



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des AA BB, CC, DD, vom 22. Juni 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes FA vom 9. Juni 2010 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2008 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Herr AA (Berufungswerber) reichte die Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2008 beim Finanzamt ein. Neben anderen Ausgaben machte er unter anderem Kinderbetreuungskosten für drei Kinder als außergewöhnliche Belastung geltend.

Das Finanzamt begründete die Nichtanerkennung der Kinderbetreuungskosten damit, dass Beaufsichtigungskosten (Kindergarten, Tagesheime) nur dann als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden könnten, wenn eine alleinstehende Person mit Kind einer Berufstätigkeit nachgehen müsse, weil sie für sich keine ausreichenden Unterhaltsleistungen erhalte und ein zwangsläufiges Erfordernis der Kinderbetreuung bestehe. Da diese Voraussetzung im Fall des Berufungswerbers nicht zutreffe, könne seinem Antrag insoweit nicht entsprochen werden.

Die von Herrn AA dagegen erhobene Berufung richtet sich gegen die Nichtanerkennung der Kinderbetreuungskosten als außergewöhnliche Belastung. Begründend führte er aus:

Im vom Bundesministerium für Finanzen herausgegebenen Steuerbuch für das Jahr 2008 heiße es, dass

Kosten für einen Kindergarten, eine Tagesmutter, ein Internat, ein Tagesheim, ein Kindermädchen oder eine Haushaltshilfe dann eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden, wenn sie auf Grund der Berufstätigkeit einer Alleinerzieherin oder eines Alleinerziehers erforderlich seien.

Dies gelte auch im Falle einer (Ehe-) Partnerschaft, wenn beide (Ehe-) Partner aus Gründen einer sonstigen Existenzgefährdung der Familie zum Unterhalt beitragen müssten.

Die Gefährdung sei bei den finanziellen Gegebenheiten bei 3 Kindern und Hausbau durchaus realistisch. Weiters wäre der Arbeitsplatz seiner Lebensgefährtin aufgrund Übernahme und Umstrukturierung sowie der gewährten Arbeitsplatzsicherung bis zum 2. Lebensjahr der Kinder gefährdet gewesen.

Er beantrage daher seiner Berufung stattzugeben und den entsprechenden Betrag zu berücksichtigen. Eine Aufstellung der Kosten liege bei.

Mit Berufungsvorentscheidung wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab.

Begründend wurde dargelegt, dass gemäß § 34 Abs 1 EStG 1988 bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs 2) eines unbeschränkt Steuerepflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen seien.

Die Belastung müsse folgende Voraussetzungen erfüllen:

Sie müsse außergewöhnlich sein (Abs 2)

Sie müsse zwangsläufig erwachsen (Abs 3)

Sie müsse die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs 4).

Die Belastung dürfe weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein. Entsprechend Abs 2 leg cit sei die Belastung dann außergewöhnlich, wenn sie höher sei als jene, die der Mehrzahl der Steuerepflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwachse.

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

Gemäß § 34 Abs 7 EStG 1988 gelte für Unterhaltsleistungen folgendes:

Unterhaltsleistungen für ein Kind seien 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.

Darüberhinaus seien Unterhaltsleistungen nur insoweit abzugsfähig, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden würden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden.

Dass Unterhaltsbedürfnisse von Kindern deren gesamten Lebensbedarf umfassen, das heißt neben den reinen Nahrungs- und Bekleidungskosten auch Kindergarten-, Schulkosten und Ausgaben für kulturelle, soziale und sportliche Interessen sei 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 schließe 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 (vgl VwGH 21.12.1993, 93/14/0213) vorliegen würden.

Betreuungskosten in Form von Aufwendungen für den Besuch eines Kindergartens fehle es aber darüber hinaus auch am Merkmal der Außergewöhnlichkeit, da die im Gesetz verankerte Verpflichtung der Eltern zur Beaufsichtigung ihres Kindes in jedem Fall, das heißt unabhängig davon, ob nun beide Elternteile berufstätig seien oder nur ein Elternteil berufstätig sei, Belastungen mit sich bringe, die keinesfalls außergewöhnlich seien.

