



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bwin., Beruf, Adresse, vom 26. Mai 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck vom 14. Mai 2008 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

In der elektronisch eingereichten Einkommensteuererklärung (Arbeitnehmerveranlagung) 2007 wurden Kinderbetreuungskosten idH v. € 6.551,- als außergewöhnliche Belastung beantragt.

Im Einkommensteuerbescheid 2007 v. 14. Mai 2008 wurden diese Kosten mit folgender Begründung nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt:

*Beaufsichtigungskosten (Kindergarten, Tagesheime) könnten nur dann als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden, wenn eine allein stehende Person mit Kind einer Berufstätigkeit nachgehen muss, weil sie für sich keine ausreichenden Unterhaltsleistungen erhalte und ein zwangsläufiges Erfordernis für die Kinderbetreuung bestehe. Da diese Voraussetzung in Ihrem Fall nicht zutreffe, konnte Ihrem Antrag insoweit nicht entsprochen werden.*

Gegen diesen Einkommensteuerbescheid 2007 wurde rechtzeitig **Berufung** mit folgender Begründung erhoben (wörtliche Wiedergabe des Vorbringens):

*„Wie Sie mir mitteilen, stellen die von mir angeführten Kinderbetreuungskosten Ihrer Ansicht nach keine außergewöhnliche Belastung dar. Aus nachfolgenden Erläuterungen kann ich Ihre Auffassung nicht nachvollziehen und beantrage hiermit die nochmalige Überprüfung. Gern übersende ich Ihnen hierzu dementsprechende Unterlagen.*

#### Begründung

*Lt. § 34 und § 35 EStG sind Aufwendungen dann außergewöhnlich, wenn sie höher sind als jene, die der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse erwachsen. Wenn man davon ausgeht, dass Familien mit gleichen Einkommen Ihre Kinder einmal von einer Tagesmutter und andernfalls in einer Krabbelstube betreuen lassen, so entstehen der Familie mit der Betreuung bei der Tagesmutter höhere Kosten — außergewöhnliche Kosten. Da für mich leider keine andere Möglichkeit als die Betreuung bei einer Tagesmutter bestand, sind die für mich mehraufgewendeten Kosten also außergewöhnliche Belastungen. Die Zwangsläufigkeit der außergewöhnlichen Belastung (eine Belastung erwächst zwangsläufig, wenn sich der Steuerpflichtige ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann) bestand darin, dass ich durch Erklärung des Landes x. mein Kind auch nicht in eine Krabbelstube in S. hätte geben können und mein Kind nicht nur geringere Kosten, sondern auch eine optimalere Betreuung gehabt hätte. Daher ist für mich ebenfalls der Tatbestand der Zwangsläufigkeit gegeben. Auf Grund der höheren Aufwendungen ist natürlich auch die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigt. Weiters fallen die Ausgaben nicht unter ein generelles Abzugsverbot, so dass alle Tatbestände einer außergewöhnlichen Belastung lt. § 34 bzw. § 35 EStG erfüllt sind. Ihrer Begründung kann ich insoweit ebenfalls nicht zustimmen, da lt. § 34 bzw. §35 EStG 1988 diese Begründung nur auf die Regel abstellt und in der Regel wird jede Mutter versuchen ihr Kind kostengünstig betreuen zu lassen. Weiters sollte Ihnen bekannt sein, dass Alleinerziehende in der Regel ohnehin geringere Betreuungskosten als Familien zu tragen haben.*

In der **Berufungsvorentscheidung** gem. **§ 276 BAO v. 13. August 2008** wurde die Berufung vom 26.05 gegen den Bescheid vom 14.05.2008 als unbegründet abgewiesen.

