



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 4. Mai 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 21/22, vertreten durch Mag. Irene König, vom 11. April 2006 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungserberin (Bw.) beantragte in ihrer Steuererklärung unter anderem außergewöhnliche Belastungen infolge Kosten für Kinderbetreuung in Höhe von 2.672,91 €. Laut Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für 2005 ist die Bw. verheiratet und hat ein Kind.

Mit Bescheid vom 11.4.2006 wurde die Bw. vom Finanzamt Wien 21/22 zur Einkommensteuer für das Jahr 2005 veranlagt, wobei vom Finanzamt ein Einkommen von 21.760,00 € der Steuerbemessung zugrunde gelegt wurde. Unter Berücksichtigung der anrechenbaren Lohnsteuer von 4.611,73 € und von Sonderausgaben, des Verkehrsabsetzbetrages und des Arbeitnehmerabsetzbetrages ergab sich eine Gutschrift von 256,85 €. Die außergewöhnliche Belastung wurde nicht anerkannt, da „mangels Vorliegens des Alleinverdienerabsetzbetrages gemäß § 33 Abs 4 Z 2 EStG 1988“ die beantragten Kinderbetreuungskosten keine außergewöhnlichen Belastungen im Sinne des § 34 EStG 1988 darstellten.

Mit Schreiben vom 4.5.2006 erhob die Bw. Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2005 mit dem Antrag, die Kinderbetreuungskosten für 2005 in Höhe von 2.672,91 €

als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen, da sie aufgrund drohender Existenzgefährdung berufstätig sein müsse.

Im Einzelnen führte die Bw. dazu aus:

„Kinderbetreuungskosten stellen eine außergewöhnliche Belastung bei Vorliegen einer Ehe unter anderem auch dann dar,

„...wenn beide Ehegatten aus Gründen einer sonstigen Existenzgefährdung der Familie zum Unterhalt beitragen müssen“.

Diese Voraussetzung liegt aus folgenden Gründen vor:

Mein Ehegatte hat im Jahr 2005 ein monatliches Netto-Einkommen von € 1.256,44 bezogen. Davon sind folgende monatliche Fixkosten zu bezahlen (alle Zahlungen sind auf monatliche Ausgaben umgelegt):

<i>Miete Wohnung (Gemeinde 3-Zimmerwohnung)</i>	€ 556,65
<i>(ab September 2005: € 565,56)</i>	
<i>Kinderunfallvorsorge</i>	€ 8,52
<i>Jahreskarte Wiener Linien 10 x € 41,70 = € 417,00: 12 =</i>	€ 34,75
<i>Fernwärme</i>	€ 56,00
<i>Strom</i>	€ 37,20
<i>Telefon ca</i>	€ 18,00
<i>Handies ca</i>	€ 40,00
<i>Kirchenbeitrag</i>	€ 10,00
<i>Telekabel</i>	€ 18,30
<i>GIS</i>	€ 20,24
<i>Haushaltsversicherung</i>	€ 24,35
<i>Eigenmittelersatzdarlehen</i>	€ 66,21
<i>insgesamt</i>	€ 890,22
<i>Netto-Einkommen</i>	€ 1.256,44
<i>zuzüglich Kinderbeihilfe/Monat</i>	€ 163,60

	€ 1.420,04
abzüglich Fixkosten	€ 890,22
	€ 529,82

$$€ 529,82 : 30 = € 17,66 : 3 = € 5,89$$

Dies würde bedeuten, dass uns pro Person und Tag im besten Fall € 5,89 zum Leben blieben.

Davon wären für drei Personen

- Lebensmittel
- Kleidung
- Schuhe
- Toiletteartikel
- Kinderarzt (allein im Jahr 2005: € 195,--)
- Krankenhaus (zB Selbstbehalt pro Tag Kinderstation SMZ-Ost € 14,70)
- Apothekengebühren
- Zahnarzt uvm

zu bezahlen.