Diese Belastungen seien im Gegenteil der geradezu typische Fall einer „gewöhnlichen“, dass heißt unter gleichen Umständen alle Steuerpflichtigen treffenden Belastung. Diese Belastung werde keineswegs dadurch zur außergewöhnlichen Belastung, wenn sie im konkreten Fall nicht durch Aufgabe der beruflichen Tätigkeit eines Elternteils, sondern durch Betreuung der Kinder in einem Kindergarten bewältigt werde, wenn dieser Weg nach den bestehenden Familien- und Erwerbsverhältnissen der leichter gangbare und vor allem für die Eltern der wirtschaftlich vorteilhaftere sei (vgl VwGH 13.12.1995, 93/13/0272). Diese Auffassung habe 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 sei, unabhängig davon, ob beide Eltern

berufstätig seien und für die Kinderbetreuung anderweitig sorgen oder ob ein Teil, statt erwerbstätig zu sein, die Hauptlast der Kinderbetreuung übernehme.

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

Die Belastung sei daher nicht höher als jene der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse, weshalb eine steuerliche Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung ausscheide. Ungewöhnliche Verhältnisse, wie z.B Krankheit der Kinder bzw. Krankheit eines Elternteils seien nicht behauptet worden,

In Anbetracht obiger Ausführungen könne auch der Einwand des Berufungswerbers, dass die Aufgabe seiner Berufstätigkeit existenzbedrohend sei, der Berufung nicht zum Erfolg verhelfen.

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

Herr AA brachte daraufhin einen Antrag auf Entscheidung in 2. Instanz – Vorlage der Berufung an die 2. Instanz – ein und führte aus:

Er stelle den Antrag auf Entscheidung in 2. Instanz. Er begründete diesen Antrag mit einem Auszug aus seiner Berufung.

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

#### **Sachverhalt:**

Fest steht folgender Sachverhalt:

Herr AA lebte im berufsgegenständlichen Streitjahr 2008 mit seiner Lebensgefährtin und den drei Kindern im gemeinsamen Haushalt in einer eheähnlichen Gemeinschaft. Die drei Kinder besuchten im Jahr 2008 den Kindergarten bzw. die Kinderkrippe der Gemeinde.

Für den Besuch des Kindergartens und der Kinderkrippe machte der Berufungswerber die dafür entstandenen Kosten als außergewöhnliche Belastung geltend.

#### **Gesetzliche Bestimmungen:**

Für das Jahr 2008 lautete die maßgebende geltende Bestimmung des § 34 EStG 1988:

Außergewöhnliche Belastung:

### **§ 34 EStG:**

Abs 1: Bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen sind nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen:

Sie muss außergewöhnlich sein.

Sie muss zwangsläufig erwachsen

Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

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

Abs 3: Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Abs 7: Für Unterhaltsleistungen gilt folgendes:

Z 1: Unterhaltsleistungen für ein Kind sind durch die Familienbeihilfe sowie gegebenenfalls den Kinderabsetzbetrag gemäß § 33 Abs 5 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.

Z 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.

### **Rechtliche Würdigung:**

#### 1) Lohnsteuerrichtlinien:

Der unabhängige Finanzsenat ist in der Rechtsanwendung nur an ordnungsgemäß verlautbarte Normen wie Gesetze, Verordnungen gebunden.

Richtlinien – wie zum Beispiel die Lohnsteuerrichtlinien - sind keine ordnungsgemäß kundgemachten Normen. Die Lohnsteuerrichtlinien sind eine Zusammenfassung der Rechtsauslegung des Bundesministeriums für Finanzen, nicht jedoch rechtsverbindliche Normen.

