



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Hofrätin Dr. Anna Radschek und die weiteren Mitglieder Mag. Wolfgang Tiwald, Oswald Heimhilcher und Mag. Robert Steier im Beisein der Schriftführerin Andrea Moravec über die Berufungen des Bw, vertreten durch LGH – Wirtschaftstreuhand- und Buchhaltung GmbH, 1080 Wien, Tigergasse 26-28/9, vom 25. Oktober 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 4/5/10 vom 7. Oktober 2004, 2. Juli 2004 bzw 6. April 2004 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2001 bis 2003 nach der am 29. November 2006 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) – Herr HH – erhob Berufung gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2001 bis 2003 und begründete diese wie folgt:

1. Alleinerzieherabsetzbetrag 2001

Da der Bw seit dem 11. Juni 2001 für seinen minderjährigen Sohn GH (geboren 26. Mai 1995) alleine obsorgeberechtigt sei und das Kind beim Bw wohne, beanspruchte der Bw die Berücksichtigung des Alleinerzieherabsetzbetrages bereits für das Jahr 2001.

2. Unterhaltsabsetzbetrag 2001 bis 2003

Der Bw beantragte die Berücksichtigung des Unterhaltsabsetzbetrages

- bei der Veranlagung der Jahre 2002 und 2003 aufgrund des geleisteten Unterhaltes für zwei minderjährige, nicht haushaltszugehörige Kinder (PF, geboren 14. Februar 1989, und HF, geboren 12. Februar 1990) und

- bei der Veranlagung des Jahres 2001 aufgrund der im Jahr 2001 und 2002 getätigten Zahlung des gesamten Unterhaltsrückstandes aus Vorperioden bis Juni 2001 für den minderjährigen Sohn GH an das Jugendamt V.

Laut Bescheinigung der Bezirkshauptmannschaft V vom 14. September 2004 sei der Bw zur Leistung eines monatlichen Unterhaltsbetrages von 109,01 € für seinen Sohn GH verpflichtet und habe der Bw im Jahr 2001 3.068,83 € und im Jahr 2002 1.206,08 € an Unterhalt bezahlt. Laut Bestätigung des Jugendamtes S vom 14. September 2004 betrage die monatliche Unterhaltsverpflichtung des Bw für seine Kinder PF und HF 239,82 € je Kind; der Bw habe im Jahr 2002 insgesamt 3.183,07 € und im Jahr 2003 3.496,18 € an Unterhalt geleistet.

Mit Schreiben vom 2. November 2004 zog der Bw die Berufung gegen die Teilbereiche Alleinerzieher- und Unterhaltsabsetzbetrag 2001 zurück.

Im Rahmen der Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2002 und 2003 wurde der Unterhaltsabsetzbetrag iHv 344,20 € (2002) bzw 382,40 € (2003) berücksichtigt.

3. Sachbezug Dienstwohnung 2001 bis 2003

Der Bw wendet sich gegen die Hinzurechnung eines Sachbezuges iHv 3.800 € zum laufenden Gehalt für die zur Verfügung Stellung einer Wohnung durch seinen Dienstgeber. Der Dienstgeber des Bw habe für diesen eine Wohnung im Ausmaß von 69 m² angemietet und für die Monate 6-12/2001 gemäß ESt-VO zu § 15 Abs 2 EStG Beträge iHv 3.800 € dem laufenden Gehalt hinzugerechnet. Hätte der Dienstgeber des Bw die Wohnung aus dem Betriebsvermögen zur Verfügung gestellt, wären gemäß ESt-VO für die gegenständliche Wohnung (Baujahr 1950 – 1960) in der Zeit von 6-12/2001 Beträge iHv 800,40 € dem laufenden Gehalt als Sachbezugswerte hinzuzurechnen gewesen. Durch eine Entscheidung, die nur dem Dienstgeber zuzurechnen sei, betrage somit die Hinzurechnung für den Bw das rund fünffache dessen, was hinzuzurechnen wäre, wenn der Dienstgeber eine Wohnung zur Verfügung gestellt hätte. Für den Bw stelle die Wohnraumbewertung gemäß Sachbezugsverordnung eine

