

Urteil vom 14. April 2016, III R 23/14

Erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten

BFH III. Senat

EStG § 9c Abs 1 S 1, EStG § 9c Abs 1 S 2, EStG VZ 2009

vorgehend Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht , 21. Mai 2014, Az: 1 K 1/13

Leitsätze

Kinderbetreuungskosten können auch dann nach § 9c Abs. 1 EStG 2009 a.F. "wie" Werbungskosten abgezogen werden, wenn sie durch eine erst angestrebte Tätigkeit veranlasst sind .

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Schleswig Holsteinischen Finanzgerichts vom 22. Mai 2014 1 K 1/13 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) sind Eltern eines im September 2002 geborenen Sohnes und wurden als Ehegatten zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Im Streitjahr --2009-- erzielte der Kläger Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Die Klägerin war im gesamten Jahr arbeitslos und bezog Arbeitslosengeld sowie eine Abfindung, nachdem ihr Arbeitsverhältnis zum 31. Dezember 2008 aufgelöst worden war. Im Laufe des Streitjahres bemühte sie sich mittels zahlreicher Bewerbungen durchgängig um eine erneute Anstellung; dem Finanzgericht (FG) legte sie Belege über mehr als fünfzig Bewerbungen vor. Seit Anfang 2010 ist die Klägerin aufgrund einer im Oktober 2009 erhaltenen Stellenzusage wieder erwerbstätig.
- 2** In ihrer Einkommensteuererklärung für 2009 machten die Kläger Kinderbetreuungskosten in Höhe von 1.869 € geltend, die sie im Klageverfahren auf 1.917 € erhöhten. Die Kosten waren in den Monaten Januar bis August 2009 für die ganztägige Unterbringung des Sohnes im Kindergarten entstanden und in den Monaten September bis Dezember 2009 für eine Schülerbetreuung (Verlässliche Grundschule).
- 3** Der Besuch des Kindergartens erfolgte aufgrund einer Betreuungsvereinbarung mit dem Träger des Kindergartens, die im Streitjahr durch eine "Ordnung für den Kindergarten" näher ausgestaltet war. Danach wurden Kinder --in der Reihenfolge einer Warteliste-- grundsätzlich für ein "Kindergartenjahr" aufgenommen, das am 1. August begann und am 31. Juli des Folgejahres endete. Nach Beginn des Kindergartenjahres konnten Kinder nur aufgenommen werden, wenn freie Plätze vorhanden waren. Eine vorzeitige Kündigung des Vertrages durch die Erziehungsberechtigten war danach nur in Ausnahmefällen möglich und die Arbeitslosigkeit eines Erziehungsberechtigten nicht als Ausnahmefall anerkannt.
- 4** Der Unterbringung in der Verlässlichen Grundschule lag eine Vereinbarung mit der Stadt als Schulträgerin zugrunde. Danach war die Betreuung des Kindes an den Besuch der Schule gekoppelt. Die Vereinbarung galt für das gesamte Schuljahr 2009/2010 und endete mit dessen Ablauf. Eine vorzeitige Beendigung der Betreuungsvereinbarung war während des laufenden Schuljahres nur bei Vorliegen wichtiger Gründe möglich. Hauptkriterium für die Aufnahme in die Schülerbetreuung stellte die --ggf. beiderseitige Erwerbstätigkeit-- der Elternteile dar, wobei die Stadt auch die Arbeitslosigkeit eines Elternteils als Erwerbstätigkeit ansah, sofern dieser

bei der Arbeitsagentur als arbeitssuchend gemeldet war. Die Nachfrage nach Betreuungsplätzen der Grundschule war regelmäßig so hoch, dass der Bedarf nicht gedeckt werden konnte. Die Plätze wurden stets zum Beginn eines Schuljahres vollständig vergeben. Eine Platzzusage während des laufenden Schuljahres war daher nur möglich, wenn die Betreuung eines anderen Kindes vorzeitig endete.

