

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R über die Beschwerde des Beschwerdeführers gegen den Bescheid des Finanzamtes betreffend die Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2013 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird im Umfang der Beschwerdeverentscheidung vom 3. März 2014 teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2013 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Einkommensteuer 2013 sind der Beschwerdeverentscheidung vom 3. März 2014 zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruchs.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

## **Entscheidungsgründe**

In der Beilage L 1k-2013 zur Arbeitnehmerveranlagung für 2013 hat der Beschwerdeführer (Bf) den Kinderfreibetrag für ein haushaltszugehöriges Kind in Höhe von 132 Euro unter Angabe des Namens, der Sozialversicherungsnummer und des Geburtsdatums des Kindes beantragt und zusätzlich Ausgaben für Kinderbetreuung in der Höhe von 1.320,-- Euro als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht. Gleichzeitig hat er eine Bestätigung der Kinderbetreuungsstätte vom 31.10.2013 vorgelegt, aus welcher hervorgeht, dass der Bf für die Betreuung seines Sohnes A, geboren am xyz, in der alterserweiterten Kindergruppe B mit der Bewilligung zur Führung der Tagesbetreuungseinrichtung erteilt durch das Land C, abc, während der Zeit von 1.1.2013 bis 30.6.2013 einen Betreuungsbeitrag von 1.320,-- Euro und einen Essensbeitrag von 151,50 Euro gezahlt hat.

Im Rahmen des Einkommensteuerbescheides 2013 vom 5.2.2014 sind der Kinderfreibetrag und die außergewöhnliche Belastung ohne Angabe von Gründen nicht berücksichtigt worden.

Der Bf hat daraufhin mit Schriftsatz vom 23.2.2014 Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2013 eingebracht und darin auf die Beilage zur Erklärung der Arbeitnehmerveranlagung für 2013 sowie die Bestätigung der Kinderbetreuungsstätte vom 31.10.2013 verwiesen.

In der Beschwerdevorentscheidung vom 3.3.2014 hat das Finanzamt den Kinderfreibetrag für ein haushaltszugehöriges Kind in Höhe von 132 Euro angesetzt. Die Kinderbetreuungskosten für das Kind des Bf sind allerdings nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt worden, da dieses am xyz geborene Kind zu Beginn des Kalenderjahres 2013 das 10. Lebensjahr bereits vollendet habe.

Diese Entscheidung hat zur fristgerechten Einbringung eines Vorlageantrags geführt, in dem ergänzend Folgendes ausgeführt worden ist:

Gemäß § 21 Abs. 2 ABGB sei der Sohn des Bf zum Antragszeitpunkt ein unmündiger Minderjähriger gewesen. Er habe im Jahr 2013 die 4. Klasse Volksschule besucht. Der Bf sei verpflichtet, ihn zu beaufsichtigen bzw. falls dies nicht möglich sei, ihn in einer Betreuungseinrichtung beaufsichtigen zu lassen (vgl. § 146 ABGB). Es gebe jedoch keine gesetzliche Bestimmung, wonach diese Verpflichtung mit der Vollendung des 10. Lebensjahres weg falle. Es sei weder rechtlich noch faktisch möglich, den Sohn nicht in eine Kinderbetreuungseinrichtung zu geben, wenn weder der Bf noch seine Partnerin ihn während der Berufstätigkeit betreuen könnten.

Die Bestimmung des § 34 Abs. 9 EStG stehe im krassen Widerspruch zum ABGB. Sie sei verfassungswidrig und verletze den Gleichheitsgrundsatz, da ein und derselbe Sachverhalt (Betreuung minderjähriger Kinder) unterschiedlich geregelt werde. Die Unterscheidung sei völlig willkürlich und sachlich nicht gerechtfertigt. Die festgelegte Grenze für die Absetzbarkeit von Kinderbetreuungskosten mit der Vollendung des 10. Lebensjahres impliziere, dass diese nicht mehr betreut werden müssten, was jedoch nicht der Fall sei. Gleichzeitig werde innerhalb des Abs. 9 Z 2 zwischen Minderjährigen mit erhöhtem und mit normalen Familienbeihilfenbezug unterschieden. Natürlich sei der Betreuungsaufwand sowohl in personeller als auch finanzieller Hinsicht für behinderte Kinder höher, jedoch bestehe für beide Gruppen eine Betreuungspflicht, deren Kosten eine außergewöhnliche Belastung im Sinne des EStG darstellen könnten. Diese Unterscheidung sei nicht sachgerecht und verstoße gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz.

