

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Rudolf Wanke über die Beschwerde des Johann P***** jun., 2***** W*****, G***** 16, vom 16. 3. 2016 gegen den Bescheid des Finanzamtes Neunkirchen Wr. Neustadt, 2700 Wiener Neustadt, Grazerstraße 95, vom 16. 2. 2016 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2015 (Arbeitnehmerveranlagung), Steuernummer 33 019/8*****, zu Recht erkannt:

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

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind der Beschwerdeverentscheidung vom 21. 3. 2016 zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine (ordentliche) Revision nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Vorlage

Mit Bericht vom 4. 10. 2016 legte das Finanzamt die Beschwerde des Beschwerdeführers (Bf) Johann P***** jun. vom 16. 3. 2016 gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2015 vom 16. 2. 2015 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und führte unter anderem aus:

Sachverhalt:

Mit Erstbescheid vom 16.02.2016 wurden dem Beschwerdeführer alle beantragten Ausgaben und Aufwendungen erklärungsgemäß anerkannt.

Mit Beschwerde vom 16.03.2016 beantragte er den Alleinverdienerabsetzbetrag, der mit der Beschwerdeverentscheidung vom 21.03.2016 berücksichtigt wurde.

Mit Vorlageantrag vom 25.04.2016 beantragt der Beschwerdeführer Kinderbetreuungskosten gemäß § 34 Abs 9 EStG 1988. Im Vorlageantrag vom 25.04.2016 wurde der Betrag in Höhe von 1.460,00 € und in der Vorhaltsbeantwortung

vom 26.07.2016, mit der das Formular L1k eingereicht wurde, ein Betrag in Höhe von 2.190,00 € angegeben. Der Vorhaltsbeantwortung vom 26.07.2016 sind auch drei mit der gleichen Unterschrift versehene, den Betrag von jeweils 732,00 € ausweisende Honorarnoten vom 21.07.2016 beigelegen.

Dem Beschwerdeführer wurde anschließend Folgendes vorgehalten (Vorhalt vom 12.09.2016):

- mit dem Vorlageantrag wurde ein anderer Betrag geltend gemacht als in der Vorhaltsbeantwortung vom 26.07.2016 erklärt;*
- die Honorarnoten wurden alle mit der gleichen Unterschrift versehen;*
- er möge klären, woraus sich diese Unterschiede ergeben und von wem die Honorarnoten ausgestellt wurden.*

Am 03.10.2016 langte die Vorhaltsbeantwortung beinhaltend drei jeweils mit einer anderen Unterschrift versehene Honorarnoten ohne Datum ein. Es erfolgte keine Beantwortung der gestellten Fragen.

Beweismittel:

Honorarnoten

*Zeugnis Johanna We******

Stellungnahme:

Die Beschwerde möge abgewiesen werden.

Der Beschwerdeführer hat mit Vorlageantrag zuerst Kosten in Höhe von 1.460,00 € geltend gemacht, in der im Nachhinein mit der Vorhaltsbeantwortung eingebrachten L1k-Erklärung die Kosten schon mit 2.190,00 € angesetzt.

Im Vorlageantrag führte der Beschwerdeführer aus, die Betreuung wurde von seiner Mutter und seinem Onkel übernommen.

Der Vorhaltsbeantwortung vom 26.07.2016 wurden drei mit der gleichen Unterschrift versehene Honorarnoten, die drei unterschiedlichen Personen als Aussteller auswiesen, beigelegt.

Am 03.10.2016 langten als Vorhaltsbeantwortung drei Honorarnoten ohne Datum mit jeweils einer anderen, dem ausgewiesenen Aussteller entsprechenden Unterschrift beim Finanzamt ein.

Aufgrund der sich widersprechenden Angaben und der fehlenden Erklärung in der Vorhaltsbeantwortung vom 03.10.2016, woraus sich diese Unterschiede ergeben, konnte nicht glaubhaft gemacht werden, dass Kosten im Zusammenhang mit der Kinderbetreuung entstanden sind.

