



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Adr., vom 18. Oktober 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Kufstein Schwaz vom 4. Oktober 2007 betreffend Einkommensteuer 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die getroffenen Feststellungen sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### **Entscheidungsgründe**

Der Abgabepflichtige ist geschieden und Alleinerzieher von drei minderjährigen Kindern. Er bezieht aus einem Angestelltenverhältnis nicht selbständige Einkünfte und wird aufgrund weiterer Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zur Einkommensteuer veranlagt. In seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2006 machte der Pflichtige einen Betrag von 6.644 € als außergewöhnliche Belastung geltend. Dieser Betrag resultiert aus Krankheitskosten sowie Betreuungskosten der Kinder. Die Veranlagung für das Kalenderjahr 2006 erfolgte mit Bescheid vom 2.5.2007 zunächst erklärungskgemäß, wobei für die geltend gemachte außergewöhnliche Belastung ein Selbstbehalt von 3.005,14 € errechnet wurde. Aufgrund eines nachträglichen Ermittlungsverfahrens wurde der Einkommensteuerbescheid für 2006 mit Bescheid vom 4.10.2007 gemäß § 299 BAO aufgehoben und gleichzeitig ein neuer Einkommensteuerbescheid für 2006 erlassen.

Darin wird sinngemäß unter Hinweis auf das VwGH-Erkenntnis vom 18.2.1999, 98/15/0036, ausgeführt, dass den als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Betreuungskosten für die Kinder das Merkmal der Zwangsläufigkeit fehle, zumal sich diese als Folge einer Ehescheidung im Einvernehmen nach § 55a Ehegesetz darstellten.

In der rechtzeitig dagegen erhobenen Berufung wendete der Bw. ein, dass er seit dem Auszug seiner Gattin, von der er seit 24.4.2006 geschieden sei, im Dezember 2005 die drei gemeinsamen Kinder im Alter von damals vier, zehn und elf Jahren alleine betreue und versorge. Um den Unterhalt der Familie zu sichern, müsse er einer Berufstätigkeit nachgehen. Als Alleinerzieher könne er daher aufgrund seiner Berufstätigkeit die Kosten für eine Haushaltshilfe und für die Kinderbetreuung als außergewöhnliche Belastung geltend machen.

Die Berufung wurde seitens des Finanzamtes direkt dem UFS zur Entscheidung vorgelegt, wobei ergänzend zur Bescheidebegründung folgende rechtliche Stellungnahme des Finanzamtes abgegeben wurde: Bei Unterhaltsleistungen für Kinder sei zu bedenken, dass diese durch die Familienbeihilfe sowie den Kinderabsetzbetrag abgegolten seien. Selbst bei Außerachtlassung der gewährten Familienbeihilfe wären zumindest die vereinbarten Unterhaltsleistungen durch die geschiedenen Ehegattin von 3.600 €, auf die jedoch verzichtet wurde, auf die außergewöhnliche Belastung anzurechnen. Demnach ergebe sich aufgrund des Selbstbehaltes keine Überbelastung.

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

Der Bw. macht folgende Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung geltend (Beträge in €):

Zahnregulierung S.		1.555,60
Haushaltshilfe	1.727,50	
Eltern-Kind-Zentrum B.	1.576,50	
Schülerstube S. und So.	1.783,70	5.087,70
außergewöhnliche Belastung		6.643,30

Gemäß § 34 sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen abzuziehen, wobei die in § 34 Abs. 2 - 4 leg cit angeführten gesetzlichen Bestimmungen zu erfüllen sind, d. h. die Belastung muss außergewöhnlich sein (Abs. 2), zwangsläufig erwachsen (Abs. 3) und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4).

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

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

Die Belastung beeinträchtigt die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich, soweit sie den (gemäß Abs. 4 zu berechnenden) Selbstbehalt übersteigt.

Faktum ist, dass aufgrund der Vereinbarung vom 24.12.2005 gemäß § 55a EheG der Bw. mit der Obsorge seiner drei minderjährigen Kinder betraut wurde. Damit kann er sich weder aus tatsächlichen noch aus rechtlichen und sittlichen Gründen seiner Verpflichtung zur Obsorge entziehen. Dass der Bw. in Anbetracht der Umstände diese Verpflichtung „freiwillig“ eingegangen ist, kann dabei keine Rolle spielen bzw. ist die vom Finanzamt herangezogene Aussage des VwGH, wonach Zwangsläufigkeit nicht vorliege, wenn die Aufwendungen sich als Folge eines Verhaltens darstellen, zu dem sich der Steuerpflichtige aus freien Stücken entschlossen habe, in dieser Allgemeinheit unbrauchbar (vgl. Doralt, EStG, § 34, Tz 37).