**Dazu wird erwogen:**

Aufwendungen für die Betreuung von Kindern bis höchstens 2.300 Euro pro Kind und Kalenderjahr gelten gemäß § 34 Abs. 9 EStG 1988 unter folgenden Voraussetzungen als außergewöhnliche Belastung:

# 1. Die Betreuung betrifft

- ein Kind im Sinne des § 106 Abs. 1 oder
- ein Kind im Sinne des § 106 Abs. 2.

2. Das Kind hat zu Beginn des Kalenderjahres das zehnte Lebensjahr oder, im Falle des Bezuges erhöhter Familienbeihilfe gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 für das Kind, das sechzehnte Lebensjahr noch nicht vollendet. Aufwendungen für die Betreuung können nur insoweit abgezogen werden, als sie die Summe der pflegebedingten Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen. (BGBl I 2009/79 ab 1.1.2009).

3. Die Betreuung erfolgt in einer öffentlichen institutionellen Kinderbetreuungseinrichtung oder in einer privaten institutionellen Kinderbetreuungseinrichtung, die den landesgesetzlichen Vorschriften über Kinderbetreuungseinrichtungen entspricht, oder durch eine pädagogisch qualifizierte Person ausgenommen haushaltszugehörige Angehörige.

4. Der Steuerpflichtige gibt in der Einkommensteuererklärung die Betreuungskosten unter Zuordnung zu der Versicherungsnummer (§ 31 ASVG) oder der Kennnummer der Europäischen Krankenversicherungskarte (§ 31a ASVG) des Kindes an.

Steuerfreie Zuschüsse, die gemäß § 3 Abs. 1 Z. 13 lit. b von Arbeitgebern geleistet werden, kürzen den Höchstbetrag von 2.300 Euro pro Kind und Kalenderjahr nicht. Soweit Betreuungskosten durch Zuschüsse gemäß § 3 Abs. 1 Z. 13 lit. b abgedeckt sind, steht dem Steuerpflichtigen keine außergewöhnliche Belastung zu.

Im gegenständlichen Fall ist unbestritten, dass der am xyz geborene Sohn des Bf, für den nicht erhöhte Familienbeihilfe gemäß § 8 Abs. 4 FLAG 1967 bezogen wird, vor Beginn des Streitjahres 2013 sein zehntes Lebensjahr vollendet hat, sodass die Voraussetzung des § 24 Abs. 9 Z. 2 EStG idF BGBl I 2009/79 für 2013 nicht erfüllt ist und somit nach dem Gesetzeswortlaut die geltend gemachten Kosten für die Betreuung des Sohnes in der alterserweiterten Kindergruppe S nicht nach § 34 Abs. 9 EStG 1988 als außergewöhnliche Belastung absetzbar sind.

Der Bf bringt dementsprechend nicht vor, dass der Einkommensteuerbescheid 2013 gegen einfachgesetzliche Vorschriften verstößt, er bekämpft diesen Bescheid vielmehr deshalb, weil die gesetzliche Regelung des § 34 Abs. 9 Z. 2 EStG 1988 idF BGBl I 2009/79 gleichheits- und damit verfassungswidrig sei.

Aufgrund des in Art. 18 Abs. 1 B-VG verankerten Legalitätsprinzips sind die Gerichte – ebenso wie die Verwaltungsbehörden – verpflichtet, ihre Entscheidungen – unabhängig von einer eventuellen Verfassungswidrigkeit - auf der Grundlagen der geltenden Gesetze zu treffen. Sowohl die Abgabenbehörden als auch das Bundesfinanzgericht haben daher grundsätzlich die Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes so lange anzuwenden, wie sie dem Rechtsbestand angehören. (Vgl. BFG vom 30.6.2014, RV/5100744/2014).