ungerechtfertigte und verfassungswidrige Ungleichbehandlung dar. Zwei steuerlich gleiche Sachverhalte, nämlich die Befriedigung des Wohnbedürfnisses – würden unterschiedlich besteuert und es liege nicht in der Hand des Arbeitnehmers darauf einen Einfluss zu nehmen. Der Bw beantragte die Kürzung des Gesamtbetrages der Einkünfte um die Differenz zwischen den Sachbezügen gemäß § 2 Abs 4 Sachbezugs-VO (ds 3.800 €) und den Sachbezügen gemäß Abs 1 (ds 800,40 €).

Aus der zur Verfügung Stellung der Wohnung erwachsen dem Dienstgeber des Bw monatlich folgende Kosten: Miete netto iHv 550 €, 10 % USt 55 €, Betriebskosten iHv 95,75 € und 20 % USt 19,15 €, ds Miete inkl Betriebskosten iHv 719,90 €. 75 % davon, ds 539,93 €, gerundet 540 € wurden dem Gehalt des Bw monatlich als Sachbezug hinzugerechnet.

Die Berufungsvorentscheidung für das Jahr 2001 wurde mit der Begründung abgewiesen, dass die Berechnung des Sachbezuges den Lohnsteuerrichtlinien entspreche.

Im Vorlageantrag (25. April 2005) beantragte der Bw die Berechnung der Sachbezüge für die Jahre 2002 und 2003 wie sie in der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für 2001 dargestellt wurde.

4. Außergewöhnliche Belastung 2001 bis 2003

In der Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2001 machte der Bw Kindergartenkosten iHv 1.090,09 € (15.000 S) und Flugkosten iHv 726,73 € (10.000 S) geltend. Im angefochtenen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2001 wurden lediglich die Kindergartenkosten – unter Berücksichtigung eines Selbstbehaltes iHv 10.424 S – in Abzug gebracht, während die Flugkosten unberücksichtigt blieben. In den beiden Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 2002 und 2003 wurden für Kinderbetreuung jeweils 3.080 € abzüglich eines Selbstbehaltes als außergewöhnliche Belastung in Abzug gebracht. In der Berufung wies der Bw daraufhin, dass die geltend gemachten außergewöhnlichen Belastungen aus tatsächlichen, rechtlichen und sittlichen Gründen zwangsläufig erwachsen seien, da mit Beschluss des Bezirksgerichtes M vom 11. Juni 2001 die Obsorge über den minderjährigen GH an den Bw übertragen und ihm aufgetragen worden sei, das Kind von der österreichischen Botschaft in R abzuholen. Außer den Flugkosten seien keine weiteren Kosten (Hotel, Taxi etc) geltend gemacht worden.

In der am 29. November 2006 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung vertrat der Bw die Meinung, dass der unabhängige Finanzsenat berechtigt sei, von der Sachbezugsverordnung insoweit abzuweichen, als diese nicht dem § 15 Abs 2 EStG 1988 entspreche. Die gesetzliche Bestimmung laute auf "Mittelpreis des Verbraucherortes". Dem könne zwar mit den angegebenen Quadratmeterpreisen, nicht aber mit 75 % der tatsächlichen Kosten entsprochen werden. Hinsichtlich der vom Finanzamt als außergewöhnliche Belastung

anerkannten Kindergartenkosten erklärte der Bw, er sei damals Alleinerzieher gewesen und für einen Alleinerzieher seien nach Verwaltungspraxis Kindergartenkosten als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen. Auf das Vorhalten, dass für das Jahr 2001 nur für sechs Monate der Unterhaltsabsetzbetrag gewährt werden könne, erklärte der Bw, dass er insgesamt rund 3.000 € im Jahr 2001 für alle seine Kinder bezahlt habe und aus Vereinfachungsgründen habe er sich mit dem Bearbeiter im Finanzamt auf einen Unterhaltsabsetzbetrag für ein Kind geeinigt. Abschließend beantragte der Bw, seiner Berufung im Rahmen einer teleologischen Reduktion stattzugeben.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Alleinerzieherabsetzbetrag 2001

- Dem Bw wurde mit Datum 18. Dezember 2001 für das Jahr 2001 Familienbeihilfe für sechs Monate iHv insgesamt 8.700 S (ds 6 x 1.450 S) gewährt und damit gemeinsam ein Kinderabsetzbetrag für ebenfalls sechs Monate iHv insgesamt 4.200 S (ds 6 x 700 S) ausbezahlt.