Tatsächlich betrifft das vom Finanzamt herangezogene VwGH-Erkenntnis auch nicht Kosten der Kinderbetreuung sondern Fahrtkosten, die für den Besuch eines bei der Mutter im Ausland lebenden Kindes angefallen sind. Die Ansicht des Finanzamtes, dass den Kinderbetreuungskosten im vorliegenden Fall die Voraussetzung der Zwangsläufigkeit aus diesem Grunde fehle, kann daher seitens des UFS nicht geteilt werden.

Anders verhält es sich mit dem Verzicht des Bw. auf Unterhaltsleistungen. Gemäß Punkt I. der Vereinbarung vom 24.12.2005 wäre die Mutter der Kinder, die nur über ein geringes Einkommen verfügte, zu monatlichen Unterhaltsleistungen von insgesamt 300 € monatlich verpflichtet gewesen. Aufgrund einer mündlichen Zusatzvereinbarung wurden diese Zahlungen bis 2008 ausgesetzt. Wie der Bw. im Verfahren vor dem UFS anführte, hätte seine Exgattin aufgrund finanzieller Probleme keine Zahlungen leisten können und solche auch im Jahre 2008 bisher noch nicht geleistet, weshalb er inzwischen das Jugendamt eingeschaltet habe.

Zur Beurteilung der Frage, ob der Bw. daher zwangsläufig für die gesamten Betreuungskosten selbst aufkommen musste oder ob seine Exgattin dazu beitragen hätte können, wären jedenfalls weitere Ermittlungen notwendig (gewesen). Da es jedoch den geltend gemachten Kosten an den beiden weiteren Merkmalen der Außergewöhnlichkeit bzw. der Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit – wie im folgenden noch näher ausgeführt wird – fehlt, ist diese Frage nicht (mehr) entscheidungsrelevant.

## 1. Haushaltshilfe

Die Kosten für eine durch den Sozial- und Gesundheitssprengel gestellte und über diese Organisation abgerechnete Haushaltshilfe betragen 1.727,50 €. Wie der Bw. im Verfahren vor dem UFS mitteilte, handelte es sich hierbei nicht etwa um eine Haushaltshilfe zur laufenden Betreuung der Kinder oder in einem akuten Krankheitsfall, sondern um eine regelmäßige Aushilfe, die ca. 4 Stunden pro Woche im Haushalt des Bw. gewöhnliche Putzarbeiten durchführte. In die Kinderbetreuung oder Führung des Haushaltes i.e.S. war diese Person somit nicht involviert.

Grundsätzlich gilt, dass die Beschäftigung einer Haushaltshilfe nur ausnahmsweise bei Vorliegen besonderer Umstände eine Belastung nach sich zieht, die für eine Steuerermäßigung nach § 34 EStG 1988 in Betracht kommt. Im vorliegenden Fall geht der unabhängige Finanzsenat davon aus, dass die Beschäftigung einer Putzfrau für 4 Stunden in der Woche bei den gegebenen Einkommens- und Vermögensverhältnissen als durchaus üblich angesehen werden kann.

Das wirtschaftliche Einkommen des Bw. im Jahre 2006 errechnet sich wie folgt (Beträge in €):

Bruttobezüge	47.448
abzügl. Werbungskostenpauschale	- 2.190
abzügl. Sozialversicherungsbeiträge	- 7.229
abzügl. Lohnsteuer	- 11.137
zuzügl. Familienbeihilfe und Kinderabsetzbeträge lt. FB-Akt	+ 5.545,60
zuzügl. Einnahmen aus V+V	+ 3.600
abzügl. Werbungskosten (ohne AfA)	- 841
wirtschaftliches Jahreseinkommen	35.196,60
monatliches wirtschaftliches Einkommen	2.933

Bei einem monatlichen wirtschaftlichen Einkommen von rund 2.933 € können jedoch monatliche Ausgaben von 144 € für eine Putzfrau nicht als außergewöhnlich bezeichnet werden. Das Merkmal der Außergewöhnlichkeit ist nämlich anhand objektiver Kriterien zu prüfen. Außergewöhnlich sind Aufwendungen nur insofern, als sie höher sind als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse erwachsen.

## 2. Kindergartenkosten

Der am 1.1.1111 geborene Sohn des Bw. besuchte von Jänner bis Juli 2006 eine Kindergruppe und ab Herbst einen Kindergarten. Die Kosten hierfür belaufen sich auf insgesamt 1.576,50 €.

