



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des H J F, 3XXX R, K 77, vertreten durch Mag. Gerald Grübl, Wirtschaftstreuhänder, 3910 Zwettl, Neuer Markt 6/3, vom 9. Juni 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Waldviertel, vertreten durch Amtsdirektor Josef Hiess, vom 12. Mai 2011 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2010 im Beisein der Schriftführerin Diana Engelmaier nach der am 22. September 2011 am Finanzamt Waldviertel in Zwettl durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

1. Verfahrensgang

1.1. Einkommensteuererklärung 2010

Der Berufungswerber (Bw.), H J F, beantragte in seiner Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2010 unter anderem die steuerliche Berücksichtigung von Kinderbetreuungskosten i. H. v. 2.300,00 € für jedes seiner beiden Kinder, zusammen also von 4.600,00 €.

1.2. Erstinstanzliches Ermittlungsverfahren

Das Finanzamt Waldviertel ersuchte den Bw. mit Vorhalt vom 18. April 2011 um Nachweis der Aufwendungen für Kinderbetreuung, worauf am 21. April 2011 übermittelt wurden:

- Zertifikat des Hilfswerks, Landesgeschäftsstelle St. Pölten, wonach E A den Kurs „Als Oma/Opa/Babysitter anfangen“ am 21. Dezember 2009 von 9:00 Uhr bis 17:00 Uhr besucht habe.
- An den Bw. adressierte Rechnungen von E A, 3XXX R, L 27, betreffend Kinderbetreuung der im März 2002 geborenen D und der im Juli 2003 geborenen S laut folgender Aufstellung.
- Zertifikat des Hilfswerks, Landesgeschäftsstelle St. Pölten, wonach M O den Kurs „Als Oma/Opa/Babysitter anfangen“ am 21. Dezember 2009 von 9:00 Uhr bis 17:00 Uhr besucht habe.
- An den Bw. adressierte Rechnungen von M O, 3xxx U 123, betreffend Kinderbetreuung der im März 2002 geborenen D und der im Juli 2003 geborenen S laut folgender Aufstellung.

Rechnungen von E A

Re.-Nr.	Monat	D	L	Summe
1+2/2010	Jän.10	€ 170,00	€ 170,00	€ 340,00
3+4/2010	Feb.10	€ 155,00	€ 155,00	€ 310,00
5+6/2010	Mär.10	€ 165,00	€ 165,00	€ 330,00
7+8/2010	Apr.10	€ 160,00	€ 160,00	€ 320,00
9+10/2010	Mai.10	€ 170,00	€ 170,00	€ 340,00
11+12/2010	Jun.10	€ 160,00	€ 160,00	€ 320,00
13+14/2010	Jul.10	€ 165,00	€ 165,00	€ 330,00
15+16/2010	Aug.10	€ 170,00	€ 170,00	€ 340,00
17+18/2010	Sep.10	€ 155,00	€ 155,00	€ 310,00
19+20/2010	Okt.10	€ 150,00	€ 150,00	€ 300,00
21+22/2010	Nov.10	€ 160,00	€ 160,00	€ 320,00
		€	€	€
Summe		1.780,00	1.780,00	3.560,00

Rechnungen von M O

Re.-Nr.	Monat	D	L	Summe
1+2/2010	Feb.10	€ 115,00	€ 115,00	€ 230,00
3+4/2010	Mär.10	€ 105,00	€ 105,00	€ 210,00
5+6/2010	Apr.10	€ 125,00	€ 125,00	€ 250,00
7+8/2010	Mai.10	€ 145,00	€ 145,00	€ 290,00
9+10/2010	Dez.10	€ 165,00	€ 165,00	€ 330,00
				€
Summe		€ 655,00	€ 655,00	1.310,00

Beide Rechnungen

	€	€	€
Zusammen	2.435,00	2.435,00	4.870,00

Das Finanzamt erhob, dass die Gattin des Bw., I F, bis 22. März 2010 gemäß [§ 34 Abs. 1 AIVG](#) kranken- und pensionsversichert war und seit 23. März 2010 als Angestellte beschäftigt ist, wobei bis 22. März 2011 Kombilohn bezogen wurde.

In weiterer Folge ersuchte das Finanzamt mit Vorhalt vom 29. April 2011 um Beantwortung folgender Fragen:

„Laut Aktenlage stand Ihre Gattin bis 22.03.2010 in keinem Beschäftigungsverhältnis. Welche Gründe machten bis zu diesem Zeitpunkt dennoch eine entgeltliche Betreuung der Kinder durch Betreuungspersonen erforderlich?

Standen die betreuenden Personen in einem persönlichen Naheverhältnis (Verwandtschaftsverhältnis) zu Ihnen oder Ihrer Gattin?

Wo erfolgte die Betreuung der Kinder?

Welche Stundensätze wurden für die Kinderbetreuung von den betreuenden Personen in Rechnung gestellt?

Aufgrund welcher Aufzeichnungen wurden die laut vorgelegten Rechnungen in Rechnung gestellten Betreuungsstunden ermittelt? Um Vorlage dieser Grundaufzeichnungen (Datum, von - bis) wird gebeten."

Hierauf teilte der Bw. mit Schreiben vom 5. Mai 2011 mit:

„... 1.) Meine Kinder, D und S besuchen die Volksschule in Z, d.h. ich bringe Sie jeden Tag in die Schule und hole sie am Nachmittag/Abend, wenn ich von der Arbeit zurückkomme wieder bei meiner Schwester in U ab.

2.) Ist dies wegen meiner Tätigkeit nicht möglich, (was leider oft der Fall ist) holt meine Schwiegermutter die Kinder ab und bringt sie am Abend (bzw. ich hole sie am Abend) wieder nach Hause.

3.) Da wir nur ein Auto besitzen ist es meiner Frau nicht möglich die Kinder nach der Schule abzuholen.

4.) Die Betreuung der Kinder erfolgt in U bei meiner Schwester mit Ihren gleichaltrigen Kindern bzw. bei meiner Schwiegermutter in L.

5.) Den Stundensatz habe ich mit € 5,- ausgemacht.

Weiters möchte ich anmerken, dass alleine aufgrund der gefahrenen Kilometer meiner Schwiegermutter (amtliches Kilometergeld), zum Abholen der Kinder aus der Schule nicht einmal diese Kosten abgedeckt sind.

(Da wir in K wohnen und die Kinder in Z in die Schule gehen, gibt es keine Schulfreifahrt!)

Mit der Bitte um baldige und positive Erledigung möchte ich mich im Voraus bei Ihnen bedanken..."

1.3. Einkommensteuerbescheid 2010

Mit dem angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2010 vom 12. Mai 2011 anerkannte das Finanzamt Waldviertel die geltend gemachten Kinderbetreuungskosten nicht und begründete dies wie folgt:

„Gemäß [§ 138 Abs. 1 BAO](#) haben die Abgabepflichtigen zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Kann ihnen ein Beweis im Einzelfall nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung. Dabei erscheint der angeführte Grund für die Notwendigkeit der entgeltlichen Betreuung der Kinder, - und demnach das Entstehen der Kosten hierfür - nämlich dass diese von der Schule in Z ua durch die Schwiegermutter abgeholt werden mussten, als nicht schlüssig, führt doch der Heimweg zur behaupteten entgeltlichen Betreuung bei der Schwiegermutter in L am Wohnsitzort des Abgabepflichtigen vorbei und stand dessen Ehegattin bis 20.3.2010 in keinem Beschäftigungsverhältnis. Es widerspricht der Lebenserfahrung, dass unter diesen Umständen eine entgeltliche Betreuung der Kinder in Anspruch genommen wurde (behauptete Kosten 1-3/2010: 1.420 Euro). Die Angaben zur entgeltlichen Kinderbetreuung (Anm.: die Vorlage detaillierter Zeitaufzeichnungen erfolgte bis dato nicht) erscheinen daher insgesamt als nicht glaubhaft.“

1.4. Berufung

Hiergegen richtet sich die Berufung des Bw. vom 9. Juni 2011, in welcher die steuerliche Vertretung ausführt:

„Wir legen im Namen unseres Klienten - Herrn H J F - Berufung ein.

Als Begründung legen wir Bestätigungen über die Bezahlung der Kinderbetreuungskosten bei und ersuchen der Berufung stattzugeben.

Weiters möchten wir Anmerken, dass von den betreuenden Personen der Nachweis der fachlichen Qualifikation erbracht worden ist und lediglich die Frage strittig ist, ob die Zahlungen wirklich geflossen sind.

Die Finanzverwaltung hat ja gerade ermöglicht, dass sich auch nahe Angehörige für eine steuerlich anerkannte Kinderbetreuung qualifizieren können. Das Ganze sollte jetzt nicht daran scheitern in dem man die Entgeltlichkeit der Vereinbarung anzweifelt. Die Praxis zeigt, dass

auch nahe Angehörige üblicherweise eine Entlohnung für aufgewendete Betreuungszeiten erhalten."

Beigeschlossen waren Bestätigungen von E A und von M O, dass sie die oben angeführten Entgelte für Kinderbetreuung erhalten haben.

1.5. Vorlagebericht

Mit Bericht vom 15. Juni 2011 legte das Finanzamt Waldviertel die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz mit dem Bemerken vor, die entgeltliche Betreuung der Kinder durch Schwester und Schwiegermutter sei nicht glaubhaft.

1.6. Zweitinstanzliches Ermittlungsverfahren

Die Berufungsbehörde erhob im Abgabensinformationssystem der Finanzverwaltung, dass M O im Jahr 2010 vom 1. März bis 23. April Zahlungen des Arbeitsmarktservice erhalten hat und von 10. Juni bis 30. November geringfügig beschäftigt war (Gesamteinkünfte unter 4.000,00 €). E A erhielt von 8. März bis 16. April Zahlungen des Arbeitsmarktservice, von 12. bis 31. Dezember war sie geringfügig beschäftigt (Gesamteinkünfte unter 1.000 €). Die Meldung einer Betätigung als Kinderbetreuerin ist dort jeweils ebenso wenig wie die Abgabe von Steuererklärungen ersichtlich.

