

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R über die Beschwerden des Bf., vom 4. Juli 2011 und 17. August 2012 gegen die Bescheide des Finanzamtes Landeck Reutte vom 21. Juni 2011 und 19. Juli 2012 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2010 und 2011 zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

## **Entscheidungsgründe**

Der Abgabepflichtige erzielt als Grenzgänger Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Mit der am 18. Mai 2011 beim Finanzamt eingereichten Beilage L 1k zur Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung für das Jahr 2010 machte er für seine haushaltszugehörige Tochter A (geb. am TagX) Kinderbetreuungskosten von 2.300 € als außergewöhnliche Belastung geltend.

Am 23. Mai 2011 richtete das Finanzamt an den Abgabepflichtigen ein Ergänzungsersuchen, das auf die Beibringung von Unterlagen bezüglich der Kinderbetreuungskosten gerichtet war. Am 21. Juni 2011 erließ das Finanzamt einen Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2010, mit dem die geltend gemachten Kinderbetreuungskosten nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt wurden. Im Ergänzungsersuchen sei ausführlich beschrieben worden, welche Unterlagen vorzulegen seien, damit die Kinderbetreuungskosten steuerlich berücksichtigt werden könnten.

Da überhaupt keine Unterlagen vorgelegt worden seien, könnten diese Kosten nicht anerkannt werden.

Gegen diesen Bescheid erhob der Abgabepflichtige am 4. Juli 2011 fristgerecht „*Berufung*“, die sich gegen die Nichtanerkennung der Kinderbetreuungskosten richtete. Dieser „*Berufung*“ legte er eine Rechnung seines Schwiegervaters B (samt Zahlungsbestätigung) über die Betreuung der Tochter A vor. Weiters wurde eine „*Teilnahmebestätigung*“ über einen vom Schwiegervater B besuchten Kinderbetreuungskurs im Ausmaß von acht Stunden vorgelegt. Nach einem weiteren Ergänzungsersuchen des Finanzamtes legte der Abgabepflichtige am 10. Juli 2012 (Datum der Einbringung beim Finanzamt) eine mit 1. Jänner 2009 datierte „*Vereinbarung zur Kinderbetreuung*“ vor, die zwischen dem Abgabepflichtigen und seinem Schwiegervater B abgeschlossen wurde und die Betreuung der Tochter A näher regelte.

Am 16. Juli 2012 erließ das Finanzamt eine abweisende „*Berufungsvorentscheidung*“ betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2010. Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen fänden im Steuerrecht nur dann Anerkennung, wenn sie auch zwischen Familienfremden unter denselben Bedingungen abgeschlossen worden wären. Die Vereinbarung zwischen dem Abgabepflichtigen und seinem Schwiegervater über die Betreuung der Tochter A halte einem „*Fremdvergleich*“ nicht stand. Es sei lediglich eine Pauschalsumme (2.300 €) in Rechnung gestellt worden. Der Rechnung sei nicht zu entnehmen, an welchen Tagen und zu welchen Zeiten die Betreuung erfolgt sei und welcher Stundensatz vereinbart worden sei. Bei einer ganzjährigen Kinderbetreuung (jeweils von Montag bis Freitag) könne der Jahresbetrag von 2.300 € lediglich einen „*Anerkennungsbeitrag*“, wohl kaum aber eine adäquate „*Gegenleistung*“ darstellen. Außerdem könne nicht nachvollzogen werden, warum der vereinbarte Jahresbetrag von 2.300 € zum einen (laut vorgelegter Rechnung vom 20. Dezember 2010) für ein halbes Jahr, zum anderen (im Jahr 2011) für ein ganzes Jahr verrechnet worden sei. Die Betreuungskosten könnten daher nicht anerkannt werden.

Am 17. August 2012 stellte der Abgabepflichtige fristgerecht den Antrag auf Entscheidung über die „*Berufung*“ durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Es sei vom Gesetzgeber nicht vorgesehen, die Höhe der „*Kindererziehungskosten*“ einem Fremdvergleich zu unterziehen. Es stelle sich die Frage, ob ein Fremdvergleich auch dann vorgenommen werde, wenn die „*Kindererziehungskosten*“ von einem Ganztagskindergarten verrechnet würden. Tatsache sei, dass der Opa der Tochter A die Kinderbetreuung übernommen habe und dafür den Betrag von 2.300 € erhalte. Tatsache sei weiters, dass der Gesetzgeber es ermöglicht habe, diese Kosten unter der - hier gegebenen - Voraussetzung steuerlich abzusetzen, dass die Betreuungsperson fachlich qualifiziert sei.

