

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Daniela Regina Denk über die Beschwerde des ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch die sigma steuerberatungs gmbh, Nibelungengasse 7 Tür 2, 3430 Tulln/Donau, vom 6. Februar 2023 gegen den Bescheid des ***FA*** vom 5. Jänner 2023 betreffend Einkommensteuer 2021 zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit 05.01.2023 wurden die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2019 bis 2020 des Beschwerdeführers abgeändert. Dies wurde durch die belangte Behörde damit begründet, dass die getrenntlebende Kindesmutter nachgewiesen habe, die Kinderbetreuungskosten für das Kind überwiegend finanziert zu haben und deshalb die Sonderaufteilung 90/10 des Familienbonus Plus angesetzt werden.

Über FinanzOnline wurde am 06.02.2023 rechtzeitig Beschwerde erhoben und die Änderung der Familienbonus Plus-Aufteilung hin zur 50/50-Aufteilung begehrt. Begründend wurde ausgeführt, dass der Beschwerdeführer in allen Jahren erhebliche Unterhaltszahlungen - deutlich über dem Regelbedarfssatz (2019 EUR 344,00; 2020 EUR 350,00; 2021 EUR 352,00) - geleistet habe. Außerdem seien Zahlungen, die über die gerichtliche Unterhaltsverpflichtung hinausgingen, an die Kindesmutter für den Unterhalt sowie den Lebensbedarf seines Sohnes an die Kindesmutter regelmäßig und nachweislich überwiesen worden. Die Aufteilung des Familienbonus Plus in der 90/10-Variante setze voraus, dass seitens der Kindesmutter mehr als die Hälfte der Kinderbetreuungskosten getragen werden. Jährlich habe der Beschwerdeführer den Überweisungsbetrag für seinen Sohn freiwillig angepasst. Im Jahr 2022 betrage die freiwillige Mehrleistung bereits EUR 1.380,00.

Der Beschwerdeführer sei der Ansicht, dass mit dem von ihm bezahlten Kindesunterhalt alle regulären Ausgaben für seinen Sohn bereits abgedeckt seien, somit auch die überwiegenden Kosten für die Kinderbetreuung. In jedem Fall aber seien weit mehr als die Hälfte der anfallenden Kinderbetreuungskosten (auf deren Höhe und Ausgestaltung ausschließlich die Mutter des Kindes Einfluss habe) mit den Leistungen des Beschwerdeführers finanziell abgedeckt. Dieser bezweifle daher die Mehrbelastung der Kindesmutter, um die Ausnahmevariante der Familienbonus Plus-Aufteilung zu rechtfertigen.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 07.04.2023 wurde die Beschwerde vom 06.02.2023 gegen den Einkommensteuerbescheid 2019 vom 09.01.2023 als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt, dass die beantragte Variante des Familienbonus Plus in Form der 50/50-Aufteilung nicht berücksichtigt werden konnte, da mehr als die Hälfte der Kinderbetreuungskosten, zumindest aber EUR 1.000,00 von der Kindesmutter bezahlt worden seien. Da alle gesetzlichen Erfordernisse für die Familienbeihilfenbezieherin vorlägen, könne dem Begehren auf Aufteilung des Familienbonus Plus im Verhältnis 50/50 nicht gefolgt werden.

Mit Schreiben vom 21.04.2023 wurde die Vorlage der Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2019 bis 2021 an das Bundesfinanzgericht beantragt. Die steuerliche Vertretung ersuchte um Offenlegung der Berechnungsgrundlage des Finanzamtes für den Nachweis der Kindesmutter, mehr als 50 Prozent der Kinderbetreuungskosten getragen zu haben. Die geleisteten Unterhaltszahlungen des Beschwerdeführers und die Hälfte der erhöhten Familienbeihilfe, welche die Kindesmutter zur Gänze direkt beziehe, könnten seiner Auffassung nach nicht weniger als 50 Prozent der Kinderbetreuungskosten abdecken. Zudem verbringe sein Sohn einen erheblichen Teil seiner Zeit bei den Eltern des Kindesvaters, die in diesem Zeitraum alle Aufwände ohne Kompensation tragen und somit auch einen Teil der Kinderbetreuung übernehmen würden (Kleidung, Nahrung, eigenes Zimmer, mehrwöchige Urlaube im Jahr, alleine mit dem Kind).

Die belangte Behörde legte die Beschwerden mit 17.05.2023 dem Bundesfinanzgericht vor.

Mit Beschluss vom 15.08.2024 wurde die Kindesmutter aufgefordert, binnen 3 Wochen ab Zustellung des Beschlusses, Nachweise über die Kinderbetreuungskosten für die Jahre 2019 und 2020 zu erbringen.