Die Einkünfte der Gattin I F betrugen im Jahr 2010 rund 6.500,00 €.

1.7. Mündliche Berufungsverhandlung

In der mündlichen Berufungsverhandlung gaben sowohl die Schwiegermutter E A als auch die Schwester M O an, dem Finanzamt gegenüber keine Erwerbstätigkeit angezeigt zu haben. Es seien auch keine Aufzeichnungen über die tatsächlichen Betreuungsstunden geführt worden.

Die Betreuungszeiten hätten sich nach den jeweiligen Arbeitszeiten des Bw. gerichtet. Die Betreuungszeit durch M O sei die Zeit zwischen dem jeweiligen Schulende der Kinder, das sich aus deren Stundenplänen ersehen lasse, und der Ankunft des Bw. bei seiner Schwester, gewesen. E A habe die Kinder von der Schule geholt und dann entweder nach Hause gebracht oder die Kinder seien vom Bw. bei ihr abgeholt worden.

Der Bw. gab an, dass sich in seinem Kalender Aufzeichnungen über seine Arbeitszeit befänden. Anhand dieser Aufzeichnungen könne man ersehen, wann er jeweils Dienstschluss gehabt habe. Unter Berücksichtigung der jeweiligen Fahrtzeiten ließe sich die Ankunftszeit bei seiner Schwester bzw. bei seiner Schwiegermutter schätzen. Aus dem Schulschluss einerseits und seiner Ankunft andererseits habe sich im Schätzungsweg die jeweilige Betreuungszeit ermitteln lassen.

Der Bw. habe dann seiner Schwiegermutter und seiner Schwester jeweils die Stundenanzahl im Monat gesagt und diese hätten diesen Angaben entsprechend die einzelnen Rechnungen erstellt.

Die Schwiegermutter sei Hausfrau und verfüge über eine abgeschlossene Pflichtschulausbildung, die Schwester habe die Handelsschule abgeschlossen. Sowohl E A als auch M O hätten jeweils zwei Kinder. Abgesehen vom Acht-Stunden-Kurs für Babysitter und den Erste-Hilfe-Kurs im Rahmen der Führerscheinausbildung seien weder von der Schwiegermutter noch von der Schwester für die Kinderbetreuung einschlägige Ausbildungen absolviert worden.

Der steuerliche Vertreter verwies darauf, dass die Kurse, die von E A und von M O besucht wurden, den Anforderungen des Finanzministeriums an eine pädagogische Qualifikation i. S. d. § 34 Abs. 8 EStG 1988 vollinhaltlich entsprächen.

Der Bw. ergänzte, dass bei den Anmeldungen zu den Kursen gesondert darauf hingewiesen worden sei, dass der Kursbesuch zur Kinderbetreuung im Sinne der Finanzverwaltung qualifiziere.

Aus Sicht des steuerlichen Vertreters bestünden keine weiteren Beweismittel, die angeboten werden könnten; seiner Ansicht nach sei eine entgeltliche Kinderbetreuung durch Frau A und Frau O zumindest glaubhaft gemacht.

Der Vertreter des Finanzamtes verwies darauf, dass in den ersten drei Monaten die Gattin des Bw. nicht berufstätig gewesen sei, weshalb eine entgeltliche Betreuung unglaubwürdig sei.

Der Bw. hielt dem entgegen, dass die Gattin über kein Auto verfügte. Die beiden Kinder seien in Z hauptgemeldet, damit sie dort die Schule gehen können, daher gäbe es auch keine unentgeltliche Schülerbeförderung aus K.

Mittlerweile verfüge die Familie über zwei Autos und arbeite die Gattin bis 15 Uhr, sodass jedenfalls eine Betreuung nach der Schule erforderlich sei.

Im Frühjahr 2010 hätten noch Bauarbeiten im Haus stattgefunden, sodass die zeitweise Abwesenheit der Kinder zweckmäßig gewesen sei. Die Arbeitszeiten der Gattin seien im Jahr 2010 zweimal bis 12.30 Uhr und zweimal bis 14.30 Uhr gewesen, allenfalls war die Arbeitszeit auch bis 13.00 Uhr. Die Gattin wäre nicht so rechtzeitig zu Hause gewesen, dass ihre Mutter die Kinder direkt von der Schule zu Hause abgeben hätte können.

Der Grund für die Anmeldung in Z sei – abgesehen von persönlichen Gründen in Bezug auf die Schule in R – darin gelegen, dass der Bw. – und früher auch seine Gattin – die Kinder auf dem Arbeitsweg in die Schule mitnehmen könnten.

Nach Ansicht des Finanzamtsvertreters habe auch in der mündlichen Verhandlung jeweils ein entgeltliches Betreuungsverhältnis nicht glaubhaft gemacht werden können. Es sei auch kein Geldfluss nachgewiesen worden.

Der steuerliche Vertreter führte abschließend aus, dass in der Info des BMF zwar sehr ausführliche Anleitungen gegeben worden seien, sich allerdings dort kein Hinweis auf die Kriterien für die Verträge zwischen nahen Angehörigen befinde. Es werde ersucht, der Berufung Folge zu geben, da aus Sicht des Bw. alle Voraussetzungen nach der Info des BMF erfüllt worden seien und auch die beiden Betreuerinnen mehrfach bestätigt hätten, die Kinder entgeltlich betreut zu haben.

Über die Berufung wurde erwogen:

2.1. Sachverhalt

Auf Grund des Aktes des Finanzamtes, der Ermittlungen der Berufungsbehörde außerhalb der Berufungsverhandlung sowie der Ergebnisse der mündlichen Berufungsverhandlung steht fest:

Die Familie des Bw. wohnt in K, einer Katastralgemeinde von R. Die beiden in den Jahren 2002 und 2003 geborenen Töchter D und S besuchten im Jahr 2010 nicht die für den Wohnort der Familie sprengelmäßig zuständige Volksschule in R, sondern waren in Z hauptgemeldet und besuchten dort die Volksschule.

Im Jahr 2010 war der Bw. während des ganzen Jahres in einem Vollzeitbeschäftigungsverhältnis berufstätig, seine Gattin war ab März berufstätig. Die Gattin hörte in der Woche zweimal um 12.30 Uhr und zweimal um 14.30 Uhr zu arbeiten auf, allenfalls endete die Arbeitszeit auch um 13:00 Uhr. Die Gattin wäre nach der Arbeit nicht so rechtzeitig zu Hause gewesen, dass ihre Mutter oder die Schwägerin die Kinder direkt von der Schule zu Hause bei der Gattin des Bw. abgeben hätten können.

Die Familie des Bw. verfügte im Jahr 2010 über ein einziges Kraftfahrzeug, das der Bw. für die Fahrt zur Arbeit benötigte.

Der Bw. brachte in der Früh auf seinem Weg zur Arbeit die beiden Kinder in die Schule. Nach Schulschluss wurden die Kinder entweder von seiner in U wohnhaften Schwester M O (der Tante der Kinder) oder von seiner in L wohnhaften Schwiegermutter E A (der Großmutter der

Kinder) von der Schule in Z abgeholt und – zumindest teilweise - jeweils im Haushalt dieser Angehörigen betreut.

Die Kinder wurden in weiterer Folge entweder von der Betreuerin nach Hause nach K gebracht oder der Bw. holte sie auf dem Rückweg von der Arbeit bei der Betreuerin ab. Die Betreuungszeiten richteten sich nach der jeweiligen Arbeitszeit des Bw.

K ist von Z etwa 16 Straßenkilometer entfernt, L etwa 18 Straßenkilometer (wobei der Weg über K führt). U ist von Z etwa 4 Straßenkilometer und von K etwa 19 Straßenkilometer entfernt.

Die Schwiegermutter des Bw. ist Hausfrau und verfügt über eine abgeschlossene Pflichtschulausbildung, die Schwester hat die Handelsschule abgeschlossen. Die Schwester hat selbst zwei Kinder im Alter der Kinder des Bw., seine Schwiegermutter hat zwei Kinder aufgezogen. Die Schwester und die Schwiegermutter haben im Dezember 2009 einen Acht-Stunden-Kurs des Hilfswerks „Als Oma/Opa/Babysitter anfangen“ besucht, der den in LStR 2002 Rz 884i genannten Kriterien entspricht. Abgesehen von diesem Kurs und einem Erste-Hilfe-Kurs im Rahmen der Führerscheinausbildung sind weder von der Schwiegermutter noch von der Schwester für die Kinderbetreuung einschlägige Ausbildungen absolviert worden.

Weder die Schwiegermutter noch die Schwester haben die Aufnahme einer Erwerbstätigkeit gemäß [§ 120 BAO](#) beim Finanzamt angezeigt. Schwiegermutter und Schwester führen auch keine Grundaufzeichnungen über die zeitliche Lagerung der Betreuungsstunden.

Aufzeichnungen gemäß [§ 126 Abs. 2 BAO](#) über die Betriebseinnahmen und die Betriebsausgaben werden gleichfalls nicht geführt. Eine Anzeige einer Erwerbstätigkeit an die Sozialversicherungsanstalt der Gewerblichen Wirtschaft erfolgte nicht; eine (bescheidmäßige) Bewilligung der Bezirksverwaltungsbehörde nach § 3 NÖ Kinderbetreuungsgesetz liegt nicht vor. Einkommensteuererklärungen für das Jahr 2010 wurden weder von der Schwiegermutter noch von der Schwester gelegt. Dass ansonsten das Betreuungsverhältnis nach außen gegenüber Dritten in Erscheinung getreten wäre, ist nicht feststellbar.

Die Schwiegermutter hat dem Bw. mit Rechnungen, die den in LStR 2002 Rz 884f genannten Kriterien entsprechen, für die Betreuung seiner beiden Kinder im Jahr 2010 insgesamt einen Betrag von 3.560,00 € in Rechnung gestellt, seine Schwester mit gleich gestalteten Rechnungen hierfür 1.310,00 €. Beide Betreuerinnen bestätigten mit am 9. Juli 2011 dem Finanzamt vorgelegten Aufstellungen, diese Beträge vom Bw. (bar) erhalten zu haben.