Ein Sachverhalt ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dann glaubhaft gemacht, wenn die Umstände des Einzelfalles dafür sprechen, dass der angegebene Sachverhalt von allen anderen denkbar möglichen der wahrscheinlichste

ist (VwGH 14.9.1988, 86/13/0150). Festzuhalten ist auch, dass es der Lebenserfahrung widerspricht, dass Großeltern ihre Enkelkinder – sollte tatsächlich regelmäßig Betreuungsbedarf für die Kinder entstanden sein, obwohl die Mutter des Kindes im Betreuungszeitraum offenbar im Karenzurlaub war – gegen Entgelt betreuen. Vielmehr erfolgt die Betreuung der Enkelkinder durch ihre Großeltern üblicherweise im Rahmen der familienhaften Unterstützung unentgeltlich. Es bedarf daher besonderer Umstände, damit von einer entgeltlichen Kinderbetreuung im Familienkreis ausgegangen werden darf. Die diesbezüglich mit den Angehörigen geschlossene Vereinbarung muss daher den Grundsätzen für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen einander Nahestehenden entsprechen. Hierzu gehört insbesondere, dass der Vertrag in dieser Form auch zwischen einander Fremden abgeschlossen worden wäre (BFG 14.10.2015, RV/7105141/2015).

Der Vorlagebericht wurde dem Bf nachweislich am 7. 10. 2016 zugestellt.

Eine Äußerung des Bf hierzu erfolgte nicht.

Aus dem elektronisch vorgelegten Akt des Finanzamts ergibt sich:

Einkommensteuererklärung 2015

In der über FinanzOnline eingereichten Einkommensteuererklärung für das Jahr 2015 wurden jene Aufwendungen geltend gemacht, die später in den Einkommensteuerbescheid 2015 Eingang gefunden haben.

Einkommensteuerbescheid 2015

Mit Bescheid vom 16. 2. 2016 veranlagte das Finanzamt den Bf zur Einkommensteuer für das Jahr 2015 (Arbeitnehmerveranlagung).

An Werbungskosten wurden das Pendlerpauschale (1.476,00 €) und der Pauschbetrag für Werbungskosten (132,00 €) berücksichtigt, an Sonderausgaben Topfsonderausgaben von 730,00 €, Spenden von 95,00 € und Kirchenbeitrag von 115,00 €.

Das Einkommen wurde mit 23.774,50 € ermittelt, von der sich hieraus ergebenden Einkommensteuer von 4.662,69 € wurde der Verkehrsabsetzbetrag (291,00 €), der Arbeitnehmerabsetzbetrag (54,00 €) und der Pendlereuro (50,00 €) abgezogen, worauf sich eine Einkommensteuer von 4.500,29 € ergab. Nach Saldierung mit der anrechenbaren Lohnsteuer von 5.521,40 € und der Rundung gemäß § 39 Abs. 3 EStG 1988 wurde die Einkommensteuer mit -1.021,00 € (Gutschrift) festgesetzt.

Beschwerde

Mittels Eingabe in FinanzOnline erhob der Bf am 16. 3. 2016 Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2015 vom 16. 2. 2015 und führte aus:

Ich ersuche um Berücksichtigung des Alleinverdienerfreibetrages für meine ANV 2015, da meine Frau im Jahr 2015 keine wesentlichen Einkünfte hatte.

Beschwerdevorentscheidung

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 21. 3. 2016 berücksichtigte das Finanzamt antragsgemäß den Alleinverdienerabsetzbetrag von 494,00 €, sodass die Einkommensteuer mit -1.515,00 € (Gutschrift) festgesetzt wurde. Gegenüber dem angefochtenen Bescheid ergab sich daher eine Gutschrift in Höhe des Alleinverdienerabsetzbetrages (494,00 €).

Vorlageantrag

Mit in FinanzOnline am 25. 4. 2016 eingebrachtem Vorlageantrag beantragte der Bf erstmals die Berücksichtigung von Kinderbetreuungsaufwendungen:

Ich ersuche um Berücksichtigung von Aufwendungen für Kinderbetreuung für meine Tochter Elina in Höhe von Euro 1.460,--. Die Aufwendungen habe ich zur Gänze selbst getragen.

