

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. RR. in der Beschwerdesache Bf., gegen den Bescheid des Finanzamtes Waldviertel vom 01. September 2015, 1234, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2014 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) machte in seiner Einkommensteuererklärung für 2014 u.a. folgende beschwerdegegenständliche Position als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 Abs. 9 EStG 1988 geltend:

Kinderbetreuungskosten für seine 2012 bzw. 2013 geborenen Kinder in Höhe von je 2.300,00 €.

Am 19. August 2015 richtete das Finanzamt folgendes *Schreiben an den Bf.*:

Es wird ersucht betreffend Ihrer Arbeitnehmerveranlagung sämtliche Unterlagen (Rechnung mit Zahlungsnachweis) nachzureichen. Weiters ist es erforderlich, Aufstellungen, die zur Errechnung der angegebenen Summen gedient haben, beizulegen und eventuelle Ersätze bekanntzugeben.

Es wird ersucht eine Zahlungsverpflichtung/Vereinbarung und einen Zahlungsnachweis betreffend der Unterhaltsleistungen vorzulegen.

Hatten Sie im Veranlagungsjahr mit der Kindesmutter einen gemeinsamen Haushalt?

Bei Nichtvorlage der Unterlagen innerhalb der o.a. Frist können die geltend gemachten Aufwendungen nicht berücksichtigt werden.

Im Zuge der *Arbeitnehmerveranlagung* für 2014 wurden als außergewöhnliche Belastungen Kinderbetreuungskosten in Höhe von € 2.432,20 berücksichtigt.

Die Abweichung von der Erklärung wurde wie folgt begründet:

Gemäß § 138 BAO haben die Abgabepflichtigen die Richtigkeit des Inhalts ihrer Anbringen zu beweisen. Kann ein Beweis nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung.

Ein belegmäßiger Nachweis (Überweisungsbeleg) der behaupteten entgeltlichen Betreuung des Kindes durch die Großeltern wurde nicht erbracht.

Eine jährliche Abrechnung ist nicht fremdüblich. Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH können vertragliche Vereinbarungen unter Familienangehörigen im Bereich des Steuerrechts unter anderem nur dann Anerkennung finden, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen. Die behaupteten Einnahmen von den Großeltern des Kindes wurden - trotz bestehender Steuer- und Erklärungspflicht - nicht gegenüber den zuständigen Steuerbehörden offengelegt, mit der Folge, dass nach der Aktenlage die behaupteten entgeltlichen Betreuungsleistungen durch die Großeltern nach außen nicht ausreichend zum Ausdruck gekommen sind und demnach als nicht erwiesen anzusehen sind. In freier Beweiswürdigung gelangt das Finanzamt vielmehr zu dem Ergebnis, dass eine entgeltliche Betreuung der Kinder durch die Großeltern tatsächlich nicht erfolgte.

Der Bf. brachte *Beschwerde* wie folgt ein:

Änderungs-Antrag:

Ich beantrage einen neuen Bescheid auszustellen, in dem auch die belegten Kosten für die Kinderbetreuung durch die Großeltern berücksichtigt und als außergewöhnliche Belastungen anerkannt werden.

Begründung:

Die Kinderbetreuungskosten wurden bar bezahlt und durch Beleg nachgewiesen.

Eine Barbezahlung und jährliche Abrechnung von geringfügigen Leistungen ist zumindest bei uns im ländlichen Bereich und auch im redlichen Geschäftsverkehr nach wie vor nicht unüblich.

Diese Tatsachen und ebenso die Tatsache, dass die Großeltern die Ausbildung zur pädagogisch qualifizierten Person für Kinderbetreuung gemacht haben, bringen auch klar zum Ausdruck, dass ein vertragliches Verhältnis zwischen mir und meinen Großeltern besteht.

Die diesbezüglichen Einnahmen der Großeltern wurden von diesen bewusst nicht dem Finanzamt angezeigt, weil sie innerhalb der jährlichen Freigrenzen liegen und somit keine zusätzlich zu entrichtende Steuer begründen. Diese Vorgehensweise stellt lediglich eine Verwaltungsvereinfachung für die Großeltern und das Finanzamt dar und ist bestimmt auch nicht unüblich.

