

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Peter Bilger über die Beschwerde des Bf., vom 05.10.2018 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 17.09.2018 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2017 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

### Entscheidungsgründe

#### I. Verfahrensgang und Sachverhalt

Der Beschwerdeführer (in der Folge: Bf.) erzielte im Jahr 2017 Einkünfte als Grenzgänger nach der Schweiz. In der Einkommensteuererklärung für dieses Jahr machte er u.a. Kinderbetreuungskosten für seine beiden Söhne S., geboren am tt.mm.2008 in Höhe von 1.441,00 Euro und E., geboren am tt.mm.2011, in Höhe von 1.170,00 Euro als außergewöhnliche Belastungen gemäß § 34 Abs. 9 EStG idF StRefG 2000, BGBl. I 2009/26, geltend. Von diesen entfielen je 1.170,00 Euro auf Zahlungen an die Großmutter der Kinder.

Aufgrund eines Vorhaltschreibens des Finanzamtes vom 30. August 2018 legte der Bf. zum Nachweis der geltend gemachten Kinderbetreuungskosten die Scheidungsvereinbarung mit seiner Ehegattin N. vom 20. Juli 2016 mit der Vereinbarung des Kindesunterhalts, der Obsorge und dem Kontaktrecht betreffend die beiden Söhne, eine Urkunde über die Ausbildung seiner Mutter M. zur Kinderbetreuerin sowie Rechnungen der M. vom 26. Dezember 2017 über die Betreuung der beiden Kinder des Bf. vor.

Laut der Scheidungsvereinbarung haben auch nach der Scheidung beide Kindeseltern die Obsorge über die gemeinsamen Kinder, deren Hauptaufenthaltsort ist aber bei der Kindesmutter. Dem Bf. als Kindesvater steht nach dem Auszug aus der ehelichen Wohnung

das Recht zu, die Kinder am Freitagnachmittag um 14:00 Uhr in seine Sphäre zu übernehmen und am Sonntag um 10:00 Uhr wieder zur Kindesmutter zurück zu bringen.

Da der Bf. am Freitagnachmittag noch berufstätig war, war für diese Zeit eine Kinderbetreuung erforderlich. Diese erfolgte durch seine Mutter und Großmutter der Kinder, M., die dafür eine Ausbildung zur „pädagogisch qualifizierten Person für Kinderbetreuung“ im Umfang von 35 Stunden beim „XY Verein“ absolvierte und diese Ausbildung mit einer Urkunde vom 9. Juli 2017 bestätigt bekam.

Mit den Rechnungen vom 26. Dezember 2017 stellte M. für das Jahr 2017 Beträge in Höhe von 1.170,00 Euro je Kind bei einem Stundenlohn von 5 Euro und einer Jahresstundenanzahl von 234 für die Betreuung ihrer Enkel in Rechnung. Laut vorgelegten Bankbelegen wurden diese Beträge am 27. Dezember 2017 vom Bf. mittels online-Banking auf ein Konto der M. überwiesen.

M. ist laut Auskunft des Zentralen Melderegisters an der Anschrift Anschrift<sup>1</sup> seit 1. September 1982 mit Hauptwohnsitz gemeldet. Sie ist verheiratet und ist laut Auskunft des Abgabensinformationssystems steuerlich nicht erfasst.

Mit dem angefochtenen **Einkommensteuerbescheid 2017** vom 17. September 2018 anerkannte das Finanzamt die Kosten für die Betreuung der Kinder durch deren Großmutter nicht. Zwar könnten grundsätzlich auch Zahlungen an (pädagogisch qualifizierte) Angehörige als Aufwendungen gemäß § 34 Abs. 9 EStG 1988 berücksichtigt werden, wenn diese nicht im selben Haushalt wie die Kinder lebten. Allerdings müsse eine diesbezüglich geschlossene Vereinbarung den Grundsätzen für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen einander Nahestehenden (Fremdüblichkeit) entsprechen. Zur Fremdüblichkeit gehöre auch, dass die Abwicklung wie unter Fremden üblich erfolge. Fremdüblich sei es, dass die konkreten Betreuungszeiten aufgezeichnet würden, regelmäßige Abrechnungen erfolgten und Barzahlungen zeitnah quittiert würden. Eine jährliche Abrechnung sei nicht fremdüblich.