Die Betreuung meiner Tochter haben meine Mutter und mein Onkel, beide Pädagogen, im Ausmaß von je 730,-- Euro übernommen.

Ergänzungsersuchen vom 14. 6. 2016

Das Finanzamt richtete an den Bf am 14. 6. 2016 folgendes Ergänzungsansuchen:

Zur Geltendmachung von Kinderbetreuungskosten legen Sie bitte das Formular L1k vor. Damit können Sie auch den Kinderfreibetrag beantragen. Die Kosten für die Kinderbetreuung weisen Sie bitte nach.

Name und Geburtsdatum der Betreuer geben Sie bitte bekannt. Ein Nachweis zur Befugnis zur Kinderbetreuung muss ebenfalls erbracht werden, falls der Beruf nicht eindeutig aus einem aktiven Dienstverhältnis hervorgehen sollte.

Wenn die Rechtslage eindeutig ist und Sie einverstanden sind, haben Sie die Möglichkeit die Vorlage an das Bundesfinanzgericht zurückzunehmen. Die Änderung kann dann sofort direkt vom Finanzamt durchgeführt werden.

Der Bf übermittelte am 26. 7. 2016 das Formular L 1k dem Finanzamt. Demzufolge werde der Kinderfreibetrag von 220 € für die im August 2014 geborene Tochter Elina beantragt. An Ausgaben für Kinderbetreuung seien 2.190,00 € erwachsen, diese habe der Bf zu 100% getragen.

Ferner wurden vorgelegt Honorarnoten wie folgt:

Birgit We*****

Aussteller: Birgit We***** (geb. 1964), 2***** W*****, Wr***** 33, Datum 21. 7. 2016, die Unterschrift nach "Mit freundlichen Grüßen" entspricht jener des Bf auf dem Formular L 1k vom 26. 7. 2016.

In Rechnung gestellt wurde "Für die Kinderbetreuung 2015 (inkl. Verpflegung)" für Elina P***** insgesamt 732,00 €:

Februar	6	Std. á	12, 00€	72, 00 €
März	8	Std. á	12, 00€	96, 00 €
April	7	Std. á	12, 00€	84, 00 €
Mai	7	Std. á	12, 00€	84, 00 €
Juni	5	Std. á	12, 00€	60, 00€
August	18	Std. á	12, 00€	216, 00€
Oktober	10	Std. á	12, 00€	<u>120, 00€</u>
				732, 00€

Johanna We*****

Aussteller: Johanna We***** (geb. 1933), 2***** W*****, Wr***** 33, Datum 21. 7. 2016, die Unterschrift nach "Mit freundlichen Grüßen" entspricht jener des Bf auf dem Formular L 1k vom 26. 7. 2016.

In Rechnung gestellt wurde "Für die Kinderbetreuung 2015 (inkl. Verpflegung)" für Elina P***** insgesamt 732,00 €:

Jänner	13	Std. á	12, 00€	156, 00 €
März	7	Std. á	12, 00€	84, 00 €
April	3	Std. á	12, 00€	36, 00 €
Mai	8	Std. á	12, 00€	96, 00 €
August	8	Std. á	12, 00€	96, 00€
September	15	Std. á	12, 00€	180, 00€
November	7	Std. á	12, 00€	<u>84, 00€</u>
				732, 00€

Johanna We***** hat laut Zeugnis der Bundes-Lehrerinnenbildungsanstalt die Reifeprüfung für das Lehramt an Volksschulen abgelegt.

Mag. Harald We*****

Aussteller: Mag. Harald We***** (geb. 1963), 2***** W*****, Wr***** 33, Datum 21. 7. 2016, die Unterschrift nach "Mit freundlichen Grüßen" entspricht jener des Bf auf dem Formular L 1k vom 26. 7. 2016.

