

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. R. in der Beschwerdesache N.N., A-Gasse 1 Tür 22, 1XXX Wien, über die Beschwerde vom 22.März 2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde vom 23.Februar 2016, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2014 zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

## **Entscheidungsgründe**

Die Beschwerdeführerin (Bf.) ist eine berufstätige Mutter.

Mit Bescheid vom 23. Februar 2016 wurde die Einkommensteuer für das Jahr 2014 in Höhe von 641,00 € festgesetzt. Die Kinderbetreuungskosten für das Kind mit der Sozialversicherungsnummer/mit dem Geburtsdatum 0000000006 gemäß § 34 Abs. 9 EStG 1988 wurden bis 2.300 € berücksichtigt.

Mit der Beschwerde gegen den zuvor genannten Bescheid vom 22. März 2016 beantragte die Bf. die Aufhebung des Einkommensteuerbescheids 2014 und den Erlass eines neuen Bescheides mit der Begründung, dass bei der Berechnung nicht berücksichtigt worden sei, dass die Bf. im Kalenderjahr 2014 für drei Kinder ganzjährig Familienbeihilfe bezogen habe, womit ihr für alle drei der Kinderfreibetrag in Höhe von je 220 € zustehe.

Mit Schreiben vom 27.Juli 2016 ersuchte die belangte Behörde die Bf. sowohl um Vorlage von (kopierten) Belegen als Nachweis für die als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 Abs. 9 EStG 1988 geltend gemachten Kinderbetreuungskosten, als auch [für den Fall des Erhalts eines Kinderbetreuungskostenzuschusses im Streitjahr] um Bekanntgabe, von welcher Stelle und in welcher Höhe die Bf. einen Zuschuss erhalten habe und ob die geltend gemachten Kosten für Kinderbetreuung um den erhaltenen Zuschuss gekürzt worden seien. Bezüglich Beweismittel wurde die Bf. mit dem Schreiben des Finanzamts darüber in Kenntnis gesetzt, dass der Zahlungsbeleg bzw. die

Bestätigung Name und Sozialversicherungsnummer oder Kennnummer der Europäischen Krankenversicherungskarte des Kindes, Zeitraum der Kinderbetreuung, Aufteilung der bezahlten Beträge in Betreuungskosten und allenfalls andere Aufwendungen zu beinhalten habe. Im Falle der Leistung der Betreuungskosten an eine öffentliche Einrichtung (z.B. Kindergarten, Hort) sei am Beleg der Name und die Anschrift der Einrichtung anzuführen. Private Kinderbetreuungseinrichtungen hätten auch einen Hinweis auf die Bewilligung zur Führung der Einrichtung zu vermerken. Im Fall der Leistung von Betreuungskosten an eine pädagogisch qualifizierte Person sei der Name, die Adresse sowie die Sozialversicherungsnummer bzw. Kennnummer der Europäischen Krankenversicherungskarte anzuführen. Das Vorliegen der konkreten Qualifikation sei durch Beilage einer Kopie des entsprechenden Zeugnisses (z.B. Kursbestätigung) nachzuweisen.

Mit der Beschwerdeentscheidung gemäß § 262 BAO vom 26. September 2016 gab das Finanzamt der Beschwerde mit der Berücksichtigung der beantragten Kinderfreibeträge (3x 220,00 €) zwar vollinhaltlich statt, änderte jedoch den angefochtenen Bescheid in Form der Festsetzung der Einkommensteuer für das Jahr 2014 in Höhe von 1.240,00 € ab; dies mit der Begründung, dass das Ergänzungsersuchen vom 27. Juli 2016, mit dem die belangte Behörde Belege zu den Kinderbetreuungskosten abverlangt hätte, bis heute unbeantwortet sei, sodass die Kinderbetreuungskosten mangels Belegen gestrichen würden.

Mit dem Vorlageantrag vom 20. Oktober 2016 samt beigelegter Bestätigung eines über Privatinitiative gegründeten Vereins über Kinderbetreuungskosten von 2.300 € wurde die Rechtmäßigkeit der Streichung der Kinderbetreuungskosten bestritten.