In der gegen diesen Bescheid erhobenen **Beschwerde** vom 4. Oktober 2018 wandte der Bf. ein, die konkreten Betreuungszeiten seien natürlich vom Betreuer aufgezeichnet worden, da andernfalls die Abrechnung gar nicht erstellt hätte werden können. Im Rahmen des Ergänzungsersuchens sei die Vorlage der Betreuungszeiten nicht verlangt und infolgedessen auch nicht vorgelegt worden. Weiters sei die Zahlung der Kinderbetreuungskosten mittels Banküberweisung am 26.12.2017 nachgewiesen worden. Eine jährliche Abrechnung sei auch unter Dritten (etwa die Semesterabrechnung einer Musikschule oder die Jahresabrechnung einer Zeitung) nicht unüblich. Auch wäre der administrative Aufwand für die Erstellung einer monatlichen Abrechnung relativ hoch. Die Art der Abrechnung obliege den Vereinbarungen der Vertragsparteien. Der vorliegende Sachverhalt sei nicht vergleichbar mit den bereits ergangenen BFG Urteilen zur Fremdüblichkeit einer jährlichen Abrechnung, da beispielsweise

im Fall des BFG Urteils vom 14.10.2015, RV/7105141/2015, keine Banküberweisung erfolgt sei.

Das Finanzamt wies die Beschwerde mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 9. Oktober 2018 ab. Bei Vereinbarungen über Kinderbetreuungen, die unter einander nahestehenden Personen abgeschlossen würden, sei die sogenannte „Angehörigenjudikatur“ zu beachten. Bei derartigen „Verträgen“ sei nämlich in besonderem Maße zu prüfen, ob die Zahlungen sich dem Grunde und der Höhe nach nicht nur aus dem Naheverhältnis ergäben und daher als „freiwillige Zuwendungen iSd § 20 Abs. 11 Z 4 EStG anzusehen seien.

Werde von der Familie der betreuten Kinder den Angehörigen für die gelebte familiäre Solidarität etwas bezahlt, geschehe dies zumeist nicht aus einer rechtlichen Verpflichtung, sondern aus Gründen wie Dankbarkeit oder Anstand (VwGH 01.07.2003, 98/13/0184).

Geschäftsbeziehungen und Verträge zwischen Angehörigen würden nur dann steuerlich anerkannt, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kämen (Publizitätswirkung), einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt hätten und auch zwischen Familienfremden unter denselben Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Es sei dabei nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen, ob ein betriebliches oder privates Motiv die Grundlage für die Zahlungen bilde (VwGH 25.01.1995, 93/15/0003)

Im vorliegenden Fall spreche der Umstand, dass die Großmutter nur einmal im Jahr (am 26.12.2017, also am 2. Weihnachtsfeiertag) eine Rechnung gestellt habe, gegen die „Fremdüblichkeit“. Dadurch, dass die Zahlung der entsprechenden Beträge noch am selben Tag in Auftrag gegeben worden, habe der Eindruck entstehen können, dass die Jahresabrechnung (beim Weihnachtsbesuch) persönlich übergeben worden sei, möglicherweise, um den „Schein“ einer steuerlichen Einkunftsquelle bei der Großmutter bzw. einer absetzbaren Kostenposition beim Bf. zu wahren. Auch diese Vorgehensweise bei der Rechnungslegung entspreche nicht der gängigen "Geschäftspraxis" von beispielsweise anderen Kinderbetreuungseinrichtungen.

Im **Vorlageantrag** vom 18. Oktober 2018 wandte der Bf. gegen die Ausführungen des Finanzamtes in der Beschwerdevorentscheidung ein, es sei dem Rechnungsaussteller zu überlassen, wann er die Rechnungen erstelle. Ob die Rechnungsausstellung am 2. Weihnachtsfeiertag oder beispielsweise zu Silvester erfolge, dürfe keine Auswirkung auf die steuerliche Anerkennung der Rechnungen haben, sofern alle Rechnungsmerkmale ordnungsgemäß vorlägen. Ebenso obliege die Art der Zustellung einer Rechnung den Vertragsparteien.

Es sei daher zusammengefasst festzuhalten, dass die Kinderbetreuung durch eine pädagogisch qualifizierte Person erfolgt sei, die Betreuungszeiten komplett aufgezeichnet worden und ordnungsgemäße Rechnungen erstellt worden seien, die per Banküberweisung beglichen worden seien. Damit seien im Beschwerdefall alle rechtlichen Erfordernisse betreffend die Rechnungsstellung und -zahlung erfüllt worden.

