



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des D, Wien, vom 28. Juli 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes 9/18/19 Klosterneuburg vom 13. Juli 2005 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) erhob Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2004 und begründete diese wie folgt:

„1. Der von mir rechtens eingetragene Absetzbetrag von € 5.740,-- „Kinderbetreuung“ wurde nicht berücksichtigt.

Meine Erklärung:

Kosten für die Beaufsichtigung von Kindern bei aufrechter Ehe oder eheähnlicher Gemeinschaft können nur dann zu einer außergewöhnlichen Belastung führen, wenn kein Ehegatte in der Lage ist, die notwendige Betreuung der Kinder zu übernehmen. Dies kann dann der Fall sein, wenn beide Ehegatten aus Gründen einer sonstigen Existenzgefährdung der Familie zum Unterhalt beitragen müssen. (VwGH 2.8.1995, 94/13/0207) oder der nicht berufstätige Ehegatte seinen Aufgaben, den Haushalt zu führen bzw. die Kinder zu betreuen, ohne Gefährdung seiner Gesundheit nicht nachkommen kann.

2. Die Ergotherapie für MD (Sohn) über € 664,-- wurde nicht berücksichtigt.

3. Die Sehbehelfe für MD (Sohn) über € 110,-- wurden nicht berücksichtigt.“

Das Finanzamt erließ in der Folge eine Berufungsvorentscheidung mit folgender Begründung:

„Um Wiederholungen zu vermeiden, wird auf die Ausführungen in der Berufung verwiesen. Darin wird lediglich Judikatur und Rechtsprechung zitiert, es wird jedoch nicht dargelegt, inwieweit diese auf den gegenständlichen Fall anzuwenden ist.

Offensichtlich sollen die Kinderbetreuungskosten aufgrund einer „Existenzgefährdung“ der Familie zu außergewöhnlichen Belastungen führen. Ein weiteres Ergänzungsersuchen erübrigt sich daher. Folgendes wird dem entgegengehalten:

- Der Begriff der „Existenzgefährdung“ richtet sich nach dem sogenannten Existenzminimum. Dieses beträgt dzt. lt. der Homepage des AMS (www.ams.or.at) rund 773 €/Monat plus je 132 € für jede unterhaltsberechtigte Person. Die sich dabei ergebende Jahresgrenze von 15.612 € (Gattin und 3 Kinder) ist mit dem Einkommen des Berufungswerbers jedenfalls gedeckt.
- Angemerkt wird, dass die zusätzlichen Einkünfte der Ehegattin kaum höher sind als die Kosten für die Kinderbetreuung.

Eine außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 Abs. 1 EStG muss folgende Voraussetzungen erfüllen:

1. Sie muss außergewöhnlich sein (Abs.2),
2. Sie muss zwangsläufig erwachsen (Abs. 3) und
3. Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4)

Alle Voraussetzungen müssen zugleich gegeben sein. Liegt daher beispielsweise das Merkmal der Zwangsläufigkeit nicht vor, so erübrigt sich eine Prüfung der Außergewöhnlichkeit.

Im gegenständlichen Fall fehlt es aufgrund der oben angeführten Punkte (zumindest) am Merkmal der ZWANGSLÄUFIGKEIT. Die Kosten für die Kinderbetreuung stellen daher keinesfalls eine „außergewöhnliche Belastung“ im Sinne des § 34 EStG 1988 dar.