In der Begründung zur „*Berufungsvorentscheidung*“ werde auch ausgeführt, dass der Unterschied zwischen den Jahren 2010 und 2011 hinsichtlich der Höhe der Kosten nicht nachvollziehbar sei. Das Jahr 2010 sei das erste Jahr der „*Kindererziehung*“ gewesen, diese habe bereits im Jänner begonnen. Bei Beginn einer neuen Tätigkeit sei

erfahrungsgemäß der Zeitaufwand anfangs deutlich höher, nach einem Jahr sei mit einer gewissen Routine zu rechnen.

Mit der am 3. Mai 2012 beim Finanzamt eingereichten Beilage L 1k zur Erklärung zur Einkommensteuererklärung für das Jahr 2011 machte der Abgabepflichtige für seine haushaltszugehörige Tochter A wiederum Kinderbetreuungskosten von 2.300 € als außergewöhnliche Belastung geltend. Am 19. Juli 2012 erließ das Finanzamt einen Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2011, mit dem die geltend gemachten Kinderbetreuungskosten nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt wurden. Zur Begründung wurde auf die abweisende „*Berufungsvorentscheidung*“ betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2010 verwiesen.

Gegen diesen Bescheid erhob der Abgabepflichtige am 17. August 2012 fristgerecht „*Berufung*“, die sich gegen die Nichtanerkennung der Kinderbetreuungskosten richtete. Zur Begründung wiederholte er sein Vorbringen laut Vorlageantrag vom 17. August 2012.

Nach einer abweisenden „*Berufungsvorentscheidung*“ durch das Finanzamt am 13. September 2012 stellte der Abgabepflichtige am 4. Oktober 2012 fristgerecht den Antrag auf Entscheidung über die „*Berufung*“ durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2011. Dabei ergänzte er, dass der Gesetzgeber die Möglichkeit eröffnet habe, Kinderbetreuungskosten steuerlich geltend zu machen. Die Geltendmachung sei nicht nur für Kosten von öffentlichen Einrichtungen vorgesehen, sondern auch für Betreuungskosten durch nahe Angehörige (Schwiegervater). Es sei nicht Absicht des Gesetzgebers, durch Anwendung von „*Fremdvergleichsregeln*“ auf dem Betreuungssektor eine Konkurrenzsituation zu den öffentlichen Betreuungsplätzen oder anderen privaten Betreuungseinrichtungen zu schaffen. Andererseits sei dem Abgabepflichtigen bekannt, dass Betreuungskosten für öffentliche Einrichtungen ohne Anwendung eines „*Fremdvergleiches*“ steuerlich anerkannt würden. Die Betreuungskosten durch den Großvater der Tochter A seien jedenfalls günstiger als jene für eine öffentliche Einrichtung.

Im Jahr 2010 seien die Betreuungskosten im Verhältnis höher gewesen, da auch der Besuch des Betreuungskurses und eine „*Einarbeitungsphase*“ zu berücksichtigen gewesen seien. Für das Jahr 2011 habe in der Betreuung eine gewisse Routine Einzug gehalten und seien daher die Kosten annehmbar und angemessen gewesen. Zur Feststellung des Finanzamtes, dass in der Rechnung die Betreuungszeiten und der vereinbarte Stundensatz nicht ausgewiesen seien, wies der Abgabepflichtige darauf hin, dass bei Rechnungen von öffentlichen Betreuungseinrichtungen auch immer nur ein Tages-, Wochen- oder Monatssatz verrechnet werde und die Uhrzeit der Betreuung ebenfalls nicht aufscheine.