Zu den Rechnungsbeträgen gelangten die Betreuerinnen in der Form, dass ihnen der Bw. monatlich die von ihm geschätzten Betreuungsstunden bekannt gab. Diese Stunden wurden dann mit einem Betrag von 5,00 € multipliziert, woraus sich der Rechnungsbetrag ergab. Der

Bw. führte in seinem Kalender Aufzeichnungen über sein jeweiliges Arbeitsende und schätzte an Hand dieser Information die von den Betreuerinnen geleisteten Betreuungsstunden.

M O erhielt im Jahr 2010 vom 1. März bis 23. April Zahlungen des Arbeitsmarktservice und war von 10. Juni bis 30. November geringfügig beschäftigt (Gesamteinkünfte unter 4.000,00 €). E A erhielt von 8. März bis 16. April Zahlungen des Arbeitsmarktservice, von 12. bis 31. Dezember war sie geringfügig beschäftigt (Gesamteinkünfte unter 1.000 €). Die Einkünfte der Gattin I F betrugen im Jahr 2010 rund 6.500,00 €.

Angesichts dieser geringen Einkünfte hätte auch unter Berücksichtigung der für die Kinderbetreuung in Rechnung gestellten Beträge bei der Schwiegermutter und bei der Schwester weder eine Einkommensteuerpflicht noch eine Sozialversicherungspflicht als selbständig Erwerbstätige im Jahr 2010 bestanden.

Es kann nicht festgestellt werden, wann tatsächlich die Kinderbetreuung durch die Schwester und die Schwiegermutter des Bw. im Jahr 2010 erfolgt ist, wie viele Stunden tatsächlich die Kinder des Bw. betreut wurden, schließlich ob und bejahendenfalls in welchem Umfang der Schwester und der Schwiegermutter hierfür vom Bw. Zahlungen geleistet wurden.

Es kann ferner nicht festgestellt werden, dass zwischen dem Bw. und seiner Schwester bzw. und seiner Schwiegermutter jeweils eine Vereinbarung abgeschlossen wurde, die den steuerlich an Verträge zwischen einander Nahestehenden anzulegenden Kriterien (siehe dazu unten) entspräche.

Letztlich kann nicht festgestellt werden, dass Schwester und Schwiegermutter tatsächlich die im Jahr 2010 in Rechnung gestellten Beträge ausbezahlt erhalten haben.

2.2. Beweiswürdigung

Der Unabhängige Finanzsenat folgt hinsichtlich des festgestellten Sachverhalts im Wesentlichen den Angaben des Bw. sowie den vom Finanzamt erhobenen Beweisen und den Aussagen des Bw., seiner Schwester und seiner Schwiegermutter in der mündlichen Berufungsverhandlung (siehe die Darstellung des Verfahrensgangs).

Der Unabhängige Finanzsenat hält es für erwiesen, dass die Schwester des Bw. und die Schwiegermutter des Bw. die beiden Kinder des Bw. im Jahr 2010 von der Volksschule abholt und dann – zumindest teilweise - in ihren jeweiligen Haushalten betreut haben.

Die Ermittlung der konkreten Betreuungszeiten ist jedoch derartig unbestimmt, dass die Berufsbehörde nicht festzustellen vermag, dass die in den einzelnen Rechnungen ausgewiesenen Betreuungsstunden tatsächlich geleistet wurden.

Es mag sich möglicherweise aus den Arbeitsaufzeichnungen des Bw. im Schätzungsweg ableiten lassen, wann es ihm im Jahr 2010 zeitlich etwa möglich gewesen wäre, seine Kinder bei seiner Schwester oder seiner Schwiegermutter abzuholen.

Dies besagt aber noch nicht, dass dies tatsächlich immer der Fall gewesen ist. Außerdem ist aus diesen Aufzeichnungen nichts für den Fall gewonnen, dass der Bw. die Kinder nicht selbst abgeholt hat, sondern diese von der jeweiligen Betreuerin selbst nach Hause gebracht wurden. Es entspricht durchwegs der Lebenserfahrung, dass die Kinder nicht immer gewartet haben werden, bis sie der Papa am Abend bei der Oma abholt, während die Mama nach deren Arbeitsende schon längst zu Hause ist, sondern die Oma die Kinder in nicht wenigen Fällen schon früher zur Mama nach Hause gebracht haben wird.

Aufzeichnungen der Betreuerinnen selbst über die geleisteten Betreuungsstunden fehlen.

Die Berufungsbehörde vermochte auf Grund der unbestimmten Angaben und der fehlenden Aufzeichnungen auch nicht festzustellen, dass eine ernst gemeinte Erwerbstätigkeit der Schwester und der Schwiegermutter in Bezug auf die Kinderbetreuung vorlag.

Zwischen einander Fremden wären Vertragsbeziehungen nicht in dieser Form gestaltet gewesen.

Auch hinsichtlich des Zahlungsflusses gibt es weder zeitnah ausgestellte Zahlungsbestätigungen noch Bankbelege. Die im Jahr 2011 ausgestellten Bestätigungen beruhen auf den einzelnen Rechnungen und sagen nichts über die tatsächlichen Verhältnisse im Jahr 2010 aus.

2.3. Rechtliche Beurteilung

2.3.1. Rechtsgrundlage

[§ 34 Abs. 9 EStG 1988](#) lautet i. d. F. [BGBl. I Nr. 111/2010](#):

„(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."

2.3.2. Streitpunkte

Strittig ist, ob die vom Bw. mit seiner Schwester und seiner Schwiegermutter steuerlich anzuerkennende Verträge zwischen nahen Angehörigen abgeschlossen hat, also ob diese Vereinbarungen den Kriterien, die von Lehre, Rechtsprechung und Verwaltungspraxis zur Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt worden sind, entsprechen.

Nach Ansicht des Referenten des UFS ist ferner fraglich, ob es sich bei der Schwester (Tante der Kinder) und der Schwiegermutter (Großmutter der Kinder) jeweils um eine „pädagogisch qualifizierte Person“ i. S. d. [§ 34 Abs. 9 Z 3 EStG 1988](#) handelt.

Der Bw. bestreitet, dass für die gegenständliche Vereinbarung besondere Erfordernisse erfüllt sein müssen und sieht – unter Hinweis auf Erlässe des Bundesministeriums für Finanzen sowie auf die LStR 2002 – seine Angehörigen auf Grund einer 8-stündigen Babysitterausbildung als „pädagogisch qualifiziert“ im Sinne des Gesetzes an.

Die übrigen Anspruchsvoraussetzungen nach [§ 34 Abs. 9 EStG 1988](#) sind nicht strittig.

Zunächst ist dem Bw. beizupflichten, dass sowohl LStR 2002 Rz 884a ff. als auch die (aktuelle) „Information zur steuerlichen Berücksichtigung von Kinderbetreuungskosten im Zuge der außergewöhnlichen Belastungen“ des Bundesministeriums für Finanzen (Info BMF 28. 7. 2011, BMF-010222/0155-VI/7/2011) sehr detaillierte Ausführungen zur Kinderbetreuung i. S. d. [§ 34 Abs. 9 EStG 1988](#) enthalten, und einerseits die Ausbildung der

Schwester und der Schwiegermutter den von der Finanzverwaltung aufgestellten Anforderungen entspricht sowie andererseits diese Erlässe keinerlei Ausführungen zu einer Fremdüblichkeit des Betreuungsvertrages enthalten.

Der Unabhängige Finanzsenat hat jedoch zufolge des Legalitätsprinzips auf Grund des Gesetzes zu entscheiden ([Art. 18 Abs. 1 B-VG](#)) und ist an Erlässe des Finanzministeriums bei seiner nach [§ 289 BAO](#) zu treffenden Entscheidung nicht gebunden.

Nach [Art. 24 B-VG](#) übt die Gesetzgebung des Bundes der Nationalrat gemeinsam mit dem Bundesrat aus. Die Verwaltung hat, dem Grundsatz der Gewaltentrennung folgend, die Entscheidungen des Gesetzgebers – so wie sie die Abgeordneten beschlossen haben - zu vollziehen, ob sie diese für zweckmäßig erachtet oder nicht. Dabei darf die Verwaltung das Gesetz nicht in einer Weise interpretieren, die einer Norm de facto ihren Anwendungsbereich nimmt, wie dies der Fall ist, wenn Kinderbetreuer in institutionellen Kinderbetreuungseinrichtungen i. d. R. über eine mehrjährige Ausbildung und freiberufliche Kinderbetreuer (Tagesmütter, Tagesväter) – jedenfalls in Niederösterreich - zumindest über eine rund einmonatige Ausbildung (zuzüglich einer jährlichen Fortbildungsverpflichtung) verfügen müssen, während der Rechtsansicht des BMF zufolge Kinderbetreuer außerhalb von institutionellen Kinderbetreuungseinrichtungen bereits durch Absolvierung eines 8-Stunden-Kurses (bzw. bei jungen Betreuern eines 16-Stunden-Kurses) eine „pädagogisch qualifizierte Person“ i. S. d. [§ 34 Abs. 9 EStG 1988](#) sein sollen:

2.3.3. Schwester und Schwiegermutter „pädagogisch qualifizierte Person“ i. S. d. § 34 Abs. 9 EStG 1988?

2.3.3.1. Nicht jede „Kinderbetreuung“ ist steuerlich abzugsfähig

Vorweg ist festzuhalten, dass Kinderbetreuung die beaufsichtigende, erziehende und pflegende Tätigkeit Erwachsener gegenüber Kindern in und außerhalb der Familie ist (vgl. Gabler Kompakt-Lexikon Volkswirtschaftslehre³, Wiesbaden 2009, „Kinderbetreuung“). Kinderbetreuung geht über das bloße „Aufpassen“ auf Kinder hinaus.

Anders als etwa die Regelung in § 9c dEStG sind nach österreichischer Rechtslage nicht Aufwendungen für Dienstleistungen eines zum Haushalt des Steuerpflichtigen gehörenden Kindes generell in einem bestimmten Umfang steuerlich abzugsfähig, sondern muss es sich nach dem öEStG um eine besonders qualifizierte Kinderbetreuung handeln.