In Rechnung gestellt wurde "Für die Kinderbetreuung 2015 (inkl. Verpflegung)" für Elina P***** insgesamt 732,00 €:

Februar	9	Std. á	12, 00€	108, 00 €
März	12	Std. á	12, 00€	144, 00 €
April	8	Std. á	12, 00€	96, 00 €
Mai	10	Std. á	12, 00€	120,00 €
Juli	13	Std. á	12, 00€	156,00€
September	9	Std. á	12, 00€	<u>108, 00€</u>
				732, 00€

Ergänzungsersuchen vom 12. 9. 2016

Das Finanzamt richtete hierauf an den Bf am 12. 9. 2016 folgendes weiteres Ergänzungsansuchen:

In Ihrem Vorlageantrag vom 25.04.2016 haben Sie 1.460,00 € für die Kinderbetreuungskosten als außergewöhnliche Belastung beantragt und zwei Personen als Betreuungspersonen angegeben (Ihre Mutter und Ihren Onkel). In der Vorhaltsbeantwortung vom 26.07.2016 haben Sie in der L1k-Erklärung den Betrag von 2.190,00 € angegeben und drei Honorarnoten, mit der gleichen Unterschrift versehen, angeschlossen. Sie werden ersucht, zu klären, welche Kosten Ihnen tatsächlich für die Kinderbetreuung entstanden sind und aus welchem Grund sich diese Angaben widersprechen.

Zum Nachweis der Kinderbetreuungskosten hat die pädagogisch qualifizierte Betreuungsperson eine Rechnung auszustellen. Die von Ihnen vorgelegten Honorarnoten haben zwar drei unterschiedliche Personen als Aussteller ausgewiesen, sind aber alle mit der gleichen Unterschrift versehen. Sie werden ersucht, zu klären, wer diese Rechnungen ausgestellt hat und geeignete Rechnungen und Zahlungsnachweise vorzulegen.

Hierauf legte der Bf am 3. 10. 2016 dem Finanzamt die bereits am 26. 7. 2016 übermittelten Honorarnoten neuerlich vor, die sich von den bereits vorgelegten dadurch unterscheiden, dass die kein Datum tragen und drei unterschiedliche Unterschriften, offenbar von Johanna We*****, Birgit We***** und Mag. Harald We***** aufweisen.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Sachverhalt

Der Bf Johann P***** jun. ist verheiratet, Alleinverdiener und Vater der im August 2014 geborenen Tochter Elina. Für Elina wurde 2015 Familienbeihilfe und Kinderabsetzbetrag bezogen.

Ihm sind im Jahr 2015 steuerlich relevante Aufwendungen für die Fahrt zum Arbeitsplatz sowie für Sonderausgaben - wie oben dargestellt - erwachsen.

Dass dem Bf im Jahr 2015 steuerlich beachtliche Aufwendungen für die Betreuung eines Kindes erwachsen sind, kann nicht festgestellt werden.

Beweiswürdigung

Der Alleinverdienerabsetzbetrag sowie die Aufwendungen für die Fahrt zum Arbeitsplatz sowie für Sonderausgaben ist unstrittig. Hier ist auf die Beschwerdeentscheidung vom 21. 3. 2016 zu verweisen.

Zu den erstmals im Vorlageantrag geltend gemachten Aufwendungen für Kinderbetreuungskosten ist darauf zu verweisen, dass das Vorbringen im Verwaltungsverfahren unglaublich ist:

Laut Vorlageantrag vom 25. 4. 2016 sollen im Beschwerdezeitraum 2015 Kinderbetreuungskosten von 1.460,00 € erwachsen sein, laut Vorhaltsbeantwortung vom 26. 7. 2016 solche von 2.190,00 €.

Im Vorlageantrag wurde angegeben, dass die Betreuung der Tochter Elina durch die Mutter des Bf und durch dessen Onkel erfolgt sei, die beide Pädagogen seien und hierfür jeweils 730 € in Rechnung gestellt hätten. Laut am 26. 7. 2016 vorgelegten Honorarnoten seien von Birgit We****, Johanna We**** und Mag. Harald We****, alle in 2**** W****, Wr**** 33 seien jeweils 732,00 € (jeweils über 61 Stunden zu 12,00 €) verrechnet worden.

Am 26. 7. 2016 wurden andere Honorarnoten als am 3. 10. 2016 vorgelegt. Die zunächst vorgelegten Honorarnoten tragen offenkundig die Unterschrift des Bf.