Das Merkmal der Außergewöhnlichkeit von Kinderbetreuungskosten ist schon deshalb nicht gegeben, da die im Gesetz ganz allgemein verankerte Verpflichtung der Eltern zur Beaufsichtigung ihres Kleinkindes keinesfalls außergewöhnlich ist. 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).

Nach Quantschnigg/Schuch ( Einkommensteuer-Handbuch, Tz 38 zu § 34 EStG, Stichwort: Kindergartenkosten) fehlt den Kindergartenkosten in der heutigen Zeit wohl generell das Merkmal der Außergewöhnlichkeit. Diese Aussage deckt sich auch mit der unter [www.tirol.gv.at](http://www.tirol.gv.at) zugänglichen Statistik der Kinderbetreuungseinrichtungen in Tirol für das Jahr 2004/2005, wonach die Quote der institutionellen Betreuung von Kindern im Kindergartenalter (3 bis 5 Jahre ) 85 % beträgt.

Wie der Bw. im Verfahren vor dem UFS mitteilte, besuchte sein Sohn die Kinderbetreuungseinrichtungen lediglich am Vormittag. Nachmittags wurde er teils von Nachbarn, teils von den Großeltern unentgeltlich beaufsichtigt. Wie jedoch oben ausgeführt, ist der vormittägliche Besuch einer Kindergruppe bzw. eines Kindergartens unabhängig von den Lebensumständen der Eltern (Alleinerzieher, Alleinverdiener, Doppelverdiener) für ein 3-4jähriges Kind die gängigste Betreuungsvariante. Da die diesbezügliche Belastung der BW deshalb nicht höher ist, als jene der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse und gleicher Vermögensverhältnisse, scheidet eine steuerliche Berücksichtigung schon aus diesem Grunde aus.

## 3. Schülerstube:

Die beiden Töchter des Bw. im Alter von 10 und 11 Jahren besuchten im Berufungsjahr nach der Schule eine Betreuungseinrichtung, in der sie das Mittagessen einnahmen und am Nachmittag u.a. von Lehrern bei den Hausaufgaben betreut wurden. Der Bw. hat für die Inanspruchnahme dieser Einrichtung einen Kostenzuschuss durch die Gemeinde von 1.268,50 € erhalten. Die ihm verbleibenden Kosten belaufen sich auf insgesamt 1.783,70 €, wovon 515,20 € auf das Mittagessen entfallen.

Kinderbetreuungskosten können dann zu einer außergewöhnlichen Belastung führen, wenn ein Alleinerzieher mit Kindern einer Berufstätigkeit nachgehen muss und ein zwangsläufiges Erfordernis der Kinderbetreuung besteht. Bei schulpflichtigen Kindern im Alter von 10 und 11 Jahren lässt sich ein Pflege- bzw. Betreuungsbedürfnis nicht von vorneherein und ohne nähere Begründung ausschließen (vgl. VwGH vom 16.12.2003, 2007/15/0021). Laut der oben angeführten Statistik beträgt im Gegensatz zur Betreuung von Kleinkindern in Kindergärten der Anteil von in Horten oder Tagesheimen betreuten Kindern lediglich 20 %. Diese Einrichtungen werden somit nach wie vor nicht von der Mehrzahl der Eltern sondern vielmehr von Eltern mit besonderen Lebenssituationen (insbesondere Alleinerzieher) in Anspruch genommen.

Bejaht man somit grundsätzlich die Zwangsläufigkeit und die Außergewöhnlichkeit der hierfür angefallenen Kosten, sind jedoch die Kosten für den Mittagstisch im Sinne einer Haushaltersparnis auszuschneiden. Hierbei handelt es sich nämlich um typische Kosten der Lebensführung bzw. um typische Unterhaltsleistungen für ein Kind, welche durch die Familienbeihilfe und den Kinderabsetzbetrag abgegolten sind. Der verbleibende Betrag beläuft sich somit auf 1.268,50 €.

#### 4. Zusammenfassung:

Zusammenfassend sind dem Bw. daher für die medizinische Behandlung und für die Betreuung der Kinder zwangsläufige und außergewöhnliche Kosten in Höhe von 2.824,10 € (1.555,60 € + 1.268,50 €) erwachsen.

Der gemäß § 34 Abs. 4 EStG zu errechnende Selbstbehalt beträgt 3.005,14 € (vgl. aufgehobener Bescheid vom 2.5.2007). Damit fehlt es den geltend gemachten Aufwendungen am Merkmal der wesentlichen Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Die Berufung war daher – wenngleich mit einer vom Finanzamt abweichenden Begründung – im Ergebnis abzuweisen.

Es war somit wie im Spruch angeführt zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Innsbruck, am 15. Februar 2008