

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Claudia Mauthner in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch Dr. Christian Amann, Steuerberater und Wirtschaftstreuhänder, Klosterreben 3, 6830 Rankweil, über die Beschwerde vom 23. Dezember 2019 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Feldkirch vom 27. November 2019, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2018 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 abgekürzt Bf.) erzielte im Streitjahr 2018 Einkünfte als Grenzgänger nach der Schweiz. In der Einkommensteuererklärung für dieses Jahr machte er wie bereits im Vorjahr unter anderem Kinderbetreuungskosten für seine beiden Söhne Name1, geboren am Datum1 und Sohn2, geboren am Datum2, in Höhe von jeweils 2.300,00 Euro als außergewöhnliche Belastungen gemäß § 34 Abs. 9 EStG idF StRefG 2000, BGBl. I 2009/26, geltend. Dabei handelte es sich um Zahlungen an die Großmutter der Kinder sowie um Musikschul- sowie Pfadfinderkosten. Die Großmutter der Kinder ist an der Anschrift Adresse1, seit 1. September 1982 mit Hauptwohnsitz gemeldet. Sie ist verheiratet und ist laut Auskunft des Abgabensinformationssystems steuerlich nicht erfasst.

Aufgrund eines Ergänzungsersuchens des Finanzamtes vom 8. November 2019 wurden zum Nachweis der geltend gemachten Kinderbetreuungskosten für jedes Kind gesondert folgende Unterlagen vorgelegt:

- Eine tageweise Auflistung der Betreuungsstunden unter Angabe des Stundenlohns (6,00 Euro), der jährlichen Betreuungsstunden (386 Stunden) sowie der jährlichen Gesamtkosten (2.316,00)
- Seitens der Großmutter der betreuten Kinder ausgestellte, mit 28. Dezember 2018 datierte Rechnungen, mit der die jährlichen Betreuungskosten in Höhe von jeweils 2.316,00 Euro abgerechnet wurden.
- Zahlungsbestätigungen
- Ein auf die Großmutter der betreuten Kinder ausgestelltes, mit 9. Juli 2017 datiertes Zertifikat über die erfolgreiche Absolvierung einer 35-stündigen Ausbildung zur „pädagogisch qualifizierten Person für Kinderbetreuung“
- Zahlungsbestätigungen über Musikschul- sowie Pfadfinderkosten in Höhe von insgesamt 419,10 Euro für Name1

Mit Einkommensteuerbescheid 2018 vom 27. November 2019 wurden lediglich die Kosten für die Musikschule und die Pfadfinder berücksichtigt, nicht aber die Kosten für die Betreuung der Kinder durch deren Großmutter. Zur Begründung wurde auf die die Einkommensteuer des Jahres 2017 betreffende Beschwerdeentscheidung vom 9. Oktober 2018 verwiesen.

Die gegen diesen Bescheid fristgerecht erhobene Beschwerde vom 23. Dezember 2019 richtet sich ausschließlich gegen die Nichtberücksichtigung von Kinderbetreuungskosten für jedes Kind im Ausmaß von 2.300,00 Euro als außergewöhnliche Belastung. Begründend brachte der steuerliche Vertreter des Bf. vor, es seien alle gesetzlichen Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung solcher Kosten erfüllt. Die Kinderbetreuung erfolge durch die Mutter des Bf., bei der es sich um eine pädagogisch qualifizierte Person handle, die nicht im gleichen Haushalt wie die betreuten Kinder bzw. wie der Bf. wohne. Es sei auch die sogenannte „Angehörigenjudikatur“ beachtet worden. Aufgrund der jeweils pro Tag und Kind aufgezeichneten Betreuungskosten sei mit Ende des Jahres 2018 die Rechnungsstellung (Jahresabrechnung) erfolgt. Die Betreuungskosten seien vom Bf. an seine Mutter noch im Jahr 2018 mittels Banküberweisung bezahlt worden. Dass die Rechnungsstellung erst zu Jahresende erfolge, sei durchaus fremdüblich, reduziere den Verwaltungsaufwand und könne nicht als Entscheidungskriterium für eine Nichtanerkennung der Kosten herangezogen werden. Zudem sollte berücksichtigt werden, dass sich der Bf. aufgrund einer Scheidungsvereinbarung jeweils ab Freitagmittag um seine Kinder zu kümmern habe. Da er als Grenzgänger in der Schweiz üblicherweise am Freitagnachmittag arbeiten müsse, sei er auf eine Kinderbetreuung angewiesen.

