



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des S, 1080 Wien, MGasse, vertreten durch U, Steuerberater, 1080 Wien, MGasse, gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 8/16/17 betreffend die Einkommensteuer 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Bw. bezog im berufsgegenständlichen Jahr Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus einem Dienstverhältnis mit der Firma K.

Es werden durch den Bw. in Summe € 6.158,40 als außergewöhnliche Belastung für die Kinderbetreuung durch ein au pair Mädchen begehrt und begründend ausgeführt, dass im Haushalt ein zweijähriges Kleinkind und Zwillinge (geboren am 18. 1. 2004) zu betreuen seien, und eine selbständige berufliche Tätigkeit der Ehegattin (Steuerberaterin) ohne Betreuungshilfe nicht aufrecht zu erhalten gewesen wäre. Als Beilage wird der Au-Pair-Vertrag, abgeschlossen zwischen der Gattin des Bw. und dem Au- Pair Mädchen beigelegt, aus dem die finanziellen Verpflichtungen des Gastgebers ersichtlich sind.

Im Einkommensteuerbescheid vom 2. September 2005 betreffend das berufsgegenständlich Jahr 2004 wird der beantragten Berücksichtigung der Kosten des Kindermädchens als außergewöhnliche Belastung die Anerkennung durch das Finanzamt versagt und den Bescheid begründend darauf hingewiesen, dass *die Beschäftigung einer*

Hausgehilfin (Kindermädchen und Ähnliches) im Haushalt von Ehegatten nur zu einer außergewöhnlichen Belastung führen könne, wenn kein Ehegatte in der Lage sei, die notwendige Betreuung der Kinder sowie die Führung des Haushaltes zu übernehmen. Lt. Herrschender Rechtslehre sei dies dann der Fall, wenn beide Ehegatten aus Gründen einer sonstigen Existenzgefährdung der Familie zum Unterhalt beitragen müssen oder der nicht berufstätige Ehegatte seinen Aufgaben, den Haushalt zu führen bzw. die Kinder zu betreuen, ohne Gefährdung seiner Gesundheit nicht nachkommen könne. Da sowohl beide Ehepartner berufstätig seien, als auch keine Unterhaltszahlungen ersichtlich wären, könnten die gelten gemachten Kosten für die Kinderbetreuung als außergewöhnliche Belastung keine Anerkennung finden.

In der von der Gattin des Bw. als steuerliche Vertretung des Bw. mit 5. Oktober 2005 eingebrachten Berufung wird vorgebracht, dass der Bw. über ein monatliches Nettoeinkommen von ca. 2.250 verfügt habe, jenes der Gattin durchschnittlich € 600 pro Monat betragen habe. Mit den „Transferleistungen des Staates“ habe das monatlich zur Verfügung stehende Budget € 4.000 betragen. An Fixkosten für die Wohnung seien ca. € 1.540 angefallen, nach Abzug weiterer Fixkosten (Auto, Telefon etc.) verblieben € 2.000 für den Bedarf des täglichen Lebens für fünf Personen.

Da das Einkommen des Bw. für die Familie eine Existenzfrage dargestellt habe, habe die Gattin tagsüber vom Bw. nicht unterstützt werden können. Es seien überdies bei diesem regelmäßig mehrere Dienstreisen ins Ausland angefallen.

Die Gattin sei mit den drei Kindern (Wohnung im 4. Stock, einer für einen Zwillingskinderwagen zu schmalen Lifttüre, Problemen beim Tragen des Einkaufes mit den Kindern usw.) alleine nicht in der Lage gewesen den Haushalt zu besorgen. Eine dauernde Hilfeleistung durch die Großeltern, täglich den ganzen Tag für Hilfe zur Verfügung zu stehen, sei diesen nicht zumutbar gewesen.

Um die kleine Steuerberatungskanzlei betreuen zu können, habe die Gattin sich für zwei bis drei Stunden pro Tag „von der Kinderbetreuung und dem Haushalt freimachen“ müssen. Hätte die Gattin keine regelmäßige Unterstützung gehabt, hätte sie, um allen ihren familiären, häuslichen und beruflichen Verpflichtungen nachkommen zu können, nur mehr Ruhezeiten in einem Ausmaß gehabt, welche ihre Gesundheit binnen weniger Wochen schwer gefährdet hätten. Es sei daher Zwangsläufigkeit gegeben.