Mit dem von M.M.S., Abteilungsleitung Buchhaltung der A-Gesellschaft gezeichneten Schreiben der B-Gesellschaft, Organisation Wien, 1ZZZ Wien, C-Gasse 23 vom 19. Oktober 2016 wurde dem Finanzamt als Nachweis für bezahlte Kinderbetreuungskosten (§ 34 Abs. 9 EStG 1988) bestätigt, dass das Kind M.N., SVNR 0000000006, geboren am 00.0000 2XXX, wohnhaft in 1XXX Wien, A-Gasse 1/22, im Zeitraum Jänner 2014 bis Dezember 2014 das Kindertageszentrum in 1XXX Wien, B-Gasse 7 besucht hätte. An Elternbeiträgen wären für diesen Zeitraum der Grundbeitrag 1.879,50 € sowie Beiträge für pädagogische Aktivitäten 24,00 € und Essen 740,00 € einbezahlt worden. Die Umsätze seien gemäß § 6 Abs. 1 Z. 23 UStG 1994 steuerbefreit, weshalb keine Umsatzsteuer verrechnet werde.

Mit dem Vorlagebericht gemäß § 265 BAO vom 13. Jänner 2017 hielt der Amtsvertreter in seiner zum Vorlageantrag abgegebenen Stellungnahme fest, dass das Finanzamt an die Rechtsansicht des Bundesministeriums für Finanzen in Ansehung der Abzugsfähigkeit (auch) der Verpflegungsaufwendungen gebunden sei, obgleich diese Aufwendungen grundsätzlich unter das Abzugsverbot des § 20 EStG 1988 fallen würden, und beantragte die Stattgabe der Beschwerde samt Zuerkennung der beantragten außergewöhnlichen Belastungen für die Kinderbetreuungskosten im nachgewiesenen Ausmaß unter Maßgabe des gesetzlichen Höchstbetrages mit der Begründung, dass der Beleg zu den in Rede

stehenden Kosten für das Jahr 2014 dem Finanzamt erstmalig mit dem Vorlageantrag vorgelegt worden sei.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind außergewöhnliche Belastungen bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) abzuziehen. Die Belastung muß folgende Voraussetzungen erfüllen: 1. Sie muß außergewöhnlich sein (Abs. 2). 2. Sie muß zwangsläufig erwachsen (Abs. 3). 3. Sie muß die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4). Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

Gemäß § 34 Abs. 2 EStG 1988 ist die Belastung außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

Gemäß § 34 Abs. 3 EStG 1988 erwächst die Belastung dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Gemäß § 34 Abs. 9 EStG 1988 gelten Aufwendungen für die Betreuung von Kindern bis höchstens 2 300 € pro Kind und Kalenderjahr 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 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 EStG 1988 von Arbeitgebern geleistet werden, kürzen den Höchstbetrag von 2 300 € 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.

Nach Vock in Jakom EStG<sup>9</sup>, 2016, Rz. 85 zu § 34, wurden mit Wirkung ab der Veranlagung 2009 die Kosten der Kinderbetreuung in einem weiten Anwendungsbereich, insbesondere zur Erleichterung der Rückkehr von Frauen in die Erwerbstätigkeit, neu geregelt (Steuerfreistellung bestimmter Arbeitgeber-Zuschüsse in § 3 Abs. 1 Z. 13 lit. b; Berücksichtigung von Betreuungskosten des Steuerpflichtigen als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt, Abs 9; s Rz 87).

Nach Vock in Jakom EStG<sup>9</sup>, 2016, Rz. 87ff zu § 34, erfasst Absatz 9 Aufwendungen für die Betreuung von Kindern bis zum 10. bzw 16. Lebensjahr in bestimmten Einrichtungen bzw durch bestimmte Personen bis zu einem Höchstbetrag pro Kind und Kalenderjahr.

