



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Beruf, Adresse1, vom 9. November 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Grieskirchen Wels vom 6. November 2007 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2004 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben. Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der im angefochtenen Bescheid angeführten Abgabe betragen:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2004	Einkommen	€ 10.836,61	Einkommensteuer - anrechenbare Lohnsteuer	€ 440,34 -€ 1.881,87
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)				€ 1.441,53

Die Berechnung der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Abgabe sind dem als Anlage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

## Entscheidungsgründe

In der **Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2004** vom 25. September 2007 beantragte die Abgabepflichtige – neben weiteren hier unstrittigen Sonderausgaben, Werbungskosten bzw. anderer außergewöhnlicher Belastungen - Kosten für Kinderbetreuung im Ausmaß von € 990,- .

**Im Vorhalt vom 25.10.2007** wurde die Abgabepflichtige ersucht, die erklärten Sonderausgaben, Werbungskosten sowie außergewöhnliche Belastungen zu belegen.

Die Belege wurden sodann von der Abgabenbehörde I. Instanz geprüft und der Abgabepflichtigen wiederum retourniert.

### **Einkommensteuerbescheid v. 06.11.2007 -Nichtanerkennung der Kosten für Kinderbetreuung im Ausmaß von € 990:**

*Die Abgabenbehörde I. Instanz vertritt im angeführten Einkommensteuerbescheid 2004 den Standpunkt, dass Beaufsichtigungskosten (Kindergarten, Tagesheim) nur dann als außergewöhnliche Belastung in Betracht kämen, wenn eine alleinstehende Person mit Kind einer Berufstätigkeit nachgehen müsse, weil sie für sich keine ausreichenden Unterhaltsleistungen erhalte und ein zwangsläufiges Erfordernis der Kinderbetreuung bestehe. Da diese Voraussetzung in ihrem Fall nicht zutreffe, konnte Ihrem Antrag nicht stattgeben werden.*

Demgegenüber vertritt **die Berufungsberberin** (im Folgenden kurz Bwin. genannt) folgende Ansicht (Berufung v.09.11.2007):

*Sie teilen mit, dass der Beantragung der Anerkennung von 50% der Kindergartenkosten als außergewöhnliche Belastung nicht entsprochen werden könne, weil es sich bei der Antragstellerin um keine alleinstehende Person mit Kind handle, welche einer Berufstätigkeit nachgehen müsse, da sie kein ausreichendes Einkommen habe. Hiemit verweise die Bwin. auf RZ 897 der Lohnsteuerrichtlinien 2002, in denen ausdrücklich darauf hingewiesen werde, dass die Kosten für einen Kindergarten auch dann zu einer außergewöhnlichen Belastung führen könnten, wenn beide Ehegatten aus Gründen einer sonstigen Existenzgefährdung der Familie zum Unterhalt beitragen müssten. In ihrem Haushalt müssten im Jahre 2004 beide Lebensgefährten aus Gründen der sonstigen Existenzgefährdung zum Unterhalt beitragen. Die Einkünfte ihres Lebensgefährten M.W. im Jahre 2004 stellten sich wie folgt dar:*

	€
--	---

KZ 245	25.238,12
+ KZ 220	4.899,35
-KZ 225	832,14
-KZ 260	6.130,29
-Steuer sonst. Bezüge	206,83
SUMME	22.968,21
- Werbungskosten	7.297,25
Summe Einkünfte 2004	15.670,96
Einkünfte pro Monat 2004	1.305,91

Bei der Ermittlung der Einkünfte wurden die Sonderausgaben nicht in Abzug gebracht. Die Werbungskosten wurden in Abzug gebracht, weil es sich bei diesen um zwingende Maßnahmen handelt, die man zur Erzielung des Einkommens braucht. Da die tatsächliche Höhe der Werbungskosten 2004 noch nicht errechnet wurde, habe sie die durchschnittlichen Werbungskosten gemäß den Einkommensteuerbescheiden 2001/2002/2003 von Herrn M.W. (St.Nr. xyx) angeführt. Die zwingenden Ausgaben unserer Familie stellten sich wie folgt dar:

Monatliche Kosten, als Ergebnis der Konkursabwicklung der xyGmbH aus dem Jahre 1996 (gesammelte Schuldenrückzahlung, wurde durch Volksbank V. finanziert)	€ 799,40
Monatliche Rückzahlungsrate für Eigentumswohnung( in der Wohnung leben 7 Personen)	€ 707
SUMME	€ 1.506,40

Wie man aus dieser Aufstellung entnehmen könne, deckten die monatlichen Einkünfte 2004 ihres Lebensgefährten nicht einmal die dargestellten zwingenden Ausgaben 2004.