2.3.3.2. Pädagogische Qualifikation i. S. d. § 34 Abs. 9 EStG 1988

Der Gesetzgeber hat in [§ 34 Abs. 9 EStG 1988](#) angefallene Kinderbetreuungskosten nicht schlechthin zum Abzug zugelassen, sondern nur bestimmte. Abzugsfähig sind nur jene

Kinderbetreuungskosten, die entweder an eine institutionelle Kinderbetreuungseinrichtung oder an eine „pädagogisch qualifizierte“ Person geleistet werden.

Ob diese Entscheidung des Gesetzgebers zweckmäßig war, hat der Unabhängige Finanzsenat nicht zu beurteilen. Die Abgabenbehörden haben das Gesetz – wie es vom Gesetzgeber beschlossen wurde - zu vollziehen. Es ist Sache des Gesetzgebers, gegebenenfalls – wenn sich hierfür eine parlamentarische Mehrheit findet – Änderungen des Gesetzes vorzunehmen.

Der Gesetzgeber möchte offenbar – Ausführungen dazu in den Gesetzesmaterialien fehlen – nur Zahlungen an bestimmte qualifizierte Kinderbetreuer fördern. Die Leistungen derartiger qualifizierter Kinderbetreuer werden i. d. R. auf Grund ihrer Ausbildung teurer sein als Leistungen von Personen, die über keine einschlägige Ausbildung verfügen (auch wenn die Ausbildung letztlich für Tageseltern unentgeltlich – etwa bei der Caritas in St. Pölten, <http://www.tagesmutterausbildung.at/ausbildung/kosten/> oder beim Niederösterreichischen Hilfswerk, <http://niederoesterreich.hilfswerk.at/b1579m564> - sein kann, erfordert sie jedenfalls ein umfangreiches zeitliches Engagement der Tagesmutter bzw. des Tagesvaters; ansonsten bestehen Ausbildungskosten zwischen mehreren hundert und einigen tausend Euro, siehe auch unten Punkt 2.3.3.3.2.3). Dies dürfte die einzige irgendwie ableitbare Motivation für diese Beschränkung gewesen sein.

Das Wort „qualifiziert“ im Gesetzestext kann grundsätzlich im Sinne von „befähigt“, aber auch im Sinne von „sachkundig“ oder „ausgebildet“ verstanden werden.

Verstünde man das Wort „qualifiziert“ als „befähigt“, hieße das, die Abgabenbehörden hätten anstelle der Eltern die pädagogische Eignung von Kinderbetreuungspersonen zu prüfen.

Nun ist es - solange dies nicht zu einer Gefährdung der Kinder und damit Beeinträchtigung des Kindeswohls führt - Sache der Eltern, wem sie nach ihrem pflichtgemäßen Ermessen ihre Kinder zur Betreuung anvertrauen. Von den Eltern selbst verlangt das Gesetz ja auch keine einschlägige Ausbildung. Es werden wohl auch Großeltern oder – hier – eine Tante, die eigene Kinder erzieht, in der Regel über eine hinreichende erzieherische Erfahrung verfügen.

Dem Gesetzgeber kann nicht zugesonnen werden, in [§ 34 Abs. 9 EStG 1988](#) den Abgabenbehörden eine Prüfung der tatsächlichen pädagogischen Eignung der Betreuungsperson auferlegt zu haben.

Die Gesetzesmaterialien (NR: GP XXIV RV 54) nennen, worauf Jakom/*Baldauf*, EStG 2011, § 34 Tz. 87, verweist, als Beispiel für pädagogisch qualifizierte Personen „ausgebildete Tagesmütter“.

Mayr, StRefG 2009: Familienpaket und Spendenabzug, RdW 2009/186, 228 („Doch wann ist eine Betreuungsperson ‚pädagogisch qualifiziert‘? Die Gesetzesmaterialien führen als Beispiel die Tagesmütter an. Personen mit einer einschlägigen pädagogischen Ausbildung (zB Kindergartenpädagogen) sind jedenfalls pädagogisch qualifiziert. Ob die (ca. 2-tägige) Schulung für Au-pair-Kräfte oder die Ausbildung zum Babysitter (mindestens acht Stunden) durch dafür geeignete Organisationen (zB Jugendrotkreuz) ausreicht, wird zwar tendenziell zu bejahen, aber erst in

beantworten sein. Dabei gilt es auch zu berücksichtigen, dass sich keine zu große Schieflage zur betreuenden ‚Oma‘ ergibt, die zwar über keine pädagogische Ausbildung, aber über jahrelange Praxiserfahrung verfügt. Dennoch wird eine betreuende Oma, die nicht dem Haushalt angehört, wohl noch eine kleine pädagogische ‚Zusatzausbildung‘ zu absolvieren haben. Eine gewisse pädagogische Ausbildung ist auch deshalb erforderlich, um unerwünschte Gestaltungen ausschließen zu können; denn zB (ausländische) Haushälterinnen, die den Haushalt und nicht die Kinder betreuen, sollen schon deshalb ausscheiden, weil sie nicht über eine pädagogische Ausbildung verfügen“), vermengt einerseits die tatsächliche Befähigung zur Beaufsichtigung („Oma“) mit der formalen Qualifikation zur Betreuung (Kindergartenpädagoge) und andererseits „ausländische“ Haushälterinnen mit Kinderbetreuern, wobei sich seiner Ansicht nach offenbar auch die „ausländischen Haushälterinnen“ mit einer ein bis zwei Tage dauernden Schulung qualifizieren können.

Die Oma mit der jahrelangen Praxiserfahrung wird zumeist in der Lage sein, Kinder zu beaufsichtigen, mit ihnen zu spielen und ihre Entwicklung zu unterstützen; dies wird jedoch – anders als in institutionellen Kinderbetreuungseinrichtungen (siehe unten Punkt 2.3.3.3.1) – weder nach erprobten wissenschaftlichen Methoden noch methodisch-systematisch erfolgen, wenn die Großmutter über keine einschlägige Ausbildung verfügt. Gleiches gilt im gegenständlichen Fall für die Schwester des Bw. In beiden Fällen wird eine Kinderbetreuung erfolgen, wie sie im Familienkreis üblich und durchaus zweckmäßig ist. Diese Betreuung ist aber nicht besonders pädagogisch qualifiziert.

2.3.3.3. Gesetz stellt auf formale Qualifikation ab

Das Gesetz kann unter „pädagogisch qualifiziert“ nur entsprechend (formal) ausgebildete Personen verstehen, deren Engagement auf dem Markt zumeist auch mit höheren Kosten als bei der Heranziehung nicht einschlägig vorgebildeter Personen verbunden ist.

Auch an anderer Stelle fördert der Gesetzgeber nur bestimmte, für den Konsumenten entsprechend teurere Leistungen. Etwa muss eine Wohnraumsanierung nach [§ 18 Abs. 1 Z 3](#)

[lit. c EStG 1988](#) durch „einen befugten Unternehmer“ vorgenommen werden und genügt es nicht, wenn der Wohnraum durch den Steuerbürger selbst saniert und nur Material zugekauft wird.

Das Land Niederösterreich leistet im Übrigen Eltern, die ihr Kind von einer Tagesmutter bzw. einem Tagesvater betreuen lassen, einen vom Familieneinkommen abhängigen Zuschuss zu den Betreuungskosten (http://www.noel.gv.at/Gesellschaft-Soziales/Kinderbetreuung/Tagesmuetter-Tagesvaeter/Tagesmuetter_vaeter_Allgemein.wai.html), der gegebenenfalls die nach [§ 34 Abs. 9 EStG 1988](#) abzugsfähigen Aufwendungen entsprechend kürzt.

Der Bw. stellt die (Mayr folgende) Rechtsansicht des BMF dar, wonach „pädagogisch qualifizierte Personen“ im Sinne des Gesetzes Personen seien, „die eine Ausbildung und Weiterbildung zur Kinderbetreuung und Kinderziehung oder Elternbildung im Mindestausmaß von 8 Stunden – bei Betreuungspersonen zwischen 16 und 21 Jahren im Mindestausmaß von 16 Stunden nachweisen können“ (Info des BMF 4. 12. 2009, BMF-01222/0220-VI/7/2009, sowie BMF 28. 7. 2011, BMF-010222/0155-VI/7/2011).

Der Unabhängige Finanzsenat vermag sich dieser Auffassung nicht anzuschließen.

2.3.3.3.1. Qualifikationserfordernisse für eine institutionelle Kinderbetreuung

Das Gesetz stellt zunächst auf eine Betreuung „*in einer öffentlichen institutionellen Kinderbetreuungseinrichtung oder in einer privaten institutionellen Kinderbetreuungseinrichtung, die den landesgesetzlichen Vorschriften über Kinderbetreuungseinrichtungen entspricht,*“ ab.

Der Begriff der „institutionellen Kinderbetreuungseinrichtung“ wird im Sinne von Art. 4 Abs. 1 der Vereinbarung gemäß [Art. 15a B-VG](#) über den Ausbau des institutionellen Kinderbetreuungsangebots und über die Einführung der verpflichtenden frühen sprachlichen Förderung in institutionellen Kinderbetreuungseinrichtungen sowie Schaffung eines bundesweiten vorschulischen Bildungsplanes, BGBl II 2008/478, zu interpretieren sein.