In diesem Zusammenhang ist allerdings auch auf Art. 89 Abs. 2 und Art. 135 Abs. 4 B-VG idF BGBl I 2012/51 zu verweisen:

Hat ein ordentliches Gericht gegen die Anwendung einer Verordnung aus dem Grund der Gesetzwidrigkeit Bedenken, so hat es nach Art. 89 Abs. 2 B-VG den Antrag auf Aufhebung dieser Verordnung beim Verfassungsgerichtshof zu stellen. Hat der Oberste Gerichtshof oder ein zur Entscheidung in zweiter Instanz zuständiges ordentliches Gericht gegen die Anwendung eines Gesetzes aus dem Grund der Verfassungswidrigkeit Bedenken, so hat es den Antrag auf Aufhebung dieses Gesetzes beim Verfassungsgerichtshof zu stellen.

Nach Art. 135 Abs. 4 B-VG ist Art. 89 auf die Verwaltungsgerichte und den Verwaltungsgerichtshof sinngemäß anzuwenden.

Das Bundesfinanzgericht hat daher im gegenständlichen Verfahren Erwägungen dahingehend anzustellen, inwieweit sich aus der vom Bf in Zweifel gezogenen Bestimmung Anhaltspunkte ergeben, die eine Gleichheitswidrigkeit naheliegend erscheinen lassen. (Vgl. BFG vom 30.6.2014, RV/5100744/2014).

Gemäß Art. 7 Abs. 1 B-VG sind alle Staatsbürger vor dem Gesetz gleich.

Aus diesem Gleichheitssatz des Art. 7 B-VG hat der Verfassungsgerichtshof in seiner Judikatur ein allgemeines Sachlichkeitsgebot abgeleitet, welches auch den Gesetzgeber bindet. Der Gleichheitsgrundsatz setzt damit insofern Schranken, als er verbietet, sachlich nicht begründbare Regelungen zu treffen. Der Gesetzgeber ist demzufolge verpflichtet, an gleiche Tatbestände gleiche Rechtsfolgen zu knüpfen, während wesentliche Unterschiede im Tatsachenbereich zu unterschiedlichen Regelungen führen müssen. Differenzierungen sind nur dann sachlich und damit zulässig, wenn sie nach objektiven Unterscheidungsmerkmalen erfolgen. (vgl. zB VfGH vom 9.10.2012, B 121/11 und DRdA 2014,137).

Zu der Frage der Gleichheits- bzw. Verfassungswidrigkeit der altersmäßigen Beschränkung der Absetzbarkeit von Kinderbetreuungskosten ist nun konkret auf die Berufungsentscheidung des unabhängigen Finanzsenates vom 12.11.2010, RV/3247-W/10, zu verweisen:

In dem gegen die bescheidmäßige Nichtberücksichtigung von Kinderbetreuungskosten für seinen elfjährigen Sohn gerichteten Rechtsmittel führte der Berufungswerber ins Treffen, dass eine gesetzliche Beschränkung der absetzbaren Kinderbetreuungskosten als außergewöhnliche Belastung bis zum zehnten Lebensjahr insoweit als gleichheitswidrig zu erachten sei, als auch ein elf-, zwölf oder auch dreizehn Jahre altes Kind nicht selbständig sei und demzufolge auch für dieses die gleiche Notwendigkeit der Betreuung bestehe.

Gegen die mit dem Hinweis auf das in Art. 18 Abs. 1 B-VG normierte Legalitätsprinzip abweisende Berufungsentscheidung wurde eine unter der Zahl B 1758/10 protokollierte Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof erhoben, wobei das Höchstgericht die Behandlung derselben mit Beschluss vom 10.3.2011 abgelehnt hat. (Vgl. Ryda/

Langheinrich, Die Berücksichtigung von Kinderbetreuungskosten im Ertragsteuerrecht (Teil II), FJ 1/2012, 11)

Der Verfassungsgerichtshof lehnte die Behandlung der Beschwerde in seinem Beschluss vom 10.3.2011, B 1758/10 mit nachstehender Begründung ab (vgl. Lenneis, UFSjournal 2011, 139):