Zu berücksichtigen ist, dass in den oben angeführten Ausgaben, keine Kosten wie Autoversicherung, Benzin und Instandhaltung des Fahrzeugs aufgenommen sind, die aber in der heutigen Zeit zum normalen Leben zählen, und keine Luxusgüter darstellen.

Ich bin seit 1988 - unterbrochen durch meine Karenzzeit — durchgehend berufstätig und bin schon vor Ablauf meiner Karenz in meinen Beruf zurückgekehrt. Andernfalls wäre es uns aufgrund der geringen Einkommensverhältnisse auch gar nicht möglich, die Kosten des täglichen Lebens zu tragen. Ich bin demnach gezwungen, meiner Erwerbstätigkeit nachzugehen und im Zuge dessen unsere Tochter im Kindergarten unterzubringen. Die Kosten für den Kindergarten betrugen bis Oktober 2005 monatlich € 266,80; ab November € 273,--.

Zu bemerken ist, dass es sich bei dem Kindergarten um einen "normalen" Stadt-Wien-Kindergarten handelt, also um keine Einrichtung mit außerordentlichen Zusatzleistungen. Hinzu kommt, dass wir keinen Zuschuss für den Kindergarten und auch keine Mietzinsbeihilfe beziehen. Vom monatlichen Einkommen meines Mannes können wir nicht leben, müssen jedoch aufgrund meiner notwendigen Berufstätigkeit den vollen Kindergartenbeitrag leisten.

Aus den oben genannten Gründen stellen die monatlichen Kosten für den Kindergarten meiner Tochter für mich sehr wohl eine außergewöhnliche Belastung dar."

Mit Berufungsvorentscheidung vom 16. Mai 2006 wies das Finanzamt Wien 21/22 die Berufung mit der Begründung ab, dass die Bw. „im Jahr 2005 über ein ausreichendes Familieneinkommen verfügt“ habe.

Mit Schreiben vom 29.5.2006 beantragte die Bw. die Vorlage ihrer Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung. Die Begründung der BVE sei „absolut verfehlt“. Während im angefochtenen Bescheid die außergewöhnliche Begründung unter Hinweis auf den nicht zustehenden Alleinverdienerabsetzbetrag versagt worden sei, werde nunmehr angenommen, ihr Familieneinkommen sei ausreichend.

Mit Bericht vom 1.6.2007 legte das Finanzamt Wien 21/22 die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor. Ausführungen zum Vorbringen der Bw., insbesondere warum das Familieneinkommen „ausreichend“ sein soll, wurden vom Finanzamt nicht erstattet.

Mit Schreiben vom 11.7.2007 hielt die Referentin der Bw. nachstehende Überlegungen vor:

„Nach herrschender österreichischer Lehre und Rechtsprechung zählen Aufwendungen für Kinderbetreuung (wie Aufwendungen für Kindergarten oder Kindermädchen) selbst dann zu den gemäß § 20 Abs. 1 EStG 1988 nichtabzugsfähigen Aufwendungen der Lebensführung, wenn die Berufstätigkeit durch eine entsprechende Kinderbetreuung überhaupt erst möglich wird (VwGH 2. 8. 1995, 94/13/0207; 13. 12. 1995, 93/13/0272; 20. 7. 1999, 99/13/0018; verfassungsmäßigen Unbedenklichkeit nach VfGH 22. 2. 1985, B 566/80; UFS [Wien], Senat 6 [Referent], 26. 2. 2003, RV/2875-W/02). Kinderbetreuungskosten können allerdings eine außergewöhnliche Belastung darstellen (vgl. Atzmüller/Krafft in Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke, MSA EStG [1. 10. 2006], § 20 Anm. 13 „Kinderbetreuung, ...“).

Kosten für die Beaufsichtigung eines Kindes in einem Kindergarten bzw. durch eine Tagesmutter sind unter dem Gesichtspunkt des § 34 EStG 1988 regelmäßig nicht außergewöhnlich (VwGH 13. 12. 1995, 93/13/0272). Sie können dann als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden, wenn allgemein die Voraussetzungen für eine als außergewöhnliche Belastung anzuerkennende Kinderbetreuung gegeben sind (kritisch Quantschnigg/Schuch, § 34 Tz 38 „Kindergartenkosten“, die eine Außergewöhnlichkeit generell verneinen, ebenso UFS [Salzburg], Senat 2 [Referent], 26. 1. 2004, RV/0188-S/03).