**(aa)** Begünstigte Kinder. Die Betreuung betrifft entweder ein Kind im Sinn des § 106 Abs. 1 EStG 1988 (d.h. ein Kind, für das dem Steuerpflichtigen oder seinem [Ehe]Partner im Sinn des § 106 Abs. 3 EStG 1988 mehr als sechs Monate im Kalenderjahr ein Kinderabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 3 zusteht; die Inanspruchnahme des Alleinverdienerabsetzbetrages ist nicht hinderlich) oder ein Kind im Sinn des § 106 Abs. 2 (d.h. ein Kind, für das dem Steuerpflichtigen mehr als sechs Monate ein Unterhaltsabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 4 EStG 1988 zusteht; die Kinder dürfen sich nicht ständig außerhalb von Mitgliedstaaten der Europäischen Union, des Europäischen Wirtschaftsraums oder der Schweiz aufhalten; für Kinder von Auslandsbeamten siehe § 26 Abs. 3 BAO). Sie dürfen weiters zu Beginn des Kalenderjahrs, d.h. zum 1. Jänner des Veranlagungsjahres, das zehnte (verfassungskonform, VfGH 10. März 2011, B 1758/10; BFG 15. September 2015, RV/7104070/2015) bzw. bei Bezug erhöhter Familienbeihilfe wegen Behinderung das sechzehnte Lebensjahr noch nicht vollendet haben. Die Anknüpfung an den 1. Jänner erfolgte aus Vereinfachungsgründen.

**(bb)** Anspruchsberechtigt sind daher Steuerpflichtige, die für das betreffende Kind auch für den Kinderabsetzbetrag anspruchsberechtigt sind (und deshalb Empfänger eines steuerfreien Arbeitgeber-Zuschusses im Sinn des § 3 Abs. 1 Z. 13 lit. b EStG 1988 sein können); deren (Ehe)Partner, sofern es sich um Betreuungskosten für ein Kind im Sinn des § 106 Abs. 1 EStG 1988 handelt; schließlich Unterhaltsverpflichtete (z.B. geschiedene Elternteile), sofern es sich um Betreuungskosten für ein Kind im Sinn des § 106 Abs 2 EStG 1988 handelt.

**(cc)** Begünstigte Einrichtungen/Betreuungspersonen. Die Betreuung des Kinds muss in einer öffentlichen Betreuungseinrichtung, in einer privaten institutionellen Betreuungseinrichtung, die den landesgesetzlichen Bestimmungen entspricht (Betreuungsstätten, Horten, Kindergärten, Internaten; LStR 884h; nach UFS 17. Februar 2011, RV/3278-W/10 kein Tanzstudio, wohl aber gegenenfalls ein Besuchscafé; Inländische Eigenschaft der Kinderbetreuungseinrichtung ist nicht erforderlich, s BFG 7. Jänner 2015, RV/3100053/2012) oder durch eine „pädagogisch qualifizierte“ Person erfolgen. Auf eine Umschreibung der geforderten „Qualifikationen“ im Gesetz wurde verzichtet. Der Verwaltungsgerichtshof verlangt – gestützt auf die Erläuterungen zur Regierungsvorlage – zumindest die für Tagesmütter oder -väter aufgrund von Landesgesetzen erforderliche Ausbildung (VwGH 30. September 2015, 2012/15/0211;

ebenso UFS 9. Mai 2012, RV/0484-W/11; 11. Oktober 2011, RV/1801-W/11; BFG 4. Februar 2015, RV/3100698/2012; 8. Juni 2015, RV/1100310/2012; 14. Oktober 2015, RV/7105141/2015; Leodolter BFGj 16, 22; Blasl SWK 16, 141). Ausgeschlossen sind aus Gründen der Vermeidung eines Einkommenssplittings Leistungen, die von Angehörigen (§ 25 BAO) erbracht werden, die zum Haushalt des Kinds gehören (LStR 884j).