Gemäß § 33 Abs 4 Z 2 EStG 1988 steht einem Alleinerzieher ein Alleinerzieherabsetzbetrag von 364 Euro [5.000 S] jährlich zu. Alleinerzieher ist ein Steuerpflichtiger, der mit mindestens einem Kind (§ 106 Abs 1) mehr als sechs Monate im Kalenderjahr nicht in einer Gemeinschaft mit einem (Ehe)Partner lebt.

Gemäß § 106 Abs 1 leg cit gelten Kinder im Sinne des Bundesgesetzes als Kinder, für die dem Steuerpflichtigen oder seinem (Ehe)Partner (Abs 3) mehr als sechs Monate im Kalenderjahr ein Kinderabsetzbetrag nach § 33 Abs 4 Z 3 lit a zusteht.

Gemäß § 33 Abs 4 Z 3 lit a EStG 1988 steht einem Steuerpflichtigen, dem auf Grund des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 Familienbeihilfe gewährt wird, im Wege der gemeinsamen Auszahlung mit der Familienbeihilfe ab dem Jahr 2000 ein Kinderabsetzbetrag von monatlich 50,90 Euro [700 S] für jedes Kind zu.

Da dem Bw mit Datum 18. Dezember 2001 für das Jahr 2001 Familienbeihilfe für sechs Monate iHv insgesamt 8.700 S (ds 6 x 1.450 S) gewährt und damit gemeinsam ein Kinderabsetzbetrag für ebenfalls sechs Monate iHv insgesamt 4.200 S (ds 6 x 700 S) ausbezahlt wurde, die Voraussetzung des § 106 Abs 1, wonach Kinder iSd Bundesgesetzes als Kinder gelten, wenn dem Steuerpflichtigen für sie mehr als sechs Monate im Kalenderjahr ein Kinderabsetzbetrag nach § 33 Abs 4 Z 3 zusteht, nicht erfüllt war, war der Bw im Streitjahr 2001 nicht Alleinerzieher iSd § 33 Abs 4 Z 2, da er nicht mit mindestens einem Kind iSd § 106 Abs 1 mehr als sechs Monate im Kalenderjahr lebte.

Im Streitjahr 2001 war daher kein Alleinerzieherabsetzbetrag zu berücksichtigen.

2. Unterhaltsabsetzbetrag 2001 bis 2003

- Laut Bescheinigung der Bezirkshauptmannschaft V vom 14. September 2004 war der Bw zur Leistung eines monatlichen Unterhaltsbetrages von 109,01 € für seinen Sohn GH verpflichtet.
- Laut Bescheinigung der Bezirkshauptmannschaft V vom 14. September 2004 hat der Bw für seinen Sohn GH im Jahr 2001 3.068,83 € und im Jahr 2002 1.206,08 € an Unterhalt bezahlt.
- Laut Bestätigung des Jugendamtes S vom 14. September 2004 betrug die monatliche Unterhaltsverpflichtung des Bw für seine Kinder PF und HF in den Jahren 2002 und 2003 239,82 € je Kind.
- Laut Bestätigung des Jugendamtes S vom 14. September 2004 leistete der Bw im Jahr 2002 insgesamt 3.183,07 € und im Jahr 2003 insgesamt 3.496,18 € an Unterhalt.