Mit Schreiben vom 06.11.2024 übermittelte die Kindesmutter die entsprechenden Unterlagen. Die Unterlagen für den Zeitraum 2019 bis 2021 wurden dem Beschwerdeführer mit Beschluss vom 14.11.2024 übermittelt. Der Beschwerdeführer wurde aufgefordert binnen 2 Wochen ab Zustellung des Beschlusses darauf Stellung zu nehmen. Nach telefonischer Kontaktaufnahme durch die steuerliche Vertretung wurde um Fristerstreckung gebeten, da sich der Beschwerdeführer auf Urlaub befände. Die Frist wurde bis 20.12.2024 erstreckt.

Am 20.12.2024 langte die Stellungnahme ein und darin wurde vom Beschwerdeführer vorgebracht, dass es nicht nachvollziehbar sei, dass die Kindesmutter 90 % des Familienbonus Plus für sich beanspruche, obwohl die Eltern des Beschwerdeführers einen erheblichen Teil der Kinderbetreuungskosten getragen hätten. Zu dieser Thematik werde ein Dokument beigelegt, welches die Aufenthalte des Sohnes bei den Eltern des Beschwerdeführers sowie deren Urlaubsreisen mit ihm dokumentiere. Diese Aufenthalte und Urlaube würden sämtliche damit verbundenen Kosten, wie Nahrungsmittel, Unterkunft, Kleidung sowie Ausflüge und andere Freizeitaktivitäten umfassen.

Die Übernahme dieser erheblichen Kosten falle eindeutig in den Verantwortungsbereich des Beschwerdeführers, weshalb die Kindesmutter nicht den überwiegenden Teil der Kosten für die Betreuung des Sohnes getragen habe. Dies sei besonders relevant, da beispielsweise Urlaube am Klopeinersee, Stubenbergsee oder Faakersee oder zum Zwecke des Erlernens des Sportes „Skifahren“ immer mit erheblichen Ausgaben für die Reise sowie der Unterkunft verbunden seien, die eindeutig der Sphäre des Beschwerdeführers zuzurechnen seien. Diese Urlaube haben immer in den Ferien stattgefunden, d.h. da könne die Kindesmutter keine Kosten für Kinderbetreuung getragen haben, ganz im Gegenteil, sie müsse in diesen Zeiten auch keine Ausgaben für Nahrungsmittel etc. für ***Name*** tätigen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer und die Kindesmutter haben einen gemeinsamen Sohn, ***Name***, geboren am ***Geburtsdatum***. Am ***Datum*** wurde der Sohn des Beschwerdeführers 10 Jahre alt.

Der Beschwerdeführer beantragte den Familienbonus Plus für die Jahre 2019 bis 2021 jeweils in der Variante 50/50. Die Kindesmutter stellte den Antrag auf Verteilung des Familienbonus Plus im Verhältnis 90/10 für die Jahre 2019 bis 2021.

Der Beschwerdeführer bezahlte an Unterhalt im Jahr 2019 EUR 6.744,00 (EUR 6.744,00 lt. Gerichts-Beschluss), im Jahr 2020 EUR 7.420,00 (EUR 6.876,00 lt. Gerichts-Beschluss) und im Jahr 2021 EUR 7.437,00 (EUR 6.876,00 lt. Gerichts-Beschluss).

Festgestellt wird, dass vom Beschwerdeführer im Jahr 2020 in Höhe von EUR 544,00 und im Jahr 2021 in Höhe von EUR 561,00 Mehrleistungen geleistet wurden.

Für das Kalenderjahr 2019 hatte die Kindesmutter EUR 2.348,00 an Kinderbetreuungskosten, für 2020 EUR 1.751,60 und für das Kalenderjahr 2021 EUR 1.448,70 an Kinderbetreuungskosten nachgewiesen.

2. Beweiswürdigung

Die getroffenen Feststellungen ergeben sich aus dem vorgelegten elektronischen Akt, den Unterlagen der Kindesmutter sowie Einsichtnahme in den Steuerakt der Kindesmutter sowie des Beschwerdeführers.

Die Feststellungen über den bezahlten Unterhalt sowie die Mehrleistungen durch den Beschwerdeführer wurden durch die Angaben der Kindesmutter bestätigt und sind somit unstrittig.