Die Fragen des Finanzamts laut Vorhalt vom 12. 9. 2016 wurden nicht beantwortet.

Offenkundig wurden zunächst ein Betrag geltend gemacht, der sich an der Veranlagungsgrenze des § 41 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 (730,00 €) orientierte ($2 \times 730,00 \text{ €} = 1.460,00 \text{ €}$).

Erst wie das Finanzamt näheres wissen wollte, wurde offenkundig nachgerechnet und in geringfügiger Überschreitung dieser Grenze jeweils insgesamt 732,00 € angegeben.

Bei dieser Gelegenheit wurde offenkundig vom Bf festgestellt, dass der Höchstbetrag des § 34 Abs. 9 EStG 1988 von 2.300,00 € noch bei weitem nicht ausgeschöpft war, und eine dritte Honorarnote über 732,00 € nachgereicht, um so auf einen Betrag von 2.190,00 € zu kommen.

Die vorgelegten Honorarnoten sind jeweils unterschiedlich.

Die vermeintlichen Aussteller der Honorarnoten sind alle nahe Angehörige des Bf.

Vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen können für den Bereich des Steuerrechts nur Anerkennung finden (vgl. *Knechtl* in *Wiesner/Grabner/Wanke* [Hrsg.], EStG § 4 Anm. 67), wenn sie

- nach außen ausreichend klar zum Ausdruck kommen,
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und

- unter Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Die Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen und haben Bedeutung für die Beweiswürdigung (VwGH 30. 6. 1994, 92/15/0221).

Das Finanzamt hat im dem Bf nachweislich am 7. 10. 2016 zugestellten Vorlagebericht detailliert dargelegt, warum nach seiner Auffassung im gegenständlichen Fall nicht von fremdüblichen Kinderbetreuungskosten im Sinne der Angehörigenjudikatur auszugehen und angesichts des offenkundigen Karenzurlaubs der Mutter der Kinder eine umfangreiche Kinderbetreuung unglaublich ist.

Der Bf hat sich dazu nicht geäußert.

Dem Vorlagebericht kommt wie etwa einer Beschwerdeentscheidung Vorhaltscharakter zu. Hält der Beschwerdeführer, dem der Vorlagebericht zuzustellen ist, diesen für unzutreffend, hat er sich zeitgerecht dazu zu äußern (vgl. BFG 12. 11. 2015, RV/5101378/2015; BFG 6. 7. 2016, RV/5101257/2015; BFG 17. 10. 2016, RV/7104782/2016 u. a. m.).

Vorerst ist zu bemerken, dass eine umfangreiche Kinderbetreuung eines zum Beginn des Jahres 2015 nicht einmal ein halbes Jahr alten Kindes durch Dritte, wenn sich die Mutter im Karenzurlaub befindet, ungewöhnlich ist.

Die behaupteten Vereinbarungen mit nahen Angehörigen entsprechen nicht den von der Rechtsprechung aufgestellten Kriterien für eine steuerliche Anerkennung:

Die notwendige Publizität setzt eine ausreichend deutliche Fixierung der wesentlichen Vertragsbestandteile sowie des Beweises des Abschlusses und der tatsächlichen Durchführung des Vertrages Dritten gegenüber voraus (VwGH 5. 9. 2012, 2010/15/0018). Schriftlichkeit des Vertrages ist zwar nicht unbedingt erforderlich, im Rahmen der Beweiswürdigung kommt aber der Schriftform besondere Bedeutung zu. Von besonderer Bedeutung ist die Publizität dann, wenn sich Zahlungen hinsichtlich ihrer Höhe an steuerlichen oder sozialversicherungsrechtlichen Bagatellgrenzen orientieren (vgl. *Knechtl* in *Wiesner/Grabner/Wanke* [Hrsg.], EStG § 4 Anm. 69).

Im gegenständlichen Fall erfolgte offenkundig eine Orientierung an der Veranlagungsgrenze des § 41 Abs. 1 Z 1 EStG 1988. Dass die vermeintlichen Verträge mit den Kinderbetreuern vor deren steuerlicher Geltendmachung Dritten gegenüber offengelegt wurden, behauptet nicht einmal der Bf.

