

## IM NAMEN DER REPUBLIK!

Das Bundesfinanzgericht hat durch

die RichterIn

Mag<sup>a</sup>. R.

in der Beschwerdesache Beschwerdeführer, adresse gegen den Bescheid des Finanzamt xy, adresse2 vom 22.04.2013 StNr. 000 betreffend Einkommensteuer 2012 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe ist dem Ende der Entscheidungsgründe und dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bildet einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

## Entscheidungsgründe

### A. Im Verfahren dargestellter Sachverhalt:

Mit Ergänzungsersuchen vom 18. April 2013 wurde der Beschwerdeführer (infolge Bf.) aufgefordert, „*die für die Kinder angefallenen Kinderbetreuungskosten belegmäßig nachzuweisen, da im Jahr 2012 für beide Kinder der Maximalbetrag aufgrund mehrerer Antragsteller überschritten worden ist*“.

Am 22. April 2013 erließ das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid 2012 und berücksichtigte Kinderbetreuungskosten in Höhe von 3.779,44 € mit der Begründung, dass nur die unmittelbaren Kosten für die Kinderbetreuung selbst abzugsfähig seien.

Dazu würden auch Verpflegungskosten zählen. Nicht abzugsfähig seien Fahrtkosten zur Kinderbetreuung. Dazu zählen auch die Fahrtkosten der Tagesmutter, die dadurch entstanden seien, dass sie das Kind vom Kindergarten zur Kinderbetreuung abholen würde.

Gegen diesen Bescheid brachte der Bf. das Rechtsmittel der Berufung ein mit folgender Begründung:

*„Bei den Fahrten der Tagesmutter handelt es sich um Dienstfahrten. Die Arbeitszeit der Tagesmutter beginnt mit den Dienstfahrten. Das heißt, ab dem Zeitpunkt, ab dem die Tagesmutter in das Fahrzeug steigt, werden Betreuungskosten verrechnet, da damit die Arbeitszeit der Tagesmutter beginnt. Die Fahrten selbst werden vom Verein über die Lohnverrechnung abgerechnet und an den Kunden weiterverrechnet.*

*Die Tagesmutter erbringt diese Fahrten im Rahmen des Betreuungsauftrages. Der Verein haftet in diesem Zeitraum auch für die Sicherheit der Kinder und trägt das Risiko.*

*Es handelt sich hierbei nicht um die Fahrtkosten der Kindeseltern zur Kinderbetreuung. Die Tagesmutter selbst kann keine Fahrtkosten zur Kinderbetreuung erbringen, da sie selbst die Kinderbetreuung ist. Beachten sie dazu bitte auch das Bestätigungsschreiben des Vereins für Tagesmütter.*

Aus dem vorgelegten Schreiben vom 2. Mai 2013 an die Ehegattin des Bf. adressiert geht folgendes hervor:

*„Wir bestätigen Ihnen, dass es sich bei den in der Finanzamtsbestätigung angeführten Fahrtkosten um Dienstfahrten der Tagesmütter im Rahmen der Kinderbetreuung handelt.*

*Die Tagesmutter verrechnet Fahrtkosten für den Transport des Tageskindes innerhalb der Betreuungszeit und haftet auch über den Verein dafür. Die Auszahlung der Fahrtkosten an die Tagesmutter erfolgt über die Lohnverrechnung“.*

Am 3. Juni 2013 erließ das Finanzamt die Berufungsvorentscheidung für 2012 und wies die Berufung als unbegründet ab mit folgender Begründung:

*„Im Rahmen der Kinderbetreuungskosten sind Fahrtkosten zur Kinderbetreuung nicht abzugsfähig. Im Sinne einer Gleichbehandlung darf es dabei keinen Unterschied machen, ob die Eltern das Kind transportieren oder die Betreuungsperson. Die Fahrtkosten der Tagesmutter sind daher nicht abzugsfähig“.*

Der Bf. erhob innerhalb der offenen Frist das Rechtsmittel der Berufung gegen die Berufungsvorentscheidung (welches vom Finanzamt als Vorlageantrag gewertet wurde) und brachte ergänzend vor.

