



GZ. RV/0505-L/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2002 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Einkommensteuer wird für das Jahr 2002 festgesetzt mit 446,84 €

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die Bw. erzielt neben nichtselbstständigen Einkünften überwiegend gewerbliche Einkünfte als Buchhalterin.

Die am 31. März 2003 eingereichte Einkommensteuererklärung für 2002 wurde mit Bescheid vom 6. Mai 2003 veranlagt.

Gegen diesen Bescheid wurde fristgerecht Berufung erhoben. Es wurde beantragt, die Kinderbetreuungskosten in Höhe von 890,69 € als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen, da die Bw. ohne die Kinderbetreuung nicht arbeiten könne, um zum Familienunterhalt beizutragen.

Gleichzeitig wurde ein Jahreslohnzettel von der Firma A. übermittelt, bei der die Bw. im streitgegenständlichen Jahr vom 5. Juni bis 14. August beschäftigt war.

In der Berufungsvorentscheidung vom 30. Juli 2003 wurden die Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit berücksichtigt. Die Aufwendungen für die Kinderbetreuung wurden nicht anerkannt. Begründend führte das Finanzamt aus, dass die Kosten für die Beaufsichtigung eines Kindes in einem Kindergarten bzw. durch eine Tagesmutter in der Regel nicht außergewöhnlich seien (vgl. VwGH vom 13.12.1995, 93/13/0272). Sie können dann als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden, wenn allgemein die Voraussetzungen für eine als außergewöhnliche Belastung anzuerkennende Kinderbetreuung gegeben seien. Die Berufstätigkeit der Ehefrau könne allerdings nur dann als zwangsläufig angesehen werden, wenn der Ehepartner über kein ausreichendes Einkommen verfüge, das für die Bestreitung der Bedürfnisse des Haushaltes und seiner Familie ausreiche. Der Ehegatte verfüge über ein wirtschaftliches monatliches Einkommen in der Höhe von 1.422,16 €. Da bei einem derartigen Betrag der Lebensunterhalt einer dreiköpfigen Familie nicht gefährdet erscheine, sei die Berufstätigkeit der Bw. und damit die Kinderbetreuung nicht zwangsläufig. Die außergewöhnliche Belastung könne daher nicht berücksichtigt werden.

Am 5. August 2003 wurde ein Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz eingebracht. Es wurde beantragt, die Ausgaben für den Kindergarten zu berücksichtigen. Der Ehepartner habe monatliche Unterhaltsverpflichtungen in der Höhe von 341,56 € für seine minderjährigen Kinder. Außerdem habe er für außergewöhnliche Ausgaben seiner Kinder auch immer die Hälfte zu bezahlen. Die Bw. und ihr Gatte erhielten aber nur für ein Kind die Kinderbeihilfe. Vom Einkommen des Gatten könne gerade noch die Miete bezahlt werden. Da sie einer Beschäftigung nachgehen müsse, sei es auch notwendig, dass ihre Tochter den Kindergarten besuche.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob die beantragten Kindergartenkosten für die am 25. September 1998 geborene Tochter bei der Veranlagung 2002 als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen sind oder nicht.

§ 34 Abs. 1 EStG 1988 nennt mehrere Voraussetzungen für eine solche Berücksichtigung.

Dazu zählen vor allem:

- die Außergewöhnlichkeit
- die Zwangsläufigkeit
- und die wesentliche Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.

Liegt auch nur eine dieser Voraussetzungen nicht vor, ist eine steuerliche Berücksichtigung aus diesem Titel ausgeschlossen.

-zur Außergewöhnlichkeit

Das Merkmal der Außergewöhnlichkeit ist 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 (§ 34 Abs. 2 EStG 1988). Dem rein subjektiven Empfinden des Abgabepflichtigen kommt in diesem Zusammenhang keine Bedeutung zu.