Schon deswegen sind die Voraussetzungen zur steuerlichen Anerkennung nicht erfüllt.

Hinzu kommt, dass von einem "eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt" keine Rede sein kann, wurde der Inhalt im Lauf des Verfahrens doch jeweils anders dargestellt (zuerst gar keine Aufwendungen, dann 2 x 730 €, dann 3 x 732 €) und wurden Details zu den vermeintlichen Verträgen nicht bekannt gegeben.

In Hinblick darauf, dass Beziehungen zwischen nahen Angehörigen auch familienhafter Natur sein können, muss eine klare und eindeutige Abgrenzung einer auf einem

wirtschaftlichen Gehalt beruhenden Beziehung von einer familienhaften vorliegen, wobei unklare Vereinbarungen zu Lasten des Steuerpflichtigen gehen (vgl. *Knechtl* in *Wiesner/Grabner/Wanke* [Hrsg.], EStG § 4 Anm. 70). Zur Aufklärung einer unklaren Vertragsgestaltung hat somit derjenige beizutragen, der sich darauf beruft (VwGH 29. 6. 1995, 93/15/0115).

Letztlich fehlt es an einer Fremdüblichkeit. Dass entgeltliche Tätigkeiten in Abstimmung mit anderen jeweils bis zum Erreichen der Veranlagungsgrenze ausgeübt werden, ist nicht fremdüblich.

Es ist auch völlig unglaublich, dass über ein ganzes Jahr hindurch zahlreiche Einzelleistungen in einer Weise erbracht werden, dass sich am Jahresende exakt (dreimal) ein Betrag von € 732,00 ergibt.

Eine teilentgeltliche Betreuung (bis zur Veranlagungsgrenze wird ein Entgelt verlangt, danach erfolgt die Leistung unentgeltlich) wäre gleichfalls nicht fremdüblich.

Helfen Familienmitglieder bei anderen Familienangehörigen, tun sie dies häufig in ihrer Freizeit und nicht aus rechtlicher Verpflichtung, sondern aus familiärer Solidarität. Entschließt sich der von der Familie unterstützte Steuerpflichtige, seinen Angehörigen als Ausgleich etwas zukommen zu lassen, entspringt eine solche Unterstützung zumeist nicht einer rechtlichen Verpflichtung, sondern Beweggründen wie Dankbarkeit und Anstand (VwGH 1. 7. 2003, 98/13/0184).

Üblicherweise helfen nahe Angehörige, ohne dass diese hierfür ein Entgelt verlangen.

Sollte ausnahmsweise ein entgeltliches Rechtsverhältnis einer Kinderbetreuung durch nahe Angehörige vorliegen, müsste dieses in einer jeden Zweifel ausschließenden Weise so gestaltet sein, wie auch ein fremder Dritter entgeltlich tätig geworden wäre.

Das Bundesfinanzgericht vermag daher nicht festzustellen, dass die Tochter des Bf im Beschwerdezeitraum durch nahe Angehörige entgeltlich in einer Weise betreut wurde, die den Kriterien zur steuerlichen Anerkennung von vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen entspricht.

Die Betreuung durch die nahen Angehörigen erfolgte vielmehr, wie in einer Familie üblich, unentgeltlich, wobei allfällige Beteiligungen an den Essenskosten oder allfällige Geschenke an die Angehörigen an der Unentgeltlichkeit nichts ändern.

Steuerlich anzuerkennende Aufwendungen für Kinderbetreuung waren im Beschwerdezeitraum nicht gegeben.

Rechtsgrundlagen

§ 33 Abs. 4 EStG 1988 lautet in der für den Beschwerdezeitraum maßgebenden Fassung:

(4) Darüber hinaus stehen folgende Absetzbeträge zu:

1. Alleinverdienenden steht ein Alleinverdienerabsetzbetrag zu. Dieser beträgt jährlich

- bei einem Kind (§ 106 Abs. 1) 494 Euro,*
- bei zwei Kindern (§ 106 Abs. 1) 669 Euro.*

Dieser Betrag erhöht sich für das dritte und jedes weitere Kind (§ 106 Abs. 1) um jeweils 220 Euro jährlich.