*„....Die Berufung wurde in der Vorentscheidung abgewiesen mit dem Hinweis, dass es im Sinne einer Gleichbehandlung keinen Unterschied machen darf, ob die Eltern das Kind transportieren oder die Betreuungsperson.*

*Meiner Meinung nach, widerspricht dies nicht der Gleichbehandlung. Denn die Fahrtkosten der Eltern in den Kindergarten werden nicht als Sonderausgaben beantragt.*

*Somit kommt es zu keiner Doppelbelastung an Fahrtkosten für die Eltern: da zum einen die Fahrtkosten zum Kindergarten nicht abzugsfähig sind und zum anderen die Fahrtkosten in Form von Dienstfahrten der Tagesmutter ebenfalls nicht abzugsfähig sind.*

*Weiters steht auf der Homepage des Finanzamtes, dass Fahrtkosten zur Kinderbetreuung nicht abzugsfähig sind. In diesem Fall handelt es sich auch nicht um Fahrtkosten zur Kinderbetreuung, da wie oben bereits erläutert die Tagesmutter als Kinderbetreuung im Rahmen ihres Betreuungsauftrages Dienstfahrten unternimmt.*

*In weiterer Folge wird auf die Kosten für die Ferienbetreuung hingewiesen: „Für die Ferienbetreuung (z.B. Ferienlager) können sämtliche Kosten (z.B. auch jene für Verpflegung und Unterkunft Sportveranstaltungen, Fahrtkosten für den Bus zum Ferienlager und vom Ferienlager) berücksichtigt werden, sofern die Betreuung durch eine pädagogisch qualifizierte Person erfolgt.“*

*Auch hier wird unterschieden, ob Fahrten von den Eltern selbst erbracht werden oder ob externe Dritte Fahrten durchführen und diese in Rechnung gestellt werden, wie z.B. im Fall der Tagesmutter.*

*Meiner Meinung nach entspricht es sogar der Gleichbehandlung, dass externe Fahrtkosten der Tagesmutter den externen Fahrtenkosten für einen Bus gleich gesetzt werden und abzugsfähig sind. Da in beiden Fällen die Eltern selber keine Fahrtkosten haben/erbringen bzw. geltend machen, sondern eine Rechnung über Betreuungskosten erhalten, die unter anderem auch Fahrtkosten enthalten und diese dann begleichen...“.*

*In Beantwortung des Vorhalts vom 20. November 2013 gab der Bf. im Schreiben vom 6. Dezember 2012 folgendes an:*

*„Anbei die gewünschten Unterlagen*

*Abrechnung/Aufgliederung der Dienstfahrten*

*Kopie des Betreuungsvertrages*

*Folder des Vereins mit Aufstellung der Angebote*

*Bestätigung des Vereines über die Durchführung der Dienstfahrten und Haftung des Vereins*

*Ich habe zwei Kinder bei der Tagesmutter zur Betreuung E. 4 Jahre und M. 2 Jahre.*

*Mit Beginn der Betreuung war E. bereits ein Kindergartenkind, M. mit 2 Jahren jedoch noch nicht. E. wurde in der Früh in den Kindergarten gebracht, M. zur Tagesmutter. Zur Mittagszeit wurde E. dann von der Tagesmutter vom Kindergarten abgeholt und E. verbrachte dann gemeinsam mit M. den Nachmittag bei der Tagesmutter. Beide wurden dann von mir nach der Arbeit bei der Tagesmutter abgeholt.*

*Die Abweichungen in den Dienstfahrten entstehen durch Ferien im Kindergarten. War dieser geschlossen, wurden in der Früh beide Kinder zur Tagesmutter gefahren und wieder abgeholt. Die Tagesmutter hatte in den Ferien keine Dienstfahrten (daher im August keine Abrechnung).*

Aus dem vorgelegten Betreuungsvertrag vom 24. August 2011 vom Verein für Tagesmütter A. – abgeschlossen zwischen der Tagesmutter, dem Verein Tagesmütter A. und den Eltern, im gegenständlichen Fall von der Ehegattin des Bw. - geht folgendes hervor:

*„...Betreuungsbeginn 1. September 2011*

*Betreuungszeiten:*

*1. Tagesmutterkind: M. , Montag und Dienstag von 7.45 Uhr bis 18.15 Uhr*

*2. Tagesmutterkind: E. , Montag und Dienstag von 11.30 Uhr bis 18.15 Uhr*

*..Aspekte für gelingende Betreuung:*

*Eltern und Tagesmutter sollen sich in wesentlichen pädagogischen Fragestellungen absprechen, um für das Tageskind optimale Voraussetzungen zu gewährleisten. Die Tagesmutter ist bemüht das Tageskind individuell zu fördern, altersgemäße Spielangebote zu setzen und einen kindergerechten Rahmen für eine positive Entwicklung zu schaffen. Das Betreuungsverhältnis beinhaltet auch die Hilfestellung bei den Schulaufgaben, jedoch für den Schulerfolg ist die Tagesmutter nicht verantwortlich. Die Kinder kommen zweckmäßig gekleidet, eine Ersatzkleidung, die der Jahreszeit entspricht muss nicht der Tagesmutter zur Verfügung gestellt werden. Die Tagesmutter sorgt für eine abwechslungsreiche, dem Kindesalter entsprechende Verpflegung. Mit dem Essensgeld ist auch ein monatlicher Unkostenbeitrag für Spiel und Bastelmaterial pro Tageskind zu leisten, bei Bedarf wird auch die Windelentsorgung verrechnet.*

*Wird das Tageskind von der Tagesmutter abgeholt oder nach Hause gebracht, bekommt sie den Zeitaufwand und das Kilometergeld abgegolten.*

*Kilometergeld: € 0,42 per km/ Abrechnung erfolgt über Verein!*

*Der zwischen Verein, den Eltern und der Tagesmutter abgeschlossene Betreuungsvertrag gilt als Bestandteil des Dienstvertrages.“*

Aufgrund der Reform der Verwaltungsgerichtsbarkeit ist mit 1.1.2014 das Bundesfinanzgericht anstatt des UFS für die offenen Verfahren zuständig. Dabei handelt es sich um ein einheitliches Bundesgericht mit Sitz in Wien und sechs Außenstellen in den Bundesländern.

Hinsichtlich der Zuständigkeit wurde in § 323 Abs. 38 BAO in der ab 1.1.2014 geltenden Fassung folgendes geregelt:

Die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge sind vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art 130 Abs. 1 BVG zu erledigen. Solche das Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht. Die Ausfertigung von noch vor dem 1. Jänner 2014 verkündeten Rechtsmittelentscheidungen hat jedoch noch im Namen des unabhängigen Finanzsenates als Abgabenbehörde zweiter Instanz nach den zum 31.12.2013 geltenden Verfahrensbestimmungen zu erfolgen. Nach dem 31.12.2013 wirksam werdende

Erledigungen des unabhängigen Finanzsenates als Abgabenbehörde zweiter Instanz gelten als Erledigungen des Bundesfinanzgerichtes.

In Beantwortung des Vorhalts vom 28. Jänner 2014 der Richterin des BFG gab der Bf. zu den einzelnen Fragen folgendes an:

- 1) *M. war jeden Montag und Dienstag von 7.45 Uhr bis 18:15 Uhr durchgehend bei der Tagesmutter und E. jeden Montag und Dienstag von ca. 11:30 Uhr bis 18:15 Uhr. Ausnahme Montag war ein Feiertag (z.B. Ostermontag, Pfingstmontag) oder die Tagesmutter bzw. wir hatten Urlaub. In dieser Zeit wurde kein Kilometergeld abgerechnet.*
- 2) *Der Kindergarten wurde von E. immer von Montag bis Freitag von der Früh bis Mittag in Anspruch genommen. Die Öffnungszeiten des Kindergartens sind Montag, Dienstag und Donnerstag von 6:30 Uhr bis 16:00 Uhr und Mittwoch und Freitag von 6:30 Uhr bis 15:00 Uhr. Jedoch ist für mich die Relevanz der Öffnungszeiten des Kindergartens für die Klärung der Sachfrage nicht nachvollziehbar, da wir als Eltern die Entscheidung treffen, welche Betreuung wir für unsere Kinder als geeignet erachten. Vom Kindergarten gibt es keine Abrechnungen, da der Kindergarten kostenlos ist. Aus der Beilage ist die Betreuung von E. im Kindergarten und die Abholung durch die Tagesmutter ersichtlich.*
- 3) *Es gibt keine Kindergartenabrechnungen, da dieser kostenlos ist. Die Einzahlungsbestätigung vom Verein der Tagesmütter liegt bereits vor. Anbei noch ein Kontoauszug aus dem Telebanking, der die monatlichen Abbuchungen bestätigt. Das Fahrtenbuch liegt bereits vor. Die Tagesmutter fuhr von ihrem Wohnort in X nach Y. zum einzigen Kindergarten in unserem Wohnort und wieder zurück. Im Verein wird das Fahrtenbuch so geführt, wie es vorliegt. Das Fahrtenbuch wird in dieser Form für die Lohnverrechnung so geführt und ist auch von den Aufzeichnungen vollständig. Die Tagesmutter ist Angestellte des Vereins und hat keinen km-Stand zu führen. Mit Zahlung des km-Geldes an die Tagesmutter gelten die gefahrenen Kilometer als anerkannt. Da das amtliche km Geld von € 0,42 ausbezahlt wird, haben wir die km Anzahl auch vor Bezahlung auf Plausibilität geprüft. Zweck der Fahrt war natürlich die Abholung von E. vom Kindergarten.*
- 4) *Meine Frau arbeitete Teilzeit, an diesen beiden Tagen bis 18 Uhr, darum hatten wir die Tagesmutter auch nur an diesen beiden Tagen in Anspruch genommen. Ich arbeitete an diesen beiden Tagen bis 17:30 Uhr, Rückfahrt von S. ca. ein halbe Stunde, je nach Witterungsverhältnissen und Verkehrslage. E. musste von der Tagesmutter abgeholt werden, da der Kindergarten an diesen beiden Tagen nur bis 16:00 Uhr geöffnet hat. Außerdem wollte E. nicht auch am Nachmittag im Kindergarten sein und es hätte keinen Unterschied gemacht, ob die Tagesmutter E. um 11:30 Uhr oder um 16:00 Uhr abholen musste. Der Sohn wurde von der Tagesmutter mitgenommen. Andere Tageskinder hatte die Tagesmutter an diesen beiden Tagen nicht.*
- 5) *Der Dienstgeber meiner Frau leistete einen einmaligen Zuschuß von € 500. Dies geht aus dem Kontoauszug hervor: im April (€ 298,60 Zuschuß) wurden keine Betreuungskosten vom Verein abgebucht und im Mai (€ 201,40 Zuschuß ergibt eine*

*Summe von 500 €) wurde daher nur ein Differenzbetrag in Höhe von € 97,20 abgebucht. Ab Juni wurde wieder regulär abgebucht....“.*

*Per Fax vom 27. Februar 2014 wurde der Abbuchungsauftrag vom 25. August 2011 des Bf. übermittelt.*

In der Folge wurde der aktuelle Stand des Ermittlungsverfahrens dem Finanzamt zur Kenntnis und zur allfälligen Gegenäußerung übermittelt.

## **B. Festgestellter Sachverhalt :**

Laut den vor liegenden Unterlagen wurden die beiden Kinder - E. und M. - des Bf. Montag und Dienstag über den Verein für Tagesmutter von einer Tagesmutter betreut. Die Tagesmutter betreute den Sohn Montag und Dienstag von 7.45 Uhr bis 18.15 Uhr. Die Tochter Montag und Dienstag jeweils von 11.30 Uhr bis 18.15 Uhr. Mit Beginn der Betreuung war E. bereits ein Kindergartenkind, M. mit 2 Jahren jedoch noch nicht. E. wurde in der Früh in den Kindergarten gebracht, M. zur Tagesmutter. Zur Mittagszeit etwa gegen 11.30 Uhr wurde E. dann von der Tagesmutter im Kindergarten Y. abgeholt und E. verbrachte dann gemeinsam mit M. den Nachmittag bei der Tagesmutter, die die beiden Kinder aufgrund der Betreuungsvereinbarung zu betreuen hatte. Die beiden Kinder wurden am Abend vom Bf. bei der Tagesmutter um 18.15 Uhr in X abgeholt. Der Kindergarten war an den beiden Tagen von 6.30 Uhr bis 16 Uhr geöffnet.

Verrechnet wurden im Jahr 2012 pro gefahrenen Kilometer € 0,42, für die Strecken X (Tagesmutter) – Y. (Kindergarten) - X (Tagesmutter), laut Fahrtenbuch bzw. Fahrtkostenabrechnung der Tagesmutter insgesamt 17 km (für Hin und Rückfahrt), für jeweils 8 Fahrten im Jänner, September und November; jeweils 6 Fahrten im Februar, März, Mai und Juni, jeweils 4 Fahrten im April, Juli und Dezember sowie, 7 Fahrten im Oktober.

