



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 10. März 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 4/5/10, vertreten durch ADir Pokorny, vom 8. März 2010 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2009 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

Entscheidungsgründe

In seiner elektronisch eingereichten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2009 gab der Berufungswerber (Bw.) an, dass für zwei Kinder im Jahr 2009 für mindestens sieben Monate Familienbeihilfe bezogen wurde („Antragstellerin/Antragsteller oder (Ehe)Partnerin/(Ehe)Partner“).

Beantragt wurde unter anderem der Kinderfreibetrag für ein haushaltszugehöriges Kind (§ 106 Abs. 1 EStG 1988) in Höhe von € 132, und zwar – unter Angabe der Sozialversicherungsnummer – jeweils für den 2001 geborenen Sohn B und für die 1992 geborene Tochter S. Außerdem seien für B Ausgaben für Kinderbetreuung von € 1529,40 angefallen. Für diese Kinder werde Familienbeihilfe bezogen.

Das Finanzamt erließ mit Datum 8.3.2010 den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2009, wonach zwar der Kinderfreibetrag für ein haushaltszugehöriges Kind gem. § 106a Abs. 1 EStG 1988 i.H.v. € 132 (für S) gewährt wurde, nicht aber (für B) der Kinderfreibetrag und die Kinderbetreuungskosten.

Begründend wurde ausgeführt:

„Die gesetzlichen Anspruchsvoraussetzungen zur Gewährung des Kinderfreibetrags sowie der Kinderbetreuungskosten für B liegen nicht vor, da im Kalenderjahr 2009 weder Sie noch Ihre (Ehe)Partnerin mehr als sechs Monate den Kinderabsetzbetrag bezogen haben.“

Mit Schreiben vom 10.3.2010 erhob der Bw. Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 mit dem ersichtlichen Antrag, den Kinderfreibetrag und die Kinderbetreuungskosten für B zu berücksichtigen:

„Sowohl der Kinderfreibetrag als auch die Kinderbetreuungskosten wurden mit der Begründung nicht gewährt, dass die gesetzlichen Anspruchsvoraussetzungen nicht vorliegen, „... da im Kalenderjahr 2009 weder Sie noch Ihre (Ehe)Partnerin mehr als sechs Monate den Kinderabsetzbetrag bezogen haben“.

Dem halte ich entgegen, dass gem. § 34 Abs. 9 die Betreuung ein Kind im Sinne des § 106 Abs. 1 betreffen muss, welches als Kind, für das dem Steuerpflichtigen oder seinem (Ehe)Partner mehr als sechs Monate im Kalenderjahr ein Kinderabsetzbetrag nach § 33 Abs. 3 zusteht, definiert ist.

Im gegenständlichen Fall ist dem Steuerpflichtigen oder seinem (Ehe)Partner für das betreffende Kind das gesamte Jahr 2009, also 12 Monate, ein Kinderabsetzbetrag nicht nur zugestanden sondern auch ausbezahlt worden.

Die getroffenen Entscheidung erschien gerechtfertigt, wenn der § 106 Abs. 1 "für die dem Steuerpflichtigen oder seinem (Ehe)Partner jeweils mehr als sechs Monate " lauten würde, außerdem kann es doch keinen Unterschied machen, ob im Steuerjahr die Aufteilung 6 : 6 Monate, 12 : 0 Monate oder 7 : 5 Monate betragen hat.

Ich ersuche um nochmalige Prüfung und Berücksichtigung des beantragten Kinderfreibetrages in Höhe von € 132,00 sowie der Kinderbetreuungskosten in Höhe von € 1.529,40.“

Mit Berufungsvorentscheidung vom 30.6.2010 wies das Finanzamt Wien 4/5/10 die Berufung als unbegründet ab:

„Gemäß § 34 Abs. 9 Ziffer 1 EStG 1988 können Aufwendungen für die Betreuung von Kindern höchstens bis € 2.300,- pro Kind und Kalenderjahr unter folgenden Voraussetzungen als

außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden. Die Betreuung betrifft ein Kind im Sinne des § 106 Abs. 1 bzw. ein Kind im Sinne des § 106 Abs. 2 EStG 1988, das sich nicht ständig im Ausland aufhält.

§ 106 Abs. 1 EStG 1988 besagt, dass Kinder als Kinder im Sinne des Bundesgesetzes gelten, für die dem Steuerpflichtigen oder seinem (Ehe)partner (Abs. 3) mehr als sechs Monate im Kalenderjahr ein Kinderabsetzbetrag nach § 33 Abs. 3 EStG 1988 zusteht.

