

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache der Frau Bf, über die gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt M-Umgebung vom 11.7.2011 betreffend Einkommensteuer 2010 als auch gegen den den Bescheid betreffend Einkommensteuer 2010 vom 11.7.2011 gemäß § 293 BAO berichtigenden Bescheid vom 13.7.2011 gerichtete Beschwerde vom 20.7.2011 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid wird im Umfang der Berufungsvorentscheidung vom 2.8.2011 abgeändert.

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

## Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin beantragte im Zuge der Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2010 Kinderbetreuungskosten für ihre beiden Kinder jeweils im Höchstbetrag von Euro 2.300,- als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen. Über Vorhalt des Finanzamtes legte sie Rechnungen des Stadtschulamtes für die Nachmittagsbetreuung ihres Sohnes in Höhe von Euro 816,- und für ihre Tochter in Höhe von Euro 264,- vor. Weiters wurden Bestätigungen der Großeltern der Kinder vorgelegt, wonach für die Betreuung der Kinder folgende Aufwendungen entstanden seien:

- A: 14 Fahrten a 80,64 = 1.128 Euro (192 km x 0,42 Euro)
- B: 15 Fahrten a 77,28 = 1.159 Euro (184 km x 0,42 Euro)
- C: 16 Fahrten a 77,28 = 1.236 Euro (184 km x 0,42 Euro)

Als Nachweis der pädagogischen Qualifikationen der Großeltern wurden Bestätigungen bzw. Zeugnisse vorgelegt, wonach Frau A in der Zeit vom 29.3.2010 bis 30.3.2010 am Seminar Babyfit beim Österreichischen Roten Kreuz im Umfang von 16 Stunden teilgenommen hat, Frau C die Lehramtsprüfung für Volksschulen am 22.2.1971 und Herr

B die Lehramtsprüfung laut Prüfungszeugnis vom 4.7.1973 bestanden haben. Betreffend Herrn B wurde weiters ein Abschlusszertifikat der bestandenen Abschlussprüfung für das Psychotherapeutische Propädeutikum an der Universität D vom 17.11.1994 vorgelegt.

In dem in der Folge erlassenen Einkommensteuerbescheid vom 11.7.2011 berücksichtigte das Finanzamt die laut Bestätigung des Stadtschulamtes aufgewendeten Kinderbetreuungskosten in Höhe von Euro 1.080,- als außergewöhnliche Belastung und verwies in der Begründung darauf, dass die Berichtigung entsprechend der Anregung der Beschwerdeführerin erfolgt sei.

Bereits am 13.7.2011 erließ das Finanzamt einen gemäß § 293 BAO berichtigten Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2010 zum Bescheid vom 11.7.2011 und führte begründend aus, dass dieser Bescheid nicht an die Stelle des Bescheides vom 11.7.2011 treten würde, sondern diesen hinsichtlich eines Ausfertigungsfehlers betreffend „Außergewöhnliche Belastung“ berichtigten würde. Insgesamt wurden anstelle von Euro 1.080,- Euro 2.395,- (für jedes Kind Euro 1.197,50) als Kinderbetreuungskosten berücksichtigt.

Am 20.7.2011 langte beim Finanzamt die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid vom 11.7.2011 ein. Vorgebracht wurde der Umstand, dass für die Position Kinderbetreuung leider nicht alle Rechnungen berücksichtigt worden seien. Sämtliche Nachweise zur Befähigung der qualifizierten Personen sowie alle Rechnungen (exklusive Verpflegung) habe sie noch einmal beigelegt).

In der in der Folge ergangenen Beschwerdevorentscheidung vom 2.8.2011 verminderte das Finanzamt die Kinderbetreuungskosten wiederum auf den im Erstbescheid berücksichtigten Betrag (Euro 1.080,-) und führte begründend aus, dass nunmehr im Zuge der Berufungserledigung das gesamte Verfahren im Kalenderjahr 2010 aufgerollt und in die rechtliche Beurteilung miteinbezogen werde. Auf Grund der Ausführungen zu § 34 Abs. 9 EStG 1988 sei erkennbar, dass Fahrtkosten zur/von der Kinderbetreuung nicht abzugfähig seien, sondern nur die unmittelbaren Kosten für die Kinderbetreuung selbst. Die Rechnungen für die Betreuung der Kinder über Euro 1.236,-, 1.159,- und 1.128,- würden ausschließlich Fahrtkosten vom Wohnort der pädagogisch qualifizierten Betreuungspersonen (E und F) zum Ort der Kinderbetreuung in M betreffen. Daher würden im Kalenderjahr 2010 als Kinderbetreuungskosten für die beiden Kinder ausschließlich Beträge in Höhe von Euro 816,- für den Sohn G und Euro 264,- für die Tochter H anerkannt werden.