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO idF FVwGG 2012, BGBl. I Nr. 14/2013, sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche

Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerden erwogen:

Der als Grenzgänger in Deutschland tätige Beschwerdeführer (Bf.) machte in den Streitjahren 2010 und 2011 für seine haushaltszugehörige Tochter A (geb. am TagX) Kinderbetreuungskosten von jeweils 2.300 € als außergewöhnliche Belastung geltend. Im Zuge der Veranlagung für das Jahr 2010 richtete das Finanzamt am 23. Mai 2011 an den Bf. folgendes Ergänzungsersuchen:

*„Sie werden ersucht, die von Ihnen geltend gemachten Kinderbetreuungskosten belegmäßig (Kopien) nachzuweisen. Der Zahlungsbeleg bzw. die Bestätigung hat zu beinhalten: Name und Sozialversicherungsnummer oder Kennnummer der Europäischen Krankenversicherungskarte des Kindes, Zeitraum der Kinderbetreuung, Aufteilung der bezahlten Beträge in Betreuungskosten und allenfalls andere Aufwendungen (zB Verpflegungsaufwand). Wurden die Betreuungskosten an eine öffentliche Einrichtung geleistet (zB Kindergarten, Hort), ist am Beleg der Name und die Anschrift der Einrichtung anzuführen. Private Kinderbetreuungseinrichtungen haben auch einen Hinweis auf die Bewilligung zur Führung der Einrichtung zu vermerken. Wurden die Betreuungskosten an eine pädagogisch qualifizierte Person geleistet, ist der Name, die Adresse sowie die Sozialversicherungsnummer bzw. Kennnummer der Europäischen Krankenversicherungskarte anzuführen. Das Vorliegen der konkreten Qualifikation ist durch Beilage einer Kopie des entsprechenden Zeugnisses (zB Kursbestätigung) nachzuweisen.*

*Für den Fall, dass Sie im Kalenderjahr einen Zuschuss zu Kinderbetreuungskosten erhalten haben, werden Sie ersucht, bekannt zu geben:*

- in welcher Höhe Sie einen Zuschuss erhalten haben*
- von welcher Stelle Sie einen Zuschuss erhalten haben*
- ob die geltend gemachten Kosten für Kinderbetreuung um den erhaltenen Zuschuss gekürzt wurden.“*

Dazu legte der Bf. - wenngleich erst im Beschwerdeverfahren - eine mit „01. Januar 2009“ datierte „Vereinbarung zur Kinderbetreuung“ vor, die zwischen dem Bf. und seinem Schwiegervater B mit folgendem Inhalt abgeschlossen wurde:

*„Herr B, geboren am TagY, betreut mein Kind A, geboren am TagX, während meiner berufsbedingten Abwesenheit, jeweils montags in der Zeit von 07:00 Uhr bis 17:00 Uhr, dienstags bis donnerstags in der Zeit von 07:00 Uhr bis 14:00 Uhr und freitags in der Zeit von 07:00 Uhr bis 15:00 Uhr.*

*Ausgenommen von der Kinderbetreuung sind die Wochenenden (Samstag, Sonntag), gesetzliche Feiertage und meine 6 Wochen Jahresurlaub. Jeder Urlaub wird Herrn B mindestens eine Woche vor Antritt angekündigt.*

*Für die Kinderbetreuung während oben genanntem Zeitrahmen erhält Herr B, jährlich, einen Betrag von 2.300,00 Euro.“*

Einer vom WIFI Tirol ausgestellten „*Teilnahmebestätigung*“ vom 11. Juni 2010 ist zu entnehmen, dass der Schwiegervater B am 11. Juni 2010 in C die Veranstaltung „*Veranstaltung® - Kinderbetreuungskurs 8 Stunden*“ besuchte.

Vom Bf. wurde auch die „*Rechnung Nr. 1*“ vom 20. Dezember 2010 vorgelegt. Demnach stellte der Schwiegervater B (mit Angabe seiner Versicherungsnummer und Wohnadresse) dem Bf. für die Betreuung des Kindes A, geboren am TagX, Versicherungsnummer 1 „*für die Zeit vom 12. Juni 2010 - Dezember 2010*“ 2.300 € in Rechnung. In diesem Betrag waren keine Unterbringungs- und Verpflegungskosten berücksichtigt. Die „*Rechnung Nr. 1*“ enthält auch eine Zahlungsbestätigung des B, wonach er den Betrag von 2.300 € am 20. Dezember 2010 - demnach bar - erhalten hat.

