



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der HNW, vertreten durch Mag. Gerald Fiala, Steuerberater und Wirtschaftstreuhänder, 1170 Wien, Geblergasse 95/12, vom 07. April 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 4/5/10 vom 11. und 06. März 2009 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2006 und 2007 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2006 bleibt unverändert.

Der angefochtene Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2007 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw) – Frau HN – machte in der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2006 vom 07.08.2007 lediglich Angaben zu ihrer Person (Seite 1). Im Zeitraum 01.03. bis 31.08.2006 erwirtschaftete die Bw Einkünfte aus nichtselbständiger

Arbeit und in den Zeiträumen 01.01. bis 28.02.2006 sowie 16.09. bis 31.12.2006 bezog die Bw Arbeitslosengeld. Der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006 vom 11.03.2009 wies eine erstattungsfähige Negativsteuer in Höhe von 604 € aus.

Im Streitjahr 2007 erwirtschaftete die Bw Einkünfte aus Gewerbebetrieb und bezog im Zeitraum 01.01. bis 28.02.2007 Arbeitslosengeld. Im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007 vom 06.03.2009 wurde Einkommensteuer in Höhe von 776,69 € festgesetzt.

Ihre Berufungen vom 07.04.2009 gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006 vom 11.03.2009 und den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007 vom 06.03.2009 begründete die Bw damit, dass sie die Kinderbetreuungskosten für die Jahre 2006 und 2006 (richtig: 2007) irrtümlich nicht angeführt habe. In der Beilage übermittelte die Bw eine Aufstellung über die geleisteten Beiträge für den Hort und wies daraufhin, dass ihre Tochter S, geboren 1999 vom 01.01. bis 30.06.2006 den Kindergarten AN besucht habe. Zu den gesamten monatlichen Kosten für den Kindergarten in Höhe von 360 € habe sie im Zeitraum vom 01.11.2005 bis 31.08.2006 einen monatlichen Zuschuss zum Elternbeitrag von der Stadt Wien in Höhe von 164,24 € erhalten. Vom September 2006 bis Juni 2007 habe ihre Tochter die "Ne" besucht und die Bw dafür 331 € pro Monat entrichtet. Aus der übermittelten sogenannten Verrechnungsordnung für das Schuljahr 2007/08 des IN geht hervor, dass die Monatsgebühr für den Schulbesuch (Volksschule) und die Nachmittagsbetreuung im Tagesheim 331 € betrage, wovon 118 € auf das Schulgeld und 213 € auf den Hort entfalle.

Mit den Berufungsvorentscheidungen vom 27.04.2009 wurden die Berufungen mit der Begründung abgewiesen, dass die Kindergartenkosten nur in Höhe der vorgelegten Belege als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden könnten, was aber im Hinblick auf den zu tragenden Selbstbehalt ohne steuerliche Auswirkung bleibe. Das Schulgeld, insbesondere auch die Kosten für den Besuch einer Privatschule, stellten keine außergewöhnlichen Belastungen dar.

Im Vorlageantrag wies die Bw daraufhin, dass es sich bei den geltend gemachten Aufwendungen nicht um Kosten für die Schule, sondern um Kosten für die Nachmittagsbetreuung (Hort) ihrer Tochter handle.

Mit Vorhalt vom 19.05.2011 wurde die Bw ersucht, jene Zahlungsbelege für das Jahr 2007, die die geltend gemachten Ausgaben für die Nachmittagsbetreuung der Tochter nachweisen, einen Nachweis dafür, wieviel von der Monatsgebühr für das Tagesheim in Höhe von 331 € auf die Nachmittagsbetreuung entfiel, einen Nachweis, dass im Streitjahr 2007 kein Zuschuss gewährt worden sei, den Scheidungsvergleich und die Gewinnermittlung für das Jahr 2007 zu übermitteln.