Sofern und soweit Aufwendungen für Kinderbetreuung Ausfluss der im Gesetz allgemein verankerten Verpflichtung der Eltern zur Beaufsichtigung ihres Kleinkindes sind, liegt der

geradezu typische Fall einer lediglich „gewöhnlichen“ Belastung vor (VwGH 13. 12. 1995, 93/13/0272). Die Beschäftigung einer Haushaltshilfe („Kindermädchen“ und Ähnliches) im Haushalt von Ehegatten kann – ebenso wie die Kinderbetreuung in einem Kindergarten – nur zu einer außergewöhnlichen Belastung führen, wenn kein Ehegatte in der Lage ist, die notwendige (VwGH 2. 8. 1995, 94/13/0270) Betreuung der Kinder sowie die Führung des Haushaltes zu übernehmen (VwGH 19. 9. 1989, 89/14/0023).

Dies kann nach Rz 897 LStR 2002 dann der Fall sein, wenn

- beide Ehegatten aus Gründen einer sonstigen Existenzgefährdung der Familie zum Unterhalt beitragen müssen (VwGH 2. 8. 1995, 94/13/0207; VwGH 10. 9. 1987, 87/13/0086) oder
- der nicht berufstätige Ehegatte seinen Aufgaben, den Haushalt zu führen bzw die Kinder zu betreuen, ohne Gefährdung seiner Gesundheit nicht nachkommen kann (VwGH 19. 2. 1962, 983/57).

Eine Abzugsfähigkeit von Kinderbetreuungskosten ist – als Unterhaltsleistung – nur unter den Voraussetzungen des § 34 Abs. 7 Z 4 gegeben. Der UFS (Salzburg), Senat 2 (Referent), 26. 1. 2004, RV/0188-S/03, zählt die „sonstige Existenzgefährdung“ nicht dazu (und hält Rz 897 LStR 2002 für nicht anwendbar). Ist die wirtschaftliche Existenz des Unterhaltspflichtigen gefährdet, wirkt sich dies i.d.R. auch unmittelbar auf die wirtschaftliche Existenz des Unterhaltsberechtigten aus, weswegen i.S. etwa von VwGH 19. 7. 2000, 99/13/0255, nach Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke, MSA EStG [1. 3. 2005], § 34 Anm. 78 „Kindergartenkosten“ bzw. „Haushaltshilfe“) wenige Fälle abzugsfähiger Kinderbetreuungskosten weiterhin denkbar sind, auch wenn im Allgemeinen etwa ein Kindergartenbesuch nicht außergewöhnlich ist (was im Einzelfall eine außergewöhnliche Belastung nicht ausschließen muss).

So hat etwa der UFS (Wien), Senat 14, 19. 10. 2005, RV/0373-W/05, bei einer alleinerziehenden Mutter mit einem Jahreseinkommen von rund 31.000 € die Aufwendungen für den Kindergarten- bzw Hortbesuch ihrer vier Kinder als abzugsfähig erachtet.

Hingegen wurde eine außergewöhnliche Belastung bei einer alleinerziehenden Ärztin mit zwei minderjährigen Kindern bei einem Nettoeinkommen von über 690.000 S im Jahr verneint (VwGH 24. 2. 2000, 96/15/0197), ebenso bei einer alleinerziehenden Mutter von drei Kindern mit einem monatlichen Nettoeinkommen (inklusive Unterhaltszahlungen) von über 5.000 € (UFS [Wien], Senat 7 [Referent], 3. 5. 2007, RV/1155-W/07). Übersteigt das jährliche Familieneinkommen die Lebenshaltungskosten um rund 10.000 €, wurde eine Teilzeitbeschäftigung eines Ehegatten als nicht existenznotwendig angesehen (UFS [Salzburg], Senat 1 [Referent], 26. 1. 2006, RV/0009-S/05).

