

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende R, den Richter R und die weiteren Senatsmitglieder LR in der Beschwerdesache Bf., adresse XY, über die Beschwerde vom 13.01.2019 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Waldviertel vom 07.01.2019 betreffend die Einkommensteuer 2017 in der am 31.07.2019 durchgeführten Senatssitzung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2017 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

1. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (Bf.) erzielte im streitgegenständlichen Jahr 2017 Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit.

In seiner am 17.05.2018 beim Finanzamt elektronisch eingegangenen Arbeitnehmerveranlagung 2017 machte er für seine Kinder A und B, beide geboren am XX Kinderbetreuungskosten gem § 34 Abs 9 EStG 1988 in Höhe von insgesamt 3.000,00 € als außergewöhnliche Belastung geltend.

Am 27.11.2018 erging ein Ergänzungsersuchen des Finanzamts betreffend den Nachweis der Kinderbetreuungskosten und ihre Beanspruchung als außergewöhnliche Belastung, welches am 10.12.2018 vom Bf. beantwortet wurde.

Der belegmäßige Nachweis der Kinderbetreuungskosten erfolgte durch vier nummerierte Rechnungen, mit denen jeweils für ein "Quartal 2017" für die beiden Kinder Kosten pauschal in Höhe von 750,00 € verrechnet wurden. Diese Rechnungen wurden von der Schwiegermutter des Bf. ausgestellt und von ihr unterschrieben. Mit ihrer zweiten Unterschrift bestätigte sie den Erhalt des Rechnungsbetrages. Überdies war ein Befähigungszeugnis, der die Betreuung durchführenden Großmutter der Kinder beigegeben. Dieses Befähigungszeugnis in Verbindung mit dem Jahreszeugnis über

die 4.Klasse der Bildungsanstalt für Kindergärtnerinnen, S.L. berechnete die Großmutter demnach zur Ausübung des Berufs als Kindergärtnerin.

Infolge dessen erging der Einkommensteuerbescheid 2017 vom 07.01.2019, in dem die gem § 34 Abs 9 EStG 1988 beantragte außergewöhnliche Belastung (Kinderbetreuungskosten) zur Gänze nicht berücksichtigt wurde. Dem Begründungsteil dieses Bescheides ist zu entnehmen, dass eine quartalsweise pauschale Honorarabrechnung nicht dem Kriterium der Fremdüblichkeit entspreche. Die Voraussetzungen für die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen seien daher nicht erfüllt. Diese könnten - selbst wenn sie den Gültigkeitserfordernissen des Zivilrechts entsprechen - im Steuerrecht nur dann Anerkennung finden, wenn sie

- nach Außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizität),
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Gegen diesen Bescheid erhob der Bf. am 11.01.2019 Beschwerde. Darin wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass die von der Rechtsprechung des VwGH (vgl. etwa VwGH 22.02.2000, 99/14/0082) entwickelten Grundsätze für Verträge mit nahen Angehörigen beachtet worden wären und die geltend gemachten außergewöhnlichen Belastungen deshalb anzuerkennen seien. Der Bf. verwies dabei auf "Das Steuerbuch 2018- Tipps zur Arbeitnehmerveranlagung 2017", herausgegeben vom Bundesministerium für Finanzen.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 05.03.2019 wies das zuständige Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab und führte dazu aus:

Erstens, habe der Bf. die Entgeltlichkeit der Betreuung nicht glaubhaft machen können. Ungeachtet des Amtswegigkeitsprinzips sei es nicht Sache des Finanzamtes gewesen, den Bf. dazu anzuleiten, Nachweise für die von ihm vorgebrachten Behauptungen, die von der allgemeinen Lebenserfahrung abweichen, zu erbringen. Vielmehr liege es in der Sphäre des Bf., den Nachweis der tatsächlichen Bezahlung zu erbringen, wenn die Betreuung der Enkelkinder durch ihre Großmutter ausnahmsweise entgeltlich erfolge. Aus dem maschinschriftlichen Vermerk "Betrag erhalten" ohne nähere Angabe zum Zahlungsfluss selbst (zB anhand von Überweisungsbelegen), sei keine wesentliche Beweiskraft abzuleiten.

