämlich einen Umstand, der die Kosten der Berufsausbildung auch beim Steuerpflichtigen selbst zu einer außergewöhnlichen Belastung gemacht hätte. Stellen die Aufwendungen für Kosten der Berufsausbildung beim Steuerpflichtigen eine außergewöhnliche Belastung in einem Fall dar, in welchem dem

Steuerpflichtigen die Existenzgrundlage ohne sein Verschulden entzogen worden und die Berufsausbildung zur künftigen Existenzsicherung notwendig wäre (vgl. neben den bereits zitierten Erkenntnissen auch die Ausführungen bei Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, Tz 38, "Berufsausbildung", zu § 34 EStG 1988), dann ist die aufenthaltsbehördliche Trennung der im Ausbildungsprozess stehenden Kinder von ihren Eltern einer solchen Sachverhaltskonstellation in der rechtlich gebotenen Wertung gleichzuhalten. Ein Steuerpflichtiger, der gezwungen wird, die Berufsausbildung zur künftigen Existenzsicherung getrennt von den Quellen, aus denen er seine Bedürfnisse speist, in der Fremde zu absolvieren, würde die mit der Schaffung der Grundlagen für die Existenzsicherung in einer solchen Weise verbundenen Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung ebenso erfolgreich geltend machen können wie ein Steuerpflichtiger, dem die Existenzgrundlage ohne sein Verschulden entzogen worden und für den die Berufsausbildung zur künftigen Existenzsicherung in gleicher Weise notwendig wäre.

Die mit der Begleichung des Schulgeldes für seine Söhne verbundenen Aufwendungen des Beschwerdeführers deckten damit Aufwendungen ab, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung im Sinne der für die einzelnen Streitjahre geltenden Fassungen der Bestimmung des § 34 Abs 7 EStG 1988 darstellen würden."

Demgemäß führt für Kinder bezahltes Schulgeld für den Besuch z.B. des Lycée Francais oder der Z-Internationale-Schule - abgesehen von Fällen wie sie dem letztzitierten Erkenntnis zugrunde liegen - grundsätzlich nicht zur Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung.

Von der Bw. wird - wie im zitierten Beschwerdefall - das für ihre beiden Töchter bezahlte Schulgeld als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht. Verhältnisse wie sie jenem Beschwerdevorbringen zugrunde lagen, wurden seitens der Bw. nicht behauptet und sind aus der Aktenlage nicht erkennbar.

Das Berufungsbegehren wird daher im Sinne der obigen Rechtsauffassung des Gerichtshofes mit Rücksicht auf die Bezahlung des (reinen) Schulgeldes als unbegründet abgewiesen.

2.)

Die in der Berufung ins Treffen geführte Argumentation stützt sich auf die (durch den Besuch der Ganztagschule gegebene) nachmittägliche Betreuung der beiden Töchter. Hierzu ergeben sich folgende Überlegungen:

Ein nachmittägliches Pflege- bzw. Betreuungsbedürfnis kann nach der Lebenserfahrung für Ihre 13-jährige Tochter angenommen werden, nicht jedoch für Ihre im 17. Lebensjahr befundene Tochter.

Das Vorbringen, mit dem Besuch einer Ganztageesschule habe die erforderliche ganztägige Betreuung abgedeckt werden können, trifft daher nur auf die 13-jährige Tochter zu.

Aus diesem Grund kann – unter Außerachtlassen des obigen Punktes 1.) – nur das für die jüngere Tochter bezahlte Schulgeld berücksichtigt werden.

Nach einem diesbezüglich seitens der Abgabenbehörde zweiter Instanz an die Bw. gerichteten Vorhalt wurde die Berufung eingeschränkt: "Das Berufungsbegehren wird damit auf die Berücksichtigung des auf die Nachmittagspflege bzw. -betreuung der 13-jährigen Tochter entfallenden Anteiles am Gesamtschulgeld reduziert.

Dieser Anteil wird im Schätzungswege mit rd. 25% des Gesamtschulgeldes, welches als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht wurde, angesetzt."

Als außergewöhnliche Belastung wurden mit der Beilage zur Einkommensteuererklärung E 1a Ausgaben in Höhe von € 27.692,04 geltend gemacht.

25% des geltend gemachten Betrages sind daher € 6.923,01.

Dieser laut Berufungseinschränkung zu berücksichtigende Betrag liegt unterhalb des Selbstbehaltes gemäß § 34 Abs. 4 EStG 1988:

Die Belastung beeinträchtigt wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen ... vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen ... zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt. Der Selbstbehalt beträgt bei einem Einkommen von ... mehr als 36.400 Euro 12%.

Der Selbstbehalt vermindert sich um je einen Prozentpunkt

- wenn dem Steuerpflichtigen der ... Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht,
- für jedes Kind (§ 106).

Auf Basis des Einkommens der Bw. in Höhe von € 128.954,70 errechnet sich mit anzusetzenden 9% ein Selbstbehalt in Höhe von € 11.605,92.

Selbst wenn man der Berufung laut Einschränkung stattgeben würde (unter Außerachtlassen des obigen Punktes 1.), ergäbe sich mangels Übersteigen des Selbstbehaltes keine beeinträchtigende Belastung; die Stattgabe der Berufung im eingeschränkten Umfang würde, mit anderen Worten, zu keiner Änderung der Einkommensteuer führen.

3.)

Kinderbetreuungskosten können bei einem alleinstehenden Steuerpflichtigen nur dann als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 EStG 1988 steuerliche Anerkennung finden, wenn die alleinstehende Person einer Berufstätigkeit nachgehen muss, weil sie für sich keine oder nicht ausreichende Unterhaltsleistungen erhält und ein zwangsläufiges Erfordernis der

Kinderbetreuung besteht **und** wenn eine Einkommens- oder Vermögenssituation vorliegt, bei der nicht die Beschäftigung eines Kindermädchens ohnedies üblich ist (VwGH vom 19.9.1989, Zl. 86/14/0192 und vom 11.5.1993, Zl. 90/14/0019, bzw. 20.11.1996, Zl. 94/15/0141).

Ansonsten ist die sittliche Verpflichtung der Eltern zur Beaufsichtigung eines Kindes nicht als "außergewöhnliche" sondern als "gewöhnliche" anzusehen. Bei einem höheren (Familien)Einkommen ist die Beschäftigung eines Kindermädchens (nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes) nicht als außergewöhnlich anzusehen.

Bei der Höhe Ihres Einkommens (€ 128.954,70 - hinzu kommen noch die Alimentezahlungen) ist die Beschäftigung eines Kindermädchens für eine Nachmittagsbetreuung als durchaus üblich und nicht als außergewöhnlich im Sinne des § 34 EStG 1988 anzusehen.

Somit ergab sich hinsichtlich der anstelle von Kinderbetreuungskosten durch ein Kindermädchen geltend gemachten Ganztagschulkosten nach Punkt 2.) keine beeinträchtigende Belastung und musste nach Punkt 3.) der Abzug als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 EStG 1988 versagt werden.

Die Berufung musste daher als unbegründet abgewiesen werden.

Wien, am 23. März 2006