Der UFS hat daher zu prüfen, ob „beide Ehegatten aus Gründen einer sonstigen Existenzgefährdung der Familie zum Unterhalt beitragen müssen“.

Aus der Aktenlage ergibt sich, dass Sie im Jahr 2005 über ein Nettoeinkommen (ohne Sonderzahlungen) von rund 17.400 € (brutto: 22.622 €) verfügt haben (mit Sonderzahlungen – „sonstige Bezüge“ - rund 21.220 € im Jahr bzw. rund 1.770 € monatlich, wobei die Sonderzahlungen auf ein Monatseinkommen umgerechnet werden). Das Nettoeinkommen des Ehegatten betrug (ohne Sonderzahlungen) rund 14.535 € (brutto: 17.545 €); mit Sonderzahlungen rund 17.500 € im Jahr bzw. rund 1.460 € monatlich, wobei die Sonderzahlungen auf ein Monatseinkommen umgerechnet werden).

Bei Sorgepflichten für zwei Personen (Ehegatte, Kind) beträgt das so genannte Existenzminimum, das ist jener Betrag, der einem exekutionsrechtlich Verpflichteten zu verbleiben hat (§ 291a EO) derzeit bei einem Monatseinkommen von netto ohne Sonderzahlungen von 1.212 €: 1.108 € (Berechnung nach <http://www.schuldnerberatung.at/equal/newsystem/schuldnerberatung01-formulare-listenberechnungen.php>), d.h. das Monatseinkommen liegt um knapp 100 € unter dem pfändungsrechtlichen Existenzminimum; bei einem Monatseinkommen von netto ohne Sonderzahlungen von 1.450 €: 1.228 €, d.h. das Monatseinkommen liegt um knapp 220 € unter dem pfändungsrechtlichen Existenzminimum. Auch wenn nur einer der beiden Ehegatten einer Erwerbstätigkeit nachginge, läge das Familieneinkommen knapp über dem pfändungsrechtlichen Existenzminimum.

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

Im Jahr 2005 betrug das Median-Bruttoeinkommen unselbstständig Erwerbstätiger 22.611 €, das Median-Nettoeinkommen 16.801 € im Jahr (http://www.statistik-austria.at/web_de/static/brutto_und_nettojahreseinkommen_der_unselbststaendig_erwerbstaeitigen_2005_n_019352.pdf). Ihr Einkommen im Jahr 2005 lag über diesem Durchschnittseinkommen, das Ihres Ehegatten darunter, allerdings noch deutlich über dem Durchschnittseinkommen des ersten Quartils (brutto 10.839 €, netto 8.696 €).

Freilich verfügten Österreich im Jahr 2005 (http://www.statistik-austria.at/web_de/static/verfuegbares_einkommen_der_privaten_haushalte_in_oesterreich_2005_nach_hau_022295.pdf) nur 10% aller Mehrpersonenhaushalte mit einem Kind über ein

jährliches Nettoeinkommen von unter 21.625 €, 90% aller vergleichbaren Haushalte stand ein höheres Einkommen zur Verfügung (arithmetisches Mittel: 42.402 €).

Nach dem Bericht der Statistik Austria „Einkommen, Armut, Lebensbedingungen 2005“ (z.B. http://www.armutskonferenz.at/eusilc05_www.pdf) liegt die Armutgefährdungsschwelle bei 60% des Medianäquivalenzeinkommens. Das Ausmaß der Armutgefährdung hängt in hohem Maße von der Zusammensetzung der Haushalte ab und davon, ob von der Frau ein (zusätzliches) Einkommen erwirtschaftet wird.

2005 musste ein Haushalt, der sich aus zwei Erwachsenen und einem Kind (unter 14 Jahren) zusammensetzt, über mindestens 1.619 € monatlich (19.432 € jährlich) verfügen, um nicht armutgefährdet zu sein (a.a.O., Seite 33).