Zweitens, seien die Grundsätze der Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen nicht eingehalten worden (vgl. VwGH 22.02.2000, 99/14/0082). Es mangle insbesondere an der Publizität der Vereinbarung über die Kinderbetreuung, da Meldepflichten nicht erfüllt wurden, die sowohl bei Durchführung der Betreuung im Haushalt des Bf., als auch bei Durchführung im Haushalt der Großmutter erfüllt hätten werden müssen. Dass nicht festgestellt werden könne, wo die Betreuung durchgeführt worden ist, sei unerheblich. Ginge man davon aus, die Kinder seien im elterlichen Haushalt betreut worden, wäre von einer nicht selbstständigen Tätigkeit auszugehen gewesen, die

beim zuständigen Krankenversicherungsträger angemeldet hätte werden müssen. Ginge man hingegen davon aus, die Betreuung sei im Haushalt der Großmutter durchgeführt worden, so hätte diese selbstständige Tätigkeit gem § 120 Abs 2 BAO dem zuständigen Finanzamt angezeigt werden müssen. Unter Berufung auf UFS 11.10.2011, RV/1801-W/11, führte das Finanzamt weiterführend aus, dass die Vereinbarung nicht nur innerhalb der Familie bekannt sein dürfte. Aus all dem folge unter Hinweis auf BFG 14.10.2015, RV/7105141/2015; BFG 13.01.2017, RV/7104342/2016, dass die Publizität der Vereinbarung im Jahr 2014 (*gemeint: 2017*) nicht gegeben wäre, und ihr auch aus diesem Grund die steuerliche Anerkennung zu versagen gewesen wäre. Inwieweit eine quartalsweise und pauschale Abrechnung als fremdüblich anzusehen ist, könne dahingestellt bleiben.

Dagegen brachte der Bf. am 19.03.2019 beim Finanzamt einen Vorlageantrag ein. Darin wies er auf die bereits in der Beschwerde gemachten Ausführungen hin und hielt im Übrigen fest:

Die Rechnungen würden alle Voraussetzungen erfüllen, die laut Homepage des BMF für den Nachweis einer entgeltlichen Kinderbetreuung erforderlich seien. Es sei weder im Steuerbuch 2018, noch auf der Homepage angeführt gewesen, dass eine exakte Auflistung über die geleisteten Dienste beizubringen sei. Auch die pauschale Abrechnung sei gängige Praxis im Wirtschaftsleben.

Außerdem habe der Gesetzgeber ausdrücklich nahe Angehörige, wenn diese nicht im gemeinsamen Haushalt leben und es sich um eine pädagogisch qualifizierte Person handle, zugelassen. Dabei habe der Gesetzgeber nicht erwähnt, dass ein Publizitätsakt gesetzt werden müsse, die Vereinbarung einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und einem Drittvergleich standhalten müsse. Überdies sei es nicht nachvollziehbar, warum das Finanzamt nicht im Sinne des Steuerbuches bzw der Homepage des BMF entschieden hätte.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Feststellungen

Das Bundesfinanzgericht stellt auf Basis der Aktenlage nachfolgenden Sachverhalt als erwiesen fest:

Der Bf. ist Vater der Kinder A und B, beide geb. am XX. Die Schwiegermutter des Bf. und Großmutter der Kinder ist ausgebildete Kindergärtnerin.

Der Bf. und seine Kinder leben in einem Ort, welcher von jenem Ort, in dem die Großmutter ihren Haushalt führt rund 20 Kilometer entfernt liegt.

Der Bf. machte in seiner Arbeitnehmerveranlagung 2017 Kinderbetreuungskosten gem. § 34 Abs 9 EStG 1988 iHv 3.000,00 € für beide Kinder geltend.

Dazu wurden in Beantwortung des Ergänzungsersuchens vom 27.11.2018 am 10.12.2018 ein Befähigungsprüfungszeugnis über die erfolgreiche Absolvierung der Befähigungsprüfung für Kindergärtnerinnen der Bundesbildungsanstalt für

Kindergärtnerinnen S.L. durch die Großmutter der Kinder, sowie vier von ihr unterzeichnete "Rechnungen für Kinderbetreuungskosten" jeweils für ein "Quartal 2017" vorgelegt. Auf diesen Rechnungen sind die Namen der Kinder A und B, jeweils samt deren Sozialversicherungsnummer angegeben. Die Rechnungen sind mit den Zahlen 1 - 4 nummeriert und weisen jeweils einen Pauschalbetrag iHv 750,00 € als Kinderbetreuungskosten aus. Der sich auf den Rechnungen befindliche Vermerk "*Betrag erhalten*" wurde von der Großmutter der Kinder handschriftlich unterzeichnet.

Streit besteht darüber, ob die für das Jahr 2017 geltend gemachten Kinderbetreuungskosten für die haushaltszugehörigen Kinder A und B iHv 2.300,00 € als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht werden können.