*„Kosten für die Beaufsichtigung eines Kindes in einem Kindergarten bzw. durch eine Tagesmutter sind in der Regel nicht außergewöhnlich. Sie können nur dann als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden, wenn eine allein stehende Person mit Kind einer Berufstätigkeit nachgehen muss, weil sie für sich keine ausreichenden*

---

*Unterhaltsleistungen erhalte und ein zwangsläufiges Erfordernis der Kinderbetreuung besteht. Da Sie nicht allein stehend, sondern verheiratet sind, treffen diese Voraussetzungen in Ihrem Fall nicht zu. Die Berufung ist oben angeführten als unbegründet abzuweisen“.*

**Im Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde Folgendes ausgeführt** (wörtliche Wiedergabe des Vorbringens):

*„Sehr geehrte Damen und Herren,*

*hiermit lege ich gegen den mir übersendeten Einkommensteuerbescheid 2007 vom 14.05.08 bzw. gegen die Berufungsvorentscheidung vom 13.08.08 erneut Berufung ein.*

*Wie Sie mir mitteilen, stellen die von mir angeführten Kinderbetreuungskosten Ihrer Ansicht nach keine außergewöhnliche Belastungen dar, da ich nicht allein stehend bin und somit nicht einer beruflichen Tätigkeit zur Erzielung von Einkünften nachgehen muss. Wie Sie aus nachfolgen Begründungen entnehmen können, stellen die Betreuungskosten für mich schon außergewöhnliche Belastungen dar, da sie die gewöhnlichen Kosten für eine Kinderbetreuung übersteigen und ich leider keine andere Möglichkeit habe, mein Kind betreuen zu lassen, da das Land 1 (insbesondere die J.x) einer für mich und mein Kind nicht nur finanziell günstigeren, sondern auch optimaleren Betreuung nicht zugestimmt hat, so dass mir die enormen Ausgaben für die Kinderbetreuung zwangsläufig entstehen und nicht zu verhindern waren. Aus nachfolgenden Erläuterungen kann ich Ihre Auffassung nicht nachvollziehen und beantrage hiermit die nochmalige Überprüfung. Gern übersende ich Ihnen hierzu die dementsprechenden Unterlagen, die bis dato für die Entscheidungen bzw. den Nachweis der Kosten weder bei der Bearbeitung der Arbeitnehmerveranlagung noch bei der Berufung von Ihrer Behörde verlangt worden sind.*

#### **BEGRÜNDUNG:**

*Lt. § 34 und 35 EStG sind Aufwendungen dann außergewöhnlich, wenn sie höher sind als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse erwachsen. Wenn man davon ausgeht, dass Familien mit gleichen Einkommen Ihre Kinder einmal von einer Tagesmutter und anderen Falls in einer Krabbelstube betreuen lassen, so entstehen der Familie mit der Betreuung bei der Tagesmutter höhere Kosten — außergewöhnliche Kosten. Da für mich leider keine andere Möglichkeit als die Betreuung bei einer Tagesmutter bestand, sind für mich diese Kosten also außergewöhnliche Belastungen. Die Zwangsläufigkeit der außergewöhnlichen Belastung (Eine Belastung erwächst zwangsläufig, wenn sich der Steuerpflichtige ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann) bestand darin, dass ich durch Erklärung des Landes 1 mein Kind auch nicht in eine*

*Krabbelstube in S. hätte geben können , die für mich und mein Kind nicht nur geringere Kosten sondern auch eine optimaler Betreuung dargestellt hätte. Daher ist für mich ebenfalls der Tatbestand der Zwangsläufigkeit gegeben. Auf Grund der höheren Aufwendungen (Krabbelstudenplatz ca. 450 EUR, Tagesmutter ca. 600 EUR) ist natürlich auch die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigt. Geht man über die Grenzen von x . hinaus wurden die Kosten erst Recht außergewöhnliche Belastungen darstellen, da in anderen Bundesländern Eltern mit gleichen Einkommensverhältnissen diese Belastung nicht haben, da die Kinderbetreuung dort zur Gänze kostenfrei ist. Weiters fallen die Ausgaben nicht unter ein generelles Abzugsverbot, so dass alle Tatbestände einer außergewöhnlichen Belastung lt. § 34 bzw. 35 ESTG erfüllt ist. Ihrer Begründung kann ich in soweit ebenfalls nicht zustimmen, da nur lt. § bzw. 35 ESTG diese Begründung nur auf die Regel abstellt und in der Regel wird jede Mutter versuchen ihr Kind optimal und kostengünstig betreuen zu lassen. Weiters sollte Ihnen bekannt sein, dass Alleinerziehende in der Regel ohnehin geringere Betreuungskosten als Familien zu tragen haben und somit die Belastung für eine Familie ebenfalls außergewöhnlich hoch sein kann und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit beeinträchtigt“.*