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 für dieselben in jedem Falle (das heißt, ob nun beide Elternteile oder nur ein Elternteil berufstätig sind bzw. ist) 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 schließt sich dabei der Meinung von Quantschnigg/Schuch an (Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, Tz 38 zu § 34 EStG, Stichwort: Kindergartenkosten). Dieser Kommentar kommt zum Schluss, dass Kindergartenkosten in der heutigen Zeit wohl generell die Außergewöhnlichkeit fehlt. Diese Aussage deckt sich mit einem im Internet öffentlich zugänglichen Bericht des Amtes der Oberösterreichischen Landesregierung, der beweist, dass die Mehrzahl der Eltern aller drei- bis fünfjährigen Kinder im Bundesland Oberösterreich Kinderbetreuungseinrichtungen in Anspruch nimmt. („Der Anteil der drei- bis fünfjährigen Kinder, welche die Kindergärten nutzen, beträgt im Landesdurchschnitt 80 Prozent.“ *Quelle: Regionalkonferenz für Kindergärten und Horte in Oberösterreich „Mit Kindern Leben“ im August und September 1999*) 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. Außergewöhnliche Verhältnisse, wie etwa eine Krankheit der Bw. selbst, die zu außerordentlichen Aufwendungen führen könnten, wurden nicht behauptet.

-zum Sonderfall Unterhaltskosten

Obwohl schon das Fehlen der Außergewöhnlichkeit die Anerkennung der geltend gemachten Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung ausschließt und die Abgabenbehörde davon enthoben wäre, zu prüfen, ob auch die anderen Voraussetzungen zutreffen oder nicht (Hofstätter-Reichel, Einkommensteuer-Kommentar, III C, Tz. 1 zu § 34 Abs. 1 EStG), soll dennoch zur Problematik von Unterhaltsleistungen Stellung bezogen werden.

Im Hinblick auf den Sonderfall von Unterhaltsleistungen schränkt § 34 Abs. 7 EStG 1988 die Berücksichtigung noch zusätzlich ein. Dabei sind für die Lösung des konkreten Rechtsproblems die Ziffern 1 und 4 dieses Absatzes von Relevanz, die wie folgt lauten:

Für Unterhaltsleistungen gilt folgendes:

(Z 1) Unterhaltsleistungen für ein Kind sind durch die Familienbeihilfe sowie gegebenenfalls den Kinderabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 4 Z 3 lit. a und c EStG abgegolten, und zwar auch dann, wenn nicht der Steuerpflichtige selbst, sondern sein mit ihm im gemeinsamen Haushalt lebender (Ehe)Partner (§ 106 Abs. 3 EStG) Anspruch auf diese Beträge hat.

(Z 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.

Die Kosten für eine Kinderbetreuung in einem Kindergarten entstehen im Regelfall gerade durch die hier angesprochene Erfüllung der in § 140 ABGB geregelten Unterhaltsverpflichtung, da die Unterhaltsbedürfnisse des Kindes dessen gesamten Lebensbedarf, wozu auch die Kindergartenkosten zählen, umfassen (vgl. OGH vom 22.6.1995, 6 Ob 548/95).

Auch wenn also das Merkmal der Außergewöhnlichkeit gegeben sein sollte, hält der unabhängige Finanzsenat die Zahlungen für die Kinderbetreuung im Kindergarten für nicht abzugsfähig. Gemäß § 34 Abs. 7 EStG 1988 sind Unterhaltsleistungen nämlich - wie oben erwähnt - nur insoweit abzugsfähig, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten (also dem Kind) selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden. Hinweise auf solche besonderen Verhältnisse im Bereich des unterhaltsberechtigten Kindes wurden nicht behauptet.

Im Zusammenhang mit den obigen Ausführungen zur Außergewöhnlichkeit und zu den Unterhaltsleistungen sind Kindergartenkosten auch dann nicht abzugsfähig, wenn durch das fehlende Erwerbseinkommen der Mutter eine Existenzgefährdung der Familie drohen sollte.

Da die rechtlichen Grundlagen eine solche Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung ausschließen, konnte auf eine weitere Prüfung des Aspektes dieser Existenzgefährdung verzichtet werden. Auf die Richtigkeit und Vollständigkeit der in den Akten erwähnten Lebenshaltungskosten und des Familieneinkommens war deshalb nicht mehr einzugehen.

Die im Erstbescheid noch nicht berücksichtigten Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit wurden gemäß dem Berufungsbegehren in der Berufungsvorentscheidung vom 30. Juli 2003 berücksichtigt.

Der Berufung war daher insgesamt teilweise stattzugeben, wobei die detaillierte Abgabeberechnung der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes entnommen werden kann.

Linz, 18. Mai 2004