

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. RR. in der Beschwerdesache Dr. Bf., gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 8/16/17 vom 20. August 2015, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2013 zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird wie mit Beschwerdevorentscheidung abgeändert. Hinsichtlich der Bemessungsgrundlage und der Steuer wird auf die Beschwerdevorentscheidung vom 16. Februar 2016 verwiesen.

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

Entscheidungsgründe

Nach Erlassung einer den Einkommensteuerbescheid vom 20. August 2015 abändernden Beschwerdevorentscheidung am 16. Februar 2016 reichte der Beschwerdeführer (Bf.) den *Vorlageantrag* mit nachfolgender Begründung ein:

Leider sind die Ausgaben für die Kinderbetreuung, soweit ich sehe, noch nicht berücksichtigt. Ich suche auf Ihrer Webseite noch nach einer Möglichkeit, Ihnen die Dokumente zu übersenden und werde das dann vielleicht unter einer nicht ganz richtigen Überschrift tun müssen.

Das Finanzamt legte die Beschwerde mit folgendem Sachverhalt und Anträgen vor:
Sachverhalt:

Der Bf. bezog ganzjährig Einkünfte aus nSA im Inland. Seine Gattin und die Kinder leben in Deutschland (D). Die Veranlagung 2013 wurde über Finanzonline (FON) ohne Angaben zu eigenen Kindern, ohne Kinderfreibetrag sowie ohne Ausgaben für Kinderbetreuung eingereicht - entsprechend dazu erging der Erstbescheid. In der FON-Beschwerde wurden Angaben zu 3 Kindern bzgl KIF gemacht. Da die Gattin keinen anteiligen KIF begehrte, wurde dem BF in der BVE der von ihm begehrte KIF für 3 Kinder $3 * € 220 = \text{iHv } € 660$ zuerkannt. Kinderbetreuungskosten wurden nicht beantragt. Weiters wurden in der BVE die Kosten der DHHF aufgrund der Ausgabenverrechnung der Hausverwaltung um € 205,60 von € 3.465,29 auf € 3.670,89 erhöht. (Ergänzungssersuchen 3 siehe Anhang) Einige Anmerkungen: Laut Antwort auf das Ergänzungssersuchen 2 ist die Musikschule der Gattin - in Deutschland - im Aufbau.

Im im Anhang befindlichen deutschen Einkommensteuerbescheid für 2013 sind bei der Gattin in Deutschland Kinderbetreuungskosten iHv € 1.156 als Sonderausgaben ausgewiesen. Kinderbetreuungskosten wurden vom Bf. selbst erst nach Ergehen der BVE erklärt. Am Vorlageantrag vom 2.3.2016 führt der Bf. an, dass die Ausgaben für die Kinderbetreuung noch nicht berücksichtigt wurden. Am 10.3.2016 langten bei der Abgabenbehörde, gemeinsam mit einer - mit handschriftlichen Ergänzung versehenen - Kopie des Ergänzungsersuchens vom 17.12.2015 mehrere Belege (Essensgeld, Bescheid über Festsetzung Elternbeitrag, Entgelte für Instrumentalunterricht für 2 Kinder in der Musikschule der Gattin in D.) ein. Alle Rechnungen lauten auf Frau und Herrn (Familienname des Bf.). Die Rechnungen für den Instrumentalunterricht an der Musikschule der Gattin, wurden von der Gattin selbst unterfertigt. Beglichen wurden diese Rechnungen laut Angabe des Bf. von einem auf die Gattin lautenden Konto, auf welches beide Elternteile Zugriff haben. (Nachweis Geldfluss u Kontoinhabung wurde mittels Ergänzungsersuchen abgefragt.) Es ist nicht nachvollziehbar, wer die Kosten tatsächlich getragen hat.

Beweismittel: siehe Beilagen

Stellungnahme: Die Abgabenbehörde vertritt die Ansicht, dass dem Antrag teilweise statt zu geben ist. Der Nachweis welche Kinderbetreuungskosten von welchem Elternteil in welcher Höhe effektiv getragen wurden, wurde nicht erbracht. In Bezug auf die Kosten für den Instrumentalunterricht (Rechnungen von der Mutter unterfertigt, Zahlungen erfolgten vom auf die Mutter lautenden Konto) wird ergänzend ausgeführt, dass die Bestätigungen keinerlei Angaben in Bezug auf die qualifizierte Person enthält, die den Instrumentalunterricht (die Kinderbetreuung) durchgeführt hat. Die Abgabenbehörde vertritt die Ansicht, dass zumindest der Anteil der Kinderbetreuungskosten, der bereits am deutschen Steuerbescheid (bei der Gattin) als Sonderausgaben ausgewiesen wurde - auszuscheiden ist.

Der Bf. legte folgende Unterlagen vor:

Bescheid über die Festsetzung des Elternbeitrages der (deutschen) Stadt ... vom 17. April 2013, gerichtet an den Bf. und seine Ehegattin:

Der Bescheid vom 02.11.2012 über die Festsetzung des Elternbeitrages wird hiermit gemäß § ... Abgabenordnung ... mit Wirkung ab dem 01.01.2013 widerrufen.

