

Urteil vom 19. April 2012, III R 29/11

Abgrenzung zwischen Kinderbetreuungskosten und nicht abziehbaren Unterrichtsaufwendungen

BFH III. Senat

EStG § 4f S 3, EStG § 9 Abs 5 S 1

vorgehend Sächsisches Finanzgericht , 05. April 2011, Az: 2 K 1522/10

Leitsätze

1. Der Begriff der Kinderbetreuung i.S. der §§ 4f und 9 Abs. 5 Satz 1 EStG in der Fassung des Gesetzes zur steuerlichen Förderung von Wachstum und Beschäftigung vom 26. April 2006 (BGBl I 2006, 1091) ist weit zu fassen. Er umfasst nicht nur die behütende und beaufsichtigende Betreuung, sondern auch die pädagogisch sinnvolle Gestaltung der in Kindergärten und ähnlichen Einrichtungen verbrachten Zeit. Der Bildungsauftrag dieser Einrichtungen hindert den vollständigen Abzug der von den Eltern geleisteten Beiträge und Gebühren grundsätzlich nicht.
2. Nach § 4f Satz 3 EStG nicht begünstigte Aufwendungen für Unterricht oder die Vermittlung besonderer Fähigkeiten liegen nur dann vor, wenn die Dienstleistungen in einem regelmäßig organisatorisch, zeitlich und räumlich verselbständigten Rahmen stattfinden und die vom Leistungserbringer während der Unterrichtszeit ausgeübte Aufsicht über das Kind und damit die behütende Betreuung gegenüber der Vermittlung der besonderen Fähigkeiten als dem Hauptzweck der Dienstleistung in den Hintergrund rückt.

Tatbestand

I.

- 1 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) ist der Vater zweier Kinder, die in den Streitjahren 2006 und 2007 die deutsch-französische Gruppe eines städtischen Kindergartens besuchten. Die mit dem Kläger zusammenlebende Mutter der Kinder war wie dieser in den Streitjahren berufstätig.
- 2 In dem Kindergarten kamen neben deutschen Erzieherinnen auch sogenannte französische Sprachassistentinnen zum Einsatz, die von dem Verein X e.V. (im Folgenden: Verein) bezahlt wurden. Zweck des Vereins ist unter anderem die sozialpädagogische Betreuung von Kindern unter besonderer Vermittlung der französischen Sprache und Kultur. Zwischen der Stadt A --Jugendamt-- als dem Kindergartenträger und dem Verein bestand in den Streitjahren eine Kooperationsvereinbarung, wonach das Jugendamt und der Verein partnerschaftlich die konzeptionelle Entwicklung des in der Kindertagesstätte (Kita) eingerichteten Teilbereichs deutsch-französischer Kindergarten fördern sollten. Aufgrund dieser Vereinbarung wurden im deutsch-französischen Kitabereich neben den bei der Stadt angestellten Erzieherinnen die beim Verein beschäftigten französischsprachigen Sprachassistentinnen eingesetzt. Die Fachaufsicht über die Sprachassistentinnen lag bei der Kindergartenleitung bzw. dem Jugendamt. Die Kinder wurden im zweisprachigen Kindergarten nach der sogenannten Immersionsmethode betreut, d.h. die Erzieherinnen sprechen ausschließlich deutsch, die Sprachassistentinnen ausschließlich französisch. Letztere unterstützen ihre Aussagen mit Gestik und Mimik, ohne Übersetzungen vorzunehmen. Ein Lehrplan existiert nicht. Die Erzieherinnen und Sprachassistentinnen arbeiteten in der Planung, der Durchführung und der Auswertung der pädagogischen Aufgaben partnerschaftlich und gleichberechtigt zusammen.
- 3 Den Zahlungen des Klägers lag ein gesonderter Leistungsvertrag zugrunde, in dem er sich aufgrund des Kooperationsvertrages zwischen Jugendamt und Verein verpflichtete, für den Einsatz der Sprachassistentinnen die jeweils festgesetzten Leistungsvergütungen an den Verein zu zahlen.
- 4 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) lehnte den Abzug der in den Streitjahren an den Verein gezahlten Leistungsvergütungen als erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten im Sinne des in den Streitjahren

geltenden § 4f Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) ab. Während der Einspruch erfolglos blieb, entsprach das Finanzgericht (FG) mit dem angegriffenen Urteil dem Begehren des Klägers.