Im Zuge der Veranlagung für das Jahr 2011 wurde der Bf. vom Finanzamt aufgefordert (vgl. das Ergänzungersuchen vom 11. Juni 2012), auch für dieses Jahr „*die Rechnungen über die Kinderbetreuung sowie die Aufzeichnungen über die tägliche Betreuung und über das täglich zu bezahlende Entgelt vorzulegen.*“ Dem Ersuchen um Vorlage der Rechnungen für das Jahr 2011 ist der Bf. nicht nachgekommen, es wurde vielmehr auf die „*Vereinbarung zur Kinderbetreuung*“ verwiesen (vgl. das Antwortschreiben vom 10. Juli 2012; Datum der Einbringung beim Finanzamt).

Der vorstehende unbestrittene Sachverhalt ergibt sich aus dem Inhalt der Veranlagungsakten. Streit besteht nun darüber, ob die in den Jahren 2010 und 2011 geltend gemachten Kinderbetreuungskosten für die haushaltszugehörige Tochter A von jeweils 2.300 € als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden können.

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss außergewöhnlich sein, sie muss zwangsläufig erwachsen und sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen. Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein. Gemäß § 34 Abs. 2 EStG 1988 ist die Belastung außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst. Gemäß § 34 Abs. 3 EStG 1988 erwächst die Belastung dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

§ 34 Abs. 9 EStG 1988 in der für die Streitjahre geltenden Fassung BGBl. I Nr. 79/2009 lautet:

*„Aufwendungen für die Betreuung von Kindern bis höchstens 2 300 Euro pro Kind und Kalenderjahr gelten unter folgenden Voraussetzungen als außergewöhnliche Belastung:*

*1. Die Betreuung betrifft*

*- ein Kind im Sinne des § 106 Abs. 1 oder*

- ein Kind im Sinne des § 106 Abs. 2, 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.“

Die Betreuung der Tochter A erfolgte in den Streitjahren durch den Schwiegervater des Bf. (= Großvater des zu betreuenden Kindes). Losgelöst von der Frage, ob die Anspruchsvoraussetzungen des § 34 Abs. 9 EStG 1988 in der für die Streitjahre geltenden Fassung BGBl. I Nr. 79/2009 für die steuerliche Berücksichtigung von Kinderbetreuungskosten erfüllt sind, ist zu klären, ob das zwischen dem Bf. und seinem Schwiegervater vereinbarte Betreuungsverhältnis überhaupt die an Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen anzulegenden steuerlichen Erfordernisse erfüllt.

Es ist festzuhalten, dass 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 zwischen nahen Angehörigen werden daher - selbst bei zivilrechtlicher Gültigkeit - für den Bereich des Steuerrechts nur dann anerkannt, wenn sie

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

Die Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen. Die Kriterien entsprechen der ständigen Rechtsprechung (vgl. Doralt/Toifl, EStG<sup>14</sup>, § 2 Tz 160, mwN). Nach diesen Grundsätzen wird daher ein Vertrag zwischen nahen Angehörigen steuerrechtlich nur

dann anzuerkennen sein, wenn er ernsthaft gewollt ist. Maßstab für die Ernsthaftigkeit ist, dass die gegenseitigen Beziehungen aus dem Vertragsverhältnis im Wesentlichen die gleichen sind, wie sie zwischen Fremden bestehen würden.

Als „*nahe Angehörige*“, für welche diese Grundsätze anzuwenden sind, gelten auch Personen, die untereinander in einem besonderen persönlichen Naheverhältnis stehen (zB Schwiegereltern; vgl. VwGH 25.10.1994, 94/14/0067).

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 daher den Grundsätzen für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen einander Nahestehenden entsprechen. Hierzu gehört insbesondere, dass der Vertrag in dieser 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, EStG § 34 Anm. 77s (Stand 1.9.2013, rdb.at); Geirhofer/Kuch, SWK 2009, S 701; vgl. auch UFS 11.10.2011, RV/1801-W/11; UFS 11.2.2013, RV/0039-W/13), ansonsten eine Entlohnung, die auch von Tageseltern verlangt wird.