**(dd) Betreuungsleistungen.** Abzugsfähig sind nach den Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage nur die Kosten der „ausschließlichen Kinderbetreuung“ (so auch VwGH 26. Juni 2014, 2011/15/0065); der auf die Tätigkeit als Haushaltshilfe entfallende Anteil der Kosten für eine Au-pair-Kraft ist im Schätzungswege auszuscheiden (BFG 14. Juli 2015, RV/7100674/2012); der Betreuungszweck muss wesentlicher Bestandteil der Dienstleistung sein. Ausgeschlossen sind daher z.B. die Kosten der Vermittlung der Betreuung, der Fahrten zur Kinderbetreuung (ausnahmsweise streng 884d LStR, anerkennend aber BFG 26. März 2014, RV/5100607/2013) oder Schulgelder für Privatschulen (UFS 31. Mai 2012, RV/3544-W/11); weiters Aufwendungen für Unterricht (VwGH 26. Juni 2014, 2011/15/0065 inkl. häuslicher Unterricht), Nachhilfeunterricht, die Vermittlung besonderer Fähigkeiten (z.B. Musikunterricht, Computerkurse) oder sportlicher (UFS 12. Jänner 2012, RV/0839-L/11 Tenniswoche) und anderer Freizeitbeschäftigungen. Verpflegungskosten des Kindes werden in der Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenats vom 3. März 2011, RV/3830-W/10, anerkannt und werden nunmehr von der Finanzverwaltung anerkannt (eine Haushaltersparnis ist nicht in Abzug zu bringen; abzugsfähig ist auch das „Bastelgeld“, LStR 884d). Eine „großzügige“ Auslegung wird auch für die Kosten der Ferienbetreuung vertreten. Hier sind – qualifizierte Betreuung vorausgesetzt – „sämtliche“ Kosten abzugsfähig (LStR 884d); nach Kufner/Ninaus gilt dies auch für Betreuungsaufwendungen außerhalb der reinen Schulzeit (RdW 11/598, 557; bei Kindern bis zum 10. Lebensjahr stehe in der Regel „die Betreuung im Vordergrund“, abzugsfähig sind danach – so WGW/ Wanke § 34 Rz 77i – z.B. auch Ausgaben für Musikschulen, Ballett- und Reitstunden, Sportvereine; zur Abgrenzung zwischen Unterricht und Betreuung s auch BFH 19. April 2012, III R 29/11; anerkennend auch BFG 6. Oktober 2014, RV/7102083/ 2013 Musik- und Englischkurs im Kindergarten). Die Kosten müssen unmittelbar gegenüber der Einrichtung bzw. der Betreuungsperson anfallen (eine Abspaltung von Betreuungskosten von laufenden Unterhaltsleistungen gegenüber dem Elternteil ist unzulässig; LStR 884d). Aufwendungen, die nur zum Teil begünstigt sind, sind – erforderlichenfalls im Schätzungswege – aufzuteilen.

**(ee) Ausweis in der Steuererklärung.** Kosten im Sinn des Absatz 9 können nur im Veranlagungsweg geltend gemacht werden. Voraussetzung der Abzugsfähigkeit ist, dass die Sozialversicherungsnummer oder die Kennnummer der Europäischen Krankenversicherungskarte des Kinds, für das Betreuungskosten geltend gemacht werden, angegeben wird (beide Nummern befinden sich auf der Rückseite der e-card). Es handelt sich dabei aber nur um eine Ordnungsvorschrift (eine Geltendmachung ist auch erstmals im Rechtsmittelverfahren möglich, UFS 14. Juli 2013, RV/1776-W/12).

