

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Elfriede Murtinger in der Beschwerdesache Name-Beschwerdeführerin, Adresse-Beschwerdeführerin, St.Nr. 1234, gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 25. September 2014 betreffend Einkommensteuer 2013 (Arbeitnehmerveranlagung) zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

II. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Die belangte Behörde hat die Beschwerde der Beschwerdeführerin (Bf) gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2013 dem Bundesfinanzgericht vorgelegt.

Dem gleichzeitig übermittelten Beschwerdeakt der belangten Behörde ist folgendes zu entnehmen:

Die Bf machte in ihrer Einkommensteuererklärung unter anderem Kinderbetreuungskosten in der Höhe von 4.428,04 Euro für ihre beiden Kinder geltend.

Die Abgabenbehörde erließ den Bescheid betreffend Einkommensteuer ohne Berücksichtigung der Kinderbetreuungskosten. Begründend wurde ausgeführt, dass die beiden Kinder zu Beginn des Kalenderjahres 2013 bereits das zehnte Lebensjahr vollendet hätten. Die Kinderbetreuungskosten könnten aus diesem Grunde daher nicht berücksichtigt werden.

Gegen diesen Bescheid erhob die Bf Einspruch und führte darin aus, dass sie die Betreuungskosten unwissender Weise nicht als außergewöhnliche Belastung angeführt habe. Da sie Alleinerzieherin sei und Kinderbeihilfe erhalte, könne sie diese Kosten

geltend machen. Die Bf beantragte daher, diese Kosten bei den außergewöhnlichen Belastungen zu berücksichtigen, da diese Kosten ja auch tatsächlich angefallen seien.

Das Finanzamt entschied mit abweisender Beschwerdevorentscheidung. Begründend wurde ausgeführt, dass laut geltender Rechtslage des § 34 Abs 9 EStG (lex specialis) die Abzugsfähigkeit von Kinderbetreuungskosten mit der Vollendung des zehnten Lebensjahres begrenzt sei. Eine Subsumtion der Aufwendungen sei mangels Erfüllung der Altersgrenze daher von vornherein auszuschließen. Gemäß § 231 Abs 1 ABGB hätten Eltern zur Deckung der ihren Lebensverhältnissen entsprechenden angemessenen Bedürfnisse ihrer Kinder nach ihren Kräften anteilig beizutragen. Die Unterhaltsverpflichtung umfasse Nahrung, Kleidung, Wohnung, Erholung, Freizeit, medizinische Versorgung und Pflege. Für Unterhaltsleistungen sei jedoch der Abzug als außergewöhnliche Belastung ausgeschlossen, da eine Abgeltung durch Familienbeihilfe und Kinderabsetzbetrag erfolge. Darüber hinaus seien Unterhaltsleistungen iSd § 34 Abs 7 Z 4 EStG nur insoweit abzugsfähig, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt würden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden (Krankheitskosten).

Die Bf er hob gegen diese Beschwerdevorentscheidung einen Vorlageantrag und begründete diesen wie folgt:

Sie habe nicht das Schulgeld, sondern nur die anteilmäßig darin enthaltene schulische Nachmittagsbetreuung in der Höhe von 40 Prozent der Schulrechnungen sowie die Verpflegungskosten des im Jahre 2013 noch schulpflichtigen Sohnes beantragt. Die Verpflegungskosten seien explizit ausgewiesen.

Zu den Kosten der Ferienbetreuung: Als Alleinerzieherin sei es der Bf nicht möglich, ihren zum Zeitpunkt der Sommerferien noch dreizehnjährigen Sohn immer zu beaufsichtigen. Der Sohn sei während der Sommerferien vier Wochen fremdbetreut gewesen. Im Alter von dreizehn Jahren bestünde nach Ansicht der Bf noch die Notwendigkeit der Betreuung. Gleichzeitig werde die Familie sicherlich eine Art der Betreuung wählen, die dem Kind auch Spaß mache. Die Bf beantragte daher die Aufhebung des Bescheides und die Erlassung eines neuen Bescheides unter Berücksichtigung der Kinderbetreuungskosten in der Höhe von 5.254,04 Euro als außergewöhnlichen Belastung.

Über die Beschwerde wurde erwogen

Das Bundesfinanzgericht stellt auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt fest:

Die Bf ist Alleinerzieherin.

Die beiden Kinder, eine Tochter, geboren 1997, und ein Sohn, geboren 1999, besuchten im Jahr 2013 eine Privatschule. In dieser Privatschule erhielten sie Unterricht und eine schulische Nachmittagsbetreuung sowie Verpflegung. Schulgeld und schulische Nachmittagsbetreuung wurden von der Schule in den Rechnungen in einem Betrag abgerechnet, die Verpflegung wurde in den Rechnungen der Schule extra ausgewiesen. Die Bf beantragte, 40 Prozent des Schulgeldes als Nachmittagsbetreuung zu berücksichtigen. Dies ergab Aufwendungen für Nachmittagsbetreuung für beide Kinder und Verpflegung für den Sohn in der Höhe von insgesamt 4.428,04 Euro.