Gemäß § 33 Abs 4 Z 3 lit b EStG 1988 steht einem Steuerpflichtigen der für ein Kind, das nicht seinem Haushalt zugehört (§ 2 Abs 5 Familienlastenausgleichsgesetz 1967) und für das weder ihm noch seinem von ihm nicht dauernd getrennt lebenden (Ehe)Partner Familienbeihilfe gewährt wird, den gesetzlichen Unterhalt leistet, ein Unterhaltsabsetzbetrag von 25,50 Euro [350 S] monatlich zu. Leistet er für mehr als ein nicht haushaltszugehöriges Kind den gesetzlichen Unterhalt, so steht ihm für das zweite Kind ein Absetzbetrag von 38,20 Euro [525 S] und für jedes weitere Kind ein Absetzbetrag von jeweils 50,90 Euro [700 S] monatlich zu.

Da GH, der Sohn des Bw, im Streitjahr 2001 ab 11. Juni desselben Jahres dem Haushalt des Bw zugehörte, steht dem Bw nur für jene Monate des Jahres 2001 ein Unterhaltsabsetzbetrag von 350 S monatlich zu, in denen GH nicht dem Haushalt des Bw zugehörte und der Bw den gesetzlichen Unterhalt leistete, nämlich von Jänner bis Juni 2001, das sechs Monate ($6 \times 350 \text{ S} = 2.100 \text{ S}$).

Da der Bw für seine seinem Haushalt nicht zugehörigen Kinder PF und HH im Streitjahr 2001 keinen gesetzlichen Unterhalt leistete, stand dem Bw im Jahr 2001 für PF und HF kein Unterhaltsabsetzbetrag zu.

Der Unterhaltsabsetzbetrag für das Jahr 2001 war daher mit 2.100 S zu berücksichtigen.

Da die monatliche Unterhaltsverpflichtung des Bw für seine Kinder PF und HH im Jahr 2002 239,82 € je Kind betrug und der Bw insgesamt 3.183,07 € an Unterhalt leistete, wurde der monatlichen Unterhaltsverpflichtung durch den Bw dreizehn Mal nachgekommen (3.183,07 € :

239,82 € = 13,3). Dem Bw steht somit im Jahr 2002 ein Unterhaltsabsetzbetrag von zwölf Mal 25,50 € (ds 306 €) für das erste und 38,20 € für das zweite nicht haushaltszugehöriges Kind zu, ds somit 344,20 €.

Da die monatliche Unterhaltsverpflichtung des Bw für seine Kinder PF und HH im Jahr 2003 239,82 € je Kind betrug, der Bw insgesamt 3.496,18 € an Unterhalt leistete, ist der Bw seiner monatlichen Unterhaltsverpflichtung vierzehn Mal nachgekommen ($3.496,18 \text{ €} : 239,82 \text{ €} = 14,6$). Dem Bw steht somit im Jahr 2003 ein Unterhaltsabsetzbetrag von zwölf Mal 25,50 € (ds 306 €) für das erste und zwei Mal 38,20 € (ds 76,40 €) für das zweite nicht haushaltszugehöriges Kind zu, ds somit 382,40 €.

3. Sachbezug Dienstwohnung 2001 bis 2003

- Laut Jahreskonto 2001 (übermittelt per Fax am 29. November 2004) wurde dem Arbeitslohn des Bw für die Dienstwohnung für die Monate Mai und Juni 2001 jeweils 3.108 S (226 €) und für die Monate Juli bis Dezember 2001 jeweils 7.430 S (540 €), ds insgesamt 50.796 S (3.692 €) als Sachbezug hinzugerechnet.
- Laut Jahreskonto 2003 (Übermittelt per Fax am 29. November 2004) wurde dem Arbeitslohn des Bw für die Dienstwohnung monatlich 540 € als Sachbezug hinzuge-rechnet.
- Laut Konto "Miete Dienstwohnung" (übermittelt per Fax am 30. November 2004) bezahlte der Dienstgeber des Bw im Jahr 2002 elf Mal den Betrag von 550 €.
- Laut Konto "Betriebskosten Dienstwohnung HH" (übermittelt per Fax am 30. November 2004) bezahlte der Dienstgeber des Bw im Jahr 2002 zwölf Mal den Betrag von 95,75 €.
- Laut Fax vom 30. November 2004 sind Miete und Betriebskosten seit 07/2001 unverändert.