*Aus diesem Grund einer sonstigen Existenzgefährdung sei es notwendig gewesen, dass sie 2004 zum Unterhalt der Familie mittels Berufstätigkeit beigetragen habe. Da sie 2004 im Ausmaß von 30 Wochenstunden berufstätig gewesen sei, und die Arbeitszeiten zu 50% an Wochenenden angesetzt gewesen seien, habe sie in ihrer Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2004 die Kindergartenkosten auch nur mit 50% der tatsächlichen Kosten als außergewöhnlicher Belastung angeführt (Jahreskosten € 1.980, angeführte Kosten € 990).*

*Auf Grund der dargestellten Tatsachen bitte sie die Abgabenbehörde, ihrem Antrag um Anerkennung der angeführten 50%-Kindergartenkosten, in der Höhe von € 990, stattzugeben.*

*Beilagen: Lohnsteuerrichtlinien 2002, RZ 897, Beleg der Volksbank V. über monatliche Schuldentilgung aus Konkursabwicklung, Beleg über monatliche Rückzahlungsrate für Wohnung an Wohnungsverwalter „W.“;*

In der Berufungsvorentscheidung vom 15.04.2008 wurde die *Berufung vom 09.11.2007* gegen den Bescheid vom 06.11.2007 als unbegründet abgewiesen.

### **Begründung**

*Gemäß § 34 Abs 1 EStG 1988 müssen Aufwendungen außergewöhnlich sein, zwangsläufig erwachsen und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen, um als "außergewöhnliche Belastung" Berücksichtigung zu finden. Kosten für die Beaufsichtigung eines Kindes könnten als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden, wenn allgemein die Voraussetzungen für eine gem. § 34 EStG anzuerkennende Kinderbetreuung gegeben seien. Dies wäre z.B. dann zutreffend, wenn beide Ehegatten aus Gründen einer sonstigen Existenzgefährdung der Familie zum Unterhalt beitragen müssten.*

*Eine Existenzgefährdung liege jedoch nicht vor, da die Bwin. und Ihr Gatte über veräußerbares Vermögen (u.a. Besitz einer Eigentumswohnung) verfügen würden, welches zur Tilgung jener Schulden verwendet werden könnte, die durch die Konkursabwicklung übernommen worden seien. Da die laufenden (restlichen) Lebensführungskosten auf eine Mehrzahl von Personen mit gleichen Einkommens- u. Vermögensverhältnissen zuträfen, scheide eine Anerkennung als "außergewöhnlicher Belastung" grundsätzlich aus.*

**Im Vorlageantrag vom 21.04.2008** wurde von der Bwin. Folgendes ausgeführt:

*In Beantragung auf Entscheidung über die Berufung vom 09.11.2007 gegen den Einkommensteuerbescheid 2004 vom 06.11.2007, durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz, werde Folgendes mitgeteilt:*

*Im Jahre 2004 hätte die Bwin. zwei veräußerbare Vermögensobjekte gehabt:*

*1) Ein KFZ, ca. 12 Jahre alt, Km-Stand ca.230.000, in der Eurotax-Liste nicht mehr enthalten. Wert laut Auskunft des M.-Händlers ca. € 1.500.*

*Dieses KFZ sei hauptsächlich für die Ausübung des Berufes ihres Mannes( Vertreter) verwendet worden.*

*Ein Verkauf des KFZ hätte die gemeinsame Vermögenslage nicht verbessert, da ihr Mann für ihre Berufsausübung zwingend ein KFZ brauchte und sie kein billigeres KFZ, welches auch verlässlich gewesen wäre, am Markt bekommen hätten.*

*2) Eigentumswohnung :Die Eigentumswohnung ,Fläche 99m<sup>2</sup>, sei im Jahre 2004 22 Jahre alt gewesen. Sie sei ab 1982 von 3 Personen bewohnt, ab 1984 von 5 Personen, ab 1989 von 6 Personen und ab dem Jahre 2000 von 7 Personen gewesen. Sie hätte nie die erforderlichen Mittel gehabt, um sie einer Sanierung unterziehen zu können.*