Auf der Grundlage der Kitasatzung der Stadt ... wird der zu entrichtende Elternbeitrag wie folgt festgesetzt:

Name des Kindes: (Vor- und Familienname des im August 2010 geborenen Kindes des Bf.)

Kindertagesstätte: Tagespflege - Kinderkrippe

Betreuungszeit: bis 40 Wochenstunden

monatlich anrechenbare Einkünfte: ... €

Unterhaltsberechtigte Kinder: 3

Zeitraum der Festsetzung: Januar 2013 bis Juni 2013

Betreuungskosten: 172,48 €

Kostenanteil: Mittagsversorgung: 31,50 €

monatlicher Elternbeitrag: 203,98 €

Sie sind verpflichtet, den oben benannten Elternbeitrag bis zum 15. jeden Monats zu entrichten.

Bescheinigung über gezahlte Entgelte 2013 der Klang-Farbe Orange e.V. vom 20. Februar 2014, gerichtet an den Bf. und seine Ehegattin:

Bescheinigung über gezahlte Entgelte 2013

Für den Instrumentalunterricht an der Musikschule Klang-Farbe Orange wurden im Jahr 2013 für (das im Dezember 2002 geborene Kind des Bf.) 1.056,00 € gezahlt.

Bescheinigung über gezahlte Entgelte 2013 der Klang-Farbe Orange e.V. vom 20. Februar 2014, gerichtet an den Bf. und seine Ehegattin:

Bescheinigung über gezahlte Entgelte 2013

Für den Instrumentalunterricht an der Musikschule Klang-Farbe Orange wurden im Jahr 2013 für (das im Juli 2005 geborene Kind des Bf.) 756,00 € gezahlt.

Bestätigung der gezahlten Essengelder 2013 - 2015 der W. GmbH vom 17. Februar 2016:

Debitor: (Vor- und Familienname des im August 2010 geborenen Kindes des Bf.)

Sehr geehrter (Name des Bf.),

wir bestätigen Ihnen hiermit die Bezahlung der nachfolgend aufgeführten Beträge

für 2013: 131,51€

für 2014: 371,22€

für 2015: 374,56€

Deutscher Einkommensteuerbescheid für 2013 vom 07. April 2015:

Besteuerungsgrundlagen des zu versteuernden Einkommens für die Ehegattin des Bf.:

Einkünfte aus selbständiger Arbeit	8.176 €
Einkünfte	8.176 €
Summe der Einkünfte	8.176 €
Ausgleich des Verlustes	-1.017 €
ausgeglichene Summe der Einkünfte	7.159 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	7.159 €
ab ...	
Kinderbetreuungskosten	-1.156

Mit Schreiben vom 17. Dezember 2015 reichte der Bf. folgende Aufstellung ein:

Kontoauszug Jahresdruck 2013

Person: 6... (Name der Ehegattin des Bf. und des Bf. / deutsche Anschrift)

AA: 082 Essengeld ...

Objekt: 0... (Vor- und Familienname des im Dezember 2002 geborenen Kindes des Bf.)

Fällig: 15.01.2013 VJ 2013 Buchungstext: Essensgeld 01.2013 Soll: 24,00 Ist: 24,00

...

Fällig: 15.11.2013 VJ 2013 Buchungstext: Essensgeld 11.2013 Soll: 24,00 Ist: 24,00

Eintragung Person abgeschlossen Soll: 264,00 Ist: 264,00

Am 4. April 2016 richtete das Finanzamt folgendes Schreiben an den Bf.:

Mit ergänzender Eingabe vom 10.03.2016 wurden mehrere Schriftsätze vorgelegt, nach denen (dem Bf. und seiner Ehegattin) diverse Elternbeiträge und Entgelte für Instrumentalunterricht vorgeschrieben worden waren. Den vorgelegten Schriftsätzen kann nicht explizit entnommen werden, welcher Elternteil diese Beiträge bzw. Entgelte faktisch getragen (überwiesen) hat.

Sie werden daher gebeten bekannt zu geben und nachzuweisen, von welchem Elternteil die dort ausgewiesenen Beträge (ggf. in welchem anteiligen Ausmaß) tatsächlich wann und in welcher Form bezahlt worden sind.

Sofern von Ihnen lediglich die in der Bestätigung vom 17.02.2016 ausgewiesenen Essensgelder (diese Bestätigung lautet nicht auch auf (den Namen der Ehegattin) faktisch bezahlt worden sein sollten, ist eine Beantwortung dieses Ergänzungsersuchens (bzw. eine Vorlage weiterer Beweismittel) nicht erforderlich.

Das Antwortschreiben des Bf. vom 13. Mai 2016 lautet:

Die Beiträge für den Instrumentalunterricht unserer Kinder werden von einem Konto eingezogen, das auf den Namen meiner Frau läuft, auf das wir aber beide zugriffsberechtigt sind. In der Anlage sende ich Ihnen einen exemplarischen Kontoauszug aus dem Jahr 2013.

