



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der M.T., vom 22. Juni 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 18. Mai 2004 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2002 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin ist verheiratet, Sonderschullehrerin und betreut vier minderjährige Kinder im gemeinsamen Haushalt. Im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2002 beantragte sie als außergewöhnliche Belastung u.a. Aufwendungen für die Kinderbetreuung in Höhe von EUR 1.058,60.

In der gegen den abweislichen Einkommensteuerbescheid vom 18. Mai 2004 eingebrochenen Berufung vom 22. Juni 2004 wendete die Berufungswerberin ein, dass bei den Sonderausgaben nicht der Kindererhöhungsbetrag berücksichtigt worden wäre und die Nichtanerkennung der Kinderbetreuungskosten zu einer Diskriminierung von verheirateten Frauen gegenüber alleinstehenden Personen führen würde. Eine Ehefrau setze nur aus zwingenden Gründen den Schritt zur Erwerbstätigkeit, um eine Existenzgefährdung hintanzuhalten.

In der Berufungsvorentscheidung vom 12. Oktober 2004 verwehrte das Finanzamt sowohl die Anerkennung des Sonderausgabenerhöhungsbetrages für Kinder als auch die Kinderbetreuungskosten mangels Außergewöhnlichkeit dieser Belastungen.

Im Vorlageantrag an die Abgabenbehörde II. Instanz vom 18. November 2004 wendete die Berufungswerberin überdies unter Verweis auf Art. 2 Staatsgrundgesetz eine Ungleichbehandlung durch die Gesetzesanwendung der belannten Behörde ein. Eine Ausnahmeregelung, nur alleinstehende Personen (Alleinerzieher) als berücksichtigungswürdig zu akzeptieren, widerspräche außerdem dem Erkenntnis des VwGH vom 13. Dezember 1995, 93/13/0272.

Aus den vorgelegten Akten des Finanzamtes stellt sich das Familieneinkommen unter Heranziehung der Lohnzettel bzw. Einkommensteuerbescheide 2002 wie folgt dar.

Einkommen der Berufungswerberin:	Lohnzettelkennzahl	in Euro
Bruttobezüge	210	17.760,00
Sozialversicherung	230 + 225	- 2.167,27
Lohnsteuer	260	- 582,54
Familienbeihilfe		6.261,60
Kinderabsetzbetrag		2.443,20
Mehrkindzuschlag		873,60
Mutter-Kind-Pass-Bonus		2.000,00
Gesamt		26.588,59
Einkommen des Ehegatten der Berufungswerberin:	Lohnzettelkennzahl	in Euro
Bruttobezüge	210	4.235,42
Sozialversicherung	230 + 225	- 758,43
Lohnsteuer	260	-302,42
Einkünfte aus		3.174,57

nichtselbständiger Tätigkeit		
Einkünfte aus Gewerbebetrieb		11.734,82
Einkommensteuer		- 1.516,13
daher		10.268,69
Gesamt		13.443,26

Das Familieneinkommen beträgt somit EUR 40.031,85.

Lebenshaltungskosten in Euro	
Kindergarten	124,00
Gas	43,60
Strom	101,17
Kreditraten Raika	200,00
Kreditraten SPK	332,10
Gemeindeabgaben	72,62
Versicherung Hausschutz	34,63
Autoversicherung, Rechtsschutz	89,22
GIS	18,33
Lebensaufwand	1.500,00
Monatlich	2.515,67
Jährlich somit	30.188,04

Einem Familieneinkommen von rund EUR 40.000,00 jährlich stehen, wie aus einer dem Finanzamt beigebrachten Aufstellung hervorgeht, somit Lebenshaltungskosten von rund EUR 30.200,00 gegenüber.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 18 Abs. 3 Z. 2 EStG erhöht sich der einheitliche Höchstbetrag von EUR 2.920,00 jährlich für Sonderausgaben um EUR 1.460,00 bei mindestens 3 Kindern iSd § 106 Abs. 1 und Abs. 2 EStG. Da der Berufungsverberin im Berufungszeitraum 2002 für vier Kinder Familienbeihilfe bzw. ein Kinderabsetzbetrag zustand, sind die Voraussetzungen für einen Sonderausgabenerhöhungsbetrag von EUR 1.460,00 gegeben und in diesem Punkt dem Berufungsbegehren stattzugeben.