**Im Vorhalt des UFS** v. 19. Juni 2009 wurden von der Bwin. folgende Angaben verlangt:

- 1) Geburtsdaten des Kindes
- 2) ca. Familieneinkommen im Jahre 2007, Name und Geburtsdatum Ihres Ehemannes
- 3) Schriftverkehr Land x /J.x über Ablehnung Krabbelstube in S.
- 4) geänderter bzw. ergänzter Antrag (Differenzkosten Tagesmutter bzw. Krabbelstube
- 5) Gliederung der Kosten für Tagesmutter ( € 6.551,60)
- 6) Wurde Kinderbetreuungsgeld bezogen?

**In der Vorhaltsbeantwortung** v. 24.06. 2009 wurden von der Bwin. folgende Angaben gemacht:

- Zu 1000000
- Zu 2) 39.500 EUR /Name und Geburtsdatum Ehemann: xxx
- Zu 3) siehe Anhang (Schriftwechsel Kinderbetreuung)
- Zu 4) siehe Beilage (Ergänzungsbescheid) (als Grundlage zur Berechnung des Beitrags zur Krabbelgruppe habe ich das Kinderbetreuungsgesetz x . genommen, in welchen für die Halbtagsbetreuung ein Höchstsatz von 150 EUR angenommen wird, da meine Tochter ganztags betreut wurde, habe ich den doppelten Betrag angesetzt)
- Zu 5) monatliche Leistung lt. Verpflichtungserklärung: 595,60 EUR für 43 Stunden Betreuung in der Woche, Verpflegungskosten: 66,00 EUR je Monat, Beginn der Betreuung war mit 07.02.07. In der Steuererklärung wurden lediglich die Betreuungskosten für 11 Monate angesetzt, die Verpflegungskosten wurden nicht angesetzt. Weitere Betreuungskosten durch eventuelle Mehrstunden sind nicht nachweisbar und wurden somit nicht angesetzt.(siehe Beilage Verein Tagesmütter)
- Zu 6) nein, es wurden kein Kinderbetreuungsgeld, lediglich Familienbeihilfe

Weiters wurde in diesem Schreiben folgender Abänderungs- bzw. Ergänzungsantrag zur Berufung zur Einkommensteuererklärung 2007 eingebracht (wörtliche Wiedergabe)

„Sehr geehrte Damen und Herren,

Hiermit beantrage ich die Differenzkosten in Höhe von 3.251,60 EUR zwischen den tatsächlich angefallen Kosten und den Kosten bei einer Betreuung in einer Krabbelgruppe als außergewöhnliche Kosten anzusetzen.

Der Differenzbetrag berechnet sich wie folgt:

Tatsächliche Kosten je Monat:	595,60 EUR
Kosten für Ganztagsbetreuung in der Krabbelgruppe (Höchstsatz):	300,00 EUR
Differenzbetrag:	295,60 EUR
Daraus ergeben sich Kosten für das Jahr 2007(11 Monate)	3,251,60 EUR

Eine VERPFLICHTUNGSERKLÄRUNG der A.T. wurde von der Bwin. vorgelegt (AS 16 des UFS-Aktes /2007 bzw. Schreiben v. 24.06.2009 an das Finanzamt).

Aus dem Schreiben des Landes x . v. 11.September 2007 geht betreffend Kinderbetreuung der Tochter der Bwin folgendes hervor:

„Sehr geehrte Frau Bw.!

