



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der X , Wien, vom 17. März 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 22. Februar 2006 betreffend Einkommensteuer 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Frau X (in der Folge: Bw.) ist zusammen mit ihrem Ehegatten, Y, für die minderjährigen Kinder A, geboren am 5. Jänner 1993, und B, geboren am 2. Februar 1998, sorgepflichtig.

Die Bw. erhielt im Berufungsjahr 2005 laut Jahreslohnzettel steuerpflichtige Bezüge aus nichtselbständiger Arbeit im Betrag von € 24.149,00.

Y bezog im Berufungsjahr steuerpflichtige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von € 25.868,20. Die Familienbeihilfe für beide Kinder wurde an Y ausbezahlt.

Die Bw. machte in ihrer Einkommensteuererklärung für 2005 Kosten der Kinderbetreuung im Betrag von € 3.118,00 als außergewöhnliche Belastung geltend.

Diese wurden vom Finanzamt Wien 1/23 bei Veranlagung zur Einkommensteuer 2005 nicht anerkannt, da Beaufsichtigungskosten (Kindergarten, Tagesheime) nur dann als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden könnten, wenn eine alleinstehende Person mit Kind einer Berufstätigkeit nachgehen muß, weil sie für sich keine ausreichenden Unterhaltsleistungen erhält und ein zwangsläufiges Erfordernis der Kinderbetreuung besteht.

Da diese Voraussetzung im Berufungsfall nicht zutreffe, habe dem Antrag insoweit nicht entsprochen werden können.

Die Bw. beantragte in der gegenständlichen Berufung nochmals, die Kinderbetreuungskosten in Höhe von € 3.118,85 als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen und den Einkommensteuerbescheid 2005 entsprechend abzuändern.

Nach Ansicht der Bw. ist die Begründung des Bescheides nicht zutreffend, da sie nicht alleinstehend sondern verheiratet sei. Der Internetseite (gemeint: des Bundesministeriums für Finanzen) sei zu entnehmen, dass bei Vorliegen einer Ehe Kinderbetreuungskosten eine außergewöhnliche Belastung darstellen, wenn kein Ehegatte in der Lage ist, die notwendige Betreuung der Kinder zu übernehmen. Dies sei der Fall, wenn beide Ehegatten aus Gründen der sonstigen Existenzgefährdung der Familie zum Unterhalt beitragen müssen.

Die Bw. führte weiter aus, ihr Gehalt und das Gehalt ihres Ehemannes seien in etwa gleich hoch; im Berufungsjahr 2005 habe sie 48 % des Familieneinkommens erzielt. Ohne die Kinderbetreuung könne entweder sie oder ihr Mann nicht berufstätig sein und das Familieneinkommen würde sich halbieren. Darin sei eine Existenzgefährdung der Familie zu sehen.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet ab. Betreuungskosten für Kinder fehle es am Merkmal der Außergewöhnlichkeit, da die im Gesetz verankerte Verpflichtung der Eltern zur Beaufsichtigung ihres Kindes in jedem Fall, dh. unabhängig davon, ob beide Elternteile oder nur ein Elternteil berufstätig ist, Belastungen mit sich bringe, die keinesfalls außergewöhnlich seien. Diese Belastungen seien im Gegensatz der geradezu typische Fall einer "gewöhnlichen", dh. unter gleichen Umständen alle Steuerpflichtigen treffenden Belastung. Diese Belastung werde keineswegs dadurch zu einer außergewöhnlichen Belastung, dass sie im konkreten Fall nicht durch Aufgabe der beruflichen Tätigkeit eines Elternteiles, sondern durch Betreuung der Kinder in einer Betreuungseinrichtung bewältigt wird, wenn dieser Weg nach den bestehenden Familien- und Erwerbsverhältnissen der leichter gangbare und vor allem für die Eltern der wirtschaftlich vorteilhaftere ist.

Die Bw. beantragte die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Die Begründung der Berufungsvorentscheidung entspreche nicht den Bestimmungen des § 34 Abs. 1 bis 4 EStG 1988. § 34 Abs. 3 (Zwangsläufigkeit einer Belastung) und § 34 Abs. 4 (Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit) seien jedenfalls erfüllt. Denn unstrittig sei, dass tatsächliche, rechtliche und sittliche Gründe bestehen, schulpflichtige Kinder nicht unbetreut zu lassen.

Laut § 34 Abs. 2 EStG sei eine Belastung (hier: Betreuungskosten) außergewöhnlich, wenn sie höher sei als jene Belastung, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen mit gleichem Einkommen bzw. gleichen Vermögen erwachsen. Dieser Umstand treffe eindeutig auf alle Personen mit zwei oder mehr Kindern zu. In Österreich liege die Fertilitätsquote bei 1,35 Kindern pro Frau, was bedeute, dass Personen mit zwei oder mehr Kindern in Österreich einer Minderheit angehören und somit nicht zur Mehrzahl der Steuerpflichtigen im obigen Sinne zählen könnten. Die Mehrzahl der Steuerpflichtigen in Österreich mit dem gleichem Einkommen wie die Bw. und ihr Ehegatte, habe keine oder weniger als zwei Kinder und somit keine oder geringere Betreuungskosten als die Bw.