Hinsichtlich der Anerkennung der Kinderbetreuungskosten als außergewöhnliche Belastung hatte die Berufungsverberin bereits für den Veranlagungszeitraum 2001 Berufung erhoben, welche durch Berufungsentscheidung vom 26. Jänner 2004 abgewiesen worden war. Bezüglich der auch für den gegenständlichen Berufungsfall einschlägigen Bestimmung des § 34 EStG 1988 wird auf den ausführlichen Begründungsteil der oben zitierten Berufungsentscheidung verwiesen.

Dennoch ist für die Frage nach der Anerkennung von Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung ausschließlich die Beurteilung nach den Verhältnissen im betreffenden Jahr (2002) maßgeblich (vgl. VwGH vom 13.12.1995, 93/16/0272).

In der oben erwähnten Berufungsentscheidung wurde die Unterhaltsverpflichtung gem. § 140 ABGB angesprochen. Demnach 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. Der Elternteil, der den Haushalt führt, in dem er das Kind betreut, leistet dadurch seinen Beitrag. 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 (Abs. 2).

Auch Kindergartenkosten werden in Erfüllung dieser Unterhaltsverpflichtung erbracht und stellen somit eine Unterhaltsleistung dar.

Wie bereits in der oben angeführten Berufungsentscheidung ausgeführt wurde, sind Unterhaltsleistungen für ein Kind durch die Familienbeihilfe sowie gegebenenfalls durch den Kinderabsetzbetrag abgegolten (§ 34 Abs. 7 Z 1 EStG 1988).

Darüber hinaus sind Unterhaltsleistungen nur insoweit abzugsfähig, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen (§ 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988) würden.

Im Erkenntnis vom 16.12.2003, 2003/15/0021 stellte der Verwaltungsgerichtshof fest, dass Unterhaltsleistungen an Angehörige nicht nur bei Krankheit des Unterhaltsberechtigten als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig sind, sondern auch bei Pflege- bzw. Betreuungsbedürftigkeit, wobei ein Pflege- und Betreuungsbedürfnis bei minderjährigen Kindern nicht von vornherein ausgeschlossen werden kann. Hinsichtlich der Frage, ob die Betreuungsbedürftigkeit beim unterhaltsberechtigten Kind selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würde, ist darauf hinzuweisen, dass bei minderjährigen Kindern generell hinsichtlich der Betreuungsbedürftigkeit das Element der Außergewöhnlichkeit fehlt, da alle Kinder dieses Alters ausnahmslos betreuungsbedürftig sind.

Wenn die Berufungswerberin in ihrer Berufung ausführt, dass Beaufsichtigungskosten nur bei alleinstehenden Personen berücksichtigt werden könnten und es daher unter Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes zu einer Diskriminierung zwischen verheirateten und unverheirateten bzw. alleinstehenden Frauen käme, ist dem entgegenzuhalten:

gemäß § 34 Abs. 2 EStG 1988 ist die Belastung außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst. Da auf Grund des Erkenntnisses des Verfassungsgerichtshofes vom 12.12.1991, G 290/91 im § 34 Abs. 2 EStG 1988 die Wortfolge "und gleichen Familienstandes" entfallen ist, kommt es sohin nur mehr auf den Vergleich innerhalb gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse an. Demzufolge stellt der VwGH im Erkenntnis vom 16.12.2003, 2003/15/0021 fest, dass immer zu prüfen sei, ob Kinderbetreuungskosten, sei es durch eine Tagesmutter, Haushaltshilfe oder Kindergarten, im Hinblick auf die Einkommensverhältnisse zur Gänze im Bereich der normalen Lebensführung gelegen und daher nicht außergewöhnlich seien. In diesem Erkenntnis hatte sich nämlich der Verwaltungsgerichtshof mit der Frage auseinander zu setzen, ob Kosten einer Haushaltshilfe für die Betreuung von drei minderjährigen Kindern einer alleinerziehenden geschiedenen Mutter als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen seien oder nicht. Das Argument der Berufungswerberin, dass Betreuungskosten bei Alleinerziehern generell als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen seien und auch anerkannt würden, geht somit ins Leere.

