



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Mag. Alfred Peschl und die weiteren Mitglieder OR Manuela Fischer, Mag. Barbara Baumgartner und Walter Bilek über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr.RA, vom 29. Dezember 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 23. Bezirk vom 29. November 2004 betreffend Einkommensteuer 2003 nach der am 22. September 2005 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Abgabe wird festgesetzt mit: -1.172,44 Euro.

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

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) bezieht Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als AHS-Lehrerin und wurde mit Bescheid vom 12. Mai 2004 zur Einkommensteuer 2003 veranlagt. Dieser Bescheid wurde durch die Abgabenbehörde erster Instanz gem. § 299 BAO infolge Unrichtigkeit des Bescheidspruches aufgehoben. Der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Einkommensteuerbescheid erging mit Datum 29. November 2004. Die Einkommensteuer wurde in Abänderung zum aufgehobenen Bescheid in Höhe von € -897,06 festgesetzt. Die Abänderung der Festsetzung wurde damit begründet, dass die mit der Jahreserklärung

beantragte außergewöhnliche Belastung um eine Haushaltsersparnis in Höhe von € 1.233,06 zu kürzen gewesen sei.

Am 29. Dezember 2004 erhob die Bw. rechtzeitig gegen diesen Bescheid das Rechtsmittel der Berufung. Dieses richtet sich gegen die Kürzung der beantragten außergewöhnlichen Belastung, d. h. dagegen, dass nur die Grundbeiträge für die Kindergarten- bzw. Hortbetreuung zweier Kinder der Bw. berücksichtigt worden seien und die Essensbeiträge von € 651,18 und € 581,88 (insgesamt € 1.233,06) nicht anerkannt worden seien. Nach Ansicht der Bw. könnten jedoch diese Aufwendungen für Essen der Kinder nicht 1 : 1 als Haushaltsersparnis bewertet werden, da die Kindergarten- bzw. Hortverpflegung nachweislich teurer käme als eine Versorgung zu Hause. Es könne nach den Erfahrungswerten davon gesprochen werden, dass die Außer-Haus-Verpflegung um zwei Drittel teurer sei. Daher könne eine Kürzung nur im Ausmaß eines Drittels, das seien im vorliegenden Fall € 410,96, erfolgen. Die weitere Kürzung im Ausmaß von € 821,92 sei daher zu Unrecht erfolgt.

Es wird weiters vorgebracht, dass der im angefochtenen Bescheid angeführte Selbstbehalt von € 2.637,63 mit dem Gesetz nicht im Einklang stehe. Die Bw. habe im Jahr 2003 für vier Kinder Kinderbeihilfe zu Recht bezogen und es stehe ihr der Alleinerzieherabsetzbetrag zu. Ausgehend vom Einkommen von € 31.000,05 lt. angefochtenem Bescheid sei gem. § 34 Abs. 4 EStG von einem 10%igen Selbstbehalt (bei einem Einkommen von mehr als € 14.600 bis € 36.400) auszugehen; dieser sei um fünf Prozentpunkte zu vermindern. Der bescheidmäßig ermittelte Selbstbehalt sei daher unzutreffend und im Ergebnis wesentlich zu hoch; er dürfe ohne Berücksichtigung der nunmehr geltend gemachten Anfechtungsgründe nur € 1.550,-- betragen.

Weiters sei der allgemeine Steuerabsetzbetrag nach § 33 Abs. 3 EStG zu nieder angesetzt; er müsse richtig € 274 betragen.

Die drei aufgezeigten Punkte führten im Ergebnis zu einer über den Vorbescheid vom 12.5.2004 hinausgehenden Abgabengutschrift und nicht zu einer Nachforderung wie im angefochtenen Bescheid.

Die Bw. beantragte eine gesetzeskonforme Abänderung des angefochtenen Bescheides in den drei aufgezeigten Punkten und eine entsprechende Festsetzung der sich daraus ergebenden Abgabengutschrift, sodass von einer Abgabennachforderung Abstand genommen werde.

Mit Berufungsvorentscheidung (BVE) der Abgabenbehörde erster Instanz vom 28. Jänner 2005 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Die Berechnung und die Grundlage für die Ermittlung des Selbstbehaltes wurde in der Bescheidbegründung im Detail dargelegt. Der Selbstbehalt sei grundsätzlich mit 12% zu bemessen, da das maßgebliche Einkommen mehr als € 36.400,-- betrage. Dieser Prozentsatz

mindere sich um 1% für Alleinerzieher und je Kind um weitere 1%, sodass sich ein um 5% Prozentpunkte geminderter Prozentsatz von 7% ergebe. 7% von € 37.649,95 ergeben € 2.635,49. Die Differenz zum Betrag in der Bescheidausfertigung von € -2,14 sei wegen Geringfügigkeit vernachlässigbar.