Die dadurch angefallenen Fahrtkosten in Höhe von € 478,38 - deren Höhe unstrittig ist - werden daher vom Bf. als Betreuungskosten im Sinne des § 34 Abs. 9 EStG geltendgemacht.

## **C. Rechtslage:**

§ 34 Abs. 9 EStG 1988 lautet i. d. g. F. für das Jahr 2012:

"(9) 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, das sich nicht ständig im Ausland aufhält.

### **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."

#### **D. Erwägungen zum festgestellten Sachverhalt:**

Im gegenständlichen Fall ist strittig, ob die seitens des Bf. entrichteten Fahrtkosten für die Fahrten der Tagesmutter in Höhe von 478,38 € zum Kindergarten (Abholung der Tochter vom Kindergarten und Rückfahrt) als Aufwendungen im Zusammenhang mit der Betreuung der Kinder gemäß § 34 Abs. 9 EStG abzugsfähig sind.

Während das Finanzamt ausschließlich die Kosten für die Tagesmutter also für die Betreuung der beiden Kinder in Höhe von 3.779,44 € und nicht jedoch die Fahrtkosten der Tagesmutter als abzugsfähig erachtet, sieht der Bf. die Fahrtkosten als Teil der Betreuungskosten an und beantragt deren Berücksichtigung in Höhe von 478,38 €.

Die Kinderbetreuung ist als zusammenfassender Begriff für die pflegende, beaufsichtigende, erziehende Tätigkeit Erwachsener gegenüber Kindern zu verstehen (vgl. <http://de.wikipedia.org/wiki/Kinderbetreuung>). Betreuung ist die Voraussetzung für Bildung und Erziehung.

Abzugsfähig sind nach den Erläuterungen der RV und nach den LStR 2002 RZ. 884d nur die unmittelbaren bzw. ausschließlichen Kosten für die Kinderbetreuung selbst (in diesem Sinn etwa auch Geirhofer/Kuch, SWK 2010 S 701), wobei die nach der Verwaltungspraxis abzugsfähigen Kosten i d F erweitert wurden:

Nach RZ 884d LStR 2002 a F waren Kosten für Verpflegung im Rahmen der Betreuung, für ein Bastelgeld oder für ein Schulgeld bei Privatschulen nach Abs. 9 steuerlich nicht absetzbar. RZ 884d LStR 2002 i d F 20. 7. 2011 sieht nunmehr lediglich die Nichtabzugsfähigkeit eines Schulgeldes vor.

Ebenso nicht abzugsfähig sind demzufolge (weiterhin) Kosten für die Vermittlung von Betreuungspersonen und allfällige Fahrtkosten zur und von der Kinderbetreuung.

Diese Auffassung erscheint teilweise zu eng und lässt sich aus dem Gesetz nicht zwingend ableiten, da die Einschränkung auf unmittelbare Kosten im Gesetz selbst nicht enthalten ist.

Das BMF geht mittlerweile ebenfalls von der Abzugsfähigkeit von in die Betreuung integrierten Verpflegungskosten (ebenso wie von Bastelgeld) aus, nimmt aber vom Abzug einer Haushaltsersparnis aus verwaltungsökonomischen Gründen Abstand.

Bis zum Besuch der Pflichtschule ist nach Ansicht des BMF immer von Kinderbetreuung auszugehen. Bei schulpflichtigen Kindern sind hingegen die Aufwendungen für den Schulbesuch und für die Betreuung außerhalb der Schulzeit zu trennen. Die Kosten für die Betreuung während der schulfreien Zeit (z.B. Nachmittagsbetreuung oder Ferienbetreuung) sind abzugsfähig (vgl. LStR 2002 RZ 774d ).

Die Betreuungskosten in einer Ferienschule oder in einem Ferienlager (beide keine institutionellen «Kinderbetreuungseinrichtungen», Binder, taxlex 2009, 387) sind absetzbar, sofern die Betreuung durch eine pädagogisch qualifizierte Person erfolgt. Anders als nach seiner früheren Rechtsansicht hält das BMF bei einer Ferienbetreuung nunmehr sämtliche Kosten (wie jene für Verpflegung und Unterkunft, Sportveranstaltungen, Fahrtkosten zum und vom Ferienlager) für absetzbar. In der Rechnung hat eine Darstellung zu erfolgen, aus der die Gesamtkosten und die abzugsfähigen Kosten für die Kinderbetreuung hervorgehen (vgl BMF 24. 6. 2009, BMF-010222/0120-VI/7/2009, BMF 28. 7. 2011, BMF-10222/0155-VI/7/2011, sowie RZ 884d LStR 2002 n F).