Mit einem Jahresnettoeinkommen inklusive sonstiger Bezüge von rund 17.500 € läge Ihre Familie, wenn diese allein vom Einkommen Ihres Ehegatten abhängig wäre, in der Tat unter der Armutgefährdungsschwelle und überschreitet diese bei Berücksichtigung der Familienbeihilfe nur sehr knapp.

Ihre Familie überschreitet allerdings die Armutgefährdungsschwelle deutlich, wenn nur Sie selbst einer Erwerbstätigkeit nachgehen (verfügbares Jahreseinkommen ohne Familienbeihilfe rund 21.220 €).

Mit Familienbeihilfe beträgt das verfügbare Jahreseinkommen der Familie in diesem Fall rund 23.000 €. Nach Abzug von „Fixkosten“ von rund 11.000 € jährlich (ohne die Zwangsläufigkeit jeder einzelnen der geltend gemachten „Fixkosten“ zu beurteilen) verbleibt für den Drei-Personen-Haushalt ein Betrag von rund 12.000 € jährlich (1.000 € monatlich) „zum Leben“.

Nun verhehlt die Referentin nicht, dass es schwer ist, mit diesem Betrag für drei Personen das Auslangen zu finden.

Allerdings müssen nicht wenige österreichische Familien mit einem niedrigeren Einkommen leben.

Eine „Existenzgefährdung“ im Sinne der eingangs dargestellten Lehre und Rechtsprechung liegt aber nicht vor, wenn – wäre nur Sie allein erwerbstätig und würde sich Ihr Ehemann der Kinderbetreuung widmen – das fiktive Familieneinkommen sowohl über dem pfändungsrechtlichen Existenzminimum als auch über der Armutsgrenze läge. "

Mit Fax vom 25.7.2007 antwortete die Bw. wie folgt:

„Ihrem Schreiben entnehme ich, dass sich mein Mann die letzten dreieinhalb Jahre der Kinderbetreuung hätte annehmen können und sollen.

Dies würde bedeuten, dass er, allein bis zum Schulbeginn unserer Tochter, vier Jahre lang über kein Einkommen verfügt, keine Steuern bezahlt, wichtige Versicherungsjahre verliert und auch nicht krankenversichert wäre. Aber das ist ja nicht von Bedeutung.

Die Mitversicherung meines Mannes bei der Wiener Gebietskrankenkasse wäre dann auch noch von meinem Einkommen zu tragen.

Welcher Mann in der Privatwirtschaft findet dann so bald wieder in seinen Beruf zurück?

Dies alles, um eine kleine steuerliche Entlastung als unselbstständig Erwerbstätiger zu erhalten. Das ist nicht zumutbar.

Das ist einfach realitätsfremd und vollkommen absurd. Unsere Einkommenssituation ist nicht mit jenen Fällen in ihrem Schreiben vergleichbar, in denen eine alleinerziehende Ärztin über ein Jahres-Nettoeinkommen von ca. € 50.000,-- verfügt, geschweige denn der einer Mutter mit einem monatlichen Nettoeinkommen von über € 5.000,--.

Tatsache ist, dass wir mit dem Einkommen meines Mannes allein nicht alle Kosten und die Kosten des täglichen Lebens hätten bestreiten können. Und das, obwohl wir, abgesehen vom Eigenmittlersatzdarlehen für unsere Gemeindewohnung, keine Schulden haben. Wir wollten und konnten auch keine Beihilfen beziehen.

Dass der Besuch eines Kindergartens nichts „Außergewöhnliches“ ist, ist richtig; die dafür aufzuwendenden Kosten in Wien sind jedoch mehr als "außergewöhnlich". € 276,— pro Monat für einen Stadt Wien Kindergarten sind nicht gering zu achten. Warum betragen die Kosten zB im Burgenland nur knapp € 90,--?

