

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin X in der Beschwerdesache Bf, gegen den Bescheid des Finanzamtes Y vom 31. Mai 2015 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2014 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe betragen:

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:	
D	92,50 €
D	469,57 €
D	505,04 €
E	22.468,09 €
Pendlerpauschale laut Lohnzettel	0,00 €
Pendlerpauschale laut Veranlagung	-372,00 €
Pauschbetrag für Werbungskosten	-132,00 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	23.031,20 €
Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988):	
Viertel der Aufwendungen für Personenversicherungen, Wohnraumschaffung und -sanierung (Topf-Sonderausgaben)	-1.825,00 €
Zuwendungen gemäß § 18 (1) Z 7 EStG 1988	-15,00 €
Kirchenbeitrag	-124,19 €
Außergewöhnliche Belastungen:	
Kinderbetreuungskosten	-2.993,30 €
Pauschbeträge nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen wegen der Behinderung eines Kindes	-6.288,00 €
Nachgewiesene Kosten aus der Behinderung eines Kindes nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen	-538,94 €

Kinderfreibeträge für ein haushaltszugehörige Kinder gem. § 106a Abs. 1 EStG 1988	-660,00 €
Einkommen	10.586,77 €
Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt bei einem Einkommen von 11.000 und darunter	0,00 €
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	0,00 €
Alleinverdienerabsetzbetrag	-889,00 €
Arbeitnehmerabsetzbetrag	-0,00 €
Pendlereuro	-0,00 €
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	-889,00 €
Erstattung gemäß § 33 (8) EStG 1988:	
Alleinverdienerabsetzbetrag	-889,00 €
18% der SV-Beiträge, maximal 400 €	-400,00 €
Erstattungsfähige Negativsteuer	-1.289,00 €
Die Steuer für die sonstigen Bezüge beträgt:	
0% für die ersten 620,00	0,00 €
6% für die restlichen 3.172,24	190,33 €
Einkommensteuer	-1.098,67 €
Anrechenbare Lohnsteuer (260)	-3.268,07 €
Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG 1988	-0,26 €
Festgesetzte Einkommensteuer	-4.367,00 €

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

In der elektronisch übermittelten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2014 beantragte der Beschwerdeführer (im Folgenden kurz Bf.) unter anderem Kinderbetreuungskosten für drei Kinder (für den am xxx geborenen und zu 50% behinderten A. Aufwendungen in Höhe von 644,50 €, für die am yyy geborene und zu 50% behinderte B. Aufwendungen in Höhe von 2.295,00 € sowie für den am zzz geborenen C. Aufwendungen in Höhe von 2.101,00 €).

Mit Einkommensteuerbescheid vom 31. März 2015 wurden Kinderbetreuungskosten im beantragten Ausmaß von insgesamt 5.040,50 € anerkannt.

In der gegen den obigen Bescheid fristgerecht eingebrachten Beschwerde wurde erstmals die Berücksichtigung eines Pendlerpauschale in Höhe von 372,00 € begehrt.

Mit Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 4. Mai 2015 wurde der Bf. im Zusammenhang mit dem geltend gemachten Pendlerpauschale und dem Pendlereuro zur Bekanntgabe folgender Daten aufgefordert:

- Wohnanschrift, falls diese von der in der Erklärung angeführten abweicht (bei Wechsel während des Jahres 2014 alle Wohnungsanschriften und den Zeitraum der Nutzung der jeweiligen Wohnung)
- Anschrift der Arbeitsstätte (bei Wechsel der Arbeitsstätte jeweils den Zeitraum, in der der Bf. die Strecke Wohnung Arbeitsstätte zurückgelegt hat)
- Einfache Entfernung zwischen Wohnung(en) und Arbeitsstätte(n) in Kilometern
- Anzahl der Fahrten pro Kalendermonat
- Regelarbeitszeiten

Weiters wurde der Bf. bezüglich der geltend gemachten Kinderbetreuungskosten um belegmäßigen Nachweis der Kosten ersucht sowie um Bekanntgabe, ob ein Zuschuss zu den Kinderbetreuungskosten gewährt worden sei (bejahendenfalls sei die Höhe des erhaltenen Zuschusses und die den Zuschuss gewährende Stelle zu benennen und es sei mitzuteilen, ob die geltend gemachten Kosten für die Kinderbetreuung um den erhaltenen Zuschuss gekürzt worden seien).

In der Folge gab der Bf. die zur Berücksichtigung des Pendlerpauschales erforderlichen Daten bekannt. Zudem übermittelte der Bf. Bestätigungen für einen Ferienaufenthalt seiner Kinder in einem Kinder-Erholungsheim (Kosten von 630,00 €) und für eine Schülerbetreuung samt Mittagessen (Kosten von 423,50 €).