Zu den Ausführungen der Bw. betreffend Haushaltsersparnis merkte die Abgabenbehörde an, dass Ausgaben für Essen jeden Steuerpflichtigen gleichermaßen träfen und grundsätzlich steuerlich nicht absetzbar seien. Die Belastungen dahingehend seien weder zwangsläufig noch außergewöhnlich. Die Höhe der Ersparnis sei mangels anderer Möglichkeiten im Schätzungswege (§ 184 BAO) zu ermitteln. Dabei böten sich als Vergleichswerte die Beträge lt. Sachbezugs-VO, BGBl 642/1992 idgF, an. Es werde ein Wert von € 6,54 pro Tag angenommen, für Kinder die Hälfte. Im Fall der Bw. bedeute dies, dass der gesamte Essensbetrag für beide Kinder unter die Haushaltsersparnis falle und daher zu streichen gewesen sei.

Die Berechnung des allgemeinen Steuerabsetzbetrages sei vom Einkommen abhängig und aufgrund der abweisenden BVE nicht zu korrigieren.

Die Bw. beantragte mit Schreiben vom 24. Februar 2005 die Vorlage der Berufung an den unabhängigen Finanzsenat sowie die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung vor dem Senat.

In der am 22. September 2005 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wiederholten die Parteien ihre Vorbringen.

Die Bw. legte zum Nachweis der Arbeitszeiten Stundenpläne der Schuljahre 2002/2003 und 2003/2004 vor. Sie merkte an, dass ihre Arbeitszeit vielfach später ende als dies in den Stundenplänen vorgesehen sei und die Hortbetreuung der Kinder daher eine Notwendigkeit sei. Sie brachte weiters vor, dass der in Rede stehende Essensbeitrag für die Kinder die Verabreichung einer Jause und eines Mittagessens umfasse und die Kinder ganzjährig betreut werden.

Der Vertreter der Amtspartei erklärte über Befragen, dass bei Berechnung der Haushaltsersparnis von der Sachbezugsverordnung ausgegangen worden sei. Der die abweisende BVE begründende Wert sei auf Basis von 30 Tagen pro Monat ermittelt worden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gem. § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen abzuziehen, wobei die in § 34 Abs. 2 – 4 leg cit angeführten gesetzlichen Bestimmungen zu erfüllen sind, d. h. die Belastung muss außergewöhnlich sein (Abs. 2), zwangsläufig

erwachsen (Abs. 3) und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4).

Die Bw. beantragt aufgrund der Notwendigkeit der Hortbetreuung zweier ihrer Kinder infolge ihrer Berufstätigkeit und des Umstandes, dass sie Alleinerzieherin ist, die Berücksichtigung der Kosten für die Beaufsichtigung der beiden Kinder in einem Kindergarten bzw. Hort als außergewöhnliche Belastung. Die dafür durch ein Kindertageszentrum von Jänner bis Dezember 2003 verrechneten Kosten von insgesamt € 5.208,20 resultieren aus einem Grundbetrag von € 3.975,14 sowie einem Essenbeitrag von € 1.233,06.

Da die Voraussetzungen für eine Anerkennung der Kinderbetreuungskosten als außergewöhnliche Belastung grundsätzlich durch die Einkommens- und Vermögenssituation der Bw. sowie durch die Zwangsläufigkeit der Belastung gegeben war, wurde dem Antrag durch die Abgabenbehörde erster Instanz insofern Rechnung getragen, als bei Ermittlung des Einkommens der Grundbetrag berücksichtigt wurde.

Hinsichtlich der beantragten Ausgaben für Essen ist festzustellen, dass Aufwendungen für Verpflegung jeden Steuerpflichtigen in gleichem Maße treffen und grundsätzlich als Kosten der privaten Lebensführung steuerlich nicht absetzbar sind. Auch wenn Kosten für eine Verpflegung außer Haus im Rahmen einer Hortbetreuung zu tragen sind, können diese nur insoweit als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden, als sie den Wert einer Haushaltsersparnis übersteigen.

Da die Bw. lediglich vorbringt, dass nach Erfahrungswerten die Versorgung zu Hause um zwei Drittel günstiger sei, ohne diese Werte konkret zu belegen bzw. nachzuweisen oder die Erfahrungswerte zu nennen, ist ihrer Argumentation, die Essenskosten bei Ermittlung der Haushaltsersparnis lediglich um ein Drittel zu kürzen, nicht zu folgen.

Die Höhe der Haushaltsersparnis wird daher im Wege der Schätzung, gestützt auf den Wert für volle freie Station in Höhe von € 196,20 monatlich, gem. VO über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge idF BGBl II 416/2001, berechnet. Daraus ergibt sich ein Betrag von € 6,54 pro Tag.