Der Sohn verbrachte einen Teil der Sommerferien in einem Erlebniscamp und in einem Kinderlager am Turnersee. Weiters wurde noch Ferienbetreuung durch die Kinderfreunde in Anspruch genommen. Die Aufwendungen dafür betrugen insgesamt 833 Euro.

Die Summe dieser Beträge in der Höhe von 5.254,04 Euro (laut Beilage zum Vorlageantrag) beantragte die Bf als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen.

Diese Sachverhaltsfeststellungen sind allesamt aktenkundig. Dagegen sprechende Umstände wurden nicht vorgebracht und sind auch nicht ersichtlich. Vor diesem Hintergrund durfte das Bundesfinanzgericht die obigen Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs 2 BAO als erwiesen annehmen.

Nach Feststellung des Sachverhaltes hat das Bundesfinanzgericht über die vorliegende Beschwerde rechtlich erwogen:

Kinderbetreuungskosten/außergewöhnliche Belastung :

Bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen sind gemäß § 34 Abs 1 EStG 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.

Das Fehlen nur einer der im § 34 Abs 1 genannten Voraussetzungen schließt den Anspruch auf die Steuerermäßigung bereits aus.

Unterhaltsleistungen für ein Kind sind nach § 34 Abs 7 Z 1 EStG 1988 durch die Familienbeihilfe sowie gegebenenfalls den Kinderabsetzbetrag gemäß § 33 Abs 3 EStG 1988 abgegolten.

Der sachliche Anwendungsbereich des § 34 Abs 1 bis 4 EStG 1988 ist für Unterhaltsleistungen damit weitgehend eingeschränkt. Gegenausnahmen enthalten lediglich § 34 Abs 8 (auswärtige Berufsausbildung) und Abs 9 EStG 1988 in Form

von Fiktionen von den Tatbestandsmerkmalen der Außergewöhnlichkeit und der Zwangsläufigkeit (Jakom/Baldauf EStG 2015, § 34, Rz 6).

Der Verfassungsgerichtshof hat im Erkenntnis, B 1340/00 vom 30. November 2000, ausdrücklich ausgesprochen, dass die von der Verfassung geforderte steuerliche Berücksichtigung der Unterhaltsleistungen für den Regelfall durch die Transferleistungen der Familienbeihilfe und des Kinderabsetzbetrages erfolgt. Der Verfassungsgerichtshof hat in der Bestimmung des § 34 Abs 7 EStG 1988 keine Verfassungswidrigkeit gesehen.

Gemäß § 140 Abs 1 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. Zum Bedarf des Kindes gehören vor allem Nahrung, Kleidung, Wohnung, ferner Unterricht und Erziehung (§ 672), aber auch weitere Bedürfnisse, zB in kultureller und sportlicher Hinsicht, für Freizeitgestaltung, Urlaub und medizinische Versorgung (Stabentheiner in Rummel, ABGB³ § 140 ABGB Rz 2, Stand 1.1.2003, rdb.at).

Aus den angeführten gesetzlichen Bestimmungen ist ersichtlich, dass das Einkommensteuergesetz unter bestimmten Voraussetzungen (§ 34 Abs 1 bis 4 EStG) die Möglichkeit einräumt, Aufwendungen der privaten Lebensführung, die das Einkommen eines bestimmten Kalenderjahres belasten, bei der Erstellung des auf durchschnittliche Verhältnisse angelegten Einkommensteuertarifes aber unberücksichtigt bleiben, steuermindernd zu berücksichtigen. Dieser Möglichkeit steht durch die Bestimmung des § 34 Abs 7 EStG 1988 eine Einschränkung dahingehend entgegen, dass Unterhaltsleistungen für Kinder von der Abzugsfähigkeit als außergewöhnliche Belastung weitgehend ausgeschlossen sind, da sie durch die Familienbeihilfe und den Kinderabsetzbetrag abgegolten sind. Davon ausgenommen sind auf Grund ausdrücklicher gesetzlicher Regelung nur die auswärtige Berufsausbildung und die mit dem StRefG 2009 eingefügte Bestimmung des § 34 Abs 9 EStG (dazu siehe unten).

Zum Unterhalt eines Kindes zählen nach der Judikatur des Obersten Gerichtshofes (OGH) zum § 140 Abs 1 ABGB Nahrung, Kleidung, Wohnung, ferner Unterricht und Erziehung, aber auch weitere Bedürfnisse, zB in kultureller und sportlicher Hinsicht, für Freizeitgestaltung, Urlaub und medizinische Versorgung.

