

GZ. RV/0424-W/04

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 12/13/14. Bezirk und Purkersdorf betreffend Einkommensteuer 1997 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### 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 Berufungswerberin (Bw.) beantragte in der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 1997 als außergewöhnliche Belastungen u.a. Aufwändungen für die Betreuung ihres am 7.2.1995 geborenen Sohnes, da der Ehegatte aus gesundheitlichen Gründen nicht in der Lage war, die

Betreuung des Sohnes zu übernehmen. Die Rechnungen für die Behandlungskosten wurden dem für den Gatten zuständigen Finanzamt vorgelegt.

Strittig ist nun, ob die Kindergartenkosten als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden.

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

Die Bw. fühlt sich in ihren Rechten dadurch verletzt, dass die beantragten Kindergartenkosten für das Jahr 1997 nicht als außergewöhnliche Belastung Berücksichtigung fanden.

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 muss diese Belastung mehrere Voraussetzungen erfüllen:

1. Sie muss außergewöhnlich sein.
2. Sie muss zwangsläufig erwachsen.
3. Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

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 Aufwändungen nur insofern, als sie höher sind als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse erwachsen (§ 34 Abs. 2 EStG 1988). Dem 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" Belastung, das heißt unter gleichen Umständen alle Steuerpflichtigen treffenden Belastungen. Diese Belastung wird keineswegs dadurch zur "außergewöhnlichen", dass sie in einem konkreten nicht durch Aufgabe oder Einschränkung der beruflichen Tätigkeit eines der Elternteile, sondern durch die Betreuung des Kindes in einem Kindergarten bewältigt wird (siehe VwGH vom 13.12.1995, 93/13/0272).

Der Unabhängige Finanzsenat schließt sich dabei der Meinung von Quantschnigg/Schuch (Quantschnigg/Schuch, Enkommensteuer-Handbuch, § 34, Tz 38, Stichwort: Kindergartenkosten) an. Dieser Kommentar kommt zum Schluß, dass Kindergartenkosten in der heutigen Zeit wohl generell die Außergewöhnlichkeit fehlt.

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 außergewöhnlichen Aufwändungen führen könnten, wurden nicht behauptet.

## **Unterhaltsleistungen**

Unterhaltsleistungen sind nach § 34 Abs. 7 EStG 1988 überdies nur insoweit abzugsfähig, als sie zur Deckung von Aufwändungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden.

Gemäß § 34 Abs. 7 EStG 1988 gilt für Unterhaltsleistungen folgendes:

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

Ziffer 4: Darüber hinaus sind Unterhaltsleistungen nur insoweit abzugsfähig, als sie zur Deckung von Aufwändungen 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 (siehe 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 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 Aufwändungen 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.

Zusätzlich hat der Unabhängige Finanzsenat geprüft, ob ein Rechtsanspruch auf die Aussagen in den Lohnsteuerrichtlinien (Rz 901 in Verbindung mit Rz 897 LStR 1999 und LStR 2002) gestützt werden kann. Danach wäre eine Absetzbarkeit gegeben, "wenn beide Ehegatten aus Gründen einer sonstigen Existenzgefährdung der Familie zum Unterhalt beitragen müssen".

Die LStR 1999 führen in Rz 901 unter der Überschrift "Kindergartenkosten" aus, dass solche dann als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden, wenn allgemein die Voraussetzung für eine solche als außergewöhnliche Belastung anzuerkennende Kinderbetreuung (siehe Hausgehilfin bei Ehegatten", Rz 897 und "Hausgehilfin bei alleinstehenden Personen", Rz 898f) gegeben sind. Dies würde nach Ansicht des Bundesministeriums für Finanzen bei Ehegatten unter anderem dann zutreffen, wenn beide Ehegatten aus Gründen einer sonstigen Existenzgefährdung der Familie zum Unterhalt beitragen müssen (LStR 1999 Rz 897 Hinweis auf VwGH vom 10.9.1987, 87/13/0086 und VwGH vom 2.8.1995, 94/13/0207).

Der Unabhängige Finanzsenat erlaubt sich dazu festzustellen:

- Das erstzitierte Erkenntnis (VwGH vom 10.9.1987, 87/13/0086) ist zur Rechtslage des Jahres 1985 zum EStG 1972 ergangen.  
Im Geltungsbereich dieser Norm existierte die einschränkende Bestimmung im Hinblick auf Unterhaltsleistungen für Kinder in dieser Form (§ 34 Abs. 7 EStG 1988) noch nicht. Aus diesem Grund kommt diesem Erkenntnis für dieses Problem im Jahr 1997 keine Bedeutung zu.
- Der Unabhängige Finanzsenat vermag weiters aus dem zweitzitierten Erkenntnis (VwGH vom 2.8.1995, 94/13/0207), das die steuerliche Behandlung von Aufwändungen im Jahr 1990 zum Inhalt hat, nicht abzuleiten, dass Kindergartenkosten dann als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig sein solten, wenn beide Ehegatten aus Gründen einer sonstigen Existenzgefährdung der Familie zum Unterhalt beitragen müssen.  
In diesem abweisenden Erkenntnis wurde vielmehr schon die Zwangsläufigkeit der Betreuung von – allerdings schon wesentlich älteren – Kindern verneint. Der Verwaltungsgerichtshof sieht die Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit einer Haushaltshilfe zum Beispiel dann als gegeben an, wenn sich der Steuerpflichtige selbst dieser Aufwendung aus tatsächlichen Gründen (insbesondere seiner Krankheit) nicht entziehen kann.  
Die Berücksichtigung von Kinderbetreuungskosten, wozu auch ohne Zweifel auch die Kosten eines Kindergartens zählen, sei danach unter Beachtung des (1990 noch anders-

lautenden) § 34 Abs. 7 EStG 1988 zusätzlich nur dann zulässig, wenn diese Kinder z.B. wegen Alter oder Krankheit betreuungsbedürftig wären.

Abgesehen vom im Jahr 1997 gültigen abweichenden Wortlaut des § 34 Abs. 7 EStG 1988 kann diese sehr allgemein gefasste Aussage nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates nicht so verstanden werden, dass Gründe wie eine sonst drohende Existenzgefährdung die Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung rechtfertigen könnten.

Der Unabhängige Finanzsenat vermag die in den LStR 1999 geäußerte Rechtsansicht aus den erwähnten gesetzlichen Bestimmungen und zitierten Erkenntnissen nicht abzuleiten.

### **Werbungskosten**

Aufwändungen 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 Aufwändungen könnten sich deshalb nur als außergewöhnliche Belastung steuerlich niederschlagen.

### **Zusammenfassung**

Im Zusammenhang mit den obigen Ausführungen zur Außergewöhnlichkeit und zu den Unterhaltsleistungen musste die Abzugsfähigkeit von Kindergartenkosten im konkreten Fall aufgrund einer aus Gründen einer sonstigen Existenzgefährdung ausgeübten Erwerbstätigkeit versagt werden.

Da die rechtlichen Grundlagen eine solche Berücksichtigung ausschließen, konnte auf eine weitere Besprechung des Aspektes der Existenzgefährdung verzichtet werden.

Damit können die im gegenständlichen Verfahren beantragten Kindergartenkosten für das Jahr 1997 nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 6. Mai 2004