



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 6

GZ. RV/2212-W/07

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 28. März 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 3/11 Schwechat Gerasdorf vom 7. März 2007 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) machte in der elektronisch eingereichten Steuererklärung für das Jahr 2006 bei der Kennzahl 732 Kinderbetreuungskosten in Höhe von € 7.240,07 als außergewöhnliche Belastungen geltend.

Im Einkommensteuerbescheid (Arbeitnehmerveranlagung) für dieses Jahr wurden bei Ermittlung des Einkommens die beantragten außergewöhnlichen Belastungen vermindert um einen Selbstbehalt in Höhe von € 6.903,66 zum Abzug gebracht.

Die steuerliche Vertreterin der Bw. erhob gegen den Bescheid Berufung und begründete diese wie folgt:

„Meine Klientin ist bei G. GmbH beschäftigt. Im Rahmen ihres Dienstverhältnisses hat sie Dienstreisen zu verrichten, die zeitlich über die normale Dienstzeit hinaus gehen und auch bis spät am Abend bzw. gelegentlich auch bis in das Wochenende andauern. Zudem ist sie geschieden und allein erziehende Mutter eines Sohnes im Kindergartenalter - ausschließlich

aufgrund ihrer beruflichen Tätigkeit - ist sie gezwungen, für die Betreuung ihres Sohnes, die über die normale Kindergartenzeit hinaus geht, ein Au pair Mädchen zu beschäftigen.

Der in der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2006 für die Betreuung des Sohnes angesetzte Betrag von EUR 7.240,07 sind als Werbungskosten zu qualifizieren. Das Finanzamt hat diesen Betrag nicht als Werbungskosten anerkannt, sondern lediglich nach Abzug eines Selbstbehaltes von EUR 6.903,66 einen Betrag von EUR 336,41 als außergewöhnliche Belastung nach § 34 Abs. 4 EStG berücksichtigt.

Diese Qualifikation der Kinderbetreuungskosten ist rechtswidrig.

Nach § 16 Abs. 1 EStG werden Werbungskosten als Aufwendungen und Ausgaben, die zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen dienen, definiert. Zudem sind nur jene Werbungskosten von der Steuer absetzbar, die einen unmittelbaren Zusammenhang mit dem ausgeübten Beruf aufweisen. Im konkreten Fall liegen diese Voraussetzungen eindeutig vor. Da die berufliche Tätigkeit meiner Klientin auch eine umfangreiche Reisetätigkeit mit sich bringt, wäre eine Ausübung dieser beruflichen Tätigkeit ohne Beschäftigung eines Au pair Mädchens nicht möglich. Dieser zusätzlich über die normale Kinderbetreuung im Kindergarten hinausgehende Kinderbetreuungsaufwand ist daher für die Berufsausübung notwendig, ja sogar deren unabdingbare Voraussetzung. Der unmittelbare Zusammenhang zwischen Einkommenserzielung und Aufwand (Kinderbetreuungsaufwand) ist damit eindeutig nachgewiesen. Die Nichtanerkennung der angesetzten Kinderbetreuungsaufwendungen als Werbungskosten widerspricht somit dem Einkommenssteuergesetz.“

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung mit folgender Begründung als unbegründet ab:

„Gem. § 20 (1) 1 EStG dürfen weder bei den einzelnen Einkunftsarten noch beim Gesamtbetrag der Einkünfte die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge abgezogen werden.

Gem. § 16 (1) EStG sind Werbungskosten Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen.

Da die Beschäftigung eines au pair Mädchens zur Beaufsichtigung des Kindes während der Zeit der Berufstätigkeit der Mutter nicht betrieblich oder beruflich veranlasst ist, sondern durch den Wunsch der Mutter berufstätig zu sein, sind damit die Aufwendungen für Kinderbetreuung nicht als Werbungskosten, sondern als solche für den Haushalt und Unterhalt von Familienangehörigen zu qualifizieren. Die Tatsache, dass ein Steuerpflichtiger Kinder hat, hat nämlich nicht mit seinem Beruf, sondern mit der Privatsphäre des Steuerpflichtigen zu tun. An dieser Beurteilung kann sich daher auch nichts ändern, wenn eine entsprechende Kinderbetreuung eine Berufsausübung erst ermöglicht.“

Daraufhin wurde der Antrag auf Entscheidung über die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt. Über die Berufungsausführungen hinausgehend wurde zur Berücksichtigung eines Betrages von € 336,41 als außergewöhnliche Belastungen nach Abzug eines Selbstbehaltes von € 6.903,66 vorgebracht:

„Dieser Selbstbehalt ist zu hoch. Das Finanzamt hätte entweder den Selbstbehalt komplett entfallen lassen müssen. In eventu ist die Qualifikation der Kinderbetreuungskosten als außergewöhnliche Belastung und nicht als Werbungskosten rechtswidrig.“

Weiters wurde das bisherige Berufungsvorbringen über die Nichtanerkennung der angesetzten Kinderbetreuungsaufwendungen als Werbungskosten dahingehend ergänzt, es *„verletzt meine Klientin in ihren verfassungsrechtlichen Grundrechten auf Eigentum und Gleichheit.“*

Über die Berufung wurde erwogen:

Vorweg ist zu den im Vorlageantrag geäußerten Bedenken wegen Verletzung verfassungsrechtlich gewährleisteter Grundrechte durch Beurteilung des gegenständlichen Sachverhaltes auf Grund einschlägiger Bestimmungen des EStG festzuhalten, dass sich der unabhängige Finanzsenat nach Art. 18 Abs. 1 B-VG bei der Entscheidungsfindung an bestehenden Gesetzen zu orientieren und bei Vorliegen der darin normierten Voraussetzungen diese anzuwenden hat. Einwendungen verfassungsrechtlicher Natur können im Abgabenverfahren nicht berücksichtigt werden und sind daher nicht Gegenstand dieses Berufungsverfahrens.

Zum Antrag auf Berücksichtigung als Werbungskosten:

Nach § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge nicht abgezogen werden.

In seinem Erkenntnis vom 22.10.1986, Zl. 85/13/0054 hat der Verwaltungsgerichtshof ausgeführt:

Macht ein Ehegatte, der nach § 91 ABGB mit dem anderen Ehegatten die Erwerbstätigkeit unter Rücksichtnahme aufeinander und auf das Wohl der Kinder einvernehmlich gestalten soll, von seinem Recht Gebrauch, eine Erwerbstätigkeit auszuüben, sind die Kosten für eine Hausgehilfin, die durch eine andere Gestaltung des Familien- und Berufslebens vermeidbar sind, keine Belastung, der sich der Ehegatte nicht entziehen kann. Der Hinweis auf die

Versorgung für die Zukunft allein kann keine Zwangsläufigkeit der Berufsausübung des Ehegatten und die damit verbundene Notwendigkeit begründen, eine Hausgehilfin zu beschäftigen.

Nur wenn der Ehegatte gehalten ist, einer Erwerbstätigkeit nachzugehen, weil sonst der Unterhalt der Familie gefährdet ist, und der andere Ehegatte nicht imstande ist, die Führung des Haushaltes und die Betreuung der Kinder zu übernehmen, können die Kosten für eine erforderliche Hausgehilfin zu einer außergewöhnlichen Belastung werden.

Diese Aufwendungen für die Beschäftigung eines Kindermädchens zwecks Beaufsichtigung des Kindes können auch nicht als erhöhte Werbungskosten berücksichtigt werden.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG dürfen weder bei den einzelnen Einkunftsarten noch vom Gesamtbetrag der Einkünfte die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge abgezogen werden.

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG sind Werbungskosten Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen.

Da die Beschäftigung eines Kindermädchens zur Beaufsichtigung des Kindes während der Zeit der Berufstätigkeit der Mutter nicht betrieblich oder beruflich veranlasst ist, sondern durch den Wunsch der Mutter, berufstätig zu sein, sind damit die Aufwendungen für ein Kindermädchen nicht als Werbungskosten, sondern als solche für Haushalt und Unterhalt von Familienangehörigen zu qualifizieren.

Dem vom Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 13.12.1995, Zl. 93/13/0272 beurteilten Fall lag nachstehender Sachverhalt zugrunde:

Die im Streitjahr 1990 verheiratete Beschwerdeführerin ist Rechtsanwältin und Mutter von drei Kindern. In ihrer Einkommensteuererklärung für das Jahr 1990 machte sie bei ihren Einkünften aus selbständiger Arbeit Aufwendungen unter der Bezeichnung Tageskraft für Kinderbetreuung geltend. Das Finanzamt anerkannte diese Aufwendungen mit der Begründung nicht als Betriebsausgaben, bei Aufwendungen für ein Kindermädchen handle es sich um gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 nicht abzugsfähige Aufwendungen der Lebensführung. In einer dagegen eingebrachten Berufung beantragte die Beschwerdeführerin die Anerkennung der Aufwendungen für das Kindermädchen als Betriebsausgabe bzw. in eventu deren Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung. Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung hinsichtlich beider Begehren ab. Die Beschwerdeführerin erhob dagegen zunächst Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof, welcher deren Behandlung mit Beschluss vom 28.9.1993, B 1214/93-3, ablehnte und sie gleichzeitig zur Entscheidung an den Verwaltungsgerichtshof abtrat.