Weiters halte ich fest, dass trotz intensiver Recherche und Information zu diesem Thema nirgends - auch nicht in Broschüren bzw. Internetseiten des Finanzamtes oder des Familienministeriums - ein Hinweis darauf gefunden werden konnte, dass die Kinderbetreuungskosten nicht bar bezahlt und auch nicht jährlich abgerechnet werden dürfen.

Sollte das jedoch tatsächlich der Fall sein, so ersuche ich, die Bevölkerung auch dahingehend geeignet zu informieren bzw. diese Anregung zumindest an die zuständigen Stellen weiterzugeben - damit nicht auch andere diesem Irrtum unterliegen.

Insgesamt möchte ich darauf verweisen, dass der Gesetzgeber ja erst vor Kurzem extra die Möglichkeit geschaffen hat, Kinderbetreuungskosten innerhalb der Familie steuerlich

zu begünstigen und damit offensichtlich allen Beteiligten eine win-win Situation bieten wollte.

Darum verwundert es mich, dass das Finanzamt diese Möglichkeit den Bürgern durch einen negativen Bescheid absprechen will und damit der Intention des Gesetzgebers widerspricht.

Ich stelle den Antrag, meine Beschwerde nicht durch Beschwerdevorentscheidung zu erledigen sondern die Beschwerde dem zuständigen Verwaltungsgericht vorzulegen, da diese hoffentlich eine andere Rechtsansicht als das Finanzamt vertritt.

Die *Beschwerdevorlage* erfolgte mit folgendem Sachverhalt und Anträgen:

Sachverhaltsdarstellung:

Der Beschwerdeführer (Bf.) machte in seiner Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2014 ua Kinderbetreuungskosten in Höhe von je 2.300,00 Euro für die Kinder Lilia (geb. ...2012) und Magdalena (geb. ...2013) als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 Abs. 9 EStG 1988 geltend. Die Betreuungskosten im Jahr 2014 setzen sich wie folgt zusammen:

Betreuungseinrichtung	Kosten Tochter 1	Kosten Tochter 2
Kinderhaus Horn, Volkshilfe NÖ	1.704,00	673,00
Kindergarten Horn, Bastelbeitrag 9-12/2014	48,00	
Kindergarten Horn, Essen 10/2014	7,20	
Zwischensumme	1.759,20	673,00
(Schwiegermutter d. Bf.)	592,50	592,50
(Mutter d. Bf.)		1.134,32
Betreuungskosten gesamt	2.351,70	2.399,82

Laut vorliegenden Stundenaufzeichnungen erfolgte die Betreuung der Kinder durch die Schwiegermutter des Bf. zwischen 11.01.2014 und 08.06.2014 jeweils an Wochenenden (Samstag u. Sonntag). Die Betreuung der Kinder durch die Mutter des Bf. erfolgte im Zeitraum zwischen 07.01.2014 und 17.06.2014 jeweils am Dienstag.

Festzustellen ist in diesem Zusammenhang, dass die Mutter der Kinder bis zum 19.04.2014 Kinderbetreuungsgeld bezog und erst ab 20.10.2014 wieder berufstätig war (Quelle: Versicherungsdatenauszug).

Im angefochtenen Einkommensteuerbescheid vom 01.09.2015 wurden nur die an das Kinderhaus und den Kindergarten Horn bezahlten Beträge berücksichtigt. Begründend wurde dazu im Wesentlichen ausgeführt, dass die entgeltliche Betreuung der beiden Kinder durch die Schiegermutter und die Mutter des Bf. als nicht erwiesen anzusehen sei. In der Beschwerde vom 29.09.2015 wird ausgeführt, dass die Kinderbetreuungskosten bar bezahlt worden wären und eine jährliche Abrechnung von geringfügigen Leistungen

im ländlichen Bereich nicht unüblich sei. Die Einnahmen der Großeltern seien von diesen dem Finanzamt bewusst nicht angezeigt worden, weil diese innerhalb der jährlichen Freigrenze liegen.