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 19. Juni 2015 wurde zwar das Pendlerpauschale im beantragten Ausmaß gewährt, jedoch - in Abänderung des angefochtenen Bescheides - lediglich Kinderbetreuungskosten in Höhe von insgesamt 1.053,50 € berücksichtigt. Begründend wurde ausgeführt, der Bf. habe trotz Aufforderung die geltend gemachten Kinderbetreuungskosten nur teilweise nachgewiesen, weshalb diese auch nur in der nachgewiesenen Höhe anerkannt werden könnten.

Im fristgerecht eingebrachten Vorlageantrag bemängelte der Bf., dass die Kinderbetreuungskosten nicht im beantragten Ausmaß berücksichtigt worden seien.

Mit Schreiben des Finanzamtes vom 11. September 2015 wurde der Bf. nochmals aufgefordert, die Kinderbetreuungskosten für seine Tochter B. in Höhe von 2.295,00 € und für seinen Sohn C. in Höhe von 2.101,00 € nachzuweisen. Bislang seien für diese Kinder lediglich Kosten in Höhe von jeweils 210,00 € nachgewiesen und auch anerkannt worden.

Der Bf. übermittelte dem Finanzamt daraufhin folgende Belege:

- Bestätigung für einen von der Tochter B. absolvierten sechsmonatigen Englischkurs (Kosten 228,00 €)
- Bestätigung der D. Tagesmütter GmbH über Betreuungskosten einschließlich Mahlzeiten (Kosten für B.: 811,90 €; Kosten für C.: 899,90 €)

Der Bf. gab weiters an, dass für einen von B. und C. besuchten Schwimmkurs weitere Kosten in Höhe von insgesamt 110,00 € angefallen seien. Ein belegmäßiger Nachweis ist diesbezüglich aber nicht erfolgt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:

In Streit steht das Ausmaß der gemäß § 34 Abs. 9 EStG 1988 als außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt anzuerkennenden Kinderbetreuungskosten.

1. Sachverhalt

Der Bf. ist Vater des am xxx geborenen und zu 50% behinderten A., der am yyy geborenen und zu 50% behinderten B. und des am zzz geborenen C., für welche Kinderbetreuungskosten im Ausmaß von insgesamt 5.040,50 € geltend gemacht wurden. Belegmäßig nachgewiesen wurden folgende Kosten:

	A.	B.	C.
Kindererholungsheim	210,00 €	210,00 €	210,00 €
Schülerbetreuung inkl. Essen	423,50 €	811,90 €	899,90 €
Englischkurs		228,00 €	
	633,50 €	1.249,90 €	1.109,90 €

Die nicht belegmäßig nachgewiesenen Kosten für einen von B. und C. besuchten Schwimmkurs wurden mit 60,00 € bzw. mit 50,00 € beziffert (insgesamt daher mit 110,00 €). Hinsichtlich der übrigen geltend gemachten Kosten (für A. 10,00 €, für B. 985,10 € und für C. 941,10 €) wurden trotz mehrfacher Aufforderung keine Angaben gemacht.

A. und B. erhielten im Streitjahr kein Pflegegeld.

Für diese Sachverhaltsfeststellungen stützt sich das BFG auf die im Finanzamtsakt befindlichen Unterlagen.

2. Rechtsgrundlagen und rechtliche Würdigung

Gemäß § 34 Abs. 9 EStG 1988 gelten Aufwendungen für die Betreuung von Kindern bis höchstens 2 300 Euro pro Kind und Kalenderjahr unter folgenden Voraussetzungen als außergewöhnliche Belastung:

- Die Betreuung betrifft ein Kind im Sinne des § 106 Abs. 1 oder ein Kind im Sinne des § 106 Abs. 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.

- 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.
- 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 EStG 1988 abgedeckt sind, steht dem Steuerpflichtigen keine außergewöhnliche Belastung zu.

Gemäß § 34 Abs. 6 EStG 1988 können die Aufwendungen für die Kinderbetreuung im Sinne des Abs 9 leg cit ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden.

