



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Adr.Bw., vertreten durch Dr. Roland Pfleger, Steuerberater und Wirtschaftsprüfer, 1060 Wien, Mariahilfer Straße 27, vom 11. März 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf vom 22. Februar 2010 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2008 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) lebt zusammen mit einem minderjährigen Kind und Partnerin in einem gemeinsamen Haushalt. Die Familienbeihilfe (FB) für das Kind C. wird an die Partnerin der Bw. ausbezahlt.

Der Bw. erhielt im Berufungsjahr 2008 lt. Jahreslohnzettel steuerpflichtige Bezüge aus nichtselbständiger Arbeit iHv. brutto € 15.583,94. Die Partnerin des Bw. erhielt im Jahre 2008 lt. übermittelten Jahreslohnzetteln Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und Arbeitslosengeld iHv. brutto insgesamt € 17.225,77.

Der Bw. machte in der Einkommensteuererklärung 2008 Kosten für Kinderbetreuung iHv. insgesamt € 3.105,60 als außergewöhnliche (a.g.) Belastung nach § 34 EStG 1988 geltend. Diese wurden vom Finanzamt im Zuge der Einkommensteuerveranlagung 2008 nicht anerkannt, da Beaufsichtigungskosten (Kindergarten, Tagesheime) nur dann als a.g.

Belastung berücksichtigt werden könnten, wenn eine allein stehende Person mit Kind einer Berufstätigkeit nachgehen muss, weil sie für sich keine ausreichenden Unterhaltsleistungen erhält und ein zwangsläufiges Erfordernis der Kinderbetreuung besteht. Diese Voraussetzung würde im vorliegenden Fall nicht zutreffen.

In der fristgerechten Berufung wird eingewendet, dass lt. Lohnsteuerrichtlinien (LStR 2002) Rz 897 und 901 Betreuungskosten auch von Partnern als a.g. Belastung geltend gemacht werden könnten, wenn beide Partner wegen drohender Existenzgefährdung der Familie zum Unterhalt beitragen müssen.

Dieser Sachverhalt würde zutreffen, da das Einkommen des Bw. als auch der Partnerin des Bw. Frau CD jeweils zu gering wäre, um eine 3köpfige Familie erhalten zu können.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 23.4.2010 wurde die Berufung mit folgender Begründung abgewiesen:

Die Partnerin und Kindesmutter beziehe für das Kind Familienbeihilfe und den Kinderabsetzbetrag und vom Bw. nicht vorgebracht, dass besondere Aufwendungen iSd § 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 vorliegen. Dem Einwand, dass Kinderbetreuungskosten eine außergewöhnliche Belastung darstellen, wenn beide Partner aus Gründen einer sonstigen Existenzgefährdung der Familie zum Unterhalt beitragen müssen, ist entgegen zu halten, dass diese Aussage den LStR 2002 entspricht, wenn allgemein die Voraussetzungen für eine als außergewöhnliche Belastung anzuerkennende Kinderbetreuung gegeben sind (siehe Hausgehilfin bei Ehegatten Rz 897, Hausgehilfin bei allein stehenden Personen Rz 898).

Unter Rz 897 wird ausgeführt, dass die Beschäftigung einer Hausgehilfin im Haushalt von Ehegatten nur zu einer außergewöhnlichen Belastung führt, wenn kein Ehegatte in der Lage ist, die notwendige Betreuung der Kinder sowie Führung des Haushaltes zu übernehmen. Dies könne der Fall sein, wenn beide Ehegatten aus Gründen einer sonstigen Existenzgefährdung der Familie zum Unterhalt beitragen müssen. Im vorliegenden Fall hält das Finanzamt die Zahlungen für Kinderbetreuung jedoch als nicht abzugsfähig.

In Rahmen des Antrages auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde ergänzend eingewendet, dass die Einkommen des Bw. und seiner Partnerin zu gering wären eine 3köpfige Familie zu erhalten. Da für die Kinderbetreuung keine Großeltern zur Verfügung stehen würden, sei eine Beaufsichtigung unerlässlich. Die Begründung des Finanzamtes sei für den Bw. nicht nachvollziehbar.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche (a.g.) Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen:

1. Sie muss außergewöhnlich (a.g.) 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 außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

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

Dass aus tatsächlichen, rechtlichen (elterliche Obsorgepflichten gemäß § 144 ff ABGB) und sittlichen Gründen eine Betreuung minderjähriger Kinder während der Zeit notwendig ist, in der beide Elternteile bzw. Partner einer Beschäftigung nachgehen, steht außer Frage. Insofern ist davon auszugehen, dass im Berufungsfall eine Zwangsläufigkeit des Aufwandes der Kinderbetreuung für ein Kleinkind gegeben war.