Mit dem beim Finanzamt am 2.9.2011 eingelangten Schreiben brachte die Beschwerdeführerin vor, dass sie bezüglich des ihr am 2.8.2011 zugestellten Bescheides zu ihrer Arbeitnehmerveranlagung Berufung einlegen möchte. Anscheinend würde hier ein Missverständnis vorliegen. In ihrer Arbeitnehmerveranlagung des Jahres 2010 habe sie die ihr entstandenen Kinderbetreuungskosten in Form der ihr gestellten Honorarnoten abgesetzt und keineswegs entstandene Fahrtkosten. Die Kinder würden von ihr nicht zu den Betreuungspersonen gebracht werden, sondern diese würden nach

M kommen. Von diesen würden zwar ihre Ausgaben in Form von Fahrtkosten dargestellt werden, was aber keineswegs Einfluss auf die Honorarnote habe. Sollte dies dennoch zu Missverständnissen geführt haben, würde sie gerne eine korrigierte Version der Honorarnote beilegen.

Nach Anfragen des Finanzamtes bei den Betreuungspersonen (Großeltern), an welchen Tagen sie die Kinder betreut haben und an welchem Ort die Kinderbetreuung stattgefunden habe, legte das Finanzamt die Beschwerde an die damals zuständige Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor. Im Vorlagebericht führte das Finanzamt aus, dass mit dem Vorlageantrag die Honorarnoten der Betreuungspersonen entgegen den bereits vorgelegten Honorarnoten (Vorhaltsbeantwortung) „modifiziert“ vorgelegt worden seien und in der Beantwortung des Ersuchens um Ergänzung an die Betreuungspersonen diese zweifelsfrei angeben würden, dass in den Honorarnoten für die Jahre 2010 und 2009 ausschließlich Fahrtkosten der Betreuungspersonen in Rechnung gestellt werden würden. Eine telefonische Umfrage des Sachbearbeiters habe ergeben, dass für die Kinderbetreuung im privaten Bereich des Kindes pro Stunde ungefähr 20 Euro exklusive Mehrwertsteuer in Rechnung gestellt werde.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Berichtigung gemäß § 293 BAO:

Die Beschwerdeführerin hat mit dem beim Finanzamt am 20.7.2011 einlangenden Schreiben *"Berufung für den Steuerbescheid 2010 vom 11.7.2011"* eingebracht. Das Finanzamt hat zu diesem Bescheid bereits am 13.7.2011 einen gemäß § 293 BAO berichtigten Einkommensteuerbescheid erlassen, in dem Kinderbetreuungskosten in Höhe von Euro 2.395,- anstatt im Erstbescheid in Höhe von Euro 1.080,- berücksichtigt wurden. Dieser den Bescheid vom 11.7.2011 berichtigende Bescheid tritt nicht an die Stelle des fehlerhaften Bescheides (z.B. VwGH vom 31.7.2013, 2010/13/0003); er tritt hinzu und bildet mit diesem eine Einheit (z.B. VwGH vom 19.3.2003, 2002/16/0190); er ergänzt den berichtigten Bescheid (VwGH vom 25.2.1998, 97/14/0141). Wird ein mit Bescheidbeschwerde angefochtener Bescheid berichtigt, so umfasst die Beschwerde den Bescheid in seiner berichtigten Fassung. Es bedarf somit keiner neuerlichen Bescheidbeschwerde, um die Rechtswidrigkeit der Berichtigung geltend zu machen (vgl. Ritz BAO Kommentar, 5. Auflage, Tz 21 zu § 293). Die von der Beschwerdeführerin eingebrachte Beschwerde gegen den Bescheid vom 11.7.2011, beim Finanzamt eingelangt am 20.7.2011, umfasst somit auch den den Bescheid vom 11.7.2011 gemäß § 293 BAO berichtigenden Bescheid vom 13.7.2011. Demzufolge war das Finanzamt berechtigt, die Beschwerdevorentscheidung vom 2.8.2011 zu erlassen und damit den Bescheid vom 13.7.2011 abzuändern.