Ist die Kinderbetreuung mit Fahrtkosten verbunden (sei es, weil einer Betreuungsperson die Fahrtkosten zum Haushalt des Kindes ersetzt werden, sei es, weil die Betreuungseinrichtung oder die Betreuungsperson soweit vom Haushalt des Kindes entfernt ist, dass Fahrtkosten für das Kind und eine allfällige Begleitperson anfallen), liegen auch hier (generell und nicht auf Ferienbetreuung beschränkt) Betreuungskosten vor, da es sich um eine *conditio sine qua non* zur Kinderbetreuung handelt und dem Gesetzestext zufolge generell Aufwendungen für die Betreuung von Kindern abzugsfähig sind (i d S. auch UFS [Wien] Senat 7 [Referent] 11. 10. 2011, RV/1801-W/11). Ein sachlicher Grund, zwischen Fahrtaufwendungen zu einem Ferienlager und zu einer sonstigen Kinderbetreuung zu unterscheiden, ist nicht ersichtlich (Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 34 Anm 77i).

Die beiden Kinder werden über den Verein Tagesmütter A. durch eine Tagesmutter betreut. Die Tochter E. wird zur Nachmittagsbetreuung von der Tagesmutter im Kindergarten abgeholt.

Dem Grunde nach wird vorausgesetzt, dass die Betreuung entweder durch eine institutionelle Kinderbetreuungseinrichtung oder durch eine pädagogisch qualifizierte Person erfolgt.

Dass eine Betreuung durch eine institutionelle Kinderbetreuungseinrichtung bzw. durch eine pädagogisch qualifizierte Person - Tagesmutter (die im Verein für



Tagesmütter angestellt ist) gegeben ist - ergibt sich auch daraus, dass die angefallenen Betreuungskosten in Höhe von € 3.779,44 - die beim Verein für Tagesmütter angefallen sind - vom Finanzamt für die beiden Kinder anerkannt wurden. Gegenteiliges wurde vom Finanzamt diesbezüglich nicht vorgebracht.

Das BFG ist an die Lohnsteuerrichtlinien nicht gebunden und es ist die Subsumtion derartiger Aufwendungen unter § 34 Abs. 9 EStG 1988 - als *conditio sine qua non* - für eine Betreuung im Haushalt der Betreuungsperson bzw. in einer institutionellen Kinderbetreuungseinrichtung (analog etwa der nunmehr auch von der Finanzverwaltung als abzugsfähig erachteten integrierten Verpflegungsaufwendungen, vgl. UFS 3. 3. 2011, RV/3830-W/10) - möglich und nachvollziehbar, da § 34 Abs. 9 EStG 1988 erster Satz allgemein von "Aufwendungen für die Betreuung von Kindern" spricht und § 34 Abs. 9 Z 3 EStG 1988 nur bestimmte Qualifikationsanforderungen an die Betreuungseinrichtung bzw. Betreuungsperson enthält.

Aus dem Betreuungsvertrag geht hervor, dass für zwei Tage die Betreuung der Kinder vereinbart wurde. Daraus ergibt sich somit eine Verpflichtung zur Betreuung der Kinder im genannten Zeitraum. Um aber dieser Verpflichtung nachkommen zu können wurde zusätzlich vereinbart, dass die Tagesmutter die Tochter vom Kindergarten in Y. abholt um sie dann gemeinsam mit ihrem Bruder den ganzen Nachmittag (in ihren Haushalt) zu betreuen. Die vereinbarten Fahrtkosten sind in Zusammenhang mit der Betreuung angefallen bzw. sind Aufwendungen für die Betreuung des Kindes. Sie teilen somit das Schicksal der Betreuungskosten.