Stellungnahme Finanzamt:

1. Glaubhaftmachung der entgeltlichen Betreuung

Gemäß § 138 Abs. 1 BAO haben Abgabepflichtige in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119 BAO) den Inhalt ihrer Anbringen zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen.

Kann ein Beweis im Einzelfall nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung. Die Glaubhaftmachung hat den Nachweis der Wahrscheinlichkeit zum Gegenstand und unterliegt den Regeln der freien Beweiswürdigung.

Ein Sachverhalt ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dann glaubhaft gemacht, wenn die Umstände des Einzelfalles dafür sprechen, dass der angegebene Sachverhalt von allen anderen denkbar möglichen der wahrscheinlichste ist (VwGH 14.9.1988, 86/13/0150).

Den Steuerpflichtigen trifft - unbeschadet der amtswegigen Ermittlungspflicht (§ 115 BAO) - die Verpflichtung, am Verfahren mitzuwirken (§§ 119, 138 ff BAO). Wenn Tatsachenfeststellungen nicht getroffen werden können, trifft die Beweislast denjenigen, zu dessen Gunsten die entsprechende Tatsache wirken würde: Die Abgabenbehörde hat damit die Beweislast für Tatsachen zu tragen, die den Abgabenanspruch begründen; der Steuerpflichtige für Tatsachen, die Begünstigungen, Steuerermäßigungen u.ä. begründen bzw. die den Abgabenanspruch einschränken oder aufheben oder eine gesetzliche Vermutung widerlegen (UFS 15.10.2003, RV/1687-W/02, unter Hinweis auf Doralt/Ruppe, Grundriss des österreichischen Steuerrechts, II, Tz. 526).

Eine erhöhte Mitwirkungspflicht bei der Feststellung des Umfanges der Abgabepflicht trifft den Abgabepflichtigen ungeachtet des Amtswegigkeitsprinzipes nach der Rechtsprechung dann, wenn ein außergewöhnlicher oder in seiner Entstehung und seinem Verlauf nicht üblicher und nicht zu vermutender Sachverhalt zu beurteilen ist. Dasselbe gilt, bei von den allgemeinen Lebenserfahrungen abweichenden Behauptungen des Abgabepflichtigen; diesfalls ist es Sache des Abgabepflichtigen, nicht der Behörde, entsprechende Nachweise zu erbringen (Stoll, BAO-Kommentar, 1273 und dort zitierte Judikatur).

Vorweg ist festzustellen, dass es der Lebenserfahrung widerspricht, dass Großeltern ihre Enkelkinder – sollte tatsächlich regelmäßig Betreuungsbedarf für die Kinder entstanden sein, obwohl die Mutter der Kinder im Betreuungszeitraum im Zeitraum von Jänner bis Juni 2014 in keinem Beschäftigungsverhältnis stand – gegen Entgelt betreuen. Vielmehr erfolgt die Betreuung der Enkelkinder durch ihre Großeltern üblicherweise im Rahmen der familienhaften Unterstützung unentgeltlich.

Zudem werden auch in der Beschwerde keine Gründe vorgebracht, weshalb beispielsweise die regelmäßige Betreuung der beiden Kinder am Wochenende, also in der beschäftigungsfreien Zeit beider Elternteile, erforderlich wurde. Nun ist zwar das Vorliegen von Gründen für die behauptete entgeltliche Betreuung der Kinder durch die Großmütter nicht zwingend Voraussetzung für die steuerliche Absetzbarkeit dieser Kosten, das

Vorliegen gewichtiger Gründe ist aber zweifelsfrei ein gewichtiges Indiz im Rahmen der freien Beweiswürdigung, weil niemand ohne das Vorliegen eines zwingenden Grundes, Kosten in nicht unbeachtlicher Höhe auf sich nimmt.

Wenn der Bf. schließlich vermeint, dass kein Barzahlungsverbot bei der Begleichung von Kinderbetreuungskoten bestehe, ist dem grundsätzlich zuzustimmen, es ist jedoch auf die zusätzlichen Kriterien für die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen zu verweisen (siehe Pkt. 2.). Ein tatsächlicher Zahlungsfluss an die Großmütter der Kinder wurde aber auch nicht durch die Vorlage von Belegen über jene Bankabhebungen, die der Abwicklung der behaupteten Barzahlungen in Höhe von 2.319,32 Euro am 26.12.2014 gedient hatten, glaubhaft gemacht.

