

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 26. November 2016 gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 18. November 2016 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2015 Steuernummer ***1*** 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

Der Beschwerdeführer hat seine Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung am 17. August 2016 elektronisch abgegeben.

Darin machte der Beschwerdeführer unter Anderem (Werbungskosten, Sonderausgaben) für seine damals sechs und drei Jahre alten Söhne als außergewöhnliche Belastungen Ausgaben für Kinderbetreuung in Höhe von € 2.315,44 und € 3.072,21 als steuermindernd geltend.

Im Vorhalt datiert vom 9. November 2016 wurde der Beschwerdeführer vom Finanzamt aufgefordert, alle genannten Aufwendungen detailliert zu belegen.

Diesem Ersuchen kam der Beschwerdeführer mit den beim Finanzamt am 17. August eingelangten tabellarischen Aufstellungen samt Belegen nach.

Der Einkommensteuerbescheid 2015 datiert vom 18. November 2016 berücksichtigte von den als Aufwendungen für Kinderbetreuung geltend gemachten Kosten ausschließlich die Gebühr

des Vereins Aktion Tagesmütter für die Betreuung des dreijährigen Sohnes in Höhe von € 2.173,43.

Begründet wurde dies damit, dass Aufwendungen für Fahrtkosten keine Kinderbetreuungskosten seien und deshalb nicht berücksichtigt werden könnten.

Gegen diesen Bescheid wandte sich der Beschwerdeführer mit der elektronisch eingebrachten Beschwerde vom 26. November 2016 mit folgendem Wortlaut:

*„Von den beantragten Kinderbetreuungskosten wurden lediglich die nachgewiesenen Kosten der Tagesmutter anerkannt. Die nachgewiesenen Kostenbeiträge an die Gemeinde ***2*** für den öffentlichen Kindergarten (Bastelbeitrag und Essensbeiträge) in Höhe von € 345,12 wurde ohne Begründung nicht anerkannt. Die nachgewiesenen Kosten für die Kinderbetreuung durch die nachweislich qualifizierten ***2*** und ***3*** ***4*** in Höhe von € 4.520,88 wurden ohne Begründung nicht anerkannt. Der Bescheidbegründung ist lediglich zu entnehmen, dass Fahrtkosten keine Kinderbetreuungskosten darstellen. In der Steuererklärung wurden jedoch ohnedies keine Fahrtkosten des Steuerpflichtigen zu den Betreuungseinrichtungen geltend gemacht, sondern lediglich Zahlungen an qualifizierte Personen beziehungsweise Rechtsträger. Die Bescheidbegründung geht daher am vorliegenden Sachverhalt vorbei. Ich stelle daher den Antrag, auf Grund der bereits vorgelegten Nachweise die Kinderbetreuungskosten mit dem Höchstbetrag für beide Kinder zu berücksichtigen, da die Gesamtkosten diesen deutlich überschreiten.“*

In der Beschwerdeverentscheidung datiert vom 21. Juni 2017 wurden vom Finanzamt Aufwendungen, welche vom Beschwerdeführer für Fahrten zu den nach ***7*** und zurück nach ***5***, welche von ***2*** und ***3*** ***4*** durchgeführt worden waren (8. April 2015 zehn Fahrten € 1.159,20 (2760 km zu € 0,42), 1. Juli 2015 neun Fahrten € 1.043,28 (2484 km zu € 0,42), 6. Oktober 2015 zehn Fahrten 1.159,20 (2760 km zu € 0,42), 23. Dezember 2015 zehn Fahrten € 1.159,20 (2760 km zu € 0,42) getragen worden waren, als reine Fahrtkosten, welche nicht als außergewöhnliche Belastung für Kinderbetreuung beurteilt werden könnten, angesehen.

Tatsächlich anerkannt wurden Essenbeiträge an die Gemeinde ***7*** samt Werkbeitrag in Höhe von € 345,12 und die Gebühr des Vereins Aktion Tagesmütter für die Betreuung des dreijährigen Sohnes in Höhe von € 2.173,43, in Summe also € 2.518,55.