Aufwendungen für die (ausschließliche) Kinderbetreuung:

Die Kinder der Beschwerdeführerin wurden von ihren nicht haushaltsgehörigen Großeltern betreut. Aus den von den Betreuungspersonen an die Beschwerdeführerin

mit dem „*Betreff: Kinderbetreuungskosten 2010*“ gerichteten Schreiben vom Dezember 2010 ist zu ersehen, dass die Betreuungspersonen für die im Zusammenhang mit der Betreuung der Kinder durchzuführenden Fahrten zum Wohnort der Kinder und zurück Kilometergelder beanspruchten. Die Schreiben wurden wie folgt abgefasst: Liebe I, anbei die Aufwände für die Betreuung der Kinder ... 14 Fahrten a 80,64 = rund 1.128 Euro; Liebe I, die Aufwendungen für die Betreuung der Kinder ... belaufen sich auf 16 Fahrten a 77,28 = rund 1.236 Euro; Liebe I, die Aufwendungen für die Betreuung der Kinder ... belaufen sich auf 15 Fahrten a 77,28 = rund 1.159 Euro (184kmx0,42 Euro).

Nach den vom Finanzamt an die Betreuungspersonen gerichteten Vorhaltschreiben vom 2.9.2011, in denen die Betreuungspersonen ersucht wurden, bekannt zu geben, an welchen Tagen die Kinder betreut wurden, an welchem Ort die Kinderbetreuung stattgefunden hat und Nachweise betreffend die Zahlungseingänge der in Rechnung gestellten Beträge für die Kinderbetreuung vorzulegen, gab Frau A nach der Aufzählung der Betreuungstage bekannt, dass ihre Auslagen ihr monatlich in bar abgegolten worden seien. Weiters verweist sie darauf, dass sie zur Berechnung ihrer Ausgaben das amtliche Kilometergeld sowie die gefahrenen Kilometer herangezogen habe. Die Strecke K-M-K seien ihre berechneten Ausgaben, deren Betrag sie als Tagessatz herangezogen habe. Frau C und Herr B geben nach der Aufzählung der Betreuungstage samt Uhrzeit gleichlautend bekannt, dass die Kinderbetreuung am Wohnort der Kinder erfolgte und ihre Tagessätze ihnen in Form ihrer entstandenen Kosten monatlich in bar erstattet worden seien. Aus den Beilagen ist ersichtlich, dass sich der Tagessatz in Höhe von Euro 77,28 aus 184 km x dem Kilometergeld von 0,42 Euro errechnet hat.

Daraus ist eindeutig zu ersehen, dass die Großeltern der Beschwerdeführerin kein Betreuungsentgelt für die Betreuung ihrer Enkelkinder, sondern lediglich die für die Fahrten zum Wohnort der zu betreuenden Kinder und zurück zu den eigenen Wohnorten entstandenen Kosten ersetzt erhalten wollten. Daran ändern auch die gemeinsam mit dem Vorlageantrag eingereichten geänderten Schreiben der Betreuungspersonen nichts, in denen die gleich hohen Aufwendungen anstatt als Fahrtaufwendungen als Betreuungstage bezeichnet wurden und ergänzend bestätigt wurde, die Beträge monatlich in bar erhalten zu haben.

Die für die Absetzbarkeit von Kinderbetreuungsaufwendungen maßgebliche Bestimmung des § 34 Abs. 9 EStG 1988 (idF BGBI. I Nr. 79/2009) lautet:

*“(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 haushaltzugehörige 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."*

Nach dem klaren Gesetzeswortlaut können als „*Aufwendungen für die Betreuung von Kindern*“, somit nur die Kosten für die ausschließliche Kinderbetreuung im engeren und eigentlichen Sinn des Wortes berücksichtigt werden. Dies wird von den im Erkenntnis des VwGH vom 26.6.2014, 2011/15/0065, wiedergegebenen Erläuterungen zur Regierungsvorlage (54 BlgNR 24. GP, 16 f) insoweit bestätigt, als ausgeführt wird:

*"Da nur die Kosten für die ausschließliche Kinderbetreuung berücksichtigt werden können, sind Kosten für Verpflegung oder beispielsweise das reine Schulgeld für Privatschulen nicht berücksichtigungsfähig.“* Da es sich bei den von den Großeltern der betreuten Kinder beanspruchten Betreuungsaufwendungen nur um Fahrtkosten handelt, können diese von der Beschwerdeführerin beantragten Aufwendungen nicht als Kinderbetreuungskosten im Sinne des § 34 Abs. 9 EStG 1988 steuermindernd angesetzt werden.

Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen (Fremdvergleich):

Darüber hinaus ist zu beachten, dass bei dem vorliegenden Betreuungsverhältnis zwischen der Beschwerdeführerin und ihren (Schwieger-)Eltern die Voraussetzungen für das Vorliegen von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für eine steuerliche Anerkennung vorliegen müssen. Dies deswegen, weil bei Angehörigen das regelmäßige Fehlen eines zwischen Fremden üblicherweise bestehenden Interessengegensatzes zum Anlass zu nehmen ist, 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 der ständigen Rechtsprechung (vgl. Doralt/Toifl, EStG 14, § 2 Tz 160, mwN) entsprechenden Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen. Nach diesen Grundsätzen wird daher ein Vertrag zwischen nahen Angehörigen steuerrechtlich nur dann anzuerkennen sein, wenn er ernsthaft gewollt ist mit dem Maßstab, dass die gegenseitigen Beziehungen aus dem Vertragsverhältnis im Wesentlichen die gleichen sind, wie sie zwischen Fremden bestehen würden.

Im gegenständlichen Fall haben die (Schwieger-)Eltern, wie oben dargestellt, die ihnen durch die Fahrten zu den zu betreuenden Kindern entstanden Fahrtkosten, aber kein Entgelt für die tatsächlichen Betreuungsleistungen, von der Beschwerdeführerin ersetzt erhalten. Nach den allgemein üblichen wirtschaftlichen Gegebenheiten ist jedoch davon auszugehen, dass unter Fremden eine derartige Vereinbarung nicht zustande gekommen wäre, sondern nur auf Grund des besonderen Naheverhältnisses der Großeltern der zu betreuenden Kinder zur Beschwerdeführerin möglich war. Das gegenständliche Betreuungsverhältnis hält einem Fremdvergleich aus diesem Grund nicht stand und konnten daher die an die Großeltern der Kinder bezahlten Fahrtkostenersätze nicht steuermindernd im Sinne des § 34 Abs. 9 EStG 1988 angesetzt werden.

"Pädagogisch qualifizierte Person":

Im Übrigen ist darauf hinzuweisen, dass nach dem Erkenntnis des VwGH vom 30.9.2015, 2012/15/0211, der Begriff der „*pädagogisch qualifizierten Person*“ in § 34 Abs. 9 Z 3 EStG 1988 dahingehend auszulegen ist, dass zumindest jene Ausbildung gegeben sein muss, welche bei Tagesmüttern und -vätern verlangt ist (vgl. auch die Erwähnung der ausgebildeten Tagesmütter in ErIRV zum StRefG 2009, 54 BlgNR 24. GP, 17; ebenso Wiesner/Grabner/ Wanke, EStG, 16. Erg.-Lfg, 11, § 34 Anm. 77r, und Hofstätter/Reichel, § 34 Abs. 6 - 9, Tz 50). Dies ist bei dem von Frau A beim Roten Kreuz absolvierten 16 stündigen Seminar betreffend „Babyfit“ nicht der Fall.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Unzulässigkeit der ordentlichen Revision:

Gemäß § 25a VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist.

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.

Nachdem die Beschwerde insoweit keine für die Entscheidung maßgeblichen Rechtsfragen aufwirft, denen im Sinne der zitierten Bestimmungen grundsätzliche Bedeutung zukäme und Gesichtspunkte, die dessen ungeachtet gegen die Unzulässigkeit der Revision sprechen würden, nicht vorgebracht wurden, war unter Hinweis auf die zitierte eindeutige und einheitliche Rechtsprechung die Unzulässigkeit einer ordentlichen Revision auszusprechen.

Graz, am 30. März 2017