**(ff) Ausmaß der Begünstigung.** Die als außergewöhnliche Belastung absetzbaren Aufwendungen sind pro Kind und Kalenderjahr mit 2.300 € limitiert, d.h. auch bei

Inanspruchnahme einer außergewöhnlichen Belastung durch beide Elternteile bzw. bei nicht ganzjähriger Betreuung. Abzugsfähig sind beim jeweiligen Elternteil nur jene Kosten, die von ihm tatsächlich getragen wurden bzw jene pflegebedingten Betreuungskosten, die bei einer Behinderung des Kinds ein wem immer gewährtes, noch nicht zur Gänze verrechnetes Pflegegeld etc. übersteigen (LStR 884e mit Beispielen). Besteht zwischen den Elternteilen kein Einvernehmen hinsichtlich der Aufteilung des Höchstbetrags, ist er nach dem Verhältnis der tatsächlichen Kostentragung aufzuteilen (LStR 884d, zum Nachweis der Kosten s LStR 884f). Nicht absetzbar sind Kosten, für die von einem Arbeitgeber ein steuerfreier Zuschuss geleistet wurde (ein solcher kürzt aber nicht den Höchstbetrag von 2.300 €, zur Beurteilung eines teilweise versteuerten Zuschusses s Steuerdialog LSt 10; eine Anrechnung des Zuschusses kommt auch nur bei jenem Steuerpflichtigen in Frage, dem ein Kinderabsetzbetrag im Sinn des § 33 Abs. 3 für mehr als sechs Monate zusteht; s § 3 Abs. 1 Z. 13 lit. b Teilstrich 1 und Rz 87). Erforderlichenfalls ist ein Fremdvergleich vorzunehmen (Kinderbetreuung durch nahe Angehörige).

**(gg) Subsidiarität.** Da die Neuregelung der Kinderbetreuung systematisch als außergewöhnliche Belastung ausgestaltet wurde, sind – von der Zwangsläufigkeit und Außergewöhnlichkeit abgesehen (diese werden fingiert; VwGH 26.Juni 2013, 2012/13/0076) – subsidiär die allgemeinen Bestimmungen des § 34 anzuwenden.

Die Lohnsteuerrichtlinien 2002 (LStR 2002) stellen einen Auslegungsbehelf zum Einkommensteuergesetz 1988 dar, der im Interesse einer einheitlichen Vorgangsweise mitgeteilt wird. Die Lohnsteuerrichtlinien sind als Zusammenfassung des geltenden Lohnsteuerrechts und somit als Nachschlagewerk für die Verwaltungspraxis und die betriebliche Praxis anzusehen. Nach Textziffer 884d LStR 2002, sind nur die unmittelbaren Kosten für die Kinderbetreuung selbst, wozu auch die Verpflegungskosten sowie das Bastelgeld, die im Zusammenhang mit der Betreuung anfallen, abzugsfähig. Von den Verpflegungskosten ist aus verwaltungsökonomischen Gründen keine Haushaltsersparnis abzuziehen.

Der Begriff "Kinderbetreuung" ist ein Sammelbegriff für alle Formen der Betreuung von Kindern außerhalb der Familien, umfasst die pflegende, beaufsichtigende Tätigkeit Erwachsener gegenüber Kindern und steht für die Abgrenzung von der traditionellen Betreuung der Kinder durch die Mütter oder Väter zuhause.

Nach § 160 Abs. 1 ABGB umfasst die Pflege des minderjährigen Kindes besonders die Wahrnehmung des körperlichen Wohles und der Gesundheit sowie die unmittelbare Aufsicht, die Erziehung besonders die Entfaltung der körperlichen, geistigen, seelischen und sittlichen Kräfte, die Förderung der Anlagen, Fähigkeiten, Neigungen und Entwicklungsmöglichkeiten des Kindes sowie dessen Ausbildung in Schule und Beruf. In Hinblick auf diese Bestimmung bedarf es daher einer Beaufsichtigung der Kinder für einen gewissen Zeitraum durch eine andere Person als die Eltern, wenn Elternteilen die Ausübung einer Berufstätigkeit ermöglicht werden soll.

Im gegenständlichen Beschwerdefall richtet sich der gegen die Beschwerdevorentscheidung erhobene Vorlageantrag nur mehr auf Zuerkennung der vom Finanzamt gestrichenen Kinderbetreuungskosten. Nachgewiesen wurden die in Rede stehenden Kosten von 2.300 € für das Jahr 2014 durch die dem Finanzamt mit dem Vorlageantrag vorgelegte Kostenbestätigung eines über Privatinitiative gegründeten Vereins.