Am 6. Juli 2017 wurde ein Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht vom steuerlichen Vertreter des Beschwerdeführers elektronisch eingebracht. Darin wurde begehrt, den jeweiligen Höchstbetrag von € 2.300,00 für jedes der beiden Kinder des Beschwerdeführers als außergewöhnliche Belastung für Kinderbetreuung anzuerkennen. Bei den Zahlungen an ***2*** und ***3*** ***4*** (den Eltern der Ehegattin der Beschwerdeführerin) in Höhe von € 1.159,20 und € 1.013,28 sei in der

Beschwerdevorentscheidung nicht auf die Argumentation des Beschwerdeführers eingegangen worden. Es handle sich bei den Zahlungen um solche an pädagogisch qualifizierte Personen. Die Zahlungen seien daher eindeutig für die Kinderbetreuung geleistet und ist eine Aufteilung der Zahlung auf Kosten des Anbieters nach dem Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung nicht vorzunehmen. Dies sei vergleichbar mit den Kosten eines Steuerberaters, welche als Sonderausgabe absetzbar seien und nicht eventuell in der Rechnung getrennt aufgeführte Kalkulationsbestandteile wie Kopierkosten, Telefonkosten, EDV-Kosten oder Fahrtkosten davon auszuscheiden wären. Ob der Rechnungsaussteller mit dem verrechneten Betrag einen Gewinn erzielt habe oder nicht, habe auf die Beurteilung der Zahlung keinen Einfluss. Gerade im Bereich der Kinderbetreuung sei es weitgehend üblich, nicht einmal kostendeckende Beträge zu verrechnen. So würden die Bastelbeiträge der öffentlichen Kindergärten niemals die tatsächlichen Kosten decken, dennoch seien diese Zahlung unstrittig als Kinderbetreuungskosten abzugsfähig und würden nicht als Kosten für Klebstoff und Papier ausgeschieden. Inwieweit der Erbringer der Leistung seine Kosten in der Rechnung offen lege oder nicht, könne nicht zu anderen Beurteilung führen. Es werde daher der Antrag gestellt, die geleisteten Zahlungen zusätzlich zu den bereits anerkannten Beiträgen als Kinderbetreuungskosten zu berücksichtigen und pro Kind den Höchstbetrag von € 2.300,00 als außerordentliche Belastung bei der Berechnung des Einkommens abzusetzen.

Nachdem dieser Vorlageantrag beim Finanzamt in Verstoß geraten war, wurde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht am 29. Mai 2020 vorgelegt.

Im Vorlagebericht brachte das Finanzamt noch vor, dass die Ehegattin des Beschwerdeführers beim ***9*** teilzeitbeschäftigt gewesen sei und die Aufwendungen der Großeltern durch eine Aufstellung mit Hilfe des amtlichen Kilometergeldes abgerechnet worden seien. Für die tatsächliche Kinderbetreuung (durch die Großeltern) seien keine Kosten in Rechnung gestellt worden.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Ehegattin des Beschwerdeführers hatte ihren Hauptwohnsitz bis zum Jahr 2009 im Haus ihrer Eltern in ***5*** im ***6***. Seit diesem Zeitpunkt besitzt sie dort einen Nebenwohnsitz und ein unbebautes Grundstück, welches sie von ihren Eltern erhalten hat.

Ihren nunmehrigen Hauptwohnsitz hat die Beschwerdeführerin gemeinsam mit dem Beschwerdeführer in ***7***, welcher nach Google-Maps 138 km von ihrem Elternhaus und Nebenwohnsitz entfernt ist, jedoch in der Nähe des Firmensitzes des Arbeitgebers des Beschwerdeführers liegt.

Der Firmensitz der damaligen Arbeitgeberin der Ehegattin des Beschwerdeführers lag in ***g***, in etwa auf halber Strecke zwischen Hauptwohnsitz und Elternhaus der Ehegattin des Beschwerdeführers.

Nach den Rechnungen, welche den Titel „Aufwandsentschädigung Kinderbetreuung“ tragen, haben die Großeltern der Söhne und Schwiegereltern des Beschwerdeführers ihre Enkel an folgenden Tagen vom Hauptwohnsitz des Beschwerdeführers zum Nebenwohnsitz und Elternhaus seiner Ehegattin gebracht beziehungsweise wieder zu den Eltern zurückgebracht.