## 2) § 34 EStG 1988:

Die Bestimmungen des § 34 EStG in der für das Jahr 2008 gültigen Fassung sind daher wie folgt zu verstehen:

Ständige Rechtsprechung des Obersten Gerichtshofes (vgl OGH 22.6.1995, 6 Ob 548/95) ist, 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.

Laufende Unterhaltsleistungen für Kinder sind durch die gesetzliche Formulierung in § 34 Abs 7 EStG 1988 von der Abzugsfähigkeit als außergewöhnliche Belastung ausgeschlossen. In den Erläuterungen zur Regierungsvorlage (6221 BIGNr XVII.GP, 84) werden als Beispiel für außergewöhnliche Belastung Krankheitskosten erwähnt, wenn beim Unterhaltsberechtigten selbst die Voraussetzungen für eine außergewöhnliche Belastung vorlägen.

Betreuungskosten in Form von Aufwendungen für den Besuch eines Kindergartens fehlt es am Merkmal der Außergewöhnlichkeit, da die im Gesetz verankerte Verpflichtung der Eltern zur Beaufsichtigung ihres Kindes in jedem Fall, das heißt unabhängig davon, ob beide Eltern berufstätig sind oder nur ein Elternteil einer Erwerbstätigkeit nachgeht, Belastungen mit sich bringt, die keinesfalls außergewöhnlich sind.

Das bedeutet, dass die im Gesetz allgemein verankerte Verpflichtung der Eltern zur Betreuung und Beaufsichtigung ihres Kleinkindes in jedem Fall Belastungen mit sich bringt, die keinesfalls außergewöhnlich sind, sondern der typische Fall einer „gewöhnlichen“ Belastung sind, das heißt, eine unter allen Umständen alle Steuerpflichtigen treffende Belastung sind. Diese Belastung werde keineswegs zur außergewöhnlichen, dass in einem konkreten Fall nicht durch Aufgabe oder Einschränkung der beruflichen Tätigkeit eines der Elternteile, sondern durch Aufnahme einer bezahlten Aufsichtsperson diese Verpflichtung bewältigt werde, wenn dieser Weg nach 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).

Es fehlt daher im konkreten Berufungsfall einerseits das Merkmal der Außergewöhnlichkeit, da die Entscheidung der Eltern den Betreuungspflichten mit Unterstützung des Besuches eines Kindergarten bzw. Kinderkrippe nachzukommen durchaus auf die Lebenssituation anderer Steuerpflichtiger mit vergleichbaren Erwerbs-, Einkommens- und Vermögensverhältnissen zutrifft.

Der Verwaltungsgerichtshof führt in ständiger Rechtsprechung aus, dass sich schon aus der Wortfolge „wenn er (der Steuerpflichtige) sich ihr ... nicht entziehen kann“ mit aller

Deutlichkeit ergibt, dass freiwillig getätigte Aufwendungen nach § 34 EStG 1988 nicht Berücksichtigung finden können ebenso wenig wie Aufwendungen, die auf Tatsachen zurückzuführen seien, die vom Steuerpflichtigen bewusst herbeigeführt worden seien oder die Folge eines Verhaltens seien, zu dem sich der Steuerpflichtige aus freien Stücken entschlossen habe.

Damit fehlt es im streitgegenständlichen Fall andererseits auch am Merkmal der Zwangsläufigkeit. Der Berufungswerber und seine Lebensgefährtin haben aus freien Stücken eine Betreuungsform für ihre Kinder gewählt, die mit finanziellen Kosten verbunden ist.

Diese Auslegung findet auch in der Entscheidungspraxis des UFS – auf die in der Berufungsvorentscheidung bereits Bezug genommen worden ist - zur Auslegung des § 34 EStG 1988 betreffend Kinderbetreuung in der für das Kalenderjahr 2008 gültigen Fassung ihren Niederschlag (vgl u.a. UFS vom 08.02.2008, RV/0163-W/08; UFS vom 01.08.2011, RV/2003-/11).

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 16. Februar 2012