Das Finanzamt weist die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 16. Juni 2006 mit der nachfolgend wiedergegebenen Begründung ab:

„Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§18) 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 ist gemäß § 34 Abs. 2 EStG außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

Aufwendungen für ein Kindermädchen stellen keine außergewöhnliche Belastung dar, weil die im Gesetz ganz allgemein verankerte Verpflichtung der Eltern zur Beaufsichtigung ihrer Kleinkinder für dieselben in jedem Falle (d. h., ob nun beide Elternteile berufstätig sind oder nur ein Elternteil berufstätig ist) Belastungen mit sich bringt, die keinesfalls außergewöhnliche, sondern im Gegenteil der geradezu der typische Fall einer „gewöhnlichen“, d. h. unter gleichen Umständen alle Steuerpflichtigen betreffende Belastung sind. Wie schon in der Begründung des Erstbescheides angeführt, kann die Beschäftigung eines Kindermädchens im Haushalt von Ehegatten nur zu einer außergewöhnlichen Belastung führen,

wenn kein Ehegatte in der Lage ist, die notwendige Betreuung der Kinder sowie die Führung des Haushaltes zu übernehmen. Dies kann der Fall sein, wenn

- beide Ehegatten aus Gründen einer sonstigen Existenzgefährdung der Familie zum Unterhalt beitragen müssen oder
- der nicht berufstätige Ehegatte seinen Aufgaben, den Haushalt zu führen bzw. die Kinder zu betreuen ohne Gefährdung seiner Gesundheit nicht nachkommen kann.

Ihr Einkommen im Jahr 2004 betrug laut Erstbescheid vom 2. September 2005 € 38.931,91.

Bei dieser Höhe kann nicht davon ausgegangen werden, dass Ihre Gattin bei sonstiger Existenzbedrohung zum Unterhalt beitragen musste. Weiters kann nicht davon ausgegangen werden, dass die Betreuung Ihrer Kinder bzw. die Führung des Haushaltes zu einer Gefährdung der Gesundheit bei Ihrer Gattin führt. Somit handelt es sich bei den Ausgaben der Kinderbetreuung nicht um eine außergewöhnliche Belastung. Da in Ihrem Fall bereits die Außergewöhnlichkeit der Belastungen verneint werden kann, muss auf die Zwangsläufigkeit nicht mehr eingegangen werden“.

Mit Schriftsatz vom 19. Juli 2006 stellt der Bw. den Antrag auf Entscheidung der Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz:

Hinsichtlich der Außergewöhnlichkeit der Belastung wäre anzumerken, dass bei Zwillingsseltern eine höhere Belastung vorliege als bei Eltern mit zwei nicht gleich alten Kindern. Die Statistik zeige, dass etwa jede achtzigste Schwangerschaft eine Zwillingsschwangerschaft sei.

Berücksichtigt man weiter, dass von dieser Minderheit wiederum nicht alle bereits ein Kleinkind zu Hause haben, sei nicht einmal jede hundertste Familie mit einer ähnlichen Lage

konfrontiert, von den kinderlosen Steuerpflichtigen ganz zu schweigen. Die zeitliche Beanspruchung einer Betreuung von zwei Säuglingen und eines Kleinkindes neben der Führung eines 5-Personen-Haushaltes lasse tagsüber kaum eine Ruhepause zu. Auch in der Nacht sei der Schlaf mehrmals von den Kindern unterbrochen worden.

Eine Zwangsläufigkeit erblickt der Bw. weiters darin, dass *„die Kinder, die man bekommt, betreuen zu müssen“*. Das Existenzminimum bei vier Unterhaltsberechtigten betrage ca. € 1.900, das Nettoeinkommen habe rund € 2.200, also knapp € 300 mehr betragen. So einfach sei daher nicht davon auszugehen, dass die Gattin den Beruf hätte aufgeben können. Im Übrigen ist der Bw. *der Meinung, dass es im Bereich der Privatautonomie jedes Steuerpflichtigen stehe, wie er seinen Lebensunterhalt für sich und seine Kinder bestreite*. Es könne ihm auch nicht aus dem Titel der Zwangsläufigkeit zumutbar sein, einen (auch noch so kleinen) Betrieb aufzugeben, weil er für ein Jahr Hilfe benötige, um den Betrieb am Leben erhalten zu können.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2 EStG 1988) 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 weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

Nach Abs. 2 ist eine Belastung außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann (§ 34 Abs. 3 EStG 1988).

Kosten für die Beaufsichtigung eines Kindes (in einem Kindergarten oder) durch eine Tagesmutter sind regelmäßig keine außergewöhnliche Belastung (vgl. VwGH vom 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 ihres Kleinkindes* für dieselben in jedem Fall Belastungen mit sich bringt, die keinesfalls

außergewöhnliche, sondern im Gegenteil der gerade der typische Fall einer "gewöhnlichen", d.h. unter gleichen Umständen alle Steuerpflichtigen treffende Belastung sind. Darauf hat das Finanzamt den Bw. bereits in der Berufungsvorentscheidung vom 19. 6. 2006 hingewiesen. Die Aufwendungen können dann als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht werden, wenn allgemein die Voraussetzungen für eine als außergewöhnliche Belastung anzuerkennende Kinderbetreuung vorliegen.

