



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Mag. Bw., W., C.Gassexy, vertreten durch Mag. Gabriele Göschl, Steuerberater, Pfeilgasse 7/1/25, 1080 Wien, vom 9. Februar 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 2/20/21/22, vertreten durch ADir. Herbert Pablee, vom 9. Jänner 2009 betreffend die Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) erzielte im Jahre 2007 Einkünfte aus nicht selbständiger Tätigkeit und beantragte im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung unter anderem für ihren im Jahre 2002 geborenen Sohn Kinderbetreuungskosten in Höhe von 9.498,96 € als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen.

Aus dem Jahreslohnzettel 2007 geht hervor, dass die Bw. Alleinerzieherin ist und steuerpflichtige Bezüge in Höhe von 61.877,68 € erhalten hat.

Im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007 vom 9. Jänner 2009 verneinte das Finanzamt die Abzugsfähigkeit der Kinderbetreuungskosten als außergewöhnliche Belastung und führte

dazu begründend aus, dass nach § 34 EStG 1988 Belastungen bei der Ermittlung des Einkommens abgezogen werden können, wenn diese sowohl außergewöhnlich als auch zwangsläufig erwachsen sind und zudem die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen wesentlich beeinträchtigen. Nach allgemeinen Erfahrungen würden in Haushalten bei einem monatlichen Nettoeinkommen von mehr als 2.910,00 € in der Regel ein Kindermädchen beschäftigt bzw. andere Institutionen beansprucht werden, sodass es in diesen Fällen schon an einer Außerordentlichkeit ermangele.

Dazu komme, dass die Kosten der Ganztagesbetreuung des Kindes die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit nicht wesentlich beeinträchtigen und deshalb im konkreten Fall die beantragten Kinderbetreuungskosten keine außergewöhnliche Belastung darstellen würden.

Den Begründungsausführungen in der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid ist zu entnehmen, dass einem Steuerpflichtigen nach § 34 Abs. 3 EStG 1988 eine Belastung zwangsläufig erwachse, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen könne. Da die Bw. Alleinerzieherin sei und einer Berufstätigkeit nachgehen müsse, weil sie für sich keine Unterhaltsleistung erhält, bestehe das zwangsläufige Erfordernis der Kinderbetreuung. Die Bw. sei im Veranstaltungs- und Kulturbereich der „f. Bank“ tätig und müsse zahlreiche berufliche Termine außerhalb der Kindergartenzeiten wahrnehmen. Da sie auf keinerlei familiäre Hilfe bei der Betreuung ihres Sohnes zurückgreifen könne, zumal ihre Familie in Vorarlberg lebe, wäre die zusätzliche Beschäftigung eines Kindermädchens zwingend erforderlich, um die Betreuung ihres Sohnes zu gewährleisten. Das von der Bw. beschäftigte Kindermädchen wäre ausschließlich zur Betreuung des Kindes eingesetzt worden und hätte keinerlei Tätigkeiten im Haushalt durchgeführt.

Der angefochtenen Bescheidbegründung, dass Haushalte mit einem monatlichen Einkommen von mehr als 2.910,00 € in der Regel ein Kindermädchen beschäftigen, könne – abgesehen davon, dass das Einkommen der Bw. diese willkürlich gezogene Einkommensgrenze nur marginal überschreite – nicht gefolgt werden. Die Beschäftigung eines Kindermädchens zusätzlich zu einem Kindergarten, ist in Österreich in Haushalten mit einem Kind bei weitem nicht die Regel. Laut einer Mikrozensus-erhebung der Statistik Austria wären im Jahr 2007 in Österreich von 3.450.200 unselbständig Erwerbstätigen nur 7.500 (= 0,21%) Personen in privaten Haushalten beschäftigt und zwar vorwiegend als Haushaltshilfen, sodass die Feststellung, dass die Beschäftigung eines Kindermädchens bei Haushalten mit dem besagten monatlichen Nettoeinkommen die Regel wäre, an der Realität vorbeigehen müsse.

Die Beschäftigung eines Kindermädchens zusätzlich zum Kindergarten sei nur durch die spezifischen Erfordernisse des Berufes bedingt.

Auch sei die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit durch die Kinderbetreuungskosten wesentlich beeinträchtigt worden, zumal diese – wie in den LStRI ausgeführt – den von der Bw. zu tragenden Selbstbehalt überschreiten würden.

Zusätzlich zu den beantragten Kinderbetreuungskosten machte die Bw. erstmals in der Berufung Aufwendungen für Kontaktlinsen im Ausmaß von 271,00 € als außergewöhnliche Belastung gelten.