Allerdings ist zu beachten, dass die Kinderbetreuung zu den Unterhaltsleistungen zählt, für welche in § 34 Abs. 7 EStG 1988 u.a. folgende Sonderregelungen getroffen wurden:

Z 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.

Z 4. Darüber hinaus sind Unterhaltsleistungen nur insoweit abzugsfähig, als sie zur Deckung von Aufwendungen getätigt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine a.g. Belastung darstellen würden. Ein Selbstbehalt (Abs. 4) auf Grund eigener Einkünfte des Unterhaltsberechtigten ist nicht zu berücksichtigen.

Aus der Judikatur des VfGH zur Familienbesteuerung (vgl. Ruppe, "Familienbesteuerung und Verfassungsgerichtshof", ÖStZ 2003/241) ergibt sich zusammengefasst:

Die Unterhaltsverpflichtung gegenüber Kindern ist zumindest zur Hälfte keine Sache der privaten Lebensführung und muss daher insoweit steuerlich berücksichtigt werden. Die Steuer Mehrbelastung, die sich durch die generelle Nichtabzugsfähigkeit der Unterhaltsleistungen ergibt, kann aber anstelle einer steuerlichen Abzugsfähigkeit des Aufwandes auch durch Transferzahlungen (Kinder- und Unterhaltsabsetzbetrag, Familienbeihilfe) ausgeglichen werden.

Bei haushaltszugehörigen Kindern ist nach der Rechtslage aufgrund des Familienpaketes 2000, BGBl 1998/97, womit der Kinderabsetzbetrag und die Familienbeihilfe angehoben wurden, durch die Transferzahlungen eine hinreichende Entlastungswirkung von der Steuerbelastung der Unterhaltsleistungen gegeben.

Unterhaltsleistungen für Kinder sind somit gemäß § 34 Abs. 7 Z 1 und 2 EStG 1988 mit der Familienbeihilfe und dem Kinderabsetzbetrag (Unterhaltsabsetzbetrag) abgegolten (vgl. Doralt-Ruppe, Grundriss des österreichischen Steuerrechts, Band 1, 9. Aufl., Rz. 653; Hofstätter-Reichel, Die Einkommensteuer EStG 1988, Komm., § 34 allgemein Tz 1 und § 34 Abs. 3: Tz 6).

Darüber hinaus sind Unterhaltsleistungen nur insoweit abzugsfähig, als sie zur Deckung von

Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine a.g. Belastung darstellen (§ 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988) würden.

Im **Erkenntnis vom 16.12.2003, 2003/15/0021** stellte der Verwaltungsgerichtshof (VwGH) fest,

dass Unterhaltsleistungen an Angehörige nicht nur bei Krankheit des Unterhaltsberechtigten als a.g. Belastung abzugsfähig sind, sondern auch bei Pflege- bzw. Betreuungsbedürftigkeit, wobei ein Pflege- und Betreuungsbedürfnis bei minderjährigen Kindern nicht von vornherein ausgeschlossen werden kann. Hinsichtlich der Frage, ob die Betreuungsbedürftigkeit beim unterhaltsberechtigten Kind selbst eine a.g. Belastung darstellen würde, ist darauf hinzuweisen, dass bei minderjährigen Kindern generell hinsichtlich der Betreuungsbedürftigkeit das Element der Außergewöhnlichkeit fehlt, da alle Kinder dieses Alters ausnahmslos betreuungsbedürftig sind.

Für den vorliegenden Sachverhalt ergibt sich daraus:

Der Bw. beantragt **Kinderbetreuungskosten iHv. € 3.105,60 für das vierjährige Kind** Celina mit der Begründung, dass diese Aufwendungen infolge der Berufstätigkeit beider Elternteile eine ag. Belastung darstellen würden.