Im Familienhaushalt ist die Beschäftigung einer Haushaltshilfe dann als außergewöhnliche Belastung berücksichtigungsfähig, wenn ein Ehegatte aufgrund der sonstigen Gefährdung des Unterhalts gezwungen gewesen ist, einer Erwerbstätigkeit nachzugehen und der andere Ehegatte ebenfalls nicht in der Lage ist, die Betreuung der Kinder und Führung des Haushalts zu übernehmen (vgl. 19.9.1989, 89/14/0023). Eine Abzugsfähigkeit kommt demnach dann in Betracht, wenn beide Ehegatten wegen Gefährdung des Unterhalts zur Erwerbstätigkeit genötigt sind (vgl. 10.9.1987, 97/13/0086) oder der nicht berufstätige Gatte Haushaltsführung bzw. Kinderbetreuung aus gesundheitlichen Gründen nicht nachkommen kann (vgl. Doralt, Einkommensteuer, Kommentar, §. Auflage, Anm. 78 Stichwort "Haushaltshilfe" und die dort angeführte Judikatur).

Diese von Lehre und Rechtsprechung aufgestellten Grundsätze wurden auch in die Lohnsteuerrichtlinien übernommen. Die LStR 1999 führen in Rz 901 unter der Überschrift "Kindergartenkosten" aus, dass solche dann als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden, wenn allgemein die Voraussetzung für eine solche als außergewöhnliche Belastung anzuerkennende Kinderbetreuung (siehe "Hausgehilfin bei Ehegatten", Rz 897 und "Hausgehilfin bei allein stehenden Personen", Rz 898f) gegeben sind. Dies würde nach Ansicht des Bundesministeriums für Finanzen bei Ehegatten unter anderem dann zutreffen, wenn beide Ehegatten aus Gründen einer sonstigen Existenzgefährdung der Familie zum Unterhalt beitragen müssen (LStR 1999 Rz 897 Hinweis auf VwGH vom 10.9.1987, 87/13/0086 und VwGH vom 2.8.1995, 94/13/0207).

Der Verwaltungsgerichtshof sieht die Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit einer Haushaltshilfe zum Beispiel dann als gegeben an, wenn sich der Steuerpflichtige selbst dieser Aufwendung aus tatsächlichen Gründen (insbesondere seiner Krankheit) nicht entziehen kann. Die Berücksichtigung von Kinderbetreuungskosten, sei danach unter Beachtung des § 34 Abs. 7 EStG 1988 zusätzlich nur dann zulässig, wenn diese Kinder z.B. wegen Alter oder Krankheit betreuungsbedürftig wären.

Der unabhängige Finanzsenat nimmt den oben wiedergegebenen zwischen den Parteien, mit Ausnahme der Ausführungen über die rechtliche Beurteilung, als unstrittig zu bezeichnenden Sachverhalt als erwiesen an: Die steuerpflichtigen Bezüge betrugen im berufsgegenständlichen Jahr € 39.233,95. Im vorliegenden Fall wurde dargestellt, dass die

Ehegattin des Bw. im Streitjahr von zwei bis drei Stunden pro Tag im Haushalt beschäftigt war - die Haushaltshilfe hat während dieser beruflichen Tätigkeit den Haushalt besorgt und die Kinder betreut - und hat darüber erwogen:

Außergewöhnlichkeit: Das Merkmal der Außergewöhnlichkeit ist anhand objektiver Kriterien zu prüfen. Außergewöhnlich sind Aufwendungen nur insofern, als sie höher sind als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse erwachsen (§ 34 Abs. 2 EStG 1988). Ein verheirateter Steuerpflichtiger ist im Allgemeinen mit den anderen verheirateten Steuerpflichtigen zu vergleichen (VwGH 24. 6. 66, 490/66). Dem rein subjektiven Empfinden des Abgabepflichtigen kommt in diesem Zusammenhang keine Bedeutung zu. Dem in der Berufung vorgebrachten Vorbringen, dass die Gattin des Bw. oft drei bis fünf mal pro Nacht von den Kindern geweckt worden sei und daher an permanenten Schlafdefizit gelitten habe, und dem ähnlich lautenden Vorbringen im Vorlageantrag, dass die Gattin in weiterer Folge an körperlicher und Seelischer „Überbeanspruchung“ gelitten habe wird entgegengehalten, dass die Obsorge mehrerer kleiner Kinder durch die Eltern (Mutter und Vater) in diesen ersten Lebensjahren naturgemäß eine erhebliche finanzielle, gesundheitliche und (wie vom Bw. ausgeführt) psychische Belastung darstellen. Dies trifft jedoch für alle in dieser Situation befindlichen Elternteile in gleicher (oder annähernd gleicher) Weise zu, und stellt daher gegenüber diesen keine Außergewöhnlichkeit dar, sondern im Sinne der Rechtsprechung im Gegenteil gerade den typischen Fall einer "gewöhnlichen", d.h. unter gleichen Umständen alle Steuerpflichtigen treffende Belastung dar. So stellen auch die vom Bw. genannten Probleme, dass Eltern in der Nacht von Kindern (Kleinkindern) oft mehrmals die Nacht geweckt werden, dass diese in weiterer Folge unter Schlafdefizit leiden, dass es zu körperlichen und seelischen Beanspruchungen (ja sogar Überbeanspruchungen) kommt, eine Gegebenheit dar, welche bei objektiver Betrachtung, und nur auf diese ist abzustellen, entgegen den rein subjektiven Empfindungen des Bw., in sehr vielen Fällen der Kinderbetreuung anzutreffen sein wird, bzw. welche geradezu den typischen Fall einer Belastung darstellen. Auch dem Einwand des Bw, dass Kinder einen erheblichen Arbeits- und Betreuungsaufwand seitens Eltern erfordern, etwa durch vermehrtem Aufwand bei der Besorgung der Lebensmittel, oder den erhöhten Problemen beim Transport einer größeren Familie gegenüber einer kleineren Familie bzw. , wie der Bw. angeführt hat im Vergleich zu einer kinderlosen Familie, ist zwar inhaltlich voll beizupflichten, es ist jedoch wiederum auf oben angeführte Rechtsprechung zu verweisen, wonach diese Belastung alle Steuerpflichtigen Eltern mit mehreren Kindern im gleichen Maß trifft. Auch kann dem Vorbringen, dass es einen erheblichen Unterschied mache, ob Zwillingsskinder oder zwei Geschwister im Abstand von etwa einem Jahr zu betreuen seien, im Wesentlichen nicht zugestimmt werden. Viel mehr wird wohl der angesprochene Betreuungsaufwand von den konkret zu betreuenden Kindern

abhängig sein, als von der Tatsache der Zwillingsgeburt oder der Einzelgeburt. Dem vom Bw. gebrachten Einwand, dass in Österreich die Mehrkinderfamilie eine Ausnahme darstelle (bzw. Zwillingskinder eine Seltenheit darstellen) ist weiters zu entgegnen, dass nach den derzeitigen Gegebenheiten in Wien eine Vielzahl von Familien mit der Situation der Mehrkinderfamilie (und Vielkinderfamilie) konfrontiert sind, die Situation des Bw. daher nach Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz durchaus keine Ausnahme darstellt.

Für die Beurteilung der Zwangsläufigkeit sind objektive Kriterien und nicht persönliche Vorstellungen des Steuerpflichtigen maßgeblich. Die Belastung muss nicht nur dem Grunde nach, sondern auch der Höhe nach vom Begriff der Zwangsläufigkeit umfasst sein. Dabei ist ein objektiver Maßstab anzulegen. Eine Belastung gilt nur dann als zwangsläufig erwachsen, wenn sich der Steuerpflichtige ihr nicht entziehen kann. Zwangsläufigkeit liegt damit nicht vor, wenn die Verhältnisse, die die Aufwendungen bedingen, vom Steuerpflichtigen vorsätzlich herbeigeführt wurden bzw. sich als Folge eines Verhaltens darstellen, zu dem sich der Steuerpflichtige aus freien Stücken entschlossen hat.

Dabei hat der Bw. im letzten Satz des Vorlageantrages darauf hingewiesen, dass *„es im Bereich der Privatautonomie jedes Steuerpflichtigen stehe, wie er den Lebensunterhalt für sich und seine Kinder bestreitet“*.

Somit hat der Bw. jedoch gerade jenes Argument vorgebracht, welches zeigt, dass es für den zu beurteilenden Fall eben der Zwangsläufigkeit ermangelte. Schließlich obliegt es dem Bw., wie dieser seine Familiensituation *„im Rahmen seiner Privatautonomie“* gestaltet. Aus oben gesagtem ergibt sich zusammenfassend, dass es dem Berufungsbegehren sowohl an der Außergewöhnlichkeit (typischer Fall einer gewöhnlichen unter gleichen Umständen alle Steuerpflichtigen treffende Belastung), als auch der Zwangsläufigkeit (freie Entscheidung der Familienplanung) ermangelte. Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 11. Oktober 2007