

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Manuela Fischer in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 28. Februar 2018 gegen den Bescheid des Finanzamtes Waldviertel – nunmehr Finanzamt Österreich - vom 31. Jänner 2018 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2016 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (idF Bf.) beantragte mit der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2016, eingebracht am 8.8.2017, die Berücksichtigung von Ausgaben für Kinderbetreuung für zwei Kinder als außergewöhnliche Belastung iHv Euro 3.262,00.

Die Behörde ersuchte den Bf. mit Schreiben vom 25.10.2017 um belegmäßigen Nachweis der geltend gemachten Kinderbetreuungskosten und führte u.a. im Detail an, welche Angaben der Zahlungsbeleg bzw. die Bestätigung zu beinhalten hätte. Es wurde ersucht anzugeben, an wen die Kosten geleistet worden seien und durch wen die Betreuungsleistung erbracht worden sei. Die konkrete Qualifikation einer Betreuungsperson sei durch entsprechende Unterlagen, Kursbestätigung etc., nachzuweisen.

Der Bf. legte am 20.11.2017 eine „Betreuungsvereinbarung für 2016“ vom 4.1.2016, dazu den „1. Nachtrag“ vom 4.9.2016 sowie Rechnungen über die Kinderbetreuung der beiden Kinder ***K1*** und ***K2*** und Kassa-Eingangsbelege vor. Als Betreuungsperson sowie Rechnungsausstellerin ging aus diesen Unterlagen die Mutter des Bf., die Großmutter der Kinder, hervor.

Mit **Bescheid vom 31.1.2018 über die Einkommensteuer 2016** wurden die beantragten Kinderbetreuungskosten nicht anerkannt. Die Veranlagung erfolgte sonst erklärungsgemäß und ergab eine Gutschrift iHv Euro 1.704,00.

In der Bescheidbegründung wurde zur Nichtanerkennung der Betreuungskosten auf die Beschwerdeentscheidung das Jahr 2015 betreffend hingewiesen; insbesondere auf die Ausführungen zum Nachweis des Zahlungsflusses. Die Behörde hatte dazu festgestellt, dass einer nicht quitierten Jahresrechnung vom 30.12.2015 keine diesbezügliche Beweiskraft zukommt. Eine Einmalzahlung am Jahresende wäre nicht als fremdüblich zu beurteilen. Die zwischen nahen Angehörigen getroffenen Vereinbarungen entsprachen nicht der Fremdüblichkeit.

Der Bf. brachte gegen den Bescheid zur Einkommensteuer 2016 **mit Schreiben vom 25.2.2018 Beschwerde**, eingelangt am 28.2.2018, ein.

Es wurde um neuerliche Prüfung und Anerkennung der Kinderbetreuungskosten ersucht. In der Begründung wurde auf die der Behörde übermittelten Rechnungen der pädagogisch qualifizierten Betreuungsperson hingewiesen. Die Rechnungen hätten sämtliche erforderlichen Daten sowohl die betreuten Kinder, als auch die Betreuungsperson betreffend, enthalten. Es seien auch die Kassa-Eingangsbelege, Zahlungsbestätigungen, der pädagogisch qualifizierten Person über den Erhalt der jeweiligen Rechnungsbeträge übermittelt worden.

Weiters seien Urkunden über die Absolvierung der Ausbildung (8-Stunden-Kurs) vom 11.11.2012 und 35-Stunden-Kurs vom 29.10.2017 vorgelegt worden.

Zur Bescheidbegründung der Behörde und zum darin enthaltenen Verweis auf die Beschwerdeentscheidung zum Jahr 2015, insbesondere zum Nachweis des Zahlungsflusses hielt der Bf. u.a. fest dass der Beweis für die Richtigkeit der entgeltlichen Betreuung durch Übermittlung der Rechnungen und Quittierungsbelege erbracht worden sei. Der Zahlungsfluss sei durch die beigebrachten Kassenbestätigungen nachgewiesen worden. Die Betreuungsperson, die Mutter des Bf., Großmutter der Kinder, habe 2010 ihren Beruf aufgegeben und sei danach der selbständigen, entgeltlichen Tätigkeit als Tagesmutter bzw. Kinderbetreuerin nachgegangen. Es widerspreche nicht der Lebenserfahrung, dass Großeltern ihre Enkelkinder entgeltlich betreuen.