Z 1 dieser Vereinbarung zufolge sind institutionelle Kinderbetreuungseinrichtungen „Öffentliche und private Kindergärten/krippen sowie alterserweiterte Gruppen, wobei private solche sind, die nicht im privaten Haushalt die Kinder betreuen, die unter denselben Aufnahme und Ausschließungsbedingungen wie die öffentlichen allgemein zugänglich und nicht auf Gewinn gerichtet sind, sowie Betriebskindergärten/krippen.“

Inhaltlich ist etwa auf [§ 3 NÖ Kindergartengesetz 2006](#) LGBl. 5060 zu verweisen, wonach der Kindergarten – als institutionelle Kinderbetreuungseinrichtung – die Aufgabe hat, „... die

körperliche, seelische und geistige Entwicklung der Kinder durch Bildungsangebote, geeignete Spiele und durch die erzieherische Wirkung, welche die Gemeinschaft bietet, zu fördern, zu unterstützen, einen grundlegenden Beitrag zu einer religiösen und ethischen Bildung zu leisten und die Erreichung der Schulfähigkeit zu unterstützen. Die Kinder sind nach erprobten wissenschaftlichen Methoden insbesondere der Kleinkindpädagogik, der Kindergartenpädagogik und bei Bedarf der Heilpädagogik unter Ausschluss jedes schulartigen Unterrichtes zu fördern und zu unterstützen. Kinder mit besonderen Bedürfnissen sind auch nach integrativen Grundsätzen zu betreuen und in ihrer Entwicklung zu fördern und zu unterstützen. Die Bedürfnisse der Kinder haben dabei im Mittelpunkt zu stehen. Die Kindergartenpädagogin/der Kindergartenpädagoge hat bei der Bildungsarbeit methodisch-systematisch vorzugehen. Die Planung ist in Form von schriftlichen Vorbereitungen nachzuweisen. Es ist in den einzelnen Bildungsbereichen der Entwicklungsstand des einzelnen Kindes in körperlicher, seelischer und geistiger Hinsicht zu berücksichtigen." Die Aufsichtspflicht des Kindergartenpersonals (§ 20 leg. cit.) ist nur ein Teil der Betreuung und Förderung der Kinder (zum Berufsbild der KindergärtnerInnen siehe auch *Wanke/Peth, Kreative Fortbildung - Werbungskosten oder private Lebensführung?* UFSjournal 2010, 140).

Nach [§ 6 Abs. 1 des NÖ Kindergartengesetz 2006](#) LGBl. 5060 ist fachliches Anstellungserfordernis für eine Kindergartenpädagogin/einen Kindergartenpädagogen die erfolgreiche Ablegung der Befähigungsprüfung für Kindergärtnerinnen/Kindergärtner, der Reife- und Befähigungsprüfung für Kindergärten, der Reife- und Diplomprüfung bzw. der Diplomprüfung für Kindergärten und Horte. Anstellungserfordernis für eine Kinderbetreuerin/einen Kinderbetreuer ist die für die ordnungsgemäße Erfüllung der dienstlichen Aufgaben erforderliche Eignung sowie eine Ausbildung, die sie/ihn befähigt, die Bildungs-, Erziehungs- und Betreuungsarbeit der Kindergartenpädagogin/des Kindergartenpädagogen zu unterstützen.

Kindergärtnerinnen/Kindergärtner haben im Regelfall eine fünf Schulstufen (fünf Schuljahre) umfassende Ausbildung an einer Bildungsanstalt für Kinderpädagogik ([§ 94 SchOG](#)) zu absolvieren.

Der Verordnung der NÖ Landesregierung über die Ausbildung von Kinderbetreuerinnen/Kinderbetreuern LGBl. 5060/4 zufolge hat die Ausbildung der Kinderbetreuerinnen/Kinderbetreuer 80 Unterrichtseinheiten in Theorie und 36 Stunden in Praxis zu umfassen; die Dauer einer Unterrichtseinheit beträgt 50 Minuten (§ 1 Abs. 2 leg. cit.). Die Kinderbetreuerinnen/Kinderbetreuer werden im Kindergarten nicht eigenverantwortlich, sondern in Unterstützung der

Kindergartenpädagoginnen/Kindergartenpädagogen tätig (vgl. [§ 5 Abs. 1 des NÖ Kindergartengesetz 2006](#) LGBl. 5060).

Die institutionelle Kinderbetreuung bedient sich somit eines Personals, das – abgesehen von dem ihm zur Unterstützung beigegebenen Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern – in der Regel auf eine zumindest fünfjährige Vollzeitausbildung zurückblicken kann. Selbst die beigestellten Betreuer benötigen eine Ausbildung von zumindest 116 Unterrichtseinheiten (mehr als zwei Wochen zu 8 Stunden/Arbeitstag).

2.3.3.3.2. Qualifikationserfordernisse für eine außerinstitutionelle Kinderbetreuung

„Eine pädagogisch qualifizierte Person“, die zweite im Gesetz vorgesehene Kinderbetreuungsvariante, wird als „pädagogisch qualifiziert“ im Sinne von [§ 34 Abs. 9 EStG 1988](#) wohl nur dann angesehen werden können, wenn das formale Ausbildungsniveau annähernd an jenes der verantwortlichen Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter in institutionellen – öffentlichen oder privaten - Kinderbetreuungseinrichtungen herankommt.

Es liegt auf der Hand, dass eine 8- oder 16-stündige „Ausbildung“ in einem Kurs nicht mit einer fünfjährigen Berufsausbildung verglichen werden kann.

Aus einem anderen Berufsbereich sei darauf verwiesen, dass auch die Qualifikation eines „Ersthelfers“ mit einem 16-Stunden-Erste-Hilfe-Kurs nicht mit jener etwa eines Krankenpflegepersonals verglichen werden kann, dessen Grundausbildung in der allgemeinen Krankenpflege mindestens 4.600 Stunden zu umfassen hat (vgl. das Europäische Übereinkommen über die theoretische und praktische Ausbildung von diplomierten Krankenpflegepersonen, [BGBl. Nr. 53/1973](#); das [Bundesgesetz über Gesundheits- und Krankenpflegeberufe](#) [[Gesundheits- und Krankenpflegegesetz](#) – GuKG], [BGBl. I Nr. 108/1997](#), sieht in seinem § 41 eine dreijährige Ausbildung vor), wenngleich auch ein Ersthelfer wertvolle Dienste im Gesundheitswesen zu leisten imstande sein kann.

Nach [§ 21a Abs. 1 JWG](#) ist die Tagesbetreuung „die Übernahme eines Minderjährigen unter 16 Jahren von anderen als bis zum dritten Grad Verwandten oder Verschwägerten, Wahleltern, dem Vormund oder anderen mit Pflege und Erziehung betrauten Personen zur regelmäßigen und gewerbsmäßigen Betreuung für einen Teil des Tages, die nicht im Rahmen des Kindergarten-, Hort- und Schulbetriebes erfolgt“. Die Betreuung kann sowohl als individuelle Betreuung im Haushalt einer geeigneten Person (Tagesmutter, -vater) als auch in Gruppen in geeigneten Räumlichkeiten erfolgen, wobei nach [§ 21a Abs. 2 JWG](#) Tagesmütter, Tagesväter und Gruppen bedürfen einer Bewilligung bedürfen, deren Voraussetzungen durch die Landesgesetzgebung festzulegen sind.

Das [NÖ Kinderbetreuungsgesetz 1996 \(NÖ KBG\)](#) LGBL 5065 regelt die Tagesbetreuung von Minderjährigen außerhalb von Familie und Nachbarschaftshilfe (§ 1 Abs. 2 leg. cit.) und außerhalb institutioneller Kinderbetreuungseinrichtungen in diesem Bundesland.

Tagesbetreuung ist diesem Gesetz zufolge die nicht in Kindergärten, Schulen, der Nachbarschaftshilfe oder der Familie stattfindende regelmäßige, entgeltliche Betreuung und Erziehung von Minderjährigen bis zum vollendeten 16. Lebensjahr für einen Teil des Tages (§ 1 Abs. 2 leg. cit.). Die individuelle Betreuung im eigenen Haushalt von geeigneten Personen erfolgt durch Tagesmütter/-väter, die eine bescheidmäßige Bewilligung durch die Bezirksverwaltungsbehörde benötigen (§ 3 Abs. 1 leg. cit.).

2.3.3.3.2.1. Einschlägige Ausbildung von Tageseltern nach der NÖ Tagesmütter/-Väterverordnung

Die hierzu ergangene NÖ Tagesmütter/-Väterverordnung LGBL 5065/1 enthält in ihrem § 5 folgende Regelungen über die pädagogische Qualifikation von Tagesmüttern oder Tagesvätern:

„(1) Tagesmütter/-väter müssen spätestens innerhalb eines Jahres nach Rechtskraft der Bewilligung die Absolvierung einer Grundausbildung gemäß Abs. 2 oder den Abschluss einer einschlägigen Berufsausbildung (z.B. KindergartenpädagogIn, SozialpädagogIn, HorterzieherIn, DiplompädagogIn) nachweisen.

Vor Aufnahme ihrer Tätigkeit müssen zumindest der Ausbildungsteil "theoretische Grundlagen der Kinderbetreuung" (48 UE) und die Praxishospitation (24 UE) inklusive Vor- und Nachbereitung (8 UE) absolviert sein.

(2) Die Grundausbildung hat aus mindestens 160 Unterrichtseinheiten (UE) zu bestehen, die sich in mindestens 96 UE Theorie und mindestens 64 UE Praxis aufteilen.

Die Theorie umfasst mindestens 48 UE "theoretische Grundlagen der Kinderbetreuung" und mindestens 48 UE "tagesmuttersspezifische Ausbildung". Die Dauer einer Unterrichtseinheit beträgt 50 Minuten.

(3) Die mindestens 48 UE "theoretische Grundlagen der Kinderbetreuung" umfassen insbesondere folgende Bereiche:

o Entwicklungspsychologie 12 UE (z.B. Verständnis für Lebens- und Entwicklungsprozesse von Minderjährigen, sozialpsychologische Grundfragen)

o Pädagogik, Didaktik, Bildungsarbeit 24 UE (z.B. pädagogischer Umgang mit Minderjährigen, kindliches Spiel, methodische Aspekte)

o Kommunikation und Konfliktmanagement 12 UE (z.B. soziales Lernen, Kommunikationssituationen mit Minderjährigen und Erwachsenen, Gesprächsführung).