Gemäß § 2 Abs 1 der Verordnung über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge ab 2002 (BGBl II Nr 416/2001) ist der Wert des Wohnraumes, den der Arbeitgeber seinen Arbeitnehmern kostenlos oder verbilligt zur Verfügung stellt, bei sogenannten anderen Dienstwohnungen (Kategorie 2), das sind solche Dienstwohnungen, die nicht für Hausbesorger oder Portiere vorgesehen sind und in den Jahren zwischen 1950 und 1960 gebaut wurden, mit einem Quadratmeterpreis pro Monat von 1,45 € (bzw 20 S für Baujahr 1950 bis 1969 lt BGBl Nr 642/1992) anzusetzen.

Gemäß § 2 Abs 4 der Sachbezugsverordnung beinhalten die Quadratmeterpreise auch die üblichen Betriebskosten. Sind die Betriebskosten vom Arbeitnehmer zu bezahlen, ist von den Quadratmeterpreisen ein Abschlag von 20 % vorzunehmen. Bei angemieteten Wohnungen

sind die Quadratmeterpreise der um 25 % gekürzten tatsächlichen Miete (samt Betriebskosten) einschließlich der vom Arbeitgeber bezahlten Betriebskosten gegenüberzustellen; der höhere Wert bildet den maßgeblichen Sachbezug.

Aufgrund der vorgelegten Konten "Miete Dienstwohnung" und "Betriebskosten Dienstwohnung HH" ist davon auszugehen, dass der Dienstgeber für die Dienstwohnung des Bw ab Juli 2001 monatlich Miete samt Betriebskosten in folgender Höhe bezahlte:

Miete	550,00 €
10 % Umsatzsteuer	55,00 €
Betriebskosten	95,75 €
20 % Umsatzsteuer	19,15 €
Miete inklusive Betriebskosten	719,90 €

Wird die tatsächliche Miete (samt Betriebskosten) um 25 % gekürzt ergibt sich ein Sachbezug von 540 € (7.430 S).

Laut Jahreslohnkonto 2001 wurde der eben berechnete Sachbezug von 7.430 S (540 €) für die Monate Juli bis Dezember und ein Betrag von 3.108 S (226 €) jeweils für die Monate Mai und Juni, insgesamt somit 50.796 S (3.692 €) als Sachbezug in Ansatz gebracht.

Berechnet man den Wert des Wohnraumes iSd § 2 Abs 1 der Sachbezugsverordnung für Dienstwohnungen der Kategorie 2 (die nicht für Hausbesorger oder Portiere vorgesehen sind), die in den Jahren zwischen 1950 und 1960 gebaut wurden, so ist für die gegenständliche Dienstwohnung des Bw im Streitjahr 2001 ein Quadratmeterpreis von 1,45 € (bzw 20 S für Baujahr 1950 bis 1969 lt BGBl Nr 642/1992) für acht Monate und eine Wohnungsgröße von 69 qm anzusetzen, was einen Sachbezug von 11.040 S (800,40 €) ergibt.

Da aber gemäß § 2 Abs 4 der Sachbezugsverordnung der höhere Wert den Sachbezugswert bildet, ist im gegenständlichen Fall im Streitjahr 2001 nicht wie vom Bw gefordert ein Betrag von 11.040 S (800,40 €), sondern der bereits im Jahreslohnkonto 2001 berücksichtigte Betrag von 50.796 S (3.692 €) als Sachbezug für die Dienstwohnung in Ansatz zu bringen.

Analog dazu war in den Jahren 2002 und 2003 jeweils 6.480 € (12 x 540 €) als Sachbezug anzusetzen.

Hinsichtlich der Meinung des Bw, dass der unabhängige Finanzsenat berechtigt sei, von der Sachbezugsverordnung insoweit abzuweichen, als diese nicht dem § 15 Abs 2 EStG 1988 entspreche, wird lediglich darauf hingewiesen, dass es sich bei der Sachbezugsverordnung iSd Art 18 der B-VG um eine ordnungsgemäß im Bundesgesetzblatt kundgemachte Verordnung handelt.