Bezogen auf den Streitfall ist festzuhalten, dass der zwischen dem Bf. und seinem Schwiegervater am 1. Jänner 2009 abgeschlossene Werkvertrag („*Vereinbarung zur Kinderbetreuung*“) keine Entlohnung ausweist, die sich an einem Stundenlohn orientiert; für die Kinderbetreuung wurde vielmehr eine Pauschalsumme von 2.300 € jährlich vereinbart. Die Vereinbarung eines solchen Jahreshonorars entspricht nicht der Fremdüblichkeit, zumal die Leistungen des Schwiegervaters von diesem auch nur einmal jährlich (am Jahresende; vgl. die „*Rechnung Nr. 1*“ vom 20. Dezember 2010) abgerechnet wurden und - während des Jahres - auch keine Akontozahlungen vereinbart bzw. geleistet wurden. (Der Jahresbetrag von 2.300 € wurde - der „*Rechnung Nr. 1*“ vom 20. Dezember 2010 zufolge - vom Bf. am selben Tag bar bezahlt.) Die Abwicklung der „*Honorarzahlungen*“ erfolgte somit nicht in einer Weise, wie dies unter Familienfremden vorgenommen werden würde. Für das Jahr 2011 wurde trotz dezidierter Aufforderung durch das Finanzamt (vgl. das Ergänzungsersuchen vom 11. Juni 2012) erst gar keine Abrechnung über die Kinderbetreuung vorgelegt.

Legt man dieses Jahreshonorar auf die (lt. Vereinbarung) geleistete Tätigkeit des Schwiegervaters um, so ergibt sich Folgendes: Die Kinderbetreuung erfolgt „jeweils montags in der Zeit von 07:00 Uhr bis 17:00 Uhr, dienstags bis donnerstags in der Zeit von 07:00 Uhr bis 14:00 Uhr und freitags in der Zeit von 07:00 Uhr bis 15:00 Uhr.“ An den Wochenenden (Samstag, Sonntag) erfolgt keine Kinderbetreuung. Daraus ergibt sich eine wöchentliche Kinderbetreuungszeit von 39 Stunden. Unter Berücksichtigung von sechs Wochen Urlaub des Bf. und weiteren ca. zwei Wochen (für nicht auf ein Wochenende fallende gesetzliche Feiertage, an denen ebenfalls keine Kinderbetreuung seitens des Schwiegervaters erfolgt) ergibt sich eine jährliche Arbeitszeit für die Kinderbetreuung von ca. 1.716 Stunden (44 Wochen mal 39 Stunden/Woche). Daraus ergibt sich weiters ein **Stundenlohn von lediglich 1,34 €** (2.300 € dividiert durch 1.716 Stunden). Ein Stundenlohn von 1,34 € je Betreuungsstunde kann im Hinblick auf die genannten Kriterien keineswegs als fremdüblich angesehen werden.

Wie dieser Stundenlohn (und damit das Jahreshonorar von 2.300 €) ermittelt wurde, ist nicht ersichtlich. Es fällt auf, dass das vereinbarte Jahreshonorar dem in § 34 Abs. 9 EStG 1988 genannten Betrag von 2.300 € entspricht und damit - offensichtlich - an den jährlichen Höchstbetrag der absetzbaren Aufwendungen für die Betreuung eines Kindes angeglichen wurde. In diesem Zusammenhang ist auch festzuhalten, dass die „*Vereinbarung zur Kinderbetreuung*“ lediglich ganz allgemein von der Betreuung der Tochter A während der berufsbedingten Abwesenheit des Bf. spricht; welche Tätigkeiten der Schwiegervater des Bf. im Rahmen der Kinderbetreuung dabei konkret zu erbringen hat, lässt der Werkvertrag offen. Der Vertragsinhalt ist für eine steuerliche Anerkennung damit nicht hinreichend umschrieben. Auch die vorgelegte „*Rechnung Nr. 1*“ vom 20. Dezember 2010 lässt eine genaue Beschreibung der vom Schwiegervater des Bf. erbrachten Leistungen vermissen.

Das Jahreshonorar lt. „*Vereinbarung zur Kinderbetreuung*“ von pauschal 2.300 € steht zudem in Widerspruch zur vorgelegten „*Rechnung Nr. 1*“ vom 20. Dezember 2010, wonach der Betrag von 2.300 € nicht für das gesamte Jahr 2010, sondern „für die Zeit vom 12. Juni 2010 - Dezember 2010“ in Rechnung gestellt wurde. Dieser eingeschränkte Zeitraum ist - offensichtlich - dem Umstand geschuldet, dass der Schwiegervater B lt. vorgelegter „*Teilnahmebestätigung*“ die Veranstaltung „*Veranstaltung® - Kinderbetreuungskurs 8 Stunden*“ erst am 11. Juni 2010 besuchte. Demnach war die Kinderbetreuung durch den Schwiegervater vor diesem Zeitpunkt allein schon mangels Erfüllung der Tatbestandsvoraussetzung „*pädagogisch qualifizierte Person*“ in § 34 Abs. 9 Z 3 EStG 1988 nicht als außergewöhnliche Belastung absetzbar.