Die Betreuungsleistungen im Jahr 2016 seien u.a. erforderlich gewesen um der Mutter der Kinder den Wiedereinstieg in den Beruf und eine ganztägige Beschäftigung zu ermöglichen. Zu den beigebrachten Betreuungsvereinbarungen das Jahr 2016 betreffend wurde angeführt, dass sie auf allgemein verwendeten Mustern (Kindertagesstätten, Kinderrippen etc.) basierten und entsprechend angepasst abgeschlossen worden seien. Diese Vereinbarungen werden von der Betreuungsperson in allen anderen Betreuungssituationen verwendet und kämen somit im Geschäftsverkehr nach außen ausreichend zum Ausdruck. Die Vereinbarungen hätten einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt und würden solche Vereinbarungen, der jeweiligen Betreuungssituation entsprechend, auch zwischen Familienfremden abgeschlossen.

Mit **Beschwerdevorentscheidung (BVE) vom 19.4.2018** wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Die Behörde verwies in der Begründung auf die zur Einkommensteuer des Jahres 2015 ergangene BVE vom 19.4.2017.

U.a. sei mit dieser der nicht nachgewiesene Zahlungsfluss (zB Überweisungsbelege) beanstandet worden. Den nunmehr vorgelegten, nicht fortlaufend nummerierten, Kassa-Eingangsbelegen komme insbesondere als Nachweis von Zahlungsflüssen zwischen nahen Angehörigen keine besondere Beweiskraft zu. Wie bereits in der BVE zur Einkommensteuer 2015 ausgeführt, habe die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob im konkreten Fall die Tatsache der entgeltlichen Betreuung der Enkelkinder durch die Großmutter als erwiesen anzunehmen sei oder nicht. Die Behörde gelange aus den o.a. Gründen unverändert zum Schluss, dass eine entgeltliche Betreuung der Kinder durch die Großmutter nicht erfolgt bzw. als nicht erwiesen anzusehen sei.

Der Bf. brachte am 17.5.2018 einen **Vorlageantrag** ein.

Es wurde auf die BVE vom 19.4.2018 Bezug genommen. Der Bf. hielt u.a. fest, dass der beanstandete Nachweis für den Zahlungsfluss durch die Vorlage der seitens der Betreuungsperson ausgestellten Zahlungsbestätigungen ausreichend dokumentiert worden sei. Die nicht fortlaufende Nummerierung der Belege erkläre sich aus dem Umstand, dass seitens der Betreuungsperson auch an andere Leistungs-/Rechnungsempfänger Zahlungsbestätigungen ausgestellt worden seien. Die Feststellung des Finanzamtes, dass diesen Belegen keine Beweiskraft zukäme, müsse zurückgewiesen werden, da jeder Beleg die eigenhändige Unterschrift der Betreuungsperson trage und damit die Entgegennahme der Beträge bestätigt werde. Zudem seien diese Einnahmen durch die Betreuungsperson auch in deren Einkommensteuererklärung angegeben worden. Bei Bedarf könne auch eine notarielle Beglaubigung oder eine eidesstattliche Erklärung über die Richtigkeit der Zahlungsbestätigungen und den Erhalt des Rechnungsbetrages nachgereicht werden. Es werde auch die Schlussfolgerung des Finanzamtes zurückgewiesen wonach eine entgeltliche Betreuung der Kinder durch die Großmutter nicht erfolgt sei. Wie bereits in der Beschwerde ausgeführt worden sei, habe die Großmutter 2010 den seit 1993 ausgeübten Beruf aufgegeben um künftig eine Tätigkeit als Tagesmutter auszuüben und dabei auch eine notwendig werdende Betreuung der Enkelkinder gegen Entgelt zu übernehmen. Der Wechsel zur Tätigkeit als Tagesmutter samt Ausbildung sei von der Mutter des Bf. als berufliche Neuorientierung zur Einkommenssicherung gesehen worden. Dazu habe sie am 20.6.2013 eine diesbezügliche Versicherungserklärung für die Pflichtversicherung bei der SVA der gewerblichen Wirtschaft abgegeben. Wäre eine Ausübung der Tätigkeit unentgeltlich vorgesehen gewesen, wäre weder die Versicherungserklärung, noch die Veranlagung der Einkünfte in der Einkommensteuer nötig gewesen.