*Bezugnehmend auf Ihr Telefonat mit meiner Mitarbeiterin, Frau Dr. Xy, vom 30.8.2007 darf ich nunmehr schriftlich — wie von Ihnen gewünscht— nochmals die Voraussetzungen anführen, die erfüllt sein müssen, damit das Land 1 die Betreuung cx Kinder in Kinderbetreuungseinrichtungen anderer Bundesländer fördert:*

*Ein Zuschuss für die Betreuung in einer Kinderbetreuungseinrichtung in einem anderen Bundesland durch das Land 1 wird dann geleistet, wenn nachgewiesen wird, dass ein Kinderbetreuungsplatz (Kinderbetreuung , Tagesmutter, Kindergartenplatz ) in der Wohnsitzgemeinde bzw. den an die Wohnsitzgemeinde unmittelbar angrenzenden Gemeinden nicht verfügbar ist, oder aber wenn nachgewiesen wird, dass es in den Eltern aufgrund ihrer Arbeitszeiten (verglichen mit den Öffnungszeiten/Betreuungszeiten der Kinderbetreuungseinrichtung Tagesmutter, ...) nicht möglich ist, ihre Kinder in der Wohnsitzgemeinde bzw. in den an die Wohnsitzgemeinde unmittelbar angrenzenden Gemeinden betreuen zu lassen.*

*Unsere Erhebungen haben ergeben, dass in Ihrer Wohnsitzgemeinde ein Kinderbetreuungsplatz bei der Tagesmutter Frau K. verfügbar ist und von Ihnen auch seit Februar 2007 in Anspruch genommen wird.*

*Sehr geehrte Frau Bw. , selbstverständlich ist das Land 1 darum bemüht, ausreichend Plätze für die Kinderbetreuung zur Verfügung zu stellen. Wir ersuchen jedoch um Verständnis, dass dies nicht soweit gehen kann, dass 1 weit je Kind die Wahlmöglichkeit zwischen Krabbelstube, Tagesmutter und Kindergarten gewährleistet ist“.*

Die angeführten Unterlagen wurden mit Schreiben v. 24.06.2009 an das Finanzamt in Wahrung des Partiengehörs übermittelt.

#### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen abzuziehen.

Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen: Sie muss außergewöhnlich sein

Z 1: sie muss zwangsläufig erwachsen

Z 2: und sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen

Z 3: Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein. Alle drei Voraussetzungen müssen gleichzeitig gegeben sein.

Das Fehlen nur einer der im § 34 Abs. 1 genannten Voraussetzungen schließt den Anspruch auf die Steuerermäßigung bereits aus. Liegt zum Beispiel das Merkmal der Außergewöhnlichkeit nicht vor, so erübrigts 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.

Der Verfassungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 30. November 2000, B 1340/00 ausgesprochen, dass die Regelung der Kinderbetreuung (ob beide Elternteile 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 wäre beispielsweise 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 (siehe auch RV/3315-W/08 vom 30. April 2009).

Unterhaltsleistungen für ein Kind sind nach § 34 Abs. 7 Z 1 EStG 1988 in der vorliegenden Fall anzuwendenden Fassung durch die Familienbeihilfe sowie gegebenenfalls den Kinderabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 4 Z 3 lit. a EStG 1988 abgegolten. Der Verfassungsgerichtshof hat im oben zitierten Erkenntnis, B 1340/00 vom 30. November 2000, ausdrücklich 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 Bestimmung des § 34 Abs. 7 EStG 1988 keine Verfassungswidrigkeit gesehen.

Den Aufwendungen für Kinderbetreuung mangelt es - wie oben an Hand der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes und Verfassungsgerichtshofes an der Außergewöhnlichkeit, sodass auch diese nicht als außergewöhnliche Belastung Berücksichtigung finden können.

Diese Judikatur ist auch für den gegenständlichen Fall anwendbar (siehe aber Steuerreformgesetz 2009, ab der Veranlagung 2009)

Im konkreten Fall hat sich die Bwin. mit ihrer eigenen Berufstätigkeit zu einem gemeinsamen höheren Familieneinkommen (auch der Ehegatte der Bwin. erzielt ein Einkommen - vgl. Vorhaltsbeantwortung v. 24.06.2009) entschieden. Obwohl Ausgaben für die Tagesmutter angefallen sind, wurde dennoch eine höhere „Familien-Haushalts-Liquidität“ (ca. Familieneinkommen € 62.200 ) erreicht.

---

Der Umstand, dass die Bwin. einen Platz in der Kinderkrabbelstube Salzburg in der Nähe ihres Berufsortes mangels Erfüllung der Förderungsvoraussetzungen ihres Wohnsitzbundeslandes nicht in Anspruch nahm ändert an der vorgenommenen rechtlichen Beurteilung nichts.