Warum dem Schwiegervater für die Kinderbetreuung - abweichend vom schriftlich vereinbarten Jahreshonorar von 2.300 € - „für die Zeit vom 12. Juni 2010 - Dezember 2010“, somit für einen Leistungszeitraum von ungefähr einem halben Jahr, derselbe Jahresbetrag zugestanden sein sollte, lässt sich nicht nachvollziehen. Dazu brachte der Bf. vor, dass das Jahr 2010 das erste Jahr der „*Kindererziehung*“ gewesen sei und diese bereits im Jänner begonnen habe. Bei Beginn einer neuen Tätigkeit sei erfahrungsgemäß

der Zeitaufwand anfangs deutlich höher („*Einarbeitungsphase*“), nach einem Jahr sei mit einer gewissen Routine zu rechnen.

Diese Verantwortung vermag das Bundesfinanzgericht nicht zu überzeugen, ist doch aktenkundig, dass der Bf. bereits für das Jahr 2009 (vom Finanzamt nicht anerkannte) Kinderbetreuungskosten von 2.300 € als außergewöhnliche Belastung geltend machte. Zudem ist die „*Vereinbarung zur Kinderbetreuung*“ mit „01. Januar 2009“ datiert und von beiden Personen (vom Bf. und dessen Schwiegervater) unterschrieben; demnach hat die Kinderbetreuung durch den Schwiegervater B bereits zu Beginn des Jahres 2009 stattgefunden. Ein „*anfangs deutlich höherer Zeitaufwand*“ lässt sich somit für das Streitjahr 2010 nicht (mehr) argumentieren. Abgesehen davon existieren keinerlei Aufzeichnungen, die einen - abweichend zu den in der „*Vereinbarung zur Kinderbetreuung*“ angeführten Betreuungszeiten - höheren Zeitaufwand des Schwiegervaters dokumentieren. Auch aus diesem Grund kann das für das zweite Halbjahr 2010 verrechnete Betreuungshonorar nicht nachvollzogen werden. Letztlich ist festzuhalten, dass selbst eine - im schriftlichen Werkvertrag vom 1. Jänner 2009 nicht gedeckte - Verdoppelung des Betreuungshonorars (2.300 € für lediglich ein halbes Jahr) nicht zu einem als fremdüblich angesehenen Stundenlohn führen könnte.

Einem weiteren Einwand des Bf. zufolge seien mit dem höheren Betreuungshonorar lt. vorgelegter „*Rechnung Nr. 1*“ auch die Kosten des Schwiegervaters für den Besuch des Betreuungskurses berücksichtigt worden. Abgesehen davon, dass eine Weiterverrechnung der beim Schwiegervater für den Besuch des WIFI-Kurses „*Veranstaltung® - Kinderbetreuungskurs 8 Stunden*“ angefallenen Kurskosten der „*Rechnung Nr. 1*“ vom 20. Dezember 2010 nicht entnommen werden kann (abgerechnet wurde lediglich die „*Betreuung des Kindes*“ A für einen bestimmten Zeitraum), ist zu bedenken, dass der Schwiegervater B als Kinderbetreuer im Rahmen einer selbständigen Erwerbstätigkeit tätig ist. In diesem Zusammenhang ist es wohl unüblich, dass ein (fremder) Auftragnehmer seine Ausbildungskosten auf den (die) Auftraggeber überwälzt. Sollte der Schwiegervater B daher seine Kosten für den Kinderbetreuungskurs tatsächlich dem Bf. (und Schwiegersohn) weiterverrechnet haben, kann dies nur als Ausfluss des besonderen persönlichen Naheverhältnisses zwischen diesen beiden Personen gesehen werden.

