

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., W.,D-Gasse, vom 3. Jänner 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 4., 5. und 10. Bezirk betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 1999 bis 2001 und Abweisung des Antrags auf Erstattung des Mehrkindzuschlags auf Grund der Verhältnisse des Jahres 2001 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) machte in seinen Erklärungen zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung der Jahre 1999 bis 2001 Kinderbetreuungskosten in der im Folgenden dargestellten Höhe als außergewöhnliche Belastung geltend (alle Beträge in ATS):

1999	2000	2001
21.948,-	61.949,-	48.874,92

Außerdem beanspruchte er in der Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung 2001 den Mehrkindzuschlag, da das gemeinsame Einkommen von ihm und seiner mit ihm im gemeinsamen Haushalt lebenden Ehegattin im Jahr 2001 532.800,- S nicht überstiegen habe.

Im Zuge der Durchführung der Veranlagung der streitgegenständlichen Jahre wurden die Kinderbetreuungskosten nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt und der Mehrkindzuschlag nicht zuerkannt.

In der dagegen erhobenen Berufung führte der Bw. aus, er und seine Gattin seien im Streitzeitraum für ein gemeinsames Kind, geb. 27.12.1996, und zwei Adoptivkinder, geb. 5.2.1988 und 23.5.1991, sorgepflichtig gewesen. Auf Grund des niedrigen Alters der Kinder sowie der Tatsache, dass sich die zwei älteren Kinder nach der Adoption im Jahr 1998 in einer für sie noch fremden Welt und Sprache zurecht finden hätten müssen, sei ein zwangsläufiges Erfordernis der Kinderbetreuung entstanden. Sein Einkommen allein habe nicht zur Bestreitung der Bedürfnisse und des Unterhalts seiner Familie ausgereicht, weshalb eine gänzliche Aufgabe der Berufstätigkeit der Gattin nicht möglich gewesen sei.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. das Erkenntnis vom 15.2.1980, 2170/77) könne die Berufstätigkeit der Ehefrau und die dadurch verursachte Kinderbetreuung nur dann als zwangsläufig angesehen werden, wenn der Abgabepflichtige über kein ausreichendes Einkommen verfüge, das für die Bestreitung der Bedürfnisse des Haushaltes und seiner Familie ausreiche.

Müssten aber beide Ehepartner aus Gründen einer sonstigen Existenzgefährdung zum Unterhalt beitragen, könnten die Kosten für die Kinderbetreuung sehr wohl eine außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 EStG 1988 darstellen.

In der Berufung gegen den Bescheid, mit dem der Antrag auf Erstattung des Mehrkindzuschlages auf Grund der Verhältnisse des Jahres 2001 abgewiesen wurde, brachte der Bw. vor, bei Berücksichtigung der Kinderbetreuungskosten von ATS 48.874,92 als außergewöhnliche Belastung im Jahr 2001 übersteige das Familieneinkommen nicht den für den Mehrkindzuschlag maßgeblichen Grenzbetrag.

Die Berufungen wurden mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet abgewiesen und ausgeführt, bei Kinderbetreuungskosten handle es sich einerseits um den geradezu typischen Fall einer "gewöhnlichen" Belastung, d.h. einer unter gleichen Umständen alle Steuerpflichtige treffenden Belastung, andererseits seien die Kosten für die Kinderbetreuung auch im Hinblick auf § 34 Abs. 7 EStG 1988 nicht einkünftemindernd zu berücksichtigen.

Da sich wegen Nichtberücksichtigung der Kinderbetreuungskosten als außergewöhnliche Belastung keine Änderung des Familieneinkommens ergäbe, sei auch die Berufung gegen den Bescheid, mit dem der Antrag auf Erstattung des Mehrkindzuschlages abgewiesen worden sei, abzuweisen gewesen.

Im Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz verwies der Bw. auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 16.12.2003, 2003/15/0021, in dem ausgesprochen worden sei, dass im Verhältnis zu haushaltsgerehörigen Kindern die Aufwendungen für eine Haushälterin unter Beachtung des § 34 Abs. 7 EStG 1988 jedenfalls nur dann Berücksichtigung finden könnten, wenn diese beim Unterhaltsberechtigten

selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden. Das könnte etwa bei Pflegebedürftigkeit oder Krankheit der Fall sein. Nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes lasse sich bei Kindern im Alter von 11,13 und 14 Jahren ein Pflege- bzw. Betreuungsbedürfnis nicht von vorneherein und ohne nähere Begründung ausschließen.

Seine Kinder seien im maßgeblichen Zeitraum zwischen 2 und 13 Jahre alt gewesen. Ein Pflege- und Betreuungsbedürfnis von Kindern in diesem Alter sei jedenfalls gegeben, weshalb die Voraussetzungen des § 34 Abs. 7 EStG 1988 vorlägen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Außergewöhnliche Belastung:

Die Behörde nahm folgenden Sachverhalt als erwiesen an:

Dem Bw. erwuchsen in den Streitjahren Kinderbetreuungskosten in der im Folgenden dargestellten Höhe (alle Beträge in ATS):

1999	2000	2001
21.948,-	61.949,-	48.874,92

Der Bw. tätigte die streitgegenständlichen Aufwendungen für folgende Kinder:

S., geb. 27.12.1996

K., geb. 5.2.1988

E., geb. 23.5.1991

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

5.....

Entsprechend der Bestimmung des § 140 ABGB haben die Eltern zur Deckung der ihren Lebensbedürfnissen angemessenen Bedürfnisse des Kindes unter Berücksichtigung seiner Anlagen, Fähigkeiten, Neigungen und Entwicklungsmöglichkeiten nach ihren Kräften anteilig beizutragen.