Beruf und Kinder zu vereinen, wird von unseren Politikern ständig propagiert; die Realität sieht aber anders aus: Berufstätige Eltern werden wo es nur geht bestraft. Die einzigen Gewinner sind jene Arbeitslosen, die genau wissen, wo sie wieviel erhalten.

Wir sollten es genau so, wie eine Vielzahl unserer arbeitslosen Mitbürger, halten: Beide nicht arbeiten gehen, Mietzinsbeihilfe in Anspruch nehmen sowie Sozialhilfe und/oder Notstand beziehen. Aber dennoch, obwohl wir beide zu Hause sind, unsere Tochter auf Staatskosten in den Kindergarten schicken. Dann würden wir € 276,— im Monat geschenkt bekommen. So machen es 50 % der Eltern, die teilweise sogar zwei Kinder in unserem Kindergarten unentgeltlich untergebracht haben. Sogar Krippenplätze werden auf diese Art vergeben, obwohl Voraussetzung für einen Krippenplatz Berufstätigkeit der Eltern ist.

Das sind meist jene von Ihnen angesprochenen österreichischen Familien, die mit einem niedrigeren Einkommen leben müssen. Jene Eltern müssen aber auch nicht jeden Tag aufstehen und zur Arbeit gehen, werden aber von allen Seiten unterstützt, ohne auch nur das Geringste dazu beizutragen.

Mein Mann ist seit 21 Jahren, ich selbst seit knapp 20 Jahren berufstätig. Daher verfüge ich über ein entsprechendes Einkommen. Das bedeutet aber noch lange nicht, dass nur ich allein drei Personen versorgen, ernähren und einkleiden kann.

Wäre ich jedoch allein berufstätig und mein Mann würde die Kinderbetreuung übernehmen — was wie gesagt unzumutbar und realitätsfremd ist — ergäbe sich folgende finanzielle Situation:

Mein monatliches Einkommen betrug im Jahr 2005 € 1.517,36. (Mit Sonderzahlungen insgesamt € 21.802,86.) Addiere ich alle Fixkosten ergibt sich ein Betrag von ca. € 12.418,— pro Jahr.

1.	Netto-Einkommen pro Monat	€ 1.517,36
	Zuzüglich Kinderbeihilfe pro Monat	€ 163,60
		€ 1.680,96
	Abzüglich Fixkosten auf Monat umgelegt	- € 1.034,83
		€ 646,13
1.	Netto-Einkommen pro Monat	€ 1.517,36
	Zuzüglich Kinderbeihilfe pro Monat	€ 163,60
		€ 1.680,96
	Abzüglich Fixkosten (ohne Autoversicherung udgl laut Berufung)	- € 890,22
		€ 790,74

$$€ 646,13 : 30 = € 21,54 : 3 = € 7,18$$

$$€ 790,74 : 30 = € 26,36 : 3 = € 8,79$$

im Vergleich zu den ursprünglich auf Basis des Einkommens meines Mannes errechneten

$$€ 529,82 : 30 = € 17,66 : 3 = € 5,89$$

Dies würde bedeuten, dass uns pro Person und Tag im besten Fall € 8,79 oder € 7,18 zum Leben blieben. Wobei auch die Mitversicherung bei der WGKK meines nicht mehr berufstätigen Ehemannes zu berücksichtigen wäre.

Unerwartete Zahlungen wie Kinderarztkosten, Krankenhausaufenthalte usgl dürfen uns natürlich auch nicht treffen.

Selbstverständlich darf ich die beiden Sonderzahlungen in Höhe von € 3.345,39 und € 3.305,65 nicht vergessen. Diese wären aber Ende Juni und Ende November aufgrund der unterschiedlich starken Monate gerade dazu gedacht, mein überzogenes Konto abzudecken.

Die monatlichen Kosten für den Kindergarten unserer Tochter stellen eine außergewöhnliche Belastung dar.

Ich stelle daher nochmals den Antrag, die Kinderbetreuungskosten für 2005 in Höhe von € 2.672,91 als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen.