Kinderbetreuungskosten zählen zu den Ausgaben im Sinn des § 34 Abs. 9 EStG 1988. Die in Zusammenhang mit dem Vorlageantrag offen gelegte Bestätigung über der Bf. erwachsene Kosten solcher Art verschaffte dem Bundesfinanzgericht Gewißheit über die Inanspruchnahme der Nachmittagsbetreuung inklusive Mittagessen in einem Kinderhort und damit über die Zwangsläufigkeit von Kosten in Höhe von [1.879,50 € (Grundbeitrag) + 740,00 € (Essen) + 24,00 € (Pädagogische Aktivitäten)=] 2.643,50 €. Dadurch, dass die Absetzbarkeit von Kinderbetreuungsgeld als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 Abs. 9 EStG 1988 pro Kind und Kalenderjahr mit 2.300 € im Jahr 2014 limitiert war und den Lohnsteuerrichtlinien 2002 zufolge eine Haushaltsersparnis von den Essenskosten für das Jahr 2014 aus verwaltungsökonomischen Gründen nicht abzuziehen war, waren von den mit der Bestätigung der B-Gesellschaft vom 19. Oktober 2016 belegten Kosten in Höhe von 2.643,50 € Kinderbetreuungskosten in Höhe des gesetzlich zulässigen Höchstbetrages von 2.300,00 € als gemäß § 34 Abs. 9 EStG 1988 abzugsfähige außergewöhnliche Belastung anzuerkennen.

Hinsichtlich der vom Amtsvertreter im Vorlagebericht angesprochenen Essenskosten ist zunächst auf den Zweck der Bestimmung des § 34 Abs. 9 EStG 1988 zu verweisen, demzufolge § 34 EStG 1988 insbesondere zur Erleichterung der Rückkehr von Frauen in die Erwerbstätigkeit neu geregelt wurde, sodass die Kinderbetreuungskosten z.B. der Bf. als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt zu berücksichtigen waren. Bestätigt wird die Absicht des Gesetzgebers, Frauen in den Arbeitsprozeß zu reintegrieren, durch die Bestimmung des § 3 Abs. 1 Z. 13 lit. b EStG 1988, gemäß dieser Zuschüsse des Arbeitgebers für die Betreuung von Kindern bis höchstens 1.000 € pro Kind und Kalenderjahr, die der Arbeitgeber allen Arbeitnehmern oder bestimmten Gruppen seiner Arbeitnehmer bei Vorlage von bestimmten Voraussetzungen gewährt, frei von der Einkommensteuer sind.

Mit den Bestimmungen des § 34 EStG 1988 und § 20 EStG 1988 werden vom Gesetzgeber unterschiedliche Ziele verfolgt. So enthält § 20 EStG 1988 [im Gegensatz zum § 34 EStG 1988] Bestimmungen, durch die die Sphäre der Einkommenserzielung von der steuerlich unbeachtlichen Sphäre der Einkommensverwendung abgegrenzt werden soll (VwGH 29. Juli 2010, 2006/15/0006), und stellt eine Ergänzung vor allem für § 4 EStG 1988 und § 16 EStG 1988 dar, womit Aufwendungen (Ausgaben) die Abzugsfähigkeit wegen ihres ausschließlichen oder nahezu ausschließlich privaten Charakters bzw. im Hinblick auf das Zusammentreffen von betrieblicher oder beruflicher Veranlassung mit privater Veranlassung versagt wird. § 20 EStG 1988 betrifft nur die ausgabenseitige

Trennung der Sphären (vgl. Vock in Jakom StG<sup>9</sup>, 2016, Rz. 2 zu § 20, samt Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 27. November 2001, 2000/14/0202).