(4) Die mindestens 48 UE "tagesmuttersspezifische Ausbildung" betonen die eigenverantwortliche Tätigkeit und umfassen insbesondere folgende Bereiche:

o rechtliche Grundlagen 8 UE (z.B. Aufsichtspflicht, rechtliches Verständnis von Pflege und Erziehung, administrative Vorgänge)

o Erste Hilfe 8 UE (z.B. Gefahrenquellen für Minderjährige im Haushalt)

o Rollenbild und Motivation 4 UE (z.B. Anforderungen, Berufsbild der/des Tagesmutter/-vaters)

o Das Tageskind – ein Kind in zwei Familien 8 UE (z.B. Abstimmung der zwei Familiensysteme, familiennahe, familienergänzende, außerfamiliäre Kinderbetreuung)

o Entwicklungspsychologie 4 UE (z.B. besondere Bedürfnisse von Minderjährigen im ersten Lebensjahr/frühe Kindheit)

o Elternarbeit 8 UE (z.B. Akzeptanz der engen Zusammenarbeit mit Eltern)

o Gesundheitsförderung 5 UE (z.B. Hygiene im eigenen Haushalt, Umgang mit und Pflege bei Erkrankungen von Minderjährigen im Einvernehmen mit den Eltern)

o Pädagogik, Didaktik und Bildungsarbeit bei Minderjährigen mit besonderen Bedürfnissen 3 UE (z.B. Integration behinderter oder entwicklungsgehemmter Minderjähriger).

(5) Die mindestens 64 UE Praxis beinhalten insbesondere die Praxishospitation (24 UE) und deren Vor- und Nachbereitung (8 UE), supervidierte praktische Tätigkeit (18 UE), eine Hausarbeit samt Abschlussgespräch (10 UE) und Supervision (4 UE).

(6) In Ergänzung der Grund- oder Berufsausbildung müssen Tagesmütter/-väter im Rahmen einer fachlichen Begleitung die Absolvierung einer regelmäßigen, einschlägigen Fortbildung von jährlich mindestens 20 Unterrichtseinheiten nachweisen. "

Auch die von Tageseltern gesetzlich verlangte Ausbildung von mindestens 160 Unterrichtseinheiten (UE) beträgt das 10- bis 20-fache jener Ausbildungszeit, die nach Ansicht des BMF für eine pädagogische Qualifizierung i. S. d. [§ 34 Abs. 9 Z 3 EStG 1988](#) ausreichend sein soll.

2.3.3.3.2.2. Einschlägige Ausbildung von Kinderbetreuern nach dem Mindestlohtarif

Der Mindestlohtarif für im Haushalt Beschäftigte – Niederösterreich etwa für das Jahr 2010, Verordnung des Bundeseinigungsamtes beim Bundesministerium für Arbeit, Soziales und Konsumentenschutz, mit der der Mindestlohtarif für im Haushalt Beschäftigte für Niederösterreich festgesetzt wird, [BGBl. II Nr. 381/2010](#), sieht in seinem § 2 Z 5 unterschiedliche Löhne für Kinderbetreuungspersonen je nach deren Ausbildung vor. Als „einschlägige Ausbildung“ sieht der Mindestlohtarif eine „einjährige fachliche Schule oder abgeschlossene einschlägige Kurse von insgesamt mindestens sechsmonatiger Dauer“ vor, wobei „bei Nachweis einer zweijährigen fachlichen Ausbildung oder abgeschlossenen einschlägigen Lehre“ ein höherer Lohn gebührt. Auch eine sechsmonatige Ausbildungszeit („einschlägige Ausbildung“) beträgt ein Vielfaches der vom BMF angenommenen ein bis zwei Tage.

2.3.3.3.2.3. Umfang vergleichbarer Ausbildungen

Das Wirtschaftsförderungsinstitut (WIFI) Wien bietet etwa einen 240 Einheiten (6 volle Arbeitswochen oder 26 Samstage) umfassenden Kurs (mit einer Abschlussprüfung) „Ausbildung zum/zur Nachmittagsbetreuer/-in (Kosten 2.300 € plus Prüfung 185 €) an mit dem Ziel, eine pädagogische und didaktische Ausbildung zu erhalten, wie sie für eine Fachkraft der Nachmittagsbetreuung in Hort und Schule – einem/einer Betreuer/-in - notwendig ist.

Dessen Inhalt:

„Entwicklungspsychologie (0-16 Jahre) - Schwerpunkt der 6-16 jährigen / Sozialer Umgang in dieser Altersstufe und entwicklungspsychologische Besonderheiten

Führungsstile / Eigener Führungsstil / Führen und geführt werden

Berufsbild des Betreuers/der Betreuerin /Organisationsstrukturen und Verantwortungsbereiche

Persönlichkeitsbildung und Konfliktbewältigung / Kommunikationsgrundlagen / Wie entsteht ein Konflikt / Konfliktbewältigung / Konfliktprävention

Elternarbeit

Freizeitpädagogik / "Das Spiel / Spiele der reifen Kindheit und Pubertät / Spiele und Übungen

Sprachstörungen / Die bekanntesten Sprachstörungen und ihre Ursachen

Interkulturelles Lernen (Kinder mit besonderen Bedürfnissen)

Hygiene und Rechtliche Grundlagen

Erarbeitung von Handlungsmöglichkeiten

Aufklärung

Aufgabenunterstützung

Praxis".

Die ebenfalls vom WIFI Wien angebotene „Ausbildung zum/zur geprüften Kindergartenassistenten/-in“ dauert etwa 210 Kurseinheiten (6 Wochen oder 19 Samstage, Kosten 1.880 €, Prüfung 185 €).

2.3.3.3.2.4. Diplom-Sozialbetreuerin als Kinderbetreuerin

Der UFS hat bislang eine qualifizierte Familienhelferin, die nach dreijähriger Ausbildung die Berufsbezeichnung Diplom-Sozialbetreuerin führen durfte, als pädagogisch qualifiziert i. S. d. [§ 34 Abs. 9 EStG 1988](#) angesehen (UFS 10. 11. 2010, RV/0825-I/10).

In zwei Entscheidungen (UFS 16. 6. 2011, RV/0263-L/11; UFS 16. 6. 2011, RV/0258-L/11) hatte der UFS Au-pair-Kräfte zu beurteilen, die allerdings nicht einmal über einen 16-stündigen Kurs verfügten, und diese als nicht qualifiziert angesehen.

2.3.3.3.2.5. Qualifikation der Kinderbetreuungsperson muss zumindest jener einer Tagesmutter / eines Tagesvaters entsprechen

Nach Ansicht des UFS wird – im Einklang mit der Kommentarliteratur (*Reichel/Fuchs* in *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer – Kommentar⁴⁷, Stand November 2010, zu § 34 Tz. 4.2; *Wanke* in *Wiesner/Grabner/Wanke* [Hrsg.], MSA EStG 11. GL § 34 Anm. 77f ff.) - sich das Qualifikationsniveau der Einzelperson an jenem der Mitarbeiter der institutionellen Kinderbetreuungseinrichtungen zu orientieren haben und zumindest jenen (ohnehin weit geringeren) Umfang aufweisen müssen, der der Ausbildung von Tagesmüttern und –vätern im jeweiligen Bundesland entspricht. Analog zur gesetzlichen Regelung betreffend die institutionellen Kinderbetreuungseinrichtungen wird der Ausbildungsumfang von Tageseltern den jeweiligen landesrechtlichen Vorschriften zu entsprechen haben (siehe auch [§ 21a JWG](#)). Eine „Ausbildung“ von 8 oder 16 Stunden kann nicht ausreichen, um von einer pädagogischen Qualifikation i. S. d. [§ 34 Abs. 9 EStG 1988](#) sprechen zu können. Diese „Ausbildung“ weist einen zeitlich geringeren Umfang aus, als selbst die für Tageseltern – zusätzlich zu deren Grundausbildung - vorgeschriebene jährliche Fortbildung, von deren Ausbildung ganz zu schweigen.

Da die Großmutter der Kinder ebenso wie deren Tante – neben ihrer eigenen Erfahrung in der Kindererziehung – lediglich eine formale Ausbildung im Umfang von 8 Unterrichtseinheiten (sowie einen länger zurückliegenden Erste-Hilfe-Kurs [Unterweisung in lebensrettenden Sofortmaßnahmen i. S. d. [§ 3 Abs. 1 Z 5 FSG](#) BGBl. I Nr. 120/120, Dauer nunmehr 6 Stunden, [§ 6 Abs. 1 FSG-DV](#) BGBl. II Nr. 320/1997 i. d. g. F.; zuvor war die entsprechende Regelung im [KFG 1967 BGBl. Nr. 267/1967](#) enthalten] im Rahmen der Führerscheinausbildung wie jeder andere, der über eine Lenkerberechtigung verfügt) aufweisen kann, liegt keine formale pädagogische Qualifikation i. S. d. [§ 34 Abs. 9 Z 3 EStG 1988](#) vor und ist die Berufung daher nach Ansicht der Berufsbehörde schon aus diesem Grund als unbegründet abzuweisen.

2.3.4. Vereinbarung mit den nahen Angehörigen steuerlich anzuerkennen?

Darüber hinaus erfüllen die vom Bw. mit seiner Schwester und mit seiner Schwiegermutter getroffenen Vereinbarungen nicht die an Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen anzulegenden steuerlichen Erfordernisse.

2.3.4.1. Steuerliche Voraussetzungen für eine Anerkennung von Verträgen zwischen einander Nahestehenden

Eingangs ist festzuhalten, dass - da das bei Angehörigen regelmäßige Fehlen eines zwischen Fremden üblicherweise bestehenden Interessensgegensatzes zum Anlass genommen werden könnte, durch rechtliche Gestaltungen steuerliche Folgen abweichend von den wirtschaftlichen Gegebenheiten herbeizuführen - Verträge mit nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts ganz allgemein nur Anerkennung finden können, wenn sie

- nach außen ausreichend klar zum Ausdruck kommen,
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- unter Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Die für Rechtsbeziehungen unter Angehörigen bestehenden Grundsätze beruhen auf der in [§ 21 BAO](#) normierten wirtschaftlichen Betrachtungsweise und haben ihre Bedeutung vor allem im Rahmen der Beweismwürdigung ([§ 167 Abs 2 BAO](#)). Es besteht jedoch keine steuerliche Vermutung gegen die Anerkennung von Rechtsbeziehungen zwischen Angehörigen; bei eindeutigen Ermittlungsergebnissen können daher auch Rechtsbeziehungen anerkannt werden, bei denen nicht alle der vorgenannten Kriterien gleichermaßen ausgeprägt vorhanden sind, wenn an der tatsächlichen Durchführung kein Zweifel besteht und grundsätzlich Fremdüblichkeit gegeben ist (vgl. *Wiesner/Grabner/Wanke* [Hrsg.], MSA EStG 11. GL § 4 Anm. 66 f.).