Die Behörde legte das Rechtsmittel mit Vorlagebericht vom 19.6.2018 dem Bundesfinanzgericht (BFG) vor und beantragte die Abweisung der Beschwerde.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Strittig war im gegenständlichen Verfahren die Berücksichtigung und Anerkennung der beantragten Kinderbetreuungskosten als Sonderausgabe, konkret als außergewöhnliche Belastung iSd § 34 EStG.

Gemäß **§ 34 Abs. 9 EStG 1988** in der für den Beschwerdefall relevanten Fassung (BGBl. I Nr. 112/2012) gelten

"Aufwendungen für die Betreuung von Kindern bis höchstens 2.300 Euro pro Kind und Kalenderjahr unter folgenden Voraussetzungen als außergewöhnliche Belastung“:

Z 1 - Die Betreuung betrifft ein Kind im Sinne des § 106 Abs. 1 oder ein Kind im Sinne des § 106 Abs. 2.

Z 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.

Z 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.

Z 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.

Wie in Z 3 der Bestimmung angeführt, ist die Berücksichtigung von Kinderbetreuungskosten an die Voraussetzung geknüpft, dass sie durch institutionelle Kinderbetreuungseinrichtungen oder durch pädagogisch qualifizierte Personen, ausgenommen haushaltszugehörige Angehörige, erfolgt. Eine Definition des Begriffs „pädagogisch qualifizierte Person“ ist dem Gesetz nicht zu entnehmen.

In den Gesetzesmaterialien werden als Beispiele dafür Tagesmütter angeführt. Weiters sprechen die Gesetzesmaterialien von Kinderbetreuungseinrichtungen einerseits und der „*vergleichbar tätigen Einzelperson*“ andererseits (vgl. ErläutRV 54 BlgNR XXXIV. GP 17 sowie *Wiesner/Grabner/ Wanke*, EStG, 16. Erg.Lfg. 11, § 34 Anm. 77r, und *Hofstätter/Reichel*, § 34 Abs. 6 - 9, Tz 50).

Der Zweck des § 34 Abs. 9 EStG 1988 ist, der Rechtsprechung des VwGH zufolge, zwar in der Entlastung der Eltern durch die Absetzbarkeit von Betreuungskosten zu erblicken; dabei soll

aber auch auf das Wohl der Kinder Bedacht genommen werden, da nur bestimmte qualifizierte Arten der Betreuung steuerlich gefördert werden (vgl. VwGH 30.9.2015, 2012/15/0211). Der Gesetzgeber stelle den Ausführungen des VwGH zufolge darauf ab, dass den Kindern eine Betreuung zukommen soll, bei der anzunehmen ist, dass sie den pädagogischen Erfordernissen entspricht. Demnach ist der Begriff der pädagogisch qualifizierten Person dahingehend auszulegen, dass zumindest jene Ausbildung gegeben sein muss, welche bei Tagesmüttern und –vätern gesetzmäßig verlangt ist.

Die Ausbildung zur/zum Tagesmutter/Tagesvater kann in ganz Österreich absolviert werden; sie variiert in den Bundesländern. Jedoch umfasst die Grundausbildung zumindest 160 Unterrichtsstunden in den Bereichen Entwicklungspsychologie, Pädagogik und Didaktik, Kommunikation sowie rechtliche Grundlagen. Neben theoretischem Fachwissen sowie einer umfangreichen Ausbildung im Bereich Erste Hilfe beziehungsweise Kindersicherheit sind zudem Praktika zu absolvieren. In Ergänzung der Grundausbildung ist zur Fortbildung regelmäßig an Schulungen teilzunehmen.

Der entscheidungsrelevante **Sachverhalt** ergab sich für das BFG aus den hier vorliegenden Schriftsätzen, beigebrachten Unterlagen sowie den Akten der Behörde.