Die Aufwendungen, die die Bf geltend gemacht hat, wie Verpflegung (entspricht Nahrung), schulische Nachmittagsbetreuung (entspricht Unterricht, Erziehung oder Freizeitgestaltung), Erlebniscamp, Ferienbetreuung Kinderfreunde und Kinderlager Turnersee (stellt die Befriedigung des Bedürfnisses nach Urlaub, Freizeit und sonstiger Bedürfnisse in sportlicher und kultureller Hinsicht dar) betreffen genau diese, unter den Unterhalt im Sinne des § 140 ABGB zu subsumierenden Bedürfnisse. Da es sich bei den getätigten Aufwendungen somit um Ausgaben für den gesetzlichen Unterhalt der Kinder handelt, welche gemäß § 34 Abs 7 vom Abzug ausgeschlossen sind, ist eine steuerliche Berücksichtigung nicht möglich.

Ob die Bf Alleinerzieherin ist bzw auf das Alter der Kinder kommt es dabei nicht an, weil die Bestimmung des § 34 Abs 7 EStG 1988 (anders als § 34 Abs 9 EStG 1988) darauf nicht abstellt.

Für die Anwendung des § 34 Abs 1 bis 4 EStG 1988 verbleibt aufgrund der Art der Aufwendungen und der Einschränkung des § 34 Abs 7 EStG 1988 kein Raum. Ein Abzug der geltend gemachten Kosten nach den allgemeinen Grundsätzen der außergewöhnlichen Belastung kommt dadurch nicht in Betracht.

Mit dem StRefG 2009 wurde ab 2009 (§ 124b Z 157) der oben bereits mehrfach angesprochene § 34 Abs 9 eingefügt. Seit 2009 können Kinderbetreuungskosten für (nichtbehinderte) **Kinder bis zur Vollendung des zehnten Lebensjahres** als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt berücksichtigt werden.

Hierbei handelt es sich um eine selbständige Regelung, die nicht von den Einschränkungen des Abs 1 bis 4 und 7 umfasst ist, zumal typischerweise Aufwendungen für Kinderbetreuung abgegolten werden sollen, die idR bisher keine außergewöhnliche Belastung dargestellt haben. Mit dem Einfügen des Abs 9 durch das StRefG 2009 wurden typischerweise gerade jene Fälle umfasst, die bisher nicht als außergewöhnliche Belastung nach den allgemeinen Grundsätzen abzugsfähig waren.

Aus den Erläuterungen zur Regierungsvorlage lässt sich die Absicht des Gesetzgebers zu dieser Regelung erkennen: „Gerade im Mittelstandsbereich wirken sich hohe Betreuungskosten in Kombination mit dem Verlust des Kinderbetreuungsgeldes bei Überschreiten der Zuverdienstgrenze beschäftigungshemmend aus, weil dadurch der Nettozuverdienst teilweise kompensiert wird. Durch die Absetzbarkeit der Kinderbetreuungskosten wird dieser Umstand gemildert und insbesondere Frauen die Rückkehr in die Erwerbstätigkeit erleichtert. Die Möglichkeit, Betreuungskosten steuerlich zu berücksichtigen, begünstigt zudem im Bereich der Hausbetreuung die Legalisierung von Arbeitsverhältnissen“ (ErläutRV StRefG 2009).

Die (grundsätzliche) Beschränkung auf Zeiten bis zur Vollendung des zehnten Lebensjahres begegnet nach Ansicht des Verfassungsgerichtshofes keinen verfassungsrechtlichen Bedenken (vgl VfGH 10. 3. 2011, B 1758/10; s auch *Lenneis*, UFSjournal 2011, 139, und *Langheinrich/Ryda*, FJ 2012, 11).

Da die von der Bf getätigten Aufwendungen die Voraussetzungen des § 34 Abs 9 (bis zur Vollendung des zehnten Lebensjahres) nicht erfüllen, da die Kinder der Bf das zehnte Lebensjahr im Streitjahr 2013 bereits überschritten haben, ist ein Abzug der beantragten Aufwendungen auch nach dieser Bestimmung nicht möglich.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß Art 133 Abs 4 B-VG die ordentliche Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der

Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Fall waren keine Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung zu klären, weil sich die rechtliche Beurteilung des vorliegenden Sachverhaltes bereits aus dem klaren Wortlaut des Gesetzes ergibt. Der vorliegende Fall wirft insbesondere keine aus rechtssystematischen Gründen bedeutsame, für die einheitliche Rechtsanwendung wichtige und bislang nicht eindeutig geklärte Frage des materiellen oder formellen Rechts auf.

Aus diesem Grund war gemäß § 25a Abs 1 VwGG (für die belangte Behörde) die Unzulässigkeit der ordentlichen Revision gegen das vorliegende Erkenntnis auszusprechen.

Wien, am 15. September 2015