Tatsache ist, dass Frau SK von Juli 2001 bis Juni 2009 Familienbeihilfe für das Kind B erhalten hat. Ab Juli 2009 wurde der Familienbeihilfenbezug auf Ihr Ansuchen auf Ihre Person umgestellt.

Somit haben weder Sie noch Ihre (Ehe)Partnerin im Kalenderjahr 2009 für das Kind B mehr als 6 Monate die Familienbeihilfe (bzw. den Kinderabsetzbetrag) bezogen, weshalb die Berufung abzuweisen war."

Mit Vorlageantrag vom 5.7.2010 beantragte der Bw. die Vorlage seiner Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz:

„Ich berufe gegen den im Betreff genannten Bescheid (Berufungsvorentscheidung), beantrage die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und begründe dies wie folgt: Im Zuge der Arbeitnehmerveranlagung 2009 wurde die Gewährung des Kinderfreibetrages sowie die Berücksichtigung der Kinderbetreuungskosten für meinen Sohn B , beantragt.

Sowohl der Kinderfreibetrag als auch die Kinderbetreuungskosten wurden mit der Begründung nicht gewährt, dass die gesetzlichen Anspruchsvoraussetzungen nicht vorliegen, (Zitat Bescheid): da im Kalenderjahr 2009 weder Sie noch Ihre (Ehe)partnerin mehr als sechs Monate den Kinderabsetzbetrag bezogen haben . (Zitat Ende). Dem halte ich entgegen, dass gem § 34 Abs 9 die Betreuung ein Kind im Sinne des § 106 Abs 1 betreffen muss, welches als Kind, für das dem Steuerpflichtigen 'oder' seinem (Ehe)Partner mehr als sechs Monate im Kalenderjahr ein Kinderabsetzbetrag nach § 33 Abs 3 zusteht, definiert ist. Im gegenständlichen Fall ist dem Steuerpflichtigen oder seinem (Ehe)partner für das betreffende Kind das gesamte Jahr 2009, also 12 Monate, ein Kinderabsetzbetrag nicht nur zugestanden sondern auch ausbezahlt worden.

Eine Abweisung auf Grund der Aufteilung der Familienbeihilfe von genau 6:6 Monaten bei gleichem Haushalt erscheint nicht gerechtfertigt, zumal die Varianten von 12:0 Monaten bis 0:12 Monaten in jedem Verhältnis außer 6:6 berücksichtigt werden.

Ich ersuche Sie nochmals um Prüfung und Berücksichtigung des beantragten Kinderfreibetrages in Höhe von € 132,00 sowie der Kinderbetreuungskosten in Höhe von € 1.529,40."

Mit beim Unabhängigen Finanzsenat am 13.7.2010 eingelangtem Bericht legte das Finanzamt Wien 4/5/10 die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor. Im Vorlagebericht wird auf eine Anfragebeantwortung durch das „Produktmanagement AV“ vom 26.2.2010 hingewiesen.

Diese Auskunft des „Produktmanagement AV-Post“ der Steuer- und Zollkoordination vom 26.2.2010 auf Grund einer Anfrage eines Mitarbeiters des Finanzamtes Wien 4/5/10, welcher Fehler einer Verarbeitung entgegen stehe (offenkundig wollte das Finanzamt zunächst erklärungsgemäß veranlagen) lautet in Bezug auf den gegenständlichen Fall:

„Weder der Antragsteller noch die (Ehe)Partnerin haben nicht mehr als 6 Monate die FB (bzw den KAB) bezogen, daher liegen die gesetzlichen Anspruchsvoraussetzungen zur Gewährung des KIF für das Kind B nicht vor (siehe Dauerakt NEIN). In der Eingabe L1k zum KIF steht JA!"

Über die Berufung wurde erwogen:

Unstrittig ist, dass der Bw. während des gesamten Jahres 2009 mit KS gemeinsam mit den Kindern S und B in einer Partnerschaft i.S.d. § 106 EStG 1988 gelebt hat.

Während für S vom die Bw. während des gesamten Jahres 2009 Familienbeihilfe und Kinderabsetzbetrag bezogen wurde, hat während der Monate Jänner bis Juni 2010 für B KS Familienbeihilfe und Kinderabsetzbetrag bezogen, während der Monate Juli bis Dezember 2010 der Bw.