Die Entscheidungsgründe des die Beschwerde als unbegründet abweisenden Erkenntnisses lauten folgendermaßen:

In seinem Erkenntnis vom 22.10.1986, 85/13/0054, hat der Gerichtshof bereits ausgesprochen, dass die Beschäftigung eines Kindermädchens zur Beaufsichtigung eines Kindes während der Zeit, innerhalb derer bei berufstätigen Eltern auch die Mutter einem Beruf nachgeht, nicht betrieblich oder beruflich, sondern durch den Wunsch der Mutter, berufstätig zu sein, veranlasst ist. Der Gerichtshof sieht sich aus Anlass der vorliegenden Beschwerde nicht veranlasst, von dieser Rechtsansicht abzugehen. Mit ihrer Argumentation, hätte sie kein Kindermädchen angestellt, so wäre ihr die Ausübung der Tätigkeit als Rechtsanwältin nicht möglich gewesen, zeigt die Beschwerdeführerin nämlich nur eine von mehreren Voraussetzungen für ihre im privaten Interesse liegende Berufstätigkeit auf. Aufwendungen, die ihre Ursache in den persönlichen Lebensverhältnissen des Steuerpflichtigen haben, stellen aber ebensowenig Werbungskosten wie (vgl. das Erkenntnis vom 17.2.1988, 85/13/0121) Betriebsausgaben dar. Den auf die Erkenntnisse des Verfassungsgerichtshofes vom 12.12.1991, G 188, 189/91 und G 290/91 gestützten Ausführungen der Beschwerdeführerin, eine „verfassungskonforme Interpretation“ des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 führe zum Ergebnis, dass die Aufwendungen der Beschwerdeführerin als Betriebsausgabe zu berücksichtigen seien, ist abgesehen vom klaren und insofern einer verfassungskonformen Interpretation nicht zugänglichen Wortlaut der gesetzlichen Bestimmung entgegenzuhalten, dass die zitierten Erkenntnisse in keiner Weise auf die Abgrenzung zwischen Betriebsausgaben und Kosten der Lebensführung bezogen werden können. Gegenstand dieser Erkenntnisse war nämlich die Frage nach der Verfassungskonformität des Ausschlusses der Geltendmachung von Unterhaltsleistungen an Kinder als außergewöhnliche Belastung und die Aufhebung der Wortfolge „und gleichen Familienstandes“ in § 34 Abs. 2 EStG 1972. Die belangte Behörde ist aber auch zu Recht davon ausgegangen, dass die Aufwendungen der Beschwerdeführerin für das Kindermädchen keine außergewöhnliche Belastung darstellen. Soweit die Beschwerdeführerin in diesem Zusammenhang das von der belangten Behörde zitierte Erkenntnis vom 26.6.1984, 84/14/0061, in welchem der Gerichtshof in einem vergleichbaren Fall ausgesprochen hat, dass Aufwendungen für ein Kindermädchen keine außergewöhnliche Belastung darstellen, dahingehend kritisiert, dass die diesem Erkenntnis nach Ansicht der Beschwerdeführerin zugrunde liegenden Wertvorstellungen spätestens seit der Familienrechtsreform 1977/78 überholt sei, ist folgendes zu sagen: Woraus die Beschwerdeführerin ableitet, dass der Gerichtshof in diesem Erkenntnis davon ausgegangen wäre, dass ein „Nur-Hausfrauen-Haushalt“ dem gesetzlichen Leitbild des ABGB entspreche, ist unerfindlich. Der Gerichtshof zog in diesem Erkenntnis doch auch und gerade den Fall, dass beide Elternteile berufstätig sind, in seine Erwägungen mit dem Ergebnis mit ein, dass die Annahme einer Außergewöhnlichkeit von Belastungen für die Beaufsichtigung von Kindern auf dem Gebiet des Einkommensteuerrechtes zu einer weiteren Ausdehnung ohnehin schon