Die vorgelegten Rechnungen über die Kinderbetreuung der Jahre 2019 bis 2021 durch den Schulerhalter sind glaubhaft. Auch an der Richtigkeit der anderen Rechnungen bestehen keine Zweifel für das Gericht.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Es stellt sich die Frage, ob der Familienbonus Plus in der Variante 50/50 zur Anwendung kommt, oder die Voraussetzungen für die Variante 90/10 zu Gunsten der Kindesmutter vorliegen.

Der Familienbonus Plus ist ein Steuerabsetzbetrag, der mit dem Jahressteuergesetz 2018 eingeführt wurde und seit 01.01.2019 anwendbar ist. Er **tritt an die Stelle der Berücksichtigung von Kinderbetreuungskosten als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 Abs. 9 EStG 1988 aF** sowie des Kinderfreibetrages (§ 106a EStG 1988 aF). Der Familienbonus Plus soll eine finanzielle Entlastung für Familien herbeiführen (Gunter/Sebastian in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn (Hrsg), Kommentar zum EStG (22. Lfg 2021) Familienbonus Plus Rz 34/1).

Für die Kalenderjahre 2019 bis 2021 ist gemäß § 124b Z 336 EStG 1988 noch eine weitere Aufteilungsmöglichkeit vorgesehen. In diesen Veranlagungsjahren kann für ein Kind, für das der Unterhaltsabsetzbetrag zusteht, entweder der Familienbeihilfeberechtigte oder der Steuerpflichtige, der den gesetzlichen Unterhalt im Kalenderjahr zur Gänze leistet, 90% des nach § 33 Abs. 3a Z 1 oder 2 EStG 1988 zustehenden Familienbonus Plus (EUR 1.350,00 bzw. ca. EUR 450,00 für ältere Kinder) beantragen. Dem anderen Elternteil stehen nur noch die verbleibenden 10% zu. Diese Aufteilung **setzt eine Kinderbetreuung im Sinne des § 34 Abs. 9 Z 2 und 3 EStG 1988 idF vor dem BGBl I 2018/62** (Verweis auf nicht mehr geltendes Recht) **voraus**, sowie dass der Antragsteller im Kalenderjahr **mehr als die Hälfte der Aufwendungen für diese Kinderbetreuung geleistet und im Kalenderjahr zumindest EUR 1.000,00 für diese aufgewendet hat**. Bei der Beantragung durch den Unterhaltsverpflichteten muss dieser außerdem seine Unterhaltsverpflichtung zur Gänze erfüllt haben (Gunter/Sebastian in

Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn (Hrsg), Kommentar zum EStG (22. Lfg 2021) Familienbonus Plus Rz 34/9).

Der Unterhaltsverpflichtete muss nicht nur den gesetzlichen Unterhalt zur Gänze leisten, sondern er muss **darüber hinausgehend** auch die Kinderbetreuungskosten im überwiegenden Umfang und in Höhe von zumindest EUR 1.000,00 für dieses Kind leisten. In diesen Konstellationen stehen nicht die vollen EUR 1.350,00 zu, sondern 90% des Familienbonus Plus in all jenen Monaten, in denen der Unterhaltsabsetzbetrag zusteht (Gunter/Sebastian in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn (Hrsg), Kommentar zum EStG (22. Lfg 2021) Familienbonus Plus Rz 34/9).

Gemäß § 34 Abs. 9 Z 2 und Z 3 EStG 1988 idF vor dem BGBl I 2018/62 galten Aufwendungen für die Betreuung von Kindern bis höchstens EUR 2.300,00 pro Kind und Kalenderjahr unter der Voraussetzung als außergewöhnliche Belastung, dass das Kind 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.

Zudem hat die Betreuung 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 zu erfolgen.

Die Grenze von mindestens EUR 1.000,00 an Kinderbetreuungskosten erklärt sich damit, dass es für einen Unterhaltsverpflichteten, der weniger als EUR 1.000,00 an Kinderbetreuungskosten hatte, auch nach der vorangegangenen Rechtslage zu keiner Steuerentlastung von mehr als EUR 750,00 kommen konnte. Für ihn entsteht also kein Nachteil, der durch das Übergangsregime auszugleichen wäre. Ein weiterer Grund für die Grenze ist, dass ohne sie auch noch so geringe oder auch einmalige Betreuungskosten, die nicht zur Hälfte geteilt werden, zur Anwendbarkeit der Regelung führen würden (Bräumann, SWK 2018, 472). Die Höhe der geleisteten Zahlungen kann insbesondere durch entsprechende Rechnungen mit Zahlungsnachweisen belegt werden (ErlRV 190 BlgNR XXVI. GP 14). Dieses Aufteilungswahlrecht kann ausschließlich im Rahmen der Veranlagung, nicht aber in der Lohnverrechnung, ausgeübt werden (ErlRV 190 BlgNR XXVI. GP 15; Gunter/Sebastian in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn (Hrsg), Kommentar zum EStG (22. Lfg 2021) Familienbonus Plus Rz 34/9).