Abfahrt		Rückreise	Kilometer	Kilometergeld	
Mittwoch, 07. Jänner 2015	bis	Freitag, 09. Jänner 2015	276	115,92	
Dienstag, 13. Jänner 2015	bis	Mittwoch, 14. Jänner 2015	276	115,92	
Freitag, 30. Jänner 2015	bis	Samstag, 31. Jänner 2015	276	115,92	
Mittwoch, 04. Februar 2015	bis	Freitag, 06. Februar 2015	276	115,92	
Mittwoch, 11. Februar 2015	bis	Donnerstag, 12. Februar 2015	276	115,92	
Mittwoch, 18. Februar 2015	bis	Donnerstag, 19. Februar 2015	276	115,92	
Freitag, 27. Februar 2015	bis	Samstag, 28. Februar 2015	276	115,92	
Freitag, 06. März 2015	bis	Samstag, 07. März 2015	276	115,92	
Donnerstag, 12. März 2015	bis	Sonntag, 15. März 2015	276	115,92	
Sonntag, 29. März 2015	bis	Freitag, 03. April 2015	276	115,92	1.159,20
Mittwoch, 08. April 2015	bis	Freitag, 10. April 2015	276	115,92	
Dienstag, 14. April 2015	bis	Mittwoch, 15. April 2015	276	115,92	
Donnerstag, 30. April 2015	bis	Samstag, 02. Mai 2015	276	115,92	
Donnerstag, 14. Mai 2015	bis	Freitag, 15. Mai 2015	276	115,92	
Sonntag, 24. Mai 2015	bis	Dienstag, 26. Mai 2015	276	115,92	
Mittwoch, 03. Juni 2015	bis	Donnerstag, 04. Juni 2015	276	115,92	
Montag, 08. Juni 2015	bis	Mittwoch, 10. Juni 2015	276	115,92	
Dienstag, 16. Juni 2015	bis	Donnerstag, 18. Juni 2015	276	115,92	
Montag, 22. Juni 2015	bis	Dienstag, 23. Juni 2015	276	115,92	1.043,28
Mittwoch, 01. Juli 2015	bis	Freitag, 03. Juli 2015	276	115,92	
Mittwoch, 08. Juli 2015	bis	Donnerstag, 09. Juli 2015	276	115,92	
Mittwoch, 15. Juli 2015	bis	Donnerstag, 16. Juli 2015	276	115,92	
Montag, 27. Juli 2015	bis	Donnerstag, 30. Juli 2015	276	115,92	
Mittwoch, 05. August 2015	bis	Donnerstag, 06. August 2015	276	115,92	
Donnerstag, 13. August 2015	bis	Freitag, 14. August 2015	276	115,92	
Dienstag, 25. August 2015	bis	Mittwoch, 26. August 2015	276	115,92	
Donnerstag, 10. September 2015	bis	Freitag, 11. September 2015	276	115,92	
Dienstag, 15. September 2015	bis	Mittwoch, 16. September 2015	276	115,92	
Freitag, 25. September 2015	bis	Samstag, 26. September 2015	276	115,92	1.159,20
Dienstag, 06. Oktober 2015	bis	Donnerstag, 08. Oktober 2015	276	115,92	
Mittwoch, 14. Oktober 2015	bis	Donnerstag, 15. Oktober 2015	276	115,92	
Dienstag, 20. Oktober 2015	bis	Donnerstag, 22. Oktober 2015	276	115,92	
Dienstag, 27. Oktober 2015	bis	Mittwoch, 28. Oktober 2015	276	115,92	
Mittwoch, 04. November 2015	bis	Freitag, 06. November 2015	276	115,92	
Dienstag, 10. November 2015	bis	Donnerstag, 12. November 2015	276	115,92	
Donnerstag, 26. November 2015	bis	Freitag, 27. November 2015	276	115,92	
Dienstag, 01. Dezember 2015	bis	Mittwoch, 02. Dezember 2015	276	115,92	

Mittwoch, 09. Dezember 2015	bis	Donnerstag, 10. Dezember 2015	276	115,92	
Mittwoch, 23. Dezember 2015	bis	Freitag, 25. Dezember 2015	276	115,92	<u>1.159,20</u>
				Gesamtsumme	<u>4.520,88</u>

Nach Google-Maps dauert die Fahrt in jede Richtung auch bei Nutzung der Autobahn jedenfalls 1 Stunde 45 Minuten.