§ 106 EStG 1988 i. d. F. BGBl. I Nr. 26/2009 lautet:

„Kinder, (Ehe)Partnerschaften

(1) Als Kinder im Sinne dieses Bundesgesetzes gelten Kinder, für die dem Steuerpflichtigen oder seinem (Ehe)Partner (Abs. 3) mehr als sechs Monate im Kalenderjahr ein Kinderabsetzbetrag nach § 33 Abs. 3 zusteht.

(2) Als Kinder im Sinne dieses Bundesgesetzes gelten auch Kinder, für die dem Steuerpflichtigen mehr als sechs Monate im Kalenderjahr ein Unterhaltsabsetzbetrag nach § 33 Abs. 4 Z 3 zusteht.

(3) (Ehe)Partner ist eine Person, mit der der Steuerpflichtige verheiratet ist oder mit der er mit mindestens einem Kind (Abs. 1) in einer eheähnlichen Gemeinschaft lebt.

(4) Für Steuerpflichtige im Sinne des § 1 Abs. 4 sind die Abs. 1 bis 3 sinngemäß anzuwenden."

§ 34 Abs. 9 EStG 1988 i. d. F. BGBl. I Nr. 26/2009 lautet

„(9) Aufwendungen für die Betreuung von Kindern bis höchstens 2.300 Euro pro Kind und Kalenderjahr gelten 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. 2,77k) das sich nicht ständig im Ausland aufhält.

2. Das Kind hat zu Beginn des Kalenderjahres das zehnte Lebensjahr noch nicht vollendet.

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."

§ 106a EStG 1988 i. d. F. BGBl. I Nr. 26/2009 lautet

„Kinderfreibetrag

„§ 106a. (1) Für ein Kind im Sinne des § 106 Abs. 1 steht ein Kinderfreibetrag zu. Dieser beträgt 220 Euro jährlich, sofern nicht ein Kinderfreibetrag nach Abs. 2 geltend gemacht wird oder nach Abs. 3 zusteht.

(2) Wird für dasselbe Kind im Sinne des § 106 Abs. 1 von einem anderen Steuerpflichtigen ebenfalls ein Kinderfreibetrag geltend gemacht, beträgt der Kinderfreibetrag 132 Euro jährlich pro Steuerpflichtigem.

(3) Für ein Kind im Sinne des § 106 Abs. 2 steht ein Kinderfreibetrag in Höhe von 132 Euro jährlich zu, wenn sich das Kind nicht ständig im Ausland aufhält.

(4) Steht für ein Kind ein Kinderfreibetrag gemäß Abs. 3 zu, darf für dasselbe Kind ein Kinderfreibetrag gemäß Abs. 2 nur von jenem Steuerpflichtigen geltend gemacht werden, der mehr als sechs Monate im Kalenderjahr Anspruch auf einen Kinderabsetzbetrag nach § 33 Abs. 3 hat.

(5) Der Kinderfreibetrag wird im Rahmen der Veranlagung zur Einkommensteuer berücksichtigt. In der Steuererklärung ist die Versicherungsnummer (§ 31 ASVG) oder die persönliche Kennnummer der Europäischen Krankenversicherungskarte (§ 31a ASVG) jedes Kindes, für das ein Kinderfreibetrag geltend gemacht wird, anzuführen.“

Strittig ist allein, ob es sich bei B für den Bw. im Jahr 2009 um ein „Kind im Sinne des § 106 Abs. 1 EStG 1988“ gehandelt hat.

Wäre diese Voraussetzung erfüllt, stünde dem Bw. unstrittig sowohl der Kinderfreibetrag von € 132 gemäß § 106a Abs. 2 EStG 1988 als auch die Kinderbetreuungskosten gemäß § 38 Abs. 9 EStG 1988 in der beantragten Höhe von € 1.529,40 (gegenteilige Feststellungen wurden vom Finanzamt nicht getroffen und bietet hierfür auch die Aktenlage keinen Anhaltspunkt) zu.

„Kinder iSd § 106 Abs 1 sind idR haushaltsgehörige Kinder, für die der StPfl oder sein (Ehe)Partner Familienbeihilfe bezieht“ (Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, MSA EStG 10. EL § 34 Anm. 77j).