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 derartige Aufwendungen (Krankheitskosten) 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. Wenn im Vorlageantrag darauf hingewiesen wird, dass der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 16.12.2003, 2003/15/0021, ausgeführt hat, dass ein Pflege- und Betreuungsbedürfnis von Kindern im Alter von 11, 13 und 14 Jahren nicht von

vornehmerein und ohne nähere Begründung auszuschließen sei, ist der Bw. auf weitere, auch zu diesem Themenbereich ergangene höchstgerichtliche Entscheidungen zu verweisen. In einem zeitlich danach ergangenen Erkenntnis (VwGH v. 21.9. 2005, 2002/13/0002) hat der Verwaltungsgerichtshof die Außergewöhnlichkeit von Kinderbetreuungskosten für ein vier- bzw. fünfjähriges Kind in Anlehnung an das zeitlich davor ergangene Erkenntnis vom 13. Dezember 1995, 93/13/0272, verneint. Darin hatte der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, Betreuungskosten in Form von Aufwendungen für den Besuch eines Kindergartens fehle es 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 seien im Gegenteil der geradezu typische Fall einer "gewöhnlichen", d.h. 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 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. Diese Auffassung hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 21. September 2005, 2002/13/0002, bestätigt und darüber hinaus 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.

Im Rahmen einer Gesamtschau der höchstgerichtlichen Judikatur geht somit der Hinweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 16.12.2003, 2003/15/0021, ins Leere.

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 des 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, die gänzliche Aufgabe der Berufstätigkeit durch die Ehegattin sei aus Gründen der Existenzgefährdung nicht möglich gewesen, der Berufung nicht zum Erfolg verhelfen.

Zu dem vom Bw. in der Berufung zitierten Verwaltungsgerichtshoferkenntnis vom 15.2.1980, 2170/77, ist anzumerken, dass dieses Erkenntnis zur Rechtslage des Jahres 1974 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 im vorliegenden Fall zugrunde liegenden Sachverhalt nicht anzuwenden.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

2. Mehrkindzuschlag:

Die Behörde nahm folgenden Sachverhalt als erwiesen an:

Das zu versteuernde Einkommen des Bw. im Jahr 2001 beträgt in Anbetracht der unter Pkt 1 gemachten Ausführungen ATS 289.229,-.

Das zu versteuernde Einkommen seiner Ehegattin im Jahr 2001 beträgt ATS 246.476,-.

Dieser Sachverhalt gründet sich auf die im Akt befindlichen Unterlagen und war rechtlich wie folgt zu beurteilen:

Gemäß § 9 Familienlastenausgleichsgesetz (FLAG) 1967 in der für das Streitjahr geltenden Fassung haben Personen unter folgenden Voraussetzungen (§§ 9 a bis 9 d) Anspruch auf einen Mehrkinderzuschlag. Der Mehrkinderzuschlag steht für jedes ständig im Bundesgebiet lebende dritte und weitere Kind zu, für das Familienbeihilfe gewährt wird. Ab 1. Jänner 1999 beträgt der Mehrkindzuschlag monatlich 200 S für das dritte und jedes weitere Kind. Ab 1. Jänner 2000 beträgt der Mehrkindzuschlag 400 S monatlich für das dritte und jedes weitere Kind.

Der Anspruch auf Mehrkindzuschlag ist entsprechend der Bestimmung des § 9a FLAG 1967 abhängig vom Anspruch auf Familienbeihilfe und vom Einkommen des Kalenderjahres, das vor dem Kalenderjahr liegt, für das der Antrag auf Gewährung des Mehrkindzuschlages gestellt wird. Der Mehrkindzuschlag steht nur zu, wenn das zu versteuernde Einkommen (§ 33 Abs. 1 EStG 1988) des anspruchberechtigten Elternteiles und seines im gemeinsamen Haushalt lebenden Ehegatten oder Lebensgefährten insgesamt das Zwölffache der Höchstbeitragsgrundlage zur Sozialversicherung (§ 45 ASVG) für einen Kalendermonat nicht übersteigt. Das Einkommen des Ehegatten oder des Lebensgefährten ist nur dann zu berücksichtigen, wenn dieser im Kalenderjahr, das vor dem Kalenderjahr liegt, für das der

Mehrkindzuschlag beantragt wird, mehr als sechs Monate im gemeinsamen Haushalt gelebt hat.

Entsprechend § 1 Z 2 der Verordnung des Bundesministers für soziale Sicherheit und Generationen, BGBl II, 421/2000, wurde die tägliche Höchstbeitragsgrundlage für das Kalenderjahr 2001 auf Grund des § 108 Abs. 3 ASVG mit 1.480,- S ermittelt.

Nach § 44 Abs. 2 ASVG ist Beitragszeitraum der Kalendermonat, der einheitlich mit 30 Tagen anzunehmen ist.

Die monatliche Höchstbeitragsgrundlage errechnet sich daher mit ATS 44.400,-; das Zwölffache dieser monatlichen Höchstbeitragsgrundlage ergibt einen maßgeblichen Grenzbetrag von ATS 532.800,-. Für die Zuerkennung des Mehrkindzuschlages ist vorausgesetzt, dass das Familieneinkommen diesen Grenzbetrag nicht übersteigt.

Das Familieneinkommen des Bw. betrug im Jahr 2001 ATS 535.705,- und lag damit über dem Zwölffachen der Höchstbeitragsgrundlage zur Sozialversicherung für ein Kalendermonat. Der Mehrkindzuschlag auf Grund der Einkommensverhältnisse des Jahres 2001 war daher zu Recht versagt worden, weshalb die dagegen eingebrachte Berufung als unbegründet abzuweisen war.

Wien, am 10. März 2006