Das Merkmal der Außergewöhnlichkeit von Kinderbetreuungskosten ist ganz allgemein schon deshalb nicht gegeben, da die im Gesetz ganz allgemein verankerte Verpflichtung der Eltern zur Beaufsichtigung ihres Kleinkindes für dieselben in jedem Falle (das heißt, ob nun beide Elternteile oder nur ein Elternteil berufstätig sind bzw. ist) Belastungen mit sich bringt, die keinesfalls außergewöhnlich sind. Diese Belastung ist im Gegenteil der geradezu typische Fall einer "gewöhnlichen", das heißt unter gleichen Umständen alle Steuerpflichtigen treffenden Belastung. Diese Belastung wird keineswegs dadurch zur "außergewöhnlichen", dass sie in einem konkreten Fall nicht durch Aufgabe oder Einschränkung der beruflichen Tätigkeit eines der Elternteile, sondern durch die Betreuung des Kindes in einem Kindergarten bewältigt wird (siehe das zitierte Erkenntnis des VwGH 13.12.1995, 93/13/0272).

In der Literatur wird dazu die Ansicht vertreten, dass Betreuungs- bzw. Kindergartenkosten in der heutigen Zeit wohl generell die Außergewöhnlichkeit fehlt (vgl. Quantschnigg/Schuch, ESt-HB, Tz 38 zu § 34, Stichwort: Kindergartenkosten).

Der Unabhängige Finanzsenat (UFS) schließt sich dieser Meinung an, zumal die Mehrzahl der Eltern aller vier- bis fünfjährigen Kinder Kinderbetreuungseinrichtungen in Anspruch nimmt. Da die diesbezügliche Belastung der Bw. deshalb nicht höher ist, als jene der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse und gleicher Vermögensverhältnisse, scheidet eine steuerliche Berücksichtigung schon aus diesem Grunde aus.

Aber auch wenn das Merkmal der Außergewöhnlichkeit gegeben sein sollte, hält der UFS die Zahlungen für die Kinderbetreuung im Kindergarten im konkreten Fall für nicht abzugsfähig. Nach der Unterhaltsverpflichtung gem. § 140 ABGB haben die Eltern zur Deckung der ihren

Lebensverhältnissen angemessenen Bedürfnisse des Kindes unter Berücksichtigung seiner Anlagen, Fähigkeiten, Neigungen und Entwicklungsmöglichkeiten nach ihren Kräften anteilig beizutragen. Der Elternteil, der den Haushalt führt, in dem er das Kind betreut, leistet dadurch seinen Beitrag. Darüber hinaus hat er zum Unterhalt des Kindes beizutragen, soweit der andere Elternteil zur vollen Deckung der Bedürfnisse des Kindes nicht imstande ist oder mehr leisten müsste, als es seinen eigenen Lebensverhältnissen angemessen wäre (Abs. 2).

Auch Kindergartenkosten werden in Erfüllung dieser Unterhaltsverpflichtung erbracht und stellen somit eine Unterhaltsleistung dar.

Gemäß § 34 Abs. 7 EStG 1988 sind Unterhaltsleistungen nämlich - wie oben erwähnt - nur insoweit abzugsfähig, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten (also dem Kind) selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden. Solche besonderen Verhältnisse im Bereich der unterhaltsberechtigten Tochter liegen nicht vor.

Dem Einwand der Bw., den LStR sei zu entnehmen, dass Kinderbetreuungskosten eine a.g. Belastung darstellen, wenn beide Ehegatten (Partner) aus Gründen einer sonstigen **Existenzgefährdung** der Familie zum Unterhalt beitragen müssen, ist entgegenzuhalten:

In den LStR 2002 wird in Rz 901 unter der Überschrift "Kindergarten" ausgeführt, dass solche dann als a.g. Belastung berücksichtigt würden, wenn allgemein die Voraussetzungen für eine als a.g. Belastung anzuerkennende Kinderbetreuung (siehe "Hausgehilfin bei Ehegatten", Rz 897; "Hausgehilfin bei allein stehenden Personen", Rz 898) gegeben sind. Unter Rz 897 wird ausgeführt, dass, sofern und soweit Aufwendungen Ausfluss der im Gesetz allgemein verankerten Verpflichtung der Eltern zur Beaufsichtigung ihres Kleinkindes sind, der geradezu typische Fall einer lediglich "gewöhnlichen" Belastung vorliege. Die Beschäftigung einer Hausgehilfin (Kindermädchen und Ähnliches) im Haushalt von Ehegatten könne nur zu einer a.g. Belastung führen, wenn kein Ehegatte in der Lage ist, die notwendige Betreuung der Kinder sowie die Führung des Haushaltes zu übernehmen. Dies könne der Fall sein, wenn beide Ehegatten aus Gründen einer sonstigen Existenzgefährdung der Familie zum Unterhalt beitragen müssen (VwGH 10.9.1987, 87/13/0086; 2.8.1995, 94/13/0207).