Dieser Wert steht für „volle freie Station“ eines Erwachsenen. Für Kinder erfolgt der Ansatz in Höhe von 50% desselben. Im angegebenen Betrag sind auch Anteile für Wohnkosten, Frühstück und Abendessen enthalten. Diese Anteile sind gem. der genannten VO mit insgesamt 6/10 (60%) des Wertes zu beziffern.

Bei Ermittlung der Haushaltsersparnis für die Tagesverpflegung der beiden Kinder, die aus Mittagessen und Jause besteht, sind diese 60%-Anteile nicht in Ansatz zu bringen. Weiters ist der Umstand, dass die Kinder ganzjährig wochentags, somit nur 20 Tage im Monat, verpflegt werden, bei der Berechnung zu berücksichtigen.

Der hier maßgebliche Wert der Haushaltersparnis für 2 Kinder errechnet sich daher wie folgt:

Euro 6,54 x 20 (Tage) = Euro 130,80 x 50% (pro Kind) = Euro 65,40 x 40% = Euro 26,16 x 12 (Monate) x 2 (Kinder) = Euro 627,84 Haushaltersparnis.

Der so ermittelte Wert der Haushaltersparnis kürzt den durch die Bw. beantragten Wert von € 1.233,06. Als außergewöhnliche Belastung ist daher die Differenz in Höhe von € 605,22 anzuerkennen. Entgegen den Ausführungen der Abgabenbehörde erster Instanz ist somit insgesamt aus dem Titel der Kinderbetreuung gem. § 34 EStG eine außergewöhnliche Belastung in Höhe von € 4.580,36 in Anrechnung zu bringen.

Gem. § 34 Abs. 4 EStG 1988 beeinträchtigt eine außergewöhnliche Belastung wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit nur in jener Höhe, als sie den vom Steuerpflichtigen zu tragenden Selbstbehalt überschreitet. Die Bw. stützt ihren Antrag auf Ansatz eines Selbstbehaltes von 5% auf einen Einkommensbetrag in welchem nicht berücksichtigt worden ist, dass u. a. gem. Abs. 5 leg. cit die sonstigen Bezüge iSd § 67 EStG 1988 in die Berechnung einzubeziehen sind.

Das der Berechnung des Selbstbehaltes zugrunde zu legende Einkommen errechnet sich wie folgt:

steuerpflichtige Bezüge	33.164,00
zuzügl. sonst. Bezüge	6.340,30
abzügl. SV-Beiträge sonst. Bezüge	-997,30
abzügl. Werbungskosten	-553,91
abzügl. Sonderausgaben-Viertel	-272,54
Berechnungsgrundlage	37.680,55

Das maßgebliche Einkommen beträgt somit insgesamt € 37.680,55 und liegt über dem gesetzlich festgesetzten Betrag von € 36.400,--, sodass von einem Selbstbehalt von 12% auszugehen ist. Dieser Prozentsatz vermindert sich im Fall der Bw. um 5% (1% für Alleinerzieher und je 1% pro Kind). Es ergibt sich daher ein Selbstbehalt von 7%, somit Euro 2.637,64. Dem Antrag der Bw. auf Berücksichtigung eines niedrigeren Selbstbehaltes konnte daher nicht gefolgt werden.

Gem. § 33 Abs. 3 EStG 1988 idF BGBl I 2001/59 steht jedem Steuerpflichtigen ein allgemeiner Steuerabsetzbetrag von 887 Euro jährlich zu. Der allgemeine Steuerabsetzbetrag verändert sich nach Maßgabe der Bestimmungen in den Ziffern 1 – 5.

Die Bw. übersieht bei ihrem Vorbringen, der allgemeine Steuerabsetzbetrag sei im

angefochtenen Bescheid zu nieder berücksichtigt worden, dass bei Berechnung des Betrages gem. der gesetzlichen Bestimmung eine Einschleifregel zu beachten war und die Berechnung somit grundsätzlich den gesetzlichen Bestimmungen entsprochen hat.

Der allgemeine Steuerabsetzbetrag berechnet sich im Falle der Bw., unter Berücksichtigung des o. a. anzuerkennenden Betrages der außergewöhnlichen Belastung, bei einem Einkommen in Höhe von Euro 30.394,83 wie folgt (in Euro):

§ 33 Abs. 3	Allgemeiner Absetzbetrag	887,--
abzüglich § 33 Abs. 3 Z 2	Veränderungen bis 14.535 Euro (in Summe)	- 58,--
abzüglich § 33 Abs 3 Z 5	Veränderung bis 18.168 Euro	- 146,--
	Veränderung bis 21.800 Euro	- 70,--
	Veränderung bis 30.394,83*	-386,80
<i>Abziehbarer allg. Absetzbetrag</i>		<i>226,20</i>

*Nebenrechnung: (30.394,83 Euro – 21.800 Euro) /

(35.421 Euro – 21.800 Euro) x 613 = 386,80

Entsprechend den o. a. Ausführungen war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 19. Oktober 2005