Über die Berufung wurde erwogen:

Aus der Aktenlage ist folgender Sachverhalt als erwiesen anzunehmen:

Die Bw. ist Alleinerzieherin, ihr erwachsen im Streitjahr für ihren fünfjährigen Sohn Kinderbetreuungskosten in Höhe von 9.498,96 €.

In rechtlicher Hinsicht ist zur Frage des Vorliegens einer außergewöhnlichen Belastung auszuführen:

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.

§ 34 Abs. 2 EStG 1988 normiert, dass die Belastung außergewöhnlich ist, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen nach § 34 Abs. 3 EStG 1988 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. Leistungen des gesetzlichen Unterhalts für ein Kind, das nicht dem Haushalt des Steuerpflichtigen zugehört und für das weder der Steuerpflichtige noch sein mit ihm im gemeinsamen Haushalt lebender (Ehe)Partner Anspruch auf Familienbeihilfe hat sind durch den Unterhaltsabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 4 Z 3 lit b EStG 1988 abgegolten.

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. Ein Selbstbehalt (Abs. 4) auf Grund eigener Einkünfte des Unterhaltsberechtigten ist nicht zu berücksichtigen.

5.....

Gemäß § 140 Abs. 1 ABGB haben die Eltern zur Deckung der ihren Lebensverhältnissen angemessenen Bedürfnisse des Kindes unter Berücksichtigung seiner Anlagen, Fähigkeiten, Neigungen und Entwicklungsmöglichkeiten nach ihren Kräften anteilig beizutragen.

§ 140 Abs. 2 ABGB bestimmt, dass der Elternteil, der den Haushalt führt, in dem er das Kind betreut, dadurch seinen Beitrag leistet. Darüber hinaus hat er zum Unterhalt des Kindes beizutragen, soweit der andere Elternteil zur vollen Deckung der Bedürfnisse des Kindes nicht imstande ist oder mehr leisten müsste, als es seinen eigenen Lebensverhältnissen angemessen wäre.

Die in der vorhin genannten Bestimmung geregelte Beitragsleistung eines Elternteiles umfasst nicht nur die Haushaltsführung sondern diese zusammen mit der Betreuung des Kindes, die auch eine Fremdbetreuung in einem Hort usw. sein kann (vgl. Stabentheiner in Rummel ABGB, § 140 Tz 9). Nach der Rechtsprechung des Obersten Gerichtshofes deckt im Regelfall der betreuungspflichtige Elternteil seine Unterhaltspflicht zur Gänze durch die Betreuungsleistung ab, während der geldunterhaltspflichtige Elternteil lediglich einen finanziellen Beitrag in Form des Geldunterhaltes zu leisten hat, der gemeinsam mit der Betreuungsleistung des anderen Elternteils den gesamten Unterhaltsanspruch des Kindes abdeckt (vgl. OGH 29.01.2002 1 Ob 305/01m).

Ständige Rechtsprechung des Obersten Gerichtshofes ist es auch, dass die Unterhaltsbedürfnisse des Kindes dessen gesamten Lebensbedarf, also nicht nur die reinen Nahrungs-, Bekleidungs-, Kindergarten- oder Schulkosten, sondern auch Ausgaben für kulturelle, soziale und sportliche Interessen umfassen (vgl. OGH 22.6.1995, 6 Ob 548/95).

§ 34 Abs. 7 EStG 1988 in der im Streitjahr anzuwendenden Fassung normiert ein einkommensteuerliches Abzugsverbot von laufenden Unterhaltsaufwendungen an Kinder.

Im Verhältnis zu haushaltsangehörigen Kindern könnten die Ausgaben für eine Kinderbetreuung unter Beachtung des § 34 Abs. 7 EStG 1988 jedenfalls nur dann Berücksichtigung finden, wenn diese beim Unterhaltsberechtigten selbst (Kind) im Sinne der Z 4 dieser Bestimmung eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden. Die Erläuterungen zur Regierungsvorlage des EStG 1988 (6221 BlgNr XVII.GP, 84) erwähnen in diesem Zusammenhang 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).

Vor dem Hintergrund dieser Ausführungen verbleiben nur mehr Aufwendungen, die durch Krankheit, Pflegebedürftigkeit, einen Unglücksfall und ähnliches bedingt sind und die würden sie nicht getätigt, die Erfüllung der Unterhaltspflicht beeinträchtigen (vgl. VwGH 2.8.1995, 94/13/0207, Hinweis Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 34 EStG 1988, Einzelfälle).

Im konkreten Fall brachte die Bw. weder vor, Krankheitskosten getragen zu haben, die bei ihrem Sohn eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden noch gab es nach dem vorliegenden Akteninhalt für das Bestehen solcher Aufwendungen Anhaltspunkte.