*In Folge des Konkurses der Firma ihres Mannes, habe sie 3-mal versucht, die Wohnung zu verkaufen, um die gemeinsame finanzielle Situation wesentlich zu verbessern. Es habe sich jedes Mal herausgestellt, dass der Zweck nicht erreicht werden konnte, weil die noch aushaftende Restschuld bei den Wohnungsdarlehen zu groß gewesen sei.*

*Die Situation hinsichtlich Eigentumswohnung stellte sich 2004 wie folgt dar:*

<i>Bestes Kaufangebot eines Interessenten:</i>	€ 75.000
<i>Aushaftender Darlehenssaldo vom 30.11.2004, siehe Beilage</i>	€ 36.985,57
<i>Übrigbleibendes Kapital</i>	€ 38.014,43

*Der Schuldenstand aus der Konkursabwicklung ihres Mannes habe € 116.276,53 betragen. Dafür habe er monatlich € 799,40 bezahlen müssen. Wenn sie das Erlöskapital 38.014,43 aus dem Wohnungsverkauf schuldenmindernd eingesetzt hätten, wäre die monatliche Belastung aus dem Titel Konkursabwicklung auf € 537,99 gesunken. Das Einkommen ihres Mannes habe im Jahre 2004 betragen:*

<i>€ 16.705,72 abzüglich € 2.728,43 dividiert durch 12 Monate- daher pro Monat siehe Einkommensteuerbescheid 2004, St.Nr. xyx</i>	€ 1.164,77
---	------------

*Wenn man jetzt die Kosten der Konkursabwicklung nach Wohnungsverkauf(€ 537,99) von diesem Einkommen abziehe, so wären € 626,78 übrig geblieben. Allein die Mietkosten für eine Ersatzwohnung (90 m<sup>2</sup> für sieben Personen hätten € 700/Monat ausgemacht. Für die Abdeckung aller übrigen Kosten(Strom, Lebensmittel, Mindestausstattungen,Gesundheit/Krankheit, Schule,...) für die siebenköpfige Familie wären nur mehr die Transferzahlungen des Staates zur Verfügung gestanden(Familienbeihilfe, Kinderabsetzbetrag,Mehrkindzuschlag).Das hätte unweigerlich zur Existenzgefährdung geführt. Fazit: Auch der Verkauf der Wohnung im Jahre 2004 hätte die existenzielle Notwendigkeit ihrer Erwerbstätigkeit nicht verhindert. Da ihre Arbeitszeiten, aus familiären Gründen, oft in der Nacht und an den Wochenenden angesetzt waren, habe sie die steuerliche Anerkennung der Kinderbetreuungskosten im Ausmaß von 50% beantragt. Aus den dargestellten Gründen ersuche sie um Anerkennung der beantragten Kinderbetreuungskosten von € 990 (50% der tatsächlichen Kosten) im Jahre 2004 als außergewöhnliche Belastung im Rahmen des Einkommensteuerbescheides 2004, da bei sonstiger Existenzgefährdung beide Ehegatten zum Unterhalt der Familie beitragen mussten.*

**Ergänzende Erhebungen (Aktenvermerk vom 17.02.2011-Telefonat mit der Bwin) brachten folgendes Ergebnis:**

Die Kinderbetreuungskosten für das Kind L.E., geb. 2000, für die Unterbringung in einem Kindergarten (Belege für diesen Aufwand wurden bereits von der Abgabenbehörde I.Instanz geprüft) fielen im Ausmaß von € 1.980 an. Es wurden von ihr die Kosten nur zu 50 % begehrt (€ 990).

Die Familiensituation stellte sich im Jahre 2004 wie folgt dar:

- Haushaltszugehörige Kinder im Sinne der ertragsteuerlichen Bestimmungen :

Anzahl 5 Kinder

S.	geb. 0000
R.	geb.0002
E.	geb.0002
R..	geb.0004
L.	geb.0005 - für dieses Kind fielen die Kindergartenkosten an

Partner:

Der Vater der Kinder, mit dem die Bwin. in einer Partnerschaft lebt, ist Herr M.W. . Er ist der Vater der im Haushalt lebenden fünf Kinder.