Hinsichtlich der weiteren Berufungspunkt (Krankheitskosten für den Sohn M) wird auf § 34 Abs. 4 EStG 1988 verwiesen. Demnach muss – wie bereits oben ausgeführt – die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigt werden, um eine außergewöhnliche Belastung darzustellen. Im gegenständlichen Fall wurde der Selbstbehalt mit 2.351,99 € errechnet. Die insgesamt beantragten Krankheitskosten (eigene Brillen,

Ergotherapie, Sehbehelfe) betragen lediglich 1.334 € (siehe auch Begründung im angefochtenen Bescheid). Die Berufungspunkte 2) und 3) gehen daher ebenfalls ins Leere.“

Daraufhin brachte der Bw. einen Vorlageantrag ein, in der er die Begründung seiner Berufung wiederholte und darüber hinaus nur folgendes vorbrachte:

„Ich möchte Ihnen mitteilen, dass ich gegen den Spruch, jedoch nicht gegen die Begründung berechtigten Einspruch erhebe. Der von mir rechtens eingetragene Absetzbetrag von € 5.740,-- „Kinderbetreuung“ wurde nicht berücksichtigt.

Ich ersuche Sie berechtigter Weise nochmals des Spruch zu überarbeiten, da die Sprucherteilung im Besonderen die „Zwangsläufigkeit, Außergewöhnlichkeit und die Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Lage“ wie oben beschrieben sehr wohl gegeben ist und bereits dargestellt wurde.“

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Bw fühlt sich in seinen Rechten dadurch verletzt, dass die beantragten Kinderbetreuungskosten bei der Veranlagung 2004 nicht als außergewöhnliche Belastung Berücksichtigung fanden.

Aufwendungen für den Besuch eines Kindergartens stellen nach der Rechtsprechung der Höchstgerichte keine Kosten zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung von Einnahmen dar, sondern sind solche für den Haushalt und für den Unterhalt von Familienangehörigen (VwGH vom 13.12.1995, 93/13/0272). Eine Berücksichtigung als Werbungskosten scheidet damit von vornherein aus. Die Aufwendungen könnten sich deshalb nur als außergewöhnliche Belastung steuerlich niederschlagen.

§ 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.

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 ganz allgemein 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 (siehe etwa VwGH vom 13.12.1995, 93/13/0272).

Bezüglich Kindergartenkosten wird in der Kommentierung zum EStG 1988 von Quantschnigg/Schuch die Ansicht vertreten, dass Kindergartenkosten in der heutigen Zeit wohl generell die Außergewöhnlichkeit fehlt (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, Tz 38 zu § 34, Stichwort: Kindergartenkosten). Da die diesbezügliche Belastung des Bw. 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 des Bw. oder dessen Gattin, die zu außerordentlichen Aufwendungen führen könnten, wurden im vorliegenden Fall nicht behauptet.

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), 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:

Ziffer 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.

...

Ziffer 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 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 Kinderbetreuungskosten zählen, umfassen (siehe etwa OGH vom 22.6.1995, 6 Ob 548/95). Selbst für den Fall, dass das Merkmal der Außergewöhnlichkeit gegeben wäre, hält der Unabhängige Finanzsenat die Zahlungen für die Kinderbetreuung im konkreten Fall 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.

Das Finanzamt hat in seiner Berufungsvorentscheidung vom 17. August 2005 (siehe die eingangs zitierte Bescheidbegründung) die Rechtslage sowie die rechtliche Würdigung des Vorbringens des Bw. ausführlich und frei von Fehlern dargestellt (vgl. etwa die Ausführungen zum Existenzminimum).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (etwa VwGH 29.11.1984, 83/15/0133, VwGH 9.2.1982, 81/14/0096) wirkt die in der Begründung einer Berufungsvorentscheidung getroffene Feststellung des Finanzamtes wie ein Vorhalt; das auch dann, wenn durch Antragstellung nach § 276 BAO die Berufung wieder als unerledigt gilt. In einem solchen Fall obliegt es dem Abgabepflichtigen, die vom Finanzamt in der Begründung der Berufungsvorentscheidung getroffene Feststellung zu widerlegen. Dies hat der Bw. in seinem Vorlageantrag aber nicht getan, da er im wesentlichen nur die Berufungsbegründung wiederholte, jedoch nicht darlegte, worin in seinem konkreten Fall die Zwangsläufigkeit, Außergewöhnlichkeit und Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Lage bestehen solle. Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 10. April 2008