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Das Finanzamt gelangt dabei in freier Beweiswürdigung aus den oa Gründen zu dem Schluss, dass eine entgeltliche Betreuung der Kinder durch die Großeltern nicht erfolgte bzw. als nicht erwiesen anzusehen ist.

2. Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen

Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen (nahestehenden Personen) können – selbst wenn sie den Gültigkeitserfordernissen des Zivilrechtes entsprechen – im Steuerrecht nur dann Anerkennung finden, wenn sie

- nach außen ausreichend zu Ausdruck kommen (Publizität),
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (ständige Rechtsprechung; vgl. zB VwGH 22.02.2000, 99/14/0082).

Wo die Betreuung der Kinder durch die Großmütter erfolgte, ist aus der Aktenlage nicht ableitbar, diesem Sachverhaltselement kommt aber aus folgenden Gründen keine Bedeutung zu:

Erfolgte die Kinderbetreuung im Haushalt der Betreuungspersonen, wäre vom Vorliegen einer selbständigen Tätigkeit auszugehen. § 120 Abs. 2 BAO sieht in diesem Fall zwingend eine Anzeige der Aufnahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit gegenüber dem zuständigen Finanzamt vor. Dies selbst dann, wenn die Tätigkeit in weiterer Folge steuerlich unbeachtlich bleibt. Die Unterlassung einer derartigen Anzeige wäre – läge eine Erwerbstätigkeit vor – im Übrigen eine Finanzordnungswidrigkeit nach § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG. Eine Verständigung der zuständigen Finanzstrafbehörde erster Instanz gemäß § 80 FinStrG durch die Abgabenbehörde erscheint aber nicht erforderlich, weil es sich nach Ansicht der Abgabenbehörde um keine steuerliche Erwerbstätigkeit der angeblichen Leistungserbringer, sondern allenfalls um Leistungen im Rahmen der familienhaften Unterstützung handelte.

Erfolgte die Kinderbetreuung im Haushalt der Eltern, wäre vom Vorliegen einer nichtselbständigen Tätigkeit auszugehen, weil die Betreuungspersonen in den Haushalt des Steuerpflichtigen eingegliedert und im Rahmen der Kinderbetreuung allfällige Weisungen der Kindeseltern zu befolgen hat. Es hätte eine Anmeldung der Betreuungspersonen beim zuständigen Krankenversicherungsträger zu erfolgen gehabt.

Arbeitsrechtlich fiel diese Beschäftigung unter das Hausgehilfen- und Hausangestelltengesetz.

Dessen § 2 Abs. 1 zufolge sind – unter Strafandrohung (§ 23 leg.cit.) bei Begründung des Dienstverhältnisses die wesentlichen Rechte und Pflichten aus dem Dienstverhältnis aufzuzeichnen.

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 (vgl. UFS 11.10.2011, RV/1801-W/11).

Nach der Aktenlage wurden diese Meldepflichten nicht erfüllt, weshalb die Publizität der Vereinbarungen im Jahr 2014 nicht gegeben war und ihr auch aus diesem Grund die steuerliche Anerkennung zu versagen war.

Festzustellen ist letztendlich, dass eine einmalige Honorarabrechnung zum Jahresende, für den bereits im Juni 2014 beendeten Leistungszeitraum, nicht dem Kriterium der Fremdüblichkeit entspricht (vgl. BFG vom 04.02.2015, RV/31000698).

Es wird daher die Abweisung der Beschwerde beantragt.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

§ 34 Abs. 9 EStG 1988 idgF bestimmt:

Aufwendungen für die Betreuung von Kindern bis höchstens 2300 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.

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 2300 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 Töchter des Bf. erfolgte im Streitjahr durch die Mutter und Schwiegermutter des Bf. = Großmütter der zu betreuenden Kinder. Losgelöst von der Frage, ob die Anspruchsvoraussetzungen des § 34 Abs. 9 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung für die steuerliche Berücksichtigung von Kinderbetreuungskosten erfüllt sind, ist zu klären, ob die zwischen dem Bf. und seiner Mutter und Schwiegermutter vereinbarten Betreuungsverhältnisse überhaupt die an Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen anzulegenden steuerlichen Erfordernisse erfüllen.