Die Bw. verweist in ihren Ausführungen auf den Umstand des zwangsläufigen Erfordernisses der Kinderbetreuung, zumal sie als Alleinerzieherin einer Berufstätigkeit nachgehen müsse, da sie für sich keine Unterhaltsleistung erhalten würde.

Dieses Vorbringen geht angesichts der oben dargelegten einschränkenden Bestimmung des § 34 Abs. 7 Z 1 und Z 2 EStG 1988 ins Leere, nach der Unterhaltsleistungen für Kinder mit der Familienbeihilfe und dem Kinderabsetzbetrag sowie dem Unterhaltsabsetzbetrag abgegolten sind (vgl. Doralt/Ruppe, Grundriss des österreichischen Steuerrechts, Band 1, 9. Auflage, Rz 653). Dies hat auch in Fällen getrennt lebender Eltern zu gelten, und ist im vorliegenden Fall im Sinne des § 140 Abs. 1 und Abs. 2 ABGB davon auszugehen, dass der Kindesvater, mangels gegenteiligen Vorbringens, dieser Unterhaltsverpflichtung auch ausreichend nachkommt.

Aus der Judikatur des Verfassungsgerichtshofes zur Familienbesteuerung (vgl. Ruppe, "Familienbesteuerung und Verfassungsgerichtshof", ÖStZ 2003/241) ergibt sich in diesem Zusammenhang Folgendes:

Die Unterhaltsverpflichtung gegenüber Kindern ist zumindest zur Hälfte keine Sache der privaten Lebensführung und muss daher insoweit steuerlich berücksichtigt werden. Die Steuermehrbelastung, die sich durch die generelle Nichtabzugsfähigkeit der Unterhaltsleistungen ergibt, kann aber anstelle einer steuerlichen Abzugsfähigkeit des Aufwandes auch durch Transferzahlungen (Kinder- und Unterhaltsabsetzbetrag, Familienbeihilfe) ausgeglichen werden.

Bei haushaltszugehörigen Kindern ist nach der Rechtslage aufgrund des Familienpaketes 2000, BGBl 1998/97, womit der Kinderabsetzbetrag und die Familienbeihilfe angehoben wurden, durch die Transferzahlungen eine hinreichende Entlastungswirkung von der Steuerbelastung der Unterhaltsleistungen gegeben (vgl. UFS 31.3.2009, RV/2297-W/08).

Der Verwaltungsgerichtshof hat ebenso die Außergewöhnlichkeit von Kinderbetreuungskosten für ein vier- bzw. fünfjähriges Kind unter Hinweis auf ein zeitlich davor ergangenes Erkenntnis vom 13.12.1995, 93/13/0272, verneint (vgl. VwGH 21.9.2005, 2002/13/0002) und in beiden Erkenntnissen zum Ausdruck gebracht, 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 unabhängig davon, ob nun beide Elternteile berufstätig sind oder nur ein Elternteil berufstätig ist, 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.

Der Verwaltungsgerichtshof hat weiters unter Bezugnahme auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 30.11.2000, B 1340/00 ausgesprochen, 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.

Demnach sind die im Berufungsfall geltend gemachten Kinderbetreuungskosten durch die Beschäftigung eines Kindermädchens angesichts des Umstandes, dass zB keine Krankheit des Kindes bzw. eines Elternteiles behauptet wurde, nicht außergewöhnlich und daher nicht im Rahmen des § 34 EStG 1988 zu berücksichtigen.

Das Argument, dass lediglich 0,21 % der unselbständig Erwerbstätigen in Österreich Haushaltshilfen in privaten Haushalten beschäftigen, vermag der Berufung ebenso wenig zum Erfolg zu verhelfen, zumal daraus nicht abgeleitet werden kann, dass die Kosten für ein Kindermädchen bei einem monatlichen Nettoeinkommen in Höhe von über 3.500,00 € deshalb eine Belastung darstellt, weil sie höher ist als jene die der Mehrheit der Steuerpflichtigen in dieser - zweifelsohne gehobenen Einkommenslage - zu tragen haben.

Die Kosten für Sehbehelfe wie Kontaktlinsen stellen als Krankheitskosten eine außergewöhnliche Behandlung unter Berücksichtigung des Selbstbehaltes dar (vgl. Doralt, EStG, 4. Aufl., Bd. II, Tz 78 zu § 34).

Die beantragten Ausgaben für Kontaktlinsen in Höhe von 271,00 € wirken sich jedoch im konkreten Fall nicht einkommensteuermindernd aus, da insgesamt der Selbstbehalt in Höhe von über 7.000,00 € nicht überschritten wurde.

Aus diesen Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Einkommensteuerbescheid 2007

Wien, am 26. Jänner 2010