- 5 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) setzte die Einkommensteuer ohne Berücksichtigung der Kinderbetreuungskosten fest, weil nicht beide Elternteile erwerbstätig gewesen seien.
- 6 Der Einspruch der Kläger führte zur Änderung des Einkommensteuerbescheides. Das FA vertrat nunmehr die Auffassung, dass Kinderbetreuungskosten als erwerbsbedingt anerkannt werden könnten, wenn eine Erwerbstätigkeit durch die Arbeitslosigkeit vorübergehend unterbrochen werde. Entsprechend den Ausführungen in Rz 23 und 24 des Schreibens des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 19. Januar 2007 (BStBl I 2007, 184) und aufgrund der irrtümlichen Annahme, dass die Klägerin im Januar 2009 noch erwerbstätig gewesen sei, erkannte das FA Kinderbetreuungskosten für die Monate Januar bis Mai 2009 in Höhe von 520 € an und wies den weitergehenden Einspruch (Betreuungskosten für Juni bis Dezember 2009) als unbegründet zurück.
- 7 Das FG gab der Klage mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2014, 1379 veröffentlichten Gründen statt.
- 8 Das FA rügt die Verletzung materiellen Bundesrechts. Das FG habe zu Unrecht entschieden, dass Kinderbetreuungskosten gemäß § 9c Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes in der für das Jahr 2009 geltenden Fassung (EStG) auch dann berücksichtigt werden könnten, wenn einer der Ehegatten nicht erwerbstätig sei, die Aufwendungen aber im Hinblick auf eine angestrebte Tätigkeit anfielen. Indem das FG das Tatbestandsmerkmal "wegen einer Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen anfallen" im Sinne von "durch die Erwerbstätigkeit veranlasst" ausgelegt habe, vermische es Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen. Aus dem Umstand, dass Kinderbetreuungskosten "wie Betriebsausgaben oder Werbungskosten" abgezogen werden könnten, dürfe nicht geschlossen werden, dass die Tatbestandsvoraussetzungen des Betriebsausgaben- oder Werbungskostenabzugs uneingeschränkt auf § 9c EStG zu übertragen seien.
- 9 Das FG übersehe auch die Regelung in § 9c Abs. 1 Satz 2 EStG, wonach Satz 1 im Falle des Zusammenlebens der Elternteile nur gelte, "wenn beide Elternteile erwerbstätig" seien. Daraus, sowie aus § 9c Abs. 2 Satz 3 EStG ergebe sich, dass der Gesetzgeber bei zusammen lebenden Eltern auf die tatsächliche Erwerbstätigkeit abstelle. Die "4-Monats-Regelung" im BMF-Schreiben in BStBl I 2007, 184 sei lediglich aus Vereinfachungsgründen und Billigkeitserwägungen ergangen; sie könne den klaren Gesetzeswortlaut nicht erweitern.
- 10 Das FA beantragt, das FG-Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 11 Die Kläger beantragen, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 12 Die Revision ist unbegründet und gemäß § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen.
- 13 1. 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, können bei Kindern, die das 14. Lebensjahr noch nicht vollendet haben, in Höhe von zwei Dritteln der Aufwendungen, höchstens 4.000 € je Kind, bei der Ermittlung der Gewinneinkünfte gemäß § 9c Abs. 1 Satz 1 EStG "wie" Betriebsausgaben abgezogen werden. Im Fall des Zusammenlebens der Elternteile gilt dies nur, wenn beide Elternteile erwerbstätig sind (§ 9c Abs. 1 Satz 2 EStG). Für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gelten die Regelungen des § 9c Abs. 1 und Abs. 3 EStG sinngemäß (§ 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2, § 9 Abs. 5 Satz 1 EStG).
- 14 2. Der Abzug von Kinderbetreuungskosten "wie" Werbungskosten durch zusammen lebende Eltern setzt voraus, dass sie durch die Erzielung von Überschusseinkünften veranlasst sind.
- 15 a) Das Gebot der horizontalen Steuergleichheit und das Benachteiligungsverbot aus Art. 6 Abs. 1 des Grundgesetzes

gebieten, die durch erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten entstandene tatsächliche Minderung der finanziellen Leistungsfähigkeit zu berücksichtigen (Senatsurteil vom 5. Juli 2012 III R 80/09, BFHE 238, 76, BStBl II 2012, 816, Rz 21).