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 14, § 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.

Die Mutter und die Schwiegermutter des Bf. absolvierten bei der abc-Kinderbetreuung - Verein für Förderung und Betreuung von Kindern die Ausbildung (8-Stunden-Kurs) zur pädagogisch qualifizierten Person für Kinderbetreuung, Schulungsinhalte: Spielpädagogik + Sprachentwicklung, Ernährung + Hygiene, Erste Hilfe + Verhalten in Notsituationen (Bestätigung vom 25. bzw. 26.12.2013).

Die Rechnung der Mutter des Bf. vom 26. Dezember 2014 weist folgenden Inhalt aus:
Name und Anschrift der Mutter des Bf.

Name und Anschrift des Bf.

Rechnung Nr. 1 / 2014

Kinderbetreuung im Jahr 2014 für folgende Kinder:

Kinderbetreuung

(das jüngere 2013 geborene Kind): Anzahl/Einheit 190 h / Satz 5,00 / Summe 950,00

Verpflegung (5,00) und Bastelbeitrag (1,0)

(das jüngere 2013 geborene Kind): Anzahl/Einheit 24 Tage / Satz 6,00 / Summe 144,00

KM-Geld für Betreuung (an der Anschrift des Bf.), (Anschrift Mutter des Bf.) - (Anschrift des Bf.) $2 \times 8 \text{ km} \times 0,42 = 6,72$

(das jüngere 2013 geborene Kind): Anzahl/Einheit 6 Tage / Satz 6,72 / Summe 40,32

Summe (umsatzsteuerbefreit): (das jüngere 2013 geborene Kind): 1.134,32

Betrag bar erhalten

(Unterschrift der Mutter des Bf.)

Ein belegmäßiger Nachweis (Überweisungsbeleg) der behaupteten entgeltlichen Betreuung des Kindes durch die Mutter des Bf. (Großmutter der Kinder) wurde nicht erbracht (unbestrittene Feststellung der Begründung des Bescheides vom 1.9.2015).

Die (mittels PC erstellte) Stundenaufstellung enthält folgende Eintragungen:

Tag	von	bis	Anzahl	jüngere Tochter	Betreuung in (Anschrift d. Bf.)
7.1.	9	17	8	X	Anschrift d. Bf.
14.1.	9	17	8	X	Anschrift d. Bf.
21.1.	9	17	8	X	Anschrift d. Bf.
27.1.	9	17	8	X	Anschrift d. Bf.
4.2.	9	17	8	X	Anschrift d. Bf.
11.2.	9	17	8	X	
19.2.	9	17	8	X	
25.2.	9	17	8	X	
4.3.	9	17	8	X	
12.3.	9	17	8	X	

18.3.	9	17	8	X	
25.3.	9	17	8	X	
2.4.	9	17	8	X	
8.4.	9	17	8	X	Anschrift d. Bf.
15.4.	9	17	8	X	
22.4.	9	17	8	X	
29.4.	9	17	8	X	
7.5.	9	17	8	X	
14.5.	9	17	8	X	
20.5.	8	16	8	X	
27.5.	8	16	8	X	
3.6.	8	16	8	X	
10.6.	8	15	7	X	
17.6.	8	15	7	X	
24 Tage			190	24	6

Die Rechnung der Schwiegermutter des Bf. vom 26. Dezember 2014 weist folgenden Inhalt aus:

Name und Anschrift der Schwiegermutter des Bf.

Name und Anschrift des Bf.