Dass der Bw. während des gesamten Jahres 2009 mit KS gemeinsam mit den Kindern S und B in einer Partnerschaft i.S.d. § 106 EStG 1988 gelebt hat, also „(Ehe)Partner“ im Sinne des § 106 Abs. 3 EStG 1988 waren, ist unstrittig. Unstrittig ist auch, dass der Bw. und KS während des gesamten Jahres 2009 für B Familienbeihilfe bezogen haben.

Die Kindereigenschaft i.S.d. § 106 Abs. 1 EStG 1988 stellt auf das im Kalenderjahr überwiegende Zustehen eines Kinderabsetzbetrages (§ 33 Abs. 3 EStG 1988) ab.

„Da § 33 Abs 4 Z 3 als Voraussetzung für den Kinderabsetzbetrag die Gewährung der Familienbeihilfe vorsieht, ist Kind iSd Abs 1 ein solches, für das mehr als sechs Monate – also für mindestens sieben Monate – Familienbeihilfe gewährt wird“ (Wanke/Wiesner in Wiesner/Grabner/Wanke, MSA EStG 10. EL § 106 Anm. 3).

Die Voraussetzung der Gewährung von Familienbeihilfe (des Kinderabsetzbetrags) für mindestens sieben Monate ist durch den ganzjährigen Bezug von Familienbeihilfe samt Kinderabsetzbetrag – bezogen auf beide Lebensgefährten – unstrittig erfüllt.

Fraglich ist, wie die Formulierung in § 106 Abs. 1 „*Kinder, für die dem Steuerpflichtigen oder seinem (Ehe)Partner (Abs. 3) mehr als sechs Monate im Kalenderjahr ein Kinderabsetzbetrag nach § 33 Abs. 3 zusteht*“ auszulegen ist.

Dem EDV-Programm der Finanzverwaltung zufolge muss jeweils entweder dem Steuerpflichtigen oder dem (Ehe)Partner im Kalenderjahr der Kinderabsetzbetrag (die Familienbeihilfe) während zumindest sieben Monaten zustehen, damit es sich um ein „Kind i.S.d. § 106 Abs. 1 EStG 1988“ handelt.

Der Bw. verweist zutreffend darauf, dass im vorliegenden Fall ganzjährig von den Lebensgefährten Familienbeihilfe für Benjamin bezogen wurde, allerdings zwischen den Lebensgefährten geteilt. Während jede andere Aufteilung der Familienbeihilfe zwischen den Lebensgefährten („*Varianten von 12:0 Monaten bis 0:12 Monaten*“) dazu führt, dass B für beide Lebensgefährten ein „Kind i.S.d. § 106 Abs. 1 EStG 1988“ ist, soll ausgerechnet bei einer halbjährlichen Aufteilung zwischen den Lebensgefährten dies nicht der Fall sein und sollen beide Lebensgefährten der an die steuerliche Kindeseigenschaft anknüpfenden steuerlichen Begünstigungen verlustig gehen.

Der UFS hat in seinen zu vergleichbaren Sachverhalten ergangenen Entscheidungen UFS 28.9.2010, RV/2483-W/10, und UFS 28.9.2010, RV/2925-W/10, ausgeführt, dass eine derartige Auslegung mit dem Gesetzeszweck nicht vereinbar ist:

„Teleologisch ergibt sich jedoch eindeutig, dass es nicht darauf ankommt, ob der Steuerpflichtige oder sein (Ehe)Partner Kinderabsetzbetrag und Familienbeihilfe bezieht, sondern dass – entweder nur von einer dieser Personen oder abwechselnd von beiden – für zumindest sieben Monate Kinderabsetzbetrag und Familienbeihilfe bezogen wird. Steht den (Ehe)Partnern gemeinsam für zumindest sieben Monate Kinderabsetzbetrag und Familienbeihilfe zu, ist die Tatbestandsvoraussetzung des § 106 Abs. 1 EStG 1988 erfüllt.“

Es ist kein Grund ersichtlich, warum in der gegenständlichen Fallkonstellation B kein „Kind im Sinne des § 106 Abs. 1 EStG 1988“ sein sollte, bei einer anderen Aufteilung von Kinderabsetzbetrag und Familienbeihilfe zwischen den Lebensgefährten im Jahr 2009 aber schon.

Es gibt keinen Grund, warum in dieser Fallkonstellation B kein „Kind im Sinne des § 106 Abs 1“ sein sollte, bei jeder anderen Aufteilung von Familienbeihilfe und Kinderabsetzbetrag zwischen den Eltern im streitgegenständlichen Zeitraum aber schon.