Mit E-Mail vom 24.05.2011 übermittelte die Bw ua eine Bestätigung des IN, wonach die Bw für die Tagesheimbetreuung ihrer Tochter S im Jahr 2007 einen Betrag von 1.356,35 entrichtet habe, die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung für das Jahr 2007 und den Scheidungsvergleich; letzterem ist ua zu entnehmen, dass die Bw und ihr ehemaliger Ehegatte wechselseitig auf jeden Unterhalt verzichtet haben, die Obsorge über die gemeinsame Tochter beiden Antragstellern gemeinsam verbleibt und der Kindesvater sich zu einem monatlichen Unterhaltsbeitrag für seine minderjährige Tochter in Höhe von 350 € verpflichtet hat.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zu Grunde gelegt:

- Die Bw ist Alleinerzieherin einer Tochter, die im Streitjahr 2006 vom 01.01. bis 30.06. den Kindergarten und ab September 2006 die Volksschule besuchte. Die im Zusammenhang mit dem Besuch des Kindergartens und der Nachmittagsbetreuung angefallenen Kosten machte die Bw in den Jahren 2006 und 2007 als außergewöhnliche Belastung geltend.
- Die Ehe der Bw wurde gemäß § 55a EheG im Einvernehmen geschieden, wobei die Obsorge über die gemeinsame minderjährige Tochter S, geboren 1999 der Bw und ihrem Exgatten gemeinsam verbleibt und die Bw und ihr Exgatte wechselseitig auf jeden Unterhalt verzichteten.
- Der angefochtene Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006 vom 11.03.2009 weist eine erstattungsfähige Negativsteuer iHv 604 € aus.
- Im Streitjahr 2007 bezog die Bw in den ersten beiden Monaten Arbeitslosengeld; weiters erwirtschaftete die Bw im Streitjahr 2007 Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 12.791,19 €.

Der Sachverhalt ergibt sich ua aus den Berufungen vom 07.04.2009 gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2006 vom 11.03.2009 und den Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2007 vom 06.03.2009, dem (undatierten) Vorlageantrag, einem Schreiben der Stadt Wien vom 11.11.2005 betreffend Zuschuss zum Elternbeitrag einer privaten Betreuungseinrichtung, mehreren Zahlungsbelegen, einer Bestätigung des IN vom 23.05.2011 über die Höhe der – der Bw – erwachsenen Kosten für die Tagesheimbetreuung ihrer Tochter im Jahr 2007, dem angefochtenen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006 vom 11.03.2009, dem angefochtenen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007 vom 06.03.2009, dem Scheidungsvergleich vom 27.09.2005 und der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung für das Jahr 2007.

Der festgestellte Sachverhalt ist in folgender Weise zu würdigen:

1. Kinderbetreuungskosten (2006 und 2007)

Gemäß § 34 Abs 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens 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.

Alle drei Voraussetzungen (Abs 2, 3 und 4) müssen gleichzeitig gegeben sein. Das Fehlen nur einer der im § 34 Abs 1 leg cit genannten Voraussetzungen schließt den Anspruch auf die Steuerermäßigung bereits aus. Liegt zB das Merkmal der Außergewöhnlichkeit nicht vor, erübrigt sich eine Prüfung der Zwangsläufigkeit.

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

Das Gesetz stellt auf die Verhältnisse der Mehrzahl der Steuerpflichtigen ab. Aufwendungen, die bei der Mehrzahl der Steuerpflichtigen auftreten, sind keine außergewöhnliche Belastung. Das Merkmal der Außergewöhnlichkeit ist anhand objektiver Kriterien zu prüfen. Dem rein subjektiven Empfinden des Abgabepflichtigen kommt in diesem Zusammenhang keine Bedeutung zu.

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 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 (vgl VwGH vom 13.12.1995, 93/13/0272).

Der Unabhängige Finanzsenat vertritt die Auffassung, dass Kindergartenkosten in der heutigen Zeit wohl generell die Außergewöhnlichkeit fehlt (vgl auch Quantschnigg/Schuch: Einkommensteuer-Handbuch, Tz 38 zu § 34, S 1287), da es allgemein üblich ist, dass Kinder ab dem vierten Lebensjahr einen Kindergarten besuchen. Mittlerweile besteht sogar die Pflicht, Kindern im letzten Jahr vor Eintritt der Schulpflicht einen Kindergartenbesuch zu ermöglichen. Da das Fehlen der Außergewöhnlichkeit die Anerkennung der geltend gemachten Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung ausschließt und die Abgabenbehörde davon entbindet, zu prüfen, ob auch die anderen Voraussetzungen zutreffen oder nicht (Hofstätter-Reichel: Einkommensteuer-Kommentar, III C, Tz 1 zu § 34 Abs 1), ist die Berücksichtigung der von der Bw geltend gemachten Kindergartenkosten (Jänner bis Juni) im Jahr 2006 als außergewöhnliche Belastung schon deshalb ausgeschlossen.