bestehender Diskriminierungen der auf das Einkommen nur eines Ehegatten beschränkten Familien führte. Dies deswegen, weil die im Gesetz ganz allgemein verankerte Verpflichtung der Eltern zur Beaufsichtigung ihres Kleinkindes für dieselben in jedem Fall (dh, ob nun beide Elternteile berufstätig sind oder nur ein Elternteil berufstätig ist) Belastungen mit sich bringe, die keinesfalls außergewöhnliche, sondern im Gegenteil der geradezu typische Fall einer „gewöhnlichen“, dh unter gleichen Umständen alle Steuerpflichtigen treffenden Belastung sind. Diese Belastung werde keineswegs dadurch zur „außergewöhnlichen“, dass sie in einem konkreten Fall nicht durch Aufgabe oder Einschränkung der beruflichen Tätigkeit eines der Elternteile, sondern durch Aufnahme einer bezahlten Aufsichtsperson bewältigt wird, wenn dieser Weg nach den bestehenden Familien- und Erwerbsverhältnissen der leichter gangbare und vor allem für die Eltern wirtschaftlich vorteilhaftere ist (vgl zu im täglichen Leben üblichen Erscheinungen das Erkenntnis vom 3.11.1992, 92/14/0135 sowie Hofstätter - Reichel, Tz 1 zu § 34 Abs. 2 EStG 1988). Soweit die Beschwerdeführerin zur Frage der außergewöhnlichen Belastung der gegenständlichen Aufwendungen unter Berufung auf die oben zitierten Erkenntnisse des Verfassungsgerichtshofes über eine „verfassungskonforme Auslegung des § 34 EStG 1988“ eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides darzustellen versucht, ist auf den bereits im oben zitierten Ablehnungsbeschluss des Verfassungsgerichtshofes erwähnten Sitz der Verfassungswidrigkeit des insoweit zwischenzeitig aufgehobenen Teiles des § 34 EStG 1988 hinzuweisen. Für eine verfassungskonforme Interpretation des § 34 EStG 1988 in der für den Streitzeitraum für die Beschwerdeführerin mangels Anlassfallwirkung geltenden Fassung vor der mit Wirkung vom 31.12.1993 ausgesprochenen Aufhebung der entsprechenden Teile der gesetzlichen Bestimmung durch den Verfassungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 12.12.1991, G 290/91, bleibt schon deshalb kein Raum. Unter dem Gesichtspunkt einer Verletzung von Verfahrensvorschriften rügt die Beschwerdeführerin die ohne weitere Ermittlungen unterstellte Annahme der belangten Behörde, dass im Hinblick auf die Höhe der steuerpflichtigen Einkünfte der Beschwerdeführerin und ihres Ehegatten die Aufgabe oder Einschränkung der Berufstätigkeit eines der Ehegatten offenkundig zu keiner Gefährdung des Unterhaltes der Familie geführt hätte. Diese Rüge ist unbegründet, weil in einem ausschließlich auf Erwirkung abgabenrechtlicher Begünstigung gerichteten Verfahren der Grundsatz der strikten Amtswegigkeit der Sachverhaltsermittlung insofern in den Hintergrund tritt, als der eine Begünstigung in Anspruch nehmende Abgabepflichtige selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen jener Umstände darzulegen hat, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann (vgl. das Erkenntnis vom 22.1.1992, 91/13/0066). Hinzu kommt aber, dass sich im Beschwerdefall bei den unbestrittenen Einkünften der Beschwerdeführerin (S 864.745,00) und ihres Ehemannes (S 1.265.025,00) im Streitjahr kein Anhaltspunkt für die Annahme einer Unterhaltsgefährdung

der Familie für den Fall bietet, dass einer der Ehegatten seine Berufstätigkeit aufgeben oder eingeschränkt hätte. Inwiefern der in der Beschwerde vorgetragene Umstand, dass ein Teil dieser steuerpflichtigen Einkünfte sowohl der Beschwerdeführerin als auch deren Ehemannes sonstige Bezüge im Sinne des § 67 EStG 1988 gewesen seien, einen derartigen Anhaltspunkt geboten hätte, wird von der Beschwerdeführerin konkret nicht dargetan und ist auch für den Verwaltungsgerichtshof nicht ersichtlich. Sowohl in diesem wie auch im Zusammenhang mit dem Tod des Ehemannes der Beschwerdeführerin im Jahr 1992 ist darauf hinzuweisen, dass die Frage nach der Anerkennung von Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung ausschließlich nach den Verhältnissen im betreffenden Jahr (1990) zu beurteilen war.