*„Soweit die Beschwerde aber insofern verfassungsrechtliche Fragen berührt, als die Rechtswidrigkeit der den angefochtenen Bescheid tragenden Rechtsvorschriften behauptet wird, lässt ihr Vorbringen vor dem Hintergrund der ständigen Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes die behauptete Rechtsverletzung, die Verletzung eines anderen verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechtes oder die Verletzung in einem sonstigen Recht wegen Anwendung eines verfassungswidrigen Gesetzes als so wenig wahrscheinlich erkennen, dass sie keine hinreichende Aussicht auf Erfolg hat: Die Beschwerde übersieht, dass der Gesetzgeber aus verfassungsrechtlicher Sicht nicht gehalten ist, Aufwendungen für die organisatorische Gestaltung des Familienlebens als Werbungskosten oder Betriebsausgaben anzusehen, auch wenn sie die Erwerbstätigkeit der Eltern ermöglichen oder erleichtern (vgl. dazu etwa VwGH 20.7.1999, 99/13/0118; vgl. auch VfSlg. 10.340/1985 und 13.067/1992). Daher bestehen auch keine verfassungsrechtlichen Bedenken dagegen, dass die in § 34 Abs. 9 EStG 1988 dennoch vorgesehene (teilweise) Absetzbarkeit von Betreuungskosten auf Kinder im Alter bis zu zehn Jahren beschränkt wird, bei denen (nachvollziehbar) ein besonders hoher Betreuungsbedarf angenommen wird. Im Übrigen ist außerhalb des Anwendungsbereichs des Abs. 9 des § 34 EStG 1988 die Berücksichtigung von Kinderbetreuungskosten als außergewöhnliche Belastung nach den allgemeinen Grundsätzen des § 34 EStG 1988 möglich (vgl. auch RV 54 BlgNR 24. GP).“*

Der Verfassungsgerichtshof sieht demnach die Beschränkung der Absetzbarkeit der Kinderbetreuungskosten bis zu zehn Jahren (somit bis zu einem Alter, bei dem ein besonders hoher Betreuungsbedarf angenommen werden kann) als verfassungskonform an. (Vgl auch Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, TZ 42 zu § 34 Abs. 6 bis 9 EStG 1988, ).

Zum weiteren Einwand des Bf, eine Gleichheitswidrigkeit des § 34 Abs. 9 EStG 1988 sei darin zu sehen, dass Aufwendungen für Betreuung von Kindern, für die erhöhte Familienbeihilfe gemäß § 8 Abs. 4 FLAG 1967 bezogen wird, nach § 34 Abs. 9 EStG 1988 als außergewöhnliche Belastung absetzbar sind, wenn diese zu Beginn des Kalenderjahres das sechzehnte Lebensjahr noch nicht vollendet haben, ist noch Folgendes auszuführen:

Erhöhte Familienbeihilfe steht nach § 8 Abs. 4 FLAG 1967 für erheblich behinderte Kinder zu, wobei die Voraussetzungen für das Vorliegen einer erheblichen Behinderung in § 8 Abs. 5 FLAG 1967 geregelt sind.

Als erheblich behindert gilt ein Kind, bei dem eine nicht nur vorübergehende Funktionsbeeinträchtigung im körperlichen, geistigen oder psychischen Bereich oder

in der Sinneswahrnehmung besteht. Als nicht vorübergehend gilt ein Zeitraum von voraussichtlich mehr als drei Jahren. Der Grad der Behinderung muss mindestens 50 vH betragen, soweit es sich nicht um ein Kind handelt, das voraussichtlich dauernd außerstande ist, sich selbst den Unterhalt zu verschaffen. (Vgl. auch Wiesner/Grabner/Wanke, EStG, Anm 47a zu § 34).

Der Verfassungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 3.10.1980, B 175/77, bereits ausgesprochen, dass keine Bedenken gegen die Verfassungsmäßigkeit des § 8 Abs. 4 FLAG 1967 bestehen. Die Gewährung erhöhter Familienbeihilfe (als Ausgleich für die finanzielle Mehrbelastung) für erheblich behinderte Kinder im Sinne des FLAG 1967 ist somit verfassungskonform, und ist damit als sachlich gerechtfertigt anzusehen.