- 5 Mit seiner Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts. Das FG habe das Tatbestandsmerkmal "Dienstleistungen zur Betreuung" in § 4f Satz 1 EStG und das Tatbestandsmerkmal "Unterricht" in § 4f Satz 3 EStG verkannt. Betreuung sei die behütende oder beaufsichtigende Betreuung, d.h. die persönliche Fürsorge für das Kind müsse der Dienstleistung erkennbar zugrunde liegen. Bei den gemäß § 4f Satz 3 EStG nicht abzugsfähigen Aufwendungen für Unterricht u.ä. handele es sich um Kosten, die durch die Freibeträge des § 32 Abs. 6 EStG bereits abgegolten seien. Die Abgrenzung richte sich danach, ob der Betreuungszweck wesentlicher Bestandteil der Dienstleistung sei. Wenn dies bejaht werden könne, dann seien weitere Motive für die Inanspruchnahme der Betreuungseinrichtung unschädlich. Das FG habe verkannt, dass der Betreuungszweck durch den Einsatz der französischen Sprachassistentinnen nicht den überwiegenden Bestandteil der zu erbringenden Leistung darstelle. Aus der Konzeption der Kita und der Kooperationsvereinbarung mit dem Verein ergebe sich das Ziel des Erlernens einer Zweitsprache. Dies sei der überwiegende Bestandteil der zu erbringenden Leistung der Sprachassistentinnen. Dass nebenbei auch Betreuungsleistungen erbracht würden, sei nicht von der Hand zu weisen, aber nicht rechtserheblich. Denn jeder Musik- oder Sportlehrer erbringe neben seiner hauptsächlichen Unterrichtsleistung zwangsläufig auch eine Betreuung der Kinder im Sinne einer behütenden Aufsicht. Auch wenn im Streitfall die Vermittlung der französischen Sprache nicht unterrichtsmäßig erfolge, was angesichts des Alters der Kinder nicht funktionieren könne, so falle sie doch in den Bereich des § 4f Satz 3 EStG. Es gehe nämlich um die Vermittlung besonderer Fähigkeiten im Sinne dieser Vorschrift. Nach dem Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 19. Januar 2007 IV C 4 -S 2221- 2/07 (BStBl I 2007, 184) sei von einer Aufteilung in Betreuungs- und andere Leistungen abzusehen.
- 6 Das FA beantragt, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen, hilfsweise, die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen.
- 7 Der Kläger beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 8 Die Revision ist unbegründet und daher gemäß § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen. Das FG hat zu Recht entschieden, dass die an den Verein geleisteten Zahlungen als erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten bei der Einkünfteermittlung abzuziehen sind.
- 9 1. a) Nach § 4f Satz 1 EStG in der in den Streitjahren geltenden Fassung können Aufwendungen für Dienstleistungen zur Betreuung eines zum Haushalt des Steuerpflichtigen gehörenden Kindes i.S. des § 32 Abs. 1 EStG, die wegen einer Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen anfallen, unter anderem bei Kindern, die das 14. Lebensjahr noch nicht vollendet haben, in Höhe von zwei Dritteln der Aufwendungen bei der Ermittlung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb oder selbständiger Arbeit wie Betriebsausgaben abgezogen werden. Nach § 4f Satz 3 EStG sind Aufwendungen für Unterricht, die Vermittlung besonderer Fähigkeiten sowie für sportliche und andere Freizeitbetätigungen nicht begünstigt. Für den Bereich der Überschusseinkunftsarten gelten diese Regelungen sinngemäß (§ 9 Abs. 5 Satz 1 EStG), so dass erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten wie Werbungskosten bei der Einkünfteermittlung zu berücksichtigen sind.
- 10 b) Der vom Gesetz nicht definierte Begriff der Kinderbetreuung ist weit zu fassen. Aus dem Wortlaut --das Verb betreiben stammt aus dem Mittelhochdeutschen und bedeutet so viel wie schützen (Duden, Deutsches Universalwörterbuch)-- und dem Zusammenhang mit der Altersgrenze von 14 Jahren ergibt sich zunächst, dass mit der in § 4f Satz 1 EStG enthaltenen Formulierung "Betreuung eines Kindes" jedenfalls die behütende und beaufsichtigende Betreuung im Sinne eines Schutzes vor Gefahren, Verletzungen und Schäden erfasst werden soll (das sogenannte "Aufpassen" auf das Kind). Darüber hinausgehend ist Betreuung aber grundsätzlich als Personensorge i.S. des § 1631 des Bürgerlichen Gesetzbuchs zu verstehen (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 28. November 1986 III R 1/86, BFHE 149, 211, BStBl II 1987, 490) und erfasst daher --mit Ausnahme der durch das Kindergeld oder die Freibeträge des § 32 Abs. 6 EStG bereits abgegoltenen Verpflegung des Kindes-- auch die Elemente der Pflege und Erziehung, also die Sorge für das geistige, seelische und körperliche Wohl des Kindes. Da es nicht in dem so verstandenen fürsorgerischen Interesse des Kindes liegt, lediglich "verwahrt" zu werden, umfasst