Im Falle einer doppelten Beantragung der 90% durch beide Elternteile ist im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung zu klären, welcher Elternteil alle Voraussetzungen erfüllt, vor allem wer überwiegend die Betreuungskosten getragen hat. Die schon erfolgte Veranlagung eines Elternteils ist gegebenenfalls gemäß § 295a BAO zu ändern, wenn sich für diese

Veranlagung (als rückwirkendes Ereignis) ergibt, dass die 90% dem anderen Elternteil zustehen. Dies gilt auch dann, wenn zuvor der halbe oder ganze Familienbonus Plus gemäß § 33 Abs. 3a EStG 1988 geltend gemacht wurde (ErlRV 190 BlgNR XXVI. GP 15). Dem anderen Elternteil verbleiben somit nur noch 10% und es entsteht uU eine Rückzahlungsverpflichtung (Gunter/Sebastian in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn (Hrsg), Kommentar zum EStG (22. Lfg 2021) Familienbonus Plus Rz 34/10).

Wenn der Beschwerdeführer vorbringt, dass die Kinderbetreuung nicht ausschließlich durch die Kindesmutter erfolgte, sondern sein Sohn auch durch die Großeltern betreut wurde, muss dem entgegengehalten werden, dass es bei der erforderlichen „Kinderbetreuung“ nicht um die Betreuung durch die Eltern oder Großeltern geht. Es sind Kinderbetreuungskosten im Sinne des § 34 Abs. 9 Z 2 und Z 3 EStG 1988 idF vor dem BGBl 2018/62 erforderlich. Darunter ist die Betreuung in einer öffentlichen institutionellen Kinderbetreuungseinrichtung oder in einer privaten institutionellen Kinderbetreuungseinrichtung, die den landesgesetzlichen Vorschriften über Kinderbetreuungseinrichtungen entspricht, oder die Betreuung durch eine pädagogisch qualifizierte Person, ausgenommen haushaltszugehörige Angehörige zu verstehen.

Aus Anlass einer Kinderbetreuung durch eine ausländische Au-pair-Kraft stellte der Verwaltungsgerichtshof zur erforderlichen pädagogischen Qualifikation klar, dass im Interesse des Kindeswohls nur bestimmte qualifizierte Arten der Betreuung gefördert würden. In Hinblick auf diesen Zweck sei der Begriff der pädagogisch qualifizierten Person in § 34 Abs. 9 Z 3 EStG 1988 dahingehend auszulegen, dass zumindest jene Ausbildung gegeben sein müsse, welche bei Tagesmüttern oder -vätern verlangt werde (vgl. idS auch die Erwähnung der ausgebildeten Tagesmütter in der RV zum StRefG 2009, 54 Blg NR 24.GP 17; *Fuchs* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg), Kommentar zum EStG (20. Lfg 2018) § 34 EStG - Außergewöhnliche Belastung Rz 75/2). Auch Feriencamps zählen laut Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes dazu (siehe BFG 21.10.2016, RV/7103652/2010).

Die Mehrleistungen wurden vom Beschwerdeführer im Jahr 2020 in Höhe von EUR 544,00 und im Jahr 2021 in Höhe von EUR 561,00 geleistet. Für das Kalenderjahr 2019 hat die Kindesmutter EUR 2.348,00 an Kinderbetreuungskosten, für 2020 EUR 1.751,60 und für das Kalenderjahr 2021 EUR 1.448,70 an Kinderbetreuungskosten nachgewiesen. Die Kindesmutter hat somit in den beschwerdegegenständlichen Jahren mehr als die Hälfte der Aufwendungen für diese Kinderbetreuung geleistet und zumindest EUR 1.000,00 für diese aufgewendet.

Die gesetzlichen Voraussetzungen für die Beantragung der 90/10-Aufteilung des Familienbonus Plus durch die Kindesmutter sind erfüllt und es steht daher die entsprechende Aufteilung für die Jahre 2019 bis 2021 zu.

Demgemäß war spruchgemäß zu entscheiden.

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.

Wer anspruchsberechtigt betreffend Familienbonus Plus ist, ergibt sich direkt aus dem Gesetz. Tatfragen sind einer Revision nicht zugänglich. Da somit keine Rechtsfrage, der grundsätzliche Bedeutung iSd Art 133 Abs 4 B-VG zukommt, vorliegt, ist die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig.

Wien, am 23. Dezember 2024