Hinsichtlich des Verhältnisses des § 20 EStG 1988 zu außergewöhnlichen Belastungen im Sinn des § 34 EStG 1988 ist unstrittig, dass die Abzugsfähigkeit von außergewöhnlichen Belastungen im Sinn des § 34 EStG 1988 durch die Abgrenzungsvorschrift des § 20 EStG 1988 grundsätzlich nicht eingeschränkt wird. Bei der systematischen Einordnung des § 34 EStG 1988 ist zu beachten, dass diese Bestimmung zwar genauso wie § 20 EStG 1988 Aufwendungen der privaten Lebensführung betrifft, allerdings dient die außergewöhnliche Belastung im Sinn des § 34 Abs. 9 EStG 1988 generell der Berücksichtigung von Aufwendungen der privaten Lebensführung, die zwar das Einkommen eines Jahres belasten, bei der Erstellung des auf durchschnittliche Verhältnisse angelegten Einkommensteuertarifs aber unberücksichtigt bleiben (VwGH 4.März 1986, 85/14/0149). Aus dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 16. Oktober 2002, 98/13/0179 ist zu entnehmen, dass als außergewöhnliche Belastungen in Betracht kommende Aufwendungen in der Regel bestimmungsgemäß Kosten der Lebensführung sind, folglich dessen das Abzugsverbot im Sinne des § 20 Abs. 1 EStG 1988 als solches einer Anerkennung von Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung nicht entgegenstehen kann. Auf die Klarstellung dessen im § 20 Absatz 3, Satz 2 EStG 1988 wird verwiesen.

Der sachliche Anwendungsbereich des § 34 EStG 1988 ist für Unterhaltsleistungen weitestgehend eingeschränkt (§ 34 Abs. 7 EStG 1988). Der der Beschwerde der Bf. zugrunde gelegene Sachverhalt stellt einen Anwendungsfall des § 34 Abs. 9 EStG 1988 dar, der durch die Form von Fiktionen von den Tatbestandsmerkmalen der Außergewöhnlichkeit und der Zwangsläufigkeit bedingt ein Sonderfall der außergewöhnlichen Belastung ist, ohne (steuersystematisch) eine „Begünstigung“ darzustellen. Kann die außergewöhnliche Belastung, was die Haushaltsersparnis bei den Essenskosten betrifft, (nur) der Höhe nach nicht ermittelt oder berechnet werden, so wäre sie gemäß § 184 BAO mit dem Ziel, den wahren Besteuerungsgrundlagen (den tatsächlichen Gegebenheiten) möglichst nahe zu kommen, zu schätzen (vgl. Ritz, BAO<sup>5</sup>, Rz.3 zu § 184 samt den dort beispielhaft zitierten Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofs zum § 184 BAO).

Der Vergleich der in Höhe von 740 € bestätigten Essenskosten zu dem Betrag in Höhe von 334,50 €, der sich nach Abzug des gesetzlich zulässigen Höchstbetrags in Höhe von 2.300 € von den Kosten im Sinn des § 34 Abs. 9 EStG 1988 in Höhe von 2.643,50 € ergab, sprach insoweit für eine Deckung einer von den Kosten für Essen abzuziehenden Haushaltsersparnis durch den Betrag von 334,50 €, als den Erfahrungen des täglichen Lebens zufolge die Haushaltsersparnis im Falle der Inanspruchnahme von Leistungen bei Kinderbetreuungseinrichtungen geringfügig ist und diesem Umstand bereits mit dem Text in Tz. 884d LStR 2002, demnach von den Verpflegungskosten aus verwaltungsökonomischen Gründen keine Haushaltsersparnis abzuziehen ist, Rechnung getragen wurde.



Aufgrund der obigen Ausführungen waren die Kinderbetreuungskosten in der von der Bf. nachgewiesenen Höhe als außergewöhnliche Belastung im Sinn des § 34 Abs. 9 EStG 1988 in der vom Gesetzgeber limitierten Höhe nach den Sonderausgaben (§ 18) vom Gesamtbetrag der Einkünfte abzuziehen und bilden einen Bestandteil der Einkommensermittlung.

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.

Im gegenständlichen Beschwerdefall ist die Revision wegen Fehlens einer Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs zur strittigen Rechtsfrage zulässig.

Wien, am 19. Jänner 2017