Daher war über die behauptete Verfassungswidrigkeit der zitierten Sachbezugsverordnung nicht zu befinden, da Abgabenbehörden Erledigungen nach den geltenden Gesetzen und Verordnungen auszuführen haben und die Beobachtung einer eventuellen Verfassungswidrigkeit nicht in die Zuständigkeit des unabhängigen Finanzsenates fällt. Der UFS ist – anders als die Gerichte, die UVS, der UBAS oder das Bundesvergabeamt – nicht zur Antragstellung an den VfGH zur Normenprüfung nach Art 139 und 139a B-VG berechtigt (Wanke: Gesetz über den Unabhängigen Finanzsenat, S 10).

4. Außergewöhnliche Belastung 2001 bis 2003

- Mit Beschluss des Bezirksgerichtes Mondsee vom 11. Juni 2001 wurde die Obsorge über den minderjährigen GH an den Bw übertragen und ihm aufgetragen, das Kind von der österreichischen Botschaft in R abzuholen.
- Der Bw holte seinen Sohn GH in R ab, woraus ihm Flugkosten iHv 10.000 S (726,73 €) erwuchsen.
- Seither lebt das Kind beim Bw und besuchte in den Jahren 2001 bis 2003 den Kindergarten bzw eine Betreuungseinrichtung. Dafür wurden in den einzelnen Jahren 15.000 S (1.090,09 €) (2001) bzw 3.080 € (2002 und 2003) vom Bw verausgabt.

Gemäß § 34 Abs 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkten Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben 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.

Alle drei Voraussetzungen (Abs 2, 3 und 4) müssen gleichzeitig gegeben sein. Das Fehlen nur einer der im § 34 Abs 1 leg cit genannten Voraussetzungen schließt den Anspruch auf die Steuerermäßigung bereits aus. Liegt zB das Merkmal der Außergewöhnlichkeit nicht vor, erübrigt sich eine Prüfung der Zwangsläufigkeit.

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

Das Gesetz stellt auf die Verhältnisse der Mehrzahl der Steuerpflichtigen ab. Aufwendungen, die bei der Mehrzahl der Steuerpflichtigen auftreten, sind keine außergewöhnliche Belastung. Das Merkmal der Außergewöhnlichkeit ist anhand objektiver Kriterien zu prüfen. Dem rein

subjektiven Empfinden des Abgabepflichtigen kommt in diesem Zusammenhang keine Bedeutung zu.

Das Merkmal der Außergewöhnlichkeit von Kinderbetreuungskosten ist ganz allgemein schon deshalb nicht gegeben, da die im Gesetz ganz allgemein verankerte Verpflichtung der Eltern zur Beaufsichtigung ihres Kleinkindes für dieselben in jedem Falle Belastungen mit sich bringt, die keinesfalls außergewöhnlich sind. 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).

Der unabhängige Finanzsenat vertritt die Auffassung, dass Kinderbetreuungskosten in der heutigen Zeit wohl generell die Außergewöhnlichkeit fehlt (vgl auch Quantschnigg/Schuch: Einkommensteuer-Handbuch, Tz 38 zu § 34, S 1287). Da das Fehlen der Außergewöhnlichkeit die Anerkennung der geltend gemachten Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung ausschließt und die Abgabenbehörde davon entbildet, zu prüfen, ob auch die anderen Voraussetzungen zutreffen oder nicht (Hofstätter-Reichel: Einkommensteuer-Kommentar, III C, Tz 1 zu § 34 Abs 1), ist die Berücksichtigung der vom Bw geltend gemachten Kinderbetreuungskosten iHv 15.000 S (1.090,09 €) im Jahr 2001 bzw iHv jeweils 3.080 € in den Jahren 2002 und 2003 als außergewöhnliche Belastung ausgeschlossen.

Unterhaltsleistungen für ein Kind sind nach § 34 Abs 7 Z 1 EStG 1988 in der im Berufungsfall anzuwendenden Fassung des BG BGBl I Nr 79/1998 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 Anspruch auf diese Beträge hat.