Wie bereits oben ausgeführt wurde, sind die Eltern zur Obsorge für ihre minderjährigen Kinder rechtlich verpflichtet. Die Erfüllung dieser Pflicht ist bei Fehlen einer anderweitigen Aufsichtsperson für den obsorgepflichtigen alleinerziehenden Elternteil rechtlich und faktisch unausweichlich (vgl. VwGH vom 21.4.2004, 2004/08/0007). Einem Alleinerzieher erwachsen Kinderbetreuungskosten zwangsläufig, ob diese Belastung außergewöhnlich ist und steuerlich anerkannt werden kann, hängt aber von einem Vergleich innerhalb gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnissen ab.

Die Berufungswerberin führt überdies aus, dass generell eine Ehefrau mit einer größeren Kinderzahl meist keine ausreichenden Einkommensleistungen des Gatten hätte und deshalb das zwangsläufige Erfordernis einer Berufstätigkeit bestünde. Der VwGH hat im Erkenntnis vom 21.9.2005, 2002/13/0002 ausgeführt, 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. Eine generelle Anerkennung von Kinderbetreuungskosten als außergewöhnliche Belastung für Fälle, bei denen beide Elternteile berufstätig sind, würde zu einer Diskriminierung von lediglich auf das Einkommen nur eines Ehegatten beschränkten Familien führen. Denn der geradezu typische Fall einer gewöhnlichen Belastung der Beaufsichtigung von Kleinkindern würde 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 oder auch Kindergarten bewältigt wird (vgl. VwGH vom 13.12.1995, 93/13/0272).

Grundsätzlich sind gem. § 34 Abs. 7 Z 1 EStG 1988, wie bereits oben zitiert, Unterhaltsleistungen für ein Kind durch die Familienbeihilfe sowie ggf. den Kinderabsetzbetrag gem. § 33 Abs. 4 Z 3 lit. a und c abgegolten. Hinsichtlich dieser Bestimmung in der ab 1999 geltenden Fassung hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 16.12.2003, 2003/15/0021 bezüglich der Absetzbarkeit von Kinderbetreuungskosten (Beschäftigung einer Haushaltshilfe) ausgesprochen, dass zu untersuchen sei, ob diese Kosten in Hinblick auf die Einkommensverhältnisse zur Gänze im Bereich der normalen Lebensführung gelegen und daher nicht außergewöhnlich seien. Betrachtet man die Einkommens- und Vermögenssituation der Steuerpflichtigen bzw. das Familieneinkommen, so ergibt sich folgendes Bild: die Berufungswerberin erzielt aus einer Teilbeschäftigung einschließlich der Transferleistungen Einkünfte in Höhe von EUR 26.588,59. Der Ehegatte der Berufungswerberin bezog für das Jahr 2002 Einkünfte in Höhe von EUR 13.443,26. Das Familieneinkommen beläuft sich somit auf EUR 40.031,85. Dem gegenüber stehen Lebenshaltungskosten von EUR 30.188,04, wobei darin auch Kreditraten in Höhe von EUR 532,10 enthalten sind, welche nicht nur unter dem Aspekt der Deckung des Wohnbedürfnisses sondern auch der Vermögensvermehrung zu sehen sind. Das Familieneinkommen übersteigt somit um fast EUR 10.000,00 die jährlichen Lebenshaltungskosten. Auf Grund dieser Sachlage und der Tatsache, dass die Berufungswerberin einer Teilzeitbeschäftigung nachgeht, um die übrige Zeit ihren Betreuungspflichten gegenüber ihren vier minderjährigen Kindern nachzukommen, kann jedoch nicht der Schluss gezogen werden, dass die Berufungswerberin allein aus Gründen einer drohenden Existenzgefährdung der Familie durch ihre Berufstätigkeit zum Unterhalt der Familie beiträgt, und deshalb die Kindergartenkosten als außergewöhnliche Belastung

anzusehen wären. Bei den für das Jahr 2002 vorliegenden Einkommens- und Vermögensverhältnissen sind die Kindergartenkosten nicht aus existenziellen Gründen erwachsen, sondern stellen vielmehr eine unter gleichen Umständen alle Steuerpflichtigen treffende "gewöhnliche" Belastung dar.

Bei dieser Sach- und Rechtslage konnte der Berufung nur hinsichtlich der Anerkennung des Sonderausgabenerhöhungsbetrages ein Erfolg beschieden sein.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Salzburg, am 26. Jänner 2006