Mit Beschwerdeentscheidung vom 13. Februar 2020 wurde die Beschwerde mit der Begründung abgewiesen, bei Vereinbarungen über Kinderbetreuung, die zwischen einander

nahestehenden Personen abgeschlossen würden, sei die sogenannte „Angehörigenjudikatur“ zu beachten. Bei derartigen „Verträgen“ sei 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. 1 Z 4 EStG 1988“ 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 Beschwerdefall spreche der Umstand, dass die Großmutter nur einmal im Jahr (am 29.12.2018) eine Rechnung gestellt habe – für beide Kinder separat trotz gleichem „Leistungsumfang“ (Anzahl der Betreuungsstunden) - gegen die „Fremdüblichkeit“. Dadurch, dass die Zahlung der entsprechenden Beträge noch schnell am letzten Tag des Jahres in Auftrag gegeben worden sei, habe der Eindruck entstehen können, dass die „Abrechnung“ persönlich bei einem Besuch 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. Keine (öffentliche) Betreuungseinrichtung akzeptiere eine einmalige Entgeltzahlung am Jahresende.

Im fristgerecht am 6. März 2020 eingebrachten Vorlageantrag (datiert mit 5. März 2020) wurde ergänzend unter Bezugnahme auf die Feststellungen in der Beschwerdeentscheidung, wonach die Rechnungsstellung fremdunüblich sei, ausgeführt, diese Art der jährlichen Abrechnung sei auch unter Dritten nicht unüblich (beispielsweise erfolge bei einer Musikschule eine Abrechnung pro Semester und auch bei einer Zeitung eine Jahresabrechnung). Auch wäre, wie erwähnt, 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 jenem, die den bereits ergangenen Erkenntnissen des BFG zur Fremdüblichkeit einer jährlichen Abrechnung zugrunde liege. So sei beispielsweise im Fall des BFG-Urteils vom 14.10.2015, RV/7105141/2015, keine Banküberweisung erfolgt.

Auch sollte, wie bereits in der Beschwerde ausgeführt worden sei, berücksichtigt werden, dass sich der Bf. aufgrund einer Scheidungsvereinbarung jeweils ab Freitagmittag um seine

Kinder zu kümmern habe. Da er als Grenzgänger in der Schweiz üblicherweise am Freitagnachmittag arbeiten müsse, sei er auf eine Kinderbetreuung angewiesen.

Überdies sei es dem Rechnungsaussteller zu überlassen, wann er die Rechnungen erstelle. Ob die Rechnungsausstellung, wie bemängelt worden sei, am 29.12.2018 (tatsächlich sei diese am 28.12.2018 erfolgt) oder beispielsweise am 31.12.2018 geschehe, dürfe keine Auswirkung auf ihre rechtliche Gültigkeit haben, sofern alle Rechnungsmerkmale ordnungsgemäß eingehalten würden. Ebenso obliege die Art der Zustellung einer Rechnung den Vertragsparteien.

Es sei daher nochmals 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. Somit würden im Beschwerdefall alle rechtlichen Erfordernisse bezüglich der Rechnungsstellung und -zahlung einem Fremdvergleich standhalten.

Einem Rechnungsaussteller stehe auch frei, ob er für jedes Kind eine separate Rechnung ausstelle. Einerseits sei eine Aufschlüsselung der Kinderbetreuungskosten separat für jedes Kind vom Gesetzgeber erwünscht und auch erforderlich; andererseits werde diese übersichtliche Trennung und Vorgehensweise der Mutter des Bf. bei der Rechnungsstellung vom Finanzamt wieder kritisiert – dies sei ein Widerspruch in sich.

Im Vorlagebericht vom 1. April 2020 verwies das Finanzamt auf das zum gleichen Sachverhalt ergangene, die Arbeitnehmerveranlagung 2017 betreffende Erkenntnis des BFG vom 5.3.2020, RV/1100538/2018.

II. Rechtsgrundlagen und rechtliche Würdigung

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

Das BFG hat in dem das Veranlagungsjahr 2017 betreffenden Erkenntnis vom 5.3.2020, RV/1100538/2018, zur gegenständlichen Streitfrage Folgendes ausgeführt:

"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 Kinderbetreuung 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 Kindebetreuungseinrichtungen 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).

....

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, EStG²⁰, § 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."

Die im zu beurteilenden Beschwerdefall für das Veranlagungsjahr 2018 zuständige Richterin des BFG teilt den zur gegenständlichen Streitfrage im obig wiedergegebenen Erkenntnis des BFG vom 5. März 2020, RV/1100538/2018, vertretenen Standpunkt, wonach die jährliche Leistungsabrechnung erst im Nachhinein nicht fremdüblich ist, und deshalb die betreffenden Zahlungen nicht als außergewöhnliche Belastungen im Sinne des § 34 Abs. 9 EStG anzuerkennen sind.

III. Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG 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.

Dieses Erkenntnis beruht, soweit nicht Fragen der Beweiswürdigung, sondern Rechtsfragen zu beurteilen waren, 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, sodass eine (ordentliche) Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig ist.

Gesamthaft war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 3. Mai 2020