2. In rechtlicher Hinsicht ist auszuführen:

§ 34 Abs 9 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung BGBl. I Nr. 112/2011 lautet:

"Aufwendungen für die Betreuung von Kindern bis höchstens 2 300 Euro pro Kind und Kalenderjahr gelten unter den 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, das sich nicht ständig im Ausland aufhält.

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 Gegenleistungen (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 vom Arbeitgeber geleistet werden, kürzen den Höchstbetrag von 2 300 Euro pro Kind und Kalenderjahr nicht. Soweit die Betreuungskosten durch Zuschüsse gemäß § 3 Abs 1 Z 13 lit b abgedeckt sind, steht dem Steuerpflichtigen keine außergewöhnliche Belastung zu."

Losgelöst von der Frage, ob die Anspruchsvoraussetzungen des § 34 Abs 9 EStG 1988 in der für die Streitjahre geltenden Fassung BGBl. I Nr. 112/2011, für die steuerliche Berücksichtigung von Kinderbetreuungskosten erfüllt sind, ist sowohl bei familiären als auch bei gesellschaftsrechtlichen Verflechtungen wegen der gegebenen besonderen Einflussmöglichkeiten auf die Vertragsgestaltung die Anwendung der " Angehörigenjudikatur " geboten (vgl. VwGH 26.06.1998, 93/14/0192, VwGH 26.07.2006, 2001/14/0122). Daher ist im konkreten Fall zu klären, ob die zwischen dem Bf. und seiner Schwiegermutter abgeschlossene Vereinbarung den steuerlichen Grundsätzen für Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen entspricht (vgl. BFG 04.02.2015, RV/3100698/2012).

Da bei derartigen Vereinbarungen regelmäßig der zwischen Fremden übliche Interessengegensatz fehlt oder weitaus schwächer ausgeprägt ist, kann es sachgerecht sein, durch rechtliche Gestaltungen steuerliche Folgen abweichend von den wirtschaftlichen Gegebenheiten herbeizuführen. Verträge zwischen nahen Angehörigen werden daher für den Bereich des Steuerrechts nur dann anerkannt, wenn sie

- a) nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizität)
- b) einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben, und
- c) zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdvergleich).

Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen. Die Kriterien entsprechen der ständigen Rechtsprechung (vgl. *Toifl* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²⁰, § 2 Rz 160 mwN.)

Als "nahe Angehörige", für welche diese Grundsätze anzuwenden sind, gelten auch Schwiegereltern (VwGH 25.10.1994, 94/14/0067).

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 01.07.2003, 98/13/0184).

Hinsichtlich der Publizität ist festzuhalten, dass der Schriftform im Rahmen der Beweiswürdigung besondere Bedeutung zukommt. Aus deren Einhaltung allein kann allerdings nicht auf die Einhaltung der gebotenen Publizität geschlossen werden (vgl. *Toifl* in *D/K/M/Z*, EStG²⁰, § 2 Rz 161 mwN.) Ob die Vereinbarung erst dann ausreichend zum Ausdruck kommen würde, wenn - wie das Finanzamt angab - eine Meldung an das zuständige Finanzamt bzw den Sozialversicherungsträger erfolgen würde, kann im Beschwerdefall allerdings dahingestellt bleiben.

Denn es ist jedenfalls davon auszugehen, dass die Vereinbarung keinen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt hat. Den Rechnungen ist etwa nicht

zu entnehmen für wie viele Stunden bzw Tage Betreuungsleistungen verrechnet werden. Auch aus der sonstigen Aktenlage ergeben sich weder Tage noch Uhrzeiten zu denen die Betreuung erfolgt sein soll. Auch kann aus den vorliegenden Unterlagen nicht geschlossen werden, wo die Betreuung stattfand.