Der Bf. hatte die beantragten Betreuungskosten in der Einkommensteuererklärung 2016 angeführt und die entsprechenden Daten angegeben. Er legte der Behörde am 20.11.2017 eine „Betreuungsvereinbarung für 2016“ vom 4.1.2016, dazu den „1. Nachtrag“ vom 4.9.2016 sowie Rechnungen über die Kinderbetreuung der beiden Kinder ***K1*** und ***K2*** und Kassa-Eingangsbelege vor. Als Betreuungsperson sowie Ausstellerin der Rechnungen und der Kassabelege ging aus diesen Unterlagen die Mutter des Bf., die Großmutter der Kinder, hervor.

Zum Nachweis der erfolgten Ausbildung der Großmutter zur pädagogisch qualifizierten Person für Kinderbetreuung wurde eine Urkunde, datiert 11.11.2012, des „Verein“ vorgelegt. Damit wurde die Absolvierung eines 8-Stunden-Kurses bestätigt. Als Schulungsinhalt war angegeben: Spielpädagogik + Sprachförderung, Ernährung + Hygiene, Erste Hilfe + Verhalten in Notfallsituationen.

Das BFG kam zu folgendem Schluss:

Die nach der gesetzlichen Bestimmung des § 34 Abs. 9 in den Ziffern 1, 2 und 4 geforderten Voraussetzungen und Angaben waren im beschwerdegegenständlichen Jahr 2016 hinsichtlich der beiden betreuten Kinder als gegeben und somit als unstrittig zu beurteilen.

Zu beurteilen blieb, ob die erforderliche Voraussetzung der Ziffer 3, dass nämlich die Betreuung der Kinder durch eine pädagogisch qualifizierte Person erfolgte, erfüllt war. Die Beurteilung des dazu vorgelegten Nachweises, der Urkunde über die Absolvierung eines 8-Stunden-Kurses, führte zum Ergebnis, dass diese Ausbildung nicht mit der von einer Tagesmutter oder einem Tagesvater verlangten Ausbildung zu vergleichen war. Die

Vergleichbarkeit scheiterte sowohl in quantitativer (lediglich 8 Stunden), als auch in qualitativer Hinsicht. Dadurch wurde dem Erfordernis der pädagogischen Qualifikation der betreuenden Person, hier der Großmutter der Kinder, nicht Rechnung getragen.

Wenn der Bf. im Vorlageantrag vorbrachte, dass die Großmutter der Kinder, den Wechsel der Tätigkeit zur Tagesmutter als berufliche Neuorientierung zur Einkommenssicherung gesehen habe, so stand auch dieser Aussage die fehlende Qualifizierung bzw. Ausbildung zur Tagesmutter entgegen. Ebenso wenig war im steuerlich erklärten Jahreseinkommen der Betreuungsperson (knapp Euro 4.000) ein zur Einkommenssicherung zu beurteilender Betrag zu verstehen.

Auf die durch die Behörde aufgeworfenen Fragen, ob dem Bf. im Streitjahr tatsächlich Kosten im Zusammenhang mit der Kinderbetreuung durch die Großmutter der Kinder, somit durch eine nahe Angehörige, entstanden waren und ob der Fremdüblichkeit entsprechende Vereinbarungen getroffen worden waren, war infolge der nicht gegebenen Voraussetzung des § 34 Abs. 9 Z 3 EStG 1988 aufgrund der fehlenden Qualifikation der Betreuungsperson, nicht mehr einzugehen.

Nach der zum Thema der Absetzbarkeit von Kinderbetreuungskosten vorliegenden Rechtsprechung des VwGH, zu der die seitens der Behörde herangezogenen LStR 2002, Tz 884i (die für das BFG keine verbindliche Rechtsquelle darstellen) in Widerspruch standen, lag im gegenständlichen Beschwerdefall keine Kinderbetreuung durch eine pädagogisch qualifizierte Person vor. Ein lediglich acht Stunden umfassender Kurs, war keinesfalls mit dem Umfang der Ausbildung von Tagesmüttern zu vergleichen.

Die Voraussetzung des § 34 Abs. 9 Z 3 EStG 1988 war im Fall des Bf. nicht erfüllt, sodass die Beschwerde bereits aus diesem Grund abzuweisen war.

Über die Beschwerde war spruchgemäß zu entscheiden.

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 Beschwerdefall liegt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor, da das vorliegende Erkenntnis der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs folgt (s. VwGH 30.9.2015, 2012/15/0211).

Die Revision ist daher nicht zulässig.

Wien, am 9. Mai 2023