Unterhaltsleistungen für ein Kind sind nach § 34 Abs 7 Z 1 EStG 1988 in der im Berufungsfall anzuwendenden Fassung des BG BGBl I Nr 79/1998 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 Anspruch auf diese Beträge hat.

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 13. Dezember 1995, 93/13/0272, VwSlg 7.055/F, ausgesprochen, dass die Annahme der Außergewöhnlichkeit von Belastungen für die Beaufsichtigung von Kindern auf dem Gebiet des Einkommensteuerrechtes zu einer weiteren Ausdehnung ohnehin schon bestehender Diskriminierungen der auf das Einkommen nur eines der Ehepartner angewiesenen Familien führte. Dies deswegen, weil die im Gesetz ganz allgemein verankerte Verpflichtung der Eltern zur Beaufsichtigung ihres Kleinkindes für sie in jedem Falle (ob nun beide Elternteile oder nur ein Elternteil berufstätig sind) Belastungen mit sich bringe, die keinesfalls außergewöhnlich, sondern im Gegenteil der geradezu typische Fall einer "gewöhnlichen", dh unter gleichen Umständen alle Steuerpflichtigen treffenden, Belastung sind. Diese Belastung werde keineswegs dadurch zur "außergewöhnlichen", dass sie in einem konkreten Fall nicht durch Aufgabe oder Einschränkung der beruflichen Tätigkeit eines der Elternteile, sondern durch Aufnahme einer bezahlten Aufsichtsperson bewältigt wird, wenn dieser Weg nach den bestehenden Familien- und Erwerbsverhältnissen der leichter gangbare und vor allem für die Eltern wirtschaftlich vorteilhaftere ist (vgl VwGH vom 21.9.2005, 2002/13/0002).

Ausdrücklich hat der Verfassungsgerichtshof im Erkenntnis vom 30. November 2000, B 1340/00, VfSlg 16.026, 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

von ihm geprüften Bestimmung des § 34 Abs 7 EStG 1988 in der auch für die Streitjahre anzuwendenden Fassung des BG BGBl I Nr 79/1998 angesichts der vorgesehenen (erhöhten) Transferleistungen keine Verfassungswidrigkeit gesehen.

Der Verfassungsgerichtshof hat im erwähnten Erkenntnis auch seine frühere Rechtsprechung wiederholt und erwähnt, dass die Regelung der Kinderbetreuung (ob beide Eltern berufstätig sind und für die Kinderbetreuung anderweitig sorgen oder ob ein Teil, statt erwerbstätig zu sein, die Hauptlast der Kinderbetreuung übernimmt) grundsätzlich Sache der privaten Lebensgestaltung ist. Dies ist auch im Falle einer Scheidung nicht anders zu beurteilen, da auch die Wahl des Familienstandes und die Obsorgeregelung im Rahmen der privaten Lebensgestaltung getroffen werden.

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

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausführt, ergibt sich schon aus der Wortfolge "wenn er (der Steuerpflichtige) sich ihr . . . nicht entziehen kann" mit aller Deutlichkeit, dass freiwillig getätigte Aufwendungen nach § 34 EStG 1988 ebenso wenig Berücksichtigung finden können wie Aufwendungen, die auf Tatsachen zurückzuführen sind, die vom Steuerpflichtigen vorsätzlich herbeigeführt wurden, oder die sonst die Folge eines Verhaltens sind, zu dem sich der Steuerpflichtige aus freien Stücken entschlossen hat. Aus diesem Grund können Aufwendungen, die sich als Folge einer Ehescheidung im Einvernehmen nach § 55a Ehegesetz darstellen, keine außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 EStG 1988 sein, weil sie in jedem Fall auf ein Verhalten zurückgehen, zu dem sich sowohl der eine als auch der andere Ehepartner aus freien Stücken entschlossen haben muss (vgl VwGH 18.02.1999, 98/15/0036).

Mit Vergleich vor dem Bezirksgericht X vom 27.09.2005 wurde die Ehe zwischen der Bw und dem Vater ihrer Tochter gemäß § 55a Ehegesetz im Einvernehmen geschieden, in dem die Ehegatten ua auf wechselseitigen Unterhalt verzichteten. Die Notwendigkeit, ihren Unterhalt durch eigene Erwerbstätigkeit zu sichern und die sich daraus ergebenden Kosten der Kinderbetreuung sind somit eine Folge der von der Bw freiwillig herbeigeführten Ehescheidung im Einvernehmen nach § 55a Ehegesetz.