Zusammengefasst lässt sich daher feststellen das die Großeltern der Söhne des Beschwerdeführers im Jahr 2015 insgesamt € 4.520,88 auf Basis des amtlichen Kilometergeldes errechneten Aufwandsersatz erhalten haben, weil sie ihre Enkel vom Hauptwohnsitz des Beschwerdeführers zum Haus und Nebenwohnsitz der Ehefrau des Beschwerdeführers und wieder zum Hauptwohnsitz ihrer Tochter, der Ehefrau des Beschwerdeführers gebracht haben.

Für die Betreuungsleistungen an insgesamt mindestens 60 Tagen haben die Großeltern der Söhne des Beschwerdeführers dem Beschwerdeführer kein Entgelt verlangt (Dies wurde dem Beschwerdeführer mit dem Vorlagebericht vorgehalten [siehe oben] und hat er dem nicht widersprochen [zum Vorlagebericht als Vorhalt siehe etwa Bundesfinanzgericht 13.7.2016, RV/7102305/2016]).

2. Beweiswürdigung

Das oben Festgestellte ergibt sich einerseits aus dem unwidersprochenen Vorbringen der Verfahrensparteien, den von ihnen vorgelegten Dokumenten und dem Einblick in verschiedene Datenbanken des Bundes.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung/Abänderung/Stattdabe)

Außergewöhnliche Belastungen regelt der Gesetzgeber im dritten Teil des EStG 1988 (Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 400/1988 ["Tarif"]) in den §§ 34 und 35.

Damit ist klargestellt, dass die da getroffenen Anordnungen nichts unmittelbar mit der persönlichen und sachlichen Einkommensteuerpflicht zu tun haben und auch Aufwendungen, welche bei den im zweiten Teil geregelten Einkunftsarten ausdrücklich für nicht abzugsfähig erklärt werden, wie etwa die im [§ 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988](#) genannten Aufwendungen für den Haushalt des Steuerpflichtigen und den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge, als außergewöhnliche Belastung in Betracht kommen können, wenn sie die Voraussetzungen des [§ 34 EStG 1988](#) erfüllen.

Nach [§ 34 Abs. 1 Z 1 bis 3 EStG 1988](#) sind Aufwendungen, welche weder Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Sonderausgaben sind, als außergewöhnliche Belastung zu behandeln,

wenn sie außergewöhnlich sind, zwangsläufig erwachsen und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.

Näher erläutert der Gesetzgeber in [§ 34 Abs. 2 EStG 1988](#), dass eine Belastung außergewöhnlich ist, soweit sie höher ist als jene, welche der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse erwächst.

Zwangsläufig ist nach [§ 34 Abs. 3 EStG 1988](#) eine außergewöhnliche Belastung, wenn sich ihr der Steuerpflichtige aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wird dadurch berücksichtigt, dass in [§ 34 Abs. 4 EStG 1988](#) gestaffelt nach Einkommen und Familienstand pauschale Selbstbehalte von sechs bis zwölf Prozent des Einkommens festgelegt werden.

Ohne einen solchen Selbstbehalt können nach § 34 Abs. 6 dritte Alternative EStG 1988 „Aufwendungen für die Kinderbetreuung“ nach Abs. 9 als außergewöhnliche Belastungen abgezogen werden.

[§ 34 Abs. 9 EStG 1988](#) in der im Beschwerdejahr geltenden Fassung BGBl. I Nr. 112/2012 lautet:

„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.“

Auf das Begehren des Beschwerdeführers zugeschnitten ist also zu prüfen, ob die von ihm getragenen Aufwendungen, welche an die Großeltern bezahlt wurden, als „*Betreuung von Kindern*“, für welche der Beschwerdeführer oder seine Ehegattin mehr als sechs Monate im Kalenderjahr 2015 ein Kinderabsetzbetrag nach [§ 33 Abs. 3 EStG 1988](#) zugestanden ist, welche das zehnte Lebensjahr noch nicht vollendet hatten und durch qualifizierte Personen betreut wurden, welche keine haushaltszugehörige Personen waren, einzuordnen sind.