Rechnung Nr. 1 / 2014

Kinderbetreuung im Jahr 2014 für folgende Kinder:

Kinderbetreuung

(beide Kinder): Anzahl/Einheit 135 h / Satz 3,50 / Summe beide Kinder 945,00

Verpflegung (5,00) und Bastelbeitrag (1,0)

(beide Kinder): Anzahl/Einheit 20 Tage / Satz 6,00 / Summe beide Kinder 240,00

KM-Geld für Betreuung (an der Anschrift des Bf.), (Anschrift Schwiegermutter des Bf.) -

(Anschrift des Bf.) $2 \times 46 \text{ km} \times 0,42 = 38,64$

(beide Kinder): Anzahl/Einheit Tage / Satz 19,32 / Summe 0,00

Summe (umsatzsteuerbefreit): ältere Tochter: 592,50 / jüngere Tochter: 592,50 /

gesamt: 1.185,00

Betrag bar erhalten

(Unterschrift der Schwiegermutter des Bf.)

Ein belegmäßiger Nachweis (Überweisungsbeleg) der behaupteten entgeltlichen Betreuung des Kindes durch die Schwiegermutter des Bf. (Großmutter der Kinder) wurde nicht erbracht (unbestrittene Feststellung der Begründung des Bescheides vom 1.9.2015).

Die (mittels PC erstellte) Stundenaufstellung enthält folgende Eintragungen:

Tag	von	bis	Anzahl	beide Töchter	Betreuung in (Anschrift d. Bf.)
11.1.	9	17	8	X	
12.1.	9	17	8	X	
25.1.	10	17	7	X	
26.1.	9	17	8	X	
8.2.	10	18	8	X	
9.2.	9	15	6	X	
22.2.	10	17	7	X	
1.3.	9	16	7	X	
2.3.	9	15	6	X	
29.3.	9	16	7	X	
30.3.	9	15	6	X	
5.4.	9	16	7	X	
6.4.	9	15	6	X	
26.4.	10	18	8	X	
27.4.	9	15	6	X	
10.5.	10	16	6	X	
24.5.	10	16	6	X	
25.5.	9	15	6	X	
7.6.	10	16	6	X	
8.6.	9	15	6	X	
20 Tage			135	20	

Die ältere Tochter des Bf. hat die Betreuung in einem Kinderhaus der Service Mensch GmbH/Volkshilfe Niederösterreich in Anspruch genommen.

Im Jahr 2014 wurde der Betrag von € 1.704,00 an die Service Mensch GmbH/Volkshilfe Niederösterreich überwiesen (Bestätigung der Service Mensch GmbH, im Jänner 2015).

Die jüngere Tochter des Bf. hat die Betreuung in einem Kinderhaus der Service Mensch GmbH/Volkshilfe Niederösterreich in Anspruch genommen.

Im Jahr 2014 wurde der Betrag von € 673,00 an die Service Mensch GmbH/Volkshilfe Niederösterreich überwiesen (Bestätigung der Service Mensch GmbH, im Jänner 2015).

Der Versicherungsdatenauszug betreffend die Ehegattin des Bf. weist folgende Meldungen aus:

von	bis	Art der Monate / meldende Stelle
28.07.2013	19.04.2014	Bezug von eink.abh. Kinderbetreuungsgeld
01.01.2014	laufend	vorläuf. Ersatzzeit wg. Kindererziehung
20.10.2014	laufend	Angestellte Amt der ... Landesregierung

Weder die Mutter des Bf. noch seine Schwiegermutter haben die Aufnahme einer Erwerbstätigkeit gemäß § 120 BAO beim Finanzamt angezeigt (Beschwerdevorlage, Stellungnahme).

Sowohl die Mutter des Bf. als auch seine Schwiegermutter bezogen, wie in den Vorjahren, Pensionseinkünfte (Abgabeninformationssystemabfrage).

Weder die Mutter des Bf. noch seine Schwiegermutter reichte für das Jahr 2014 eine Einkommensteuererklärung beim Finanzamt ein (Abgabeninformationssystemabfrage).

Dass ansonsten die Betreuungsverhältnisse nach außen gegenüber Dritten in Erscheinung getreten wären, ist nicht feststellbar.