Da die allgemeinen Voraussetzungen für die Kinderbetreuung gemäß § 34 Z 9 EStG erfüllt sind, sind die typischerweise in unmittelbarem und ursächlichen Zusammenhang mit der Betreuung der Tochter angefallenen Aufwendungen bzw. Ausgaben nämlich die Fahrtkosten Wohnung Tagesmutter - Kindergarten und retour, an zuerkennen.

Es ist nicht nachvollziehbar, dass einerseits die Kinderbetreuungskosten an zuerkennen sind und andererseits die Fahrtkosten die notwendig sind um das Kind im Sinne der Betreuungsvereinbarung betreuen zu können, nicht. Vielmehr ist der Ansicht des Bf. zu folgen, wonach die Fahrtkosten der Tagesmutter Teil der Kinderbetreuungskosten darstellen und daher unmittelbar und untrennbar mit den Betreuungskosten verbunden sind.

Dazu ist noch festzuhalten, dass Fahrdienste in Zusammenhang mit der Betreuung der Kinder über dem Verein für Tagesmütter als zusätzliche Leistung angeboten werden mit 0,42 € pro gefahrenen Kilometer. Laut vor liegenden Betreuungsvertrag wird diese Fahrtzeit auch als Dienstzeit bei der Tagesmutter berücksichtigt („... *Wird das Tageskind von der Tagesmutter abgeholt oder nach Hause gebracht, bekommt sie den Zeitaufwand und das Kilometergeld abgegolten*“). Hinsichtlich Fremdüblichkeit der Fahrtkosten wurde vom Finanzamt nichts vorgebracht.

Somit sind die Fahrtkosten in Höhe von € 478,38 an zuerkennen.

Die Kosten für die Betreuung jedes Kindes ist getrennt wie folgt zu berechnen, zumal aus dem § 34 Abs. 9 EStG 1988 hervorgeht, dass pro Kind maximal ein Betrag von 2.300 € jährlich berücksichtigt werden kann.

Die Betreuungskosten berechnen sich pro Kind aufgrund der vorgelegten Belege und Verpflegungsaufstellungen wie folgt:

Ausgangspunkt: Betreuungskosten insgesamt 3.173,94 €/Jahr, M. wird pro Woche 21 Stunden und E. 13 Stunden betreut, Fahrtkosten für E. € 478,38  
Verpflegungskosten laut Beilagen

M.:

Betreuung laut Vereinbarung, 21 Stunden/ Woche 3.173,94 €/34h X 21h	1.960,37
Verpflegung Jänner bis Juni und Oktober 2012 (50% laut Beilagen)	185,44
Verpflegung von Juli bis Dezember 2012 ohne Oktober (laut Beilagen)	109,20
Fahrtkosten	0,00
insgesamt € (gerundet)	2.255,00

E.:

Betreuung laut Vereinbarung 13 Stunden/Woche 3.173,94 €/34h X 13h	1.213,56
Verpflegung Jänner bis Juni und Oktober 2012 (50% laut Beilagen)	185,44
Verpflegung von Juli bis Dezember 2012 ohne Oktober (laut Beilagen)	125,40
Fahrtkosten (Abholung E.)	478,38
insgesamt € (gerundet)	2.002,80

Somit ist für M. ein Betrag von 2.255,00 € und für E. ein Betrag von 2.002,80 € zu berücksichtigen. Ergibt zusammen einen Betrag von € 4.257,80.

**Zulässigkeit der Revision:**

Gemäß Art 133 Abs. 4 B-VG kann gegen das Erkenntnis eines Verwaltungsgerichtes Revision erhoben werden, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere wenn eine Rechtsprechung des VwGH fehlt.

Im vorliegenden Fall ist strittig, ob Fahrtkosten einer Tagesmutter zur Abholung eines betreuungspflichtigen Kindes vom Kindergarten (Hin /retour) gemäß § 34 Abs. 9 EStG im unmittelbaren Zusammenhang mit Betreuungskosten stehen, und somit abzugsfähig sind. Zu dieser Frage existiert vereinzelt Rechtsprechung des UFS (RV/0373-W/05, RV/1584-W/07, RV/1872-W/08: Fahrtkosten Alleinerzieher; RV/1418-W/07 bejahend zur Nachmittagsbetreuung, RV/0777-I/07 hinsichtlich Vormittagsbetreuung nein, Nachmittagsbetreuung ja; RV/1801-W/11 bejahend). Diesbezüglich gibt es keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.

Die Revision ist somit wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache zuzulassen.