2.3.4.2. Steuerliche Anerkennung der Aufwendungen für Kinderbetreuung

Bei den Kinderbetreuungskosten nach [§ 34 Abs. 9 EStG 1988](#) sind auch an Angehörige geleistete Aufwendungen abzugsfähig, wenn der Angehörige in einem anderen Haushalt lebt, pädagogisch im Sinne des Gesetzes qualifiziert ist und er – anders als üblicherweise bei einer Kinderbetreuung durch nahe Angehörige – hierfür ein Entgelt erhält.

Entschließt sich der von der Familie unterstützte Steuerpflichtige, seinen Angehörigen als Ausgleich für gelebte familiäre Solidarität etwas zukommen zu lassen, entspringt eine solche Unterstützung zumeist nicht einer rechtlichen Verpflichtung, sondern Beweggründen wie Dankbarkeit und Anstand (VwGH 1. 7. 2003, [98/13/0184](#)).

Es bedarf daher besonderer Umstände, damit von einer entgeltlichen Kinderbetreuung im Familienkreis ausgegangen werden darf.

Die diesbezüglich mit den Angehörigen geschlossene Vereinbarung muss den Grundsätzen für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen einander Nahestehenden entsprechen.

Hierzu gehört, dass der Vertrag einen eindeutigen Inhalt hat, nach außen in Erscheinung getreten ist und in diesem Form auch zwischen einander Fremden abgeschlossen worden wäre. Fremdüblich wird – bei Tätigwerden im Haushalt, dem das Kind angehört – eine Entlohnung sein, die wenigstens dem Mindestlohntarif für Haushaltsgehilfen entspricht (vgl. *Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke* [Hrsg.], MSA EStG 11. GL § 34 Anm. 77s; *Geirhofer/Kuch*, SWK 2009, S 701), ansonsten eine Entlohnung, die auch von Tageseltern verlangt wird.

Die Kriterien für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen einander Nahestehenden gelten allgemein im Steuerrecht. Dass für Aufwendungen nach [§ 34 Abs. 9 EStG 1988](#) andere Kriterien gelten sollten, ist nicht ersichtlich. Der Aufwendungsbegriff findet sich auch an anderer Stelle im Gesetz (z. B. [§ 4 Abs. 4 EStG 1988](#), [§ 16 Abs. 1 EStG 1988](#)), wobei es dort völlig unstrittig ist, dass die steuerliche Abzugsfähigkeit die Erfüllung der an Verträge mit nahen Angehörigen gestellten Voraussetzungen erfordert.

2.3.4.3. Rechnungen erfüllen die Kriterien des BMF

Vorweg ist festzuhalten, dass die ausgestellten Rechnungen die vom BMF (LStR 2002 Rz 884f) aufgestellten Kriterien erfüllen.

2.3.4.4. Inhaltliche Bestimmtheit

Der Vertragsinhalt ist für eine steuerliche Anerkennung hinreichend umschrieben: Die Betreuungspersonen sollten die Kinder von der Schule abholen und im Haushalt der

Betreuungsperson betreuen, wofür die Betreuungspersonen 5,00 € je Betreuungsstunde erhalten sollten.

2.3.4.5. Mangelnde Publizität

Die bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen geforderte Publizität setzt eine ausreichend deutliche Fixierung der wesentlichen Vertragsbestandteile sowie des Beweises des Abschlusses und der tatsächlichen Durchführung des Vertrages Dritten gegenüber voraus (vgl. *Wiesner/Grabner/Wanke* [Hrsg.], MSA EStG 11. GL § 4 Anm. 66 f.).

Nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens war dies nicht der Fall, da es den Vereinbarungen jeder Publizität nach außen fehlt:

2.3.4.5.1. Selbständige Erwerbstätigkeit

Erfolgte die Kinderbetreuung durch die Großmutter bzw. durch die Tante selbständig, wovon bei einer Betreuung im eigenen Haushalt der Großmutter bzw. Tante auszugehen ist, wäre – unabhängig davon, dass infolge der geringen Höhe der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit die zusätzlichen Einkünfte zu keiner Einkommensteuervorschreibung geführt hätten – gemäß [§ 120 Abs. 2 BAO](#) zwingend eine Anzeige der Aufnahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit gegenüber dem zuständigen Finanzamt vorzunehmen gewesen. Die Unterlassung einer derartigen Anzeige wäre – läge eine derartige Erwerbstätigkeit vor – im übrigen eine Finanzordnungswidrigkeit nach [§ 51 Abs. 1 lit. a FinStrG](#).

Sozialversicherungsrechtlich wären die Großmutter und die Tante als „neue Selbständige“ tätig, wobei eine Pflichtversicherung nach dem [GSVG](#) erst – je nachdem, ob auch weitere Einkünfte vorliegen – ab Überschreiten bestimmter Einkunftsgrenzen (hier nicht gegeben) besteht.

Die gesetzlich im Falle einer Erwerbstätigkeit vorgeschriebenen Aufzeichnungen ([§ 126 Abs. 2 BAO](#)) wurden von der Großmutter und von der Tante gleichfalls nicht geführt.

2.3.4.5.2. Nichtselbständige Erwerbstätigkeit

Zur Vollständigkeit sei erwähnt, dass von einer nichtselbständigen Erwerbstätigkeit auszugehen wäre, soweit eine – entgeltliche - Kinderbetreuung im Haushalt, dem die Kinder angehören, vorgenommen wird.

Den unterschiedlichen Arbeitnehmer- bzw. Dienstnehmerbegriffen des Arbeitsrechts, des Sozialversicherungsrechts und des Steuerrechts ist das Erfordernis des Vorliegens eines Dauerschuldverhältnisses (im Gegensatz zu einem Zielschuldverhältnis) sowie von persönlicher Abhängigkeit gemeinsam. Persönliche Abhängigkeit ist – neben anderem - durch

die Eingliederung in die Organisation des Arbeitgebers, die persönliche Weisungsgebundenheit und die persönliche Arbeitspflicht gekennzeichnet (vgl. *Drs*, Arbeits- und Sozialrecht [2009] 24 f.).

Diese Voraussetzungen wären – bei Entgeltlichkeit – bei einer derartigen Betreuung i. d. R. gegeben: Der Kinderbetreuer wird bei der Kinderbetreuung in den Haushalt des Steuerpflichtigen eingegliedert, er wird im Rahmen der Kinderbetreuung allfällige Weisungen Steuerpflichtigen zu befolgen haben und kann sich zumeist bei der Kinderbetreuung nicht vertreten lassen.

Arbeitsrechtlich fiel diese Beschäftigung unter das [Bundesgesetz vom 23. Juli 1962 über die Regelung des Dienstverhältnisses der Hausgehilfen und Hausangestellten](#) ([Hausgehilfen- und Hausangestelltengesetz](#)), [BGBl. Nr. 235/1962](#), i. d. g. F. Dessen § 2 Abs. 1 zufolge sind – unter Strafdrohung (§ 23 leg. cit.) - bei Begründung des Dienstverhältnisses die wesentlichen Rechte und Pflichten aus dem Dienstverhältnis in einem Dienstschein laut Muster (Anlage zu diesem Bundesgesetz) aufzuzeichnen.

Der Steuerpflichtige, der die Absetzung nach [§ 34 Abs. 9 EStG 1988](#) verlangt, wäre diesfalls als Arbeitgeber verpflichtet, wenn er sich nicht der Entlohnung mittels Dienstleistungsschecks nach dem Dienstleistungsscheckgesetz (DLSG) [BGBl. I Nr. 45/2005](#) bedient (das in § 2 DLSG eine eigene Arbeitgebermeldung vorsieht; ob die i. S. d. [§ 34 Abs. 9 EStG 1988](#) qualifizierte Kinderbetreuung noch eine einfache, haushaltstypische Dienstleistung i. S. d. § 1 Abs 1 DLSG ist, wie dies etwa eine bloße Kinderbeaufsichtigung wäre, kann dahingestellt bleiben, zu Details siehe *Geirhofer/Kuch*, SWK 2009, S 701), den Kinderbetreuer als Arbeitnehmer bei der Gebietskrankenkasse (als geringfügig Beschäftigter oder als fallweiser Beschäftigter, je nach Vereinbarung) vor Arbeitsantritt anzumelden ([§ 34 ASVG](#)). Ein Verstoß gegen diese Meldevorschrift stellte eine Verwaltungsübertretung dar ([§ 111 ASVG](#)).

Handelt der Steuerpflichtige als – nicht mit Dienstleistungsschecks entlohnender – Arbeitgeber, treffen diesen auch steuerliche Verpflichtungen nach § 47 ff. [EStG 1988](#), etwa die Führung eines Lohnkontos ([§ 76 EStG 1988](#)) oder die Ausstellung eines Lohnzettels ([§ 84 EStG 1988](#)). Die Nichtführung einkommensteuerlich vorgeschriebener Aufzeichnungen oder Nichtausstellung einkommensteuerlich vorgeschriebener Belege stellt ebenfalls eine Finanzordnungswidrigkeit nach [§ 51 Abs. 1 FinStrG](#) dar. Lohnsteuer sowie Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag wären infolge der geringen Monatsbeträge nicht angefallen.

2.3.4.5.3. Keine ausreichende Publizität nach außen

Diese – je nach Art der Tätigkeit – unterschiedlichen formalen Voraussetzungen für eine Erwerbstätigkeit müssten für eine steuerliche Anerkennung erfüllt sein; die getroffenen Vereinbarungen dürfen nicht nur innerhalb der Familie bekannt sein.