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 13. Dezember 1995, 93/13/0272, VwSlg 7.055/F, ausgesprochen, dass die Annahme der 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 der Ehepartner angewiesenen Familien führte. Dies deswegen, weil die im Gesetz ganz allgemein verankerte Verpflichtung der Eltern zur Beaufsichtigung ihres Kleinkindes für sie in jedem Falle (ob nun beide Elternteile oder nur ein Elternteil berufstätig sind) Belastungen mit sich bringe, die keinesfalls außergewöhnlich, 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 VwGH vom 21.9.2005, 2002/13/0002).

Ausdrücklich hat der Verfassungsgerichtshof im Erkenntnis vom 30. November 2000, B 1340/00, VfSlg 16.026, ausgesprochen, dass die von der Verfassung geforderte steuerliche Berücksichtigung der Unterhaltsleistungen für den Regelfall durch die Transferleistungen der Familienbeihilfe und des Kinderabsetzbetrages erfolgt. Der Verfassungsgerichtshof hat in der von ihm geprüften Bestimmung des § 34 Abs 7 EStG 1988 in der auch für die Streitjahre anzuwendenden Fassung des BG BGBl I Nr 79/1998 angesichts der vorgesehenen (erhöhten) Transferleistungen keine Verfassungswidrigkeit gesehen.

Der Verfassungsgerichtshof hat im erwähnten Erkenntnis auch seine frühere Rechtsprechung wiederholt und erwähnt, dass die Regelung der Kinderbetreuung (ob beide Eltern berufstätig sind und für die Kinderbetreuung anderweitig sorgen oder ob ein Teil, statt erwerbstätig zu sein, die Hauptlast der Kinderbetreuung übernimmt) grundsätzlich Sache der privaten Lebensgestaltung ist. Dies ist auch im Falle einer Scheidung nicht anders zu beurteilen, da auch die Wahl des Familienstandes und die Obsorgeregelung im Rahmen der privaten Lebensgestaltung getroffen werden.

Gemäß § 34 Abs 3 EStG 1988 erwächst die Belastung dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Zwangsläufigkeit aus rechtlichen Gründen kann aus dem Verhältnis des Steuerpflichtigen zu anderen Personen erwachsen. Rechtliche Gründe sind solche, die dem Steuerpflichtigen eine außergewöhnliche Belastung aus einer rechtlichen Verpflichtung auferlegen. Rechtliche Gründe können sich aus dem Gesetz oder auch aus einem Vertrag, einem Urteil oder einem Verwaltungsakt ergeben.

Der unabhängige Finanzsenat gelangt zu der Auffassung, dass sich der Bw den ihm im Zusammenhang mit dem Beschluss des Bezirksgerichtes Mondsee vom 11. Juni 2001 entstandenen Flugkosten iHv 10.000 S (726,73 €) aus rechtlichen Gründen nicht entziehen konnte und dass diese Kosten dem Bw zwangsläufig erwachsen sind. Die Flugkosten iHv 10.000 S (726,73 €) sind daher – unter Berücksichtigung eines Selbstbehaltes (§ 34 Abs 4 EStG 1988) – als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen.

5. Ermittlung der Einkommensteuer für 2001

Bei der Ermittlung des Steuersatzes wurden zuerst die steuerpflichtigen Einkünfte auf den Jahresbetrag umgerechnet, Sonderausgaben und andere Einkommensabzüge berücksichtigt und anhand der sich für das umgerechnete Einkommen ergebenden Tarifsteuer ein Durchschnittssteuersatz ermittelt und auf das Einkommen angewendet (Umrechnungsvariante). Danach war anhand einer Kontrollrechnung festzustellen, ob sich bei Hinzurechnung der Bezüge gemäß § 3 Abs 2 EStG 1988 gegenüber der Umrechnungsvariante eine niedrigere Steuer ergibt. Da dies im gegenständlichen Fall nicht zutrifft, wurde der Tarif daher auf das im Bescheid ausgewiesene Einkommen (unter Hinzurechnung der steuerfreien Bezüge) von 163.225 S (11.862,02 €) angewendet.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilagen: 3 Berechnungsblätter

Wien, am 27. März 2007