Die LStR 2002 sind als interne Weisungen des Bundesministeriums für Finanzen (BMF) für den Unabhängigen Finanzsenat, der gemäß § 271 BAO (Verfassungsbestimmung) an keine Weisungen gebunden ist, nicht bindend. Da die darin genannten Erkenntnisse des VwGH die nicht mehr geltende Rechtslage des EStG 1972 bzw. die im Jahr 1990 noch anders lautende Bestimmung des § 34 Abs. 7 EStG 1988 betreffen, vermögen sie an der Beurteilung nichts zu ändern (vgl. Berufungsentscheidung des UFS RV/0188-S/03 vom 26.1.2004).

Aber selbst wenn der Rechtsansicht des BMF zu folgen wäre, würde im vorliegenden Fall aus nachstehenden Erwägungen nicht von einer Existenzgefährdung der Familie auszugehen sein:

Aus der Aktenlage ergibt sich, dass der Bw. im Jahr 2007 über ein Jahreseinkommen von € 15.583,94 brutto bzw. 13.644,78 netto (nach Abzug der Einkommensteuer) verfügte bzw. rund € 1.137,065 monatlich. Das Nettoeinkommen der Partnerin unter Berücksichtigung der sonstigen Bezüge (13. und 14. Monatsbezug) betrug lt. Jahreslohnzettel rund € 17.225,77 (brutto: €22.072,82) zuzüglich Arbeitslosengeld iHv. € 2.375,80, somit rund € 1.435,33 monatlich.

Rechnet man die Einkünfte der Partnerin iHv. monatlich netto € 1.435,33 die Transferleistungen von insgesamt € 722,00 (FB iHv. €532,90, Kinderabsetzbetrag iHv € 152,70) hinzu, so ergeben sich Einnahmen iHv. monatlich netto € 2.310,03.

Bei Sorgepflichten für zwei Personen (Ehegatte bzw. Partnerin, Kind) beträgt das so genannte Existenzminimum, das ist jener Betrag, der einem exekutionsrechtlich Verpflichteten zu verbleiben hat (§ 291a EO) derzeit bei einem monatlichen Einkommen von netto € 1.137,065: € 1.137 (Berechnung nach

<http://www.schuldnerberatung.at/equal/newssystem/schuldnerberatung01-formulare-listen-berechnungen.php>), d.h. das Monatseinkommen entspricht dem pfändungsrechtlichen Existenzminimum; bei einem Monateseinkommen von netto € 1.435: 1.294,5, d.h. das Monatseinkommen liegt um rund € 150 über dem pfändungsrechtlichen Existenzminimum.

Nun ist die "Existenzgefährdung" im Sinne der oben dargestellten Lehre und Rechtsprechung zu den Kinderbetreuungskosten nicht unbedingt allein mit dem Unterschreiten des pfändungsrechtlichen Existenzminimums gleichzusetzen, sondern eine differenziertere Betrachtung an Hand der konkreten Lebensumstände geboten.

Im Jahr 2005 betrug das durchschnittliche Bruttoeinkommen unselbständig Erwerbstätiger €22.611, das durchschnittliche Nettoeinkommen € 16.801 (http://www.statistik-austria.at/web_de/static/brutto-_und_nettojahreseinkommen_der_unselbstaendig_erwerbstaetigen_2005_n_019352.pdf). Das Einkommen des Bw. im Jahr 2005 lag somit zwar unter diesem Durchschnittseinkommen, das der Partnerin jedoch darüber.

In Hinblick auf die Höhe des Familieneinkommens, insbesondere der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit der Partnerin von monatlich insgesamt € 2.310,03 bzw. jährlich €27.720,36 ergibt sich somit kein Anhaltspunkt für die Annahme einer Existenzgefährdung der Familie für den Fall, dass der Bw. seine Berufstätigkeit aufgeben oder einschränken würde.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 11. Februar 2011