Da Kinderbetreuungskosten aus den oben ausführlich dargelegten Gründen sowohl das Merkmal der Außergewöhnlichkeit iSd § 34 Abs 2 EStG 1988 als auch das Merkmal der Zwangsläufigkeit iSd § 34 Abs 3 EStG 1988 fehlt, sind sowohl die im Zeitraum Jänner bis Juni 2006 angefallenen Kosten für den Kindergarten als auch die von September 2006 bis

Dezember 2007 erwachsenen Kosten für die Nachmittagsbetreuung im Tagesheim gemäß § 34 EStG 1988 als außergewöhnliche Belastung nicht in Abzug zu bringen.

2. Negativsteuer (2006)

Ist gemäß § 33 Abs 8 EStG 1988 die nach Abs 1 und 2 berechnete Einkommensteuer negativ, so ist bei mindestens einem Kind insoweit der Alleinverdienerabsetzbetrag oder der Alleinerzieherabsetzbetrag gutzuschreiben. Ergibt sich bei Steuerpflichtigen, die Anspruch auf den Arbeitnehmerabsetzbetrag haben, nach Abs 1 und 2 keine Einkommensteuer, so sind 10 % der Werbungskosten iSd § 16 Abs 1 Z 3 lit a (ausgenommen Betriebsratumlagen) und der Werbungskosten iSd § 16 Abs 1 Z 4 und 5 höchstens aber 110 Euro jährlich, gutzuschreiben.

Da die im angefochtenen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006 vom 11.03.2009 berechnete Einkommensteuer negativ ist (Steuer nach Abzug der Absetzbeträge -494 €) wurden gemäß § 33 Abs 8 EStG der Alleinerzieherabsetzbetrag iHv 494 € und 10 % der Werbungskosten, höchstens aber 110 € jährlich, das sind zusammen 604 € an erstattungsfähiger Negativsteuer gutgeschrieben. Da im Streitjahr 2006 keine Einkommensteuer festgesetzt wurde, ist die Negativsteuer (Gutschrift) iSd § 33 Abs 8 EStG mit einem erstattungsfähigen Betrag von 604 € begrenzt und auch eine etwaige Berücksichtigung einer außergewöhnlichen Belastung würde im Streitjahr 2006 zu keiner Erhöhung der Steuergutschrift führen.

3. Absetzbeträge (2007)

Gemäß § 33 Abs 5 EStG 1988 stehen bei Einkünften aus einem bestehenden Dienstverhältnis folgende Absetzbeträge zu:

1. Ein Verkehrsabsetzbetrag von 291 Euro jährlich.
2. Ein Arbeitnehmerabsetzbetrag von 54 Euro jährlich, wenn die Einkünfte dem Lohnsteuerabzug unterliegen.
3. Ein Grenzgängerabsetzbetrag von 54 Euro jährlich, wenn der Arbeitnehmer Grenzgänger ist.

Da die Bw im Streitjahr 2007 neben den von ihr erwirtschafteten Einkünften aus Gewerbebetrieb lediglich Arbeitslosengeld bezog, jedoch keine Einkünfte aus einem bestehenden Dienstverhältnis hatte, stehen gemäß § 33 Abs 5 EStG 1988 mangels bestehenden Dienstverhältnisses im Streitjahr 2007 der Verkehrsabsetzbetrag und der Arbeitnehmerabsetzbetrag nicht zu. Die Einkommensteuer für das Jahr 2007 ergibt sich daher wie folgt:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	12.781,19 €
------------------------------	-------------

Arbeitslosengeld	1.427,80 €	
Pauschbetrag für Werbungskosten	132,00 €	1.295,80 €
Gesamtbetrag der Einkünfte		14.086,99 €
Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988):		
Viertel der Aufwendungen für Personenversicherungen, Wohnraumschaffung und –sanierung, Genußscheine und junge Aktien (Topf-Sonderausgaben)		-369,00 €
Kirchenbeitrag		-56,00 €
Einkommen		13.661,99 €
Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs 1 EStG 1988 beträgt: (13.661,99 – 10.000) * 5.750 / 15.000		1.403,76 €
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge		1.403,76 €
Alleinerzieherabsetzbetrag		-494,00 €
Einkommensteuer		909,76 €
Festgesetzte Einkommensteuer		909,76 €
Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.		

Wien, am 28. Juni 2011