Zu ergänzen ist in diesem Zusammenhang, dass gemäß § 120 Abs. 2 BAO zwingend eine Anzeige der Aufnahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit gegenüber dem zuständigen Finanzamt vorzunehmen ist, wenn die Kinderbetreuung durch den Betreuer selbständig erfolgt; dies unabhängig davon, ob die (zusätzlichen) Einkünfte zu einer Einkommensteuervorschreibung führen oder nicht. Die Unterlassung einer derartigen Anzeige wäre - läge eine derartige Erwerbstätigkeit vor - im Übrigen eine Finanzordnungswidrigkeit nach § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG. Auf die Führung der gesetzlich im Falle einer Erwerbstätigkeit vorgeschriebenen Aufzeichnungen (§ 126 Abs. 2 BAO) wird ebenfalls verwiesen.

Einem weiteren Einwand des Bf. zufolge würden Betreuungskosten für öffentliche Einrichtungen ohne Anwendung eines „*Fremdvergleiches*“ steuerlich anerkannt werden. Es sei nicht Absicht des Gesetzgebers, durch Anwendung von „*Fremdvergleichsregeln*“ auf dem Betreuungssektor eine Konkurrenzsituation zu den öffentlichen Betreuungsplätzen oder anderen privaten Betreuungseinrichtungen zu schaffen.

Der Bf. übersieht, dass bei Vereinbarungen über die Kinderbetreuung, die zwischen einander Nahestehenden abgeschlossen werden, die so genannte „*Angehörigenjudikatur*“ zu beachten ist; dies losgelöst von der Überprüfung der Anspruchsvoraussetzungen des § 34 Abs. 9 EStG 1988. Bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen ist nämlich in besonderem Maße zu prüfen, ob sich die Zahlungen (dem Grunde und der Höhe nach) nur aus dem Naheverhältnis ergeben und daher als freiwillige Zuwendung (§ 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988) zu qualifizieren sind (vgl. VwGH 4.9.1992, 91/13/0196). Es ist auch nicht Absicht des Gesetzgebers, dass die Steuerpflichtigen durch eine Art „*Splitting*“ ihre Steuerbemessungsgrundlage dadurch zu vermindern versuchen, dass sie nahen Angehörigen Teile ihres Einkommens zukommen lassen, wobei diese mit dem Zufluss in der Regel entweder gar keiner oder einer niedrigeren Progression unterliegen. Erfolgt die Kinderbetreuung demgegenüber in einer öffentlichen oder privaten institutionellen Kinderbetreuungseinrichtung, die den landesgesetzlichen Vorschriften über Kinderbetreuungseinrichtungen entspricht, ist von einander fremden Vertragspartnern mit üblicherweise zwischen Geschäftspartnern bestehendem Interessensgegensatz auszugehen, der aus dem Bestreben der jeweiligen Vorteilsmaximierung resultiert (VwGH 27.4.2000, 96/15/0185); die Frage eines „*Fremdvergleiches*“ stellt sich diesfalls nicht.

Da nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes die über die Kinderbetreuung zwischen dem Bf. und seinem Schwiegervater getroffene Vereinbarung den von Lehre und Rechtsprechung sowie Verwaltungspraxis (EStR 2000 Rz 1127 ff) entwickelten Kriterien zur steuerlichen Anerkennung von Vereinbarungen zwischen einander Nahestehenden nicht entspricht, waren die Beschwerden als unbegründet abzuweisen.

Im Übrigen ist festzuhalten, dass von einer „*pädagogisch qualifizierten Person*“ im Sinne des § 34 Abs. 9 Z 3 EStG 1988 nur gesprochen werden kann, wenn deren Ausbildung zumindest jenen Umfang aufweist, der der Ausbildung von Tagesmüttern und -vätern im jeweiligen Bundesland entspricht. Dies ist - entgegen LStR 2002 Rz 884i - bei einem bloß acht Stunden dauernden Kurs nicht der Fall (vgl. UFS 11.10.2011, RV/1801-W/11).

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der

Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Im vorliegenden Beschwerdefall wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Das Bundesfinanzgericht orientierte sich bei den zu lösenden Rechtsfragen an der ständigen höchstgerichtlichen Judikatur zur steuerlichen Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen, darüber hinaus hing die Entscheidung im Wesentlichen von den Umständen des Einzelfalles ab. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher unzulässig.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 4. Februar 2015