Die Vertreterin des Finanzamtes äußerte sich hierzu mit Mail vom 3.8.2007 wie folgt:

„In diesem Fall eine klare Position zu beziehen ist schwierig. Auf der einen Seite besteht rein rechnerisch aufgrund des Einkommens der Berufungswerberin keine Existenzgefährdung. Andere Umstände, wie das persönliche Unvermögen eines der Ehegatten, für die Betreuung der Kinder zu sorgen, wurden nicht geltend gemacht. Daher besteht rein rechtlich keine Anspruch auf Anerkennung der Kinderbetreuungskosten als außergewöhnliche Belastung. Auf der anderen Seite sind die Ausführungen der Berufungswerberin, dass ihr finanzieller Spielraum mehr als eng ist, nachvollziehbar. Dem Gatten der Berufungswerberin ist nicht zuzumuten, seine Arbeit aufzugeben. Dies wurde die finanzielle Situation der Familie auch nur verschärfen. Das Finanzamt ist jedoch an die Auslegungsrichtlinien des BMF gebunden und ich sehe daher zu meinem Bedauern keinen Spielraum, dem Begehr zu geben. Dem UFS steht es aufgrund seiner Entscheidungsfreiheit natürlich frei, auf die Umstände dieses besonderen Falles Rücksicht zu nehmen. Ich gebe jedoch zu bedenken, dass eine Stattgabe mitunter eine gewisse Streuwirkung auf ähnlich gelagerte Fälle haben könnte.“

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 leg. cit. dürfen bei den einzelnen Einkünften die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge nicht abgezogen werden.

§ 34 EStG 1988 lautet:

„§ 34. (1) Bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen sind 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 darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

(2) Die Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

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

(4) Die Belastung beeinträchtigt wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (§ 2 Abs. 2 in Verbindung mit Abs. 5) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt. Der Selbstbehalt beträgt bei einem Einkommen

von höchstens 7 300 Euro	6%
mehr als 7 300 Euro bis 14 600 Euro	8%
mehr als 14 600 Euro bis 36 400 Euro	10%
mehr als 36 400 Euro	12%.

Der Selbstbehalt vermindert sich um je einen Prozentpunkt

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

(5) Sind im Einkommen sonstige Bezüge im Sinne des § 67 enthalten, dann sind als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit für Zwecke der Berechnung des Selbstbehaltes die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, erhöht um die sonstigen Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 und 2, anzusetzen.

(6) Folgende Aufwendungen können ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden:

- Aufwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden, insbesondere Hochwasser-, Erdrutsch-, Vermurungs- und Lawinenschäden im Ausmaß der erforderlichen Ersatzbeschaffungskosten.
- Kosten einer auswärtigen Berufsausbildung nach Abs. 8.

- *Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Personen, für die gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 erhöhte Familienbeihilfe gewährt wird, soweit sie die Summe der pflegebedingten Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen.*
- *Aufwendungen im Sinne des § 35, die an Stelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden (§ 35 Abs. 5).*
- *Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, wenn der Steuerpflichtige selbst oder bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag der (Ehe-)Partner (§ 106 Abs. 3) oder bei Anspruch auf den Kinderabsetzbetrag oder den Unterhaltsabsetzbetrag das Kind (§ 106 Abs. 1 und 2) pflegebedingte Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) erhält, soweit sie die Summe dieser pflegebedingten Geldleistungen übersteigen. Der Bundesminister für Finanzen kann mit Verordnung festlegen, in welchen Fällen und in welcher Höhe Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung ohne Anrechnung auf einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 und ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung zu berücksichtigen sind.*

(7) *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.

(8) Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes gelten dann als außergewöhnliche Belastung, wenn im Einzugsbereich des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit besteht. Diese außergewöhnliche Belastung wird durch Abzug eines Pauschbetrages von 110 Euro pro Monat der Berufsausbildung berücksichtigt."