Bei der Prüfung der Fremdüblichkeit ist zunächst fraglich, ob der Vertrag im äußeren Erscheinungsbild in dieser Form abgeschlossen worden wäre, bevor sich anschließend die Prüfung am Vertragsinhalt orientieren soll (vgl VwGH 13.12.1988, 85/13/0041). Dabei ist zunächst nochmals festzuhalten, dass die abgeschlossene Vereinbarung keine Entlohnung ausweist, die sich an einem Stundenlohn orientiert, was schon an sich als nicht fremdüblich anzusehen ist (BFG v. 04.02.2015, RV/3100698/2012). Überdies erweckt eine bloß vierteljährliche Rechnungslegung nicht den Anschein, dass der Vertrag zwischen einander fremd gegenüberstehenden Personen in dieser Form abgeschlossen worden wäre. Dieser Eindruck wird noch dadurch verstärkt, dass die handschriftliche Signatur neben der gedruckten Phrase "Betrag erhalten" auf eine Barzahlung hindeutet, die ebenfalls ein fremdunübliches Erscheinungsbild erzeugt. Derart hohe Beträge werden üblicherweise per Banküberweisung übermittelt. Selbst wenn man die Prüfung der Fremdüblichkeit noch auf den Vertragsinhalt erstrecken wollte, so stieße man selbst hier an Grenzen. Mangels Aufzeichnungen zum zeitlichen Ausmaß der erbrachten Dienstleistungen kann die Angemessenheit der Vergütung nämlich gar nicht überprüft werden, sodass in der Folge auch die Feststellung nicht getroffen werden kann, ob auch ein fremder Dritter jene Gegenleistung zu erbringen bereit gewesen wäre, welche von der Schwiegermutter des Bf. geleistet worden ist. Kein Familienfremder würde eine Abrechnung in der Form akzeptieren, dass er sich ausschließlich auf die Schätzung der Betreuungszeit durch den Auftraggeber verlässt.

Soweit der Bf. auf die Ausführungen auf der Homepage des BMF verweist, ist nur darauf hinzuweisen, dass diese weder Bindungswirkung für das Bundesfinanzgericht hat, noch darin der Sonderfall der Kinderbetreuung durch nahe Angehörige und die dafür geltenden Grundsätze berücksichtigt werden, sondern bloß die Kriterien für die Anerkennung von Vereinbarungen über Kinderbetreuungskosten außerhalb des familiären Umfeldes.

Mit dem Einwand in der Beschwerde, eine pauschale Abrechnung sei gängige Praxis im Wirtschaftsleben, übersieht der Bf., dass es bei fremdüblichen Leistungsbeziehungen übliche Praxis ist, neben der Vereinbarung eines Pauschalentgeltes, die zu erbringenden Leistungen in ergänzenden vertraglichen Unterlagen zu beschreiben und zu konkretisieren, sodass letztlich der genaue Leistungsumfang bzw. der Leistungsinhalt zweifelsfrei festgestellt werden kann.

Wenn der Bf. darauf verweist, dass das Finanzamt den Grundsatz der Amtswegigkeit verletzt habe, indem es nicht ausdrücklich Nachweise der Erfüllung der Inhalts- und Fremdüblichkeitserfordernisse für Verträge mit nahen Angehörigen angefordert hat, so ist dem Folgendes entgegen zu halten: eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen besteht nach der Rechtsprechung etwa dann, wenn ungewöhnliche Verhältnisse vorliegen, die nur der Abgabepflichtige aufklären kann (zB VwGH 28.5.2002, 97/14/0053).

Überdies ist nach der Judikatur des VwGH bei Geltendmachung außergewöhnlicher Belastungen gem. § 34 EStG 1988 von einer erhöhten Mitwirkungspflicht auszugehen (zB VwGH 29.1.2003, 99/13/0179). Da es sich bei entgeltlichen Verträgen zwischen nahen Angehörigen jedenfalls um eine Abweichung vom Regelfall handelt und somit ungewöhnliche Verhältnisse vorliegen, hat das zuständige Finanzamt nicht gegen ihre amtswegige Anleitungspflicht verstoßen.

Dass der Bf. jederzeit eine exakte Auflistung der geleisteten Dienste vorlegen könne, die er bis dato nicht schon beigebracht hatte, deutet auf eine nachträgliche Erstellung von Aufzeichnungen hin, welche nichts an den vorstehenden Ausführungen zu ändern vermögen. Ebenso können diese eine Vereinbarung, die auch für einen Dritten inhaltlich klar erkennbar und eindeutig ist, nicht ersetzen. Es findet auch nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung die nachträgliche Erstellung einer Aufstellung über Leistungserbringung keine Anerkennung (VwGH 11.12.1990, 89/14/0109).

Nach alledem kommt der Senat zu dem Ergebnis, dass die Vereinbarung zwischen dem Bf. und seiner Schwiegermutter aus steuerrechtlicher Sicht nicht anzuerkennen ist und ungeachtet der Erfüllung der Vorschriften gem. § 34 Abs. 9 EStG 1988 keine Wirksamkeit besitzt, da die Grundsätze über Verträge mit nahen Angehörigen nicht eingehalten wurden. Entsprechend sind auch die geltend gemachten außergewöhnlichen Belastungen nicht anzuerkennen.

Es war damit 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

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). Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher nicht zulässig

Wien, am 1. August 2019