Ist das nicht der Fall, war jedenfalls die Publizität der Vereinbarung im Jahr 2010 nicht gegeben.

2.3.4.6. Mangelnde Fremdüblichkeit

Der Fremdvergleich ist grundsätzlich anhand von Leistungsbeziehungen zwischen einander fremd gegenüberstehenden Personen vorzunehmen, wobei von deren üblichem Verhalten in vergleichbaren Situationen auszugehen ist (VwGH 1. 12. 1992, [92/14/0149](#)). Auf dieser Basis ist eine Vergleichsprüfung in zweifacher Hinsicht anzustellen:

- Es zunächst ist zu prüfen, ob der entsprechende Vertrag auch zwischen Fremden in der konkreten äußeren Form abgeschlossen worden wäre, bejahendenfalls
- ist ein am Vertragsinhalt orientierter Fremdvergleich anzustellen, wobei zu beachten ist, dass es nahen Angehörigen an einem den Marktgesetzen unterliegenden natürlichen Interessensgegensatz fehlen kann (EStR 2000 Rz 1139).

Vor diesem Hintergrund ist die Gestaltung der beiden Betreuungsverhältnisse keineswegs als fremdüblich anzusehen.

Zwar wäre ein Entgelt von 5 € je Betreuungsstunde im Hinblick darauf, dass damit auch der Aufwand für den Transport der Kinder von der Schule zur Betreuung bzw. teilweise von der Betreuung nach Hause abgegolten wäre, als durchwegs fremdüblich anzusehen (von der Caritas St. Pölten wird - <http://www.caritas-stpoelten.at/hilfe-einrichtungen/familie-und-kinder/tagesmuetter-mobile-mamis/tagesmuetter-mobile-mamis/> - für Tageseltern ein Betrag von 3,50 € je Betreuungsstunde empfohlen, für eine Betreuung im Haushalt des Kindes ab 8,00 €/Familie/Stunde zuzüglich Fahrtkosten), zumal bei der Betreuung weniger Kinder (durch die Oma: nur die beiden Kinder des Bw., bei der Tante: gemeinsam mit deren beiden Kindern) ein eher höherer Stundensatz angemessen erscheint.

Allerdings spricht das Unterlassen der aus einer entgeltlichen Tätigkeit der Kinderbetreuer resultierenden rechtlichen Schritte gegen eine Ernsthaftigkeit der behaupteten Erwerbstätigkeit.

Auch würde kein Familienfremder eine Abrechnung in der Form vornehmen, dass er sich ausschließlich auf die Schätzung der Betreuungsstunden durch den Auftraggeber verlässt, ohne eigene Aufschreibungen zu führen.

Im Geschäftsleben üblich ist schließlich, wenn Barzahlung erfolgt, eine zeitnahe Quittierung der Zahlungseingänge.

Dem Finanzamt ist beizupflichten, dass die behaupteten Zeiten der Kinderbetreuung unglaublich sind:

So soll die Betreuungszeit im Wesentlichen während der Karenz der Gattin der Kinder gleich mit jener während der Berufstätigkeit der Gattin gewesen sein. Dass die Gattin über kein eigenes Auto verfügte, würde zwar für eine Abholung der Kinder durch die Mutter oder die Schwester sprechen, nicht aber für eine längere Betreuung außer Haus – auch wenn es noch Arbeiten im Haus gegeben haben sollte.

Eine Änderung der Betreuungszeit während der Schulferien (weder Erhöhung noch Verminderung) soll nicht erfolgt sein, dafür soll im Dezember eine geringe Betreuungszeit erforderlich gewesen sein.

Auch ist es jedenfalls an den Arbeitstagen mit einem Arbeitsende der Mutter um 12:30 Uhr lebensfremd anzunehmen, die Kinder blieben jeweils bei der Oma, bis sie dann am späten Nachmittag oder Abend der Vater auf seinem Nachhauseweg abholt, zumal K auf dem Weg von der Schule in Z zum Haushalt der Großmutter in L liegt.

2.3.4.7. Keine Anzeige an die Finanzstrafbehörde

Gemäß [§ 80 FinStrG](#) haben die Behörden und Ämter der Bundesfinanzverwaltung, wenn sie innerhalb ihres dienstlichen Wirkungsbereiches Kenntnis von Finanzvergehen erhalten, hievon die gemäß [§ 58 FinStrG](#) zuständige Finanzstrafbehörde erster Instanz zu verständigen, soweit sie nicht selbst als Finanzstrafbehörde erster Instanz einzuschreiten haben.

Da es sich im gegenständlichen Fall um eine familienhafte Mitwirkung der Angehörigen und nicht um eine Erwerbstätigkeit der Angehörigen im steuerlichen Sinn handelt, ist eine Anzeige des Sachverhalts an die Finanzstrafbehörde erster Instanz nach [§ 80 FinStrG](#) nicht erforderlich.

Nach Ansicht der Berufungsbehörde liegt ein Finanzvergehen deswegen nicht vor, da mangels steuerlicher Erwerbstätigkeit die Kinderbetreuung weder dem Finanzamt anzuzeigen war ([§ 51 Abs. 1 lit. a FinStrG](#)) noch eine Verpflichtung zur Führung von Aufzeichnungen bestand ([§ 51 Abs. 1 lit. c FinStrG](#)).

2.3.5. Treu und Glauben

Wenngleich vom Bw. nicht eingewendet, ist der Vollständigkeit halber darauf zu verweisen, dass auch der Grundsatz von „Treu und Glauben“ der Berufung nicht zum Erfolg verhilft.

„Treu und Glauben“ ist nach der Rechtsprechung eine allgemeine, ungeschriebene Rechtsmaxime, die grundsätzlich auch im öffentlichen Recht zu beachten ist. Gemeint ist damit, dass jeder, der am Rechtsleben teilnimmt, zu seinem Wort und seinem Verhalten zu stehen hat und sich nicht ohne triftigen Grund in Widerspruch zu dem setzen darf, was er früher vertreten hat und worauf andere vertraut haben (vgl. *Wanke* in *Wiesner/Grabner/Wanke* [Hrsg.], MSA EStG 11. EL § 39 Anm. 9).

Allerdings ist das in [Art. 18 Abs. 1 B-VG](#) normierte Legalitätsgebot stärker als der Grundsatz von „Treu und Glauben“; der Grundsatz von „Treu und Glauben“ kann sich aber in jenem Bereich auswirken, in welchem es auf Fragen der Billigkeit ([§ 20 BAO](#); zB Wiederaufnahme des Verfahrens, [§ 303 BAO](#)) ankommt (VwGH 14. 7. 1994, [91/17/0170](#)). Von Bedeutung ist dieser Grundsatz – im Rahmen einer vorzunehmenden Ermessensübung - dort, wo der StPfl durch die Abgabenbehörde (auf Grund einer erteilten Auskunft) zu einem bestimmten Verhalten veranlasst wurde (VwGH 26. 1. 1993, [89/14/0234](#)) oder im Vertrauen auf einen Erlass des BMF ein erlasskonformes Verhalten gesetzt hat (VwGH 27. 11. 2003, [2003/15/0087](#)).

Da die Einkommensteuerveranlagung keine Ermessensentscheidung ist, hat die Berufsbehörde dem Gesetz entsprechend zu entscheiden und kann dabei den Umstand, dass der Bw. entsprechend den veröffentlichten Informationen des Finanzministeriums vorgegangen ist, nicht contra legem berücksichtigen.

2.3.6. Fahrtkostenersatz außergewöhnliche Belastung gemäß [§ 34 Abs. 9 EStG 1988](#)?

Der Unabhängige Finanzsenat kann es dahin gestellt lassen, ob ein bloßer Ersatz der mit der Abholung der Kinder von der Schule verbundenen zusätzlichen Aufwendungen für Kinderbetreuung (wie Kilometergeld) – sofern diese angefallen sind - bei ansonsten familienhafter Betreuung (durch eine pädagogisch qualifizierte Person) oder erwerbsmäßiger qualifizierter Betreuung durch Dritte (wie Hort, Tagesmutter, Tagesvater,...) nach [§ 34 Abs. 9 EStG 1988](#) abzugsfähig wäre, da derartige Aufwendungen nicht geltend gemacht wurden.

LStR 2002 Rz 884d schließt Fahrtkosten zur Kinderbetreuung in seiner derzeitigen Fassung vom Abzug nach [§ 34 Abs. 9 EStG 1988](#) aus.

Die Berufungsbehörde ist hieran jedoch nicht gebunden und es erscheint 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) – vorweg nicht ausgeschlossen, 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. Ein Fahrtkostenersatz an den Betreuer als Teil der Betreuungskosten im Haushalt des Kindes ist – siehe oben Punkt 2.3.4.6 – durchwegs üblich, ebenso werden i. d. R. zusätzliche Fahrtkosten zu einer externen Betreuung (institutionelle Kinderbetreuungseinrichtung, Tagesmutter/-vater) anfallen.

Allerdings setzt dies dem Grunde nach voraus, dass die Betreuung entweder durch eine institutionelle Kinderbetreuungseinrichtung oder durch eine pädagogisch qualifizierte Person erfolgt – dies war jedoch nach Ansicht der Berufungsbehörde im Jahr 2010 nicht der Fall.

2.3.7. Keine außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 Abs. 9 EStG 1988

Da weder die Schwiegermutter des Bw. (die Großmutter der Kinder) noch die Schwester des Bw. (die Tante der Kinder) nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenats über eine pädagogische Qualifikation i. S. d. [§ 34 Abs. 9 EStG 1988](#) verfügen noch – sowohl nach Ansicht des Finanzamtes als auch nach jener des Unabhängigen Finanzsenats - die über die Betreuung getroffenen Vereinbarungen den von Lehre und Rechtsprechung sowie Verwaltungspraxis (EStR 2000 Rz 1127 ff.) entwickelten Kriterien zur steuerlichen Anerkennung von Vereinbarungen zwischen einander Nahestehenden entsprechen, war die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 11. Oktober 2011