Alleinverdienende sind Steuerpflichtige mit mindestens einem Kind (§ 106 Abs. 1), die mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet oder eingetragene Partner sind und von ihren unbeschränkt steuerpflichtigen Ehegatten oder eingetragenen Partnern nicht dauernd getrennt leben oder die mehr als sechs Monate mit einer unbeschränkt steuerpflichtigen Person in einer Lebensgemeinschaft leben. Für Steuerpflichtige im Sinne des § 1 Abs. 4 ist die unbeschränkte Steuerpflicht des Ehegatten oder eingetragenen Partners nicht erforderlich. Voraussetzung ist, dass der (Ehe-)Partner (§ 106 Abs. 3) Einkünfte von höchstens 6 000 Euro jährlich erzielt. Die nach § 3 Abs. 1 Z 4 lit. a, weiters nach § 3 Abs. 1 Z 10, 11 und 32 und auf Grund zwischenstaatlicher oder anderer völkerrechtlicher Vereinbarungen steuerfreien Einkünfte sind in diese Grenzen mit einzubeziehen. Andere steuerfreie Einkünfte sind nicht zu berücksichtigen. Der Alleinverdienerabsetzbetrag steht nur einem der (Ehe-)Partner zu. Erfüllen beide (Ehe-)Partner die Voraussetzungen im Sinne der vorstehenden Sätze, hat jener (Ehe-)Partner Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag, der die höheren Einkünfte im Sinne der Z 1 erzielt. Haben beide (Ehe-)Partner keine oder gleich hohe Einkünfte im Sinne der Z 1, steht der Absetzbetrag dem haushaltsführenden (Ehe-)Partner zu.

2. Alleinerziehenden steht ein Alleinerzieherabsetzbetrag zu. Dieser beträgt jährlich

- bei einem Kind (§ 106 Abs. 1) 494 Euro,*
- bei zwei Kindern (§ 106 Abs. 1) 669 Euro.*

Dieser Betrag erhöht sich für das dritte und jedes weitere Kind (§ 106 Abs. 1) um jeweils 220 Euro jährlich. Alleinerziehende sind Steuerpflichtige, die mit mindestens einem Kind (§ 106 Abs. 1) mehr als sechs Monate im Kalenderjahr nicht in einer Gemeinschaft mit einem (Ehe)Partner leben.

3. Steuerpflichtigen, die für ein Kind den gesetzlichen Unterhalt leisten, steht ein Unterhaltsabsetzbetrag von 29,20 Euro monatlich zu, wenn

– sich das Kind in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union, einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes oder in der Schweiz aufhält und

– das Kind nicht ihrem Haushalt zugehört (§ 2 Abs. 5 Familienlastenausgleichsgesetz 1967) und

– für das Kind weder ihnen noch ihrem jeweils von ihnen nicht dauernd getrennt lebenden (Ehe-)Partner Familienbeihilfe gewährt wird.

Leisten sie für mehr als ein nicht haushaltszugehöriges Kind den gesetzlichen Unterhalt, so steht für das zweite Kind ein Absetzbetrag von 43,80 Euro und für jedes weitere Kind ein Absetzbetrag von jeweils 58,40 Euro monatlich zu. Erfüllen mehrere Personen in Bezug auf ein Kind die Voraussetzungen für den Unterhaltsabsetzbetrag, so steht der Absetzbetrag nur einmal zu.

§ 34 Abs. 9 EStG 1988 lautet in der für den Beschwerdezeitraum maßgebenden Fassung:

(9) 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 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 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.

§ 167 BAO lautet:

§ 167. (1) Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, bedürfen keines Beweises.

(2) Im übrigen hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Streitpunkte

Zum ursprünglichen Streitpunkt Alleinverdienerabsetzbetrag ist auf die Beschwerdeentscheidung vom 21. 3. 2016 zu verweisen. Mit dieser wurde antragsgemäß der Alleinverdienerabsetzbetrag von 494,00 € gemäß § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 berücksichtigt.