Im vorliegenden Fall werden von der Bw., einer Alleinerzieherin, die Kosten für die Betreuung ihres Sohnes im Kindergartenalter als Werbungskosten geltend gemacht.

Im Sinne der obigen Rechtsausführungen besteht analog zu den Aufwendungen für Nahrung und Unterkunft kein Veranlassungszusammenhang zwischen Betreuungskosten und Berufsausübung. Die Tatsache, dass ein Steuerpflichtiger Kinder hat, hat nämlich nicht mit seinem Beruf, sondern nur mit der Privatsphäre des Steuerpflichtigen zu tun. An dieser Beurteilung kann sich daher auch nichts ändern, wenn eine entsprechende Kinderbetreuung eine Berufstätigkeit überhaupt erst ermöglicht. Die Aufwendungen zählen zu den nichtabzugsfähigen Aufwendungen der Lebensführung. Ausgehend vom Nichtbestehen eines Veranlassungszusammenhanges zwischen Betreuungskosten und Berufsausübung vermögen die von der Bw. ins Treffen geführten oben wiedergegebenen Argumente keine andere Beurteilung herbeizuführen.

Eine Anerkennung als Werbungskosten kann demgemäß nicht erfolgen.

Zum Eventualantrag: Entfall oder Reduktion des Selbstbehaltes ist auszuführen:

Gemäß § 34 Abs. 6 EStG 1988 können folgende Aufwendungen ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden:

- Aufwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden, insbesondere ...
- Kosten einer auswärtigen Berufsausbildung nach Abs. 8.
- Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Personen, für die gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 erhöhte Familienbeihilfe gewährt wird, soweit sie die Summe der pflegebedingten Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen.
- Aufwendungen im Sinne des § 35, die an Stelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden (§ 35 Abs. 5).
- Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, wenn der Steuerpflichtige selbst oder

bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag der (Ehe)Partner (§ 106 Abs. 3) oder bei Anspruch auf den Kinderabsetzbetrag oder den Unterhaltsabsetzbetrag das Kind (§ 106 Abs. 1 und 2) pflegebedingte Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) erhält, soweit sie die Summe dieser pflegebedingten Geldleistungen übersteigen.

Die in Rede stehenden Kinderbetreuungskosten fallen nicht unter diese Ausnahmetatbestände, was keiner weiteren Ausführungen bedarf. Es entspricht somit nicht den Bestimmungen des EStG 1988, die Kosten für das Au-pair-Mädchen ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes als außergewöhnliche Belastung abzuziehen.

Wenn die Bw. den im Bescheid ausgewiesenen Selbstbehalt als zu hoch beanstandet, ist auf die Bestimmung des § 34 Abs. 4 und 5 EStG 1988 zu verweisen:

(4) Die Belastung beeinträchtigt wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (§ 2 Abs. 2 in Verbindung mit Abs. 5) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt. Der Selbstbehalt beträgt bei einem Einkommen

von höchstens 7.300 Euro 6%
 mehr als 7.300 Euro bis 14.600 Euro 8%
 mehr als 14.600 Euro bis 36.400 Euro 10%
 mehr als 36.400 Euro 12%.

Der Selbstbehalt vermindert sich um je einen Prozentpunkt

- wenn dem Steuerpflichtigen der Alleinverdienerabsetzbetrag oder der Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht,
- für jedes Kind (§ 106).

(5) Sind im Einkommen sonstige Bezüge im Sinne des § 67 enthalten, dann sind als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit für Zwecke der Berechnung des Selbstbehaltes die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, erhöht um die sonstigen Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 und 2, anzusetzen.

Demgemäß wurde im angefochtenen Bescheid der Selbstbehalt zutreffend wie folgt berechnet:

Einkommen vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen (entspricht den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit)	60.088,22 €
erhöht um die sonstigen Bezüge (Kennzahl 220)	9.731,58 €
abzüglich der SV-Beiträge für sonstige Bezüge (Kennzahl 225)	783,18 €
ergibt Einkommen iSd § 34 Abs. 4 und 5 EStG 1988	69.036,62 €
davon 10 % Selbstbehalt (im Sinne der obigen Ausführungen)	6.903,66 €

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 1. März 2010