Eine Anknüpfung in § 34 EStG an § 8 Abs. 4 FLAG 1967 dient weiters der Verwaltungsvereinfachung und ist dadurch ebenfalls sachlich gerechtfertigt (vgl. VfGH vom 3.10.1980, B 175/77).

Aus der Sicht des Bundesfinanzgerichtes bestehen somit zum Einen keine verfassungsrechtliche Bedenken gegen die in § 34 Abs. 9 Z. 2 EStG 1988 erfolgte Anknüpfung an § 8 Abs. 4 FLAG 1967.

Zum Anderen ist aus der Sicht des Bundesfinanzgerichtes die zeitlich längere Anerkennung von Betreuungskosten als außergewöhnliche Belastung für erheblich behinderte Kinder im Sinne des § 8 Abs. 4 und 5 FLAG 1967 durch einen nach allgemeiner Lebenserfahrung auch mit zunehmenden Alter dieser Kinder bestehen bleibenden besonders hohen (qualitativen und/oder quantitativen) Betreuungsbedarf – wie letztlich auch der Bf zugesteht – sachlich gerechtfertigt, wobei dem Gesetzgeber im Bereich der Familienpolitik grundsätzlich ein weiter rechtspolitischer Gestaltungsspielraum eingeräumt ist, welcher auch für die Festlegung von Altersgrenzen gilt (vgl. VfGH vom 16.6.2011, 6/11).

Zu erwähnen ist auch, dass es dem Gesetzgeber gestattet ist, einfache und leicht handhabbare Regelungen zu treffen und von einer Durchschnittsbetrachtung auszugehen. (Vgl. VfGH vom 16.6.2011, G 6/11).

Aufgrund der vorstehenden Überlegungen bestehen für das Bundesfinanzgericht keine ausreichenden Bedenken gegen die Verfassungskonformität des § 34 Abs. 9 Z. 2 EStG 1988 idF BGBl I 2009/79, welche eine Verpflichtung begründet hätten, gemäß Art. 89 Abs. 2 iVm 135 Abs. 4 B-VG einen Antrag auf Aufhebung dieses Gesetzes beim Verfassungsgerichtshof zu stellen.

Im Hinblick auf das Legalitätsprinzip und das Fehlen ausreichender Bedenken gegen die Verfassungskonformität des § 34 Abs. 9 Z. 2 EStG 1988 idF BGBl I 2009/79 ist der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2013 hinsichtlich der Absetzbarkeit von Kinderbetreuungskosten als außergewöhnlichen Belastung nicht Folge zu geben, da der am xyz geborene Sohn des Bf, für den nicht erhöhte Familienbeihilfe gemäß § 8 Abs. 4 FLAG 1967 bezogen wird, vor Beginn des Streitjahres 2013 sein zehntes Lebensjahr

vollendet hat, sodass die Voraussetzung des § 24 Abs. 9 Z. 2 EStG für 2013 nicht erfüllt ist.

Entsprechend der Beschwerdeentscheidung vom 3.3.2014 ist jedoch der Kinderfreibetrag für ein haushaltszugehöriges Kind gemäß § 106a Abs. 1 EStG 1988 anzusetzen.

Der Beschwerde ist daher teilweise stattzugeben.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Eine Revision ist im gegenständlichen Fall nicht zulässig, weil sich die Anwendung der geltenden Rechtslage auf verwirklichte Sachverhalte aus dem Bundes-Verfassungsgesetz (Art. 18 B-VG) ergibt, die Anwendung des Legalitätsgrundsatzes auch in der Rechtsprechung (vgl. zB VwGH vom 30.1.2014, 2011/15/0111) unumstritten ist und insofern keine Abhängigkeit von der Lösung einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vorliegt.

Die vom Bf aufgeworfene Frage der Verfassungskonformität einer gesetzlichen Bestimmung stellt keine Rechtsfrage im Sinne der Subsumtion unter einen gesetzlichen Tatbestand dar, die vom Verwaltungsgerichtshof zu überprüfen ist, sondern ist deren Prüfung dem Verfassungsgerichtshof vorbehalten. (Vgl. BFG vom 30.6.2014, RV/5100744/2014).

C-Aigen, am 16. September 2014