der Betreuungsbegriff daher insbesondere auch die pädagogisch sinnvolle Gestaltung der im Kindergarten und in ähnlichen Einrichtungen verbrachten Zeit. Dass der Gesetzgeber keinen auf die Beaufsichtigung und die Behütung beschränkten Betreuungsbegriff vertreten hat, zeigt sich auch an dem zeitgleich mit § 4f EStG eingeführten subsidiären Sonderausgabentatbestand in § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG. Mit der dort im Hinblick auf drei- bis sechsjährige Kinder vorgesehenen Abzugsmöglichkeit wollte der Gesetzgeber --wiederum unter Ausschluss von Aufwendungen für Unterrichtsdienstleistungen und ähnliches (§ 10 Abs. 1 Nr. 5 Satz 2 EStG)-- vor allem den Abzug der Kindergartengebühren sicherstellen (BTDrucks 16/643, S. 9; BTDrucks 16/974, S. 6). Es spricht nichts dafür, dass dem Gesetzgeber hierbei nicht das Bild eines modernen Kindergartens, wie es in § 22 des Achten Buches Sozialgesetzbuch (SGB VIII) gezeichnet wird, vor Augen stand. Tageseinrichtungen für Kinder haben danach einen Förderauftrag. Dieser umfasst nach § 22 Abs. 3 SGB VIII Erziehung, Bildung und Betreuung des Kindes und bezieht sich auf die soziale, emotionale, körperliche und geistige Entwicklung des Kindes. Werden dem Kind im Rahmen einer so verstandenen Betreuung und Erziehung beim Basteln und Werken, beim gemeinsamen Singen und Musizieren, beim Einüben eines fremdsprachigen Weihnachts- oder Kinderliedes oder beim Ballspiel erste handwerkliche, musische, sprachliche oder sportliche Fähigkeiten, also frühkindliche Bildung, vermittelt, dann steht dies einer Berücksichtigung der geleisteten Aufwendungen nach § 4f Satz 1 EStG nicht entgegen, unabhängig davon, ob es sich bei den genannten Fähigkeiten um allgemeine oder besondere im Sinne des Satzes 3 des § 4f EStG handeln sollte. Denn die Vermittlung besonderer Fähigkeiten steht hier nicht im Vordergrund, sondern ist unselbständiger Bestandteil der Betreuung. Danach werden von § 4f Satz 1 EStG insbesondere Aufwendungen für die Unterbringung des Kindes in Kindergärten, Kitas und ähnlichen Einrichtungen begünstigt (so schon BFH-Urteil vom 6. November 1997 III R 27/91, BFHE 184, 493, BStBl II 1998, 187, zu § 33c EStG a.F.). Der Bildungsauftrag dieser Einrichtungen hindert den vollständigen Abzug der von den Eltern geleisteten Beiträge und Gebühren grundsätzlich nicht (gleicher Auffassung z.B. Hey, Neue Juristische Wochenschrift 2006, 2001; Krömker in Herrmann/Heuer/Raupach, § 4f EStG Rz 10; Geserich in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 4f EStG Rz B 27).

- 11** c) Nach § 4f Satz 3 EStG nicht begünstigte Aufwendungen für Unterricht oder die Vermittlung besonderer Fähigkeiten liegen demnach nur vor, wenn, wie die in der Gesetzesbegründung genannten Beispiele des Musikunterrichts oder des Computerkurses zeigen (BTDrucks 16/643, S. 9), die Dienstleistungen in einem regelmäßig organisatorisch, zeitlich und räumlich verselbständigten Rahmen stattfinden und die vom Leistungserbringer während der Unterrichts- oder Kurszeit ausgeübte Aufsicht über das Kind und damit die --behütende-- Betreuung gegenüber der Vermittlung der besonderen (sprachlichen, musischen, sportlichen) Fähigkeiten als dem Hauptzweck der Dienstleistung in den Hintergrund rückt.
- 12** 2. Diesen Rechtsgrundsätzen entspricht die angegriffene Entscheidung. Nach der auf tatsächlichem Gebiet liegenden und damit grundsätzlich bindenden (§ 118 Abs. 2 FGO) Würdigung des FG hinsichtlich Konzeption und praktischer Verwirklichung des deutsch-französischen Kindergartenprojekts haben die deutschen Erzieherinnen und die französischen Sprachassistentinnen die Kinder des Klägers in den deutsch-französischen Gruppen partnerschaftlich betreut und beim Spielen, Singen und ähnlichen kindergartentypischen Aktivitäten neben der damit einhergehenden Erlernung erster französischer Wörter und Sätze sicherlich auch zur Verbesserung der noch ausbaufähigen Kenntnisse der deutschen Sprache beigetragen. Die kindergartentypische Betreuung der Kinder stand hierbei jedoch im Vordergrund. Darin lag auch der Hauptzweck des Einsatzes der französischen Sprachassistentinnen. Diese sollten den Kindern in partnerschaftlicher Zusammenarbeit mit den deutschen Erzieherinnen eine bilinguale und interkulturelle Erziehung ermöglichen. Das FG hat zusätzlich in für den Senat bindender Weise festgestellt, dass der Kläger --abgesehen vom spielerischen Spracherwerb-- gerade auch das Ziel einer allgemein besseren Betreuung durch Einsatz eines zusätzlichen Betreuers verfolgt hat. Kosten, die aufgewandt werden, um in den Genuss eines günstigeren Betreuungsschlüssels zu kommen, werden aber unproblematisch von § 4f Satz 1 EStG erfasst. Aufwendungen, die der Steuerpflichtige für eine solche Betreuung und Erziehung seiner Kinder tätigt, unterfallen dem Anwendungsbereich des § 4f Satz 1 EStG. Dass die Zahlungen nicht an die Stadt A als Kindergartenträger, sondern an deren Kooperationspartner, den Verein, geleistet wurden, ist unschädlich.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de