Die Bestimmung des § 34 Abs. 9 EStG 1988 wurde mit dem Steuerreformgesetz 2009, BGBl. I Nr. 26/2009 eingefügt. Den Erläuterungen zur Regierungsvorlage (54 BlgNR 24. GP, 16f) ist zu entnehmen, dass nur die Kosten für die "ausschließliche Kinderbetreuung" zu berücksichtigen sind, der Betreuungszweck muss somit wesentlicher Bestandteil der Dienstleistung sein. Nach Jakom/Vock EStG, 2017, § 34 Rz 87, können daher die Kosten der Vermittlung der Betreuung, der Fahrten zur Kinderbetreuung, der Schulgelder für Privatschulen, der Aufwendungen für jegliche Unterrichtstätigkeiten (beispielsweise Nachhilfeunterricht) sowie der Vermittlung besonderer Fähigkeiten (zB Musikunterricht, Computerkurse, etc.) nicht im Rahmen des § 34 Abs. 9 EStG 1988 berücksichtigt werden. In diesem Sinne hat auch der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 26.6.2014, 2011/15/0065, unter Bezugnahme auf die obig dargelegten Erläuterungen zur Regierungsvorlage Kosten für einen häuslichen Unterricht und Verpflegungskosten nicht als Kinderbetreuungskosten iSd § 34 Abs. 9 leg. cit. gewertet.

Die Finanzverwaltung (siehe dazu LStR 2002 Rz 884d) hält allerdings an der restriktiven Auslegung des Begriffs "Betreuung" in § 34 Abs. 9 EStG 1988 in jüngster Zeit nicht mehr fest und anerkennt nunmehr auch Verpflegungsleistungen, sofern sie mit der Betreuungsleistung untrennbar verbunden sind, ohne Abzug einer Haushaltsersparnis. Auch ist nach Rz 884d der LStR 2002 nunmehr bis zum Besuch der Pflichtschule in der Regel von Kinderbetreuung auszugehen, sodass auch Aufwendungen für Ballettstunden, Musikunterricht, Beiträge zu Sportvereinen und oder Zahlungen für Reitstunden als abzugsfähig erachtet werden (siehe dazu zB Kufner/Ninaus, RdW 2011/598; Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG, § 34 Anmerkung 77i; kritisch Baldauf, SWK 2013 S. 606).

Das BFG - für das die Lohnsteuerrichtlinien keine beachtliche Rechtsquelle darstellen - hat sich in mehreren Erkenntnissen (siehe dazu zB BFG 29.9.2015, RV/7102768/2013; 29.5.2018, RV/2101062/2015; ablehnend BFG 22.2.2016, RV/7100739/2016) der vom Bundesministerium für Finanzen geäußerten Rechtsansicht angeschlossen, wonach bei Kindern bis zum zehnten Lebensjahr davon auszugehen ist, dass im Regelfall die Betreuungskomponente deutlich im Vordergrund steht.

Indem der Gesetzgeber bei behinderten Kinder, die erhöhte Familienbeihilfe gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 beziehen, den Abzug von Kinderbetreuungskosten bis zum 16. Lebensjahr zulässt, erachtet er offenbar den Betreuungsbedarf dieser Kinder als gleich hoch wie jenen von Kindern, die eine solche erhöhte Familienbeihilfe nicht beziehen und das 10. Lebensjahr noch nicht vollendet haben. Das BFG vertritt deshalb die Ansicht, dass bei Kindern, die erhöhte Familienbeihilfe beziehen, nicht nur bis zum zehnten Lebensjahr, sondern bis zum vollendeten 16. Lebensjahr im Regelfall die Betreuungskomponente im Vordergrund steht.

Des Weiteren hat das BFG in Übereinstimmung mit der Verwaltungspraxis Verpflegungskosten dann als abzugsfähig erachtet, wenn die einheitliche Gesamtleistung "Kinderbetreuung" nur in Anspruch genommen werden kann, wenn auch ein Beitrag für eine im Rahmen der Betreuung erfolgende Verabreichung von Mahlzeiten geleistet wird (BFG 29.6.2015, RV/7101968/2013; 29.9.2015, RV/7102768/2013; 29.9.2016, RV/7104408/2016). Eine solche lediglich als einheitliche Gesamtleistung angebotene "Kinderbetreuung" liegt im Beschwerdefall sowohl beim Ferienaufenthalt in einem Kinder-Erholungsheim als auch bei der Schülerbetreuung vor.

Soweit daher im Beschwerdefall ein Nachweis der geltend gemachten Kinderbetreuungskosten erfolgt ist, konnten diese als außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt anerkannt werden (für A. waren dies Kosten in Höhe von 633,50 €, für B. solche in Höhe von 1.249,90 € und für C. solche in Höhe von 1.109,90 €, insgesamt sohin solche in Höhe von 2.993,30 €, siehe dazu oben). Weitere Kosten konnten mangels Nachweis nicht berücksichtigt werden.

3. Zulässigkeit der Revision

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichts 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 uneinheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Fall war keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zu klären. Die rechtliche Würdigung des vorliegenden Sachverhaltes ergibt sich bereits aus dem klaren Wortlaut des Gesetzes.

Aus diesem Grund war die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof für unzulässig zu erklären.

Gesamthaft war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 30. Juli 2018