Zudem würden Betreuungskosten in anderen Bundesländern von der öffentlichen Hand übernommen bzw. besser gefördert werden als in Wien. Die Bw. erhalte keinerlei Förderung oder Zuschuss zu den Betreuungskosten.

Die strittigen Kinderbetreuungskosten seien also jedenfalls außergewöhnlich im Sinne des EStG 1988.

Die Argumentation in der Berufungsvorentscheidung, dass Kinderbetreuungskosten der geradezu typische Fall für eine "gewöhnliche" Belastung seien, da sie unter gleichen Umständen alle Steuerpflichtigen treffen, sei logisch nicht nachvollziehbar.

Der Behörde stehe es auch nicht zu, weder darüber zu befinden, ob die Bw. oder ihr Mann berufstätig sein soll, noch welcher Weg für die Familie der Bw. leichter gangbar bzw. wirtschaftlich vorteilhafter ist oder nicht.

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 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 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 einer Beschäftigung nachgehen, steht außer Frage. Insofern ist davon auszugehen, dass im Berufungsfall eine Zwangsläufigkeit des Aufwandes der Kinderbetreuung für ein sieben- und ein zwölfjähriges Kind gegeben war.

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

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

Zusammengefasst ergibt sich aus der Judikatur des VfGH zur Familienbesteuerung (vgl. Ruppe, „Familienbesteuerung und Verfassungsgerichtshof“, ÖStZ 2003/241):

Die Unterhaltsverpflichtung gegenüber Kindern ist zumindest zur Hälfte keine Sache der privaten Lebensführung und muss daher insoweit steuerlich berücksichtigt werden. - Insoferne ist der Einwand der Bw. berechtigt, wonach zur Beurteilung der Außergewöhnlichkeit einer Belastung nicht der Vergleich mit Personen gleichen Familienstandes zu ziehen ist. Denn der Wortlaut „und gleichen Familienstandes“ in § 34 Abs. 2 EStG 1988 wurde bereits mit Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes G 290/91 vom 12.12.1991 als verfassungswidrig aufgehoben.

Die Steuermehrbelastung, 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 haushaltzugehörigen 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. Im Hinblick auf die gemeinsame Haushaltsführung ist von einer hinreichenden Entlastungswirkung aus dann auszugehen, wenn die Transferzahlungen an den anderen Elternteil ausbezahlt werden (Erkenntnis des

Verfassungsgerichtshofes vom 30.11.2000, B 1340/00 betreffend Geltendmachung von Unterhaltslasten für vier Kinder als außergewöhnliche Belastung).

Unterhaltsleistungen für Kinder sind somit gemäß § 34 Abs. 7 Z 1 und 2 EStG 1988 mit der Familienbeihilfe und dem Kinderabsetzbetrag (Unterhaltsabsetzbetrag) bzw. gegebenenfalls dem Alleinverdienerabsetzbetrag abgegolten und können daher nicht nochmals als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht werden (Doralt-Ruppe, Grundriß des österreichischen Steuerrechts, Band 1, Wien 2000, S. 246; Hofstätter-Reichel, Die Einkommensteuer EStG 1988, Kommentar, § 34 allgemein Tz 1 und § 34 Abs. 3 Tz 6).

Der Ehegatte der Bw. bezieht für beide im gemeinsamen Haushalt lebenden Kinder Familienbeihilfe.

Von der Bw. wurde nicht geltend gemacht, dass besondere Aufwendungen iSd § 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 (zB Aufwendungen wegen Krankheit oder Behinderung) vorliegen.

Die geltend gemachten Aufwendungen sind daher gemäß § 34 Abs. 7 Z 1 EStG 1988 nicht als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig.

Dem Einwand der Bw., der Internetseite (gemeint: des Bundesministeriums für Finanzen) sei zu entnehmen, dass Kinderbetreuungskosten eine außergewöhnliche Belastung darstellen, wenn beide Ehegatten aus Gründen einer sonstigen Existenzgefährdung der Familie zum Unterhalt beitragen müssen, ist entgegenzuhalten:

Diese Aussage entspricht den Lohnsteuerrichtlinien 2002 (LStR 2002). Darin wird in Rz 901 unter der Überschrift „Kindergartenkosten“ ausgeführt, dass solche dann als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt würden, wenn allgemein die Voraussetzungen für eine als außergewöhnliche 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 außergewöhnlichen 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; VwGH 2.8.1995, 94/13/0207).

Die LStR 2002 sind als interne Weisungen des Bundesministeriums für Finanzen für den unabhängigen Finanzsenat, der gemäß § 271 BAO (Verfassungsbestimmung) an keine

Weisungen gebunden ist, nicht bindend. Da die darin genannten Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes die nicht mehr geltende Rechtslage des EStG 1972 (im Geltungsbereich des § 34 EStG 1972 existierte eine dem § 34 Abs. 7 EStG 1988 entsprechende einschränkende Bestimmung bezüglich Unterhaltszahlungen für Kinder noch nicht) bzw. die im Jahr 1990 noch anderslautende Bestimmung des § 34 Abs. 7 EStG 1988 betreffen, vermögen sie an der og. Beurteilung des unabhängigen Finanzsenates nichts zu ändern (vgl. Berufungsentscheidung des UFS RV/0188-S/03 vom 26.1.2004).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 23. Mai 2006