Die derzeitige Familienstruktur ist dadurch gekennzeichnet, dass die Anzahl der Haushalte mit 2 Einkommen (also Haushalte, in denen beide Elternteile berufstätig sind) steigt (Trend der Zeit). Der Wandel in der Familienstruktur ist schon längst Wirklichkeit geworden. Diesem Umstand hat auch der Gesetzgeber mit dem Steuerreformgesetz 2009 Rechnung getragen und steuerliche Begünstigungen geschaffen.

Für die Fälle vor dem Steuerreformgesetz 2009 scheinen dem Referenten jene Fälle unproblematisch (gemeint: diese können zu einer Anerkennung als außergewöhnlicher Belastung führen) zu sein, in denen die Eltern

- *aus gesundheitlichen Gründen außerstande sind, das Kind selbst zu betreuen, oder*
- *wegen sonst drohender Existenzgefährdung berufstätig sein müssen.*

Es ist der jeweilige Einzelfall in der Praxis auf die Tauglichkeit als außergewöhnlicher Belastung zu prüfen (wobei der Maßstab der Prüfung ein angemessener sein sollte – Vermeidung von langwierigen Untersuchungen hinsichtlich Lebenshaltungskosten).

Die von der Bwin. angedeutete Diskriminierung im Verhältnis zu Alleinerzieherinnen (diesen stünden Kinderbetreuungskosten als außergewöhnliche Belastung zu) liegt nach Meinung des Referenten nicht vor. Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 13. Dezember 1995, 93/13/0272, 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 einer der Ehepartner angewiesenen Familien führte. Dies deswegen, weil die im Gesetz ganz allgemein verankerte Verpflichtung der Eltern zur Beaufsichtigung ihres Kindes für sie in jedem Falle (ob nun beide Elternteile oder nur ein Elternteil berufstätig sind) Belastungen mit sich bringt, die keinesfalls außergewöhnlich, sondern im Gegenteil der geradezu typische Fall einer "gewöhnlichen", d.h. unter gleichen Umständen alle Steuerpflichtigen treffenden, Belastung sind. Diese Belastung werde keineswegs dadurch zu einer "außergewöhnlichen", dass sie in einem konkreten Fall nicht durch Aufgabe oder Einschränkung der beruflichen Tätigkeit eines der Elternteile, sondern durch Aufnahme einer bezahlten Beaufsichtigung bewältigt wird, wenn dieser Weg nach den bestehenden Familien- und Erwerbsverhältnissen der leichter gangbare und vor allem für die Eltern der wirtschaftlich vorteilhaftere ist.

---

Darüberhinaus gibt es auch Fallkonstellationen , in denen auch Alleinerzieherinnen Kinderbetreuungskosten nicht zustehen (UFS v. 30.06.2009, RV/1561-W/09 - vgl. in diesem Zusammenhang auch Jakom/Baldauf, 2. Auflage, zu § 34 ,Rz 86 S. 1261 – Betreuungskosten von Alleinerziehern).

Mit dem Steuerreformgesetz 2009 (§ 34 Abs. 9 EStG 1988, §124 b Z 157 ab Veranlagung 2009) wurden die Kosten der Kinderbetreuung in einem weiten Anwendungsbereich, insbesonders zur Erleichterung der Rückkehr von Frauen in die Erwerbstätigkeit, neu geregelt (vgl. Jakom/Baldauf, 2. Auflage, Rz 85, S. 1260 mit Hinweis auf Rz 87 – siehe auch Rz 86 - Spruchpraxis des UFS – Berufstätigkeit beider (Ehe-)Partner).

Damit hat sich der Gesetzgeber zur Anerkennung von Kinderbetreuungskosten – diese sind pro Jahr und pro Kind beträchtlich limitiert und an bestimmte Bedingungen hinsichtlich Qualität der Betreuungsperson geknüpft - als außergewöhnlicher Belastung ohne Selbstbehalt entschieden . Damit wird die Außergewöhnlichkeit und Zwangsläufigkeit fingiert.

Für den gegenständlichen Zeitraum (2007) war hingegen spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 15. Juli 2009