



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., W.,R-Gasse, vom 3. Mai 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 16. April 2007 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) beantragte in der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2006 ua die Berücksichtigung von Kinderbetreuungskosten in Höhe von 3.295,- € als außergewöhnliche Belastung.

Im Zuge der Durchführung der Veranlagung wurde dieser Betrag nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt.

In der dagegen erhobenen Berufung brachte die Bw. vor, die Betreuung ihres Sohnes im Kindergarten sei unumgänglich, da keine betreuenden Großeltern zur Verfügung stünden und ihr Mann und sie selber die notwendige Betreuung nicht übernehmen könnten. Beide müssten aus Gründen der Sicherung der Existenzgrundlage zum Unterhalt beitragen. Der Wegfall ihres Einkommens würde die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinflussen.

Mit Berufungsvorentscheidung wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen und ausgeführt, bei den geltend gemachten Aufwendungen handle es sich um den typischen Fall

einer „gewöhnlichen“ Belastung. Auch unter Berücksichtigung des Familieneinkommens liege keine außergewöhnliche Belastung vor

Im Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz wandte die Bw ein,

1. die Kinderbetreuung obliege ihr als Mutter schon aus der gesetzlichen Unterhaltsverpflichtung des § 140 ABGB,
2. der VWGH habe festgestellt, dass bei minderjährigen Kindern ein Pflege- oder Betreuungsbedürfnis nicht von vorneherein und ohne nähere Begründung ausgeschlossen werden könne,
3. eine Belastung gemäß § 34 EStG dann außergewöhnlich sei, wenn sie höher sei als jener der Mehrheit der Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse. Da in Wien weniger als 50% der Kleinkinder im Alter von 2 bis 3 Jahren in entsprechenden Einrichtungen betreut würden, sei die Belastung jedenfalls außergewöhnlich. Diese Kosten entstünden wegen der nicht vorhandenen Möglichkeit, zwecks Kinderbetreuung auf andere Familienmitglieder zurückgreifen zu können.

Zu den Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung, unter Berücksichtigung des Familieneinkommens liege keine außergewöhnliche Belastung vor, merkte die Bw. an, selbst die Lohnsteuerrichtlinien führten aus, dass, wenn beide Ehegatten aus Gründen einer sonst existenzgefährdenden Situation zum Unterhalt der Familie beitragen müssten, die Kosten eines Kindes eine außergewöhnliche Belastung darstellten. Außerdem sei ihr Familieneinkommen nicht als höher zu bezeichnen. Nach Abzug der Kreditrückzahlungen verbleibe lediglich ein sehr genau einzuteilender Betrag für die Kosten des täglichen Bedarfs.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Die Behörde nahm folgenden Sachverhalt als erwiesen an:

Der dreieinhalbjährige Sohn der Bw. besuchte im Streitjahr den Kindergarten. Sowohl die Bw. als auch ihr Ehegatte waren voll berufstätig. Die Bw. erzielte Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 24.114,42 €; sie bezog Familienbeihilfe und den Kinderabsetzbetrag.

Sie bezahlte im Jahr 2006 einen Betrag in Höhe von 3.295,- € an Kindergartenkosten für die Betreuung ihres Sohnes.

Dieser Sachverhalt gründet sich auf die Angaben der Bw., ist insoweit unstrittig und rechtlich wie folgt zu beurteilen:

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 darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

Entsprechend Abs. 2 leg. cit. ist die Belastung dann außergewöhnlich, wenn sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwachsen.

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

Gemäß § 34 Abs. 7 EStG 1988 gilt für Unterhaltsleistungen 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.....

3.....

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.

5.....

Dass Unterhaltsbedürfnisse von Kindern deren gesamten Lebensbedarf umfassen, d.h. neben den reinen Nahrungs- und Bekleidungskosten auch Kindergarten- und Schulkosten und Ausgaben für kulturelle, soziale und sportliche Interessen, ist ständige Rechtsprechung des Obersten Gerichtshofs (vgl OGH 22.6.1995, 6 Ob 548/95).

Die vom Gesetzgeber in § 34 Abs. 7 EStG 1988 gewählte Umschreibung schließt es aus, laufende Unterhaltsleistungen für Kinder zum Abzug vom Einkommen geltend zu machen. Als Beispiel für abzugsfähige Aufwendungen erwähnen die Erläuterungen zur Regierungsvorlage

des EStG 1988 (6221 BlgNr XVII.GP, 84) Krankheitskosten, weil in einem solchen Fall beim Unterhaltsberechtigten selbst - würde er die Kosten tragen - die Voraussetzungen für eine außergewöhnliche Belastung vorlägen (vgl. VwGH 21.12.1993, 93/14/0213).

Ein Vorbringen, dass Aufwendungen vorliegen, die beim Unterhaltsberechtigten selbst (also beim Kind) eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden, wurde nicht erstattet und ergeben sich dafür auch keine Anhaltspunkte.

