



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., W.,M-Gasse, vom 3. Dezember 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 21. und 22. Bezirk vom 20. November 2003 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) machte in ihrer Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2002 Kindergartenkosten in Höhe von 2.821,93 € als außergewöhnliche Belastung geltend.

Im Zuge der Durchführung der Veranlagung des Jahres 2002 wurde dieser Betrag nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt und begründend ausgeführt, Beaufsichtigungskosten (Kindergarten, Tagesheime) könnten nur dann als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden, wenn eine alleinstehende Person mit einem Kind einer Berufstätigkeit nachgehen müsse, weil sie für sich keine ausreichenden Unterhaltsleistungen erhalte und ein zwangsläufiges Erfordernis der Kinderbetreuung bestehe.

In der dagegen fristgerecht erhobenen Berufung merkte die Bw. an,

- in der Drucksorte für die Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2002 sei vorgesehen, dass man die Kosten für den Kindergarten absetzen könne (ohne Einschränkung auf alleinstehende Personen);
- sie hätte müssen nach der Geburt ihres ersten Kindes ihre Pragmatisierung aufgeben, um das Kind selbst betreuen zu können;

- sie sehe es als Diskriminierung, wenn ledige oder geschiedene Frauen bei der Arbeitnehmerveranlagung bevorzugt würden;
- zwei ihrer Kolleginnen hätten die Kosten für die Kinderbetreuung sehr wohl absetzen können.

Mit Berufungsvorentscheidung wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen und ausgeführt, die Aufwendungen betreffend Kinderbetreuung zählten zu den nichtabzugsfähigen Aufwendungen der Lebensführung. Dies sei selbst dann der Fall, wenn eine entsprechende Kinderbetreuung eine Berufstätigkeit überhaupt erst ermögliche. Analog zu den Aufwendungen für Nahrung und Unterkunft bestehe nämlich kein Veranlassungszusammenhang zwischen Betreuungskosten und Berufsausübung. Die Tatsache, dass ein Steuerpflichtiger Kinder habe, habe nämlich nichts mit seinem Beruf, sondern nur mit der Privatsphäre des Steuerpflichtigen zu tun.

Im Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz wies die Bw. darauf hin, dass bei zwei ihrer Kolleginnen jedes Jahr die Kosten der Kinderbetreuung als Abzugspost anerkannt würden. Auch wenn Kinder Privatangelegenheit seien, stelle sich die Frage, warum Alleinstehende die Kosten für die Kinderbeaufsichtigung absetzen könnten. Darüberhinaus merkte sie an, dass die Aufgabe ihrer Berufstätigkeit existenzbedrohend wäre, weshalb sie nicht die Wahl hätte, ihre Kinder selbst zu betreuen. Sie lege einen Zeitungsausschnitt vor, aus dem hervorgehe, dass in Ausnahmefällen Kinderbetreuungskosten als Abzugsposten bewilligt würden.

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

Folgender Sachverhalt wurde als erwiesen angenommen:

Die Bw. ist verheiratet und hat zwei Kinder. Sie bezahlte für ihre Kinder A., geb. am 3.7.1998, und B., geb. am 20.2.1995, im Jahr 2002 insgesamt 2.821,93 € an Kindergartenbeitrag.

Dieser Sachverhalt gründet sich auf die Angaben der Bw. in der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2002, die von ihr vorgelegten Unterlagen und war rechtlich wie folgt zu beurteilen:

Aufwendungen für den Besuch eines Kindergartens stellen nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes keine Kosten zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung von Einnahmen dar, sondern haben ihre Ursache in den persönlichen Lebensverhältnissen und sind daher nicht als Werbungskosten abzugsfähig (VwGH 13.12.1995, 93/13/0272). Diese Aufwendungen könnten sich nur als außergewöhnliche Belastung bei Zutreffen der im Folgenden zitierten Voraussetzungen steuerlich auswirken.

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. Darüberhinaus 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 sind Anhaltspunkte dafür auch der Aktenlage nicht zu entnehmen.

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 darüberhinaus 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.

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 der Kinder 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. Anzumerken ist auch, dass nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates auch im Fall einer alleinstehenden oder geschiedenen Person das Vorliegen einer außergewöhnlichen Belastung aus den oben dargestellten Gründen zu verneinen wäre.

---

Den Hinweisen in der Berufung und im Vorlageantrag, dass zwei Kolleginnen die Kinderbetreuungskosten hätten absetzen können, ist entgegenzuhalten, dass aus einer rechtswidrigen Vorgangsweise der Behörde bei anderen Abgabepflichtigen die Partei keine Rechte für sich ableiten kann (Ritz, Bundesabgabenordnung-Kommentar, § 114 Rz 4).

Der Unabhängige Finanzsenat geht davon aus, dass die von der Bw. dem Vorlageantrag angeschlossene Zeitungsmeldung auf den Lohnsteuerrichtlinien 2002 (LStR 2002) basiert. Diese Richtlinien sind 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.

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 zugrundeliegenden 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 vermag die in den LStR 2002 geäußerte Rechtsansicht daher weder aus den erwähnten gesetzlichen Bestimmungen noch aus den zitierten Erkenntnissen abzuleiten.

Wien, am 2. März 2006