- 16** Die sowohl betriebliche oder berufliche als auch private Veranlassung von Kinderbetreuungskosten (dazu Hey in Neue Juristische Wochenschrift 2006, 2001 ff., 2003), die insbesondere auf der Entscheidung für Kinder beruht, welche eine Betreuung erst erfordert (Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 16. März 2005 2 BvL 7/00, BVerfGE 112, 268, Rz 75), steht dem Abzug nicht entgegen. Sie war dem Gesetzgeber stets bewusst und berechtigte ihn --unbeschadet der Verfassungsmäßigkeit der Regelungen im Einzelnen--, diese Kosten für Veranlagungszeiträume bis 2005 dem Abzug als außergewöhnliche Belastungen (§ 33c EStG) zu unterstellen, sie im Streitjahr zum Abzug "wie"-Betriebsausgaben bzw. "wie"-Werbungskosten oder bei fehlender beruflicher oder betrieblicher Veranlassung zum Abzug als Sonderausgaben zuzulassen und sie seit dem Veranlagungszeitraum 2012 nur noch als Sonderausgaben zu behandeln (Senatsurteil in BFHE 238, 76, BStBl II 2012, 816).
- 17** b) Der Abzug von Werbungskosten, die § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG als "Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen" definiert, setzt lediglich voraus, dass sie durch den Beruf oder die Erzielung steuerpflichtiger Einkünfte veranlasst sind (z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 11. Juli 2013 VI R 37/12, BFHE 242, 56, BStBl II 2013, 815, betr. Werbungskosten bei beruflich veranlassten Krankheiten; Kreft in Herrmann/Heuer/Raupach, § 9 EStG Rz 115; von Beckerath in Kirchhof, EStG, 15. Aufl., § 9 Rz 21). Aufwendungen sind beruflich veranlasst, wenn ein objektiver Zusammenhang mit dem Beruf besteht und die Aufwendungen subjektiv zur Förderung des Berufs getätigt werden.
- 18** Werbungskosten können auch dann abgezogen werden, wenn sie nach Beendigung einer Tätigkeit anfallen, durch die Überschusseinkünfte erzielt werden (BFH-Urteile vom 16. September 2015 IX R 40/14, BFHE 251, 220, BStBl II 2016, 78, zu Schuldzinsen nach Veräußerung einer vermieteten Immobilie; vom 16. November 2011 VI R 97/10, BFHE 236, 61, BStBl II 2012, 343, und vom 3. September 2015 VI R 58/13, BFHE 251, 429, BStBl II 2016, 305, beide zu Bürgschaftsaufwendungen eines Arbeitnehmers); der Grund für die Aufwendungen muss dann jedoch bereits zu dem Zeitpunkt gelegt sein, in dem die Tätigkeit ausgeübt wurde.
- 19** Werbungskosten können auch durch eine künftige, erst angestrebte Tätigkeit veranlasst sein (sog. vorweggenommene Werbungskosten, z.B. Senatsurteil vom 27. September 2012 III R 13/12, BFHE 239, 123, BStBl II 2014, 28, zu Aufwendungen für ein Promotionsstudium im Ausland; BFH-Urteil vom 16. Juni 2015 IX R 21/14, BFH/NV 2015, 1567, zu beabsichtigter Vermietung eines Gebäudes).
- 20** c) Der Grundsatz, dass die Veranlassung durch eine bereits beendete oder eine erst angestrebte Tätigkeit für den Abzug von Werbungskosten genügt, gilt auch dann, wenn der Gesetzgeber Aufwendungen, die --wie Kinderbetreuungskosten im Streitjahr-- sowohl beruflich als auch privat veranlasst sind, nicht "als" Werbungskosten einstuft, sondern zum Abzug "wie Werbungskosten" zulässt.
- 21** 3. Das Veranlassungsprinzip wird durch § 9c EStG nicht dahin eingeschränkt, dass der Abzug von Kinderbetreuungskosten eine gleichzeitige Erwerbstätigkeit voraussetzt.
- 22** a) Der Wortlaut des § 9c Abs. 1 Satz 1 EStG, wonach die Betreuungsaufwendungen "wegen einer Erwerbstätigkeit ... anfallen" müssen, stellt auf die Kausalität zwischen Erwerbstätigkeit und Aufwendungen ab, und nicht --wie z.B. die Formulierungen "während einer Erwerbstätigkeit" oder "wegen einer gleichzeitig ausgeübten Erwerbstätigkeit"-- auf deren zeitliche Beziehung. Er schränkt mithin nicht den Grundsatz ein, dass eine Veranlassung der Aufwendungen durch eine bereits abgeschlossene oder eine künftige Erwerbstätigkeit genügen kann.
- 23** b) Nichts anderes folgt aus § 9c Abs. 1 Satz 2 EStG. Danach ist zwar für den Fall des Zusammenlebens der Elternteile vorausgesetzt, dass beide Elternteile "erwerbstätig sind". Dies ist aber nicht so zu verstehen, dass eine Erwerbstätigkeit von beiden Elternteilen in demselben Zeitraum ausgeübt werden muss, in dem die Kinderbetreuung stattfindet. Dem steht bereits entgegen, dass zusammen lebende Eltern nicht strengeren Anforderungen an den zeitlichen Zusammenhang zwischen Erwerbstätigkeit und Kinderbetreuung zu unterwerfen sind als allein stehende Elternteile.
- 24** c) Gegen ein derartiges Verständnis der Norm spricht auch die Verwaltungsansicht selbst, wonach eine Unterbrechung der Erwerbstätigkeit z.B. durch Arbeitslosigkeit oder Krankheit für den Abzug wie Betriebsausgaben oder Werbungskosten unschädlich ist, sofern sie einen zusammenhängenden Zeitraum von vier Monaten nicht überschreitet (BMF-Schreiben in BStBl I 2007, 184, Rz 24). Denn sie widerspricht schon grundsätzlich der hier vom