Betreuungskosten in Form von Aufwendungen für den Besuch eines Kindergartens fehlt es aber darüber hinaus auch am Merkmal der Außergewöhnlichkeit, da die im Gesetz verankerte Verpflichtung der Eltern zur Beaufsichtigung ihres Kindes in jedem Fall, d.h. unabhängig davon, ob nun beide Elternteile berufstätig sind oder nur ein Elternteil berufstätig ist, Belastungen mit sich bringt, die keinesfalls außergewöhnlich sind. Diese Belastungen sind im Gegenteil der geradezu typische Fall einer "gewöhnlichen", d.h. unter gleichen Umständen alle Steuerpflichtigen treffenden Belastung. Diese Belastung wird keineswegs dadurch zur außergewöhnlichen Belastung, wenn sie im konkreten Fall nicht durch Aufgabe der beruflichen Tätigkeit eines Elternteiles, sondern durch Betreuung der Kinder in einem Kindergarten bewältigt wird, wenn dieser Weg nach den bestehenden Familien- und Erwerbsverhältnissen der leichter gangbare und vor allem für die Eltern der wirtschaftlich vorteilhaftere ist (vgl. VwGH 13.12.1995, 93/13/0272). Diese Auffassung hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 21. September 2005, 2002/13/0002, bestätigt und darüber hinaus unter Bezug auf das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 30. November 2000, B 1340/00, ausgesprochen, dass die Regelung der Kinderbetreuung grundsätzlich Sache der privaten Lebensgestaltung ist, unabhängig davon, ob beide Eltern berufstätig sind und für die Kinderbetreuung anderweitig sorgen oder ob ein Teil, statt erwerbstätig zu sein die Hauptlast der Kinderbetreuung übernimmt.

Der Hinweis der Bw. auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 16.12.2003, 2003/15/0021, mit der eine Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Steiermark wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben worden war, weil die Behörde ihrer Begründungspflicht nicht hinreichend nachgekommen ist, kann der Berufung in Anbetracht der obigen Ausführungen nicht zum Erfolg verhelfen.

Auch in der Literatur wird die Meinung vertreten, dass Kindergartenkosten in der heutigen Zeit wohl generell die Außergewöhnlichkeit fehlt (Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 34 Rz 38, Stichwort: Kinderbetreuungskosten).

Die Belastung der Bw. ist daher nicht höher als jene der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse, weshalb eine steuerliche Berücksichtigung

als außergewöhnliche Belastung ausscheidet. Ungewöhnliche Verhältnisse, wie z.B. Krankheit des Kindes bzw Krankheit eines Elternteiles wurden nicht behauptet.

In Anbetracht obiger Ausführungen kann auch der Einwand der Bw., die Aufgabe ihrer Berufstätigkeit wäre existenzbedrohend, der Berufung nicht zum Erfolg verhelfen.

Zum Hinweis der Bw. auf die Lohnsteuerrichtlinien 2002 ist anzumerken, dass diese als interne Weisungen des Bundesministeriums für Finanzen für den Unabhängigen Finanzsenat, der auf Grund des § 271 BAO (Verfassungsbestimmung) an keine Weisungen gebunden ist, rechtlich nicht bindend sind.

Dennoch wird klarstellend angemerkt:

Die LStR 2002 führen unter dem Stichwort "Kindergarten" aus, dass Kosten für die Beaufsichtigung eines Kindes in einem Kindergarten bzw. durch eine Tagesmutter in der Regel nicht außergewöhnlich sind. Sie könnten dann als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden, wenn allgemein die Voraussetzungen für eine als außergewöhnliche Belastung anzuerkennende Kinderbetreuung (siehe "Hausgehilfin bei Ehegatten"; "Hausgehilfin bei allein stehenden Personen") gegeben seien. Dies würde nach Ansicht des Bundesministeriums für Finanzen dann zutreffen, wenn beide Ehegatten aus Gründen einer sonstigen Existenzgefährdung der Familie zum Unterhalt beitragen müssten (Verweis auf VwGH 10.9.1987, 87/13/0086 und VwGH 2.8.1995, 94/13/0207).

Das erstzitierte Erkenntnis erging zur Rechtslage des Jahres 1985 und damit zum Einkommensteuergesetz 1972. Im Geltungsbereich dieses Gesetzes existierte die einschränkende Bestimmung auf Unterhaltsleistungen für Kinder in der nunmehrigen Form (§ 34 Abs. 7 EStG) noch nicht und war daher auf den dem vorliegenden Fall zugrunde liegenden Sachverhalt nicht anzuwenden.

Der Unabhängige Finanzsenat vermag weiters aus dem zweitzitierten Erkenntnis vom 2.8.1995, das die steuerliche Behandlung von Aufwendungen im Jahr 1990 zum Inhalt hatte, nicht abzuleiten, dass Kindergartenkosten dann als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig sein sollten, wenn beide Ehegatten aus Gründen einer sonstigen Existenzgefährdung der Familie zum Unterhalt beitragen müssen.

Der Unabhängige Finanzsenat kann die in den LStR 2002 geäußerte Rechtsansicht daher weder aus den erwähnten gesetzlichen Bestimmungen noch aus den zitierten Erkenntnissen ableiten.

Wien, am 8. Februar 2008