Die 6-Monate-Regelung in § 106 EStG 1988 bezieht sich auf solche Fälle, in denen es unter dem Jahr zu einer Änderung der Anspruchsvoraussetzungen- etwa infolge Geburt eines Kindes, Wegfall der Voraussetzung für die Zuerkennung der Familienbeihilfe, Ehescheidung oder Beendigung der Partnerschaft –kommt. In solchen Fällen soll die Anspruchsvermittlung als „Kind iSd § 106“- im Hinblick auf die davon abhängigen Jahresbeträge- nur jenem Elternteil zugute kommen, bei dem überwiegend die Anspruchsvoraussetzungen in einem Jahr gegeben sind.

Soferne es sich nicht um vom Kind anspruchsgrundende oder anspruchsbeendende Umstände handelt, kommt die 6-Monate-regelung in Bezug auf den Steuerpflichtigen dann zur Anwendung, wenn kein „(Ehe)Partner (Abs. 3) während dieses Zeitraumes vorhanden ist, sei es, dass eine Partnerschaft iSd § 106 Abs. 3 EStG 1988 nie bestand, sei es, dass die Ehe geschieden (unterjährig geschlossen) oder die eheähnliche Gemeinschaft aufgegeben (unterjährig gegründet) wurde.

Daraus ergibt sich die Abgrenzung zum Unterhaltsabsetzbetrag nach § 106 Abs. 2 EStG 1988 für ein nicht haushaltzugehöriges Kind, für das weder vom Steuerpflichtigen noch von seinem nicht dauernd getrennt lebenden (Ehe)Partner Familienbeihilfe bezogen und für das vom Steuerpflichtigen der gesetzliche Unterhalt geleistet wird (§ 33 Abs. 4 Z 3 EStG 1988).

In diesem Fall ist aber während des ganzen Jahres keine Änderung in den Anspruchsvoraussetzungen eingetreten, lediglich zwischen den Eltern wurde bei aufrechter Partnerschaft beim Bezug der Familienbeihilfe und des Kinderabsetzbetrages ausgerechnet zur Jahresmitte gewechselt.

Wie sich aus der Formulierung „dem Steuerpflichtigen oder seinem (Ehe)Partner(Abs. 3)“ in § 106 Abs. 1 EStG 1988 (und im Umkehrschluss aus § 106 Abs. 2 i. V. m. § 33 Abs. 4 Z 3 EStG 1988) ergibt, stellt das Gesetz bei (Ehe)Partnern auf den Bezug von Kinderabsetzbetrag (Familienbeihilfe) innerhalb einer Familie ab, und hält es- solange eine Ehe (bzw. eingetragene Partnerschaft) oder eheähnliche Gemeinschaft besteht- für nicht maßgebend, welcher der beiden (Ehe)Partner konkret Kinderabsetzbetrag (Familienbeihilfe) bezieht. Die Partnerschaft i. S. d. § 106 Abs. 3 EStG 1988 bestand während des ganzen Streitjahres.

„Steht beiden (Ehe)Partnern iSd Abs 3 in einem Kalenderjahr für dasselbe Kind abwechselnd der Kinderabsetzbetrag (die Familienbeihilfe) zu, sind die Anspruchszeiträume der (Ehe)Partner für die Ermittlung der Sieben-Monate-Frist zusammenzurechnen. Bezieht etwa

der Ehemann im ersten Halbjahr und die Ehefrau im zweiten Halbjahr Familienbeihilfe (und stand daher dem Ehemann im ersten Halbjahr und der Ehefrau im zweiten Halbjahr der Kinderabsetzbetrag zu), handelt es sich in diesem Kalenderjahr für die Ehegatten um ein Kind iSd § 106 Abs 1 und vermittelt dieses Kind daher bei beiden Ehegatten etwa den Kinderfreibetrag nach § 106a oder den Kinderzuschlag beim Alleinverdienerabsetzbetrag nach § 33 Abs 4^o (*Wanke/Wiesner in Wiesner/Grabner/Wanke*, MSA EStG 10. EL § 106 Anm. 3).

Der Berufung war daher Folge zu geben. Dem Bw. steht im Jahr 2009 für B der Kinderfreibetrag von € 132 zu, ferner ist in Höhe von € 1.529,40 eine außergewöhnliche Belastung gegeben.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 19. Oktober 2010