Wie im Vorhalt vom 11.7.2007 ausgeführt, zählen nach herrschender österreichischer Lehre und Rechtsprechung zählen Aufwendungen für Kinderbetreuung (wie Aufwendungen für Kindergarten oder Kindermädchen) selbst dann zu den gemäß § 20 Abs. 1 EStG 1988 nichtabzugsfähigen Aufwendungen der Lebensführung, wenn die Berufstätigkeit durch eine entsprechende Kinderbetreuung überhaupt erst möglich wird (VwGH 2. 8. 1995, 94/13/0207; 13. 12. 1995, 93/13/0272; 20. 7. 1999, 99/13/0018; verfassungsmäßigen Unbedenklichkeit nach VfGH 22. 2. 1985, B 566/80; UFS [Wien], Senat 6 [Referent], 26. 2. 2003, RV/2875-W/02). Kinderbetreuungskosten können allerdings eine außergewöhnliche Belastung darstellen (vgl. *Atzmüller/Krafft* in *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke*, MSA EStG [1. 10. 2006], § 20 Anm. 13 „Kinderbetreuung,...“).

Wie ebenfalls im Vorhalt vom 11.7.2007 dargestellt, sind Kosten für die Beaufsichtigung eines Kindes in einem Kindergarten bzw. durch eine Tagesmutter unter dem Gesichtspunkt des § 34 EStG 1988 regelmäßig nicht außergewöhnlich (VwGH 13. 12. 1995, 93/13/0272). Sie können dann als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden, wenn allgemein die Voraussetzungen für eine als außergewöhnliche Belastung anzuerkennende Kinderbetreuung gegeben sind (kritisch *Quantschnigg/Schuch*, § 34 Tz 38 „Kindergartenkosten“, die eine Außergewöhnlichkeit generell verneinen, ebenso UFS [Salzburg], Senat 2 [Referent], 26. 1. 2004, RV/0188-S/03).

Zu den weiteren Überlegungen in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht wird auf den Vorhalt vom 11.7.2007 verwiesen.

Zusammengefasst:

- Kinderbetreuungskosten sind nach herrschender Meinung keine Werbungskosten, auch wenn – wie in Ihrem Fall – die Kinderbetreuung erst die Aufnahme einer Arbeit ermöglicht.
- Kinderbetreuungskosten sind nach herrschender Meinung grundsätzlich auch keine außergewöhnliche Belastung, da der Besuch eines Kindergartens nicht außergewöhnlich, sondern im Gegenteil üblich ist.

-
- Kinderbetreuungskosten können nach herrschender Meinung ausnahmsweise dann eine außergewöhnliche Belastung darstellen, wenn ohne die Kinderbetreuung einer Erwerbstätigkeit nicht nachgegangen werden kann **und** diese Erwerbstätigkeit notwendig ist, um eine existentielle Gefährdung der Familie hintanzuhalten (etwa bei einer Alleinerzieherin / einem Alleinerzieher oder bei [Ehe]Partner mit jeweils vergleichsweise geringfügigem Einkommen).

Nun ist es – und dies räumt auch die Vertreterin des Finanzamtes in ihrer Stellungnahme ein – nachvollziehbar, dass der finanzielle Spielraum der Familie der Bw. eng ist.

Ebenso verständlich ist es, dass beide Ehegatten einer Arbeit nachgehen, um der Familie einen gewissen Lebensstandard zu sichern.

Die Bw. ist mit dieser Situation jedoch nicht allein. Eine nicht unerhebliche Zahl an Familien steht vor den selben Problemen.

Die allgemeine steuerliche Berücksichtigung von Kinderbetreuungskosten wird wiederholt in der politischen Diskussion gefordert.

Die Umsetzung ist freilich Sache des Gesetzgebers und der Unabhängige Finanzsenat – der nach Art. 18 B-VG die Gesetze zu vollziehen hat – kann nicht anstelle des Gesetzgebers eine generelle Abzugsfähigkeit von Kinderbetreuungskosten schaffen.

Die – nach der Judikatur sehr eingeschränkten – Voraussetzungen für eine ausnahmsweise Anerkennung der steuerlichen Abzugsfähigkeit liegen im gegenständlichen Fall nicht vor.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 9. August 2007