Die in den beiden Rechnungen aufscheinenden Betreuungszeiten stellen sich zusammengefasst und die Wochentage beachtend wie folgt dar:

Tag	von	bis	Anzahl	jüngere oder beide Töchter	beide Töchter
7.1.	9	17	8	Di. / Mutter d. Bf.	
11.1.	9	17	8	Sa. / Schwiegerm.	beide
12.1.	9	17	8	So. / Schwiegerm.	beide
14.1.	9	17	8	Di. / Mutter d. Bf.	
21.1.	9	17	8	Di. / Mutter d. Bf.	
25.1.	10	17	7	Sa. / Schwiegerm.	beide
26.1.	9	17	8	So. / Schwiegerm.	beide
27.1.	9	17	8	Mo. / Mutter d. Bf.	
4.2.	9	17	8	Di. / Mutter d. Bf.	
8.2.	10	18	8	Sa. / Schwiegerm.	beide
9.2.	9	15	6	So. / Schwiegerm.	beide
11.2.	9	17	8	Di. / Mutter d. Bf.	

19.2.	9	17	8	Mi. / Mutter d. Bf.	
22.2.	10	17	7	Sa. / Schwiegerm.	beide
25.2.	9	17	8	Di. / Mutter d. Bf.	
1.3.	9	16	7	Sa. / Schwiegerm.	beide
2.3.	9	15	6	So. / Schwiegerm.	beide
4.3.	9	17	8	Di. / Mutter d. Bf.	
12.3.	9	17	8	Mi. / Mutter d. Bf.	
18.3.	9	17	8	Di. / Mutter d. Bf.	
25.3.	9	17	8	Di. / Mutter d. Bf.	
29.3.	9	16	7	Sa. / Schwiegerm.	beide
30.3.	9	15	6	So. / Schwiegerm.	beide
2.4.	9	17	8	Mi. / Mutter d Bf.	
5.4.	9	16	7	Sa. / Schwiegerm.	beide
6.4.	9	15	6	So. / Schwiegerm.	beide
8.4.	9	17	8	Di. / Mutter d. Bf.	
15.4.	9	17	8	Di. / Mutter d. Bf.	
22.4.	9	17	8	Di. / Mutter d. Bf.	
26.4.	10	18	8	Sa. / Schwiegerm.	beide
27.4.	9	15	6	So. / Schwiegerm.	beide
29.4.	9	17	8	Di. / Mutter d Bf.	
7.5.	9	17	8	Mi. / Mutter d. Bf.	
10.5.	10	16	6	Sa. / Schwiegerm.	beide
14.5.	9	17	8	Mi. / Mutter d. Bf.	
20.5.	8	16	8	Di. / Mutter d. Bf.	
24.5.	10	16	6	Sa. / Schwiegerm.	beide
25.5.	9	15	6	So. / Schwiegerm.	beide
27.5.	8	16	8	Di. / Mutter d. Bf.	
3.6.	8	16	8	Di. / Mutter d Bf.	
7.6.	10	16	6	Sa. / Schwiegerm.	beide
8.6.	9	15	6	So. / Schwiegerm.	beide

10.6.	8	15	7	Di. / Mutter d. Bf.	
17.6.	8	15	7	Di. / Mutter d. Bf.	

Beide (völlig gleich gestalteten) Rechnungen, die Beträge in Höhe von immerhin € 1.185,00 bzw. € 1.134,32 ausweisen, wurden erst am 26. Dezember 2014 (Stefanitag) erstellt, somit *jeweils über ein halbes Jahr* nach der letzten in der Rechnung aufscheinenden Betreuung am 8. bzw. 17. Juni 2014.

Sowohl die Mutter des Bf. als auch seine Schwiegermutter bestätigte auf der (offensichtlich von derselben Person erstellten) Rechnung, den *Betrag bar erhalten* zu haben.

Letztlich konnte nicht festgestellt werden, dass/ob die Mutter des Bf. und seine Schwiegermutter tatsächlich die in den - wie festgehalten, über ein halbes Jahr nach der letzten (in der Rechnung) aufscheinenden Betreuung erstellten - Rechnungen aufscheinenden Beträge ausbezahlt erhalten haben.

Das in der vorgelegten Aufstellung (von zwei Ausnahmen abgesehen) mit täglich 8 Stunden angegebene Betreuungsausmaß der Mutter des Bf. für ihr rd. 9 bis 14 Monate altes Enkelkind belief sich laut vorgelegter Aufstellung im rd. 5 1/3 Monate (162 Tage) umfassenden Zeitraum (7.1. bis 17.6.) auf 24 Tage, von wenigen Ausnahmen abgesehen an den Dienstagen.