Die Bwin. wechselte zwischenzeitlich ihren Wohnsitz nach Adresse1.

### ***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: Sie muss außergewöhnlich sein.

Z 1: Sie muss zwangsläufig erwachsenen (Abs. 2).

Z 2: Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 3).

Z 3: Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein (Abs. 4).

Alle drei Voraussetzungen müssen gleichzeitig gegeben sein.

Das Merkmal der Außergewöhnlichkeit ist anhand objektiver Kriterien zu prüfen. Dem rein subjektiven Empfinden des Abgabepflichtigen kommt in diesem Zusammenhang keine Bedeutung zu.

Der Verfassungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 30. November 2000, B 1340/00 ausgesprochen, dass die Regelung der Kinderbetreuung (ob beide Elternteile berufstätig sind und für die Kinderbetreuung anderweitig sorgen oder ob ein Teil, statt erwerbstätig zu sein, die Hauptlast der Kinderbetreuung übernimmt) **grundsätzlich** Sache der privaten Lebensgestaltung ist.

Aus dem Wort „Grundsätzlich“ lässt sich ableiten, dass es in Einzelfällen sehr wohl Ausnahmefälle für die Anerkennung derartiger Aufwendungen geben kann.

Ein solcher Ausnahmefall liegt hier nach Ansicht des Referenten vor:

- Schlechte wirtschaftliche Situation des Partners (Konkurs der Firma des Partners)
- Mehrkinderanzahl :5 Kinder im gemeinsamen Haushalt (insgesamt 7 Personen)
- Die berufliche Betätigung der Bwin. (Teilzeitbeschäftigung im Ausmaß von 30 Stunden in der Woche als Krankenschwester )- war zur Abwehr der Existenzgefährdung erforderlich.

Selbst ein Verkauf der mit Rest-Schulden belasteten Eigentumswohnung hätte nur einen Teil der Schulden aus der Firmeninsolvenz des Partners abdecken können. Die finanzielle Situation des Partners war äußerst prekär, sodass die Bwin gezwungen war, durch ihre Beschäftigung ein gemeinsames höheres Familieneinkommen zu schaffen, um das Notwendigste (Grundbedürfnisse wie Ernährung, Betriebskosten der Wohnung etc. ) abdecken zu können.

Die individuelle Betrachtungsweise ist erforderlich (VwGH 14.09.1994, 91/13/0229, 03.03.92, 88/14/0011), wenngleich das Merkmal nach objektiven Kriterien zu prüfen ist – vgl. Jakom/Baldauf , EStG , 2010, 3.Auflage, § 34 Rz 38).

Einzel-Fälle, in denen die Eltern

- *aus gesundheitlichen Gründen außerstande sind, das Kind selbst zu betreuen, oder*
- **wegen sonst drohender Existenzgefährdung berufstätig sein müssen**

sind nach Meinung des Referenten als anerkennungswürdige Fälle zu betrachten.

Die Nachweise für Ihr Begehrten wurden von der Bwin.(Belege für Kinderbetreuungskosten vor der Abgabenbehörde I. Instanz, Bestätigungen über die wirtschaftliche Situation im zweitinstanzlichen Verfahren)vorgelegt.

Die Abgabenbehörde I. Instanz entgegnete lediglich, dass eine *existenzielle Notlage* nicht gegeben sei.

Zu den im Vorlageantrag geäußertem Vorbringen der Bwin., dass auch im Falle einer Veräußerung der Eigentumswohnung immer noch Schulden des Partners abzudecken waren und ohne berufliche Betätigung der Bwin eine Existenzgefährdung vorgelegen hätte, wurde von der Abgabenbehörde I. Instanz keine Stellungnahme abgegeben.

Mit dem Steuerreformgesetz 2009 (§ 34 Abs. 9 EStG 1988, §124 b Z 157 ab Veranlagung 2009 ) wurde eine einfache und praktikable Lösung getroffen [(Aufwendungen bis höchstens von € 2.300 pro Kind und Kalenderjahr werden unter bestimmten Voraussetzungen anerkannt -vgl. Jakom/Baldauf, 2. Auflage, 2009,Rz 85, S. 1260 mit Hinweis auf Rz 87 - siehe auch Rz 86 - Spruchpraxis des UFS - Berufstätigkeit beider (Ehe-)Partner) ].

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 17. Februar 2011