Am 6. November 2018 legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

## **II. Rechtslage und rechtliche Würdigung**

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

Mit der Einführung des § 34 Abs. 9 EStG mit dem Steuerreformgesetz BGBl. 2009, BGBl. I 2009/26 ab 1.1.2009, wurde unabhängig vom Vorliegen der Voraussetzungen des § 34 Abs. 2 bis 4 EStG die Berücksichtigung von Kosten der Kinderbetreuungskosten als außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt möglich.

Danach gelten Aufwendungen für die Betreuung von Kindern bis höchstens 2.300 Euro 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 pädagogische 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.

Das Erfordernis der pädagogischen Qualifikation im Sinn des Z 3 ist im Gesetz nicht definiert. Nach der nunmehrigen Verwaltungspraxis muss eine „pädagogisch qualifizierte Person“ das 18. Lebensjahr vollendet haben und eine Ausbildung zur Kinderbetreuung und Kindererziehung im Mindestausmaß von 35 Stunden nachweisen (vgl. LStR 2002 Tz 884i; *Fuchs in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG20, § 34 Tz 75/3*).

Die Betreuung durch Angehörige schließt die Anerkennung der Kosten als außergewöhnlichen Belastungen im Sinne des § 34 Abs. 9 EStG nicht aus, sofern sie nicht im selben Haushalt wie die Kinder leben. Werden Kinderbetreuungskosten an pädagogisch qualifizierte Angehörige geleistet, die in einem anderen Haushalt leben, sind allerdings die Grundsätze für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen zu beachten (vgl. *Fuchs in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG20, § 34 Tz 75/3*).

Im Beschwerdefall sind die Voraussetzungen für die Berücksichtigung der vom Bf. geltend gemachten Kosten als außergewöhnliche Belastungen weitgehend gegeben: Die beiden Kinder hatten im Jahr 2017 das zehnte Lebensjahr noch nicht vollendet, die Betreuung erfolgte durch eine pädagogisch qualifizierte Person, die zwar eine nahe Angehörige des Bf. war, aber nicht im selben Haushalt wie die Kinder lebte, die geltend gemachten Beträge in Höhe von 1.170 Euro je Kind überstiegen die gesetzlichen Höchstbeträge von 2.300 Euro im Jahr nicht.

Strittig ist einzig, ob die Vereinbarung über die Kinderbetreuung zwischen dem Bf. und seiner Mutter den Kriterien für die Angehörigenvereinbarungen entsprach oder nicht.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen steuerlich nur anerkannt werden, wenn sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen geschlossen worden wären. Die Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen (vgl. z.B. VwGH 22.2.2000, 99/14/0082; *Toifl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>20</sup>, § 2 Tz 160*).

Der Grund für die Anforderungen liegt für den Verwaltungsgerichtshof *zum einen darin, dass das zwischen Familienangehörigen typischerweise unterstellte Fehlen eines solchen Interessengegensatzes, wie er zwischen Fremden besteht, die Gefahr einer auf diesem Wege bewirkten willkürlichen Herbeiführung steuerlicher Folgen mit sich bringt, der im Interesse der*

*durch § 114 BAO gebotenen gleichmäßigen Behandlung aller Steuerpflichtigen begegnet werden muss; zum anderen steht hinter den beschriebenen Kriterien für die Anerkennung vertraglicher Beziehungen zwischen nahen Angehörigen auch die Erforderlichkeit einer sauberen Trennung der Sphären von Einkommenserzielung einerseits und Einkommensverwendung andererseits (vgl. VwGH 1.7.2003, 98/13/0184).*

Bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen ist daher in besonderem Maße zu prüfen, ob die Zahlungen betrieblich bzw. beruflich veranlasst sind oder ob sie sich dem Grunde und der Höhe nach nur aus dem Naheverhältnis ergeben und daher als freiwillige Zuwendung zu qualifizieren sind (VwGH 4.9.1992, 91/13/0196; 1.7.2003, 98/13/0184). Dabei ist zu untersuchen, ob die Steuerpflichtigen durch eine Art „Splitting“ ihre Steuerbemessungsgrundlage dadurch zu vermindern versuchen, dass sie nahen Angehörigen Teile ihres Einkommens zukommen lassen, wobei diese mit dem Zufluss in der Regel entweder gar keiner oder einer niedrigeren Progression unterliegen (VwGH 27.4.2000, 96/15/0185).

Nahe Angehörige sind generell in einer Nahebeziehung stehende Personen. Der Kreis der Angehörigen iSd § 25 BAO ist zwar nicht maßgeblich, doch zählen die dort genannten Angehörigen regelmäßig zum Kreis der nahen Angehörigen (vgl. *Toifl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG20, § 2 Tz 159). Die Mutter des Bf. ist ohne Zweifel eine nahe Angehörige im Sinne der Angehörigenrechtsprechung.