Das in der vorgelegten Aufstellung mit täglich 6, 7 bzw. 8 Stunden angegebene Betreuungsausmaß der Schwiegermutter des Bf. für ihre rd. 9 bis 14 Monate bzw. rd. zwei Jahre alten Enkelkinder belief sich laut vorgelegter Aufstellung im 5 Monate (149 Tage) umfassenden Zeitraum (11.1. bis 8.6.) auf 20 Tage, überwiegend jedes zweite Wochenende.

Gelangten die Mutter des Bf. und seine Schwiegermutter den vorgelegten Aufstellungen folgend dahingehend in Einsatz,

- dass die erstgenannte an 1 Wochentag die achtstündige Betreuung ihres (rd. 9 bis 14 Monate alten) Enkelkindes übernahm,
- dass die zweitgenannte überwiegend jedes zweite Wochenende die sechs-, sieben- bzw. achtstündige Betreuung an den Samstagen und Sonntagen übernahm,

so schließt sich das Bundesfinanzgericht der eigenen Beurteilung des Bf. an, wonach es sich bei den jeweils von seiner Mutter bzw. seiner Schwiegermutter erbrachten Betreuungen um "geringfügige Leistungen" handelte. Das Bundesfinanzgericht hält, dem Betreuungsausmaß der vorgelegten Aufstellungen folgend, die Beurteilung des Finanzamtes, "dass es der Lebenserfahrung widerspricht, dass Großeltern ihre Enkelkinder – [für einen Betreuungsbedarf für die Kinder im in den vorgelegten Aufstellungen angegebenen Ausmaß !] – gegen Entgelt betreuen. Vielmehr erfolgt die Betreuung der Enkelkinder durch ihre Großeltern üblicherweise im Rahmen der familienhaften Unterstützung unentgeltlich." Die in den vorgelegten Aufstellungen angegebenen Betreuungen sind hinsichtlich des Betreuungsausmaßes beispielsweise von

typischen (vierstündigen, entgeltlich angebotenen) Vormittagsbetreuungen, wodurch sich ein wöchentliches Betreuungsausmaß von 20 Stunden bzw. ein monatliches von 80 oder mehr Stunden ergibt, weit entfernt.

Diese Umstände,

- die jeweils mehr als ein halbes Jahr verzögerte Rechnungserstellung,
 - der jeweils mangelnde Nachweis des Zahlungsflusses und
 - die Betreuung an 1 Wochentag (8 Stunden täglich) oder an jedem 2. Wochenende (täglich 6, 7 bzw. 8 Stunden an Samstagen und an Sonntagen)
- erfüllen die an Verträge zwischen nahen Angehörigen gestellten Voraussetzungen nicht.

Zu diesen Umständen tritt im Übrigen folgende Auffälligkeit hinzu:

Die vorgelegte Aufstellung weist betreffend beide Kinder Betreuungen im Ausmaß von jeweils 6, 7 oder 8 Stunden an einer Reihe von Samstagen und Sonntagen der Monate Jänner bis Juni aus. Der Bf. war als Gemeindesekretär tätig, die Gattin des Bf. und Mutter der Kinder bezog bis zum 19.04.2014 Kinderbetreuungsgeld und war erst ab 20.10.2014 wieder berufstätig. Auf die Vorhaltung seitens des Finanzamtes, wonach in der Beschwerde keine Gründe vorgebracht wurden, weshalb beispielsweise die regelmäßige Betreuung der beiden Kinder am Wochenende, also in der beschäftigungsfreien Zeit beider Elternteile, erforderlich wurde, reagierte der Bf. nicht. Somit blieb im Dunkeln, warum der Bf. und/oder seine Ehegattin seine/ihre (Klein)Kinder (insbesondere an den Samstagen und Sonntagen) nicht zu betreuen vermochten.

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. BFG 4.2.2015, RV/3100698/2012).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

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.

Wien, am 14. Oktober 2015