FA vertretenen Auffassung, dass "wegen einer Erwerbstätigkeit ... anfallen" und "erwerbstätig sind" eine Gleichzeitigkeit von Erwerbstätigkeit und Betreuungsverhältnis erfordert.

- 25** d) Eine Auslegung des § 9c Abs. 1 EStG, die anstelle einer Veranlassung der Kinderbetreuungskosten durch die Erwerbstätigkeit eine Gleichzeitigkeit von Kinderbetreuung und Einkünfte erzielender Betätigung verlangt, wäre zudem nur schwer mit dem verfassungsrechtlichen Gebot der steuerlichen Berücksichtigung erwerbsbedingter Kinderbetreuungskosten zu vereinbaren (siehe unter II.2.a). Für Eltern, die ernsthaft Arbeit suchen und bereits vorsorglich für den Fall der Einstellung einer Kinderbetreuung sicherstellen müssen, sind dadurch entstehende Betreuungskosten nicht weniger zwangsläufig als für Eltern, die wegen einer gegenwärtigen Erwerbstätigkeit, Ausbildung, Behinderung oder Erkrankung auf Kinderbetreuung angewiesen sind.
- 26** Eine derartige Auslegung könnte außerdem dazu führen, dass Bezieher von Gewinneinkünften unter Verstoß gegen das Gebot horizontaler Steuergerechtigkeit gegenüber Arbeitnehmern bevorzugt würden, wenn auch länger andauernde Akquisitionsphasen durch Selbständige als Erwerbstätigkeit betrachtet würden, nicht aber Bewerbungen um eine neue Arbeitsstelle.
- 27** 4. Erforderlich und ausreichend ist somit, dass die Kinderbetreuungskosten durch die Erwerbstätigkeit der Eltern veranlasst sind.
- 28** Die Würdigung des FG, dass eine solche Veranlassung im Streitfall vorliegt, ist vom FA nicht angegriffen worden und revisionsrechtlich nicht zu beanstanden (§ 118 Abs. 2 FGO). Das FG hat seine Auffassung in nachvollziehbarer Weise damit begründet, dass die Klägerin wegen ihrer zum Jahresende 2008 eingetretenen Arbeitslosigkeit den Vertrag mit dem Kindergarten nicht vorzeitig kündigen konnte und ab August 2009 angesichts ihrer stets aufrecht erhaltenen zahlreichen Bemühungen um eine neue Arbeitsstelle einen künftigen Betreuungsbedarf sicherstellen und daher den Betreuungsvertrag verlängern musste; sie hätte anderenfalls angesichts der Warteliste womöglich keinen neuen Betreuungsplatz erhalten.
- 29** 5. Die Kostenentscheidung ergibt sich aus § 143 Abs. 1, § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de