Unproblematisch ist im konkreten Fall das vom Gesetzgeber vorgesehenen Element des Alters der Kinder, da beide im Beschwerdejahr das zehnte Lebensjahr noch nicht erreicht hatten. Gleiches gilt für die Definition als Kind, da der Kinderabsetzbetrag, im Beschwerdejahr von der Ehegattin des Beschwerdeführers für ihre Söhne bezogen wurde.

Ebenso sind die Großeltern durch ihre Ausbildung als Hauptschullehrer und ihre berufliche Erfahrung pädagogisch vorgebildet, doch ist die Betreuung von Kindern unterhalb der Schulpflicht pädagogisch ein anderes Gebiet als eines von Kindern über zehn Jahren. Weswegen beide Wissensgebiete auch unterschiedlich gelehrt werden und unterschiedliche Abschlüsse voraussetzen.

Anders liegt der Fall, bei der Frage, ob die Kinder des Beschwerdeführers „betreut“ wurden. Aus den vorgelegten „*Aufwandsentschädigungen*“ geht hervor, dass diese ausschließlich nach gefahrenen Kilometern abgerechnet wurden, was dafür spricht, dass auch nur der Aufwand für die Fahrten entgolten werden sollte. Die Höhe dieses Entgelts änderte sich auch nicht, wenn die Kinder sich einen oder mehrere Tage bei den Großeltern aufgehalten haben.

Egal ob man dies nun nach zivilrechtlichen (wie ein redlicher Empfänger diese Bestätigungen verstehen durfte) oder abgabenrechtlich (nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt [\[§ 21 Abs. 1 BAO](#); Bundesabgabenordnung, BGBl. Nr. 194/1961]) betrachtet, stehen hier Geldleistung nach amtlichen Kilometergeld und Transportieren der Kinder über eine gegebene Strecke als die einzigen Elemente des Leistungsaustauschs gegenüber.

Zweifellos sind die Kinder auch während einer Autofahrt zu beaufsichtigen, dies bedarf jedoch keiner pädagogischen Ausbildung und wird auch bei Kindergarten- und Schulbussen nicht als abzugsfähige Kinderbetreuungskosten angesehen.

Wenn also der einzige Leistungsaustausch zwischen dem Beschwerdeführer und seinen Schwiegereltern im Bezahlen der Transportkosten für die „Enkel“ bestand, bleibt auch kein Raum für die Argumentation des steuerlichen Vertreters des Beschwerdeführers, dass es sich um einen Teil der untrennbaren „*Betreuungsleistung*“ gehandelt hat, da der einzige Leistungsaustausch zwischen Eltern (Beschwerdeführer) und Großeltern im Transport der Kinder bestanden hat.

Die nicht näher belegte Betreuungsleistung in der Zeit zwischen den Transporten erfolgte nicht entgeltlich und sind dem Beschwerdeführer daher auch keine Aufwendungen im Sinne des [§ 34 Abs. 9 EStG 1988](#) entstanden, weswegen die Beschwerde als unbegründet abzuweisen war.

Angemerkt sei, dass Großeltern ihre Enkel abholen, um auf diese tageweise oder gelegentlich auch mehrere Tage aufzupassen, in Österreich nicht außergewöhnlich ist. Ungewöhnlich ist bloß, dass die Großeltern, obwohl sie ihrer Tochter am Ort des Elternhauses ein Grundstück geschenkt haben, für den Transport der Enkel Geld verlangen. Man könnte daher die hier mangels Aufwendungen für Kinderbetreuung nicht relevante Frage stellen, ob der behauptete Geldfluss zu den Großeltern wirklich den wahren wirtschaftlichen Gehalt der Vereinbarung zwischen Großeltern und Eltern wiedergibt.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Im vorliegenden Fall wurde schon auf Sachverhaltsebene die Voraussetzung von Aufwendungen für eine Betreuungsleistung im Sinne des [§ 34 Abs. 9 EStG 1988](#) nicht erfüllt, weswegen der Kern der Entscheidung keine Rechtsfragen berührt, welche über den Einzelfall hinausgehen.

Linz, am 24. März 2021