Bei der nun zu beurteilenden Vereinbarung ist auffallend, dass, wie schon das Finanzamt festgestellt hat, die Abrechnung durch die die Kinder betreuende (Groß)mutter erst am 26. Dezember 2017 für das ganze Jahr erfolgt ist.

Das ist nicht fremdüblich.

Zur Fremdüblichkeit gehört auch, dass die Abwicklung wie unter Fremden üblich erfolgt. Dazu gehört, dass z.B. die konkreten Betreuungszeiten vom Betreuer aufgezeichnet werden sowie dass regelmäßig abgerechnet und eine Barzahlung zeitnahe quittiert wird.

Eine jährliche Abrechnung ist nicht fremdüblich (vgl. *Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke* [Hrsg.], EStG § 34 Anm. 77s; BFG 14.10.2015, RV/7105141/2015; BFG 4.2.2015, RV/3100698/2012).

Eine dem Bf. nicht nahestehende Betreuungsperson wie etwa eine Tagesmutter oder ein Tagesvater hätte nicht das ganze Jahr über die Kinder betreut und erst am Ende des Jahres die Rechnungen gelegt. Eine solche Person hätte die Vereinbarung aus Eigeninteresse getroffen und daher für jeden Betreuungsnachmittag, zumindest aber für jeden Monat das Betreuungsentgelt abgerechnet. Dass im Beschwerdefall erst am Ende des Jahre 2017 für das

ganze Jahr abgerechnet wurde, kann nur mit dem fehlenden Interessengegensatz zwischen dem Bf. und seiner Mutter erklärt werden.

Der vom Bf. zum Beweis der Üblichkeit jährlicher Abrechnungen angestrebte Vergleich mit Bezahlungen einer Musikschule oder einer Zeitung überzeugt nicht. Beim Fremdvergleich ist nicht irgend ein beliebiger Fall heranzuziehen, sondern ein dem zu beurteilenden Fall nach Inhalt und Organisation der Tätigkeit vergleichbarer Fall. Im Beschwerdefall wäre das etwa eine Tagesmutter oder ein Tagesvater (vgl. VwGH 30.9.2015, 2012/15/0211), nicht aber eine Kinderbetreuungsinstitution und schon gar nicht eine Musikschule oder eine Zeitung.

Dass der Bf. den Nachweis über die tatsächliche Überweisung der abgerechneten Jahresbeträge auf ein Konto seiner Mutter erbracht hat, wird gar nicht in Abrede gestellt. Allerdings ändert dies nichts daran, dass die Abwicklung aus den obgenannten Gründen fremdunüblich war. Die fremdunübliche Gestaltung der Abrechnung bewirkte aber, dass nicht von einem Entgelt für eine Leistung aufgrund einer rechtlichen Verpflichtung, wie unter Dritten üblich, sondern vielmehr von einer freiwilligen Zuwendung für eine familienhaft erbrachte Kinderbetreuung auszugehen war (vgl. dazu VwGH 1.7.2003, 98/13/0184). Eine solche Zuwendung stellt aber eine Einkommensverwendung dar und kann auch nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden.

Es ist auch nicht Zweck des Gesetzes, dass wie im Beschwerdefall durch eine derartige Zuwendung an eine Angehörige die Bemessungsgrundlage des Steuerpflichtigen vermindert wird, während diese Zuwendung bei der nahen Angehörigen keinerlei Besteuerung unterliegt. Gerade ein derartiges „Splitting“ soll durch die Anwendung strenger Kriterien an Angehörigenverträge aber verhindert werden (vgl. die Ausführungen weiter oben sowie auch BFG 4.2.2015, RV/3100698/2012).

Aus all diesen Gründen waren die als Kinderbetreuungskosten geltend gemachten Zahlungen an die Mutter des Bf. nicht als außergewöhnliche Belastungen im Sinne des § 34 Abs. 9 EStG anzuerkennen. Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

### **III. 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.

Diese Entscheidung beruht, was die Beurteilung seiner Rechtsfragen betrifft, auf einer gefestigten ständigen und hier zum Teil zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, von der das Bundesfinanzgericht nicht abgewichen ist. Sie hängt daher nicht von der Lösung einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung ab und ist eine (ordentliche) Revision an den Verwaltungsgerichtshof daher nicht zulässig.

Feldkirch, am 5. März 2020