Zum erstmals im Vorlageantrag gestellten Antrag auf Berücksichtigung von Aufwendungen für die Betreuung von Kindern gemäß § 34 Abs. 9 EStG 1988 ist zu sagen:

Mit der Regelung des § 34 Abs. 9 EStG 1988 will der Gesetzgeber Eltern durch die Absetzbarkeit von Betreuungskosten entlasten. Dabei nimmt der Gesetzgeber aber auch auf das Wohl der Kinder Bedacht, indem er nur bestimmte qualifizierte Arten der Betreuung steuerlich fördert. Er stellt darauf ab, dass den Kindern eine Betreuung zukommen soll, bei der anzunehmen ist, dass sie den pädagogischen Erfordernissen entspricht (vgl. VwGH 30. 9. 2015, 2012/15/0211).

Grundsätzlich können auch Zahlungen an (pädagogisch qualifizierte) Angehörige als Aufwendungen gemäß § 34 Abs. 9 EStG 1988 berücksichtigt werden, wenn diese nicht im selben Haushalt leben ("... ausgenommen haushaltszugehörige Angehörige").

Lebt der Angehörige in einem anderen Haushalt, ist bei Entgeltlichkeit und pädagogischer Qualifikation des Angehörigen die Abzugsfähigkeit gegeben.

Allerdings muss die diesbezüglich geschlossene Vereinbarung den Grundsätzen für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen einander Nahestehenden entsprechen (vgl. *Wanke* in *Wiesner/Grabner/Wanke* [Hrsg.], EStG § 34 Anm. 77s m. w. N. sowie BFG 13. 1. 2017, RV/7104342/2016; BFG 14. 10. 2015, RV/7105141/2015; BFG 4. 2. 2015, RV/3100698/2012; UFS 11. 2. 2013, RV/0039-W/13; UFS 11. 10. 2011, RV/1801-W/11).

Zur Fremdüblichkeit gehört auch, dass die Abwicklung wie unter Fremden üblich erfolgt, also zB die konkreten Betreuungszeiten vom Betreuer aufgezeichnet werden sowie dass regelmäßig abgerechnet und eine Barzahlung zeitnahe quittiert wird (vgl. *Wanke* in *Wiesner/Grabner/Wanke* [Hrsg.], EStG § 34 Anm. 77s). Insbesondere ist eine jährliche Abrechnung nicht fremdüblich (vgl. BFG 14. 10. 2015, RV/7105141/2015; BFG 4. 2. 2015, RV/3100698/2012).

Da - wie zur Beweiswürdigung ausgeführt - die vermeintlichen Verträge des Bf mit seinen nahen Angehörigen nicht den zur steuerlichen Anerkennung von Verträgen zwischen einander Nahestehenden aufgestellten Kriterien entsprechen und daher nicht festgestellt werden konnte, dass dem Bf steuerlich anzuerkennende Aufwendungen für Kinderbetreuung im Jahr 2015 erwachsen sind, sind die im Vorlageantrag und in dessen Ergänzung geltend gemachten Aufwendungen von zuletzt 2.190,00 € nicht als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen.

Teilweise Stattgabe

Der Beschwerde i. d. F. des Vorlageantrags und der Ergänzung vom 26. 7. 2016 ist daher gemäß § 279 BAO nur im Umfang der Beschwerdeentscheidung teilweise Folge zu geben.

Zu den Bemessungsgrundlagen und zur Höhe der festgesetzten Abgabe ist auf die Beschwerdeentscheidung vom 21. 3. 2016 zu verweisen.

Revisionsnichtzulassung

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.

Das Bundesfinanzgericht orientierte sich bei den zu lösenden Rechtsfragen an der ständigen höchstgerichtlichen Judikatur zur steuerlichen Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen (vgl. VwGH 25. 10. 1994, 94/14/0067; VwGH 1. 7. 2003, 98/13/0184). Darüber hinaus hing diese Entscheidung im Wesentlichen von der Würdigung der Umstände des Einzelfalles ab. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher nicht zulässig.

Wien, am 15. März 2018