Aus dem angeführten exemplarischen Kontoauszug vom 13. September 2013 geht Folgendes hervor:

BU-TAG 02.09. / Lastschrift (Einzug) Klang - Farbe Orange e.V. Instrumentalunterricht (Vor- und Familienname des im Juli 2005 geborenen Kindes des Bf.) / € 63,00

BU-TAG 02.09. / Lastschrift (Einzug) Klang - Farbe Orange e.V. Instrumentalunterricht (Vor- und Familienname des im Dezember 2002 geborenen Kindes des Bf.) / € 88,00

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Nach Erlassung einer abändernden (teilweise stattgebenden)

Beschwerdevorentscheidung ist strittig, ob und gegebenenfalls in welchem Ausmaß Kinderbetreuungskosten anzuerkennen sind.

Auf Grund der vorgelegten Unterlagen ergibt sich betreffend die einzelnen Positionen folgende Beurteilung:

Betreuungskosten für das im August 2010 geborene Kind des Bf. von Januar bis Juni 2013:

$$6 \times € 172,48 = € 1.034,88$$

Bei den Betreuungskosten in Höhe von € 1.034,88 handelt es sich grundsätzlich um anerkennbare Kinderbetreuungskosten (vgl. die unten folgenden Rechtsausführungen); sie übersteigen jedoch nicht die im deutschen Einkommensteuerbescheid hinsichtlich der Einkünfte der Ehegattin des Bf. bereits berücksichtigten Kinderbetreuungskosten in Höhe von € 1.156,00. Findet weiters Berücksichtigung, dass es sich bei den weiteren geltend gemachten bzw. nachgewiesenen Positionen nicht um Kinderbetreuungskosten handelt (vgl. nachfolgend), kann betreffend diese Betreuungskosten auch ein *anteiliger Ansatz* von Kinderbetreuungskosten nicht erfolgen.

Bescheinigungen über gezahlte Entgelte 2013 für den Instrumentalunterricht:

- für das im Dezember 2002 geborene Kind des Bf.: 1.056,00 €
- für das im Juli 2005 geborene Kind des Bf.: 756,00 €

§ 34 Abs. 9 EStG 1988 bestimmt:

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.

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.

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 haushaltzugehörige 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.

Die Berücksichtigung von Kinderbetreuungskosten ist an die Voraussetzung geknüpft, dass sie durch institutionelle Kinderbetreuungseinrichtungen (zB Kindergärten, Kinderkrippen, Kindertagesheime) oder durch pädagogisch qualifizierte Personen (zB ausgebildete Tagesmütter) erfolgt. Private institutionelle Kinderbetreuungseinrichtungen müssen den diesbezüglich landesgesetzlichen Vorschriften entsprechen (Doralt, Kommentar, EStG zu § 34).

Baldauf führt im Jakom § 34 Rz 87 unter lit dd: *Betreuungsleistungen* aus:

Abzugsfähig sind nach den EBRV nur die Kosten der 'ausschließlichen *Kinderbetreuung*'; der Betreuungszweck muss wesentlicher Bestandteil der Dienstleistung sein.

Ausgeschlossen sind daher z.B. die Kosten der Vermittlung der Betreuung, der Fahrten zur *Kinderbetreuung* oder Schulgelder für Privatschulen; weiters Aufwendungen für Unterricht, Nachhilfeunterricht, die Vermittlung besonderer Fähigkeiten (z.B. *Musikunterricht*, Computerkurse) oder sportlicher und anderer Freizeitbeschäftigungen.

Eine 'großzügige' Auslegung wird auch für die Kosten der Ferienbetreuung vertreten. Hier sind - qualifizierte Betreuung vorausgesetzt - 'sämtliche' Kosten abzugsfähig.

Das Bundesfinanzgericht entschied mit Erkenntnis vom 27.01.2015, RV/7100601/2014, betreffend das Musikschulentgelt (Violine-Unterricht) für die Monate 10/2012 bis 01/2013: Zu den als agB abzugsfähigen Kinderbetreuungskosten zählen nicht die Ausgaben für den *Musikunterricht* von Kind1.

Die in Rede stehenden Kosten für den Instrumentalunterricht der beiden Kinder des Bf. 'für das Jahr 2013', gezahlt an die (örtliche) Musikschule Klang - Farbe Orange e.V., stellen nach den obigen Rechtsausführungen keine abzugsfähigen Kinderbetreuungskosten dar.

Gezahlte Essengelder für 2013 in Höhe von € 131,51:

Dass Essengelder keine Kinderbetreuungskosten darstellen, bedarf keiner weiteren Ausführungen (UFS 17.2.2011, RV/3712-W/10).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist 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.

Diese Voraussetzungen liegen im gegebenen Fall nicht vor.

Wien, am 23. Mai 2016